À jour au 1er juillet 2014

Livre I	**IR**	Impôt sur le revenu	1 à 699
Livre II	**RSA**	Revenus salariaux et assimilés	700 à 1099
Livre III	**RPPM**	Revenus et profits du patrimoine mobilier	1100 à 1599
Livre IV	**RFPI**	Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier	1600 à 1999
Livre V	**BA**	Bénéfices agricoles	2000 à 2399
Livre VI	**BNC**	Bénéfices non commerciaux	2400 à 2799
Livre VII	**BIC**	Bénéfices industriels et commerciaux	2800 à 3699
Livre VIII	**IS**	Impôt sur les sociétés	3700 à 4199
Livre IX	**TVA**	Taxe sur la valeur ajoutée	4200 à 5299
Livre X	**TCA**	Taxes sur le chiffre d'affaires	5300 à 5499
Livre XI	**CVAE**	Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises	5500 à 5599
Livre XII	**TPS**	Taxes et participations sur les salaires	5600 à 5799
Livre XIII	**TFP**	Taxes sur les facteurs de production	5800 à 5999
Livre XIV	**IF**	Impôts fonciers	6000 à 6499
Livre XV	**PAT**	Impôts sur le patrimoine	6500 à 6799
Livre XVI	**ENR**	Enregistrement	6800 à 7499
Livre XVII	**TCAS**	Taxe sur les conventions d'assurances et assimilés	7500 à 7599
Livre XVIII	**REC**	Recouvrement	7600 à 8099
Livre XIX	**CF**	Contrôle fiscal	8100 à 8799
Livre XX	**CTX**	Contentieux	8800 à 9199
Livre XXI	**SJ**	Sécurité juridique	9200 à 9299
Livre XXII	**INT**	Fiscalité internationale	9300 à 9399
Livre XXIII	**CAD**	Cadastre	9400 à 9599
Livre XXIV	**PUF**	Publicité foncière	9600 à 9799
Livre XXV	**DJC**	Dispositions juridiques communes	9800 à 9899

AVANT-PROPOS

Pour l'édition 2014, le « Précis de fiscalité » adopte un nouveau plan de classement en grande partie calqué sur celui élaboré pour la base documentaire BOFiP-Impôts (Bulletin officiel des finances publiques - Impôts) qui a été mise à la disposition de tous les publics (agents de la DGFiP et usagers) le 12 septembre 2012. Il est rappelé que cette base documentaire, qui a pour objet de diffuser la doctrine fiscale de l'administration dans les conditions fixées par l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, est accessible via le site impots.gouv.fr (rubrique documentation/documentation fiscale) ou directement à l'adresse suivante : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip.

La version dématérialisée du Précis de fiscalité est également accessible via la rubrique documentation/documentation fiscale du site impots;gouv.fr. Il est précisé que cette version dématérialisée sera actualisée et complétée des dernières évolutions doctrinales.

Le Précis de fiscalité regroupe, sous la forme d'un manuel de dimensions aussi réduites que possible, les dispositions essentielles dont l'élaboration et l'application incombent à la direction générale des finances publiques (DGFiP).

Destiné à servir d'instrument pratique de travail ou de recherche, cet ouvrage :

- permet de trouver rapidement la réponse aux questions le plus fréquemment posées ;

- peut être consulté sans connaissances approfondies préalables ;

- facilite l'accès à la documentation administrative officielle à laquelle il se réfère et ne se substitue pas.

Chaque tome est pourvu :

- à son début, d'une table analytique succincte, d'un plan du Précis, de deux tableaux présentant des informations pratiques, ainsi que d'une liste des abréviations et sigles utilisés ;

- dans ses dernières pages, d'une table alphabétique générale détaillée.

Deux couleurs sont utilisées, alternativement, pour différencier les impôts, taxes et procédures présentées sous forme de livre dans chaque tome.

Les livres reprennent ainsi chaque série de la base documentaire BOFiP-Impôts (IR, RSA, RPPM, RFPI, etc.).

Le Précis à jour au 1er juillet 2014 tient notamment compte des dispositions contenues dans :

- la loi n° 2013-504 du 14 juin 2013 relative à la sécurisation pour l'emploi ;

- l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs ;

- l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à l'adaptation du code des douanes, du code général des impôts, du livre des procédures fiscales et d'autres dispositions législatives fiscales et douanières applicables à Mayotte ;

- la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ;

- la loi n° 2013-1168 du 18 décembre 2013 relative à la programmation militaire pour les années 2014 à 2019 et portant diverses dispositions concernant la défense et la sécurité nationale ;

- la loi n° 2013-1203 du 23 décembre 2013 de financement de la sécurité sociale pour 2014 ;

- la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 ;

- la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 ;

- la loi n° 2014-40 du 20 janvier 2014 garantissant l'avenir et la justice du système de retraites ;

- la loi n° 2014-173 du 21 février 2014 de programmation pour la ville et la cohésion urbaine ;

- l'ordonnance n° 2014-275 du 28 février 2014 portant simplification des obligations déclaratives des entreprises en matière de participation des employeurs et des employeurs agricoles à l'effort de construction ;

- la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale ;

- la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové ;

- la loi n° 2014-617 du 13 juin 2014 relative aux comptes bancaires inactifs et aux contrats d'assurance vie en déshérence ;

-l'ordonnance n° 2014-696 du 26 juin 2014 favorisant la contribution de l'assurance vie au financement de l'économie;

- la loi n° 2014-788 du 10 juillet 2014 tendant au développement, à l'encadrement des stages et à l'amélioration du statut des stagiaires ;

- et dans divers décrets, arrêtés et circulaires d'application.

Il se réfère également au code général des impôts (CGI), à ses annexes et au livre des procédures fiscales (LPF), mais également aux autres codes français en vigueur et à la documentation fiscale doctrinale de la DGFIP publiée au BOFiP-Impôt.

Il est à noter que la base documentaire BOFiP-Impôts permet d'accéder à l'ensemble des commentaires administratifs opposables des dispositions fiscales en vigueur. Elle en est, depuis le 12 septembre 2012, le seul vecteur de diffusion. Par ses contenus consolidés, cette base se substitue ainsi aux anciennes sources doctrinales des bulletins officiels des impôts, de la documentation administrative de base, ou des rescrits de portée générale, lesquelles ont été rapportées par l'ultime instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 13 A-2-12 (n° 64 du 07 septembre 2012). Cette documentation reste néanmoins accessible pour tous les agents de la DGFiP et les usagers dans la base documentaire dénommée BOFiP-Impôts-Archives via le site impots.gouv.fr (rubrique documentation/documentation fiscale) ou directement à l'adresse suivante : http://archives-bofip.impots.gouv.fr/bofip-A/1-AIDA.html.

Il est rappelé qu'inséré dans un plan de classement, chaque document doctrinal de la base BOFiP-Impôts dispose d'un identifiant juridique, mentionné en haut à gauche dudit document, qui permet de

l'identifier dans une version donnée.

L'identifiant de chaque document commence par BOI et comporte à la suite au plus sept ensembles de sigles et de chiffres situant le document dans le plan de classement. Il s'agit de sept niveaux au maximum : série, division, titre, chapitre, section, sous-section et date de publication du commentaire. Ce dernier niveau, au format international (année-mois-jour) permet de distinguer les différentes versions.

Exemple : BOI-IR-BASE-20-30-20-20-20120912

IR	BASE	20	30	20	20	20120912
Série	**Division**	**Titre**	**Chapitre**	**Section**	**Sous-section**	**Date de publication**
Impôt sur le revenu	Base d'imposition	2	3	2	2	12/09/12

À toutes fins utiles, la base documentaire BOFiP-Impôts met à disposition, en page d'accueil du site dans la rubrique « Services », une table de concordance permettant la correspondance entre les sources doctrinales rapportées et leurs nouvelles références au BOFiP.

Dans le Précis de fiscalité, les dispositions législatives nouvelles, de même que les changements de doctrine ou de jurisprudence intervenus au cours de l'année écoulée, sont signalés par un trait vertical dans la marge.

Direction générale des finances publiques
Bureau Études générales, pilotage et documentation – JF2A 86-92, rue de Bercy – télédoc 912 - 75574 PARIS Cedex 12
bureau.jf2a-publications@dgfip.finances.gouv.fr

PLAN DE L'OUVRAGE

Table des matières

Livre I : Impôt sur le revenu....86
Partie 1 : Champ d'application....87
Titre 1 : Personnes imposables....87
Chapitre 1 : Personnes ayant leur domicile fiscal en France....87
A. Principe....87
B. Fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger....88
C. Modalités d'imposition....89
Chapitre 2 : Incidences des conventions internationales....89
A. Conventions internationales supérieures aux lois internes....89
B. Conventions internationales conclues....89
Titre 2 : Imposition par foyer....90
Chapitre 1 : Règle générale....90
A. Foyer fiscal....90
B. Imposition commune....90
C. Détermination de l'ensemble des revenus....91
Chapitre 2 : Dérogations à la règle de l'imposition par foyer....92
A. Dérogations facultatives....92
B. Dérogation obligatoire : impositions distinctes des époux ou des partenaires....95
Chapitre 3 : Modifications de la situation personnelle des époux....97
A. Mariage....97
B. Divorce ou séparation....98
C. Décès....98
D. Assiette des impositions depuis l'imposition des revenus de l'année 2011....98
Chapitre 4 : Modifications intervenant dans le cadre du pacte civil de solidarité (PACS)....99
A. Année de conclusion du pacte civil de solidarité....99
B. Année de rupture du pacte civil de solidarité ou de séparation....100
C. Année du décès d'un des partenaires....100
Titre 3 : Personnes affranchies de l'impôt....101
Chapitre 1 : Personnes de situation modeste....101

A. Salariés, pensionnés, crédirentiers dont le revenu global n'excède pas le minimum garanti....101
B. Contribuables ne disposant que de ressources modestes....101
C. Minimum de perception....102
Chapitre 2 : Autres personnes exonérées....102
Partie 2 : Base d'imposition....103
Titre 1 : Généralités....103
Titre 2 : Constitution du revenu brut global....105
Chapitre 1 : Détermination du revenu net catégoriel....105
A. Principe....105
B. Coefficient multiplicateur....106
C. Abattements accordés à certains revenus....106
Chapitre 2 : Prise en compte des revenus nets catégoriels....106
A. Détermination du revenu global....106
B. Déficits....107
Titre 3 : Charges déductibles du revenu brut global....113
Chapitre 1 : Déductibilité partielle de la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine....113
A. Champ d'application....114
B. Modalités de déduction....114
Chapitre 2 : Autres charges déductibles du revenu brut global....115
A. Pensions alimentaires et contribution aux charges du mariage....115
B. Avantages en nature consentis à des personnes âgées de plus de 75 ans....121
C. Arrérages de rentes....121
D. Intérêts de certains emprunts....121
E. Charges afférentes aux immeubles historiques et assimilés....122
F. Versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant....126
G. Cotisations versées au titre de l'épargne retraite par capitalisation....127
Titre 4 : Charges non-déductibles du revenu global....132
Titre 5 : Abattements accordés en vertu de situations particulières....133
Chapitre 1 : Abattement accordé aux personnes âgées et aux invalides....133
Chapitre 2 : Abattement pour enfants à charge ayant fondé un foyer distinct....134
Partie 3 : Liquidation....134
Titre 1 : Détermination du quotient familial 135
Chapitre 1 : Personnes à charge....135
A. Enfants....135
B. Personnes titulaires de la carte d'invalidité vivant sous le toit du contribuable....137
C. Cas des contribuables étrangers domiciliés en France....137
Chapitre 2 : Date à retenir pour apprécier la situation et les charges de famille....137
A. Sur la situation de famille....137
B. Sur les charges de famille....138
Chapitre 3 : Calcul du quotient familial 138
A. Les célibataires, séparés ou divorcés imposés distinctement, ou veufs, sans enfant à charge, ont droit à une part....138
B. Les contribuables mariés ou pacsés sans enfant, vivant ensemble et ayant opté pour l'imposition distincte l'année du mariage ou celle de conclusion du PACS ont droit à une part....140
C. Les contribuables mariés ou pacsés soumis à imposition commune, sans enfant à charge, ont droit à deux parts....140
D. Enfants à charge....140
E. Personnes à charge invalides....142
F. Contribuables mariés ou pacsés dont l'un au moins des époux ou partenaires est invalide....142
G. Contribuables célibataires, divorcés ou veufs, invalides, ayant une ou plusieurs personnes à charge....142
H. Récapitulation du nombre de parts....142
Titre 2 : Calcul de l'impôt....144
Chapitre 1 : Règles générales....144
A. Impôt brut....144
B. Corrections à apporter à l'impôt brut....145
Chapitre 2 : Règles particulières d'imposition....146
A. Départements d'outre-mer....146
B. Autres cas particuliers....147
Chapitre 3 : Imposition des revenus exceptionnels et des revenus différés : le système de quotient....148
A. Revenus exceptionnels....149
B. Revenus différés....150
C. Modalités d'application du système du quotient....151
D. Obligations déclaratives....152
Chapitre 4 : Prélèvements sociaux sur les revenus d'activité ou les revenus de remplacement....152
A. Contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement....152
B. Contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement....153
Chapitre 5 : Plafonnement global de certains avantages fiscaux au titre de l'impôt sur le revenu....153
A. Champ d'application....153
B. Modalités d'application....155
C. Entrée en vigueur....159
D. Obligations déclaratives....161
Partie 4 : Réductions d'impôt....161

Titre 1 : Réduction d'impôt accordée au titre des dons faits par des particuliers....162
Chapitre 1 : Conditions d'application....163
A. Organismes bénéficiaires visés au 1 de l'article 200 du CGI....163
B. Organismes bénéficiaires visés au 1 ter de l'article 200 du CGI....166
C. Organismes bénéficiaires visés au 3 de l'article 200 du CGI....166
D. Organismes bénéficiaires visés au 4 bis de l'article 200 du CGI....167
E. Les frais engagés dans le cadre d'une activité bénévole visée au dernier alinéa du 1 de l'article 200 du CGI sont également éligibles au crédit d'impôt 167
Chapitre 2 : Modalités d'application....167
A. Limites et taux de la réduction d'impôt....167
B. Modalités d'imputation....168
C. Justificatifs et sanctions....168
Titre 2 : Réduction d'impôt pour dépenses liées à la dépendance....169
Chapitre 1 : Champ d'application de la réduction d'impôt....169
A. Personnes concernées....170
B. Établissements concernés....170
Chapitre 2 : Calcul de la réduction d'impôt....170
A. Base de la réduction d'impôt....170
B. Plafond....170
C. Taux....170
Chapitre 3 : Imputation et justification de la réduction d'impôt....171
A. Fait générateur....171
B. Imputation....171
C. Justification....171
Titre 3 : Réduction d'impôt (ou crédit d'impôt) accordée au titre de dépenses pour l'emploi d'un salarié à domicile....171
Chapitre 1 : Champ d'application de l'avantage fiscal....171
A. Personnes concernées....172
B. Dépenses concernées....172
Chapitre 2 : Modalités d'application de l'avantage fiscal....173
A. Calcul de l'avantage fiscal et dépenses à retenir....173
B. Plafond des dépenses....173
C. Taux de l'avantage fiscal....176
Chapitre 3 : Forme de l'avantage fiscal....176
Chapitre 4 : Non-cumul avec la déduction d'une pension alimentaire....176
Chapitre 5 : Obligations déclaratives, justificatifs et sanctions....177
Titre 4 : Réduction d'impôt pour frais de scolarisation des enfants à charge....177
Chapitre 1 : Contribuables concernés....178
Chapitre 2 : Modalités d'application de la réduction d'impôt....178
Chapitre 3 : Obligations déclaratives, justificatifs et sanctions....178
Titre 5 : Réductions d'impôt accordées au titre des primes de rente-survie et d'épargne handicap....179
Titre 6 : Réduction d'impôt accordée aux adhérents de centres de gestion ou d'associations agréés....180
Titre 7 : Réduction d'impôt accordée au titre des investissements forestiers....180
Chapitre 1 : Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013....180
A. Conditions d'application....180
B. Modalités d'application....184
C. Obligations des contribuables, des groupements et des sociétés....187
D. Remise en cause de la réduction d'impôt....188
Chapitre 2 : Dispositions en vigueur entre le 1er janvier 2014 et le 31 décembre 2017....188
A. Champ d'application....189
B. Modalités d'application....190
C. Remise en cause de la réduction d'impôt....191
Titre 8 : Réduction d'impôt accordée au titre des investissements locatifs de tourisme....191
Chapitre 1 : Investissements dans les résidences de tourisme....192
A. Champ d'application....192
B. Modalités d'application....195
C. Calcul de la réduction d'impôt....196
D. Remise en cause de la réduction d'impôt....198
E. Obligations des contribuables et des sociétés....199
Chapitre 2 : travaux réalisés dans les logements touristiques....200
A. Champ d'application....201
B. Modalités d'application de la réduction d'impôt....202
C. Imputation de la réduction d'impôt....204
Chapitre 3 : Investissements dans une résidence hôtelière à vocation sociale (RHVS)....206
A. Champ d'application de la réduction d'impôt....207
B. Conditions d'application de la réduction d'impôt....208
C. Calcul et imputation de la réduction d'impôt....209
D. Conséquences du changement de situation familiale des contribuables et autres cas de remise en cause de l'avantage....209
E. Obligations déclarative des contribuables....210
Titre 9 : Réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif (« SCELLIER »)....210
Chapitre 1 : Champ d'application de la réduction d'impôt....211
A. Les personnes bénéficiaires....211

B. Les investissements éligibles....212
C. Caractéristiques des immeubles....212
Chapitre 2 : Conditions d'application de la réduction d'impôt....216
Chapitre 3 : Modalités d'application de la réduction d'impôt....217
A. Fait générateur....217
B. Base plafonnée de la réduction d'impôt....218
C. Taux de la réduction d'impôt....218
D. Modalités d'imputation....223
E. Limitation du nombre d'investissements ouvrant droit à réduction d'impôt....223
F. Articulations avec d'autres dispositifs....224
Chapitre 4 : Obligations déclaratives des contribuables et des sociétés....226
Chapitre 5 : Remise en cause de la réduction d'impôt....227
Chapitre 6 : Application temporelle du dispositif « Scellier » (extinction des dispositifs existants depuis le 1er janvier 2010 et fin du dispositif en 2013)....229
A. Situation des investissements réalisés au cours de l'année 2009....229
B. Situation des investissements réalisés en 2012 et 2013....230
Titre 10 : Réduction d'impôt accordée au titre des investissements locatifs intermédiaires (dispositif dit « DUFLOT »)....230
Chapitre 1 : Champ d'application....231
A. Les personnes bénéficiaires....231
B. Les investissements éligibles....231
C. Caractéristiques des immeubles....232
Chapitre 2 : Conditions d'application....235
A. Engagement de location sous respect de certains plafonds....235
B. Engagement de protection de l'investisseur et de mixité sociale....238
Chapitre 3 : Modalités d'application....238
A. Base de la réduction d'impôt....238
B. Taux de la réduction d'impôt....239
C. Imputation de la réduction d'impôt....240
D. Règle de non-cumul et articulations avec d'autres dispositifs fiscaux....240
E. Remise en cause de la réduction d'impôt....241
F. Obligations des contribuables et des sociétés....242
Titre 11 : Réduction d'impôt accordée au titre des souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées ou de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) ou de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP)....244
Chapitre 1 : Souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées....244
A. Champ d'application....244
B. Modalités d'application....247
C. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux jusqu'au 31 décembre 2010....249
D. Remise en cause de la réduction d'impôt....250
E. Obligations déclaratives des sociétés et des souscripteurs....251
Chapitre 2 : Souscriptions de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI)....252
A. Conditions d'application....252
B. Modalités d'application....255
Chapitre 3 : Souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP)....257
A. Conditions d'application....257
B. Modalités d'application....259
Chapitre 4 : Souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) majoritairement investis en CORSE.260
A. Régime juridique des FIP dédiés aux entreprises corses....260
B. Modalités d'application....261
C. Obligations incombant à la société de gestion ou au dépositaire des actifs du FIP dédié aux entreprises corses et aux contribuables....262
Chapitre 5 : Souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) par les contribuables domiciliés dans les DOM et les TOM....262
Chapitre 6 : Règles de non-cumul de réductions d'impôt pour souscriptions de parts de sociétés non-cotées ou de parts de fonds communs de placement dans l'innovation ou de proximité avec d'autres avantages fiscaux....263
Chapitre 7 : Respect des règles relatives aux aides de minimis....263
A. Le respect du principe des aides de minimis....264
B. Exception au principe des aides de minimis....264
Titre 12 : Réduction d'impôt accordée au titre des intérêts d'emprunts contractés pour acquérir dans le cadre d'une opération de reprise, une fraction de capital d'une société non cotée....265
A. Personnes concernées et conditions d'octroi de la réduction d'impôt....265
B. Modalités d'application....266
Titre 13 : Réduction d'impôt accordée au titre de la prestation compensatoire en matière de divorce....268
Chapitre 1 : Conditions d'application....268
A. Contribuables concernés....268
B. Versements ou attributions éligibles à la réduction d'impôt....268
C. Décompte de la période de douze mois....269
Chapitre 2 : Modalités d'application....269
A. Base et montant de la réduction d'impôt....269
B. Cas de substitution d'un capital à une rente....269
C. Cas où les versements d'argent sont supérieurs à douze mois....270

D. Justifications des versements....270
Chapitre 3 : Entrée en vigueur du dispositif....270
Titre 14 : Réductions d'impôt accordées au titre de certains investissements réalisés outre-mer....271
Chapitre 1 : Réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies A du CGI....272
A. Champ d'application....272
B. Modalités d'application....276
C. Remise en cause de la réduction d'impôt....280
D. Obligations des contribuables....281
Chapitre 2 : Réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies C du CGI....284
Chapitre 3 : Plafonnement des sommes des réductions d'impôt outre-mer....287
A. Présentation générale du dispositif....287
B. Les règles d'entrée en vigueur du plafonnement....289
C. L'articulation des réductions d'impôt outre-mer....290
D. Situation des reports de réductions d'impôt....290
E. Les modalités d'application du plafonnement spécifique outre-mer....291
Chapitre 4 : Information des élus et des autorités des collectivités d'outre-mer....292
Titre 15 : Réduction d'impôt au titre des différés de paiement consentis à un jeune agriculteur....292
Titre 16 : Réduction d'impôt accordée au titre de l'aide à la création ou à la reprise d'entreprise....293
Titre 17 : Réduction d'impôt sur les cotisations versées aux associations syndicales autorisées chargées du défrichement forestier....293
Chapitre 1 : Champ d'application....294
A. Personnes concernées....294
B. Dépenses et structures concernées....294
Chapitre 2 : Modalités d'application....294
Titre 18 : Réduction d'impôt accordée aux souscriptions au capital des SOFICA....295
Chapitre 1 : Champ d'application....295
Chapitre 2 : Modalités d'application....296
Titre 19 : Réduction d'impôt accordée aux dépenses supportées au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés monuments historiques....297
Chapitre 1 : Champ d'application....297
A. Personnes concernées....297
B. Objets concernés....297
C. Nature des dépenses concernées....298
Chapitre 2 : Modalités d'application de la réduction d'impôt....298
Titre 20 : Réduction d'impôt accordée pour les dépenses de restauration réalisées dans un secteur sauvegardé et les zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (dite « MALRAUX »)....299
Chapitre 1 : Champ d'application....299
A. Immeubles concernés....300
B. Locaux concernés....300
C. Dépenses concernées....301
D. Engagement des propriétaires....301
Chapitre 2 : Modalités d'application....302
A. Base et taux de la réduction....302
B. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux....303
C. Remise en cause de la réduction d'impôt....303
D. Obligations des contribuables....304
Titre 21 : Réduction d'impôt accordée pour les souscriptions en numéraire au capital des sociétés ayant pour activité le financement de la pêche artisanale....304
Titre 22 : Réduction d'impôt accordée pour les sommes versées sur un compte épargne codéveloppement....305
Titre 23 : Réduction d'impôt accordée aux acquéreurs de logements destinés à la location meublée exercée à titre non professionnel, dispositif dit « LMNP » OU « CENSI-BOUVARD »....305
Chapitre 1 : Champ d'application....305
A. Bénéficiaires....305
B. Opérations concernées (BOI-IR-RICI-220-10-10)....306
C. Investissements éligibles....306
Chapitre 2 : Conditions d'application....307
A. Engagement de location....307
B. Conditions de mise en location....307
Chapitre 3 : Modalités d'application....308
A. Fait générateur, base et taux....308
B. Modalités d'imputation....309
C. Règles de non-cumul et plafonnement des avantages fiscaux....309
Chapitre 4 : Conséquences sur le régime fiscal du bailleur....309
A. Amortissement des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt....310
B. Régime des plus-values....310
Chapitre 5 : Remise en cause de la réduction d'impôt....310
Chapitre 6 : Obligations déclaratives des contribuables....311
Titre 24 : Réduction d'impôt accordée pour les dépenses effectuées sur des espaces naturels en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel....312
Chapitre 1 : Champ d'application....312
A. Bénéficiaires....312
B. Espaces naturels concernés....313
C. Dépenses concernées....313

Chapitre 2 : Modalités d'application....313
Chapitre 3 : Articulation avec d'autres dispositifs fiscaux....314
Chapitre 4 : Justification des dépenses et sanctions applicables....314
Partie 5 : crédits d'impôt....315
Titre 1 : Crédit d'impôt accordé au titre des cotisations versées aux organisations syndicales....315
Chapitre 1 : Contribuables concernés....316
Chapitre 2 : Organisations syndicales concernées....316
Chapitre 3 : Montant du crédit d'impôt....316
Chapitre 4 : Obligations déclaratives....316
Titre 2 : Crédit d'impôt pour primes d'assurance contre les impayés de loyers....317
Chapitre 1 : Champ d'application....317
Chapitre 2 : Modalités d'application....317
Chapitre 3 : Justificatifs et remise en cause....318
Titre 3 : Crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable....318
Chapitre 1 : Champ d'application....318
A. Contribuables concernés....319
B. Locaux concernés....319
C. Dépenses concernées....321
Chapitre 2 : Conditions d'application....325
A. La réalisation d'un bouquet de travaux....325
Chapitre 3 : Détermination du crédit d'impôt....326
A. Dispositions générales....326
B. Base et taux du crédit d'impôt applicables en cas de bouquet de travaux....327
C. Base et taux applicables en « action seule »....327
D. Synthèse des taux applicables depuis 2014....327
E. Plafond de dépenses éligibles....330
Chapitre 4 : Modalités d'application....331
A. Fait générateur du crédit d'impôt....331
B. Imputation, restitution et remboursement du crédit d'impôt....331
C. Justifications des dépenses et sanctions....331
D. Règles de cumul avec d'autres dispositifs fiscaux....332
Titre 4 : Crédit d'impôt en faveur de l'aide aux personnes pour certaines dépenses d'équipements de l'habitation principale....333
Chapitre 1 : Champ d'application....334
Chapitre 2 : Détermination du crédit d'impôt....335
Chapitre 3 : Modalités d'application....336
A. Année au titre de laquelle le crédit d'impôt est accordé....336
B. Justification, imputation, restitution ou reprise du crédit d'impôt et sanctions....337
Titre 5 : Crédit d'impôt en faveur des contribuables exposant des dépenses de garde d'enfants....338
Chapitre 1 : Champ d'application....338
Chapitre 2 : Montant du crédit d'impôt....339
Chapitre 3 : Modalités d'application....339
Titre 6 : Crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunts contractés par les étudiants en vue de financer leurs études supérieures....340
Titre 7 : Crédit d'impôt relatif aux intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale....341
Titre 8 : Crédit d'impôt accordé à certaines opérations forestières....342
Chapitre 1 : Champ d'application....342
A. Contribuables concernés....342
B. Investissements concernés....342
Chapitre 2 : Modalités d'application....344
A. Base du crédit d'impôt....344
B. Limites du crédit d'impôt....344
C. Taux du crédit d'impôt....345
D. Imputation du crédit d'impôt....345
Chapitre 3 : Remise en cause du crédit d'impôt....345
A. Principe....345
B. Exceptions....345
Titre 9 : Prime pour l'emploi....345
Chapitre 1 : Conditions d'éligibilité à la prime pour l'emploi....346
A. Contribuables concernés....346
B. Revenus professionnels concernés....346
C. Conditions tenant au niveau du revenu....347
Chapitre 2 : Calcul de la prime pour l'emploi....348
A. Pour chaque titulaire de revenus d'activité professionnelle au sein du foyer fiscal....348
B. Pour le foyer fiscal....349
C. Majorations de la prime pour l'emploi....349
D. Minoration de la prime pour l'emploi....350
E. Dispositions particulières pour Mayotte....350
Chapitre 3 : Imputation ou paiement de la prime pour l'emploi....351
Chapitre 4 : Obligations déclaratives des contribuables....351
Partie 6 : Obligations déclaratives....351
Titre 1 : Lieu d'imposition....351

Titre 2 : Déclarations....352
Chapitre 1 : Personnes tenues de souscrire la déclaration d'ensemble des revenus....353
Chapitre 2 : Éléments à déclarer....354
A. Situation et charges de famille....354
B. Revenus catégoriels composant le revenu d'ensemble....355
C. Déficits, imputations, charges déductibles ou ouvrant droit à réduction ou crédits d'impôts et leur reprise éventuelle....356
D. Abattements, étalements et précisions diverses....356
Chapitre 3 : Imprimés de déclaration - service destinataire - traitement....357
A. Imprimés et modalités de déclaration....357
B. Service destinataire....357
C. Traitement de la déclaration....357
Partie 7 : Recouvrement, contrôle et contentieux....358
Partie 8 : Décès du contribuable....358
Titre 1 : Décès du contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé ou marié....358
Chapitre 1 : Base de l'imposition....358
A. Revenus afférents à l'année du décès et bénéfices non taxés....359
B. Revenus résultant du décès....359
C. Revenus acquis mais non disponibles....359
D. Revenus dont la taxation a été différée....359
Chapitre 2 : Détermination du revenu global imposable....359
Chapitre 3 : Liquidation et établissement des impositions....360
Titre 2 : Décès du contribuable lié par un PACS et soumis à imposition commune....360
Chapitre 1 : Le décès intervient au cours d'une année postérieure à celle de conclusion du PACS....360
Chapitre 2 : Le décès intervient l'année de conclusion du PACS....361
A. Si l'imposition commune a été choisie pour l'année de conclusion du PACS....361
B. Si l'imposition distincte des revenus a été choisie pour l'année de conclusion du PACS....361
Partie 9 : Situations particulières liées au domicile....361
Titre 1 : Application du droit interne en l'absence de conventions internationales....362
Chapitre 1 : Personnes imposables....362
A. Personnes bénéficiant de revenus de source française....362
B. Personnes disposant d'une ou plusieurs habitations en France....365
Chapitre 2 : Règles particulières d'imposition....366
A. Retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française....366
B. Retenue à la source sur les sommes payées en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France....371
C. Retenue à la source sur la cession de titres réalisés par des non-domiciliés en France....374
D. Retenue à la source sur certains revenus non-salariaux ou assimilés....377
E. Retenues et prélèvements applicables sur les revenus et profits du patrimoine mobilier....381
F. Prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents....383
Chapitre 3 : Établissement de l'imposition du contribuable non-résident....384
A. Déclaration....385
B. Calcul de l'impôt....386
Titre 2 : Acquisition d'un domicile en France ou transfert hors de France....387
Chapitre 1 : Année de l'acquisition d'un domicile en France....387
A. Contribuable non-imposable en France avant d'y établir son domicile....388
B. Contribuable disposant d'une habitation en France avant d'y établir son domicile....388
C. Contribuable percevant ou réalisant des bénéfices ou des revenus en France avant d'y établir son domicile....388
D. Contribuable imposable suivant la règle du taux effectif....388
Chapitre 2 : Année du transfert de domicile hors de France....389
A. Transfert de domicile à l'étranger....389
B. Transfert de domicile dans une collectivité d'outre-mer (COM)....390
Chapitre 3 : Contribuable transférant son domicile dans la principauté de Monaco....391
Titre 3 : Contribuables prêtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France....391
Titre 4 : Situation des non-résidents dits « schumacker »....392
Partie 10 : Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus....393
A. Champ d'application....393
B. Conditions d'application....393
C. Modalités d'application en cas de modification de la situation de famille....394
D. Détermination du revenu fiscal de référence....394
E. Déclaration, contrôle, contentieux....394
Livre II: Revenus salariaux et assimilés....395
Partie 1 : Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés....395
Titre 1 : Définition des revenus imposables....395
Chapitre 1 : Rémunérations versées aux personnes placées dans un état de subordination....396
Chapitre 2 : Rémunérations des titulaires d'un statut particulier....397
A. Artistes du spectacle....397
B. Journalistes....397
C. Voyageurs, représentants, placiers....397
D. Professions diverses....398
Chapitre 3 : Traitements publics et privés....398
A. Revenus ayant pour source des fonds publics....399

B. Revenus ayant pour origine l'exercice de certaines fonctions privées....400
Chapitre 4 : Revenus considérés comme des salaires ou déterminés comme en matière de traitements et salaires par la loi....400
A. Revenus considérés comme des salaires en vertu d'une disposition législative expresse....400
B. Revenus déterminés comme en matière de traitements et salaires....401
Titre 2 : Éléments du revenu imposable....402
Chapitre 1 : Rémunérations principales....402
A. Allouées aux personnes en activité....402
B. Allouées aux salariés privés d'emploi....403
C. Allouées aux préretraités....404
Chapitre 2 : Rémunérations accessoires....405
A. Les allocations afférentes à la qualité du travail ou au statut du personnel....405
B. Les allocations afférentes aux conditions de travail....405
C. Les allocations ou indemnités pour frais professionnels....405
D. Les sommes versées aux dirigeants de sociétés....405
E. Les allocations afférentes à la situation personnelle ou familiale du salarié....406
F. L'intéressement....406
G. Les sommes versées à la sortie d'un compte épargne-temps (CET)....406
H. Les prestations sociales....406
Chapitre 3 : Rémunérations en nature....407
Chapitre 4 : Sommes perçues en fin d'activité....408
A. Sommes perçues à l'occasion de la rupture du contrat de travail....408
B. Sommes perçues à l'occasion de la cessation des fonctions de mandataire social ou de dirigeant....412
Titre 3 : Revenus exonérés....413
Chapitre 1 : Exonération des allocations pour frais d'emploi....413
A. Conditions générales auxquelles les allocations spéciales pour frais doivent répondre pour être exonérées....413
B. Régimes particuliers....415
Chapitre 2 : Exonérations de caractère social....417
A. Revenus, allocations ou prestations sociales exonérés....417
B. Participation des employeurs à l'acquisition de titres-restaurant....418
C. Participation du secteur associatif ou d'une personne morale de droit public à l'acquisition de titre et de chèque repas....418
D. L'avantage résultant de la contribution de l'employeur à l'acquisition des chèques-vacances par les salariés....419
E. La prise en charge par l'employeur des frais de trajet entre le domicile et le lieu de travail....419
F. L'épargne, la participation et l'intéressement des travailleurs....419
G. Le revenu minimum d'insertion (RMI) ou revenu de solidarité active (RSA)....421
H. La part salariale du complément de cotisation d'assurance-vieillesse....421
I. Remise gratuite de matériels informatiques et de logiciels nécessaires à leur utilisation par les employeurs à leurs salariés....421
J. Part salariale du complément de cotisation et de contribution à la caisse de retraite des marins....422
K. L'aide financière au titre des services à la personne et aux familles....422
L. Les primes forfaitaires liées à une reprise d'activité....423
M. L'indemnité de l'engagement de service civique ou de volontariat de service civique....423
N. Le pécule modulable d'incitation à une seconde carrière pour les militaires....423
O. Le pécule d'incitation au départ des militaires....424
P. L'indemnité de départ volontaire attribuée aux ouvriers d'État du ministère de la Défense....424
Q. L'indemnisation des victimes des essais nucléaires français....424
R. Le revenu supplémentaire temporaire d'activité dans les DOM....424
S. Les contributions des collectivités territoriales en GUADELOUPE et en MARTINIQUE....424
T. L'aide exceptionnelle versée en faveur des publics bénéficiaires de prestations sociales ou de demandeurs d'emploi....425
U. La prime forfaitaire versée en faveur de certains salariés privés d'emploi....425
Chapitre 3 : Exonérations ayant un caractère de reconnaissance nationale....425
Chapitre 4 : Exonération des heures supplémentaires....426
A. Champ d'application....426
B. Exonération des heures supplémentaires effectués par les travailleurs frontaliers....426
Chapitre 5 : Exonérations diverses....426
A. Sommes liées à l'activité agricole....426
B. Sommes liées à la cessation anticipée d'activité ou à l'amiante....427
C. Sommes liées au service national, service civique et volontariat....427
D. Sommes liées au statut d'apprenti ou de stagiaire....427
E. Sommes liées aux prélèvements opérés sur les salaires....428
F. Sommes liées à la recherche biomédicale....428
G. Sommes liées au transfert ou au transport des fonctionnaires....428
H. Prestations ou sommes liées à la liquidation judiciaire ou à l'invalidité....429
I. Sommes versées aux sapeurs-pompiers volontaires....429
J. Sommes liées à la réinsertion de salariés licenciés....429
K. Sommes représentant l'aide financière de l'État (dispositif EDEN)....429
L. Sommes perçues par les étudiants....429
Chapitre 6 : Précisions....430
A. Revenu fiscal de référence....430

B. Fonctionnaires de l'Organisation des Nations Unies (ONU)....430
C. Membres du personnel de l'organisation internationale de police criminelle INTERPOL....430
Partie 2 : Régimes territoriaux particuliers....430
Titre 1 : Salariés envoyés à l'étranger par un employeur établi en France....431
Chapitre 1 : Personnes concernées....431
Chapitre 2 : Exonération totale des rémunérations de l'activité à l'étranger....431
A. Condition liée à l'impôt payé à l'étranger....432
B. Condition liée à la durée d'exercice de l'activité à l'étranger....432
Chapitre 3 : Exonération partielle des suppléments de rémunérations liés à l'expatriation....432
A. Cas général....432
B. Cas particulier : marins-pêcheurs....433
Chapitre 4 : Prise en compte des revenus exonérés pour le calcul du taux effectif....433
Titre 2 : Fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger....433
Chapitre 1 : Agents non-assujettis à l'impôt à l'étranger : domicile fiscal en France....433
A. Principe....433
B. Modalités d'imposition....434
Chapitre 2 : Agents ayant conservé leur foyer en France....434
Titre 3 : Agents de l'État et personnes d'organismes intervenant dans les terres australes et antarctiques françaises (TAAF)....434
Chapitre 1 : Agents et personnes fiscalement domiciliés dans les TAAF....434
Chapitre 2 : Agents et personnes dans les TAAF ayant conservé leur foyer en France....435
Titre 4 : Salariés « impatriés »....435
Chapitre 1 : Salariés dont la prise de fonctions est intervenue depuis le 1er janvier 2008....435
A. Définition des salariés et dirigeants « impatriés »....435
B. Conditions liées à la domiciliation en France....436
C. Exonération de certains éléments de la rémunération perçue au titre de l'activité professionnelle....436
D. Exonération de certains « revenus passifs » et de certaines plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux....436
E. Durée de l'exonération....436
F. Remarques....436
Chapitre 2 : Salariés dont la prise de fonctions est intervenue avant le 1er janvier 2008....437
Chapitre 3 : Salariés « impatriés » auprès de la Chambre de Commerce Internationale en France....437
Titre 5 : Salariés des quartiers généraux et des centres de logistique....438
Chapitre 1 : Indemnités liées au surcoût du logement et au supplément d'impôt et de cotisations sociales....438
Chapitre 2 : Remboursements de frais professionnels....438
Chapitre 3 : Autres indemnités....439
Partie 3 : Base d'imposition des traitements, salaires et revenus assimilés....439
Titre 1 : Détermination du revenu brut....439
Chapitre 1 : Principe 439
Chapitre 2 : Exceptions....440
A. Indemnité compensatrice de délai-congé ou de préavis....440
B. Artistes du spectacle et sportifs....440
C. Fraction de la rémunération versée à un fonds salarial à titre obligatoire....440
D. Reversement des sommes antérieurement taxées....440
E. Salariés domiciliés en France envoyés en mission à l'étranger....441
F. Assistants et assistantes maternels agréés....441
Chapitre 3 : Évaluation des avantages en nature....441
Titre 2 : Charges déductibles du revenu brut....443
Chapitre 1 : Cotisations au titre de la prévoyance et de la retraite versées depuis le 1er janvier 2004 et autres contributions déductibles....443
A. Les cotisations déductibles sans limite et le remboursement des rachats de cotisations imposable....443
B. Les cotisations déductibles dans certaines limites....445
C. Les limites de déduction des cotisations plafonnées....445
D. Obligations déclaratives....446
E. Les cotisations d'assurance chômage....446
F. La contribution exceptionnelle de solidarité....447
G. La contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité et de remplacement....447
Chapitre 2 : Intérêts d'emprunt....447
A. Souscription au capital de sociétés nouvelles ou souscription de parts de SCOP issues de la transformation de sociétés....447
B. Rachat d'une entreprise par ses salariés....449
Chapitre 3 : Frais inhérents à la fonction ou à l'emploi....449
A. Régime de la déduction forfaitaire....450
B. Régime des frais réels....452
Partie 4 : Pensions et rentes viagères....461
Titre 1 : Définition des revenus imposables concernés....461
Chapitre 1 : Pensions de vieillesse et de retraites....461
A. Pensions : principes d'imposition....461
B. Cas spécifiques de certaines pensions vieillesses et de retraites 462
C. Pensions de retraite en capital....463
Chapitre 2 : Pensions d'invalidité....464
A. Pensions d'invalidité imposables....464
B. Sommes soumises à l'impôt....464

Chapitre 3 : Autres revenus à forme de pensions....465
Chapitre 4 : Pensions alimentaires et assimilées....465
Chapitre 5 : Rentes viagères à titre gratuit ou à titre onéreux....466
A. Définition....467
B. Champ d'application....467
Titre 2 : Pensions et rentes exonérées....467
Chapitre 1 : Exonération des pensions de retraite et de vieillesse....467
Chapitre 2 : Exonération des pensions d'invalidité....468
A. Pensions prévues par le code des pensions militaires et des victimes de guerre....468
B. Indemnités, pensions, prestations prévues pour les victimes d'accidents de travail ou de maladie professionnelle....469
Chapitre 3 : Exonération des rentes viagères....469
A. Rentes viagères et dommages-intérêts....469
B. Rente viagère et plan d'épargne en actions....470
C. Rente viagère et persécutions....470
Titre 3 : Détermination du revenu imposable et modalités d'imposition des pensions, des rentes viagères à titre gratuit et des prestations retraite en capital....470
Chapitre 1 : Pensions de retraite et de vieillesse et rentes viagères à titre gratuit....471
A. Montant soumis à l'imposition....471
B. Sommes déductibles du revenu brut....471
C. Abattement de 10 % sur le montant net des pensions et rentes viagères à titre gratuit....472
Chapitre 2 : Prestations de retraite en capital....472
A. Droit commun : imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu....472
B. Option pour la taxation forfaitaire de 7,5 % des prestations de retraite versées sous forme de capital....472
Chapitre 3 : Étalement sur les années à venir des indemnités de départ à la retraite et du montant des droits inscrits à un compte épargne temps (CET)....473
A. Champ d'application....473
B. Conditions et modalités de l'étalement sur les années à venir....473
Titre 4 : Détermination du revenu imposable et modalités d'imposition des rentes viagères constituées à titre onéreux....474
Chapitre 1 : Rentes concernées....474
Chapitre 2 : Modalités d'application....475
Titre 5 : Déclaration annuelle des pensions et rentes viagères....475
Chapitre 1 : Obligation de déclaration....475
A. Personnes tenues de souscrire la déclaration....475
B. Contenu de la déclaration....475
Chapitre 2 : Forme et délais....476
A. Formulaires normalisés....476
B. Procédés informatiques....476
Chapitre 3 : Lieu de dépôt de la déclaration....476
Chapitre 4 : Sanctions....477
Partie 5 : Épargne salariale et actionnariat salarial....477
Titre 1 : L'épargne salariale....477
Chapitre 1 : L'intéressement : régime fiscal au regard des bénéficiaires....478
A. Imposition des sommes perçues au titre de l'intéressement....478
B. Exonération des sommes perçues au titre de l'intéressement et affectées à un plan d'épargne....478
Chapitre 2 : La participation : régime fiscal au regard des bénéficiaires....479
A. Régime fiscal des sommes attribuées au titre de la participation....479
B. Régime fiscal des produits des sommes attribuées au titre de la participation....480
C. Régime fiscal des gains nets sur cessions de valeurs mobilières acquises dans le cadre de la participation....481
D. Exigibilité des prélèvements sociaux lors de la délivrance des droits....482
E. Gains net sur cessions de valeurs mobilières acquises dans le cadre d'un PEE....482
Chapitre 3 : Plan d'épargne d'entreprise (PEE) : régime fiscal au regard des bénéficiaires....482
A. Versement des bénéficiaires....482
B. Versement complémentaire ou abondement de l'entreprise....483
C. Augmentations de capital réservées aux adhérents d'un PEE....483
D. Levée des options sur titres dans le cadre d'un plan d'épargne en entreprise....484
E. Produits des sommes placées dans un PEE....485
F. Exigibilité des prélèvements sociaux lors de la délivrance des sommes ou valeurs....485
Chapitre 4 : Plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) : régime fiscal des bénéficiaires....485
A. Période d'indisponibilité....485
B. Délivrance des sommes après la retraite....486
Titre 2 : L'actionnariat salarial....486
Chapitre 1 : Options de souscription ou d'achat d'actions....487
A. Régime juridique des options sur titres....487
B. Imposition des gains sur levée d'option de souscription ou d'achat d'actions depuis le 28 septembre 2012. 487
Chapitre 2 : Attributions d'actions gratuites....489
A. Mise en place du dispositif d'attributions d'actions gratuites....489
B. Imposition des gains sur attributions d'actions gratuites depuis le 28 septembre 2012....490
Chapitre 3 : Contribution salariale sur les attributions d'options de souscriptions ou d'achats d'actions et sur les attributions gratuites....492
A. Champ d'application....493

B. Modalités d'imposition....493
C. Déclaration, recouvrement et contrôle....495
Chapitre 4 : Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE)....495
A. Conditions d'attribution des BSPCE....495
B. Bénéficiaires des BSPCE....496
C. Conditions et modalités d'émission des BSPCE....497
D. Régime d'imposition des gains de cession des titres souscrits en exercice des BSPCE....497
E. Obligations déclaratives....498
Chapitre 5 : Sociétés anonymes à participation ouvrière (SAPO)....499
A. Régime fiscal des dividendes....499
B. Indemnisation accordée aux salariés des SAPO en cas de dissolution de la SCMO....499
Chapitre 6 : Sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP)....500
Partie 6 : Rémunérations allouées aux gérants et aux associés de certaines sociétés....500
Titre 1 : Champ d'application....500
Chapitre 1 : Personnes concernées....500
A. Personnes physiques soumises à cette catégorie de revenus....500
B. Personnes physiques exclues de cette catégorie de revenus....501
C. Appréciation de la qualité de gérant majoritaire de SARL....501
Chapitre 2 : Rémunérations imposables....502
A. Forme des rémunérations....503
B. Déduction des rémunérations pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés....503
Titre 2 : Détermination du revenu imposable et obligations du contribuable....503
Chapitre 1 : Détermination du revenu imposable....503
A. Montant brut des rémunérations....504
B. Déductions à opérer....504
Chapitre 2 : Obligations des contribuables....506
Livre III : Revenus et profits du patrimoine mobilier....518
Partie 1 : Plus-values sur biens meubles et taxe forfaitaire sur les objets précieux....518
Titre 1 : Cession de biens meubles....518
Chapitre 1 : Champ d'application....518
A. Dispositions générales....518
B. Exceptions....519
Chapitre 2 : Modalités d'imposition....519
Chapitre 3 : Obligations déclaratives et de paiement....519
Titre 2 : Taxe sur ventes de métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection ou d'antiquité....520
Chapitre 1 : Application de plein droit de la taxe forfaitaire....520
A. Biens concernés....520
B. Personnes imposables....522
C. Opérations imposables....522
D. Opérations exonérées....522
E. Assiette et taux de la taxe....523
F. Obligations déclaratives et de paiement....524
G. Sanctions, garanties et contentieux....525
Chapitre 2 : Option pour le régime de droit commun des plus-values....526
A. Modalités d'exercice de l'option pour le régime de droit commun des plus-values....526
B. Imposition de la plus-value....527
Chapitre 3 : Cas particulier de Monaco....527
Partie 2 : Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés....528
Titre 1 : Champ d'application....528
Chapitre 1 : Produits de placements à revenu fixe de source française et gains assimilés....528
A. Revenus des bons du trésor et assimilés et gains résultant de la cession de ces contrats....528
B. Produits des obligations et assimilés....529
C. Produits des bons de caisse et gains résultant de la cession de ces contrats....531
D. Revenus de créances, dépôts, cautionnements, comptes courants et gains résultant de la cession de ces contrats....532
E. Produits des titres de créances négociables et gains résultant de la cession de ces titres....534
F. Produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature....535
Chapitre 2 : Revenus distribués et assimilés de source française....542
A. Définition et détermination des revenus distribués par les sociétés françaises....542
B. Classification de revenus distribués....544
Titre 2 : Prise en compte dans le revenu global de l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers....555
Chapitre 1 : Revenus à prendre en compte au titre de la catégorie....556
A. Revenus distribués et assimilés par les sociétés françaises....556
B. Produits de placements à revenu fixe....556
C. Prélèvements sociaux....556
Chapitre 2 : Détermination du revenu imposable....557
A. Revenu brut....557
B. Dépenses déductibles du revenu brut....560
C. Majoration de certains RCM pour le calcul de l'impôt....561
Chapitre 3 : Imputation ou restitution du crédit d'impôt....561
Chapitre 4 : Prélèvement forfaitaire non-libératoire sur les revenus distribués depuis le 1er janvier 2013....562
A. Champ d'application du prélèvement non-libératoire....562
B. Assiette et fait générateur de l'imposition....563

C. Obligations déclaratives et paiement du prélèvement forfaitaire non-libératoire....563
D. Déclaration, recouvrement et contrôle....564
Chapitre 5 : Revenus perçus par des personnes non-domiciliées en France....564
A. Revenus distribués....564
B. Produits de placements à revenu fixe....565
Chapitre 6 : Revenus de valeurs mobilières étrangères et régimes spéciaux....566
A. Revenus à déclarer....566
B. Régime d'imposition....567
C. Régimes spéciaux....568
Titre 3 : Modalités particulières d'imposition....575
Chapitre 1 : Régime fiscal des produits de placement à revenu fixe et gains assimilés....575
A. Retenue à la source....575
B. Prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe et gains assimilés – dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2013....577
C. Incidence des conventions fiscales internationales....582
Titre 4 : Régimes particuliers....582
Chapitre 1 : Engagements d'épargne à long terme (CELT)....582
Chapitre 2 : Clubs d'investissement....583
A. Conditions d'application du régime de faveur....583
B. Portée du régime de faveur....584
Chapitre 3 : Fonds communs de placement....584
A. Régime fiscal des produits distribués par le fonds....585
B. Obligations fiscales du gérant....587
C. Obligations fiscales du dépositaire des actifs du fonds....587
Chapitre 4 : Fonds communs de créances et des organismes de titrisation....587
A. Personnes physiques fiscalement domiciliées en France....588
B. Porteurs de parts non-résidents....589
Chapitre 5 : Profits réalisés à titre occasionnel sur un marché à terme jusqu'au 31 décembre 2013....589
A. Opérations réalisées en France....589
B. Opérations réalisées à l'étranger....590
C. Obligations déclaratives....590
D. Cas particulier....590
Chapitre 6 : Profits réalisés à titre occasionnel sur un marché à terme à compter du 1er janvier 2014....591
Chapitre 7 : Profits réalisés à titre occasionnel sur les marchés d'options négociables....591
A. Opérations réalisées en France....592
B. Opérations réalisées à l'étranger....592
C. Obligations déclaratives....592
Chapitre 8 : Profits retirés à titre occasionnel d'opérations de bons d'option....593
A. Opérations réalisées en France....593
B. Opérations réalisées à l'étranger....594
C. Obligations déclaratives....594
Chapitre 9 : Plan d'épargne populaire....594
Chapitre 10 : Plan d'épargne en actions....594
A. Modalités d'ouverture du PEA....595
B. Modalités de fonctionnement du PEA....595
C. Régime fiscal du PEA....598
D. Sanctions applicables....601
Chapitre 11 : Plan d'épargne en actions destiné au financement des petites et moyennes entreprises et des entreprises de taille intermédiaire....601
A. Modalités d'ouverture d'un PEA « PME et ETI »....601
B. Modalités de fonctionnement du PEA « PMI et ETI »....601
C. Emploi des sommes versées sur un PEA « PMI et ETI »....602
D. Titres exclus du PEA « PMI et ETI »....603
E. Régime fiscal du PEA « PMI et ETI »....603
Chapitre 12 : Personnes « impatriées »....603
A. Champ d'application de l'exonération....603
B. Modalités d'application de l'exonération....604
C. Obligations déclaratives....604
Chapitre 13 : Taxation forfaitaire exigible en cas de transformation de société en groupement forestier ou d'apport à un tel groupement....604
Chapitre 14 : Distributions des sociétés immobilières et des coopératives et indemnités particulières....605
A. Distributions effectuées par les sociétés coopératives....605
B. Distributions effectuées par les sociétés immobilières....605
C. Répartition des indemnités pour nationalisation ou expropriation....606
Titre 5 : Déclaration des opérations réalisées par les organismes de placement collectif....607
Titre 6 : Déclaration des opérations réalisées sur les produits financiers à terme....607
Chapitre 1 : Obligations déclaratives....607
Chapitre 2 : Sanctions....607
Partie 3 : Plus-values sur biens meubles incorporels....608
Titre 1 : Champ d'application....608
Chapitre 1 : Opérations imposables....608
Chapitre 2 : Opérations exonérées....611
A. Exonérations liées à l'investissement....611

B. Exonérations liées à un partage d'une donation ou succession....612
C. Échanges de titres....613
Chapitre 3 : Personnes imposables....613
A. Personnes physiques fiscalement domiciliées en France....613
B. Personnes non fiscalement domiciliées en France....614
Titre 2 : Base d'imposition....615
Chapitre 1 : Détermination de la plus-value de cession....616
A. Principe....616
B. Cas particuliers de détermination du prix de cession et du prix d'acquisition....616
Chapitre 2 : Abattements pour durée de détention....621
A. Abattement pour durée de détention de droit commun....622
B. Abattements pour durée de détention « renforcé »....625
Chapitre 3 : Prise en compte des pertes....631
A. Principe....631
B. Exceptions en cas d'annulations de titres....631
Titre 3 : Modalités d'imposition....632
Chapitre 1 : Règles générales....632
A. Fait générateur....632
B. Calcul de l'impôt....632
Chapitre 2 : Sursis d'imposition....634
Chapitre 3 : Report d'imposition....634
A. Réinvestissement dans les sociétés nouvelles non-cotées....634
B. Plus-values en report d'imposition....635
C. Report d'imposition des apports de créances de complément de prix réalisés depuis le 1er janvier 2007....635
D. Report d'imposition de la plus-value réalisée entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2013 lors de la cession à titre onéreux d'actions ou de droits sociaux en cas de réinvestissement dans la souscription au capital en numéraire d'une société....637
E. Report d'imposition de la plus-value pour le contribuable qui contrôle la société bénéficiaire d'un apport de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres ou de droits....640
Titre 4 : Obligations déclaratives....642
Chapitre 1 : Obligations déclaratives des contribuables....642
A. Règles générales....642
B. Modalités déclaratives spéciales....644
C. Obligations des personnes interposées....646
Chapitre 2 : Déclaration des revenus de valeurs mobilières....647
A. Définition des déclarants....647
B. Présentation de la déclaration....650
C. Modalités générales de souscription....650
Chapitre 3 : Déclaration des contrats de prêts....652
A. Personnes tenues de souscrire une déclaration....652
B. Contrats de prêts soumis à déclaration....652
C. Contenu de la déclaration....653
D. Forme, délai et lieu de dépôt de la déclaration - sanctions....653
Titre 5 : Plus-values de cessions latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits des contribuables transférant leur domicile à l'étranger (dispositif exit tax)....653
Chapitre 1 : Imposition immédiate de certaines plus-values latentes depuis le 3 mars 2011....654
A. Champ d'application....654
B. Base d'imposition de la plus-value latente....657
C. Modalités d'imposition des plus-values latentes....658
D. Modalités d'application du sursis de paiement....660
E. Dégrèvement d'office ou restitution d'office de l'impôt....664
Chapitre 2 : Imposition immédiate des créances trouvant leur origine dans un complément de prix à percevoir lors du transfert du domicile fiscal hors de France intervenu depuis le 3 mars 2011....668
A. Champ d'application....669
B. Base imposable....669
C. Modalités d'imposition....669
D. Sursis de paiement pour les créances ayant pour origine un complément de prix à percevoir....670
E. Dégrèvement ou restitution de l'impôt et des prélèvements dus afférents à une créance ayant pour origine un complément de prix à percevoir....670
Chapitre 3 : Imposition immédiate de certaines plus-values en report d'imposition lors du transfert du domicile hors de France intervenu depuis le 3 mars 2011 672
A. Champ d'application....672
B. Base imposable....673
C. Modalités d'imposition....673
D. Sursis de paiement pour les plus-values placées en report d'imposition....673
E. Dégrèvement ou restitution de l'impôt et des prélèvements dus afférents à une plus-value en report d'imposition....674
Chapitre 4 : Obligations déclaratives....675
A. Obligations déclaratives lors du premier transfert de domicile hors de France....675
B. Obligations déclaratives l'année suivant le transfert de domicile hors de France....676
C. Obligations déclaratives lors des futurs transferts de domicile....676
D. Obligations annuelles en présence d'un sursis de paiement....677
E. Cas d'expiration du sursis de paiement, de dégrèvement ou de restitution....677

Chapitre 5 : Contrôle de l'administration....678
Titre 6 : Régime spécifique d'imposition des sommes ou valeurs auxquelles donnent droit les parts ou actions dites de « carried interest »....678
Partie 4 : Prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les produits de placements....679
Titre 1 : Contribution sociale généralisée (CSG)....679
Chapitre 1 : Contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine....679
A. Personnes concernées....679
B. Revenus ou gains concernés....680
C. Déduction partielle de la CSG....681
Chapitre 2 : Contribution sociale généralisée sur les produits de placements....682
A. Produits de placements soumis aux prélèvements prévus aux articles 125 A du CGI et 125-0 A du CGI....682
B. Revenus distribués mentionnés au 1° du 3 de l'article 158 du CGI....682
C. Produits de l'épargne....683
D. Plus-values immobilières....683
E. Plus-values réalisées par des non-résidents....683
F. Taux de la contribution....683
G. Recouvrement, contrôle....683
Titre 2 : Contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS)....684
Chapitre 1 : Contribution pour le remboursement de la dette sociale sur les revenus du patrimoine....684
A. Personnes concernées....684
B. Revenus ou gains concernés....684
C. Taux et assiette de la CRDS....685
Chapitre 2 : Contribution pour le remboursement de la dette sociale sur les produits de placements....685
A. Personnes concernées....685
B. Revenus ou produits concernés....685
C. Taux de la contribution....688
Titre 3 : Prélèvement social....688
Chapitre 1 : Prélèvement social sur les revenus du patrimoine....688
Chapitre 2 : Prélèvement social sur les produits de placements....688
A. Taux du prélèvement sur les produits de placements....689
B. Personnes concernées....689
C. Produits de placements concernés....689
Titre 4 : Contributions additionnelles au prélèvement social....690
Chapitre 1 : Contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine....690
A. Contribution additionnelle au prélèvement social (financement journée autonomie PAH)....690
B. Contribution additionnelle au prélèvement social (financement RSA)....690
Chapitre 2 : Contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placement....691
A. Contribution additionnelle au prélèvement social (financement journée autonomie PAH)....691
B. Contribution additionnelle au prélèvement social (financement RSA)....691
Titre 5 : Prélèvements sociaux et collectivités d'Outre-mer....692
Chapitre 1 : Saint-Martin et Saint-Barthélemy....692
Chapitre 2 : Saint-Pierre-Et-Miquelon....692
Titre 6 : Prélèvement de solidarité....693
Chapitre 1 : Prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine....693
Chapitre 2 : Prélèvement de solidarité sur les produits de placement....693
Titre 7 : Autre contribution....694
Chapitre 1 : Contribution sociale libératoire assise sur les distributions et gains nets....694
Livre IV : Revenus fonciers et profits immobiliers....695
Partie 1 : Revenus fonciers : champ d'application....695
Titre 1 : Revenus tirés de la location....696
Chapitre 1 : Revenus tirés de la location des propriétés bâties et des biens assimilés....696
A. Revenus des locations proprement dits....696
B. Recettes accessoires à ces locations....696
Chapitre 2 : Revenus tirés de la location des propriétés non-bâties....696
A. Revenus des locations proprement dits....697
B. Recettes accessoires à ces locations....697
Chapitre 3 : Autres revenus fonciers....697
Chapitre 4 : Limites avec les autres catégories de revenus....698
A. Limites avec les bénéfices industriels et commerciaux....698
B. Limites avec les bénéfices non commerciaux....699
C. Limites avec les bénéfices agricoles....699
Titre 2 : Exonérations des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance....699
Chapitre 1 : Propriétés urbaines dont le propriétaire se réserve la jouissance....699
A. Principe....699
B. Exclusion de l'exonération....699
C. Modalités d'application de l'exonération....700
Chapitre 2 : Propriétés rurales dont le propriétaire se réserve la jouissance....700
Chapitre 3 : Exonération en faveur du droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance....700
Titre 3 : Personnes imposables....701
Chapitre 1 : Les personnes physiques....701
Chapitre 2 : Les sociétés....702
A. Les sociétés transparentes....702
B. Les sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu (sociétés dites translucides ou non-

transparentes)....703
Titre 4 : Période d'imposition....705
Partie 2 : Revenus fonciers : détermination du résultat foncier et base d'imposition....706
Titre 1 : Revenus bruts imposables....706
Chapitre 1 : Loyers ou fermages....706
A. Loyers ou fermages en principal....707
B. Compléments divers de loyers ou fermages....708
C. Baux comportant des prix atténués et baux anormaux....710
Chapitre 2 : Valeur locative des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance....710
Chapitre 3 : Dépenses incombant normalement au propriétaire et mises par convention à la charge des locataires.....710
Chapitre 4 : Subventions et indemnités....711
A. Indemnités destinées à compenser des pertes de recettes....711
B. Subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles....711
C. Autres subventions et indemnités....712
Chapitre 5 : Recettes accessoires....713
Chapitre 6 : Construction sur sol d'autrui et bail à réhabilitation....713
A. Bail à construction....713
B. Bail à réhabilitation....714
Titre 2 : Charges déductibles....715
Chapitre 1 : Frais d'administration et de gestion....716
A. Définition des frais d'administration et de gestion....716
B. Caractère déductible des frais d'administration et de gestion....718
C. Modalités de déduction....719
Chapitre 2 : Primes d'assurance....719
A. Primes d'assurance concernées....719
B. Conditions de déduction des primes d'assurance....720
Chapitre 3 : Dépenses de travaux....720
A. Dépenses de réparation et d'entretien....720
B. Dépenses d'amélioration....721
C. Dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement....723
Chapitre 4 : Dépenses locatives supportées par le propriétaire et non remboursées....724
Chapitre 5 : Dépenses exceptionnelles supportées par le propriétaire....724
Chapitre 6 : Provisions pour charges de copropriété....724
Chapitre 7 : Intérêts des emprunts....725
A. Intérêts d'emprunts admis en déduction....725
B. Conditions de déduction....726
Chapitre 8 : Impôts....726
Titre 3 : Base d'imposition....727
Chapitre 1 : Détermination du bénéfice ou du déficit....727
A. Principes....727
B. Cas particuliers du report des déficits fonciers en cas de mariage, divorce, séparation ou décès du conjoint.....727
Chapitre 2 : Règles d'imputation des déficits....727
A. Principes....727
B. Cas particuliers....729
Partie 3 : Revenus fonciers : régimes d'imposition....731
Titre 1 : Régime réel d'imposition....731
Chapitre 1 : Champ d'application du régime réel d'imposition....731
A. Application de plein droit du régime réel....731
B. Application sur option du régime réel....732
Chapitre 2 : Modalités de détermination du revenu net foncier....732
A. Revenu brut à déclarer....732
B. Charges déductibles....732
Titre 2 : Régime micro-foncier....733
Chapitre 1 : Champ d'application du régime micro-foncier....733
A. Limite d'application....733
B. Exclusions de plein droit....734
Chapitre 2 : Modalités de détermination du revenu foncier....736
A. Revenus bruts à déclarer....736
B. Revenu imposable et application d'un abattement....737
C. Sort des déficits....737
Chapitre 3 : Sortie du régime micro-foncier....737
A. Sortie obligatoire du régime micro-foncier....737
B. Option pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers....737
Titre 3 : Obligations déclaratives incombant aux propriétaires fonciers....738
Chapitre 1 : Propriétaires fonciers titulaires de revenus fonciers de faible montant....738
Chapitre 2 : Associés de sociétés immobilières à objet civil non passibles de l'impôt sur les sociétés....738
Chapitre 3 : Autres propriétaires fonciers....739
Partie 4 : Revenus fonciers : régimes spéciaux....740
Titre 1 : Propriétés rurales données en location....740
Chapitre 1 : Revenu brut....740
Chapitre 2 : Charges....741

A. Déductions non applicables aux propriétés rurales....741
B. Déductions applicables uniquement aux propriétés rurales....742
Titre 2 : Encouragement à la location de logements....745
Chapitre 1 : Amortissements spécifiques....745
A. Amortissement des logements neufs ou assimilés donnés en location (amortissement dit « Périssol »)....745
B. Amortissement des logements neufs du secteur locatif intermédiaire (amortissement dit « Besson-neuf »)....746
C. Amortissement des logements neufs ou assimilés ou anciens réhabilités donnés en location (amortissement dit « Robien »)....747
Chapitre 2 : Déduction spécifique pour les logements qui ne donnent pas lieu aux régimes prévus aux f, g et h du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « BESSON-ANCIEN » et « LIENEMANN »)....755
A. Dispositif « BESSON-ANCIEN »....756
B. Dispositif « LIENEMANN »....756
C. Plafonds de ressources....757
D. Plafonds de loyers....758
Chapitre 3 : Déduction spécifique pour les logements situés en zone de revitalisation rurale (dispositif « ROBIEN-ZRR »)....758
Chapitre 4 : Déduction spécifique pour les logements faisant l'objet de l'amortissement du dispositif « ROBIEN-RECENTRÉ » (dispositif « BORLOO-NEUF »)....759
A. Option pour le dispositif « Robien-recentré »....759
B. Avantages supplémentaires....759
C. Conditions supplémentaires....760
D. Remise en cause....763
Chapitre 5 : Déduction spécifique pour les logements faisant l'objet de l'amortissement du dispositif « ROBIEN-SCPI RECENTRÉ » (dispositif « BORLOO-SCPI »)....763
A. Complément de déduction pratiquée par le porteur de parts....763
B. Déduction spécifique pratiquée par la SCPI....764
C. Obligations déclaratives....764
D. Remise en cause....764
Chapitre 6 : Déduction spécifique pour les logements donnés en location dans le cadre d'une convention (dispositif « BORLOO-ANCIEN »)....764
Chapitre 7 : Déduction spécifique pour mise en location de logements vacants....765
Chapitre 8 : Déduction spécifique pour mobilité professionnelle du bailleur....766
A. Conditions d'application....766
B. Modalités d'application....767
Titre 3 : Monuments historiques et assimilés....768
Chapitre 1 : Immeubles concernés....768
A. Immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire....768
B. Immeubles agréés....769
C. Immeubles ayant obtenu le label de la Fondation du patrimoine....769
Chapitre 2 : Modalités de déduction....770
A. L'immeuble ne procure aucune recette imposable....770
B. L'immeuble procure des recettes....772
Chapitre 3 : Conditions d'application....774
A. Condition tenant à l'engagement de conservation des immeubles....775
B. Condition tenant au mode de détention des immeubles....776
C. Condition tenant à l'absence de division de la propriété des immeubles....776
Chapitre 4 : Obligations des propriétaires et sanctions 777
A. Immeubles concernés par ces obligations particulières....777
B. Obligations liées au régime spécial de déduction des charges foncières....778
Obligations liées à l'ouverture au public des immeubles....778
C. Sanctions....778
Titre 4 : Régime « Malraux »....778
Titre 5 : Régime « protection du patrimoine naturel »....779
Chapitre 1 : Documents à joindre à la déclaration annuelle des revenus....779
Chapitre 2 : Justificatifs des dépenses....779
Partie 5 : Contrôle, contentieux, recouvrement....780
Partie 6 : Contribution annuelle sur les revenus locatifs....780
Titre 1 : Champ d'application....780
Chapitre 1 : Personnes imposables....781
Chapitre 2 : Locations imposables....781
Chapitre 3 : Locaux imposables....781
Chapitre 4 : Territorialité de la CRL....781
Titre 2 : Exonérations et régimes spéciaux....782
Chapitre 1 : Exonérations résultant du III de l'article 234 nonies du CGI....782
A. Les locations dont le revenu annuel n'excède pas un certain montant 782
B. Locations donnant lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée....782
C. Locations consenties à l'État ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance....783
D. Locations consenties en vertu des livres I et II du code de l'action sociale et des familles et exclusivement relatives au service de l'aide sociale....783
E. Locations à vie ou à durée illimitée....784
F. Immeubles appartenant ou destinées à appartenir à l'État et autres collectivités....784
G. Locaux d'habitation qui font partie d'une exploitation agricole ou sont annexés à celle-ci (bâtiments ruraux)....

784
H. Locaux dont les propriétaires ont procédé au rachat du prélèvement sur les loyers, prévu par l'article 11 de la loi de finances rectificative pour 1964....784
I. Immeubles appartenant aux sociétés d'économie mixte ou aux houillères de bassin....785
J. Locations d'immeubles faisant partie de villages de vacances ou de maisons familiales de vacances agréés....785
K. Locations des logements à disposition de personnes défavorisées par des organismes sans but lucratif....785
L. Logements réhabilités avec le financement de l'ANAH....785
M. Logements conventionnés en vacance depuis plus de douze mois....786
N. Immeubles considérés comme des constructions nouvelles....786
Chapitre 2 : Autres exonérations....786
Chapitre 3 : Régimes spéciaux....787
A. Prestations de logement accessoires à un contrat de travail....787
B. Locations de logements consenties à des gendarmes....787
C. Terres mises a la disposition d'un GAEC, d'une société civile agricole ou d'une EARL....787
D. Immeubles ruraux mis a la disposition des SAFER....787
Titre 3 : Assiette, taux et modalités d'imposition de la contribution....788
Chapitre 1 : Assiette de la contribution....788
Chapitre 2 : Taux de la contribution....788
Chapitre 3 : Modalités d'imposition....788
A. Location consentie par une personne morale ou un organisme passible de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun....789
B. Location consentie par une société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes....790
C. Location consentie par une personne morale ou un organisme non soumis à l'impôt sur les sociétés....791
D. Location consentie par une association, une collectivité ou un établissement sans but lucratif....791
Partie 7 : Taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface (dite « Taxe Apparu »)....792
Titre 1 : Champ d'application....792
A. Loyers concernés....792
B. Personnes concernées....793
Titre 2 : Modalités d'application....793
Chapitre 1 : Assiette de la taxe....794
Chapitre 2 : Taux de la taxe....794
Chapitre 3 : Non-déductibilité de la taxe....794
Titre 3 : Déclaration, contrôle, recouvrement et sanctions....794
Chapitre 1 : Obligations des personnes physiques....795
A. Obligations déclaratives....795
B. Paiement de la taxe....795
Chapitre 2 : Obligations des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés....795
Chapitre 3 : Obligations des sociétés et groupements imposés au nom des associés....795
Partie 8 : Plus-values sur cessions d'immeubles et de titres des sociétés non cotées à prépondérance immobilière....796
Titre 1 : Champ d'application....796
Chapitre 1 : Plus-values imposables....796
Chapitre 2 : Plus-values exonérées....796
A. Exonérations résultant de la nature des biens cédés....797
B. Exonérations liées à la nature des opérations réalisées....800
C. Exonération tenant au montant des cessions....801
D. Exonération tenant à la qualité de l'acquéreur....801
E. Exonération tenant à l'engagement pris par l'acquéreur en cas de cession d'un droit de surélévation....802
F. Exonération tenant à la qualité du cédant....802
G. Exonérations liées à certains partages....802
Chapitre 3 : Cas particulier des cessions de certains droits sociaux....803
Chapitre 4 : Opérations réalisées par les fonds de placement immobilier (OPCI-FCI)....804
Chapitre 5 : Cession des droits représentatifs de certains biens ou droits du patrimoine fiduciaire....804
Titre 2 : Base d'imposition....805
Chapitre 1 : Détermination de la plus-value brute....805
A. Premier terme de la différence : prix de cession....805
B. Deuxième terme de la différence : prix d'acquisition....805
Chapitre 2 : Calcul de la plus-value imposable....807
A. Prise en compte de la durée de détention....807
B. Absence de prise en compte des moins-values....808
C. Abattement exceptionnel de 25 % sur les plus-values résultant de cessions intervenant du 1er septembre 2013 au 31 août 2014....809
Chapitre 3 : Cas particuliers....810
A. Biens immobiliers figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise (biens immobiliers migrants)....810
B. Bail à construction....811
Titre 3 : Modalités d'imposition, obligations déclaratives et de paiement....811
Chapitre 1 : Modalités d'imposition....811
A. Taux....811
B. Redevable de l'impôt....812
C. Abattement applicable en cas de cession de peuplements forestiers....812
Chapitre 2 : Obligations déclaratives....812
A. Règle générale....813
B. Lieu de dépôt de la déclaration....813

C. Précisions....814
Chapitre 3 : Paiement de l'impôt....815
A. Principe....815
B. Exceptions....815
Partie 9 : Prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents....816
Titre 1 : Champ d'application du prélèvement....816
Chapitre 1 : Personnes concernées....817
A. Personnes soumises au prélèvement....817
B. Personnes exonérées du prélèvement....817
Chapitre 2 : Biens concernés....817
Titre 2 : Liquidation du prélèvement....818
Chapitre 1 : Assiette du prélèvement....818
A. Contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu....818
B. Personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés....819
Chapitre 2 : Taux du prélèvement....819
A. Taux de droit commun....820
B. Taux dérogatoires....820
Titre 3 : Recouvrement du prélèvement....820
Chapitre 1 : Modalités de recouvrement....821
Chapitre 2 : Pour la désignation ou non d'un représentant accrédité....821
A. Personnes physiques....821
B. Personnes morales et organismes....821
Chapitre 3 : Obligations déclaratives....822
A. Obligations des personnes physiques....822
B. Obligations des personnes morales ou organismes....822
Titre 4 : Caractère libératoire ou non du prélèvement....823
Chapitre 1 : Cédant assujetti à l'impôt sur le revenu....823
Chapitre 2 : Cédant soumis à l'impôt sur les sociétés....823
Partie 10 : Taxe forfaitaire sur le produit de la valorisation des terrains nus et des immeubles bâtis....823
Titre 1 : Organismes et collectivités pouvant instituer la taxe....824
Chapitre 1 : Autorités organisatrices de transports urbains....824
Chapitre 2 : Collectivités organisatrices de transport ferroviaire....824
Chapitre 3 : Affectation de la taxe....824
Titre 2 : Champ d'application de la taxe....824
Chapitre 1 : Redevables de la taxe....824
Chapitre 2 : Biens concernés....825
Chapitre 3 : Condition de proximité....825
Chapitre 4 : Cessions exclues du champ d'application....825
Titre 3 : Modalités de détermination de la taxe....826
Chapitre 1 : Fait générateur et assiette de la taxe....826
Chapitre 2 : Taux et exigibilité de la taxe....826
A. Cession portant sur des biens ou droits situés à moins de 800 m d'une entrée de gare de voyageurs....826
B. Cession portant sur des biens ou droits immobiliers situés entre 801 m et 1 200 m....826
C. Plafonnement du montant total de ces taxes....826
D. Exigibilité de la taxe....827
Titre 4 : Obligations déclaratives et paiement....827
Chapitre 1 : Déclaration de la cession de bien ou droit immobilier....827
Chapitre 2 : Paiement de la taxe....827
Titre 5 : Obligation des organismes ou collectivités instituant la taxe....827
Partie 11 : Taxe forfaitaire sur les cessions de terrains nus devenus constructibles....828
Titre 1 : Taxe communale sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles....828
Chapitre 1 : Champ d'application de la taxe....828
A. Communes et établissements de coopération intercommunale concernés....828
B. Personnes concernées....828
C. Biens concernés....829
D. Opérations imposables....830
E. Opérations exonérées....831
Chapitre 2 : Modalités de détermination de la taxe....832
A. Fait générateur de la taxe....832
B. Calcul de la taxe....832
C. Obligations déclaratives et de paiement de la taxe....832
Titre 2 : Taxe nationale sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles....834
Chapitre 1 : Champ d'application de la taxe....834
A. Redevables de la taxe....834
B. Biens concernés....835
C. Opérations imposables....836
D. Opérations exonérées....836
Chapitre 2 : Fait générateur et assiette de la taxe....836
A. Principe....837
B. Abattement....837
Chapitre 3 : Taux de la taxe....837
Chapitre 4 : Exigibilité de la taxe....837
Chapitre 5 : Obligations déclaratives....837

Chapitre 6 : Versement de la taxe....838
Partie 12 : Taxe sur les plus-values immobilières élevées autres que des terrains à bâtir....838
Titre 1 : Champ d'application....838
Chapitre 1 : Personnes concernées....838
A. Personnes physiques....839
B. Sociétés ou groupements....839
C. Contribuables domiciliés hors de France....840
Chapitre 2 : Biens concernés....840
A. Biens imposables....840
B. Biens exonérés....840
Chapitre 3 : Opérations imposables....841
Chapitre 4 : Opérations exonérées....841
Titre 2 : Modalités de détermination....841
Chapitre 1 : Assiette de la taxe....841
Chapitre 2 : Calcul de la taxe....842
A. Seuil d'application de la taxe....842
B. Le taux de la taxe....842
Chapitre 3 : Obligations déclaratives et de paiement....843
Chapitre 4 : Contrôle de la taxe....843
Partie 13 : Les sociétés immobilières....843
Titre 1 : Sociétés immobilières de copropriété....843
Chapitre 1 : Champ d'application de la transparence fiscale....844
A. Objet des sociétés....844
B. Caractère exclusif de cet objet....844
Chapitre 2 : Portée du régime de la transparence fiscale....844
A. Impôt sur le revenu....844
B. Autres impôts directs....845
C. Droits d'enregistrement....846
D. Sociétés modifiant leurs statuts et leurs activités pour bénéficier de la transparence fiscale....847
Chapitre 3 : Obligations des sociétés immobilières de copropriété....847
A. Déclaration d'existence....847
B. Déclarations annuelles....848
C. Sanctions....848
Titre 2 : Sociétés immobilières non-transparentes....848
Chapitre 1 : Sociétés immobilières ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés....848
A. Sociétés visées....848
B. Obligations....849
Chapitre 2 : Sociétés immobilières d'investissement....851
A. Droits d'enregistrement....851
B. Situation de la société au regard de l'impôt sur les sociétés....851
C. Situation des actionnaires....852
Chapitre 3 : Sociétés immobilières de gestion....853
Chapitre 4 : Sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI)....853
Livre V : Bénéfices agricoles....854
Partie 1 : Champ d'application....854
Titre 1 : Revenus imposables....855
Chapitre 1 : Produits de l'exploitation agricole....855
Chapitre 2 : Revenus de la propriété....856
A. Rente du sol....856
B. Revenus accessoires....857
Chapitre 3 : Limites avec les autres catégories de revenus....857
A. Limites avec les bénéfices industriels et commerciaux....858
B. Limites avec les revenus fonciers....859
C. Limites avec les bénéfices non commerciaux....860
Titre 2 : Personnes imposables....864
Chapitre 1 : Exploitants individuels....864
A. Le faire-valoir direct par le propriétaire (propriétaire exploitant)....864
B. Le fermage....864
C. Le métayage (ou bail à portion de fruits)....864
D. L'exploitation familiale (exploitant travaillant avec ses enfants majeurs)....865
Chapitre 2 : Membres de sociétés et groupements agricoles n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés....865
A. Régime des droits ou parts détenus par les associés....866
B. Cas particulier des sociétés civiles....866
Partie 2 : Régimes d'imposition....867
Titre 1 : Champ d'application des différents régimes d'imposition....867
Chapitre 1 : Recettes à prendre en considération....868
A. Recettes limites des divers régimes d'imposition....868
B. Détermination des recettes à retenir pour l'appréciation du régime d'imposition applicable....868
C. Appréciation des limites en fonction des caractéristiques de l'exploitation....870
D. Franchissement des limites....873
Chapitre 2 : Exploitants exclus du forfait....873
A. Agriculteurs ayant une activité de négociant en bestiaux, de boucher ou une activité similaire....873
B. Forfait dénoncé par l'Administration....873

C. Exploitants dont la moyenne des recettes s'abaisse en dessous de la limite du forfait....874
D. Conjoint survivant ou indivision successorale poursuivant l'exploitation d'un exploitant décédé qui était soumis à un régime réel en raison de ses recettes....875
E. Sociétés agricoles autres que les GAEC créées depuis le 1er janvier 1997....875
F. Exploitants exerçant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacle....876
G. Exploitants exerçant des activités de vente de biomasse sèche ou humide....876
H. Revenus résultant de la mise à disposition des droits à paiement unique....876
Chapitre 3 : Options....877
A. Possibilités optionnelles....877
B. Caractéristiques de l'option....877
C. Délais d'option....877
D. Validité, reconduction, renonciation....878
Titre 2 : Changement de régime d'imposition....878
Chapitre 1 : Passage du régime du forfait à un régime de bénéfice réel normal ou simplifié....879
A. Recettes et dépenses se rapportant à des opérations réalisées sous le régime du forfait....879
B. Évaluation des immobilisations....879
C. Évaluation du stock initial du premier exercice....879
D. Obligations des contribuables....880
Chapitre 2 : Passage d'un régime de bénéfice réel au régime du forfait....880
A. Exercice clos en cours d'année....880
B. Subventions d'équipement....880
C. Indemnités d'assurances garantissant un emprunt....881
D. Évaluation du stock final....881
Chapitre 3 : Passage du régime simplifié au régime du bénéfice réel normal ou inversement....881
Partie 3 : Base d'imposition....881
Titre 1 : Régime du bénéfice forfaitaire agricole....882
Chapitre 1 : Détermination des éléments de calcul des bénéfices forfaitaires....882
A. Éléments à retenir....882
B. Procédure de fixation des éléments de calcul des bénéfices forfaitaires....883
Chapitre 2 : Détermination des bases d'imposition individuelles....885
A. Classement des exploitations de polyculture....885
B. Détermination du bénéfice forfaitaire agricole individuel....885
Chapitre 3 : Calamités agricoles....887
A. Pertes de récoltes....887
B. Pertes de bétail....887
C. Présentation et instruction des demandes en réduction pour pertes de récoltes ou de bétail....888
Titre 2 : Régime du bénéfice réel normal....888
Chapitre 1 : Dispositions générales....888
A. Bénéfice imposable....888
B. Dispositions concernant les immobilisations....889
Chapitre 2 : Détermination du produit brut....891
A. Produits de l'exploitation....891
B. Stocks....891
C. Plus-values et moins-values de cession d'éléments d'actif....893
D. Gains divers....897
Chapitre 3 : Frais et charges....900
A. Amortissements....900
B. Provisions....901
C. Dépenses relatives aux immeubles....901
D. Salaires....901
E. Cotisations au titre des contrats d'assurance de groupe....902
F. Cotisations sociales des pluriactifs....904
G. Rachats de cotisations au régime obligatoire d'assurance-vieillesse et remboursement....904
H. À-valoir sur le montant des cotisations exigibles l'année suivante....905
Titre 3 : Régime simplifié d'imposition....906
Chapitre 1 : Détermination du produit brut....906
A. Évaluation des stocks....906
B. Autoconsommation....908
Chapitre 2 : Frais et charges....908
Titre 4 : Abattement et déductions....909
Chapitre 1 : Abattement sur les bénéfices des jeunes agriculteurs....909
A. Exploitants concernés....909
B. Période d'application....910
C. Unicité de l'avantage fiscal....911
D. Modalités d'application....911
Chapitre 2 : Déduction pour investissements....911
A. Champ d'application....911
B. Modalités d'application....912
Chapitre 3 : Déduction pour aléas....916
A. Conditions d'application....916
B. Modalités d'application....917
C. Utilisation de l'épargne correspondant à la déduction....919

D. Réintégration de la déduction correspondant à l'épargne....921
Chapitre 4 : Exonération partielle d'impôt sur le revenu en faveur des impatriés....922
Titre 5 : Imputation des déficits....922
Partie 4 : Liquidation....922
Titre 1 : Système du quotient....923
Chapitre 1 : Personnes concernées....923
Chapitre 2 : Définition des revenus exceptionnels....923
A. De la fraction du bénéfice qui dépasse 25 000 € ou la moyenne des résultats des trois exercices précédents... 923
B. En cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires....924
C. Au titre du régime des droits à paiement unique (DPU)....925
Chapitre 3 : Modalités d'étalement et de lissage du revenu exceptionnel....925
A. Mécanisme d'étalement....925
B. Mécanisme de lissage....925
C. Caractère optionnel....925
D. Maintien du double dispositif d'étalement et de lissage....926
E. Remarque....926
Titre 2 : Système de la moyenne triennale....926
Chapitre 1 : Principe....926
Chapitre 2 : Bénéfices à retenir....926
Chapitre 3 : Conditions d'application....927
A. Conditions relatives à la durée de l'activité....927
B. Option du contribuable....927
Chapitre 4 : Mesure exceptionnelle....928
Partie 5 : Réductions et crédits d'impôt....928
Titre 1 : Réductions d'impôt....928
Chapitre 1 : Adhésion à un centre de gestion agréé....928
Chapitre 2 : Acquisition d'un trésor national....929
Chapitre 3 : Dons ou mécénat....929
Titre 2 : Crédits d'impôt....929
Chapitre 1 : Crédit d'impôt recherche....929
Chapitre 2 : Crédit d'impôt pour investissements réalisés par des petites et moyennes entreprises agricoles et exploités en Corse....930
Chapitre 3 : Crédit d'impôt famille....930
Chapitre 4 : Crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique....930
A. Champ d'application....931
B. Montant du crédit d'impôt....931
C. Calcul du crédit d'impôt....931
D. Utilisation du crédit d'impôt....931
E. Respect des règles de minimis....931
Chapitre 5 : Crédit d'impôt au titre de dépenses de remplacement pour congé de certains exploitants agricoles....931
A. Champ d'application....932
B. Modalités d'application....932
C. Obligations des contribuables....932
Chapitre 6 : Crédit d'impôt apprentissage....932
Chapitre 7 : Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale....933
Chapitre 8 : Crédit d'impôt pour formation du chef d'entreprise ou dirigeant....933
Chapitre 9 : Crédit d'impôt en faveur des primes d'intéressement....933
Chapitre 10 : Crédit d'impôt pour dépenses d'adhésion à un groupement agréé....934
Partie 6 : Obligations déclaratives des exploitants agricoles....934
Titre 1 : Régime du bénéfice forfaitaire agricole....934
Titre 2 : Régime du bénéfice réel normal....935
Chapitre 1 : Obligations comptables....935
A. Durée de l'exercice comptable....935
B. Documents dont la tenue et la conservation sont obligatoires....935
C. Conservation et représentation des documents comptables....936
Chapitre 2 : Obligations fiscales....936
A. Production d'une déclaration de résultats....936
B. Autres obligations fiscales....936
C. Délais de souscription des déclarations....937
Titre 3 : Régime simplifié d'imposition....937
Chapitre 1 : Obligations comptables....937
A. Durée de l'exercice comptable....937
B. Documents dont la tenue et la conservation sont obligatoires....937
Chapitre 2 : Obligations fiscales....938
Partie 7 : Recouvrement, contrôle et contentieux....939
Partie 8 : Régimes sectoriels....939
Titre 1 : Exploitations forestières (bois, oseraies, aulnaies et saussaies)....939
Titre 2 : Cessions de terres à usage forestier ou de peuplements de forêts....940
Titre 3 : Groupements forestiers et groupements fonciers ruraux....941
Chapitre 1 : Groupements forestiers....941
Chapitre 2 : Groupements fonciers ruraux....941
Chapitre 3 : Obtenteurs de nouvelles variétés végétales....942

Partie 9 : Régimes territoriaux....942
Titre 1 : Régime particulier applicable dans les départements d'outre-mer....942
Titre 2 : Régime particulier applicable dans la zone franche de Corse....943
Partie 10 : Cession ou cessation d'activité....943
Titre 1 : Règles spécifiques aux bénéfices agricoles....943
Titre 2 : Transmission ou rachats des droits des associés....943
Chapitre 1 : Personnes concernées....944
Chapitre 2 : Détermination du résultat....944
Chapitre 3 : Imposition des associés....944
Chapitre 4 : Exercice d'une option....944
Chapitre 5 : Établissement de l'imposition immédiate....945
Livre VI : Bénéfices non commerciaux....946
Partie 1 : Champ d'application et territorialité....946
Titre 1 : Activités et revenus imposables....946
Chapitre 1 : Revenus imposables....946
A. Les bénéfices des professions libérales....946
B. Les revenus des charges et offices....947
C. Les profits provenant de toutes occupations, exploitations lucratives et autres sources ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus....947
Chapitre 2 : Exonérations....950
A. Exonérations de certaines plus-values....950
B. Exonérations de certains bénéfices....950
C. Exonération de certaines rémunérations....954
D. Exonération de certains suppléments de rétrocession d'honoraires....955
E. Exonération partielle de certains revenus perçus par les « impatriés »....956
Chapitre 3 : Limites avec les autres catégories de revenus....957
A. Limites avec les traitements et salaires....957
B. Limites avec les bénéfices industriels et commerciaux....957
C. Limites avec les revenus fonciers....958
D. Limites avec les bénéfices agricoles....958
Titre 2 : Personnes imposables....959
Titre 3 : Territorialité....959
Partie 2 : Base d'imposition....959
Titre 1 : Généralités....959
Chapitre 1 : Bénéfice imposable....959
A. Détermination du bénéfice imposable....959
B. Période d'imposition....960
C. Prise en compte du résultat dans le revenu global....960
Chapitre 2 : Patrimoine professionnel....962
A. Exploitants individuels....962
B. Membres des sociétés de personnes....963
Titre 2 : Recettes....963
Chapitre 1 : Principe de comptabilisation des recettes....963
A. Principe : recettes encaissées....963
B. Cas particulier : créances acquises....964
Chapitre 2 : Nature des recettes....964
Chapitre 3 : Débours et honoraires rétrocédés....965
Chapitre 4 : Comptabilisation de la TVA....965
Chapitre 5 : Subventions d'équipement....966
Chapitre 6 : Aide à la télétransmission....966
Chapitre 7 : Aide à l'acquisition de véhicules propres....966
Titre 3 : Dépenses....966
Chapitre 1 : Les achats....967
Chapitre 2 : Les frais généraux....968
A. Les frais de personnel....968
B. Les impôts et taxes à caractère professionnel....968
C. Les travaux, fournitures et services extérieurs....969
D. Les frais de transports et de déplacements....970
E. Les charges sociales personnelles du professionnel libéral....972
F. Les charges sociales personnelles des conjoints collaborateurs....974
G. La contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité et de remplacement....974
H. Les frais de réception, de représentation, de congrès....975
I. Les frais divers de gestion....975
J. Les frais financiers....975
K. Droits de mutation à titre gratuit....976
L. Redevances de concessions de produits de la propriété industrielle définies à l'article 39 terdecies du CGI. 976
Chapitre 3 : Les frais d'établissement....976
Titre 4 : Les amortissements....977
Titre 5 : Plus-values et moins-values....977
Chapitre 1 : Modalités générales d'imposition....977
Chapitre 2 : Modalités particulières d'imposition....977
A. Opérations de crédit-bail immobilier....978
B. Les éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession....981

C. Transfert dans le patrimoine privé du contribuable d'un élément d'actif....981
D. Plus-values ou moins-values provenant de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession....982
E. Réévaluation légale des immobilisations....982
F. Les contrats de crédit-bail....982
G. Les plus-values nettes à long terme....982
H. En cas de cession ou cessation d'entreprise....982
Chapitre 3 : Autres cas particuliers....983
A. Produits de la propriété industrielle et produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux par leur auteur....983
B. Plus-values réalisées sur des biens affectés à l'exercice de la profession....983
C. Plus-values d'apport en société de l'ensemble des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession et droits assimilés....983
D. Plus-values nettes d'apport réalisées par une SCP....983
E. Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle....984
F. Plus-values professionnelles résultant de l'échange de droits ou parts....984
G. Ventes d'éléments de l'actif professionnel faisant l'objet d'une annulation, d'une résolution ou d'une réduction de prix....984
H. Retrait dans le patrimoine privé de la partie de la résidence principale affectée à l'exercice de la profession....984
I. Plus-values d'échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de société....985
J. Report d'imposition de l'indemnité perçue par l'avoué au titre du préjudice correspondant à la perte du droit de présentation....985
K. Cession d'un droit de surélévation pour réaliser des locaux destinés à l'habitation....986
Chapitre 4 : Exonérations et abattement....987
A. Exonérations des plus-values de cession au regard des recettes....987
B. Exonération lors de la transmission de l'activité libérale au regard des recettes....987
C. Exonération des plus-values professionnelles lors du départ à la retraite....987
D. Abattement sur les plus-values professionnelles à long terme....988
E. Absence d'exonération....988
Partie 3 : Réductions et crédits d'impôt....988
Titre 1 : Réductions d'impôt....988
Chapitre 1 : Adhésion à une association agréée....988
Chapitre 2 : Acquisition d'un trésor national....988
Chapitre 3 : Dons ou mécénat....989
Titre 2 : Crédits d'impôt....989
Chapitre 1 : Crédit d'impôt applicable aux petites et moyennes entreprises ayant une activité libérale en Corse....989
Chapitre 2 : Crédit d'impôt famille....989
Chapitre 3 : Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage....990
Chapitre 4 : Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale....990
Chapitre 5 : Crédit d'impôt pour formation du dirigeant....990
Chapitre 6 : Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art....990
Chapitre 7 : Crédit d'impôt en faveur de l'intéressement....991
Chapitre 8 : Crédit d'impôt pour dépenses d'adhésion à un groupement agréé....991
Partie 4 : Régimes d'imposition et obligations déclaratives....991
Titre 1 : Régime de la déclaration contrôlée....992
Chapitre 1 : Appréciation de la limite d'application du régime de la déclaration contrôlée....992
A. Contribuable exerçant à titre individuel....993
B. Membres de sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés....993
Chapitre 2 : Obligations des contribuables....994
A. Obligations comptables....994
B. Obligations déclaratives....994
C. Associations agréées des membres de professions libérales et des titulaires de charges et offices....995
Titre 2 : Régime spécial micro-BNC....995
Chapitre 1 : Conditions d'application du régime micro-BNC....996
A. Détermination des recettes à retenir pour l'appréciation de la limite d'application du régime....996
B. Appréciation de la limite d'application du régime....996
C. Conséquences du dépassement de la limite d'application du régime....997
Chapitre 2 : Exclusions du régime micro-BNC....997
A. Exclusions de droit....997
B. Exclusions résultant des options....999
Chapitre 3 : Obligations des contribuables....999
A. Obligations comptables....999
B. Obligations déclaratives....1000
Chapitre 4 : Versement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu....1000
A. Champ d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu....1001
B. Modalités d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu....1001
C. Sortie du dispositif du versement libératoire de l'impôt sur le revenu....1003
Partie 5 : Recouvrement, contrôle et contentieux....1004
Chapitre 1 : Contrôle des déclarations....1004
Partie 6 : Régimes sectoriels....1004
Titre 1 : Agents généraux d'assurances....1005
Chapitre 1 : Conditions d'application du régime spécial....1005

Chapitre 2 : Modalités d'application....1005
Chapitre 3 : Détermination de la base imposable....1005
Chapitre 4 : Obligations des contribuables ayant opté pour le régime spécial....1006
Chapitre 5 : Revenus exclus du régime spécial....1006
A. Courtages et rémunérations accessoires....1006
B. Plus-values (ou moins-values)....1006
Titre 2 : Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique, revenus provenant de la pratique d'un sport....1007
Chapitre 1 : Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique....1007
A. Régime spécial d'imposition applicable aux auteurs des œuvres de l'esprit....1008
B. Imposition du revenu en fonction de la moyenne des recettes et des dépenses....1009
C. Déclaration des droits d'auteur et d'inventeur....1010
D. Abattement sur le bénéfice des jeunes artistes de la création plastique....1011
Chapitre 2 : Revenus provenant de la pratique d'un sport....1014
Titre 3 : Produits de la propriété industrielle, produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux....1014
Chapitre 1 : Produits de la propriété industrielle....1015
A. Produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 terdecies du CGI....1015
B. Autres produits de la propriété industrielle....1017
Chapitre 2 : Produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux....1018
A. Produits concernés....1018
B. Modalités d'imposition....1019
Titre 4 : Médecins conventionnés....1019
Chapitre 1 : Médecins conventionnés pratiquant les tarifs fixés par la convention....1019
A. Médecins conventionnés relevant du régime de la déclaration contrôlée....1020
B. Médecins conventionnés placés sous le régime micro-BNC....1022
Chapitre 2 : Médecins conventionnés pratiquant des tarifs différents de ceux fixés par la convention....1023
Titre 5 : Opérations réalisées à titre habituel sur les marchés dérivés (MONEP, MATIF...)....1023
Titre 6 : Éleveurs, propriétaires et entraîneurs de chevaux de course....1023
Chapitre 1 : Propriétaires de chevaux de course non éleveurs, non entraîneurs, éleveurs sans sol....1024
A. Principe : activités soumises aux BNC....1024
B. Cas particuliers....1024
Chapitre 2 : Associations de carrière de cheval de course....1024
Titre 7 : Sociétés civiles professionnelles, sociétés civiles de moyens et autres formes d'exercice en commun de la profession....1025
Chapitre 1 : Sociétés civiles professionnelles....1025
A. Règles générales....1025
B. Imposition des plus-values....1026
Chapitre 2 : Sociétés civiles de moyens....1029
A. Détermination et imposition des résultats revenant aux associés titulaires de BNC....1030
B. Détermination et imposition des résultats revenant aux autres associés....1030
C. SCM mettant à la disposition de leurs membres des locaux nus....1031
D. Obligations comptables et déclaratives des SCM....1031
Chapitre 3 : Contrat de collaboration et convention d'exercice du conjoint....1031
Chapitre 4 : Sociétés d'exercice libéral (SEL)....1032
A. Régime juridique....1032
B. Régime fiscal....1032
C. Précision....1033
Chapitre 5 : Associations d'avocats....1033
A. Imposition des résultats....1033
B. Existence d'un patrimoine fiscal propre....1034
C. Entrée en vigueur....1034
D. Association d'avocats issue d'une transformation de société ou d'organisme....1034
Titre 8 : Sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale....1035
Chapitre 1 : Détermination du bénéfice social imposable....1035
A. Règles générales....1035
B. Précisions....1035
Chapitre 2 : Répartition du bénéfice imposable entre chacun des associés....1035
A. Démembrement de la propriété des droits sociaux....1035
B. Modification du pacte social en cours d'année....1036
Partie 7 : Cession ou cessation d'activité....1037
Titre 1 : Principe : imposition immédiate des bénéfices....1037
Chapitre 1 : Exercice d'une profession non commerciale à titre individuel....1037
Chapitre 2 : Exercice au sein d'une société de personnes exerçant une profession non commerciale....1038
Titre 2 : Exception : imposition différée....1038
Titre 3 : Fractionnement du paiement de l'impôt....1039
Titre 4 : Exclusion des créances acquises et des dépenses engagées....1040
Titre 5 : Indemnité compensatrice pour un agent général d'assurance....1041
Chapitre 1 : Exonération de la plus-value afférente à la perception de l'indemnité compensatrice....1041
Chapitre 2 : Taxe exceptionnelle due en cas d'exonération de l'indemnité compensatrice....1041
Chapitre 3 : Entrée en vigueur....1042
Livre VII : Bénéfices industriels et commerciaux....1043
Partie 1 : champ d'application....1043
Titre 1 : revenus imposables....1043
Chapitre 1 : Revenus imposables par nature....1044

Chapitre 2 : Revenus imposables par détermination de la loi....1044
A. Profits de construction réalisés par les personnes physiques....1045
B. Profits de construction réalisés par les personnes morales....1048
C. Profits réalisés par les marchands de biens et assimilés et par les intermédiaires pour le négoce des biens....1050
D. Profits réalisés par les lotisseurs....1053
Chapitre 3 : Activités imposables par attraction....1054
Chapitre 4 : Locations meublées....1054
Chapitre 5 : Limites avec les autres catégories de revenus....1054
Chapitre 6 : Personnes imposables....1055
A. Exploitants individuels....1055
B. Sociétés de personnes et assimilées....1056
C. Entreprises individuelles à responsabilité limitée (EIRL)....1061
Titre 2 : exonérations....1061
Chapitre 1 : Entreprises ou activités implantées dans certaines zones du territoire....1062
A. Entreprises nouvelles implantées dans certaines zones du territoire....1062
B. Entreprises implantées dans les zones franches urbaines de 1ère et de 2nde génération....1066
C. Entreprises implantées dans les zones franches urbaines de troisième génération....1071
D. Entreprises implantées dans les zones de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité....1073
E. Activités implantées dans les bassins d'emplois à redynamiser....1076
F. Activités implantées dans les zones de restructuration de la défense....1079
G. Exonération des bénéfices réalisés dans les zones de revitalisation rurale....1081
H. Exploitations situées dans les zones franches d'activités situées dans les dom....1083
Chapitre 2 : Entreprises exerçant une activité particulière....1086
A. Artisans-pêcheurs (abattement de 50 %)....1086
B. Jeunes entreprises innovantes....1087
Chapitre 3 : Ventes par des personnes physiques d'énergie d'origine photovoltaïque....1090
Partie 2 : Base d'imposition....1090
Titre 1 : généralités....1090
Chapitre 1 : Période d'imposition....1090
Chapitre 2 : Définition du résultat imposable....1091
A. Définition du bénéfice imposable....1091
B. Définition des biens figurant à l'actif d'une entreprise ou affectés à l'exercice d'une profession....1092
Chapitre 3 : Principe de rattachement des créances et des dettes....1093
Chapitre 4 : Rectifications extra-comptables et abattements fiscaux....1095
A. Rectifications extra-comptables....1095
B. Abattements, déductions et exonérations bénéficiant à certaines entreprises....1096
Chapitre 5 : Erreurs et décisions de gestion....1096
Chapitre 6 : abandons de créances entre entreprises....1097
A. Conséquences fiscales chez l'entreprise qui consent l'abandon....1098
B. Conséquences fiscales chez l'entreprise bénéficiaire de l'abandon....1098
Chapitre 7 : Transferts indirects de bénéfices a l'étranger entre entreprises dépendantes....1098
A. Liens de dépendance....1099
B. Existence d'un transfert de bénéfices à l'étranger....1099
C. Obligations relatives à la politique de prix de transfert....1100
Chapitre 8 : Exclusion du résultat net des produits et charges sans lien avec l'activité professionnelle – suppression des effets fiscaux de la théorie du bilan....1101
Chapitre 9 : Modalités d'imposition....1102
Titre 2 : détermination du résultat de l'exercice....1102
Chapitre 1 : Stocks et productions (ou travaux) en cours....1103
A. Définitions....1103
B. Évaluation....1103
Chapitre 2 : Produits....1105
A. Travaux, ventes et prestations de services....1105
B. Produits autres que les ventes, travaux et prestations de service....1105
C. Produits financiers....1107
D. Produits exceptionnels imposables....1115
E. Produits exceptionnels non imposables....1119
Chapitre 3 : Frais et charges....1120
A. Conditions générales de déduction....1120
B. Réintégration dans les bases imposables de certaines charges de caractère somptuaire....1121
C. Achats....1123
D. Rémunérations....1123
E. Impôts, taxes et pénalités....1129
F. Autres charges et charges externes....1131
G. Charges financières....1136
H. Charges diverses....1139
I. Relevé détaillé de certaines catégories de frais généraux....1140
J. Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié....1141
K. Versements effectués au titre de la contribution sociale généralisée....1142
L. Frais d'établissement....1142
Chapitre 4 : Amortissements....1142
A. Principes généraux de déduction....1142

B. Régimes d'amortissement....1147
Chapitre 5 : Provisions....1161
A. Conditions de constitution....1161
B. Sort des provisions....1163
C. Provisions diverses constituées en application des dispositions générales....1163
D. Provisions autorisées pour certaines professions....1168
E. Autres provisions constituées en vertu de textes particuliers....1173
Chapitre 6 : Plus-values et moins-values d'actif....1181
A. Généralités....1181
B. Régime des plus ou moins-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu....1182
C. Plus-values ou moins-values professionnelles sur titres de portefeuille....1188
D. Exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises....1195
E. Régimes particuliers....1199
Chapitre 7 : Opérations de crédit-bail....1218
A. Régime fiscal des opérations de crédit-bail mobilier et immobilier....1218
B. Opérations de crédit-bail portant sur des fonds de commerce ou des établissements artisanaux....1228
C. Opérations de crédit-bail réalisées par les sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI)....1229
D. Apport d'un contrat de crédit-bail réalisé dans le cadre de l'article 151 octies du CGI....1231
Chapitre 8 : Imputation des déficits....1231
Partie 3 : Réductions et crédits d'impôt....1232
Titre 1 : Crédits d'impôts....1232
Chapitre 1 : Crédit d'impôt recherche....1232
A. Champ d'application....1233
B. Calcul du crédit d'impôt....1233
C. Utilisation du crédit d'impôt....1237
D. Obligations déclaratives....1238
E. Contrôle de la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt pour dépenses de recherche....1239
Chapitre 2 : Crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé....1239
A. Champ d'application....1239
B. Calcul du crédit d'impôt et modalités d'imputation....1240
Chapitre 3 : Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale....1240
A. Champ d'application....1240
B. Calcul du crédit d'impôt....1242
C. Utilisation du crédit d'impôt....1242
D. Obligations déclaratives....1242
Chapitre 4 : Crédit d'impôt apprentissage....1243
A. Champ d'application....1243
B. Détermination du crédit d'impôt....1244
C. Utilisation du crédit d'impôt....1246
D. Obligations déclaratives....1246
E. Détermination du crédit d'impôt apprentissage des groupes de sociétés définis aux articles 223 A et suivants du CGI....1247
Chapitre 5 : Crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants....1247
A. Champ d'application....1247
B. Modalités de détermination du crédit d'impôt....1248
C. Utilisation du crédit d'impôt....1248
D. Obligations déclaratives....1249
E. Entrée en vigueur....1249
Chapitre 6 : Crédit d'impôt au titre des investissements réalisés par les petites et moyennes entreprises en Corse....1249
A. Conditions d'application....1249
B. Modalités d'application....1251
Chapitre 7 : Crédit d'impôt en faveur des maîtres restaurateurs....1253
A. Champ d'application....1253
B. Calcul du crédit d'impôt....1255
C. Utilisation du crédit d'impôt....1255
D. Obligations déclaratives....1256
Chapitre 8 : Crédit d'impôt au profit des débitants de tabacs....1256
A. Champ d'application....1256
B. Modalités de détermination du crédit d'impôt....1257
C. Utilisation du crédit d'impôt....1258
D. Obligations déclaratives....1258
E. Contrôle et prescription....1258
Chapitre 9 : Crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement....1258
A. Champ d'application....1259
B. Détermination du crédit d'impôt....1259
C. Utilisation du crédit d'impôt....1260
Chapitre 10 : Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art....1260
A. Entreprises pouvant bénéficier du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art....1260
B. Dépenses éligibles au crédit d'impôt en faveur des métiers d'art....1261
C. Calcul du crédit d'impôt....1261

D. Plafonnement du crédit d'impôt....1261
E. Utilisation du crédit d'impôt....1262
F. Obligations déclaratives....1262
G. Contrôle de la réalité de la création d'ouvrages pour lesquels les dépenses sont prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt....1262
Chapitre 11 : Crédit d'impôt prêt à taux zéro destiné a améliorer la performance énergétique des logements anciens. 1262
A. Champ d'application....1263
B. Caractéristiques financières de l'avance....1265
C. Calcul du crédit d'impôt....1266
D. Utilisation du crédit d'impôt....1266
E. Remise en cause du crédit d'impôt....1267
Chapitre 12 : Crédit d'impôt prêt à taux zéro pour l'acquisition ou la construction de la résidence principale....1268
Chapitre 13 : Crédit d'impôt famille....1268
A. Champ d'application....1269
B. Calcul du crédit d'impôt et obligations déclaratives....1269
Chapitre 14 : Crédit d'impôt prêt à taux zéro (PTZ+) pour la première accession à la propriété des personnes physiques....1270
A. Champ d'application....1271
B. Calcul du crédit d'impôt....1271
C. Utilisation du crédit d'impôt....1271
D. Remise en cause du crédit d'impôt....1272
Chapitre 15 : Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)....1272
A. Champ d'application....1272
B. Détermination du crédit d'impôt....1273
C. Utilisation du crédit d'impôt....1273
Chapitre 16 : Crédit d'impôt en faveur des investissements productifs réalisés dans les départements d'outre-mer..... 1274
A. Champ d'application....1274
B. Détermination du crédit d'impôt....1276
C. Modalités d'application....1276
D. Imputation du crédit d'impôt....1278
Titre 2 : Réductions d'impôts....1279
Chapitre 1 : Réduction d'impôt pour investissement réalisés en Outre-mer....1279
A. Personnes concernées....1279
B. Investissements ouvrant droit a réduction d'impôt....1281
C. Affectation des immobilisations ouvrant droit a réduction d'impôt....1282
D. Procédure d'agrément préalable....1284
E. Modalités de détermination de la réduction d'impôt....1285
F. Année d'imputation de la réduction d'impôt....1288
G. Modalités d'utilisation de la réduction d'impôt....1288
H. Obligations déclaratives....1289
I. Obligations de conservation des biens, parts ou actions....1289
J. Mesures spécifiques en faveur de l'hôtellerie....1290
K. Mesures spécifiques aux équipements et opérations de pose de cables sous-marins de communication . .1292
L. Période d'application....1293
M. Obligations déclaratives, contrôle, sanctions fiscales et pénales spécifiques....1294
Chapitre 2 : Réduction d'impôt pour l'acquisition d'un trésor national....1295
A. Champ d'application....1295
B. Conditions de la réduction d'impôt....1295
C. Modalités d'application de la réduction d'impôt....1295
Chapitre 3 : réduction d'impôt pour les dons en faveur d'œuvres d'intérêt général ou d'organismes agréés....1296
Partie 4 : régimes d'imposition et obligations déclaratives....1299
Titre 1 : Champ d'application des différents régimes d'imposition....1299
Chapitre 1 : Chiffres d'affaires à prendre en considération....1299
A. Chiffres d'affaires limites....1300
B. Détermination des chiffres d'affaires annuels....1300
Chapitre 2 : Entreprises ou opérations exclues du régime simplifié ou du régime des micro-entreprises....1302
A. Redevables et opérations exclues du régime simplifié....1302
B. Redevables et opérations exclus du régime des micro-entreprises....1302
Chapitre 3 : Options pour un régime réel d'imposition....1303
A. Délais d'option....1304
B. Validité, reconduction, renonciation....1304
C. Effets de l'option....1305
Titre 2 : Régime des micro-entreprises....1305
Chapitre 1 : détermination du résultat imposable....1305
A. Détermination du bénéfice imposable avant prise en compte des plus ou moins-values professionnelles...1306
B. Détermination des plus ou moins-values....1306
Chapitre 2 : Obligations des entreprises....1306
A. Obligations comptables....1306
B. Obligations déclaratives....1307
Chapitre 3 : versement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu pour le micro-entrepreneur (régime de l'auto-entrepreneur)....1307

A. Champ d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu....1307
B. Modalités d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu 1308
C. Sortie du dispositif du versement libératoire de l'impot sur le revenu....1310
Titre 3 : Obligations fiscales et comptables dans le cadre du régime du bénéfice réel....1310
Chapitre 1 : Obligations fiscales....1311
A. Déclaration spéciale de résultats....1311
B. Activités non sédentaires....1312
Chapitre 2 : Obligations comptables....1313
A. Tenue de la comptabilité....1313
B. Représentation des documents comptables....1314
C. Conservation des documents comptables....1314
Titre 4 : Obligations fiscales et comptables dans le cadre du régime simplifié d'imposition....1314
Chapitre 1 : déclaration des résultats....1315
Chapitre 2 : Obligations comptables....1316
Titre 5 : transmission des déclarations des entreprises par voie électronique (téléprocédures)....1317
Chapitre 1 : Principes....1317
A. Obligation de souscrire par voie électronique....1317
B. Option....1319
Chapitre 2 : Procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC)....1320
A. Définition....1320
B. MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE....1320
C. FORMULAIRES CONCERNÉS....1320
D. Modalités d'application....1322
Titre 6 : obligations déclaratives spécifiques ou communes....1322
Chapitre 1 : déclaration annuelle des traitements et salaires....1322
A. Personnes tenues de souscrire la déclaration....1322
B. Contenu de la déclaration....1322
C. Obligations des personnes tenues de souscrire la déclaration....1325
D. Sanctions....1326
Chapitre 2 : Déclaration des commissions, honoraires et autres rémunérations....1326
A. Personnes tenues de souscrire la déclaration....1327
B. Sommes à déclarer....1327
C. Forme, délais et lieu de dépôt de la déclaration. sanctions....1328
Chapitre 3 : déclaration des rémunérations d'associés et des parts de bénéfices....1329
A. Déclaration des rémunérations d'associés....1329
B. Déclaration des parts de bénéfices....1329
Chapitre 4 : Déclaration des versements au titre des contrats de location d'emplacement d'affichage....1330
Chapitre 5 : Déclaration des personnes morales réalisant des investissements outre-mer....1330
Chapitre 6 : Obligations des entreprises obtenant pour autrui les avantages fiscaux liés aux investissements outre-mer....1331
Partie 5 : Recouvrement, contrôle, contentieux....1331
Partie 6 : Cession ou cessation d'activité....1332
Partie 7 : Intéressement-participation....1332
Titre 1 : La participation des salariés aux résultats de l'entreprise....1333
Chapitre 1 : Economie générale du dispositif....1333
A. Définition et champ d'application....1333
B. Accords de participation....1335
C. Réserve spéciale de participation....1335
Chapitre 2 : Régime fiscal de la participation....1338
A. Au regard de l'employeur....1338
B. Au regard des bénéficiaires....1340
Titre 2 : régimes facultatifs....1341
Chapitre 1 : Intéressement des salariés à l'entreprise....1341
A. Économie du régime....1341
B. RÉGIME FISCAL....1344
Chapitre 2 : Les plans d'épargne d'entreprise....1345
A. Économie du régime....1345
B. Régime fiscal de l'abondement....1346
Chapitre 3 : Plan d'épargne interentreprises....1346
Chapitre 4 : Plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO)....1347
Chapitre 5 : Options de souscription ou d'achat d'actions, attributions gratuites d'actions....1348
Chapitre 6 : bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE)....1348
A. Sociétés émettrices....1348
B. Bénéficiaires des bons....1349
C. Caractéristiques et modalités d'émission des BSPCE....1349
D. Régime d'imposition des gains de cession des titres souscrits en exercice des bspce....1349
Chapitre 7 : L'actionnariat dans le secteur privé....1350
Livre VIII : Impôt sur les sociétés....1351
Partie 1 : Champ d'application et territorialité....1351
Titre 1 : Sociétés et collectivités imposables....1351
Chapitre 1 : Sociétés de capitaux et assimilées et sociétés coopératives....1352
Chapitre 2 : Sociétés civiles....1352
Chapitre 3 : Sociétés en commandite simple et sociétés en participation....1353

Chapitre 4 : Organismes privés autres que les sociétés....1353
A. Critères d'assujettissement ou d'exonération des organismes sans but lucratif....1354
B. Revenus soumis a l'impôt sur les sociétés en application du 5 de l'article 206 du CGI(1)....1358
Chapitre 5 : Organismes publics....1359
Titre 2 : Collectivités exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés....1360
Titre 3 : Exonérations....1362
Chapitre 1 : Coopératives....1362
A. Assujettissement partiel en cas d'émission de certificats coopératifs d'investissement....1363
B. Assujettissement en cas d'ouverture du capital a des associes non coopérateurs....1363
Chapitre 2 : Sociétés et organismes contribuant à la construction d'immeubles....1364
Chapitre 3 : Sociétés mobilières d'investissement et organismes assimilés....1369
Chapitre 4 : Collectivités publiques....1370
Chapitre 5 : Organismes sans but lucratif et organisations syndicales....1370
A. Organismes exonérés au titre de certaines opérations....1370
B. Organismes exonérés a raison de leur activité....1370
Chapitre 6 : Sociétés de capital-risque (SCR)....1371
A. Le statut juridique des SCR....1371
B. Le régime fiscal des SCR au regard de l'impôt sur les sociétés....1372
C. Obligations déclaratives....1373
Chapitre 7 : Fonds communs de créances....1373
Chapitre 8 : Opérations de restructuration des syndicats de défense des appellations d'origine et des syndicats agricoles reconnus comme organisations de producteurs....1373
Titre 4 : Régimes particuliers....1374
Chapitre 1 : Établissements et organismes de recherche et d'enseignement supérieur....1374
A. Conditions d'application de l'exonération....1374
B. Portée et remise en cause de l'exonération....1375
C. Conséquences du changement de régime fiscal....1375
D. Modalités d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés....1375
Chapitre 2 : Sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (SUIR)....1376
A. Le statut juridique des SUIR....1376
B. Le régime fiscal des SUIR au regard de l'impôt sur les sociétés....1376
C. Le régime fiscal de l'associé unique personne physique....1376
D. Obligations déclaratives....1377
Chapitre 3 : Société anonyme de gestion de stocks de sécurité (SAGESS)....1377
Chapitre 4 : Centres techniques industriels....1377
A. Définition....1377
B. Régime fiscal....1378
Chapitre 5 : Quartiers généraux, centres de logistique....1378
Chapitre 6 : Centres de coordination de recherche....1378
Titre 5 : Option pour l'impôt sur les sociétés....1378
Chapitre 1 : Sociétés autorisées à opter....1378
Chapitre 2 : Sociétés exclues de l'option....1379
Titre 6 : Territorialité....1379
Chapitre 1 : principes....1379
A. Bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en France....1380
B. Revenus immobiliers de source française....1380
C. Bénéfices dont l'imposition est attribuée a la France par une convention internationale relative aux doubles impositions....1380
Chapitre 2 : Exceptions....1381
A. Détermination du bénéfice imposable lorsque l'activité est exercée conjointement en France et a l'étranger....1381
B. Déduction des déficits réalisés par les PME françaises au travers de leurs filiales et succursales étrangères....1381
Partie 2 : Base d'imposition....1383
Titre 1 : Produits....1383
Chapitre 1 : Produits de participations reçus de filiales et abandons de créances reçus de la mère dans le cadre du régime fiscal des sociétés mères et filiales....1384
A. Exonération d'impôt sur les sociétés....1384
B. Abandons de créances....1386
C. Régime des sociétés mères et filiales : retenue à la source sur les dividendes....1386
Chapitre 2 : Produits de parts ou actions d'OPCVM détenues par les entreprises....1387
A. Champ d'application....1387
B. Imposition des écarts de valeur liquidative....1387
C. Cession des parts ou actions....1387
D. Régime des provisions....1387
E. Obligations déclaratives....1388
Titre 2 : Plus-values et moins-values....1388
Chapitre 1 : régime fiscal des plus et moins-values à court terme réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés....1388
Chapitre 2 : Champ d'application du régime des plus et moins-values à long terme des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés....1389
A. Plus ou moins-values exclues du régime des plus-values ou moins-values à long terme....1389
B. Plus ou moins-values restant éligibles au régime des plus et moins-values à long terme....1390

Chapitre 3 : Modalités d'imposition des plus et moins-values à long terme réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés....1392
A. Modalités d'imposition des plus-values nettes a long terme....1392
B. Suppression de la réserve spéciale des plus-values a long terme....1393
C. Institution d'une taxe exceptionnelle de 2,5 % sur le montant des sommes virées du compte de réserve spéciale a un autre compte de réserve....1393
D. Distribution de la réserve spéciale....1394
E. Imputation des moins-values nettes a long terme....1394
F. Cession ou cessation d'entreprise....1396
Chapitre 4 : Rrégimes particuliers....1397
A. Cession de locaux à usage de bureau ou à usage commercial destinés à être transformés en logements. 1397
B. Cession de certains titres de participation entre entreprises liées....1398
C. Transfert de titres de compte à compte....1398
D. Apport en société d'une créance rachetée à une valeur décotée....1398
E. Plus-values relatives aux immeubles et parts de sociétés de personnes ayant un objet identique à celui des sociétés d'investissements immobiliers cotées, détenues par ces dernières et leur filiales qui ont opte pour le régime spécifique d'exonération, plus-values liées à la transformation d'une société soumise à l'IS en société de placement à prépondérance immobilière à capital variable....1399
Titre 3 : Charges diverses....1399
Chapitre 1 : Frais d'acquisition de titres de participation....1399
Chapitre 2 : Rémunérations des dirigeants....1400
A. Rémunérations allouées aux dirigeants dans les sociétés anonymes....1400
B. Rémunérations allouées dans les sociétés a responsabilité limitée....1400
C. Rémunérations allouées dans les autres sociétés....1401
D. Rémunérations différées versées aux dirigeants de sociétés a raison de leur cessation ou changement de fonctions....1401
E. Aide financière au titre des services à la personne et aux familles (notamment CESU)....1401
F. Indemnités et allocations forfaitaires pour frais : règle du non-cumul....1401
Chapitre 3 : Dettes salariales engagées par les groupements d'employeurs....1402
Chapitre 4 : Bonis ristournés aux sociétaires d'organismes coopératifs, mutualistes et similaires....1402
Titre 4 : Charges financières....1403
Chapitre 1 : Articulation des différents mécanismes de limitation des charges financières....1403
A. Dispositifs limitant la déduction des charges financières....1403
B. Articulation des dispositifs de limitation de la déductibilité des charges financières (hors régime de groupe)..... 1404
Chapitre 2 : limitation de la déduction des intérêts dans le cadre du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation..... 1404
Chapitre 3 : Charges financières afférentes à l'acquisition de certains titres de participation....1406
Chapitre 4 : Limitation de la déduction des charges financières nettes....1407
Titre 5 : Amortissements....1408
Chapitre 1 : Amortissement exceptionnel des actions émises par les sociétés pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (SOFICA)....1408
Chapitre 2 : Amortissement exceptionnel des sommes versées pour la souscription de parts de sociétés d'épargne forestière....1409
Chapitre 3 : Amortissement exceptionnel des sommes versées pour la souscription numéraire au capital des sociétés d'investissement régional ou des sociétés d'investissement pour le développement rural....1409
A. Les sociétés d'investissement régional....1409
B. Les sociétés d'investissement pour le développement rural....1409
C. Amortissement exceptionnel des titres....1410
Chapitre 4 : Amortissement exceptionnel des souscriptions au capital des sociétés ayant pour activité l'acquisition de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité....1411
Chapitre 5 : Amortissement exceptionnel au titre de souscriptions au capital de PME innovantes....1411
A. Champ d'application....1411
B. Conditions d'application....1412
C. Entrée en vigueur....1412
Titre 6 : Provisions pour dépréciation du portefeuille-titres....1412
Titre 7 : Dispositifs particuliers....1413
Chapitre 1 : Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié....1413
A. Articulation du dispositif de l'article 209 B avec les conventions fiscales internationales....1413
B. Champ d'application....1413
C. Modalités d'application....1415
D. Clause de sauvegarde lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie dans un état de la communauté européenne....1416
E. Clause de sauvegarde lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie hors communauté européenne..1416
F. Obligations déclaratives....1417
Chapitre 2 : Régime des fonds communs de placement a risque (FCPR)....1417
Chapitre 3 : Régime optionnel de taxation au tonnage des entreprises de transport maritime....1417
Chapitre 4 : Transferts d'actifs hors de France....1420
Chapitre 5 : Imposition des intérêts capitalisés rémunérant les sommes transférées hors de France lors de l'émission de TSDI (titres subordonnés à durée indéterminée)....1420
Chapitre 6 : Règles applicables aux fiducies....1421
A. Constitution du patrimoine fiduciaire....1421

B. Résultat de la fiducie....1422
C. Fin de la fiducie....1423
D. Obligations déclaratives incombant au fiduciaire....1425
E. Régime de neutralité fiscale applicable aux différentes étapes de la fiducie....1425
Chapitre 7 : Autres dispositifs particuliers....1426
A. Avantages en nature consentis par les sociétés ayant pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien....1426
B. Charges résultant de la levée d'options de souscription ou d'achat d'actions ou d'attribution gratuite d'actions aux salariés....1426
C. Sociétés d'assurance mutuelles....1427
Partie 3 : Report déficitaire et imputation des moins-values nettes à long terme....1427
Titre 1 : Régime de droit commun report du déficit sur les exercices suivants (report en avant)....1428
Titre 2 : Report du déficit sur les exercices précédents (report en arrière)....1428
Chapitre 1 : Entreprises concernées....1428
Chapitre 2 : Modalités du report en arrière du déficit....1428
A. Exercice d'une option....1429
B. Déficit reportable en arrière....1429
C. Mise en œuvre du report en arrière....1429
Chapitre 3 : Calcul et utilisation de la créance née du report en arrière des déficits....1430
A. Montant de la créance....1430
B. Comptabilisation et régime fiscal de la créance....1430
C. Remise en cause de la créance....1430
D. Utilisation de la créance....1431
E. Contrôle....1431
Partie 4 : Liquidation et taux....1431
Titre 1 : Taux normal de l'IS....1432
Titre 2 : Taux réduit de l'IS applicable au bénéfice des PME....1432
Chapitre 1 : Redevables concernés....1432
A. Redevables concernés....1432
B. Petites et moyennes entreprises....1432
Chapitre 2 : Modalités d'application....1433
A. Taux réduit d'impôt sur les sociétés....1433
B. Assiette du taux réduit d'impôt sur les sociétés....1433
C. Limitation a 38 120 € du bénéfice imposable au taux réduit....1433
D. Obligations déclaratives....1433
Titre 3 : Taux particuliers....1433
Partie 5 : Réductions et crédits d'impôts....1434
Titre 1 : Crédits d'impôts....1434
Chapitre 1 : Crédit d'impôt pour dépenses de production d'oeuvres phonographiques....1434
A. Champ d'application....1435
B. Calcul du crédit d'impôt....1437
C. Utilisation du crédit d'impôt....1437
D. Obligations déclaratives et contrôle du crédit d'impôt....1438
Chapitre 2 : Crédits d'impôt pour dépenses de production cinématographique et audiovisuelle....1438
A. Crédit d'impôt cinéma et crédit d'impôt audiovisuel....1439
B. Crédit d'impôt pour dépenses de production de films et œuvres audiovisuelles étrangers....1442
Chapitre 3 : Crédit d'impôt pour dépenses de création de jeux vidéo....1444
A. Champ d'application....1445
B. Détermination du crédit d'impôt....1446
C. Utilisation du crédit d'impôt....1447
D. Obligations déclaratives....1448
Chapitre 4 : Crédit d'impôt en faveur des sociétés constituées pour le rachat du capital d'une société par ses salariés 1448
Titre 2 : Réductions d'impôts....1449
Chapitre 1 : Réduction d'impôt pour souscription au capital des entreprises de presse....1449
A. Champ d'application....1449
B. Détermination et utilisation de la réduction d'impôt....1450
C. Obligations déclaratives....1450
Chapitre 2 : Réduction d'impôt pour les dons en faveur de l'achat par l'État ou toute personne publique d'un trésor national....1450
A. Champ d'application....1450
B. Procédure d'acceptation de l'offre de versement....1451
C. Modalités d'application....1451
Titre 3 : Dispositifs d'imputation des réductions et crédits d'impôt....1451
Chapitre 1 : Imputation des crédits d'impôt....1452
Chapitre 2 : Limite de l'imputation....1452
Chapitre 3 : Obligations auxquelles sont tenues les entreprises qui opèrent l'imputation....1453
Titre 4 : Autres imputations....1453
Chapitre 1 : Prélèvement sur certains profits immobiliers réalisés par les personnes morales n'ayant pas d'établissement en France....1453
Chapitre 2 : Prélèvement sur certaines plus-values immobilières réalisées par les sociétés ou organismes dont le siège est situé hors de France....1454
Chapitre 3 : Imposition des plus-values de cessions de droits sociaux réalisées par les sociétés ou organismes dont

le siège est situé hors de France....1454
Chapitre 4 : retenue à la source sur certaines sommes versées à des sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle en France....1454
Chapitre 5 : Imputations diverses....1455
Partie 6 : Obligations déclaratives et de paiement....1455
Titre 1 : Obligations déclaratives et comptables....1456
Chapitre 1 : Déclarations et documents annexes....1456
A. Déclarations d'existence, de modification du pacte social et des conditions d'exercice de la profession....1456
B. Déclarations des résultats....1456
C. Documents et renseignements à joindre aux déclarations....1458
D. Sanctions....1459
Chapitre 2 : Autres obligations des sociétés....1459
Chapitre 3 : Vérification et rectification des déclarations....1460
Titre 2 : Obligations des sociétés et organismes sans but lucratif....1461
Partie 7 : Contributions et impositions liées à l'IS....1461
Titre 1 : Contribution sociale sur l'IS....1461
Chapitre 1 : Champ d'application de la contribution sociale....1461
A. Personnes morales assujetties....1461
B. Personnes morales exonérées....1461
Chapitre 2 : Assiette de la contribution sociale....1462
Chapitre 3 : Périodicité....1463
Titre 2 : Contribution exceptionnelle sur l'IS....1463
Titre 3 : Contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués....1464
Titre 4 : Imposition forfaitaire annuelle des sociétés....1465
Chapitre 1 : Champ d'application....1465
Chapitre 2 : Montant....1467
Chapitre 3 : Situation des sociétés passibles de l'IS membres de sociétés de personnes ou de groupements assimilés....1467
Partie 8 : Recouvrement, contrôle et contentieux....1468
Partie 9 : Régimes territoriaux et sectoriels....1468
Titre 1 : Régime territorial spécifique à l'outre-mer....1468
Chapitre 1 : Régime fiscal de longue durée....1469
Chapitre 2 : Régime fiscal de durée moyenne....1469
A. Impôt sur les sociétés....1469
B. Imposition forfaitaire annuelle (IFA)....1469
Chapitre 3 : Déduction au titre des investissements réalisés par les entreprises dans les DOM et autres collectivités françaises d'outre-mer....1470
A. Entreprises bénéficiaires de la déduction....1470
B. Nature des investissements ouvrant droit a déduction....1471
C. Affectation des immobilisations....1474
D. Exercice du droit a déduction....1476
E. Procédure d'agrément préalable....1477
F. Articulation de la déduction avec l'abattement prévu a l'article 44 quaterdecies du CGI....1478
G. Respect des obligations fiscales et sociales....1478
H. Contrôle du respect des engagements relatifs aux investissements productifs dans les départements d'outre-mer....1479
I. Entrée en vigueur des aménagements apportés par l'article 21 de la loi n° 2013/1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014....1479
Chapitre 4 : Incidence de la suppression de l'abattement du tiers sur les bénéfices des exploitations situées Outre-mer....1479
Chapitre 5 : Crédit d'impôt en faveur de l'investissement dans le logement social....1480
A. Champ d'application....1480
B. Conditions d'application....1480
C. Détermination du crédit d'impôt....1481
D. Modalités d'applications....1481
E. Imputation du crédit d'impôt....1482
Titre 2 : Régime sectoriels....1483
Chapitre 1 : Reprise d'entreprise industrielle en difficulté....1483
A. Champ d'application....1483
B. Résultats fiscaux auxquels s'applique l'exonération....1486
C. Plafonnement des avantages....1486
D. Articulation de l'exonération prévue à l'article 44 septies du CGI avec les dispositions existantes....1486
E. Perte ou remise en cause du regime....1487
F. Obligations déclaratives....1487
Chapitre 2 : Taxe sur les excédents de provisions des entreprises d'assurances de dommages....1487
A. Entreprises assujetties....1488
B. Provisions concernées....1488
C. Assiette....1488
D. Taux et liquidation....1488
Chapitre 3 : Régime fiscal des mutuelles et de leurs unions régies par les livres I et III du code de la mutualité....1489
Chapitre 4 : Réserve spéciale de solvabilité dotée par les mutuelles et leurs unions régies par le code de la mutualité et les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale....1489
Partie 10 : Cession ou cessation d'entreprises et assimilées....1490

Titre 1 : Cession ou cessation d'entreprise....1490
Titre 2 : Transformations de sociétés, changement d'objet social ou de l'activité....1490
Chapitre 1 : Transformations de sociétés....1491
A. Dispositions permanentes....1491
B. Dispositions particulières....1494
Chapitre 2 : Changement de l'objet social ou de l'activité d'une société....1495
A. Sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés....1495
B. Sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes....1496
Partie 11 : Fusions de sociétés et opérations assimilées....1496
Titre 1 : Fusions de sociétés....1497
Chapitre 1 : Avantages fiscaux prévus en faveur des fusions (CGI, Art. 210 A)....1498
Chapitre 2 : Obligations de la société absorbante....1498
Chapitre 3 : Report des déficits....1499
A. Déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée....1500
B. Déficits de la société absorbante....1500
Titre 2 : Scissions et apports partiels d'actif....1500
Chapitre 1 : Régime fiscal de faveur de plein droit....1501
Chapitre 2 : Régime fiscal de faveur sur agrément....1502
Chapitre 3 : Apport de plein droit des titres grevés de l'engagement de conservation de trois ans....1502
Titre 3 : Définition des opérations ouvrant droit aux régimes spéciaux prévus en faveur des fusions et des scissions de sociétés....1503
Partie 12 : Régime fiscal des groupes de sociétés....1503
Titre 1 : Formation du groupe....1504
Chapitre 1 : Entreprises éligibles....1504
Chapitre 2 : Conditions tenant à la détention du capital des sociétés du groupe....1504
Chapitre 3 : Option de la société mère, accord des filiales et mise à jour du périmètre....1505
Titre 2 : Détermination et imposition du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-values d'ensemble....1506
Chapitre 1 : Détermination et imposition du résultat d'ensemble....1506
A. Détermination du résultat d'ensemble....1506
B. Imposition du résultat d'ensemble....1511
Chapitre 2 : Détermination et régime fiscal des plus-values et moins-values d'ensemble....1511
A. Détermination des plus-values et moins-values d'ensemble....1511
B. Régime fiscal des plus-values ou moins-values d'ensemble....1513
Titre 3 : Sorties et cessations du groupe....1513
Chapitre 1 : Conséquences de la sortie d'une société du groupe....1513
Chapitre 2 : Conséquences en cas de cessation du régime de groupe....1514
Titre 4 : Opérations de restructuration du groupe....1515
Chapitre 1 : Conséquences en cas d'absorption de la société mère....1515
A. Cessation de l'ancien groupe....1515
B. Création d'un nouveau groupe....1515
C. Sociétés et organismes du secteur des assurances....1516
D. Réseaux bancaires mutualistes et coopératifs....1516
E. Transmission universelle du patrimoine (TUP) d'une société mère française au profit d'une société étrangère disposant d'un établissement stable en France....1516
Chapitre 2 : Acquisition de 95 % au moins du capital de la société mère....1516
A. Dispositif prévu au d du 6 de l'article 223 L du CGI....1516
B. Dispositif prévu au i du 6 de l'article 223 L du CGI....1517
Chapitre 3 : Scission de la société mère....1517
Chapitre 4 : Scission partielle d'un groupe....1518
Titre 5 : Sociétés en liquidation ou faisant l'objet d'une procédure collective....1518
Titre 6 : Obligations déclaratives et de paiement....1519
Chapitre 1 : Obligations déclaratives....1519
Chapitre 2 : Paiement de l'impôt....1519
A. Principes....1520
B. Imputation des crédits ou réductions d'impôt des sociétés du groupe....1520
C. Participation des salariés aux résultats de l'entreprise....1520
Chapitre 3 : Droit de contrôle de l'administration....1520
Livre IX : TVA....1521
Partie 1 : Champ d'application et territorialité....1521
Titre 1 : Opérations imposables....1522
Chapitre 1 : Opérations imposables en raison de leur nature....1522
A. Opérations entrant dans le champ d'application de la TVA....1522
B. Notion d'assujetti....1537
Chapitre 2 : Opérations imposables par disposition expresse de la loi....1547
A. Livraisons à soi-même de biens et services....1548
B. Autres opérations....1552
Titre 2 : Territorialité....1554
Chapitre 1 : définition du territoire d'application de la TVA....1555
A. Territoire français....1555
B. Territoire des autres états membres de la communauté européenne....1556
Chapitre 2 : Lieu des livraisons de biens meubles corporels....1556
A. Biens livrés en l'état expédiés ou transportés....1557
B. Biens livrés en l'absence d'expédition ou de transport....1561

C. Biens livrés après montage ou installation....1561
D. Régime applicable aux livraisons de biens à emporter par les voyageurs se rendant dans un autre État membre de l'Union européenne....1561
E. Livraison de gaz naturel, d'électricité de chaleur ou de froid....1563
Chapitre 3 : Lieu des acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels....1563
A. Principe....1564
B. Cas particuliers....1564
Chapitre 4 : lieu des prestations de services....1565
A. Principes généraux....1565
B. Dérogations de l'article 259 A du CGI....1566
C. Dérogations des articles 259 B et 259 C du CGI....1567
D. Dérogation de l'article 259 D du CGI....1567
Chapitre 5 : Transports internationaux....1568
A. Transports internationaux de voyageurs....1568
B. Transports intracommunautaires de biens....1568
C. Transports de biens à destination ou en provenance de pays tiers ou de territoires tiers....1568
D. Déménagements....1570
E. Base de l'imposition....1570
Chapitre 6 : dispositions concernant les entreprises non établies en France....1570
A. Opérations réalisées par un assujetti non établi en France : dispositif applicable aux livraisons de biens et à certaines prestations de services....1570
B. Désignation d'un représentant fiscal....1571
C. Modalités particulières d'imposition....1572
Chapitre 7 : Opérations triangulaires intracommunautaires portant sur des biens meubles corporels....1574
Titre 3 : Exonérations....1575
Chapitre 1 : Opérations exonérées en régime intérieur....1575
A. Exonérations tendant à éviter une double imposition....1575
B. Biens usagés livrés par leurs utilisateurs....1576
C. Prestations relevant de l'exercice de professions médicales et paramédicales, d'enseignement et opérations accessoires....1577
D. Organismes d'utilité générale ou corporative....1580
E. Travaux relatifs aux monuments commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts de guerres....1584
F. Remboursements de frais effectués par les membres de groupements ayant pour objet de leur permettre l'utilisation commune des moyens nécessaires à l'exercice de leur profession....1584
G. Exonération de l'agriculture et de la pêche....1585
H. Exonération des locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation....1585
I. Exonérations diverses....1586
J. Régimes particuliers....1588
Chapitre 2 : Exonérations des échanges intracommunautaires....1590
A. Livraisons intracommunautaires exonérées....1590
B. Acquisitions intracommunautaires de biens exonérées....1592
Chapitre 3 : Opérations exonérées à l'importation....1593
A. Définition de l'importation....1593
B. Opérations concernées....1594
Chapitre 4 : Exonération des exportations et des opérations assimilées....1597
A. Exonération des exportations et des livraisons assimilées....1597
B. Exonération des prestations de services se rapportant au trafic international des biens....1600
C. Exonération des livraisons et prestations de services portant sur les navires, aéronefs et leur cargaison....1603
D. Opérations d'entremise....1605
E. Achats en franchise....1605
F. Cas particuliers....1610
Titre 4 : Régime suspensif....1613
Chapitre 1 : Opérations réalisées sous un régime douanier communautaire....1613
A. Opérations concernées....1614
B. Obligations des opérateurs....1615
C. Sortie des biens du régime douanier communautaire....1615
Chapitre 2 : Opérations réalisées sous un régime ou un entrepôt fiscal suspensif....1616
A. Opérations concernées....1616
B. Biens concernés....1616
C. Fonctionnement d'un régime ou entrepôt fiscal suspensif....1617
D. Obligations des opérateurs....1618
E. Sortie des biens d'un régime ou entrepôt fiscal suspensif....1619
Chapitre 3 : Opérations portant sur des matières premières textiles....1620
Titre 5 : Opérations taxables par option....1621
Chapitre 1 : Collectivités locales et leurs établissements publics....1621
A. Cas d'option....1621
B. Portée, durée et dénonciation de l'option....1622
C. Solutions diverses....1622
Chapitre 2 : Opérations financières....1623
Chapitre 3 : Personnes qui effectuent des locations immobilières....1624
A. Personnes et locaux concernés....1624
B. Portée de l'option....1624
C. Modalités de l'option....1626

D. Conséquences d'un changement de la situation locative intervenant pendant la durée de l'option....1627
Chapitre 4 : Option pour le paiement de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires....1627
A. Durée, reconduction et dénonciation de l'option....1627
B. Forme de l'option et de sa dénonciation....1628
C. Conséquences de l'option et de sa dénonciation....1628
Chapitre 5 : Autres options....1628
A. Groupements agricoles pour l'exploitation en commun (GAEC), coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et coopératives d'insémination artificielle....1628
B. Baux à construction....1628
C. Bailleurs de biens ruraux....1628
D. Hôtels, restaurants, villages de vacances créés avant le 1er janvier 1978 dans les DOM....1629
E. Groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés agréés....1629
Partie 2 : Base d'imposition....1629
Titre 1 : Règles de détermination de la base d'imposition....1629
Chapitre 1 : Règles applicables à l'ensemble des opérations imposables....1630
A. Éléments inclus dans la base d'imposition à l'exception de la TVA elle-même....1630
B. Éléments divers exclus de la base d'imposition....1632
Chapitre 2 : Règles applicables à des opérations déterminées....1633
A. Livraisons de biens....1634
B. Prestations de services....1634
C. Échanges....1639
D. Travaux immobiliers....1639
E. Livraisons et prestations de services à soi-même....1639
F. Base d'imposition des opérations non soumises à la TVA par le redevable....1639
G. Opérations diverses....1640
Chapitre 3 : Modalités particulières de détermination de la base d'imposition....1640
A. Tabacs manufacturés....1641
B. Opérations immobilières....1641
C. Importations....1641
D. Spectacles....1642
E. Opérations de démolition....1642
F. Travaux d'amélioration réalisés dans les logements sociaux....1643
Titre 2 : Fait générateur et exigibilité....1643
Chapitre 1 : Coïncidence entre le fait générateur et l'exigibilité de la TVA....1644
A. Livraisons de biens....1644
B. Opérations immobilières....1644
C. Livraisons à soi-même de biens et prestations de services à soi-même....1645
Chapitre 2 : Séparation du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe....1645
A. Prestations de services....1645
B. Livraisons de certains biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou paiements successifs....1646
C. Prestations de services à exécution successive portant sur plusieurs années....1646
D. Livraisons et transferts intracommunautaires effectués de manière continue pendant une période de plus d'un mois....1646
E. Prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application du 2 de l'article 283 du CGI....1647
Chapitre 3 : Acquisitions intracommunautaires de biens....1647
A. Principe....1647
B. Application....1647
C. Exemple sous forme de tableau....1648
Chapitre 4 : Biens livrés ou services rendus à un intermédiaire agissant en son nom propre ou par un intermédiaire agissant en son nom propre....1648
Chapitre 5 : Prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application de l'article 283-2 du CGI....1649
Chapitre 6 : Modifications de l'exigibilité à la suite d'une option....1649
A. Option pour le paiement de la TVA d'après les débits....1649
B. Option pour le paiement de la TVA sur la livraison de travaux immobiliers....1651
C. Autres modifications de l'exigibilité....1652
Partie 3 : Liquidation et taux de la TVA....1652
Titre 1 : Le taux normal de la TVA....1654
Chapitre 1 : Produits et services soumis au taux normal....1654
Chapitre 2 : Biens et services visés à l'article 279 bis du CGI....1654
A. Publications....1655
B. Films....1655
C. Théâtre....1655
D. Oeuvres pornographiques ou d'incitation à la violence sur cassettes vidéo....1655
E. Prestations de services et livraisons de biens réalisées dans les établissements interdits aux mineurs....1656
Titre 2 : Les taux réduits de la TVA....1656
Chapitre 1 : Les produits imposables au taux réduit....1658
A. Produits destinés à l'alimentation humaine....1658
B. Produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture, non transformés, sous-produits d'animaux de boucherie et de charcuterie....1660
C. Produits destinés au chauffage....1661
D. Produits destinés à l'alimentation animale....1661

E. Produits à usage agricole....1662
F. Médicaments et produits sanguins d'origine humaine....1663
G. Préservatifs masculins et féminins....1664
H. Appareillages pour handicapés....1664
I. Les livres....1665
J. Œuvres d'art, objets de collection et d'antiquité....1666
Chapitre 2 : Les prestations de services imposables au taux réduit....1666
A. Opérations de façon et prestations de services effectuées dans le cadre des activités agricoles....1666
B. Logement et pension....1667
C. Locations d'emplacements sur les terrains de camping-caravaning classés....1669
D. Fournitures de repas dans les cantines d'entreprises et dans certains établissements....1669
E. Prestations relatives à la fourniture et à l'évacuation de l'eau....1670
F. Spectacles....1671
G. Droits d'auteur et droits voisins....1672
H. Droits d'entrée dans les parcs botaniques et zoologiques, dans les musées, monuments, grottes et sites. 1673
I. Parcs botaniques et zoologiques....1673
I. Parcs à décors animés, jeux et manèges forains....1673
J. Transports de voyageurs....1674
K. Dresseurs d'animaux....1675
L. Prestations correspondant au droit d'utilisation des animaux à des fins d'activités physiques et sportives et de toutes installations agricoles nécessaires à cet effet....1676
M. Abonnements aux services de télévision et contribution à l'audiovisuel public....1676
N. Opérations d'insémination artificielle effectuées par les vétérinaires....1676
O. Prestations des avocats 1676
P. Soins dispensés par les établissements thermaux....1677
Q. Travaux d'amélioration réalisés dans les logements sociaux....1678
R. Travaux (autres que de construction ou de reconstruction ou d'amélioration de la qualité énergétique) portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans....1678
S. Travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans....1681
T. Abonnements à l'électricité, au gaz, à l'énergie calorifique et fourniture de chaleur distribuée par réseaux. 1681
U. Opérations de collecte, de tri et de traitement des déchets....1682
V. Services d'aide à la personne....1682
W. Rémunérations versées par les collectivités territoriales et leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyens correspondant à l'édition d'un service de télévision locale....1682
X. Remboursements et rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques....1683
Y. Remboursements et rémunérations versés par les départements, les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de déneigement des voies publiques....1683
Z. Ventes a consommer sur place....1684
Titre 3 : Le taux particulier de 2,1 % applicable en France continentale....1686
Chapitre 1 : Produits imposables au taux particulier de 2,10 %....1686
A. Médicaments à usage humain et produits sanguins d'origine humaine....1686
B. Les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non-assujettis....1687
C. Les publications de presse inscrites à la Commission paritaire des publications et agences de presse....1687
Chapitre 2 : Prestations de services imposables au taux particulier de 2,10%....1687
A. Les premières représentations théâtrales de certaines œuvres et de certains spectacles de cirque....1687
B. La contribution à l'audiovisuel public (ex-redevance audiovisuelle)....1688
Partie 4 : Régime des déductions....1688
Titre 1 : Principes généraux du droit à déduction....1688
Chapitre 1 : Opérations ouvrant droit à déduction....1689
A. Définition....1689
B. Liste des opérations ouvrant droit a déduction....1689
Chapitre 2 : Naissance du droit à déduction....1691
Titre 2 : Détermination des droits à déduction et secteurs d'activités distincts....1691
Chapitre 1 : Détermination des droits à déduction....1691
A. Le coefficient d'assujettissement....1692
B. Le coefficient de taxation....1693
C. Le coefficient d'admission....1694
D. Coefficient de déduction....1695
Chapitre 2 : Secteurs d'activités distincts....1696
Titre 3 : Exclusions du droit à déduction....1697
Titre 4 : Conditions d'exercice du droit à déduction....1697
Chapitre 1 : Conditions formelles....1697
A. Mentions sur les factures d'achat....1697
B. Imputation ou restitution de la taxe en cas d'opérations résiliées, annulées ou impayées....1699
Chapitre 2 : Conditions de temps....1702
Chapitre 3 : Conditions tenant à la propriété et à l'affectation des biens....1702
A. Règles générales....1703
B. Régimes dérogatoires à la condition de propriété....1703
Titre 5 : Modalités d'exercice du droit à déduction....1704
Chapitre 1 : Imputation....1704
Chapitre 2 : Remboursement du crédit non imputable....1705

A. Régime général....1705
B. Régimes particuliers d'imposition et modalités spécifiques de remboursement....1707
Titre 6 : Remise en cause de la déduction : régularisations et reversements....1713
Chapitre 1 : Régularisations annuelles....1714
Chapitre 2 : Régularisations globales....1715
A. Cession ou apport non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale....1715
B. Transferts entre secteurs d'activité....1715
C. Cession ou apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale....1716
D. Modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion....1716
E. Biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction....1717
F. Cessation d'activité....1717
G. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction....1718
Chapitre 3 : Articulation entre les régularisations annuelles et les régularisations globales....1718
Chapitre 4 : Dispense de reversement de la TVA....1719
Partie 5 : Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables....1720
Titre 1 : Redevable de la taxe....1720
Titre 2 : Obligations et formalités déclaratives....1722
Chapitre 1 : Obligations et formalités à caractère administratif....1722
A. Déclarations à accomplir auprès du centre de formalité des entreprises (CFE)....1722
B. Le numéro individuel d'identification....1724
Chapitre 2 : Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt....1727
A. Présentation générale....1727
B. Modalités de souscription des déclarations....1732
C. Régime simplifié de liquidation et de recouvrement....1734
D. Acquisitions intracommunautaires des personnes susceptibles d'entrer dans la catégorie des PBRD mais qui ne bénéficient pas du régime dérogatoire....1739
E. Déclaration des échanges de biens et déclaration européenne de services entre états membres de la communauté européenne....1739
F. Consolidation au sein d'un groupe du paiement de la TVA....1742
Chapitre 3 : Modalités de paiement de l'impôt....1742
Chapitre 4 : Obligations et formalités particulières....1743
A. Mesures afférentes aux modalités de récupération de la TVA....1743
B. Mesures propres à certaines entreprises....1744
C. Mesures destinées au suivi des déplacements de biens....1746
D. Assujettis non établis en France....1748
E. Cautionnement....1748
Titre 3 : Obligations d'ordre comptable et relatives à l'établissement des factures....1749
Chapitre 1 : Obligations d'ordre comptable....1749
A. Tenue d'une comptabilité ou d'un livre spécial....1749
B. Ventilation des affaires par taux d'imposition....1750
Chapitre 2 : Obligations relatives à l'établissement des factures....1752
A. Champ d'application territorial des règles de facturation prévues par le code général des impôts....1752
B. Obligations de délivrance de factures....1752
C. Mentions à porter sur les factures....1754
D. Factures transmises par voie électronique....1754
Titre 4 : Franchise de taxe....1755
Chapitre 1 : Franchise de droit commun....1755
A. Champ d'application....1755
B. Chiffre limite à considérer....1757
C. Conséquences de la franchise....1758
D. Augmentation ou diminution des chiffres d'affaires au-delà ou en deçà des limites....1759
Chapitre 2 : Franchise accordée aux avocats....1759
A. Champs d'application respectifs des deux franchises....1760
B. Conséquences de la franchise de 42 600 €....1761
C. Augmentation ou diminution des chiffres d'affaires au-delà ou en deçà des limites....1761
D. Articulation des deux régimes de franchise....1762
Chapitre 3 : Franchise accordée aux auteurs d'œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes....1762
A. Champs d'application respectifs des deux franchises....1763
B. Conséquences de la franchise de 42 600 €(1)....1763
C. Augmentation ou diminution des chiffres d'affaires au-delà ou en deçà des limites....1764
D. Articulation des deux régimes de franchise....1764
Chapitre 4 : Situation des assujettis qui cumulent les activités d'avocat et d'auteur (ou d'artiste-interprète)....1765
Chapitre 5 : Option pour le paiement de la taxe....1765
Chapitre 6 : Livraisons intracommunautaires opérées par une personne bénéficiant de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI....1766
Chapitre 7 : Obligations....1766
Partie 6 : Recouvrement contrôle et contentieux....1766
Titre 1 : Compétence des agents chargés du contrôle des entrepôts....1767
Titre 2 : Déroulement de la procédure de contrôle des entrepôts....1767
Chapitre 1 : Locaux auxquels peuvent accéder les agents et heures d'intervention....1767
Chapitre 2 : Remise d'un avis de contrôle....1768
Chapitre 3 : Convocation au bureau....1768
Chapitre 4 : Intervention sur place....1768

Chapitre 5 : Opérations effectuées....1768
A. Documents susceptibles d'être examinés....1768
B. Registres tenus sur support informatique....1768
C. Période susceptible d'être examinée....1768
D. Établissement des procès-verbaux d'intervention....1769
E. Auditions....1769
Titre 3 : Clôture de l'enquête....1769
Titre 4 : Conséquences des manquements....1769
Chapitre 1 : Retrait de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt....1769
A. Mise en œuvre et notification du retrait....1769
B. Conséquences du retrait....1770
Chapitre 2 : Amendes spécifiques....1770
Partie 7 : Régimes territoriaux spéciaux....1770
Titre 1 : Régime de la Corse....1770
Chapitre 1 : Taux particuliers applicables en corse....1770
A. Taxation particulière au taux de 0,90 %....1771
B. Taxation particulière au taux de 2,10 %....1771
C. Taxation particulière au taux de 10 %....1771
D. Taxation particulière au taux de 13 %....1771
Chapitre 2 : Transports entre la France continentale et la corse et activités annexes....1772
Titre 2 : Régime des départements d'outre-mer....1772
Chapitre 1 : Taux principaux....1772
Chapitre 2 : Taux particuliers....1773
Chapitre 3 : Exonérations particulières aux départements d'outre-mer....1773
A. Transports....1773
B. Entreprises hôtelières....1773
C. Produits pétroliers....1773
D. Opérations immobilières....1773
E. Matières premières et produits importés ou de fabrication locale....1774
F. Régime fiscal de longue durée....1774
Chapitre 4 : Relations métropole/DOM et DOM entre eux....1774
Chapitre 5 : Régime des déductions....1775
A. Opérations effectivement soumises à la TVA....1775
B. Livraisons de produits exonérés dans les DOM exportations de marchandises taxables....1775
C. Livraisons ou importations en Guadeloupe, en Martinique ou à la Réunion de biens d'investissement neufs exonérés....1775
D. Autres opérations exonérées....1776
E. Dispositions communes....1776
F. Remboursement des crédits non imputables....1776
Chapitre 6 : Précisions relatives à l'octroi de mer....1776
Partie 8 : Régimes sectoriels....1777
Titre 1 : Les biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité....1777
Chapitre 1 : Les biens concernés....1777
A. Les biens d'occasion....1778
B. Les œuvres d'art....1778
C. Les objets de collection....1778
D. Les objets d'antiquité....1779
Chapitre 2 : Principes généraux d'imposition....1779
A. Objets livrés par des assujettis-revendeurs....1779
B. Objets vendus par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation (assujettis utilisateurs)....1782
Chapitre 3 : Dispositions particulières applicables selon la nature des biens concernés....1782
A. Les biens d'occasion....1782
B. Les œuvres d'art et les objets de collection ou d'antiquité....1782
C. Cas particuliers....1785
Chapitre 4 : Ventes aux enchères publiques....1786
A. Régime particulier de la marge bénéficiaire....1786
B. Facturation....1787
Chapitre 5 : Opérations internationales....1787
A. Régime des opérations effectuées entre deux états membres....1787
B. Régime des opérations effectuées avec des pays tiers à la communauté européenne....1788
Chapitre 6 : Obligations des redevables....1789
Titre 2 : Agriculture....1789
Chapitre 1 : Régime de la TVA agricole....1790
A. Champ d'application de la TVA agricole....1790
B. Règles d'application de la TVA au secteur agricole....1793
C. Régimes d'imposition....1798
Chapitre 2 : Régime du remboursement forfaitaire....1804
A. Champ d'application....1805
B. Fait générateur et assiette....1806
C. Taux du remboursement forfaitaire....1807
D. Obligations....1807
Titre 3 : Produits pétroliers....1809

Chapitre 1 : Champ d'application....1809
Chapitre 2 : Base d'imposition, fait générateur et exigibilité....1809
A. Au moment de la mise à la consommation....1809
B. Après la mise à la consommation....1810
Chapitre 3 : Taux....1810
Chapitre 4 : Déductions et régime suspensif....1810
A. Avant la mise à la consommation....1810
B. Au moment de la mise à la consommation....1810
C. Après la mise à la consommation....1810
Titre 4 : Cinéma....1812
Titre 5 : Régime de la presse et de ses fournisseurs....1812
Chapitre 1 : Régime des éditeurs de publications....1813
A. Quotidiens et publications de presse assimilées....1813
B. Publications des organismes à but non lucratif et par les collectivités publiques et leurs établissements publics 1813
C. Publications non exonérées ou n'ayant pas le caractère de publications de presse....1814
D. Opérations autres que les livraisons de publications au numéro ou par abonnement....1814
E. Paiement de la TVA....1814
F. Déductions....1814
G. Obligations des entreprises éditrices....1814
Chapitre 2 : Fournisseurs de la presse....1815
Titre 6 : Opérations bancaires et financières....1815
Chapitre 1 : Champ d'application....1816
A. Opérations exonérées en application de l'article 261 C du CGI....1816
B. Opérations imposables de plein droit....1816
C. Opérations imposables par option....1817
Chapitre 2 : Base d'imposition, fait générateur et exigibilité....1818
Chapitre 3 : Taux, déductions, déclaration et facturation....1819
A. Taux....1819
B. Déductions....1819
C. Déclaration et facturation....1819
Titre 7 : Agences de voyages....1819
Chapitre 1 : Agences de voyages et organisateurs de circuits touristiques....1820
A. Champ d'application du régime spécifique....1820
B. Opérations taxables - exonérations....1820
C. Base d'imposition....1820
D. Taux applicable....1821
E. Régime des déductions....1821
F. Obligations des redevables....1821
Chapitre 2 : Transporteurs publics de voyageurs exerçant une activité d'organisation de voyages....1822
Titre 8 : Opérations intracommunautaires portant sur les moyens de transport....1822
Chapitre 1 : Définition des moyens de transport neufs....1823
A. Notion de moyens de transport....1823
B. Notion de moyens de transport neufs....1823
C. Éléments d'identification des moyens de transport neufs....1823
Chapitre 2 : Livraison d'un moyen de transport neuf dans un autre état membre....1824
A. Délivrance d'une facture....1824
B. Numéro d'identification de l'assujetti....1824
C. Droit à déduction ou à remboursement....1824
D. Achats en franchise....1825
E. Franchise en base....1825
Chapitre 3 : Acquisition d'un moyen de transport en provenance d'un autre état membre....1826
A. Situation de l'acquéreur....1826
B. Le certificat fiscal....1826
C. Modalités d'obtention anticipée du visa du certificat fiscal....1827
D. Dispense de certificat fiscal pour certains assujettis....1827
E. Le relevé détaillé....1827
Chapitre 4 : Cas particuliers....1827
A. Les mandataires....1827
B. Immatriculation en France de moyens de transport qui ne font pas l'objet d'une acquisition à titre onéreux....1828
C. Utilisation temporaire en France d'un moyen de transport en provenance d'un autre Etat membre....1828
D. Régime fiscal applicable aux moyens de transport acquis en exonération de la TVA au titre d'un privilège diplomatique ou assimilé....1829
E. Dispositions transitoires concernant les moyens de transport acquis dans un autre État membre avant le 1er janvier 1993....1829
Titre 9 : Retenue de TVA applicable aux droits d'auteurs....1829
Chapitre 1 : Champ d'application de la retenue de TVA....1829
Chapitre 2 : Le dispositif de la retenue de TVA....1830
A. Principe....1830
B. Mise en œuvre par les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs....1830
Chapitre 3 : Conséquences du dispositif de la retenue de TVA....1831
A. Conséquences pour les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs. 1831

B. Conséquences pour les auteurs....1831
Chapitre 4 : Formes et conséquences de la renonciation par l'auteur au dispositif de la retenue de TVA ainsi que du retour éventuel à ce dispositif....1832
A. Formes et délais de la renonciation et de la demande de retour au régime de la retenue....1832
B. Date d'effet, durée de la renonciation, reconduction, retour au régime de la retenue....1833
C. Conséquences de la renonciation au dispositif de la retenue ainsi que du retour éventuel à ce régime....1833
Titre 10 : Régime de l'or d'investissement....1834
Chapitre 1 : Champ d'application....1834
A. Personnes concernées....1834
B. Opérations concernées....1834
C. Définition de l'or d'investissement....1834
Chapitre 2 : Principe : exonération....1835
A. Exonération des livraisons, des acquisitions intracommunautaires et des importations portant sur l'or d'investissement....1835
B. Exonération des services rendus par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte de leurs clients. 1835
Chapitre 3 : Option pour la taxation....1835
A. Champ d'application....1835
B. Forme et conséquences de l'option....1835
Chapitre 4 : Modalités de taxation des livraisons d'or d'investissement imposables....1836
Chapitre 5 : Droit à déduction....1836
A. Livraisons d'or exonérées....1836
B. Livraisons d'or d'investissement imposées sur option du vendeur....1836
Chapitre 6 : Obligations....1837
Titre 11 : Régime de l'or industriel....1837
Chapitre 1 : Livraisons d'or industriel et de produits semi-finis....1837
Chapitre 2 : Importations et acquisitions intracommunautaires d'or industriel et de produits semi-finis....1837
Titre 12 : Régime spécial applicable aux assujettis non établis dans l'Union européenne qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujetties....1838
Partie 9 : Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles....1839
Titre 1 : Opérations immobilières réalisées dans le cadre d'une activité économique....1840
Chapitre 1 : Champ d'application de la TVA relative aux opérations immobilières....1840
A. Opérations imposables....1840
B. Territorialité....1843
C. Exonérations et option pour la TVA....1843
D. Dispense de la TVA....1843
Chapitre 2 : Base d'imposition, fait générateur et exigibilité de la TVA relative aux opérations immobilières....1843
A. Base d'imposition....1844
B. Fait générateur et exigibilité....1846
Chapitre 3 : Taux de la TVA....1847
A. Taux normal....1848
B. Taux réduit....1848
C. Tarifs spéciaux....1853
Chapitre 4 : Droits à déduction de la TVA....1854
A. TVA déductible....1854
B. Régularisations spécifiques aux opérations immobilières....1854
C. Transfert des droits à déduction....1855
D. Opérations de lotissement ou d'aménagement....1856
Chapitre 5 : Obligations des redevables....1856
A. Redevables de la taxe....1856
B. Lieu d'imposition....1857
C. Détermination du service compétent....1858
D. Déclaration des opérations réalisées....1858
E. Liquidation de la TVA....1859
F. Contrôle des déclarations....1859
Chapitre 6 : Précisions diverses....1860
A. Exonération de la taxe de la publicité foncière ou des droits d'enregistrement....1860
B. Régime spécial des achats effectués en vue de la revente....1860
C. Ouvrages autoroutiers, marchands de biens....1860
Titre 2 : Opérations immobilières réalisées hors d'une activité économique....1860
Chapitre 1 : Livraison d'un immeuble neuf lorsque le cédant avait au préalable acquis l'immeuble à construire....1861
Chapitre 2 : Livraisons à soi-même des logements dans le cadre des mécanismes d'accession sociale à la propriété. 1861
Livre X : Taxes spéciales sur le chiffre d'affaires....1862
Titre 1 : Redevances sanitaires d'abattage et de découpage....1863
Chapitre 1 : Redevance sanitaire d'abattage....1863
A. Champ d'application....1863
B. Assiette et fait générateur....1864
C. Tarif....1865
Chapitre 2 : Redevance sanitaire de découpage....1865
A. Champ d'application....1865
B. Fait générateur et exigibilité - assiette....1866
C. Tarif....1867

Chapitre 3 : Dispositions communes aux redevances sanitaires d'abattage et de découpage....1868
A. Liquidation....1868
B. Obligations des redevables....1868
Titre 2 : Redevances sanitaires de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture....1869
Chapitre 1 : Champ d'application....1869
A. Redevance sanitaire de première mise sur le marché....1869
B. Redevance sanitaire de transformation....1870
Chapitre 2 : Territoire d'application....1870
Chapitre 3 : Assiette et fait générateur....1870
Chapitre 4 : Tarifs....1871
Chapitre 5 : Obligations déclaratives — contentieux....1871
Titre 3 : Redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus....1871
Chapitre 1 : Champ d'application, assiette et fait générateur....1871
Chapitre 2 : Tarif....1872
Chapitre 3 : Recouvrement, contrôle et contentieux....1872
Titre 4 : Redevance pour l'agrément des établissements du secteur de l'alimentation animale....1872
Titre 5 : Taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine....1873
Chapitre 1 : Champ d'application....1873
A. Opérations imposables....1873
B. Produits imposables....1873
C. Opérations exonérées....1874
Chapitre 2 : Assiette - fait générateur - taux....1874
Chapitre 3 : Obligations des redevables et paiement....1875
A. Liquidation de la taxe....1875
B. Obligations comptables et déclaratives....1875
C. Paiement de la taxe....1875
Titre 6 : Centre national du livre....1876
Chapitre 1 : Taxe sur l'édition des ouvrages de librairie....1876
A. Champ d'application....1876
B. Assiette - fait générateur - taux....1877
C. Paiement....1877
Chapitre 2 : Taxe sur les appareils de reproduction ou d'impression....1877
A. Champ d'application....1877
B. Assiette - fait générateur - taux....1878
C. Paiement....1878
Chapitre 3 : Dispositions communes....1878
Titre 7 : Taxe sur certaines dépenses de publicité....1878
Chapitre 1 : Champ d'application....1878
Chapitre 2 : Assiette....1879
Chapitre 3 : Taux....1879
Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux....1879
Titre 8 : Taxe sur la publicité télévisée....1879
Titre 9 : Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision....1880
Chapitre 1 : Champ d'application....1880
A. Opérations imposables....1880
B. Territorialité....1880
C. Personnes imposables....1880
Chapitre 2 : Base d'imposition....1880
Chapitre 3 : Tarifs....1880
Chapitre 4 : Liquidation, recouvrement et contentieux....1881
Chapitre 5 : Obligations déclaratives....1881
Titre 10 : Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision....1881
Chapitre 1 : Champ d'application....1881
Chapitre 2 : Base d'imposition....1881
A. Sommes taxables....1881
B. Sommes à déduire de l'assiette....1882
C. Abattement....1882
Chapitre 3 : Exigibilité et taux....1882
A. Exigibilité....1882
B. Taux de la taxe....1882
Chapitre 4 : Déclaration et paiement de la taxe....1882
Chapitre 5 : Recouvrement, contrôle et contentieux....1882
Titre 11 : Taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques....1883
Chapitre 1 : Champ d'application....1883
Chapitre 2 : Base d'imposition....1883
Chapitre 3 : Exigibilité....1883
Chapitre 4 : Taux....1883
Chapitre 5 : Liquidation et paiement....1884
Titre 12 : Taxe sur le transport public aérien et maritime en provenance ou à destination de la Corse....1884
Chapitre 1 : Champ d'application....1884
Chapitre 2 : Assiette de la taxe - tarif - exigibilité de la taxe....1884
A. Assiette....1884

B. Tarif....1885
C. Exigibilité....1885
Chapitre 3 : Obligations des redevables....1885
Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux de la taxe....1885
Titre 13 : Taxe sur les actes des huissiers de justice....1886
Chapitre 1 : Champ d'application....1886
Chapitre 2 : Exonérations....1886
Chapitre 3 : Exigibilité - recouvrement et contrôle....1886
Chapitre 4 : Obligations particulières....1886
Titre 14 : Taxe due par les concessionnaires d'autoroutes....1887
Titre 15 : Taxe d'abattage....1887
Titre 16 : Contribution sur les retransmissions sportives....1888
Chapitre 1 : Champ d'application....1888
Chapitre 2 : Assiette....1889
Chapitre 3 : Exigibilité....1889
Chapitre 4 : Taux....1889
Chapitre 5 : Obligations déclaratives — contentieux....1889
Titre 17 : Taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles....1889
Chapitre 1 : Champ d'application....1890
A. Personnes imposables....1890
B. Personnes exonérées....1890
Chapitre 2 : Base d'imposition de la partie variable de la taxe....1890
Chapitre 3 : Exigibilité , tarif, liquidation et modalités de déclaration de la taxe....1891
A. Exigibilité....1891
B. Tarif....1891
C. Liquidation....1891
D. Modalités de déclaration....1891
Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux....1892
Titre 18 : Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle....1892
Chapitre 1 : Champ d'application....1892
Chapitre 2 : Base d'imposition....1893
Chapitre 3 : Taux....1893
Chapitre 4 : Fait générateur et exigibilité....1893
Chapitre 5 : Obligations déclaratives et de paiement....1893
Chapitre 6 : Recouvrement- contrôle-contentieux....1893
Titre 19 : Taxe sur les ventes et les locations de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public....1894
Titre 20 : Prélèvement sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique....1894
Titre 21 : Taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique....1895
Chapitre 1 : Champ d'application....1896
Chapitre 2 : Personnes imposables....1896
Chapitre 3 : Assiette, taux, exigibilité....1896
Chapitre 4 : Obligations des redevables....1896
Chapitre 5 : Recouvrement. contrôle. contentieux....1896
Titre 22 : Prélèvement spécial relatif aux écarts de conversion sur les prêts en monnaie étrangère....1897
Titre 23 : Taxe sur les boues d'épuration urbaines et industrielles....1897
Titre 24 : Contribution pour une pêche durable....1898
Titre 25 : Contribution perçue au profit de l'institut national de prévention et d'éducation pour la santé....1898
Chapitre 1 : Contexte....1898
Chapitre 2 : Fait générateur et exigibilité....1898
Chapitre 3 : Champ d'application....1898
A. Définition des messages publicitaires et promotionnels visés....1899
B. Opérations imposables....1899
C. Cas des produits destinés aux nourrissons....1899
D. Définition des produits alimentaires manufacturés....1899
Chapitre 4 : Redevables de la contribution....1899
Chapitre 5 : Assiette et taux....1899
Chapitre 6 : Entrée en vigueur....1900
Chapitre 7 : Modalités déclaratives....1900
Titre 26 : Contribution destinée à financer le fonds de modernisation de la restauration....1900
Chapitre 1 : Champ d'application....1900
A. Personnes imposables....1900
B. Personnes exclues du champ....1901
C. Opérations imposables....1901
Chapitre 2 : Base d'imposition, exigibilité et taux....1901
Chapitre 3 : Déclaration, paiement, contentieux....1901
Chapitre 4 : Entrée en vigueur....1901
Titre 27 : Prélèvements sur les jeux et paris....1902
Chapitre 1 : Prélèvements au profit de l'État et des communes sur le territoire desquels sont situés un ou plusieurs hippodromes ou casinos....1902
Chapitre 2 : Prélèvements aux profit des régimes obligatoires d'assurance maladie et de l'institut national de prévention et d'éducation pour la santé....1903

Chapitre 3 : Prélèvements aux profit du centre national pour le développement du sport....1903
Chapitre 4 : Redevance sur les paris hippiques en ligne perçue au profit des sociétés de course....1903
Titre 28 : Contribution de solidarité territoriale....1904
Titre 29 : Taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires....1905
Titre 30 : Contribution sur les activités privées de sécurité....1905
Chapitre 1 : Champ d'application....1905
Chapitre 2 : Base d'imposition, exigibilité et taux....1906
Chapitre 3 : Obligations des redevables....1906
Titre 31 : Taxe exceptionnelle due par les entreprises soumises aux quotas d'émission de gaz à effet de serre....1907
Titre 32 : Taxes sur la vente de médicaments et produits de santé....1907
Titre 33 : Taxe sur les transactions financières....1908
Chapitre 1 : Taxe sur les acquisitions de titres de capital ou titres assimilés....1908
A. Champ d'application....1908
B. Exonérations....1909
C. Modalités de taxation....1909
D. Modalités déclaratives et de paiement....1910
E. Modalités de contrôle et sanctions....1910
Chapitre 2 : Taxe sur les ordres annulés dans le cadre d'opérations à haute fréquence....1910
A. Champ d'application....1910
B. Exonération 1911
C. Modalités de taxation....1911
D. Modalités déclaratives, de paiement et sanctions....1911
Chapitre 3 : Taxe sur les contrats d'échange sur défaut d'un État....1911
Livre XI : Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises....1913
Partie 1 : Champ d'application....1913
Titre 1 : Principes....1913
Titre 2 : Exonérations en faveur des entreprises bénéficiant de certaines exonérations de leur cotisation foncière....1914
Partie 2 : Détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises....1915
Titre 1 : Principes généraux....1915
Titre 2 : Taux et montant....1915
Titre 3 : Dégrèvement....1915
Chapitre 1 : Modalités de calcul du dégrèvement....1915
Chapitre 2 : Majoration du dégrèvement....1916
Chapitre 3 : Chiffre d'affaires à retenir en cas d'apport, de cession d'activité ou de scission d'entreprise....1916
Titre 4 : Réduction de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises....1917
Titre 5 : Recouvrement et contrôle de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises....1917
Partie 3 : Définition de la période de référence....1917
Titre 1 : Principe....1917
Titre 2 : Exceptions....1917
Partie 4 : Définition du chiffre d'affaires....1918
Titre 1 : Généralité des entreprises....1918
Titre 2 : Titulaires de bénéfices non commerciaux....1918
Titre 3 : Revenus relevant de la catégorie des revenus fonciers....1919
Partie 5 : Calcul de la valeur ajoutée....1919
Titre 1 : Principes....1919
Chapitre 1 : Cas général....1919
Chapitre 2 : Cas particuliers....1920
A. Titulaires de bénéfices non commerciaux....1920
B. Personnes dont les revenus relèvent de la catégorie des revenus fonciers....1920
C. Mutuelles et unions....1920
Chapitre 3 : Plafonnement....1920
Titre 2 : Exceptions....1921
Chapitre 1 : Activités de location ou de sous-location d'immeubles nus....1921
Chapitre 2 : Établissements de crédit....1921
Chapitre 3 : Entreprises autres que celles visées aux nos 5546 et 5549 qui ont pour activité exclusive la gestion d'instruments financiers....1922
Chapitre 4 : Sociétés créées pour la réalisation d'une opération unique de financement d'immobilisations corporelles 1922
Chapitre 5 : Mutuelles, institutions de prévoyance, entreprises d'assurance et de réassurance....1923
Chapitre 6 : Plus-values de cessions d'immobilisations ou de titres....1924
Chapitre 7 : La Poste....1924
Chapitre 8 : Établissements bénéficiant d'une exonération ou d'un abattement de leur base nette d'imposition à la cotisation foncière des entreprises....1924
Partie 6 : Établissement de l'imposition....1925
Titre 1 : Annualité de l'impôt....1925
Titre 2 : Obligations déclaratives....1925
Titre 3 : Lieu d'imposition....1927
Titre 4 : Paiement des acomptes....1928
Livre XII : Taxes et participation sur les salaires....1929
Partie 1 : Taxe sur les salaires....1929
Titre 1 : Champ d'application et territorialité....1930
Chapitre 1 : Personnes imposables....1930
A. Personnes ou employeurs concernés....1930

B. Définition des personnes ou employeurs imposables....1930
Chapitre 2 : Personnes ou employeurs exonérés....1931
Chapitre 3 : Cas spécifique des employeurs agricoles....1932
A. Employeurs agricoles assujettis....1932
B. Employeurs agricoles exonérés....1933
Titre 2 : Base d'imposition....1934
Chapitre 1 : Principes généraux....1934
A. Fait générateur....1934
B. Assiette de la taxe sur les salaires....1934
Chapitre 2 : Exonérations communes avec celles prévues pour la CSG sur les revenus d'activités....1936
Chapitre 3 : Exonérations spécifiques à la taxe sur les salaires....1936
Chapitre 4 : Cas particulier des employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires....1937
A. Détermination du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires....1938
B. Période à retenir pour la détermination du rapport d'assujettissement....1938
Chapitre 5 : Autres cas particuliers....1939
A. Employeurs de personnels rémunérés au pourboire....1939
B. Marins-pêcheurs rémunérés à la part....1939
C. Rémunérations à la charge du budget général de l'État ou des budgets annexes....1939
D. Employeurs agricoles....1939
Titre 3 : Liquidation de la taxe....1940
Chapitre 1 : Taux....1940
A. France métropolitaine....1940
B. Guadeloupe, Martinique, Réunion....1940
C. Guyane, Mayotte....1941
Chapitre 2 : Calcul de la taxe....1941
A. Calcul des majorations....1941
B. Employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires....1942
C. Franchise et décote en impôt....1943
D. Abattement spécial pour certains organismes....1944
Chapitre 3 : Paiement et régularisation de la taxe sur les salaires....1945
Titre 4 : Obligations des employeurs....1945
Partie 2 : Taxe d'apprentissage et contributions assimilées....1946
Titre 1 : Champ d'application....1947
Chapitre 1 : Personnes imposables....1947
A. Personnes physiques et sociétés soumises au régime des sociétés de personnes 1947
B. Organismes et sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés....1947
C. Sociétés coopératives à caractère agricole....1947
D. Groupements d'intérêt économique....1948
Chapitre 2 : Entreprises exonérées....1948
A. Petites entreprises ayant conclu un contrat d'apprentissage....1948
B. Organismes d'enseignement....1948
C. Groupements d'agriculteurs....1948
D. Les autres groupements d'employeurs....1948
Titre 2 : Base d'imposition et liquidation de la taxe 1949
Chapitre 1 : Base d'imposition....1949
A. Sommes comprises dans l'assiette de la taxe....1949
B. Sommes exclues de l'assiette de la taxe....1950
C. Abattement en faveur des employeurs des apprentis....1950
D. Cas particuliers....1950
Chapitre 2 : Taux et calcul de la taxe....1951
Titre 3 : Dépenses libératoires ouvrant droit à exonération....1951
Chapitre 1 : Principe....1951
A. Versements obligatoires au titre du quota d'apprentissage....1951
B. Période de réalisation des dépenses....1953
Chapitre 2 : Demandes d'exonération....1953
Titre 4 : Obligations des redevables....1954
Chapitre 1 : Suppression de la déclaration spéciale....1954
Chapitre 2 : Paiement - régularisation....1954
A. Paiement....1954
B. Régularisation....1954
Titre 5 : Régimes particuliers....1955
Chapitre 1 : Départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle....1955
Chapitre 2 : Départements d'outre-mer (Guadeloupe, Martinique, Mayotte, Réunion et Guyane), Saint-Barthélemy et Saint-Martin....1955
A. Nature et forme des dépenses « libératoires » en outre-mer....1955
B. Salaires des apprentis 1955
Titre 6 : Contribution additionnelle à la taxe au développement de l'apprentissage....1956
Chapitre 1 : Assiette - taux - paiement de la contribution....1956
Chapitre 2 : Dépenses non-admises en exonération de la contribution....1956
Chapitre 3 : Obligations des redevables....1956
A. Suppression de la déclaration spéciale....1957
B. Paiement....1957
C. Régularisation....1957

D. Régimes particuliers....1957
Titre 7 : Contribution supplémentaire à l'apprentissage....1957
Chapitre 1 : Champ d'application de la contribution....1958
A. Condition tenant à l'assujettissement à la taxe d'apprentissage....1958
B. Condition tenant à l'effectif annuel moyen de l'entreprise....1959
C. Condition tenant au nombre de salariés sous « contrat favorisant l'insertion professionnelle »....1959
D. Exonération des entreprises tenant à la progression de l'effectif annuel moyen des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage....1960
Chapitre 2 : Calcul de la contribution....1961
A. Rémunérations passibles de la contribution....1961
B. Taux....1962
Chapitre 3 : Déclaration et recouvrement de la contribution....1962
A. Obligations de paiement auprès des organismes collecteurs....1962
B. Déclaration....1962
C. Paiement auprès du service des impôts des entreprises (SIE)....1963
Partie 3 : Participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et autres contributions assimilées....1963
Titre 1 : Champ d'application de la participation à la formation professionnelle continue....1964
Chapitre 1 : Employeurs assujettis....1964
Chapitre 2 : Employeurs exonérés....1965
A. État et collectivités locales....1965
B. Établissements publics administratifs....1965
Chapitre 3 : Cas particuliers....1965
A. Ambassades et consulats....1965
B. Établissements d'enseignement privés....1965
C. Groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC)....1966
D. Particuliers ou employeurs de salariés....1966
Titre 2 : Base de la participation et modalités d'appréciation des effectifs....1966
Chapitre 1 : Base de la participation....1966
Chapitre 2 : Modalités d'appréciation des effectifs....1966
A. Définition des salariés....1967
B. Calcul et décompte des salariés....1967
C. Salariés pris en compte pour le calcul des effectifs d'une entreprise de travail temporaire....1968
D. Établissements d'enseignement privés....1968
E. Entreprise nouvelle....1968
Titre 3 : Taux de la participation....1968
Chapitre 1 : Montant des taux de la participation....1968
A. Entreprises occupant moins de dix salariés....1969
B. Entreprises occupant dix salariés et plus....1969
C. Entreprises occupant de dix à moins de vingt salariés....1970
D. Entreprises atteignant ou franchissant le seuil de dix salariés....1970
E. Entreprises atteignant ou franchissant le seuil de vingt salariés....1971
F. Précisions 1971
Chapitre 2 : Taux spécifiques pour certains secteurs d'activité....1972
A. Employeurs du bâtiment et des travaux publics....1972
B. Travailleurs indépendants, membres des professions libérales et professions non-salariées....1972
C. Employeurs occupant des salariés intermittents....1973
D. Particuliers employeurs....1974
E. Artistes auteurs....1974
Chapitre 3 : Dépenses libératoires....1974
A. Dépenses libératoires à affectation obligatoire....1974
B. Dépenses libératoires à affectation facultative....1975
C. Période de réalisation des dépenses libératoires....1975
Titre 4 : Versement au Trésor public et obligations déclaratives....1976
Chapitre 1 : Versement au Trésor Public....1976
A. Éléments à retenir....1976
B. Montant du versement au trésor public....1978
Chapitre 2 : Obligations des redevables....1978
A. Pour les entreprises de moins de dix salariés....1978
B. Pour les entreprises de dix salariés et plus....1979
C. Versement de la participation....1979
Chapitre 3 : Contrôle, pénalités, contentieux....1979
A. Insuffisances, omissions, inexactitudes dans la déclaration....1980
B. Défaut de déclaration ou production tardive....1980
C. Défaut, retard ou insuffisance de paiement....1980
D. Contrôle et contentieux de la participation des employeurs....1980
Titre 5 : Contribution spécifique due au titre des contrats à durée déterminée....1981
Partie 4 : Participation des employeurs à l'effort de construction....1981
Titre 1 : Champ d'application....1982
Chapitre 1 : Employeurs non-agricoles soumis à l'obligation de participer....1982
A. Principe....1982
B. Nombre minimum de salariés....1982
Chapitre 2 : Exonérations....1984

Titre 2 : Base et taux de la participation....1984
Chapitre 1 : Base de la participation....1984
Chapitre 2 : Taux de la participation....1984
A. Principe....1984
B. Cas particulier : entreprises non-agricoles dont l'effectif atteint ou dépasse le seuil de vingt salariés....1985
Titre 3 : Réalisation de la participation et investissements libératoires....1985
Chapitre 1 : Règles générales....1986
A. Période d'investissement....1986
B. Caractère libératoire des investissements....1986
C. Conditions d'application pour les investissements....1987
Titre 4 : Obligations des employeurs et cotisation de 2 %....1988
Chapitre 1 : Obligations des employeurs....1988
A. Dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2014....1988
B. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013....1988
Chapitre 2 : Cas de cession, cessation, procédure de sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire ou de décès de l'employeur....1988
A. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013....1989
B. Dispositions abrogées à compter du 1er janvier 2014....1989
Chapitre 3 : Cotisation de 2 %....1989
Titre 5 : Sanctions, contentieux....1989
Titre 6 : Employeurs qui occupent au moins cinquante salariés agricoles (« PEEC agricole »)....1990
Chapitre 1 : Champ d'application....1990
A. Employeurs assujettis occupant cinquante salariés agricoles ou assimilés....1990
B. Employeurs exonérés....1991
Chapitre 2 : Base et taux de la « PEEC agricole »....1992
A. Base de la « PEEC agricole »....1992
B. Taux de la « PEEC agricole »....1992
Chapitre 3 : Réalisation de la participation et investissements libératoires....1993
A. Règles générales....1993
B. Modalités d'application des investissements libératoires....1993
Chapitre 4 : Obligations déclaratives des employeurs agricoles....1995
A. Dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2014....1995
B. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013....1995
Chapitre 5 : Cas de cession, cessation, procédure de sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire ou de décès de l'employeur agricole....1995
A. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013....1995
B. Dispositions abrogées à compter du 1er janvier 2014....1996
Chapitre 6 : Cotisation de 2 %....1996
Chapitre 7 : Sanctions, contentieux....1996
Partie 5 : Taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations (THR)....1997
Titre 1 : Champ d'application....1997
Chapitre 1 : Redevables de la taxe....1997
Chapitre 2 : Entreprises exploitées en France....1997
Titre 2 : Assiette de la taxe....1997
Chapitre 1 : Catégorie des rémunérations ou revenus entrant dans l'assiette....1997
Chapitre 2 : Année de prise en compte des rémunérations....1998
Chapitre 3 : Évaluation des rémunérations....1998
A. Généralités....1998
B. Dispositions particulières selon le type de rémunérations....1998
Chapitre 4 : Taux de la taxe et plafonnement en fonction du chiffre d'affaires....2000
A. Taux....2000
B. Plafonnement de la taxe....2000
Titre 3 : Exigibilité, recouvrement et liquidation de la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations....2000
Chapitre 1 : Exigibilité de la taxe....2000
Chapitre 2 : Déclaration et recouvrement....2001
Chapitre 3 : Absence de restitution de la taxe....2001
Livre XIII : Taxes sur les facteurs de production....2002
Titre 1 : Taxe sur les véhicules de sociétés....2002
Chapitre 1 : Champ d'application....2003
A. Personnes imposables....2003
B. Véhicules taxables....2004
C. Véhicules exonérés....2004
Chapitre 2 : Période d'imposition....2005
Chapitre 3 : Tarif et liquidation....2005
A. Tarif....2005
B. Liquidation....2008
C. Obligations déclaratives....2009
Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux....2010
Titre 2 : Contribution à l'audiovisuel public due par les professionnels....2010
Chapitre 1 : Champ d'application....2010
A. Personnes concernées....2010
B. Notion de matériel ou de dispositif assimilé imposable....2011
C. Notion de local situé en France....2012

Chapitre 2 : Fait générateur et période d'imposition....2012
Chapitre 3 : Montants et modalités de calcul de la contribution à l'audiovisuel public....2013
A. Les différents montants....2013
B. Les abattements en cas de points de vision multiples....2013
C. La minoration prévue en faveur des hôtels de tourisme....2013
D. Cumul des abattements, minoration ou majorations....2013
E. Entreprises de location d'appareils récepteurs de télévision ou de dispositifs assimiles....2014
Chapitre 4 : Obligations déclaratives....2014
A. Personnes redevables de la TVA....2014
B. Personnes non redevables de la TVA....2015
Chapitre 5 : Recouvrement, contrôle, sanctions et contentieux....2015
Titre 3 : Taxe de risque systémique sur les banques....2015
Chapitre 1 : Champ d'application....2015
Chapitre 2 : Assiette....2016
Chapitre 3 : Taux et liquidation....2016
Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux....2017
Titre 4 : Taxe additionnelle à la taxe de risque systémique sur les banques....2017
Titre 5 : Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER)....2018
Chapitre 1 : Éoliennes et hydroliennes....2018
A. Champ d'application....2018
B. Annualité....2018
C. Tarif....2018
D. Obligations déclaratives....2019
E. Contrôle, recouvrement et contentieux....2019
Chapitre 2 : Installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme....2019
A. Champ d'application....2019
B. Annualité....2019
C. Tarif....2020
D. Obligations déclaratives....2020
E. Contrôle, recouvrement et contentieux....2020
Chapitre 3 : Centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique....2020
A. Champ d'application....2020
B. Annualité....2021
C. Tarif....2021
D. Obligations déclaratives....2021
E. Contrôle, recouvrement et contentieux....2021
Chapitre 4 : Transformateurs électriques relevant des réseaux publics de transport et de distribution d'électricité....2022
A. Champ d'application....2022
B. Annualité....2022
C. Tarif....2022
D. Obligations déclaratives....2022
E. Contrôle, recouvrement et contentieux....2023
Chapitre 5 : Stations radioélectriques....2023
A. Champ d'application....2023
B. Annualité....2023
C. Tarif....2023
D. Obligations déclaratives....2024
E. Contrôle, recouvrement et contentieux....2024
Chapitre 6 : Installations gazières et canalisations de transport de gaz naturel et d'autres hydrocarbures....2024
A. Champ d'application....2024
B. Annualité....2024
C. Tarif....2024
D. Obligations déclaratives....2025
E. Contrôle, recouvrement et contentieux....2025
Chapitre 7 : Matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs....2025
A. Champ d'application....2025
B. Annualité....2025
C. Tarif....2026
D. Obligations déclaratives....2027
E. Contrôle, recouvrement et contentieux....2027
Chapitre 8 : Matériel roulant utilisé sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-france....2027
A. Champ d'application....2027
B. Annualité....2027
C. Tarif....2028
D. Obligations déclaratives....2028
E. Contrôle, recouvrement et contentieux....2028
Chapitre 9 : Répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre....2029
A. Champ d'application....2029
B. Annualité....2029
C. Tarif....2029
D. Obligations déclaratives....2030
E. Contrôle, recouvrement et contentieux....2030

Titre 6 : Redevances communale et départementale des mines....2030
Titre 7 : Taxe perçue pour la Région Guyane....2031
Chapitre 1 : Redevables de la taxe....2031
Chapitre 2 : Établissement de la taxe....2031
Chapitre 3 : Obligations déclaratives et recouvrement....2031
Titre 8 : Imposition forfaitaire sur les pylônes....2032
Titre 9 : Taxe sur les éoliennes maritimes....2032
Titre 10 : Contribution additionnelle à l'IFER....2033
Chapitre 1 : Champ d'application....2033
Chapitre 2 : Annualité....2033
Chapitre 3 : Tarif....2033
Chapitre 4 : Obligations déclaratives....2034
Chapitre 5 : Contrôle, recouvrement et contentieux....2034
Titre 11 : Taxe sur les surfaces commerciales....2034
Titre 12 : Taxe additionnelle à la taxe sur les surfaces commerciales....2035
Chapitre 1 : Champ d'application....2035
A. Personnes concernées....2035
B. Personnes exonérées....2035
Chapitre 2 : Montant de la taxe....2035
Chapitre 3 : Obligations déclaratives....2036
Chapitre 4 : Liquidation, recouvrement, contrôle et contentieux....2036
Titre 13 : Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance et contribution complémentaire à cette taxe....2036
Chapitre 1 : Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation....2036
Chapitre 2 : Contribution complémentaire à la taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation....2037
Livre XIV : Impôts fonciers....2038
Partie 1 : Collectivités territoriales et structures de coopération intercommunale....2038
Titre 1 : Généralités....2038
Titre 2 : Taux d'imposition....2039
Chapitre 1 : Lien entre les taux....2039
A. Communes, établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre....2039
B. Départements....2040
Chapitre 2 : Plafonnement des taux....2040
Titre 3 : Frais perçus par l'État....2040
Chapitre 1 : Pour les frais de dégrèvements....2041
Chapitre 2 : Pour les frais d'assiette et de recouvrement....2041
Titre 4 : Délibérations des collectivités territoriales et de leurs groupements....2041
Chapitre 1 : Décisions relatives à la cotisation foncière des entreprises....2041
Chapitre 2 : Décisions relatives aux taux d'imposition ou aux produits....2042
Chapitre 3 : Autres décisions....2042
Chapitre 4 : Cas particulier des fusions ou scissions de communes....2043
Chapitre 5 : Cas particulier des fusions d'EPCI et de syndicats mixtes....2043
Titre 5 : Compensations, dotations et péréquation....2043
Partie 2 : Taxe foncière sur les propriétés non bâties....2044
Titre 1 : Champ d'application....2044
Chapitre 1 : Propriétés imposables....2044
Chapitre 2 : Personnes imposables....2045
Chapitre 3 : Exonérations permanentes....2045
A. Les propriétés publiques....2045
B. Les terrains appartenant à certaines associations....2045
C. Les sols et terrains passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties....2046
D. Les propriétés non bâties agricoles situées en Corse....2046
E. Terres agricoles....2046
F. Terrains plantés en oliviers....2047
Chapitre 4 : Exonérations temporaires....2047
Titre 2 : Base d'imposition....2049
Chapitre 1 : Détermination de la valeur locative cadastrale....2049
A. La classification....2050
B. Les modalités générales d'évaluation....2050
C. Les modalités particulières d’évaluation....2051
D. Le processus des opérations d'évaluation....2053
Chapitre 2 : Mise à jour des valeurs locatives....2054
Titre 3 : Établissement de l'imposition....2054
Chapitre 1 : Calcul de l'impôt....2055
Chapitre 2 : Erreurs, omissions ou insuffisances....2055
Titre 4 : Contentieux....2055
Chapitre 1 : Réclamation contre l'évaluation....2055
Chapitre 2 : Dégrèvements spéciaux....2055
A. Disparition d'un immeuble non bâti....2055
B. Pertes de récoltes....2055
C. Pertes de bétail....2056
D. Prés, prairies naturelles, herbages, pâturages et landes : part communale de la taxe....2056
E. Dégrèvement temporaire de la taxe afférente aux parcelles exploitées par de jeunes agriculteurs....2056

Partie 3 : Taxe foncière sur les propriétés bâties....2058
Titre 1 : Champ d'application....2058
Chapitre 1 : Propriétés imposables....2058
A. Propriétés bâties....2058
B. Autres biens....2058
Chapitre 2 : Personnes imposables....2059
Chapitre 3 : Exonérations permanentes....2059
A. Propriétés publiques....2059
B. Bâtiments ruraux....2060
C. Outillages et autres installations et moyens matériels d'exploitation des établissements industriels....2061
D. Hôtels des ambassades....2062
E. Exonérations diverses....2062
F. Bâtiments affectés à l'activité de déshydratation de fourrages....2062
G. Immeubles affectés aux activités médicales des groupements de coopération sanitaire....2062
H. Immeubles faisant l'objet de contrats mentionnés à l'avant-dernier alinéa de l'article L. 762-2 du code de l'éducation conclus avec des sociétés dont le capital est entièrement détenu par des personnes publiques . .2063
Chapitre 4 : Exonérations temporaires....2063
A. Exonération de droit commun de deux ans....2063
B. Exonération de deux ans en faveur des entreprises nouvelles....2064
C. Exonération en faveur des immeubles situés dans les zones franches urbaines de première génération et affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises....2065
D. Exonération en faveur des immeubles situés dans les zones franches urbaines de deuxième génération et affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises....2065
E. Exonération en faveur des immeubles situés dans les zones franches urbaines et rattachés à compter du 1er janvier 2006 à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I sexies de l'article 1466 A du CGI....2065
F. Exonération en faveur des jeunes entreprises innovantes....2067
G. Exonération en faveur de certains logements situés dans des zones de revitalisation rurale acquis puis améliorés au moyen d'une aide financière de l'agence nationale de l'habitat (ANAH) en vue de leur location. 2069
H. Exonération en faveur des entreprises participant à un projet de recherche et de développement au sein d'un pôle de compétitivité....2070
I. Exonération en faveur de certains locaux situés dans les zones de revitalisation rurale....2072
J. Exonération en faveur des logements anciens qui ont fait l'objet de travaux en faveur des économies d'énergie et du développement durable....2073
K. Exonération des logements édifiés antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques technologiques et situés dans le périmètre d'exposition aux risques....2073
L. Exonération des immeubles situés dans les zones d'emploi à redynamiser....2074
M. Exonération des immeubles situés dans une zone de restructuration de la défense....2075
N. Exonération en faveur des logements à haut niveau de performance énergétique....2076
O. Exonération partielle en faveur des propriétaires de logements construits à proximité d'une installation classée « seveso »....2076
P. Exonération des logements édifiés antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques miniers....2077
Q. Exonération en faveur des installations et bâtiments de toute nature affectés à la production de biogaz, d'électricité et de chaleur par la méthanisation....2077
R. Exonérations de longue durée en faveur de certains logements....2078
S. Exonérations temporaires des seules parts communale, départementale ou régionale de taxe foncière sur les propriétés bâties....2081
T. Exonération partielle en faveur des terrains de golf pour la taxe foncière sur les propriétés bâties due au titre de 2014....2082
U. Précisions sur le régime des exonérations temporaires....2082
Chapitre 5 : Exonérations spéciales ou dégrèvements en faveur des personnes âgées ou handicapées et de condition modeste....2083
A. Exonérations spéciales....2083
B. Dégrèvement d'office....2083
C. Dispositions spécifiques concernant les personnes âgées ou nécessitant des soins de longue durée hébergées dans certains établissements....2084
D. Plafonnement de la taxe foncière afférente à l'habitation principale en fonction du revenu....2084
Titre 2 : Base d'imposition....2085
Chapitre 1 : Détermination de la valeur locative cadastrale....2085
A. Principes généraux....2085
B. Les diverses natures de locaux....2087
C. Les modalités d'évaluation....2088
D. Le processus des opérations d'évaluation....2091
E. Réduction des valeurs locatives de certains locaux d'habitation situés dans certains immeubles collectifs. 2092
Chapitre 2 : Mise à jour des valeurs locatives....2093
A. Constatation annuelle des changements....2093
B. Actualisation des évaluations foncières....2095
Chapitre 3 : Abattements spéciaux....2098
A. Logements à usage locatif situés en zones urbaines sensibles appartenant à des organismes d'HLM ou à des sociétés d'économie mixte....2098
B. Logements à usage locatif situés dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, de Mayotte et de la réunion appartenant à des organismes d'HLM ou à des sociétés d'économie mixte....2100

C. Logements affectés à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis....2102
D. Immeubles rattachés à un établissement situé dans une zone franche d'activité dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, de Mayotte et de la Réunion....2103
E. Locaux faisant l'objet d'une convention ou d'un contrat de résidence temporaire....2106
F. Propriétés cédées par une personne publique aux occupants irréguliers des constructions affectées à leur habitation principale sises sur ces propriétés....2106
Titre 3 : Établissement de l'imposition....2107
Chapitre 1 : Calcul de l'impôt....2107
Chapitre 2 : Réparation des erreurs, omissions ou insuffisances....2107
Titre 4 : Contentieux....2108
Chapitre 1 : Réclamation contre l'évaluation....2108
Chapitre 2 : Vacance d'une maison ou inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel....2108
Chapitre 3 : Imputation des dépenses engagées pour l'accessibilité et l'adaptation des logements aux personnes en situation de handicap....2109
A. Organismes concernés....2109
B. Dépenses concernées....2109
C. Modalités d'application....2110
Chapitre 4 : Imputation des dépenses engagées pour la prévention des risques technologiques ou naturels dans les logements locatifs sociaux....2110
A. Immeubles concernés....2110
B. Dépenses concernées....2110
C. Modalités d'application du dégrèvement....2111
Chapitre 5 : Imputation des dépenses payées pour des travaux d'économie d'énergie....2111
Chapitre 6 : Omissions de changements....2111
Partie 4 : Dispositions communes aux taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties....2120
Titre 1 : Lieu d'imposition....2120
Titre 2 : Débiteur de l'impôt....2120
Titre 3 : Annualité....2121
Chapitre 1 : Principe....2121
Chapitre 2 : Dégrèvements ou impositions prévus par l'article 1404 du CGI....2121
Chapitre 3 : Modification de la valeur locative....2121
Titre 4 : Obligations des redevables....2122
Chapitre 1 : Personnes tenues de souscrire la déclaration....2122
Chapitre 2 : Formules de déclaration à utiliser....2122
Chapitre 3 : Sanctions....2123
A. Perte ou réduction des exonérations temporaires....2123
B. Amendes fiscales....2123
Titre 5 : Recouvrement....2123
Titre 6 : Plafonnement en fonction du revenu (bouclier fiscal)....2124
Partie 5 : Taxe d'habitation....2124
Titre 1 : Champ d'application....2124
Chapitre 1 : Locaux imposables....2124
A. Locaux meublés affectés à l'habitation et leurs dépendances....2124
B. Locaux meublés et à usage privatif des sociétés, associations ou organismes privés non soumis à la cotisation foncière des entreprises....2125
C. Locaux meublés, sans caractère industriel ou commercial, des organismes de l'État, des régions, des départements, des communes ou de certains établissements publics....2126
D. Logements vacants depuis plus de deux ans....2126
Chapitre 2 : Personnes imposables....2128
A. Conditions de l'imposition....2128
B. Locaux loués meublés....2128
C. Sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé....2129
Chapitre 3 : Exonérations....2129
A. Locaux exonérés....2129
B. Personnes exonérées....2130
C. Personnes dégrevées d'office....2131
D. Personnes de condition modeste dégrevées....2132
E. Personnes relogées dégrevées....2133
F. Plafonnement de la taxe d'habitation en fonction du revenu....2134
G. Personnes âgées ou nécessitant des soins de longue durée hébergées dans certains établissements....2139
H. Définition et limites des revenus à retenir pour l'application des abattements, exonérations et dégrèvements en matière de fiscalité directe locale....2140
Titre 2 : Base d'imposition....2141
Chapitre 1 : Détermination de la valeur locative brute....2142
Chapitre 2 : Abattements....2142
A. Abattement obligatoire pour charges de famille....2142
B. Abattements facultatifs à la base....2144
C. Corrections des abattements prévus au II de l'article 1411 du CGI....2145
D. Cas particuliers....2145
Chapitre 3 : Réduction de la valeur locative pour les locaux affectés exclusivement au logement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis....2146
A. Champ d'application - Locaux concernés....2146
B. Modalités d'application....2146

C. Obligations déclaratives....2147
Titre 3 : Établissement et calcul de l'imposition....2147
Chapitre 1 : Personne à inscrire au rôle et lieu d'imposition....2147
A. Personne à inscrire au rôle....2147
B. Lieu d'imposition....2147
Chapitre 2 : Principe de l'annualité....2147
A. Énoncé du principe....2147
B. Application du principe....2148
Chapitre 3 : Calcul de la taxe....2148
Titre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux....2148
Chapitre 1 : Régularisations et droit de reprise....2148
Chapitre 2 : Recouvrement de la taxe....2149
Chapitre 3 : Contentieux de la taxe....2149
Chapitre 4 : Plafonnement en fonction du revenu (bouclier fiscal)....2150
Titre 5 : Communication aux collectivités locales des fichiers de taxe d'habitation....2150
Partie 6 : Cotisation foncière des entreprises....2150
Titre 1 : Champ d'application....2151
Chapitre 1 : Personnes imposables....2151
Chapitre 2 : Activités passibles de la CFE....2151
A. Caractéristiques des activités imposables....2151
Chapitre 3 : Personnes et activités exonérées....2152
A. Organismes sans but lucratif....2152
B. Activités non soumises à l'IS ou à l'IR....2152
C. Activités exercées par l'État, les collectivités territoriales, les établissements publics et les ports....2152
D. Activités et organismes agricoles....2153
E. Activités artisanales et assimilées....2154
F. Activités industrielles et commerciales....2155
G. Établissements privés d'enseignement....2159
H. Activités non commerciales....2159
I. Activités à caractère social....2160
J. Autres exonérations....2161
Titre 2 : Base d'imposition....2174
Chapitre 1 : Période de référence....2174
Chapitre 2 : Détermination de la base d'imposition....2174
A. Biens passibles d'une taxe foncière....2174
B. Immobilisations acquises à la suite de cessions d'établissements, de fusions de sociétés et d'opérations assimilées : valeur locative plancher....2175
C. Cotisation minimum....2176
Chapitre 3 : Réductions de la base d'imposition....2181
A. Artisans et entreprises assimilées....2181
B. Coopératives agricoles et entreprises assimilées....2182
C. Mutuelles, unions et institutions de prévoyance....2182
D. Cas particulier de la Poste....2182
E. Diffuseurs de presse....2183
F. Entreprises implantées en Corse....2183
Chapitre 4 : Lieu d'imposition....2183
A. Cas général....2183
B. Règles particulières de répartition de la base d'imposition....2184
Chapitre 5 : Annualité de l'impôt....2184
A. Principe....2184
B. Cessation d'activité....2184
C. Création d'établissement....2184
D. Établissements produisant de l'énergie électrique....2185
E. Changement d'exploitant....2185
F. Exploitants d'hôtels de tourisme saisonnier....2185
G. Organismes sans but lucratif....2185
Titre 3 : Obligations déclaratives....2186
Chapitre 1 : Redevables....2186
A. Principe....2186
B. Exceptions....2186
Chapitre 2 : Obligations des redevables....2186
A. En cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant ou d'activité....2186
B. En cas de modification de la valeur foncière ou de demande d'exonération....2187
Titre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux....2187
Chapitre 1 : Recouvrement....2187
Chapitre 2 : Contrôle....2187
Chapitre 3 : Contentieux....2188
A. Dégrèvement pour diminution des bases d'imposition....2188
B. Plafonnement de la contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée....2188
C. Dégrèvement temporaire de la cotisation foncière des entreprises due par les entreprises au titre des années 2010 et 2011 pour le montant émis au profit des syndicats de communes....2191
D. Dégrèvement transitoire de contribution économique territoriale et de taxes annexes au titre des années 2010 à 2013....2191

E. Crédit de cotisation foncière des entreprises en faveur des micro-entreprises situées dans une zone de restructuration de la défense....2194
Partie 7 : Taxes et prélèvements additionnels aux impôts fonciers....2195
Titre 1 : Taxes spéciales d'équipement....2196
Chapitre 1 : Présentation des établissements publics percevant les taxes spéciales d'équipement et personnes imposables....2196
A. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit des établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 324-1 du code de l'urbanisme ou de l'office foncier de Corse....2196
B. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit des établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 321-1 du code de l'urbanisme....2196
C. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Normandie....2197
D. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Lorraine....2197
E. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public d'aménagement en Guyane....2197
F. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'agence pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Guadeloupe....2197
G. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'agence pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Martinique....2198
H. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Provence-Alpes-Côte d'Azur. 2198
I. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public « Société du Grand Paris »....2198
Chapitre 2 : Exonérations....2199
A. Exonérations communes aux quatre taxes locales et à la TSE....2199
B. Exonérations spécifiques à la TSE....2199
Chapitre 3 : Établissement de la TSE....2199
A. Annualité et territorialité....2199
B. Base d'imposition....2200
C. Détermination des taux d'imposition....2200
Chapitre 4 : Liquidation, recouvrement et contentieux....2200
Titre 2 : Taxe pour frais de chambres d'agriculture....2201
Chapitre 1 : Précision sur l'augmentation maximale du produit de la taxe....2201
Chapitre 2 : Précision sur la détermination du taux de la taxe....2202
Titre 3 : Taxes annexes à la cotisation foncière des entreprises....2202
Chapitre 1 : Taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie....2202
A. Généralités....2202
B. Contribuables exonérés....2202
C. La taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises....2203
D. La taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises....2203
E. Modalités d'application....2205
F. Précisions relatives à Mayotte....2206
Chapitre 2 : Taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat....2206
A. Champ d'application et détermination de la taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat....2206
B. Le droit pour le financement des actions de promotion et de communication de l'artisanat....2208
C. La contribution pour le financement des actions de formation professionnelle continue des artisans....2209
D. Exonération temporaire en faveur des chefs d'entreprises individuelles exerçant une activité artisanale....2209
Chapitre 3 : Dispositions communes....2209
A. Exonération temporaire en faveur des entreprises nouvelles....2209
B. Plafonnement par rapport à la valeur ajoutée....2210
Titre 4 : Taxe d'enlèvement des ordures ménagères....2210
Chapitre 1 : Établissement de la taxe....2210
A. Champ d'application....2211
B. Assiette de la taxe....2212
C. Modalités de mise en oeuvre de la part incitative de la taxe....2212
D. Réparation des omissions et insuffisances....2213
E. Recouvrement et contentieux....2213
Chapitre 2 : Institution de la taxe - Dispositifs de délibération....2213
Chapitre 3 : Fixation des taux et des tarifs....2214
Chapitre 4 : Délibérations relatives à l'assiette de la taxe....2214
Titre 5 : Taxe de balayage....2215
Titre 6 : Taxe sur les friches commerciales....2215
Titre 7 : Tarification des déplacements urbains....2216
Titre 8 : Taxe annuelle sur les logements vacants....2217
Chapitre 1 : Conditions d'application....2217
A. Redevables de la taxe....2217
B. Logements concernés....2217
C. Appréciation de la vacance....2218
Chapitre 2 : Modalités d'application....2218
A. Base d'imposition....2218
B. Taux d'imposition....2218
C. Contrôle, recouvrement, contentieux, garanties et sanctions....2219
Titre 9 : Taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties....2219
Chapitre 1 : Champ d'application....2219
Chapitre 2 : Redevable....2219
Chapitre 3 : Assiette....2219

Chapitre 4 : Calcul des cotisations....2220
Chapitre 5 : Contrôle, recouvrement et contentieux....2220
Titre 10 : Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux dans la région Ile-de-France....2220
Chapitre 1 : Champ d'application....2221
A. Notion de local....2221
B. Locaux taxables....2221
C. Périmètre d'application....2222
D. Locaux et surfaces de stationnement exonérés....2223
Chapitre 2 : Liquidation de la taxe....2224
A. Superficie à retenir....2224
B. Nouvelles circonscriptions tarifaires....2224
C. Tarifs applicables....2225
Chapitre 3 : Redevable de la taxe annuelle....2226
Chapitre 4 : Obligations déclaratives et de paiement....2226
Titre 11 : Autres taxes d'urbanisme....2226
Partie 8 : Dispositions particulières aux départements d'outre-mer....2227
Titre 1 : Généralités....2227
Chapitre 1 : Valeurs locatives foncières....2227
Chapitre 2 : Taux des principales taxes....2227
Chapitre 3 : Délibérations des collectivités territoriales....2228
Titre 2 : Taxe d'habitation....2228
Chapitre 1 : Exonération des redevables occupant un logement modeste....2228
Chapitre 2 : Régime particulier d'abattements....2228
Chapitre 3 : Exonérations et dégrèvements prévus àl'article 1414 du CGI et à l'article 1414 A du CGI....2229
Titre 3 : Cotisation foncière des entreprises....2229
Titre 4 : Taxes foncières....2229
Chapitre 1 : Taxe foncière sur les propriétés bâties....2229
Chapitre 2 : Taxe foncière sur les propriétés non bâties....2230
Titre 5 : Taxes annexes....2230
Livre XV : Impôts sur le patrimoine....2231
Partie 1 : Impôt de solidarité sur la fortune....2231
Titre 1 : Fait générateur et annualité de l'imposition....2232
Titre 2 : Champ d'application....2232
Chapitre 1 : Personnes imposables....2233
Chapitre 2 : Étendue de l'obligation fiscale....2233
A. Redevables domiciliés en France....2233
B. Redevables domiciliés hors de France....2233
Chapitre 3 : Territorialité - Incidence des conventions internationales....2234
Titre 3 : Assiette....2235
Chapitre 1 : Patrimoine à prendre en considération....2235
A. Principes....2235
B. Précisions diverses....2235
Chapitre 2 : Biens soumis à l'impôt....2236
A. Imposition des biens, droits et valeurs....2236
B. Biens et droits démembrés....2239
C. Biens ou droits mis en trust....2240
D. Preuve du droit de propriété....2241
Chapitre 3 : Exonérations....2241
A. Exonération des biens professionnels....2241
B. Autres exonérations....2247
Chapitre 4 : Évaluation des biens....2256
A. Principe....2256
B. Bases légales d'évaluation....2256
Chapitre 5 : Déduction du passif....2257
Titre 4 : Calcul de l'impôt....2257
Chapitre 1 : Tarif de l'impôt....2258
A. Tarif applicable à compter de 2013....2258
B. Tarif applicable en 2012....2258
Chapitre 2 : Réduction de l'impôt pour charges de famille....2259
Chapitre 3 : Imputation sur l'impôt de solidarité sur la fortune des souscriptions au capital des PME, de titres participatifs de sociétés coopératives ou de parts de FIP ou FCPI....2259
A. Souscriptions éligibles....2260
B. Modalités d'application de la réduction d'impôt....2263
C. Obligations déclaratives....2266
D. Respect des règles communautaires....2267
Chapitre 4 : Imputation sur l'impôt de solidarité sur la fortune des dons aux organismes d'intérêt général....2268
A. Champ d'application de la réduction d'impôt....2268
B. Modalités d'application de la réduction d'impôt....2270
C. Obligations déclaratives....2271
Chapitre 5 : Plafonnement de l'impôt....2271
Chapitre 6 : Droit à restitution....2272
Titre 5 : Obligations des redevables....2272

Chapitre 1 : Souscription d'une déclaration....2272
A. Personnes tenues de souscrire une déclaration....2273
B. Dépôt de la déclaration....2274
Chapitre 2 : Désignation d'un représentant en France....2275
Chapitre 3 : Paiement de l'impôt....2275
A. Principe....2275
B. Imputation des impôts acquittés hors de France....2275
Titre 6 : Contrôle et pénalités....2276
Chapitre 1 : Contrôle des déclarations....2276
A. Généralités....2276
B. Demandes d'éclaircissements et de justifications....2276
Chapitre 2 : Défaut de souscription des déclarations : contrôle et pénalités....2277
A. L'Administration engage la procédure de relance par l'envoi d'une lettre amiable au redevable défaillant....2277
B. En l'absence de réponse à cette lettre amiable, le service doit établir selon la procédure contradictoire que la personne concernée est redevable de l'ISF....2277
C. Préalablement à l'engagement de la procédure de taxation d'office, le service doit avoir adressé au redevable défaillant au moins une mise en demeure de souscrire....2278
Chapitre 3 : Précisions sur le contrôle de l'impôt dû au titre de l'année 2011....2278
Titre 7 : Contribution exceptionnelle sur la fortune au titre de l'année 2012....2278
Chapitre 1 : Champ d'application et assiette....2279
Chapitre 2 : Liquidation....2279
Chapitre 3 : obligations déclaratives....2279
Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle, contentieux....2279
Partie 2 : Taxe sur la valeur vénale des immeubles des entités juridiques....2280
Titre 1 : Présentation générale....2280
Titre 2 : Champ d'application de la taxe....2280
Chapitre 1 : Entités juridiques imposables....2280
Chapitre 2 : détention d'immeubles ou de droits réels visées par la taxe....2281
Chapitre 3 : Autres caractéristiques....2281
Titre 3 : Entités juridiques exonérées....2281
Chapitre 1 : Entités juridiques exonérées par nature....2281
A. Organisations internationales, états souverains et leurs subdivisions politiques territoriales, personnes morales, organismes et institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement....2281
B. Entités juridiques qui ne sont pas considérées comme à prépondérance immobilière....2282
C. Entités juridiques dont les actions, parts ou autres droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé et filiales dont le capital est détenu entièrement par ces entités....2282
Chapitre 2 : Entités juridiques pouvant bénéficier d'une exonération conditionnée par le lieu de situation de leur siège....2282
A. Condition commune aux exonérations visées au 3° de l'article 990 E du CGI....2282
B. Entités juridiques dont la quote-part du ou des immeubles situés en France ou des droits réels détenus directement ou indirectement portant sur ces biens est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits....2283
C. Entités juridiques instituées en vue de gérer des régimes de retraite et leurs groupements, entités juridiques reconnues d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée, dont l'activité ou le financement justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers....2283
D. Sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV), fonds de placement immobilier (FPI) et entités étrangères soumises à une réglementation équivalente dans l'État ou le territoire dans lesquels elles sont établis....2283
E. Entités juridiques qui respectent certaines obligations déclaratives ou qui prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, un certain nombre de renseignements....2283
Titre 4 : Obligations déclaratives, paiement, contrôle, sanctions et contentieux....2284
Chapitre 1 : Défaut de déclaration....2284
Chapitre 2 : Paiement, recouvrement, contrôle, sanctions et contentieux de la taxe....2284
Titre 5 : Précisions diverses....2284
Chapitre 1 : Situation des entités juridiques assujetties à la taxe au regard de l'IS ou de l'IR....2285
Chapitre 2 : Situation au regard des droits de mutation à titre gratuit et de l'ISF des associés, actionnaires ou autres membres de l'entité juridique assujettie à la taxe de 3 %....2285
Partie 3 : Contribution à l'audiovisuel public....2285
Titre 1 : Champ d'application....2285
Chapitre 1 : Personnes imposables....2286
A. Personnes physiques imposables à la taxe d'habitation....2286
B. Conditions de l'imposition....2286
Chapitre 2 : Personnes exonérées ou dégrevées....2287
Titre 2 : Établissement de la contribution à l'audiovisuel public....2288
Chapitre 1 : Principes....2288
A. Débiteur....2288
B. Modalités de calcul de la contribution....2288
C. Établissement de l'avis d'imposition....2288
D. Montant de la contribution....2289
Chapitre 2 : Cas particuliers....2289
A. Cohabitation....2289
B. Taxation conjoint à la taxe d'habitation de plusieurs personnes appartenant à des foyers fiscaux différents qui détiennent un téléviseur uniquement dans une habitation autre que principale....2289

Titre 3 : Période d'imposition....2290
Chapitre 1 : Principes....2290
Chapitre 2 : Règles particulières....2290
Titre 4 : Obligations déclaratives....2290
Chapitre 1 : Pour les redevables....2290
Chapitre 2 : Pour les vendeurs de téléviseurs....2291
Titre 5 : Recouvrement, contrôle, sanctions et contentieux....2291
Chapitre 1 : Recouvrement....2291
Chapitre 2 : Contrôle....2291
A. Modalités de contrôle sur pièces et sur place....2291
B. Droit de communication....2292
C. Prescription....2292
Chapitre 3 : Sanctions....2292
Chapitre 4 : Contentieux....2292
Livre XVI : Enregistrement....2293
Partie 1 : Dispositions générales....2295
Titre 1 : Notions....2295
Chapitre 1 : La formalité....2295
A. Définition....2295
B. Effets civils de la formalité....2295
Chapitre 2 : L'impôt....2296
Titre 2 : Actes et opérations juridiques soumis à l'enregistrement....2296
Chapitre 1 : Actes assujettis obligatoirement à l'enregistrement....2296
A. Actes assujettis en raison de la qualité de la personne qui les rédige....2296
B. Actes assujettis en considération de l'opération juridique qu'ils constatent....2296
Chapitre 2 : Actes assujettis à la formalité fusionnée....2297
A. Actes soumis obligatoirement à la formalité fusionnée....2298
B. Actes soumis facultativement à la formalité fusionnée....2298
C. Actes exclus du champ d'application de la formalité fusionnée....2298
Chapitre 3 : Actes présentés volontairement....2299
Chapitre 4 : Usage....2299
A. Usage par acte public....2299
B. Usage en justice....2300
Titre 3 : Actes soumis à un droit fixe d'enregistrement ou à une taxe fixe de publicité foncière....2300
Chapitre 1 : Actes judiciaires....2300
A. Décisions des juridictions de l'ordre judiciaire....2300
B. Décisions des tribunaux de l'ordre administratif....2302
Chapitre 2 : Actes extrajudiciaires....2302
A. Actes des huissiers de justice....2302
B. Autres actes extrajudiciaires....2302
Chapitre 3 : Autres actes soumis à un droit fixe....2302
A. Généralités....2302
B. Actes notariés....2303
C. Divorces - Versements en capital....2304
D. Actes constatant la formation, la modification ou l'extinction du contrat de fiducie....2304
Titre 4 : Opérations juridiques non constatées par un acte soumises à l'enregistrement....2305
Chapitre 1 : Mutations verbales entre vifs....2305
Chapitre 2 : Opérations diverses concernant les sociétés....2305
Chapitre 3 : Mutations par décès....2305
Titre 5 : Principes généraux applicables aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière....2306
Chapitre 1 : Les lois d'enregistrement....2306
A. Caractère d'ordre public des lois d'enregistrement....2306
B. Application dans le temps....2306
Chapitre 2 : Détermination du droit exigible....2306
A. Classification des droits....2306
B. Conditions générales d'exigibilité....2307
C. Détermination de la nature des actes et des opérations juridiques....2307
D. Actes contenant plusieurs dispositions....2308
E. Conventions affectées d'une modalité....2309
Titre 6 : Fait générateur, assiette et liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière....2310
Chapitre 1 : Fait générateur....2310
Chapitre 2 : Assiette....2310
A. Principe....2310
B. Transmission de droits démembrés....2310
C. Transmission d'une créance détenue sur une fiducie....2311
Chapitre 3 : Exécution de la formalité....2311
A. La formalité de l'enregistrement proprement dite....2311
B. La formalité fusionnée....2313
C. Services compétents....2315
D. Délais....2316
Chapitre 4 : Liquidation et paiement....2318
A. Liquidation....2318
B. Paiement....2319

Titre 7 : Régimes particuliers....2319
Chapitre 1 : Actes exempts de l'enregistrement....2319
Chapitre 2 : Actes à enregistrer gratis....2319
Chapitre 3 : Actes à enregistrer en débet....2319
Partie 2 : Tarif des droits d'enregistrement....2320
Partie 3 : Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles....2331
Titre 1 : Ventes d'immeubles....2332
Chapitre 1 : Généralités....2332
A. Droits exigibles....2332
B. Taxes additionnelles exigibles....2332
C. Frais exigibles....2333
Chapitre 2 : Champ d'application....2333
A. Conventions taxables....2333
B. Biens imposables....2335
C. Territorialité....2335
Chapitre 3 : Assiette....2335
A. Prix et autres éléments imposables....2336
B. Valeur vénale réelle....2337
C. Abattements sur la base....2337
Titre 2 : Tarifs, régimes spéciaux et exonérations....2338
Chapitre 1 : Tarif....2338
A. Mode de fixation des taux....2338
B. Tarif de droit commun....2339
C. Tarifs particuliers....2339
Chapitre 2 : Régimes spéciaux et exonérations....2340
A. Immeubles destinés à l'habitation et garages....2340
B. Terrains à bâtir non soumis à la TVA....2341
C. Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles....2341
D. Régime spécial des achats en vue de la revente....2343
E. Crédit-bail....2346
F. Acquisitions par les jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation d'immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale....2346
G. Acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale réalisées en vue de les donner à bail à de jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation....2348
H. Acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers....2349
I. Dispositions diverses en faveur de l'agriculture ou de la forêt....2351
J. Opérations réalisées par les collectivités publiques ou par des organismes parapublics....2353
K. Mesures de caractère social....2354
L. Acquisition destinée à être affectée à l'exploitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances dans les départements d'outre-mer....2357
M. Cessions de parts de copropriété portant sur des hôtels, sur des résidences de tourisme ou des villages de vacances classés acquis sous le régime de défiscalisation en faveur de l'outre mer....2357
N. Vente par lots d'un immeuble déclenchant le droit de préemption....2357
O. Vente de logements à usage locatif social situés dans les départements d'outre mer....2358
P. Autres régimes spéciaux....2358
Titre 3 : Échanges....2361
Chapitre 1 : Échanges d'immeubles....2362
A. Régime de droit commun....2362
B. Régimes spéciaux et exonérations....2362
Chapitre 2 : Échanges d'un immeuble contre un meuble ou d'un meuble contre un autre meuble....2364
Partie 4 : Mutations à titre onéreux de meubles....2364
Titre 1 : Cessions de fonds de commerce et de clientèles, conventions assimilées....2365
Chapitre 1 : Définition....2365
Chapitre 2 : Champ d'application....2365
A. Cessions de fonds de commerce....2365
B. Cessions de clientèles....2366
C. Conventions assimilées à des cessions de fonds de commerce ou de clientèles - conventions de successeurs 2366
D. Solutions diverses....2367
Chapitre 3 : Assiette du droit....2368
Chapitre 4 : Tarif....2368
Chapitre 5 : Régimes spéciaux et exonérations....2369
A. Cessions de brevets d'invention, de droits de possession industrielle ou de marques de fabrique....2369
B. Aménagement et développement du territoire....2369
C. Achats effectués en vue de la revente....2370
D. Acquisitions par les collectivités territoriales....2370
E. Acquisitions par un membre de la famille du cédant ou un salarié de l'entreprise....2370
Titre 2 : Cessions d'offices publics et ministériels....2371
Chapitre 1 : Cessions proprement dites....2371
A. Définition....2371
B. Champ d'application....2371
C. Assiette du droit....2371
D. Tarif....2372

Chapitre 2 : Opérations assimilées au point de vue fiscal à des cessions d'offices....2372
Chapitre 3 : Cessions d'offices publics et ministériels et opérations assimilées effectuées dans certaines zones. 2372
Titre 3 : Cessions du droit à un bail d'immeuble et conventions assimilées....2372
Chapitre 1 : Cessions du droit à un bail d'immeuble....2372
A. Champ d'application....2373
B. Assiette de l'impôt....2373
C. Tarif....2373
Chapitre 2 : Conventions ayant pour effet de transférer le droit à la jouissance de certains immeubles....2373
A. Champ d'application....2373
B. Assiette et liquidation de l'impôt....2374
Titre 4 : Cessions à titre onéreux de droits sociaux....2374
Chapitre 1 : Régime de droit commun....2374
A. Champ d'application....2374
B. Tarif et assiette du droit....2375
Chapitre 2 : Cessions de droits sociaux dans les trois ans de l'apport....2377
Chapitre 3 : Régimes spéciaux et exonérations....2378
A. Cessions de droits sociaux des sociétés immobilières de copropriété....2378
B. Cessions de parts de groupements fonciers agricoles, de groupements fonciers ruraux et de groupements forestiers....2378
C. Cessions de gré à gré de parts de groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), d'exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) ou de sociétés civiles à objet principalement agricole....2379
D. Cessions de parts de sociétés de fait ou de sociétés en participation....2379
E. Acquisitions d'actions de sociétés d'économie mixte locales par les communes, les départements, les régions et leurs groupements....2379
F. Cessions de parts de fonds communs de placement à risques....2380
G. Cessions de parts de fonds communs de créances....2380
H. Cessions de droits sociaux dans le cadre du rachat d'une entreprise par ses salariés....2380
I. Cessions de droits sociaux résultant d'opérations de pensions....2380
J. Cessions de parts ou actions des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)....2381
Chapitre 4 : Taxe sur la cession de titres d'un éditeur de service de communication audiovisuelle....2381
Titre 5 : Autres ventes de meubles....2382
Chapitre 1 : Ventes publiques....2382
A. Champ d'application....2382
B. Assiette....2382
C. Tarif....2383
D. Régimes spéciaux et exonérations....2383
Chapitre 2 : Ventes de gré à gré....2384
A. Principe....2384
B. Cas particuliers....2384
Partie 5 : Mutations de jouissance à titre onéreux de meubles ou d'immeubles....2385
Titre 1 : Baux à durée limitée d'immeubles ou baux de certains meubles soumis éventuellement à la contribution annuelle sur les revenus locatifs....2386
Chapitre 1 : Dispense de l'enregistrement....2386
Chapitre 2 : Présentation volontaire à la formalité....2386
Chapitre 3 : Entrée en vigueur....2386
Titre 2 : Baux soumis à publication au fichier immobilier....2387
Titre 3 : Baux d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle à durée illimitée ou à vie....2387
Chapitre 1 : Tarif....2388
Chapitre 2 : Assiette et paiement du droit....2388
Chapitre 3 : Cessions, résiliations et rétrocessions de baux à vie ou à durée illimitée....2388
Partie 6 : Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles....2388
Titre 1 : Successions ou mutations par décès....2388
Chapitre 1 : Conditions d'exigibilité des droits de mutation par décès....2389
A. Mutations imposables....2389
B. Fait générateur....2389
Chapitre 2 : Déclaration de succession....2389
A. Personnes tenues de souscrire la déclaration....2389
B. Forme et contenu....2390
C. Lieu de dépôt de la déclaration et délais....2390
D. Défaut de dépôt de la déclaration....2392
E. Sanctions....2392
Chapitre 3 : Biens à déclarer....2393
A. Règles générales....2393
B. Règles de territorialité....2393
C. Cas particuliers....2395
D. Preuve du droit de propriété....2398
Chapitre 4 : Évaluation des biens héréditaires....2399
A. Principe....2399
B. Précisions....2399
Chapitre 5 : Exonérations et régimes spéciaux....2402
A. Exonérations motivées par la qualité du défunt ou du successeur....2402
B. Régime spécial dans le cas de libéralités graduelles ou résiduelles....2403
C. Exonérations ou régimes spéciaux en raison de la nature ou de la situation des biens transmis....2404

Chapitre 6 : Déduction du passif....2419
A. Dettes déductibles....2420
B. Dettes non déductibles....2422
C. Justifications à produire par les héritiers....2422
D. Dettes soumises à une imputation spéciale....2422
E. Autres déductions....2423
Chapitre 7 : Liquidation et recouvrement des droits....2423
A. Liquidation des droits de succession....2423
B. Paiement des droits, contrôle et contentieux....2429
Titre 2 : Donations....2429
Chapitre 1 : Généralités....2430
Chapitre 2 : Conditions d'exigibilité du droit de donation....2430
A. Principe....2430
B. Cas particuliers....2430
Chapitre 3 : Exonérations et régimes spéciaux....2433
A. Exonérations permanentes....2433
B. Exonération temporaire applicable entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2010....2435
Chapitre 4 : Assiette, liquidation et paiement des droits....2435
A. Assiette....2435
B. Liquidation....2438
C. Paiement....2441
Partie 7 : Partages et opérations assimilées....2442
Titre 1 : Partages....2442
Chapitre 1 : Partages purs et simples....2442
A. Champ d'application....2442
B. Conditions d'exigibilité....2442
C. Tarif, assiette et liquidation....2442
D. Cas particuliers....2443
Chapitre 2 : Partages avec soultes ou plus-values....2444
A. Généralités....2444
B. Partages de biens indivis dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale ou effectués selon les dispositions de l'article 1542 du code civil entre époux séparés de biens....2444
C. Autres partages....2444
Chapitre 3 : Partages d'une nature particulière....2445
Titre 2 : Licitations....2445
Chapitre 1 : Licitations de biens dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale ou effectuées selon les dispositions de l'article 1542 du code civil entre époux séparés de biens ou portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage ou acquis par des partenaires ayant conclu un PACS ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage....2445
Chapitre 2 : Autres licitations....2446
Titre 3 : Cessions de droits successifs....2446
Chapitre 1 : Cessions de droits successifs entre indivisaires originaires....2446
Chapitre 2 : Autres cessions de droits successifs....2447
Partie 8 : Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés....2447
Titre 1 : Constitution des sociétés....2447
Chapitre 1 : Généralités....2448
Chapitre 2 : Apports purs et simples....2448
A. Apports purs et simples soumis au régime de droit commun....2448
B. Apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux....2449
C. Apports mobiliers à une société créée en vue du rachat d'une entreprise par ses salariés....2453
D. Transfert de biens réalisés conformément aux dispositions de l'article 208 septies du CGI....2453
E. Recouvrement des droits....2453
Chapitre 3 : Apports à titre onéreux....2453
A. Principe....2453
B. Exceptions....2454
Chapitre 4 : Apports mixtes....2455
Chapitre 5 : Apports soumis à la TVA....2455
Titre 2 : Actes passés dans le cours de l'existence de la société....2455
Chapitre 1 : Augmentation de capital....2456
A. Augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux....2456
B. Augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions....2457
C. Augmentation de capital rendue nécessaire par la conversion en euros du capital des sociétés....2457
D. Souscriptions de parts de fonds de placement immobilier (FPI)....2457
Chapitre 2 : réduction et amortissement du capital....2457
A. Réduction du capital....2458
B. Amortissement du capital....2458
Chapitre 3 : Changement de type juridique....2458
A. Principe....2458
B. Cas particuliers....2459
Chapitre 4 : Changement de régime fiscal des sociétés....2459
A. Tarif applicable....2459
B. Modalités de taxation....2461
C. Option des sociétés créées de fait et des sociétés en participation pour le régime des sociétés de capitaux.....

2461
Chapitre 5 : Prorogation de société....2461
Chapitre 6 : Fusions de sociétés....2461
A. Champ d'application....2461
B. Contenu....2462
C. Cas particulier : fusion dite « à l'anglaise »....2462
D. Projets de fusion....2462
Chapitre 7 : Division ou scission de sociétés....2462
Chapitre 8 : Apports partiels d'actif....2462
Titre 3 : Actes relatifs à la dissolution et au partage des sociétés....2463
Chapitre 1 : Dissolution de sociétés....2463
A. Dissolution pure et simple....2463
B. Opérations intervenant durant la liquidation....2464
Chapitre 2 : Partage des sociétés....2465
A. Partage des sociétés passibles de l'IS....2465
B. Partage des sociétés non passibles de l'IS....2466
Partie 9 : Timbre et taxes assimilées....2466
Titre 1 : Timbre des formules de chèques....2467
Titre 2 : Droits de délivrance de documents et perceptions diverses....2468
Chapitre 1 : Titres de séjour et de travail....2468
Chapitre 2 : Passeports et autres titres de voyage....2468
A. Passeports....2469
B. Autres titres de voyage....2469
Chapitre 3 : Carte nationale d'identité....2470
Chapitre 4 : Conduite des navires....2470
Chapitre 5 : Permis de chasser....2470
A. Validation annuelle du permis de chasser....2470
B. Délivrance initiale du permis de chasser....2471
Chapitre 6 : Documents relatifs à la conduite des véhicules à moteur....2471
A. Permis de conduire (carte rose)....2471
B. Taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules....2471
C. Taxe régionale sur les cartes grises....2471
D. Taxe additionnelle à la taxe proportionnelle sur les cartes grises....2473
E. Malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes....2475
F. Taxe additionnelle à la taxe régionale sur les cartes grises des véhicules utilitaires perçue au profit de l'association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports....2477
G. Redevance pour frais d'acheminement des certificats d'immatriculation des véhicules....2478
H. Taxe annuelle sur la détention des véhicules les plus polluants....2478
Chapitre 7 : Requêtes enregistrées auprès des cours d'appel....2479
Chapitre 8 : Contribution pour l'aide juridique....2479
Chapitre 9 : Demandes de naturalisation et de réintégration et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage....2480
Chapitre 10 : Aide publique à une couverture de santé....2480
Titre 3 : Prélèvement d'office sur les bons et titres anonymes....2481
Chapitre 1 : Champ d'application....2481
A. Bons, titres, contrats de capitalisation et placements anonymes de même nature émis ou souscrits depuis le 1er janvier 1998....2481
B. Bons et titres anonymes émis ou souscrits avant le 1er janvier 1998....2481
Chapitre 2 : Fait générateur....2482
Chapitre 3 : Assiette et taux....2482
Chapitre 4 : Recouvrement....2482
Chapitre 5 : Régularisation....2482
Partie 10 : Droit dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne....2483
Partie 11 : Taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres....2483
Titre 1 : Champ d'application....2483
Chapitre 1 : Résidence imposable....2484
Chapitre 2 : Redevable de la taxe....2484
Chapitre 3 : Cas d'exonération de la taxe....2484
A. Exonération tenant à la date de première mise en circulation de la résidence mobile....2484
B. Exonération tenant à la qualité du redevable ou de son conjoint....2484
Titre 2 : Modalités déclaratives de la taxe....2485
Chapitre 1 : Principe d'annualité....2485
A. Application du principe....2485
B. Résidence mobile mise en circulation en cours de période d'imposition....2485
C. Changement de situation en cours de période d'imposition....2485
D. Résidence mobile d'occasion acquise en cours de période d'imposition....2486
Chapitre 2 : Tarifs de la taxe....2486
Chapitre 3 : Dépôt de la déclaration et paiement de la taxe....2486
A. Exigibilité de la taxe....2486
B. Dépôt de la déclaration....2486
C. Récépissé....2487
D. Récépissé portant la mention « gratis »....2487
E. Duplicata du récépissé....2487

Titre 3 : Contrôle et sanctions....2487
Livre XVII : Taxe sur les conventions d'assurances et taxes assimilées....2488
Partie 1 : Taxe sur les conventions d'assurances....2488
Titre 1 : Champ d'application....2488
Chapitre 1 : Conventions taxables....2488
Chapitre 2 : Exonérations....2489
Titre 2 : Assiette....2490
Titre 3 : Fait générateur....2490
Titre 4 : Tarif....2490
Titre 5 : Obligations des redevables....2491
Titre 6 : Liquidation et paiement....2492
Partie 2 : Taxes assimilées....2492
Titre 1 : Prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurance en vertu de contrats d'assurances en cas de décès de l'assuré....2493
Chapitre 1 : Champ d'application du prélèvement....2493
A. Contrats taxables....2493
B. Territorialité....2494
C. Contrats exonérés....2494
Chapitre 2 : Assiette et fait générateur du prélèvement....2495
A. Assiette....2495
B. Fait générateur....2497
Chapitre 3 : Redevable, liquidation et recouvrement....2498
A. Redevable....2498
B. Liquidation....2498
C. Recouvrement....2498
Chapitre 4 : Obligations déclaratives des organismes d'assurance et assimilés....2499
Chapitre 5 : Infractions et pénalités....2499
Titre 2 : Taxe sur la transformation de contrats en cours en contrats euro-croissance....2499
Chapitre 1 : Champ d'application de la taxe....2500
Chapitre 2 : Assiette de la taxe....2500
Chapitre 3 : Liquidation et paiement de la taxe....2500
Chapitre 4 : Contrôle, sanctions et contentieux....2501
Livre XVIII : Recouvrement....2502
Partie 1 : Dispositions générales, particularités propres aux impôts recouvrés par voie de rôle, liste des impôts recouvrés par la DGFiP et modes de paiement....2502
Titre 1 : Dispositions générales....2502
Titre 2 : Particularités propres aux impôts recouvrés par voie de rôle....2503
Chapitre 1 : Les rôles et leur homologation....2503
Chapitre 2 : Les avis d'imposition....2504
Chapitre 3 : L'exigibilité de l'impôt....2505
Chapitre 4 : La délivrance d'extraits de rôles et de bordereaux de situation....2505
Chapitre 5 : Les délais de paiement....2506
Titre 3 : Liste des impôts recouvrés par la direction générale des finances publiques....2507
Chapitre 1 : Les impôts d'État....2507
A. Impôts directs et taxes assimilées....2507
B. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière :....2510
C. Impôt de solidarité sur la fortune....2511
D. Contribution exceptionnelle sur la fortune....2511
E. Droits de timbre....2511
F. Taxes sur le chiffre d'affaires....2511
G. Autres taxes....2512
H. Redevances et recettes assimilées....2514
Chapitre 2 : Les impôts perçus au profit des collectivités locales....2514
Chapitre 3 : Les impôts affectés à des budgets annexes, fonds, organismes divers....2516
Titre 4 : Modes de paiement des divers impôts, taxes et contributions....2520
Partie 2 : Recouvrement des impôts dus par les particuliers et des droits d'enregistrement et de timbre....2526
Titre 1 : Recouvrement des impôts dus par les particuliers....2526
Chapitre 1 : Impôt sur le revenu....2526
A. Régime des acomptes provisionnels....2526
B. Régime du paiement mensuel....2528
Chapitre 2 : Retenue à la source1 sur certaines rémunérations perçues par les artistes, sportifs et élus locaux....2531
Chapitre 3 : Retenue et prélèvements sur les revenus de capitaux mobiliers....2532
Chapitre 4 : Retenues à la source sur certains revenus versés à des personnes domiciliées hors de France....2536
Chapitre 5 : Taxe d'habitation et taxes foncières....2536
Chapitre 6 : Impôt de solidarité sur la fortune....2537
Chapitre 7 : Prélèvements sur les profits immobiliers et les plus-values réalisés par les contribuables non domiciliés en France....2538
Chapitre 8 : Taxes et produits divers....2539
A. Contribution sociale généralisée, contribution pour le remboursement de la dette sociale, prélèvement social et contribution additionnelle sur les revenus du patrimoine et sur certains revenus soumis à l'impôt sur le revenu....2539
B. Taxe annuelle sur les logements vacants....2539
C. Contribution a l'audiovisuel public....2540

D. Taxes d'urbanisme....2540
Titre 2 : Recouvrement des droits d'enregistrement et de timbre....2540
Chapitre 1 : Droits d'enregistrement....2540
A. Modalités de paiement....2541
B. Débiteur de l'impôt....2546
Chapitre 2 : Droit de timbre....2548
Chapitre 3 : Prélèvements et autres taxes recouvrés comme en matière de droits d'enregistrement....2549
A. Prélèvement d'office sur les bons et titres anonymes....2549
B. Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques....2550
C. Prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurance en vertu de contrats d'assurances en cas de décès....2550
D. Taxe sur les conventions d'assurance....2550
Partie 3 : Recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires et des autres impôts dus par les professionnels....2551
Titre 1 : Recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires....2551
Chapitre 1 : Recouvrement de la TVA....2551
A. Régime du chiffre d'affaires réel normal....2552
B. Régime simplifié d'imposition....2553
C. Régime spécial des acomptes provisionnels....2554
D. Régime simplifié de l'agriculture....2554
E. Régime des organismes sans but lucratif....2555
F. Cas particuliers : acquisitions intracommunautaires....2555
Chapitre 2 : Recouvrement des redevances et taxes assimilées....2556
Titre 2 : Recouvrement des autres impôts dus par les professionnels....2556
Chapitre 1 : Impôt sur les sociétés, contribution sociale sur l'IS, contribution exceptionnelle sur l'IS, contribution additionnelle à l'IS et IFA....2556
A. Impôt sur les sociétés....2557
B. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés....2559
C. Contribution exceptionnelle sur l'IS....2559
D. Contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués....2560
E. Imposition forfaitaire annuelle des sociétés....2560
Chapitre 2 : Contribution économique territoriale....2561
A. La cotisation foncière des entreprises....2561
B. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises....2563
Chapitre 3 : Taxe d'apprentissage et contribution supplémentaire à l'apprentissage....2564
A. Taxe d'apprentissage....2564
B. Contribution supplémentaire a l'apprentissage....2565
C. Contribution au développement de l'apprentissage....2565
Chapitre 4 : Participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue....2566
Chapitre 5 : Cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction et de la participation des employeurs agricoles à l'effort de construction....2567
Chapitre 6 : Taxe sur les salaires....2567
Chapitre 7 : Autres taxes ou contributions acquittées par les professionnels....2569
A. Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées a ces catégories de locaux dans la région Île-de-France....2569
B. Taxes foncières....2569
C. Contribution a l'audiovisuel public....2570
D. Contribution sur les revenus locatifs due par les personnes morales....2570
E. Taxe sur les véhicules des sociétés (TVS)....2571
F. Prélèvement spécial et taxes sur les œuvres pornographiques ou d'incitation a la violence....2571
Partie 4 : Modalités et mesures préalables à la mise en œuvre de l'action en recouvrement....2572
Titre 1 : Phase préliminaire aux poursuites....2572
Chapitre 1 : Avis de mise en recouvrement....2572
A. Définition de l'avis de mise en recouvrement....2572
B. Contenu et domaine d'application....2573
C. Effets....2573
D. Modalités d'établissement et de notification....2574
Chapitre 2 : Relance des redevables défaillants et mise en demeure de payer....2574
A. Une procédure adaptée au comportement du redevable....2575
B. L'exigibilité immédiate....2576
Chapitre 3 : Compensation....2576
Titre 2 : Suspension des poursuites....2577
Chapitre 1 : Plans de règlements....2577
A. Plans accordés par les comptables....2577
B. Plans accordés par la commission des chefs des services financiers (ccsf)....2579
Chapitre 2 : Sursis de paiement....2579
A. Condition....2580
B. Effets....2580
C. Limitation du montant des garanties aux seuls droits contestés et exigibles supérieurs à un certain montant....2580
D. Défaut de constitution de garanties ou garanties insuffisantes....2580
Partie 5 : Sûretés et garanties du recouvrement....2580
Titre 1 : Sûretés réelles....2581
Chapitre 1 : Privilège du trésor....2581

A. Champ d'application....2581
B. Classement des privilèges....2582
C. Publicité du privilège....2582
Chapitre 2 : L'hypothèque légale du trésor....2583
A. Champ d'application....2583
B. Inscription....2583
C. Effets....2584
D. Renouvellement....2584
Chapitre 3 : Autres sûretés....2584
Titre 2 : Garanties du recouvrement....2586
Chapitre 1 : Mesures conservatoires....2586
A. Mesures conservatoires prises par les comptables de la dgfip....2586
B. Contestation des mesures conservatoires....2588
C. Les différentes mesures conservatoires....2589
Chapitre 2 : Sûretés judiciaires....2589
Chapitre 3 : Mesures conservatoires particulières sur le fonds de commerce....2589
Chapitre 4 : Le cautionnement....2590
A. Forme....2590
B. Obligations de la caution....2590
C. Obligation d'information du créancier....2590
D. Mise en cause de la caution....2591
E. Incidence de l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre du redevable....2591
F. Extinction du cautionnement....2591
Partie 6 : Mise en œuvre du recouvrement forcé....2592
Titre 1 : Saisies mobilières de droit commun....2592
Chapitre 1 : La saisie-vente....2592
Chapitre 2 : La saisie-attribution....2593
A. Principes généraux....2594
B. Cas particuliers....2595
Chapitre 3 : Saisie des rémunérations....2596
Chapitre 4 : Les autres saisies mobilières....2597
Chapitre 5 : La plainte pour détournement d'objets saisis....2597
Titre 2 : l'avis à tiers détenteur....2597
Chapitre 1 : Champ d'application....2598
Chapitre 2 : Forme et procédure....2598
Chapitre 3 : Effets de l'avis à tiers détenteur....2599
A. Avis à tiers détenteur portant sur une somme d'argent, à l'exception des rémunérations : ATD-saisie-attribution....2599
B. Avis à tiers détenteur portant sur des rémunérations : atd-saisie des rémunérations....2601
Chapitre 4 : Responsabilité du tiers détenteur....2602
Chapitre 5 : Mainlevée des avis à tiers détenteur....2602
Titre 3 : Saisie à tiers détenteur....2603
Titre 4 : Saisie immobilière....2603
Chapitre 1 : La compétence d'attribution....2604
Chapitre 2 : Le commandement de payer valant saisie....2604
Chapitre 3 : Les actes préparatoires à la vente....2605
Chapitre 4 : L'audience d'orientation....2605
Chapitre 5 : La vente amiable....2605
Chapitre 6 : La vente forcée....2606
Chapitre 7 : La réitération des enchères 2606
Titre 5 : Saisies et ventes particulières....2606
Chapitre 1 : Vente globale du fonds de commerce....2606
A. Procédure de droit commun....2606
B. Assignation en vente globale du fonds de commerce, procédure particulière réservée à l'administration fiscale. 2607
Chapitre 2 : Autres saisies ou ventes....2607
A. Saisie des navires, bateaux et aéronefs....2607
B. Saisie-vente de biens incorporels....2607
Titre 6 : Frais de poursuites....2607
Titre 7 : Procédures de distribution des sommes d'origine mobilière ou immobilière....2608
Partie 7 : Solidarités diverses et actions patrimoniales....2609
Titre 1 : Actions contre les dirigeants et les tiers....2609
Chapitre 1 : Responsabilité pécuniaire civile des dirigeants de sociétés....2609
Chapitre 2 : solidarité de paiement en cas de condamnation pénale....2609
Titre 2 : Mise en œuvre de la solidarité de paiement....2610
Chapitre 1 : Actions contre les associés et les liquidateurs amiables et responsabilité des détenteurs et séquestres de fonds....2610
A. Obligation au passif des associés de sociétés civiles....2611
B. Responsabilité des associés de sociétés en nom collectif, des dépositaires publics, séquestres et liquidateurs amiables....2611
Chapitre 2 : Responsabilité pécuniaire des représentants et ayants cause du contribuable décédé....2611
Chapitre 3 : Responsabilité liée à la cession et à l'exploitation d'un fonds de commerce....2612
Chapitre 4 : Responsabilité fondée sur la location d'immeuble....2612

Chapitre 5 : Responsabilité pécuniaire des complices et coauteurs de certaines infractions fiscales....2612
Titre 3 : Reconstitution et surveillance du patrimoine des débiteurs....2613
Partie 8 : Évènements affectant l'action en recouvrement....2613
Titre 1 : Procédures amiables et procédures collectives de règlement du passif....2613
Chapitre 1 : Procédures amiables....2614
A. Procédure de conciliation....2614
B. Surendettemement....2615
Chapitre 2 : Procédures judiciaires....2615
A. Procédure de sauvegarde....2615
B. Procédure de redressement judiciaire....2615
C. Procédure de liquidation judiciaire....2616
Chapitre 3 : La déclaration de créances....2617
Chapitre 4 : Les remises de créances publiques et sociales....2618
Chapitre 5 : Responsabilités et sanctions prévues en matière de procédures civiles....2618
A. Responsabilité pour insuffisance d'actif....2618
B. Faillite personnelle et interdiction de gérer....2619
C. Banqueroute 2619
Titre 2 : Contentieux des poursuites....2619
Chapitre 1 : Oppositions aux actes de poursuite....2619
Chapitre 2 : Procédure du référé....2620
Chapitre 3 : Revendication de meubles saisis....2620
Titre 3 : La prescription de l'action en recouvrement....2621
Chapitre 1 : Le délai d'exercice de l'action en recouvrement....2621
Chapitre 2 : Modification de la durée d'exercice de l'action en recouvrement....2621
A. L'interruption....2622
B. La suspension....2622
Chapitre 3 : Effets de la prescription de l'action en recouvrement....2623
Livre XIX : Contrôle fiscal....2624
Partie 1 : Modalités d'exercice du contrôle de l'impôt....2625
Titre 1 : Le contrôle sur pièces....2626
Chapitre 1 : Le contrôle formel....2627
Chapitre 2 : Le contrôle sur pièces proprement dit....2627
Titre 2 : La vérification....2627
Chapitre 1 : L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle....2627
Chapitre 2 : La vérification de comptabilité....2627
A. Lieu de la vérification....2628
B. Comptabilité informatisée....2628
C. Assistance d'experts externes....2628
D. Contrôle des contribuables dépositaires du secret professionnel....2628
E. Contrôle des prix de transfert....2629
F. Contrôle des fiducies....2629
G. Articulation entre contrôle fiscal externe et contrôle des droits d'enregistrement....2629
H. Possibilité de prendre copie de documents dans le cadre des procédures de contrôle prévues aux articles L. 12 et L. 13 du LPF....2629
I. Présentation de la comptabilité analytique ou des comptes consolidés....2629
Chapitre 3 : Autres vérifications....2630
A. Insuffisance de prix ou d'évaluation....2630
B. Dissimulation de prix....2631
C. Vérification des droits de mutation par décès....2631
Partie 2 : Obligations des contribuables liées au contrôle et à la prévention de la fraude....2632
Titre 1 : Obligations déclaratives....2632
Chapitre 1 : Édition laser d'imprimés fiscaux....2632
A. Principe....2632
B. Champ d'application....2632
C. Modalités d'application....2633
Chapitre 2 : Édition de certaines déclarations au moyen de logiciels privés....2634
Chapitre 3 : Mise en ligne sur internet de certains formulaires....2634
Titre 2 : Obligations tendant à la prévention de la fraude....2634
Chapitre 1 : Achat au détail de métaux ferreux et non ferreux....2634
Chapitre 2 : Obligation de paiement par chèque ou virement pour les commerçants....2635
Chapitre 3 : Transferts de capitaux à l'étranger....2635
Chapitre 4 : Contrôle de l'application du taux réduit de TVA sur les travaux immobiliers....2635
Chapitre 5 : Contrôle des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France....2635
Chapitre 6 : Déclaration des comptes financiers....2636
A. Ouverture et clôture des comptes en France....2636
B. Comptes ouverts, utilisés ou clos hors de France....2637
Chapitre 7 : Déclaration des informations relatives aux revenus mobiliers et opérations sur valeurs mobilières requises pour l'application des conventions organisant un échange automatique d'informations à des fins fiscales.....2638
Partie 3 : Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude....2638
Titre 1 : Le droit de communication....2639
Chapitre 1 : Dispositions communes....2640

A. Modalités d'exercice du droit de communication....2640
B. Conservation des documents....2641
C. Remboursement de frais aux contribuables soumis au droit de communication....2643
D. Sanctions applicables en cas d'infraction....2643
Chapitre 2 : Droit de communication auprès des entreprises, des exploitants agricoles et des sociétés civiles....2644
A. Impôts et contribuables visés....2644
B. Documents concernés....2644
Chapitre 3 : Droit de communication auprès des artisans inscrits au répertoire des métiers et de l'artisanat....2644
Chapitre 4 : Droit de communication auprès de personnes ou d'organismes privés divers....2645
Chapitre 5 : Droit de communication auprès de certains membres de professions non commerciales....2645
A. Principe....2645
B. Limitation du droit de communication....2645
Chapitre 6 : Droit de communication auprès des tribunaux....2646
Chapitre 7 : Droit de communication auprès des administrations publiques et assimilées....2646
A. Communication sur demande....2647
B. Communication spontanée....2647
C. Communication spontanée ou sur demande....2648
Chapitre 8 : Droit de communication auprès des dépositaires de documents publics et assimilés....2648
Chapitre 9 : Droit de communication auprès des caisses de sécurité sociale et organismes assimilés....2648
A. Communication d'informations....2649
B. Communication des relevés récapitulatifs par praticien....2649
Chapitre 10 : Droit de communication en matière de chèques....2650
Chapitre 11 : Droit de communication en matière de transferts de capitaux à l'étranger....2650
Chapitre 12 : Échange de renseignements dans le cadre de l'assistance fiscale internationale....2650
Chapitre 13 : Notification d'actes ou de décisions émanant d'États-membres....2651
Chapitre 14 : Assistance au recouvrement au sein de l'Union européenne....2651
Chapitre 15 : Droit de communication auprès de la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques....2653
Chapitre 16 : Droit de communication en matière de contribution à l'audiovisuel public....2653
Chapitre 17 : Droit de communication en matière de fiducie....2653
Chapitre 18 : Droit de communication auprès des fournisseurs d'accès et d'hébergement internet....2654
Chapitre 19 : Droit de communication en matière de recouvrement des créances de l'État faisant l'objet d'un titre de perception visé à l'article L. 252 A du LPF....2654
Chapitre 20 : Droit de communication auprès de l'Autorité de régulation des jeux en ligne....2655
Chapitre 21 : Droit de communication auprès des casinos, groupements, cercles et sociétés organisant des jeux de hasard, des loteries, des paris ou des pronostics sportifs ou hippiques....2655
Chapitre 22 : Droit de communication auprès des fabricants et marchands de métaux précieux et des revendeurs de biens d'occasion....2655
Chapitre 23 : Droit de communication auprès des concepteurs et éditeurs de logiciels de comptabilité ou de caisse…2655
Chapitre 24 : Droit de communication auprès de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution....2656
Chapitre 25 : Droit de communication auprès de l'Autorité des marchés financiers 2656
Chapitre 26 : Droit de communication auprès des intermédiaires pour des instruments financiers à terme....2657
Titre 2 : Les procédures de recherche et de lutte contre la fraude....2657
Chapitre 1 : Droit d'enquête....2657
A. Compétence des agents des impôts....2657
B. Déroulement de la procédure....2658
C. Clôture de l'enquête....2659
D. Exploitation fiscale des constatations opérées et sanctions applicables....2660
Chapitre 2 : Droit de visite et de saisie....2660
Chapitre 3 : Flagrance fiscale....2661
Partie 4 : Procédures de rectification et d'imposition d'office....2663
Titre 1 : Présentation des modalités d'exercice du pouvoir de rehaussement de l'Administration....2663
Chapitre 1 : Principes généraux....2663
Chapitre 2 : Cas particuliers....2665
A. Sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt....2665
B. Groupes de sociétés....2665
C. Contribution à l'audiovisuel public....2665
D. Assistance administrative....2665
E. Fiducies....2666
Titre 2 : Procédure de rectification contradictoire....2666
Chapitre 1 : Champ d'application....2666
A. Principe....2667
B. Exceptions....2667
Chapitre 2 : Déroulement de la procédure de rectification contradictoire....2668
A. La proposition de rectification....2668
B. Les conséquences de la proposition de rectification....2675
Chapitre 3 : Intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou de la commission départementale de conciliation ou de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires....2679
A. Conditions de recevabilité des demandes....2679
B. Saisine de la commission....2682
C. Résultats de l'intervention de la commission....2683

Titre 3 : Autres procédures de rectification....2685
Chapitre 1 : Procédure de régularisation....2685
A. Présentation de la procédure....2685
B. Déroulement de la procédure....2686
C. La fin du contrôle....2687
Chapitre 2 : Procédure de répression des abus de droit....2687
A. Champ d'application....2688
B. Remarques....2689
Chapitre 3 : Procédure spécifique aux fiducies....2689
Titre 4 : Procédures d'imposition d'office....2689
Chapitre 1 : Procédures de taxation et d'évaluation d'office....2689
A. Conditions de mise en œuvre en cas de défaut ou de dépôt tardif de déclaration....2691
B. Conditions de mise en œuvre en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications....2693
C. Conditions de mise en œuvre en cas de défaut de justifications de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger....2695
Chapitre 2 : Évaluation d'office en cas d'opposition à contrôle fiscal....2695
Chapitre 3 : Notification et suite des impositions d'office....2696
A. Information du contribuable....2696
B. Charge de la preuve....2697
Titre 5 : Modalités particulières de contrôle....2697
Chapitre 1 : Dispositions diverses....2697
A. Comptes bancaires à usage mixte....2697
B. Découverte d'activités occultes ou mise en évidence de conditions d'exercice non déclarées de l'activité au cours d'un ESFP....2698
C. Contrôle en matière de TVA des redevables placés sous le régime simplifié d'imposition....2699
Chapitre 2 : Dispositifs de taxation d'après les éléments du train de vie....2701
A. Évaluation forfaitaire minimale d'après certains éléments du train de vie....2701
B. Dispositif spécifique de présomption de revenus....2706
C. Taxation forfaitaire d'après certains éléments du train de vie liés à des activités occultes ou illégales....2707
Chapitre 3 : Contrôle des comptabilités informatisées....2708
A. Modalités de présentation de la comptabilité par la remise d'une copie des fichiers des écritures comptables... 2708
B. Dans le cadre du contrôle inopiné mentionné au quatrième alinéa de l'article L. 47 du LPF....2709
C. Format du fichier des écritures comptables....2709
D. Mise en œuvre des traitements informatiques....2709
E. Défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du LPF....2710
Chapitre 4 : Contrôle des prix de transfert....2710
A. Conditions de mise en œuvre....2711
B. Modalités de mise en œuvre....2711
C. Domaine des demandes....2712
D. Réponse insuffisante ou défaut de réponse....2713
E. Obligations relatives à la politique de prix de transfert....2713
Partie 5 : Prescription du droit de reprise de l'Administration et garanties du contribuable....2714
Titre 1 : Prescription du droit de reprise de l'Administration....2714
Chapitre 1 : Délais de reprise en matière d'impôts directs....2714
A. Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés....2714
B. Impôts retenus à la source - prélèvements divers - taxes assimilées....2719
C. Contribution à l'audiovisuel public....2719
D. Impôts directs locaux....2719
Chapitre 2 : Délais de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées....2721
A. Délai général....2721
B. Délai spécial en cas d'activités occultes ou en cas de flagrance fiscale....2722
C. Inopposabilité de la prescription pour la rectification du crédit de taxes déductibles....2722
Chapitre 3 : Délai de reprise en matière de contributions indirectes....2722
Chapitre 4 : Délais de reprise en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droits de timbre et de droits et taxes assimilés....2723
A. Délai général....2723
B. Délais spéciaux....2725
Chapitre 5 : Prescription des pénalités fiscales....2726
A. Pénalités et amendes fiscales prononcées par l'Administration ou par des juridictions non répressives....2726
B. Amendes fiscales prononcées par les tribunaux répressifs....2726
Chapitre 6 : Dispositions communes....2726
A. Effets de la prescription....2727
B. Exceptions aux règles générales de la prescription....2727
C. Interruption et suspension de la prescription....2729
Titre 2 : Garanties accordées aux contribuables....2730
Chapitre 1 : Garanties liées à l'exercice du droit de contrôle et de vérification de l'Administration....2731
A. Information du contribuable et assistance d'un conseil au cours des vérifications....2731
B. Impossibilité de renouveler une vérification de comptabilité....2732
C. Limitation de la durée des vérifications....2733
D. Communication au contribuable du rapport de vérification....2735
E. Demande de règlement d'ensemble....2735

F. Dispositions diverses....2736
Chapitre 2 : Garanties liées à l'exercice du pouvoir de rehaussement de l'Administration....2737
A. Assistance d'un conseil pour discuter les propositions de rehaussement ou pour y répondre....2737
B. Suppression du droit de reprise en cas de prise de position formelle de l'Administration au cours d'une vérification de comptabilité....2737
C. Limitation du droit de reprise en cas d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle....2739
D. Compensation entre un rehaussement justifié et une surtaxe ou une double imposition....2740
E. Déduction en cascade....2740
F. Information du contribuable sur les conséquences financières d'un rehaussement....2742
G. Information du contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers....2743
Chapitre 3 : Autres garanties liées au contrôle....2746
A. Contrôle fiscal à la demande d'une petite ou moyenne entreprise (PME)....2746
B. Contrôle fiscal à la demande d'une entreprise et portant sur le crédit d'impôt pour dépenses de recherche....2749
C. Contrôle sur demande en matière de donation et de succession....2749
D. Contrôles de facturation prévus au 1° du VII de l'article 289 du CGI....2752
Chapitre 4 : Conséquences des erreurs affectant la procédure d'imposition....2752
Chapitre 5 : Relations entre l'Administration et les usagers....2753
Chapitre 6 : Relations avec les usagers : recours au conciliateur fiscal départemental....2753
A. Objectifs....2753
B. Compétence....2753
C. Saisine du conciliateur....2754
Partie 6 : Commissions administratives des impôts....2754
Titre 1 : Commission communale des impôts directs....2754
Chapitre 1 : Composition et fonctionnement....2754
Chapitre 2 : Compétence....2755
Titre 2 : Commission intercommunale des impôts directs....2755
Chapitre 1 : Composition et fonctionnement....2755
Chapitre 2 : Compétence....2756
Titre 3 : Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires....2756
Chapitre 1 : Rôle de la commission....2756
Chapitre 2 : Composition de la commission....2757
Chapitre 3 : Fonctionnement de la commission....2758
Chapitre 4 : Décision ou avis de la commission....2758
A. Décision de la commission....2758
B. Avis de la commission....2758
Titre 4 : Commission départementale de conciliation....2759
Titre 5 : Commissions centrales des impôts directs....2760
Chapitre 1 : Bénéfices agricoles....2760
Chapitre 2 : Évaluations foncières....2760
Titre 6 : Comité de l'abus de droit fiscal....2761
Chapitre 1 : Composition....2761
Chapitre 2 : Obligations des membres....2761
A. Règles d'incompatibilité....2761
B. Respect des règles de secret professionnel....2762
C. Incapacité à la désignation comme membre du comité....2762
Chapitre 3 : Saisine du comité....2762
A. Mise en œuvre de la saisine....2762
B. Conditions de recevabilité de la demande de saisine présentée par le contribuable....2763
Chapitre 4 : Observations du contribuable ou de l'Administration....2764
Chapitre 5 : Les avis rendus par le comité....2764
A. Notification de l'avis du comité....2764
B. Effets de l'avis du comité....2764
C. Publication des avis du comité....2764
Titre 7 : Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires....2765
A. Composition....2765
B. Compétence....2765
C. Expertise....2766
D. Déontologie....2766
Partie 7 : Infractions et sanctions....2766
Titre 1 : Infractions et pénalités fiscales....2767
Chapitre 1 : Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts....2768
A. Intérêt de retard....2768
B. Sanctions fiscales....2771
Chapitre 2 : Infractions et pénalités particulières....2789
A. Impôts directs et taxes assimilées....2790
B. Taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées....2798
C. Contributions indirectes....2801
D. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière....2801
E. Droits de timbre - Autres droits et taxes assimilés....2804
F. Contribution à l'audiovisuel public....2805
Chapitre 3 : Mise en œuvre des pénalités fiscales....2806

A. Constatation et preuve des infractions....2806
B. Recouvrement, contentieux et prescription des pénalités fiscales....2808
C. Règles de solidarité dans le paiement des pénalités fiscales....2809
D. Autres règles relatives à la mise en œuvre des pénalités fiscales....2812
Titre 2 : Infractions et sanctions pénales....2813
Chapitre 1 : Délit général de fraude fiscale et infractions assimilées....2813
A. Délit général de fraude fiscale....2813
B. Infractions assimilées au délit de fraude fiscale....2818
Chapitre 2 : Autres délits....2820
A. Délits spéciaux de fraude fiscale....2820
B. Délits d'opposition à l'établissement ou au recouvrement de l'impôt....2822
C. Délit d'escroquerie en matière fiscale....2822
Livre XX : Contentieux....2824
Partie 1 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - dispositions générales....2825
Titre 1 : Domaine de la juridiction contentieuse....2825
Chapitre 1 : Réclamations tendant à la réparation d'erreurs 2826
A. En toute matière fiscale....2826
B. En matière d'impôts directs....2826
Chapitre 2 : Réclamations tendant à l'exercice d'un droit....2827
A. En matière d'impôts directs....2827
B. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires....2827
C. En matière de droits d'enregistrement et de timbre et de taxes assimilées aux droits d'enregistrement....2827
D. En toute matière fiscale....2828
Chapitre 3 : Réclamations fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure....2828
A. Actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure....2828
B. Non-conformité révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux....2829
Titre 2 : Domaine de la juridiction gracieuse....2829
Chapitre 1 : Demandes présentées par les contribuables ou par les comptables publics....2829
A. Demandes des contribuables....2830
B. Demandes des comptables publics....2831
Chapitre 2 : Décisions d'office....2831
Partie 2 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - réclamations préalables auprès du service des impôts....2832
Titre 1 : Introduction des réclamations....2832
Chapitre 1 : Service compétent pour recevoir les réclamations....2832
A. Principe....2832
B. Cas particuliers....2832
C. Récépissé....2834
Chapitre 2 : Délais d'introduction des réclamations....2834
A. Généralités....2834
B. Délai général de réclamation....2834
C. Délais spécifiques à certaines réclamations....2836
Chapitre 3 : Forme et contenu des réclamations....2839
A. Forme matérielle de la réclamation....2839
B. Présentation individuelle....2839
C. Présentation par commune....2840
D. Contenu des réclamations....2840
E. Qualité de l'auteur de la réclamation et mandat....2840
F. Incidence des vices de forme sur la validité des réclamations....2841
Titre 2 : Instruction des réclamations....2842
Chapitre 1 : Agents chargés de l'instruction....2842
A. Principe....2842
B. Règles particulières....2843
Chapitre 2 : Modalités de l'instruction des réclamations....2844
A. Avis à recueillir....2844
B. Examen en la forme....2845
C. Examen au fond....2845
D. Avis de l'agent instructeur....2847
Titre 3 : Décision de l'Administration....2848
Chapitre 1 : Autorité compétente pour statuer....2848
A. Directeur compétent pour statuer....2848
B. Délégations de signature en matière contentieuse....2848
Chapitre 2 : Délai imparti pour statuer....2849
A. Principe....2849
B. Conséquences....2849
Chapitre 3 : Intervention de la décision....2849
A. La décision est prise par le directeur lui-même....2850
B. La décision est prise par un agent délégataire....2851
C. Exécution de la décision....2851
Chapitre 4 : Voies de recours contre les décisions de l'Administration....2851
Partie 3 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - procédure devant le tribunal administratif....2852
Titre 1 : Compétence....2852

Chapitre 1 : Compétence matérielle....2852
Chapitre 2 : Compétence territoriale....2852
Titre 2 : Introduction des instances....2853
Chapitre 1 : Introduction par les contribuables....2853
Chapitre 2 : Introduction par l'Administration....2853
Chapitre 3 : Dépôt des demandes....2853
Titre 3 : Délais d'introduction des instances....2853
Chapitre 1 : Introduction par le contribuable....2853
Chapitre 2 : Introduction par l'Administration....2854
Titre 4 : Forme et contenu des demandes....2854
Chapitre 1 : Forme....2854
Chapitre 2 : Signature....2854
Chapitre 3 : Qualité du requérant et mandat....2854
Chapitre 4 : Contenu des demandes....2855
Chapitre 5 : Productions des pièces....2855
A. Production de copies de la requête....2855
B. Production de l'avis de décision de l'Administration....2855
Chapitre 6 : Vices de forme susceptibles d'être régularisés....2856
A. Vices de forme affectant la réclamation préalable....2856
B. Vices de forme entachant la demande au tribunal administratif....2856
Titre 5 : Instruction des demandes....2856
Chapitre 1 : Ouverture de l'instruction....2857
Chapitre 2 : Notification de la demande et des mémoires ultérieurs au directeur....2857
Chapitre 3 : Communication de la demande à l'agent chargé de l'instruction....2857
Chapitre 4 : Mémoire en défense du directeur....2857
Chapitre 5 : Notification du mémoire en défense au demandeur....2858
Chapitre 6 : Mémoires en réplique....2858
Chapitre 7 : Clôture de l'instruction....2858
Chapitre 8 : Communication des pièces du dossier....2858
Titre 6 : Mesures spéciales d'instruction....2859
Chapitre 1 : L'expertise....2859
A. Expertise ordonnée d'office....2859
B. Expertise demandée par le contribuable ou par l'Administration....2859
C. Nombre et désignation des experts....2859
D. Rapport d'expertise....2860
E. Frais d'expertise....2860
Chapitre 2 : Supplément d'instruction....2860
Titre 7 : Incidents de procédure....2861
Chapitre 1 : Question prioritaire de constitutionnalité....2861
Chapitre 2 : Question préjudicielle....2861
Chapitre 3 : Désistement....2861
Chapitre 4 : Conclusions reconventionnelles....2862
Chapitre 5 : Connexité....2862
Titre 8 : Jugement....2862
Chapitre 1 : Préliminaires de l'audience....2862
Chapitre 2 : Procédure à l'audience....2863
Chapitre 3 : Pouvoirs du tribunal administratif....2863
Chapitre 4 : Forme du jugement....2863
A. Mentions....2863
B. Motifs....2864
C. Dispositif....2864
Chapitre 5 : Notification des jugements....2864
Chapitre 6 : Effets des jugements....2864
Titre 9 : Voies de recours....2864
Titre 10 : Procédure du référé en cas de flagrance fiscale....2865
Partie 4 : Contentieux de l’assiette de l’impôt - procédure devant le tribunal de grande instance....2866
Titre 1 : Compétence....2866
Chapitre 1 : Compétence matérielle....2866
Chapitre 2 : Compétence territoriale....2866
Titre 2 : Introduction des instances....2867
Chapitre 1 : Présentation de l'instance et délai d'introduction....2867
Chapitre 2 : Engagement de la procédure par voie d'assignation....2867
Chapitre 3 : Saisine du tribunal....2867
Titre 3 : Instruction des instances....2868
Chapitre 1 : Mémoires....2868
Chapitre 2 : Mesures spéciales d'instruction....2868
Titre 4 : Incidents de procédure....2869
Chapitre 1 : Exceptions....2869
Chapitre 2 : Fins de non-recevoir....2869
Chapitre 3 : Question prioritaire de constitutionnalité....2870
Chapitre 4 : Questions préjudicielles....2870
Chapitre 5 : Demandes incidentes....2870
Chapitre 6 : Incidents d'instance proprement dits....2871

Titre 5 : Jugement du TGI....2871
Partie 5 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - voies de recours contre les jugements des tribunaux administratifs et des tribunaux de grande instance....2872
Titre 1 : Propos liminaires....2872
Chapitre 1 : Juridiction administrative....2872
Chapitre 2 : Juridiction judiciaire....2873
Titre 2 : Recours devant la cour administrative d'appel....2874
Chapitre 1 : Introduction des requêtes....2874
A. Présentation de la requête....2874
B. Délai d'appel....2874
C. Effets de l'appel....2874
D. Forme et contenu de la requête....2875
Chapitre 2 : Instruction des requêtes....2875
Chapitre 3 : Jugement....2875
Titre 3 : Recours devant la cour d'appel....2876
Chapitre 1 : Caractères généraux....2876
A. Compétences des cours d'appel....2876
B. Le délai d'appel....2876
C. La formation de l'appel....2876
Chapitre 2 : Instruction de l'appel....2877
A. Caractéristiques....2877
B. Procédure de mise en état....2877
Chapitre 3 : L'audience....2877
Chapitre 4 : L'arrêt....2877
A. Délibéré et prononcé de l'arrêt....2877
B. Notification et exécution de l'arrêt....2878
Titre 4 : Pourvois en cassation....2878
Chapitre 1 : Devant le Conseil d'État....2878
A. Cas d'ouverture du recours en cassation....2878
B. Délai, forme et instruction des pourvois....2878
C. Décision du Conseil d'État....2879
Chapitre 2 : Devant la Cour de cassation....2879
A. Introduction du pourvoi....2879
B. Effets du pourvoi....2879
Partie 6 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - dispositions communes....2880
Titre 1 : Sursis de paiement....2880
Titre 2 : Différé de paiement en cas de contestation par un tiers du permis de construire ou de déclarations préalables....2880
Titre 3 : Procédure du référé fiscal....2880
Chapitre 1 : Engagement de la procédure....2881
Chapitre 2 : Instruction et jugement....2881
Chapitre 3 : Appel contre l'ordonnance du juge du référé....2881
Titre 4 : Frais et intérêts....2882
Chapitre 1 : Frais divers....2882
Chapitre 2 : Paiement d'intérêts moratoires....2882
A. Au profit du contribuable....2882
B. Au profit de l'État....2884
Titre 5 : Compensations....2884
Chapitre 1 : Compensations ouvertes à l'Administration....2885
Chapitre 2 : Compensation au profit du contribuable....2885
Titre 6 : Frais irrépétibles....2885
Partie 7 : Dégrèvements ou restitutions d'office....2886
Titre 1 : Dispositions communes à tous les impôts....2886
Chapitre 1 : Principes....2886
Chapitre 2 : Exceptions....2887
A. Compensation....2887
B. Demandes spéciales....2887
C. Changement de doctrine....2887
D. Prescription....2888
Titre 2 : Dispositions particulières aux impôts directs....2888
Chapitre 1 : En matière d'impôts locaux....2888
Chapitre 2 : En matière d'impôt sur le revenu....2888
Titre 3 : Procédure et décision....2889
Chapitre 1 : Compétence des agents....2889
Chapitre 2 : Procédure....2889
Chapitre 3 : Décision....2889
Partie 8 : Recours en dommage-intérêts en matière fiscale....2890
Titre 1 : Identification des responsables potentiels....2890
Titre 2 : Juridictions compétentes....2890
Titre 3 : Champ d'application de la responsabilité....2891
Titre 4 : Procédure applicable en matière de plein contentieux de la responsabilité....2891
Partie 9 : Juridiction gracieuse....2892
Titre 1 : Demandes gracieuses de transaction, modération ou remise....2892

Chapitre 1 : Introduction des demandes....2892
A. Service compétent et délai....2892
B. Forme et objet des demandes....2892
Chapitre 2 : Instruction des demandes....2894
A. Agents chargés de l'instruction....2894
B. Modalités d'instruction des demandes....2894
Chapitre 3 : Décision....2897
A. Autorité compétente pour statuer....2897
B. Exécution et notification des décisions....2898
C. Délégation de signature....2899
D. Voies de recours....2899
Titre 2 : Décisions gracieuses prises d'office....2899
Chapitre 1 : Principes....2899
Chapitre 2 : Procédure et décision....2900
Titre 3 : Demandes gracieuses des tiers mis en cause....2900
Chapitre 1 : Définition....2900
Chapitre 2 : Procédure....2900
Chapitre 3 : Décision....2901
Titre 4 : Décharge de responsabilité solidaire....2901
Partie 10 : Bouclier fiscal....2901
Titre 1 : Dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis au 1er janvier 2007....2902
Chapitre 1 : Bénéficiaires du droit à restitution....2902
A. Contribuable au sens de l'impôt sur le revenu....2903
B. Contribuable redevable des impositions....2903
C. Contribuable fiscalement domicilié en France....2903
Chapitre 2 : Détermination du droit à restitution....2903
A. Impositions payées....2903
B. Revenus réalisés....2904
C. Calcul du droit à restitution....2904
Chapitre 3 : Modalités d'exercice du droit à restitution....2905
A. Obligations déclaratives....2905
B. Contrôle et reprise du droit à restitution....2905
C. Prise en charge budgétaire de la restitution....2906
Titre 2 : Dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis à compter du 1er janvier 2008....2906
Chapitre 1 : Abaissement du seuil de plafonnement....2906
Chapitre 2 : Prise en compte des contributions et prélèvements sociaux....2906
Chapitre 3 : Année de référence dans le dispositif du plafonnement des impôts directs....2907
Chapitre 4 : Aménagements apportés aux revenus réalisés....2907
A. Modification de la base de calcul du revenu réalisé....2907
B. Aménagement des modalités de détermination du revenu de l'année du transfert du domicile en France....2907
C. Prise en compte des revenus de source étrangère....2908
D. Prise en compte du montant des moins-values non imputables....2908
Titre 3 : Dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis à compter du 1er janvier 2009....2908
Chapitre 1 : Montant de la créance imputable....2908
Chapitre 2 : Modalités d'imputation....2909
A. Impositions pouvant donner lieu à imputation de la créance....2909
B. Imputation sur les impositions exigibles au cours de l'année....2909
C. Dépôt d'une déclaration d'imputation de la créance....2909
Chapitre 3 : Effets du caractère déclaratif de la procédure....2910
Chapitre 4 : Sanction spécifique en cas d'imputation excessive....2910
Chapitre 5 : Maintien de la procédure actuelle de demande de restitution....2910
Chapitre 6 : Incidences de l'imputation sur l'assiette de l'ISF et sur le droit au plafonnement au titre de l'année suivante....2910
Titre 4 : Dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis à compter du 1er janvier 2011....2911
Chapitre 1 : Aménagements liés au régime de l'auto-entrepreneur....2911
Chapitre 2 : Aménagements apportés aux revenus réalisés et aux impositions payées....2911
A. Aménagements pour les revenus de capitaux mobiliers....2911
B. Aménagements en matière de déficits....2912
C. Aménagements en matière de moins-values de cession de valeurs mobilières....2912
D. Aménagements en matière d'impositions prises en compte pour le calcul du droit à restitution....2913
Titre 5 : Dispositions issues de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011....2913
Chapitre 1 : Droit à restitution acquis au 1er janvier 2011....2914
Chapitre 2 : Droit à restitution acquis au 1er janvier 2012....2914
Livre XXI : Sécurité juridique....2915
Partie 1 : Mesures fiscales soumises à agrément préalable....2915
Titre 1 : Principaux agréments....2915
Chapitre 1 : Les agréments concernant la rénovation de la structure des sociétés....2916
Chapitre 2 : Les agréments en faveur du développement régional, de l'amélioration des structures et de la reprise d'entreprises en difficulté....2916
A. Exonération temporaire de contribution économique territoriale....2916
B. Exonération des bénéfices réalisés par les sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté....2916
Chapitre 3 : Les agréments en faveur du développement des départements d'outre-mer....2916

Chapitre 4 : Les agréments en faveur du patrimoine artistique national....2917
Chapitre 5 : Autre agrément....2917
Titre 2 : Procédure....2917
Titre 3 : Retrait et déchéance des agréments....2918
Partie 2 : Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale....2919
Titre 1 : Garantie contre les changements de doctrine - Procédures de rescrit fiscal....2919
Chapitre 1 : Suppression du droit de reprise lorsque la cause du rehaussement repose sur une interprétation différente de celle précédemment admise formellement par l'Administration....2919
A. S'agissant du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF....2920
B. S'agissant du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF....2921
C. Date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale....2924
Chapitre 2 : Suppression du droit de reprise lorsque la cause du rehaussement repose sur un changement d'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal....2924
A. Champ d'application....2924
B. Conditions d'application....2925
C. Étendue de la garantie....2926
Chapitre 3 : Suppression du droit de reprise lorsque l'Administration a pris position dans certaines situations - accord tacite....2927
A. En application du 2° de l'article L. 80 B du LPF (rescrit relatif à certains régimes d'amortissements exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles ou implantées en zone franche urbaine)....2927
B. En application des 3° et 3° bis de l'article L. 80 B du LPF (rescrits applicables en matière de crédit d'impôt recherche)....2929
C. En application du 4° de l'article L. 80 B du LPF (rescrits relatifs aux jeunes entreprises innovantes [JEI] ou aux jeunes entreprises universitaires [JEU])....2932
D. En application du 5° de l'article L. 80 B du LPF (rescrit applicable aux pôles de compétitivité)....2934
E. En application du 6° de l'article L. 80 B du LPF (rescrit relatif à la notion d'établissement stable réservé aux contribuables résidents d'un état lié à la France par une convention internationale)....2934
F. En application du 7° de l'article L. 80 B du LPF (procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert)....2936
G. En application du 8° de l'article L. 80 B du LPF (rescrit relatif à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés)....2936
Chapitre 4 : Non application de l'amende de l'article 1740 A du CGI lorsque l'Administration n'a pas pris position sur la situation des organismes recevant des dons (accord tacite) 2939
A. Les conditions de la garantie....2939
B. Portée de la garantie....2939
C. Entrée en vigueur....2940
Chapitre 5 : Recours contre les prises de position formelles....2940
A. Champ d'application....2941
B. Modalités de mise en œuvre....2941
C. Garanties apportées par le second examen....2941
D. Mise en œuvre de la collégialité....2942
Chapitre 6 : Impossibilité de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit dans certains cas....2942
A. Conditions d'application....2943
B. Portée de la garantie....2943
Chapitre 7 : Prise de position formelle de l'Administration sur la valeur d'une entreprise faisant l'objet d'une donation....2944
A. Champ d'application....2944
B. Conditions d'application....2944
C. Instruction de la demande....2945
D. Étendue de la procédure....2945
Titre 2 : Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert....2945
Chapitre 1 : Extension de la garantie prévue à l'article L. 80 B du LPF aux accords préalables en matière de prix de transfert....2945
Chapitre 2 : Accord préalable unilatéral de prix....2946
A. Définition de l'accord préalable unilatéral de prix....2946
B. Champ d'application de l'accord préalable unilatéral de prix....2946
Chapitre 3 : Cas particulier des petites et moyennes entreprises (PME)....2947
Chapitre 4 : Déroulement de la procédure, conclusion de l'accord préalable, suivi et renouvellement de l'accord unilatéral de prix....2947
Titre 3 : Procédure d'accord préalable pour la détermination du résultat de certaines structures internationales et pour la définition du régime de certaines indemnités d'expatriation....2948
Chapitre 1 : Quartiers généraux, centres de logistique....2948
A. Définition....2948
B. Garantie donnée par l'Administration....2948
Chapitre 2 : Centres de coordination de recherche....2948
A. Dispositif concernant les activités de coordination de recherche....2949
B. Sécurisation des prix de transfert dans le domaine de la recherche....2950
Livre XXII - Fiscalité internationale....2951
Partie 1 : Dispositions communes et générales....2951
Titre 1 : Droit de l'Union Européenne....2951
Chapitre 1 : Les traités fondateurs....2952
Chapitre 2 : Le droit dérivé....2952

Chapitre 3 : L'interprétation par la Cour de Justice de l'Union Européenne des libertés fondamentales....2952
Titre 2 : Droit conventionnel....2952
Chapitre 1 : Conventions fiscales internationales et règles de territorialité de droit interne....2952
A. En matière d'impôt sur le revenu (IR)....2953
B. En matière d'impôt sur les sociétés (IS)....2953
C. En matière d'impôts et taxes autres que l'IR et l'IS....2954
Chapitre 2 : Modalités d'imposition....2954
Chapitre 3 : Procédures amiables d'élimination des doubles impositions....2954
A. Règlement des différends et procédures amiables....2954
B. Procédure amiable dans le cadre de la convention européenne d'arbitrage....2955
C. Procédure d'arbitrage et diverses dispositions....2955
Chapitre 4 : Prix de transfert....2955
A. Principe de pleine concurrence....2955
B. Ajustement corrélatif....2956
C. Pratique et clauses conventionnelles de la France....2956
Chapitre 5 : États et territoires non-coopératifs....2956
A. Définition....2956
B. Dispositions applicables....2957
Chapitre 6 : Assistance entre États....2960
A. Échange de renseignements....2960
B. Assistance au recouvrement....2960
Partie 2 : Conventions bilatérales....2961
Titre 1 : En matière d'impôt sur le revenu....2961
Chapitre 1 : Conventions fiscales internationales....2961
Chapitre 2 : Accords sur les échanges de renseignements....2962
Titre 2 : Pour les autres impôts....2963
Livre XXIII : Cadastre....2964
Partie 1 : Historique et missions du cadastre....2964
Titre 1 : Historique....2964
Chapitre 1 : Le cadastre parcellaire de 1807....2964
Chapitre 2 : La rénovation générale du cadastre....2964
Chapitre 3 : La réforme de la publicité foncière de 1955....2965
Chapitre 4 : Le remaniement du cadastre....2965
Titre 2 : Les missions cadastrales actuelles....2965
Chapitre 1 : Mission fiscale....2966
Chapitre 2 : Mission foncière....2966
Chapitre 3 : Mission technique....2967
Chapitre 4 : Mission documentaire....2967
Chapitre 5 : Missions « induites »....2967
Partie 2 : La documentation cadastrale....2968
Titre 1 : Le plan cadastral....2968
Chapitre 1 : Le contenu du plan cadastral et sa localisation....2968
A. Les feuilles parcellaires....2968
B. Le tableau d'assemblage....2969
C. Localisation du plan cadastral....2969
Chapitre 2 : L'informatisation du plan cadastral....2969
Titre 2 : La documentation littérale....2970
Chapitre 1 : La documentation des services du cadastre....2970
A. Organisation des données....2970
B. Description de la documentation....2970
Chapitre 2 : La documentation des mairies....2973
Titre 3 : Consultation et délivrance des documents....2973
Chapitre 1 : Consultation des documents cadastraux....2973
Chapitre 2 : Délivrance des documents cadastraux....2974
A. Délivrance par la DGFiP....2974
B. Tarification par la DGFiP....2977
C. Délivrance des documents par les mairies....2977
D. Délivrance par les partenaires aux conventions....2977
Chapitre 3 : Consultation et délivrance des documents fiscaux....2977
Partie 3 : Les travaux topographiques....2978
Titre 1 : Généralités....2978
Titre 2 : La confection du plan cadastral....2978
Chapitre 1 : L'établissement du canevas....2979
Chapitre 2 : Le lever des détails....2980
A. Reconnaissance, attribution et délimitation....2980
B. Les méthodes de lever terrestre....2981
C. Les méthodes de lever photogrammétrique....2981
Chapitre 3 : Classes de précision applicables aux levers à grande échelle entrepris par les services publics....2982
Chapitre 4 : La communication aux propriétaires des résultats des opérations....2983
Chapitre 5 : L'incorporation des résultats des opérations dans la documentation....2983
Titre 3 : Les organismes externes de concertation et de coordination des travaux relatifs à l'information géographique....2984
Chapitre 1 : Le conseil national de l'information géographique....2984

Chapitre 2 : Les comités départementaux de l'information géographique (CDIG)....2984
Partie 4 : Travaux de mise à jour de la documentation cadastrale....2985
Titre 1 : Principes de base....2985
Chapitre 1 : Concordance du fichier immobilier et du cadastre....2985
A. Généralités....2985
B. Les extraits cadastraux....2985
C. Les documents d'arpentage....2987
D. Les procès-verbaux et autres documents de liaison....2991
Chapitre 2 : La constatation des changements....2991
A. Généralités....2991
B. La constatation sur pièces....2992
C. La constatation d'office en commune....2992
Titre 2 : La tenue à jour du plan....2993
Chapitre 1 : Les modifications de limites de propriété....2993
A. Nature des documents d'arpentage....2993
B. Présentation....2994
C. Confection des documents d'arpentage....2994
Chapitre 2 : Les changements d'ordre foncier et fiscal....2995
Chapitre 3 : L'intégration des plans d'aménagement foncier....2995
A. En début de travaux....2996
B. Conjointement à l'aménagement foncier....2996
C. À l'achèvement des travaux....2996
Titre 3 : la tenue à jour de la documentation littérale....2996
Chapitre 1 : La tenue à jour de la documentation littérale du service....2997
Chapitre 2 : La tenue à jour de la documentation littérale des mairies....2997
Livre XXIV : Publicité foncière....2998
Partie 1 : Historique et missions des services chargés de la publicité foncière....2999
Titre 1 : La réforme de 1955....2999
Chapitre 1 : Portée de la réforme sur le plan du droit....2999
Chapitre 2 : Portée de la réforme sur le plan de la technique....2999
A. Ses compléments....2999
B. Les objectifs....3000
Titre 2 : La réforme de 1998 poursuivie en 2000 : adaptation du régime de la publicité foncière à la modernisation des services....3000
Titre 3 : Réforme de 2010 : suppression du régime des conservateurs des hypothèques....3000
Titre 4 : Les missions des services chargés de la publicité foncière....3001
Partie 2 : Le droit et le champ d'application de la publicité foncière....3001
Titre 1 : Les publications de droits sur les immeubles autres que les privilèges et hypothèques....3001
Chapitre 1 : Actes et décisions judiciaires dont la publication est la condition de leur opposabilité aux tiers....3002
A. Actes et décisions judiciaires visés principalement aux 1° et 2° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955....3002
B. Effets de la publication....3003
C. Sanction du défaut de publicité....3004
Chapitre 2 : Actes dont la publication est prescrite pour l'information des usagers....3005
A. Actes visés principalement aux 3° à 9° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 et aux articles 36 et 37 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955....3005
B. Effets de la publication....3006
C. Sanction du défaut de publicité....3006
Chapitre 3 : Actes et décisions judiciaires visés à l'article 35 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955....3007
A. Actes et décisions judiciaires concernés....3007
B. Effets attachés à la publicité....3007
Chapitre 4 : Actes admis à la publicité à titre facultatif....3008
A. Actes cités à l'article 37 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955....3008
B. Effets attachés à la publicité....3008
Titre 2 : Les inscriptions de privilèges et hypothèques....3008
Chapitre 1 : Les privilèges....3009
A. Les privilèges généraux sur les immeubles....3009
B. Les privilèges spéciaux sur les immeubles....3009
Chapitre 2 : Les hypothèques....3010
A. Les diverses hypothèques....3010
B. Effets des inscriptions....3012
Chapitre 3 : Transmission et extinction des sûretés....3012
A. La transmission des sûretés....3012
B. L'extinction des sûretés....3012
C. Les mentions en marge et leurs effets....3013
Titre 3 : Règles gouvernant les réquisitions de formalités et la conservation de la documentation....3013
Chapitre 1 : Les réquisitions de formalités....3013
A. Lieu, forme, auteur et époque des réquisitions....3013
B. Forme des documents déposés pour être publiés (ou mentionnés) ou produits en vue d'une inscription....3014
C. Contenu des documents - pièces jointes....3016
D. Refus ou rejet des documents irréguliers....3018
Chapitre 2 : La vie des publications....3019
A. Règle de la perpétuité et de l'intangibilité des publications....3019

B. Exception apparente : les publications provisoires....3020
C. Exception véritable : les saisies....3020
Chapitre 3 : La vie des inscriptions....3021
A. Durée des inscriptions....3021
B. Les mentions en marge des inscriptions....3022
Partie 3 : Constitution, mise à jour et exploitation de la documentation foncière....3023
Titre 1 : La constitution de la documentation....3024
Chapitre 1 : Les documents enliassés....3024
Chapitre 2 : Le fichier immobilier....3024
A. Composition du fichier immobilier tenu jusqu'à l'informatisation....3024
B. Composition et tenue du fichier immobilier informatisé....3026
Titre 2 : La mise à jour de la documentation....3027
Chapitre 1 : Mise à jour des documents enliassés....3027
A. Caractère cumulatif des informations....3027
B. Mises à jour effectuées....3027
Chapitre 2 : Mise à jour du fichier immobilier....3027
Titre 3 : L'exploitation de la documentation....3027
Chapitre 1 : Les réquisitions de renseignements....3028
A. Règles générales de recevabilité des réquisitions....3028
B. Portée des réquisitions....3029
Chapitre 2 : Les recherches....3031
A. Principes directeurs des recherches....3031
B. Mécanisme des recherches....3032
Chapitre 3 : Les états et les certificats délivrés....3032
A. Établissement des états et certificats....3032
B. Délai de délivrance des états et des certificats....3033
C. Conservation des réquisitions....3033
Titre 4 : Les fonctions du fichier immobilier....3033
Chapitre 1 : Le fichier, récepteur d'informations....3034
Chapitre 2 : Le fichier, fournisseur d'informations....3034
Chapitre 3 : Le fichier, générateur de publicité....3034
Partie 4 : Les perceptions....3035
Titre 1 : Impôts recouvrés par les services de la publicité foncière....3035
Chapitre 1 : Perceptions sous le régime de la formalité fusionnée....3035
A. Règles générales....3035
B. Cas des cessions à titre onéreux de biens immobiliers....3036
Chapitre 2 : Perceptions en cas de publication simple ou d'inscription....3037
A. Publications simples....3037
B. Inscriptions....3038
C. Recouvrement et contentieux....3038
Titre 2 : La contribution de sécurité immobilière....3039
Chapitre 1 : La contribution de sécurité immobilière exigible....3039
A. Contribution de sécurité immobilière exigible lors de l'accomplissement des formalités....3039
B. Contribution de sécurité immobilière exigible lors de la délivrance de renseignements ou de copies de documents....3041
Chapitre 2 : Régimes particuliers....3042
A. Formalités requises au profit de l'État....3042
B. Inscriptions prises par l'état....3042
C. Cas particulier de Mayotte....3043
D. Formalités intéressant plusieurs services de la publicité foncière....3043
E. Indications à opérer dans l'acte ou la décision déposée....3043
Chapitre 3 : Règles générales d'exigibilité, de recouvrement et de contentieux....3044
A. Principes généraux....3044
B. Règle du paiement d'avance....3044
C. Insuffisance de prix ou d'évaluation....3044
D. Contentieux....3044
Chapitre 4 : Recouvrement des salaires du conservateur des hypothèques restant dus....3045
Livre XXV : Dispositions juridiques communes....3046
Partie 1 : Accès aux documents administratifs....3046
Titre 1 : Réforme de l'État - relations avec les usagers : amélioration de l'accès à la documentation administrative....3047
Titre 2 : Communication et diffusion à des tiers des informations fiscales statistiques....3047
Partie 2 : Finance islamique....3047
Partie 3 : Centres de gestion et associations agréés (CGA et AA)....3048
Titre 1 : Création....3048
Chapitre 1 : Les membres fondateurs....3048
Chapitre 2 : Forme juridique et statuts....3049
Chapitre 3 : La qualité des adhérents....3049
Chapitre 4 : Les effectifs....3050
Chapitre 5 : La convention....3050
Titre 2 : Agrément....3051
Titre 3 : Fonctionnement....3052
Chapitre 1 : Rôle des centres de gestion et des associations agréés....3052
A. Centres de gestion agréés....3052

B. Associations agréées....3054
Chapitre 2 : Obligations des adhérents....3054
A. Centres de gestion agréés....3054
B. Associations agréées....3055
Chapitre 3 : Rôle de l'Administration....3055
Titre 4 : Allégements fiscaux....3056
Chapitre 1 : Déduction du salaire du conjoint....3056
Chapitre 2 : Réduction de l'impôt sur le revenu....3056
Chapitre 3 : Abandon conditionnel des majorations....3057
Titre 5 : Réduction du délai de reprise de l'administration fiscale....3057
Titre 6 : Régime fiscal des centres de gestion et associations agréés....3057
Partie 4 : Les professionnels de l'expertise comptable....3058
Titre 1 : Dispositif relatif à l'autorisation des professionnels de l'expertise comptable....3058
Chapitre 1 : Conditions d'autorisation des professionnels de l'expertise comptable....3058
A. Experts comptables et sociétés d'expertise comptable....3058
B. Associations de gestion et de comptabilité (AGC)....3059
Chapitre 2 : Retrait de l'autorisation....3059
Titre 2 : Dispositif relatif à la convention conclue avec l'administration fiscale....3060
Chapitre 1 : Conclusion de la convention....3060
Chapitre 2 : Résiliation de la convention....3061
Titre 3 : Communication des résultats des contrôles....3061
Partie 5 : Tiers de confiance....3062
Titre 1 : Le dispositif de tiers de confiance....3062
Chapitre 1 : Contenu de la mission....3062
Chapitre 2 : Professionnels concernés....3063
Titre 2 : Modalités de mise en œuvre du dispositif....3063
Chapitre 1 : Les conventions nationales....3063
Chapitre 2 : Les conventions individuelles....3063
Titre 3 : Conséquences du dispositif sur le contrôle des contribuables....3063
Partie 6 : Secret fiscal....3064
Titre 1 : Applications de la règle du secret professionnel....3064
Chapitre 1 : Comptables chargés du recouvrement....3065
Chapitre 2 : Agents de l'Administration chargés de l'enregistrement....3065
Chapitre 3 : Personnes disposant d'un droit immobilier....3065
Chapitre 4 : Personne soumise à une procédure d'expropriation ou de contrôle de la valeur vénale....3066
Titre 2 : Dérogations à la règle du secret professionnel....3066
Chapitre 1 : Administrations, collectivités, particuliers, organismes divers....3066
Chapitre 2 : Publicité de l'impôt....3070
TABLE ALPHABÉTIQUE....3071

INFORMATIONS PRATIQUES

Les déclarations ci-dessous sont disponibles en ligne via la rubrique « Recherche de formulaires» du site impots.gouv.fr.

DATES DE SOUSCRIPTION DES PRINCIPALES DÉCLARATIONS

Désignation des déclarations	Délai légal à/c de 2009	Délais de prolongation		
		En 2012	En 2013	En 2014
I. IMPÔT SUR LE REVENU.				
A. Déclaration d'ensemble des revenus.				
Souscription 2042 « papier » et annexes.	1er mars	31 mai	27 mai	20 mai
Souscription 2042 par Internet :				
Zone A ou départements 1 à 19		7 juin	3 juin	27 mai
Zone B et Corse ou départements 20 à 49		14 juin	7 juin	3 juin
Zone C et DOM ou départements 50 à 974		21 juin	11 juin	10 juin
B. Bénéfices agricoles.		(3)	(3)	(3)
1. *Régime du forfait.*				
Déclaration n° 2342 et annexe n° 2343.	31 mars	31 mars	31 mars	31 mars

2. *Régime simplifié d'imposition.* Déclaration n° 2139 et annexes n[os] 2139 A et 2139 B [(1)].	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	3 mai	3 mai	5 mai
3. *Régime du bénéfice réel normal.* Déclaration n° 2143 et annexes n[os] 2144 à 2152 bis [(1)].	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	3 mai	3 mai	5 mai
C. Bénéfices non commerciaux.		[(3)]	[(3)]	[(3)]
1. *Régime de la déclaration contrôlée.* Déclaration n° 2035 et annexes n[os] 2035 A et 2035 B.	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	3 mai	3 mai	5 mai
2. *Régime déclaratif spécial BNC.* Recettes indiquées sur la déclaration n° 2042.	Mêmes délais que la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042			
D. Bénéfices industriels et commerciaux.		[(3)]	[(3)]	[(3)]
1. *Régime simplifié d'imposition.* Déclaration n° 2031 et annexes n[os] 2033 A à 2033 E.	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	3 mai	3 mai	5 mai
2. *Régime du bénéfice réel normal.* Déclaration de résultats n° 2031 et annexes n[os] 2050 à 2059 E.		3 mai	3 mai	5 mai
3. *Déclaration des sociétés civiles de moyens n° 2036.*	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	3 mai	3 mai	5 mai
4. *Régime des micro-entreprises.* Chiffre d'affaires indiqué sur la déclaration n° 2042.	Mêmes délais que la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042			
II. IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS.		[(3)]	[(3)]	[(3)]
Régime simplifié d'imposition (déclaration n° 2065 et annexes n[os] 2033 A à 2033 E) ou régime du bénéfice réel normal (déclaration n° 2065 et annexes n[os] 2050 à 2059 E) ou collectivités sans but lucratif (déclaration n° 2070).				
Exercice clos en cours d'année à une date autre que le 31/12.	Dans les 3 mois de la clôture de l'exercice	-	-	-
Exercice clos le 31 décembre.	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	3 mai[(1)]	3 mai[(1)]	5 mai[(1)]
Absence de clôture en cours d'année (Pour les entreprises créées depuis le 1er janvier 1984, cf. toutefois CGI, art. 209, I-2ème alinéa).	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	3 mai	3 mai	5 mai
III. TVA (régime simplifié).				
Déclaration de régularisation n° 3517 AGR CA 12 A.	5 mai	3 mai	3 mai	5 mai
Déclaration de régularisation no 3517 S CA 12/CA 12 E				
- entreprises soumises à l'IS et à l'IR (catégorie BIC) [(2)] ;	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	3 mai	3 mai	5 mai
- professions libérales.	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	3 mai	3 mai	5 mai
IV. TAXES ASSISES SUR LES SALAIRES.				
Taxe d'apprentissage.				

Déclaration n° 2482.	31 mai	supprimée	supprimée	supprimée
Participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue.				
Déclarations n^{os} 2483 et 2486.	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	2483 : 4 mai 2486 : supprimée	2483 : 3 mai 2486 : supprimée	2483 : 5 mai 2486 : supprimée
Participation des employeurs à l'effort de construction.				
Déclaration n° 2080.	Au + tard 2e jour ouvré suivant le 1er mai	3 mai	3 mai	5 mai
V. IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE				
Déclaration n° 2725 ou 2725 SK.	15 juin(4)	15 juin	17 juin	16 juin

(1) Ce délai est également applicable aux entreprises ayant clos leur exercice en janvier.
(2) À l'exception des entreprises qui ont opté pour le dépôt, dans les trois mois de la clôture, de la déclaration de régularisation.
(3) Les entreprises qui transmettent leurs déclarations de résultats de façon dématérialisée via TDFC bénéficient d'un délai supplémentaire de 15 jours.
(4) Pour les redevables domiciliés en France. Pour les autres redevables, cf.PAT n° 6599.

TABLEAU DES SEUILS ET LIMITES ÉVOLUANT CHAQUE ANNÉE EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LE REVENU

Mesure	Référence au CGI	Référence au Précis de fiscalité	Au titre des revenus de l'année		
			2011	2012	2013
			€	€	€
I. Exonération de l'impôt sur le revenu.					
Limites d'exonération pour les contribuables disposant de faibles revenus :	Art. 5, 2° bis	N° 36			
- personnes âgées de moins de 65 ans ;			8 440	8 610	8 680
- personnes âgées de plus de 65 ans.			9 220	9 410	9 480
Limite d'exonération pour les contribuables dont le revenu n'excède pas le minimum garanti.	Art. 5, 2°	N° 35	6 885	7 207	7 259
Fraction exonérée du salaire des apprentis.	Art. 81 bis	N° 734-3	16 125	16 944	17 163
II. Mesures afférentes aux revenus catégoriels et au revenu global.					
Déduction forfaitaire de 10 % sur les traitements et salaires :	Art. 83, 3°				
- minimum général ;		N° 829-1	421	421	424
- minimum spécifique aux demandeurs d'emploi depuis plus d'un an ;		N° 829-2	924	924	931
- maximum.		N° 827	14 157	12 000	12 097
Plafond de la déduction de 10 % sur les pensions :	Art. 158, 5-a				
- minimum ;		N° 989	374	374	377
- maximum.		"	3 660	3 660	3 689
Plafond de déduction des frais d'accueil des personnes âgées de plus de 75 ans.	Art. 156-II-2 ter	N° 74	3 359	3 359	3 386

Abattement pour enfant marié rattaché et plafond de déduction des pensions alimentaires versées aux enfants majeurs.	Art. 196 B et art. 156, II-2°	N° 82-1 N° 72-4	5 698	5 698	5 698
Abattement pour personnes âgées de plus de 65 ans ou invalides :	Art. 157 bis	N° 87			
Soit...			2 312	2 312	2 332
Lorsque le revenu net global ne dépasse pas...			14 220	14 510	14 630
Ou...			1 156	1 156	1 156
Si le revenu net global est supérieur à la limite précédente, sans excéder...			22 930	22 930	23 580
III. Mesures afférentes au calcul de l'impôt.					
Plafonnement du quotient familial :	Art. 197-2	N° 96			
- cas général ;			2 336(1)	2 000(1)	1 500(1)
- cas des contribuables célibataires, divorcés ou séparés pour la part supplémentaire accordée au titre de leur 1er enfant à charge ;			4 040 (1)	4 040 (1)	3 540 (1)
- cas des contribuables veufs, célibataires, divorcés ou séparés vivants seuls et ayant élevé un ou plusieurs enfants, pour la demi-part supplémentaire, lorsque le dernier enfant est (ou aurait été) âgé de plus de 25 ans.(2)		N° 96	400	120	0
- cas des contribuables veufs, célibataires, divorcés ou séparés vivants seuls, ayant un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte dont ils ont supporté la charge à titre exclusif ou principal pendant au moins 5 ans au cours desquels ils vivaient seuls.		N° 96	897	897	897
Réduction d'impôt complémentaire accordée aux contribuables invalides ou anciens combattants.		N° 96	661 (1)	997 (1)	1 497 (1)
Avantage des contribuables veufs ayant des enfants à charge qui bénéficient d'une part supplémentaire de quotient familial en application de l'article 194-I du CGI lorsque la réduction de leur cotisation d'impôt est plafonnée :	Art. 197, I-2	N° 96	-	672	1 672
Plafond de la réduction d'impôt afférente aux dons aux organismes d'aide alimentaire ou d'aide au logement des personnes en difficulté.	Art. 200	N° 110-11	521	521	521
Plafond d'application de la décote.	Art. 197, 4	N° 97	439	480	508
IV. Mesures afférentes au recouvrement de l'impôt.					
Seuil de recouvrement des cotisations.	Art. 1657, I bis	N° 38	61	61	61
Seuil d'exigibilité des acomptes provisionnels	Art. 1664, 1	N° 7736	342	342	345

(1) Montant divisé par deux pour les quarts de parts.
(2) Contribuables ne pouvant bénéficier du dispositif mis en place depuis l'imposition des revenus de l'année 2009.

LISTE DES ABRÉVIATIONS ET SIGLES

AGIRC	Association générale des institutions de retraite des cadres.

AMR	Avis de mise en recouvrement.
ANAH	Agence nationale de l'habitat.
Ann.	Annexe au Code général des Impôts.
ARRCO	Association des régimes de retraite complémentaires.
BA	Bénéfices agricoles.
BPSCE	Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise.
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux.
BNC	Bénéfices non commerciaux.
BODACC	Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales.
BOFiP-I	Bulletin officiel des finances publiques - Impôts.
BOD	Bulletin Officiel des Douanes.
CAA	Cour administrative d'appel.
CAD	Cadastre.
CAD	Contrat d'agriculture durable.
CADA	Commission d'accès aux documents administratifs.
CANAM	Caisse nationale d'assurance maladie et maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles.
Cass com.	Cour de cassation — Chambre commerciale, financière et économique.
Cass crim.	Cour de cassation — Chambre criminelle.
C. civ.	Code civil.
C. com.	Code de commerce.
C. proc. civ.	Code de procédure civile.
CE	Conseil d'État.
CELT	Contrat d'épargne à long terme.
C expro.	Code de l'expropriation.
CET	Compte épargne-temps.
CET	Contribution économique territoriale.
CF	Contrôle fiscal.
CFE	Centre de formalités des entreprises.
CFE	Cotisation foncière des entreprises.
CGI	Code général des impôts.
CIFA	Compte d'investissement forestier et d'assurance.
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes.
CoMoFi	Code monétaire et financier.
CNAPS	Conseil national des activités privées de sécurité.
CRDS	Contribution pour le remboursement de la dette sociale.
CSG	Contribution sociale généralisée.
CTE	Contrat territorial d'exploitation.
CTX	Contentieux.
CUMA	Coopérative d'utilisation de matériel agricole.
CVAE	Contribution sur la valeur ajoutée des entreprises
DGFiP	Direction générale des finances publiques.
DIN	Dégrèvement investissements nouveaux.
Dist.	Régime de la distribution.
DJC	Dispositions juridiques communes.

DO	Dégrèvement d'office.
DOM	Département d'outre-mer.
DUP	Déclaration d'utilité publique.
EARL	Exploitation agricole à responsabilité limitée.
EEE	Espace économique européen.
EIRL	Entreprise individuelle à responsabilité limitée.
ENR	Enregistrement.
EPCI	Établissement public de coopération intercommunale.
ESB	Encéphalopathie spongiforme bovine.
ESFP	Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.
EURL	Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée.
FCIMT	Fonds communs d'intervention sur les marchés à terme.
FCP	Fonds communs de placement.
FCPI	Fonds communs de placement dans l'innovation.
FCPR	Fonds communs de placements à risque.
FIDJI	Fichier informatisé des données juridiques sur les immeubles.
FIP	Fonds d'investissement de proximité.
FNE	Fonds national de l'emploi.
FORMA	Fonds d'orientation et de régularisation des marchés agricoles.
GAEC	Groupement agricole d'exploitation en commun.
GAF	Groupement agricole foncier.
GFA	Groupement foncier agricole.
GFR	Groupement foncier rural.
GIE	Groupement d'intérêt économique.
IDL	Impôts directs locaux.
IF	Impôts fonciers.
IFA	Imposition forfaitaire annuelle.
IFER	Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux.
INSEE	Institut national de la statistique et des études économiques.
INT	Fiscalité internationale.
IR	Impôt sur le revenu.
IS	Impôt sur les sociétés.
JEI	Jeune Entreprise Innovante réalisant des projets de recherche et de développement.
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune.
JO	Journal officiel.
LASM	Livraison à soi-même.
LPF	Livre des procédures fiscales.
OPCVM	Organisme de placement collectif en valeurs mobilières.
PAC	Politique agricole commune.
PACS	Pacte civil de solidarité.
PAT	Impôts sur le patrimoine.
PBRD	Personne bénéficiant du régime dérogatoire.
PCI	Plan cadastral informatisé.
PEA	Plan d'épargne en actions.
PEP	Plan d'épargne populaire.

PERCO	Plan d'épargne retraite collectif.
PERP	Plan d'épargne retraite populaire.
PUF	Publicité foncière.
PLA	Prêt locatif aidé.
PLS-PPLS	Prêt pour la location sociale.
PREFON	Caisse nationale de prévoyance de la fonction publique.
PTAC	Poids total autorisé en charge.
RA	Répertoire alphabétique de l'enregistrement.
RCM	Revenus de capitaux mobiliers.
RCS	Registre du commerce et des sociétés.
Rec.	Recouvrement.
Rém. art. 62	Rémunérations allouées aux gérants et associés de certaines sociétés.
RES	Rescrit.
RF	Revenus fonciers.
RFPI	Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier.
RPPM	Revenus et profits du patrimoine mobilier.
RSA	Revenu de solidarité active.
RSA	Revenus salariaux et assimilés.
RSI	Régime simplifié d'imposition.
SAFER	Société d'aménagement foncier et d'établissement rural.
SAPO	Société anonyme à participation ouvrière.
SCA	Société civile agricole.
SCI	Société civile immobilière.
SCM	Société civile de moyens.
SCOP	Société coopérative ouvrière de production.
SCP	Société civile professionnelle.
SCPI	Société civile de placements immobiliers.
SCR	Société de capital-risque.
SCS	Société en commandite simple.
SEL	Société d'exercice libéral.
SELAFA	Société d'exercice libéral à forme anonyme.
SELARL	Société d'exercice libéral à responsabilité limitée.
SELCA	Société d'exercice libéral en commandite par actions.
SEM	Société d'économie mixte.
SFI	Société financière d'innovation.
SICA	Société d'intérêt collectif agricole.
SICAF	Société d'investissement à capital fixe.
SICAV	Société d'investissement à capital variable.
SICOMI	Société immobilière pour le commerce et l'industrie.
SII	Sociétés immobilières d'investissement.
SIIC	Sociétés immobilières d'investissements cotées.
SJ	Sécurité juridique.
SMIC	Salaire minimum interprofessionnel de croissance.
SNC	Société en nom collectif.
SOFERGIE	Société agréée pour le financement d'installations ou de matériels destinés à économiser l'énergie.

SOFICA	Société pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle.
SSP	Sous seing privé.
TAAF	Terres australes et antarctiques françaises.
TCA	Taxes sur le chiffre d'affaires.
TCAS	Taxes sur les conventions d'assurances et assimilés.
TDFC	Transfert des données fiscales et comptables.
TEOM	Taxe d'enlèvement des ordures ménagères.
TFB	Taxe foncière sur les propriétés bâties.
TFNB	Taxe foncière sur les propriétés non bâties.
TFP	Taxes sur les facteurs de production.
TGI	Tribunal de grande instance.
TLE	Taxe locale d'équipement.
TOM	Territoire d'outre-mer.
TP	Taxe professionnelle.
TPF	Taxe de publicité foncière.
TPS	Taxes et participations sur les salaires.
TS	Traitements, salaires, pensions et rentes viagères.
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée.
UE	Union européenne.
UGAP	Union des groupements d'achats publics.
UNEDIC	Union nationale interprofessionnelle pour l'emploi dans l'industrie et le commerce.
UNMRIFEN-FP	Union nationale des mutuelles retraite des instituteurs et des fonctionnaires de l'éducation nationale et de la fonction publique.
ZAC	Zone d'aménagement concerté.
ZAT	Zone d'aménagement du territoire.
ZFU	Zone franche urbaine.
ZIF	Zone d'intervention foncière.
ZPPAUP	Zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager.
ZRR	Zone de revitalisation rurale.
ZRU	Zone de redynamisation urbaine.
ZUP	Zone à urbaniser en priorité.
ZUS	Zone urbaine sensible.

Livre I : Impôt sur le revenu

Introduction

1

L'impôt sur le revenu est défini par l'article 1 A du CGI comme un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques.

La première partie du présent Livre I expose le champ d'application de l'impôt en indiquant quelles sont les personnes imposables ou exonérées et comment doit s'effectuer l'imposition par foyer fiscal (cf. n^{os} 2 et suiv.).

Les parties suivantes (II à VIII) sont consacrées exclusivement à l'examen de la situation des personnes domiciliées en France.

Elles traitent :

- de la base d'imposition de l'impôt sur le revenu (cf. n^{os} 51 et suiv.) ;

- de la liquidation du montant de l'impôt par la prise en considération de la situation et des charges de famille, le calcul des droits selon le barème en vigueur et de certaines taxations spécifiques (cf. n^{os} 87-2 et suiv.) ;

- des réductions d'impôt pour les dépenses et investissements réalisés par les personnes physiques (cf. n^{os} 109 et suiv.) ;

- des crédits d'impôt attachés à certains investissements et dépenses des contribuables dont ils peuvent bénéficier (cf. n^{os} 217 et suiv.) ;

- des obligations déclaratives des personnes physiques (cf. n^{os} 300 et suiv.) ;

- du recouvrement, contrôle et contentieux de l'impôt sur le revenu (cf. n° 350) ;

- et des modalités relatives à l'imposition lors de la cession, la cessation ou du décès du contribuable (cf. n^{os} 400 et suiv.).

La neuvième partie présente les situations particulières liées au domicile notamment les contribuables non-résidents (cf. n^{os} 500 et suiv.).

Enfin, la dixième partie fait état de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (cf. n^{os} 600 et suiv.).

Remarques : A noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt 2014 pour les revenus de l'année 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations déclaratives à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs.

Les dispositions de ce présent livre I intitulé Impôt sur le revenu étaient précédemment traités dans l'édition 2013 du Précis de Fiscalité au Livre I Fiscalité directe des personnes.

Partie 1 : Champ d'application

(BOI-IR-CHAMP et suivants)

Titre 1 : Personnes imposables

(BOI-IR-CHAMP-10)

2

L'impôt sur le revenu est un impôt unique établi sur l'ensemble des revenus dont bénéficient les personnes physiques au cours d'une année déterminée.

Il s'applique à l'intérieur des limites de la souveraineté française qui comprennent, outre la France continentale et la Corse, les îles du littoral et, sous réserve de certaines particularités concernant principalement le calcul de l'impôt, les départements d'outre-mer de Guadeloupe (y compris les collectivités d'outre-mer de Saint-Barthélémy et de Saint-Martin), Guyane, Martinique, Réunion et Mayotte (cette dernière faisant l'objet de règles spécifiques jusqu'à fin 2013, cf. BOI-INT-CVB-MYT).

Les dispositions applicables à la France métropolitaine et aux départements d'outre-mer ne s'étendent pas aux collectivités d'outre-mer de la République française, régies par l'article 74 de la Constitution du 4 octobre 1958 (Polynésie française, Terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna, et Saint-Pierre-et-Miquelon, et, sous réserve des dispositions particulières prévues par l'article LO.6214-4 du code général des collectivités territoriales (CGCT) et de l'article LO.6314-4 du CGCT qui prévoient un durée minimale de résidence de cinq ans, Saint-Barthélemy et Saint-Martin) et par l'article 76 de la Constitution du 4 octobre 1958, ni la Nouvelle-Calédonie régie par l'article 77 de la Constitution du 4 octobre 1958, qui disposent d'une compétence propre en matière fiscale.

Le champ d'application de l'impôt sur le revenu est déterminé par référence aux seules notions de domicile fiscal ou de source du revenu.

Sont ainsi passibles de l'impôt en France, sauf cas particuliers liés au domicile (cf. n° 500 et suivants) :

- d'une part, les personnes domiciliées en France, qui sont imposables à raison de l'ensemble de leurs revenus (n° **3** et suivants);

- d'autre part, par le jeu des conventions fiscales conclues par la France (n°11 et suivants) les personnes ayant leur domicile fiscal hors de France qui sont imposables en France si elles ont des revenus de source française ou si elles disposent d'une habitation dans notre pays.

Chapitre 1 : Personnes ayant leur domicile fiscal en France

(CGI, art. 4 A, alinéa 1er ; BOI-IR-CHAMP-10)

A. Principe

3

Sous réserve de l'application des conventions internationales, les personnes françaises ou étrangères, qui ont en France leur domicile fiscal, sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus, quelle qu'en soit l'origine.

> **Précision** : Pour les salariés détachés à l'étranger par leur entreprise et qui ont conservé leur foyer en France (article 81 A et 197 C du CGI) il convient de se reporter au BOI-IR-RSA-GEO-10 et au Livre RSA n° 740 et suivants.

Toutefois, pour les personnes mariées ou liées par un PACS et soumises à imposition commune, si l'un des époux ou l'un des partenaires ne répond pas aux critères de domiciliation en France, énumérés aux n^{os} **4 à 8 ci-après**, l'obligation fiscale du couple ne porte que sur l'ensemble des revenus de l'époux ou du partenaire domicilié en France et les revenus de source française de l'autre époux ou de l'autre partenaire.

En outre, si l'un des enfants à charge du contribuable (ou personnes invalides à charge) ne répond

pas aux mêmes critères, seuls ses revenus de source française sont compris dans l'imposition commune.

Précision : Bien que leurs revenus de source étrangère soient exclus de la base d'imposition, ces personnes sont néanmoins prises en compte pour la détermination du quotient familial applicable (cf. n° 93 et suivants).

Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

I. Personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal

(CGI, art. 4 B, 1-a)

4

1. Foyer en France

Le foyer s'entend du lieu où les intéressés habitent normalement, c'est-à-dire du lieu de la résidence habituelle, à condition que cette résidence en France ait un caractère permanent.

Précision : Se reporter au BOI-RSA-GEO pour les régimes spéciaux d'exonérations liés à la mobilité internationale des salariés.

2. Séjour principal en France

La condition de séjour principal est réputée remplie lorsque les contribuables sont personnellement et effectivement présents à titre principal en France. Peu importe que les intéressés vivent à l'hôtel ou dans un logement mis gratuitement à leur disposition.

En règle générale, doivent être considérés comme ayant en France le lieu de leur séjour principal les contribuables qui y séjournent pendant plus de six mois au cours d'une année donnée. Ce critère n'est pas pour autant absolu, des solutions jurisprudentielles sont exposées au II-B-2 du BOI-IR-CHAMP-10.

II. Personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, sauf si cette activité y est exercée à titre accessoire

(CGI, art. 4 B, 1-b)

7

Pour les salariés, le domicile est fonction du lieu où ils exercent effectivement et régulièrement leur activité professionnelle.

Pour les contribuables non salariés, il convient de rechercher s'ils ont en France un point d'attache fixe, un établissement stable ou une exploitation.

Lorsque les contribuables exercent simultanément plusieurs professions ou la même profession dans plusieurs pays, les intéressés sont considérés comme domiciliés en France s'ils y exercent leur activité principale, qui s'entend de celle à laquelle ils consacrent le plus de temps effectif, même si elle ne dégage pas l'essentiel de leurs revenus. Si un tel critère ne peut être appliqué, il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure aux intéressés la plus grande part de leurs revenus « mondiaux ».

III. Personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques

(CGI, art. 4 B, 1-c)

8

Il s'agit du lieu où les contribuables ont effectué leurs principaux investissements, où ils possèdent le siège de leurs affaires, d'où ils administrent leurs biens. Ce peut être également le lieu où les contribuables ont le centre de leurs activités professionnelles, ou d'où ils tirent la majeure partie de leurs revenus.

B. Fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger

(CGI, art. 4 B, 2)

9

Les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger, et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus, sont considérés comme fiscalement domiciliés en France.

Il s'agit des agents de l'État (personnels civils et militaires, fonctionnaires statutaires et employés de nationalité française ou étrangère placés sous contrat de travail avec l'État français) exerçant leur activité à l'étranger en cette qualité. Les agents des collectivités locales et ceux des établissements publics, qu'ils soient à caractère administratif ou non, ne sont pas concernés par cette mesure.

Remarque : Entendu au sens d'États étrangers et de leurs territoires. En conséquence, les agents de l'État exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans les TOM ne sont pas concernés par ces dispositions.

Les intéressés sont considérés comme fiscalement domiciliés en France et, par suite, imposés dans les mêmes conditions que les fonctionnaires en service en France, lorsqu'ils ne peuvent apporter la preuve qu'ils ont été effectivement soumis à l'étranger à un impôt personnel sur l'ensemble des éléments de leur rémunération qui seraient taxables selon la législation française.

Pour apprécier si la condition d'imposition de l'ensemble des revenus dans le pays étranger est ou non remplie, il y a lieu de faire abstraction des revenus de source française autres que la rémunération proprement dite (revenus fonciers ou mobiliers, etc.). S'agissant de la situation fiscale des résidences des diplomates français en poste à l'étranger, BOI-INT-DG-20-20-60.

C. Modalités d'imposition

10

Les contribuables domiciliés en France sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun à raison de l'ensemble de leurs revenus, qu'ils soient de source française ou étrangère, sous réserve de l'application des conventions internationales.

Par ailleurs, des dispositions particulières ont été prévues en ce qui concerne les salariés envoyés à l'étranger par un employeur établi en France et les fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger.

Chapitre 2 : Incidences des conventions internationales

(CGI, art. 4 bis, 2° et 165 bis ; BOI-INT-CVB)

A. Conventions internationales supérieures aux lois internes

11

Les règles de droit interne peuvent être infirmées par l'application de conventions internationales.

À cet égard, l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 reconnaît formellement que les traités ou accords internationaux régulièrement ratifiés et approuvés ont en France, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois internes.

En application de ce principe, le 2° de l'article 4 bis du CGI prévoit que « sont également passibles de l'impôt sur le revenu, les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

La portée de ces dispositions est fonction des clauses des diverses conventions auxquelles il convient de se reporter (BOI-INT-CVB).

B. Conventions internationales conclues

12

Il est précisé que la France a conclu des conventions en matière d'impôt sur les revenus (et éventuellement d'autres impôts) autres avec de nombreux pays.

Il convient de se reporter au Livre Fiscalité internationale deuxième partie Conventions internationales,

cf. n°9388 ,et au BOI-INT-CVB, lequel expose par pays les principales caractéristiques des conventions fiscales conclues par la France.

Pour les accords sur les échanges de renseignements, cf. n°9389.

Il est rappelé que le BOI-INT-DG-20-50 présente la définition de la notion d'État ou territoire non-coopératif ainsi que les mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Titre 2 : Imposition par foyer

Chapitre 1 : Règle générale

(CGI, art. 6-1; BOI-IR-CHAMP-20 et suivants)

A. Foyer fiscal

(BOI-IR-CHAMP-20-10)

13

Chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble des bénéfices et revenus des membres du foyer fiscal.

Le contribuable est soit une personne physique, célibataire, veuve, divorcée ou séparée, soit, dans le cas de personnes mariées, l'entité formée par les époux, soit dans le cas des personnes liées par un pacte civil de solidarité (PACS) et soumises à imposition commune, l'entité formée par les deux partenaires.

Le foyer fiscal se compose du contribuable lui-même (des conjoints pour les personnes mariées ou des partenaires pour les personnes liées par un PACS et soumises à imposition commune), des enfants et personnes considérés à charge au sens des articles 196 et 196 A bis du CGI : c'est-à-dire, les enfants célibataires âgés de moins de 18 ans ou infirmes, sous les mêmes conditions les enfants recueillis (cf. n°88) et les personnes invalides vivant sous le toit du contribuable (cf. n° 90). En outre, les revenus des enfants « rattachés » (cf. n^{os} 18-1 et suiv.) sont compris dans les revenus du foyer fiscal.

Le foyer fiscal peut se limiter, à défaut de personne à charge, à une seule personne notamment dans le cas des célibataires, veufs, divorcés ou séparés, ou, sur option pour l'imposition distincte, l'année du mariage ou de la conclusion du PACS.

Remarque : Depuis l'imposition des revenus de l'année 2003, les revenus perçus par les enfants réputés à charge égale de l'un et l'autre de leurs parents sont, sauf preuve contraire, réputés également partagés entre les parents (CGI, art. 6).

B. Imposition commune

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, l'article 95 de la loi de finances pour 2011 permet, dès l'année du mariage ou de celle de la conclusion du pacte, de soumettre à une imposition commune les personnes mariées et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, voir cf. n^{os} 25 et suiv.

I. Personnes mariées

14

Quel que soit leur régime matrimonial, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune (CGI, art. 6, 1), sauf application des dispositions particulières visées cf. n°25 et suivants ci-après.

Les époux signent conjointement la déclaration d'ensemble de leurs revenus ; la déclaration signée par un seul des conjoints est néanmoins opposable à l'autre.

L'imposition commune est établie au nom de l'époux, précédé de la mention « Monsieur ou Madame » (CGI, art. 6, 1-al. 2).

Remarque : S'il le souhaite, le couple marié peut recevoir l'imposition commune libellée au nom des deux conjoints «Monsieur X ou Madame Y».

Chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu relatif à leur imposition commune mais peut demander à être déchargé de cette obligation (CGI, art. 1691 bis ; ann. II, art. 382 bis à 382 quinquies) (cf. Sur la décharge en responsabilité solidaire cf. Livre CTX n° 9083, BOI-CTX-DRS et Livre REC n° 7881-7).

Chacun des époux a qualité pour suivre les procédures de contrôle relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer.

II. Personnes liées par un pacte civil de solidarité (PACS)

(CGI, art. 6, 1-al. 3)

14-1

1. Modalités de l'imposition des partenaires liés par un PACS

a. Principe

Une déclaration commune doit être souscrite au nom des deux partenaires liés par un PACS sauf, application des dispositions particulières visées ci-après, cf. n° 24. Cette déclaration commune doit être signée conjointement par chacun d'entre eux. La déclaration signée par un seul des partenaires est néanmoins opposable à l'autre.

L'imposition commune est établie à leurs deux noms séparés par le mot « ou ».

Chacun des partenaires liés par un PACS est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu relatif à leur imposition commune mais peut demander à être déchargé de cette obligation (CGI, art. 1691 bis ; ann. II, art. 382 bis à 382 quinquies).

Chacun des partenaires liés par un PACS a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer.

Remarque : Pour plus de précisions sur les dispositions en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 16-1.

b. Étendue de l'imposition commune

L'imposition commune porte sur l'ensemble des revenus ou bénéfices perçus ou réalisés, par chacun des partenaires du PACS ainsi que par leurs enfants ou personnes à charge au sens des articles 196, 196 A bis et 196 B du CGI.

2. Conséquences de l'imposition commune au regard de l'impôt sur le revenu

Les règles d'imposition d'assiette, liquidation de l'impôt sur le revenu ainsi que celles concernant la souscription des déclarations et le contrôle de cet impôt prévues pour les contribuables mariés s'appliquent dans les mêmes conditions aux partenaires liés par un PACS (CGI, art. 7).

III. Personnes liées par un partenariat civil enregistré à l'étranger

(CGI, art. 6, 1-al. 3)

14-2

Dès lors qu'un partenariat civil étranger est reconnu par le droit civil français sur le fondement de l'article 515-7-1 du code civil ou sur le fondement d'une convention internationale, il est fait application, pour l'impôt sur le revenu, des mêmes règles que celles régissant la situation des partenaires liés par un PACS s'il répond aux mêmes conditions que ce dernier.

Voir également RES N° 2011/27 au BOI-IR-CHAMP-20-10.

C. Détermination de l'ensemble des revenus

15

Dans le cadre de chacune des catégories de revenus (traitements et salaires, bénéfices non commerciaux, etc.), il convient de déterminer distinctement les bénéfices ou revenus réalisés par chaque membre du foyer fiscal. Ce n'est qu'après avoir été ainsi évalués séparément que les bénéfices ou revenus sont cumulés en vue de leur imposition, au nom du contribuable.

Cependant, pour la détermination des revenus fonciers, il est fait masse, sur le même imprimé de déclaration **2044** (CERFA n° 10334) disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires», des revenus bruts et des charges correspondant à l'ensemble des propriétés imposables au nom du contribuable.

Chapitre 2 : Dérogations à la règle de l'imposition par foyer

(BOI-IR-CHAMP-20-20 et suivants)

A. Dérogations facultatives

(CGI, art. 6, 2 et 6, 3 et BOI-IR-CHAMP-20-20-20)

I. Imposition distincte des enfants célibataires âgés de moins de 18 ans

18

Conformément au principe déjà énoncé, le contribuable est imposé sur l'ensemble des revenus du foyer (cf. n° 15). Or, compte tenu des modalités de calcul de l'impôt (cf. n° 95), il peut se trouver désavantagé par l'application stricte de ce principe, lorsque ses enfants bénéficient de revenus propres.

C'est pourquoi, en vertu des dispositions du 2 de l'article 6 du CGI, le contribuable peut réclamer des impositions distinctes pour ses enfants mineurs lorsqu'ils tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de la sienne.

- **Enfants concernés.** Il s'agit des enfants célibataires mineurs, c'est-à-dire âgés de moins de 18 ans au 1er janvier de l'année d'imposition. Le contribuable peut aussi renoncer à compter à charge ses enfants célibataires majeurs infirmes.

- **Option du contribuable**. Tout contribuable qui a des enfants répondant aux conditions ci-dessus énoncées peut :

  • **soit demander leur imposition distincte** ; dans ce cas, l'intéressé perd le droit de comprendre les enfants parmi les personnes à sa charge et ces derniers doivent déclarer eux-mêmes leurs propres revenus ;
  • **soit les porter à sa charge ;** il doit alors comprendre le revenu propre des enfants dans sa déclaration, mais bénéficie, pour le calcul de l'impôt, d'un nombre de parts plus élevé.

L'option pour l'imposition distincte doit être formulée expressément par le contribuable dans une note jointe à sa déclaration de revenus n° **2042**; elle est valable uniquement pour les personnes qu'elle désigne (un ou plusieurs enfants à charge) et pour l'imposition des revenus de l'année qu'elle concerne.

À défaut d'option expresse, l'imposition distincte d'un enfant ne doit pas être refusée si, compte tenu notamment de la production de déclarations séparées, il ne subsiste aucun doute sur les intentions des intéressés.

Remarques :

Si le choix opéré par les intéressés se révèle finalement désavantageux, ceux-ci peuvent obtenir, sur leur demande, la remise gracieuse de l'impôt excédentaire. Toutefois, la remise doit être refusée lorsqu'elle est demandée à la suite de rehaussements impliquant l'absence de bonne foi des intéressés.

Les revenus perçus par les enfants réputés à la charge égale de l'un ou l'autre de leurs parents sont, sauf preuve contraire, réputés également partagés entre les parents (CGI, art. 6).

II. Rattachement des enfants célibataires majeurs, des enfants ayant fondé un foyer distinct et des enfants majeurs devenus orphelins et recueillis

(BOI-IR-LIQ-10-10-10-20).

18-1

Les parents d'enfants majeurs ont la possibilité :

- soit d'accepter leur rattachement dans les conditions exposées aux n^{os} 8 et suiv.;

- soit de déduire une pension alimentaire (cf. n^{os} 72 et suiv.).

Ainsi, un contribuable **ne peut** au titre d'une même année et pour un même enfant, **bénéficier à la fois de la déduction d'une pension alimentaire et du rattachement.**

1. Enfants célibataires majeurs

Remarque : Les enfants veufs, divorcés ou séparés, lorsqu'ils n'ont pas d'enfant à charge, sont assimilés aux enfants célibataires.

18-2

Selon le principe posé par le 1° du 3 de l'article 6 du CGI, les enfants célibataires âgés de plus de 18 ans ne font plus normalement partie de leur foyer fiscal d'origine. Les intéressés sont donc, en principe, imposables sous leur propre responsabilité.

Toutefois, le 2° du 3 de l'article 6 du CGI leur offre la possibilité de renoncer à être imposés personnellement et **de demander à être rattachés au foyer fiscal de leurs parents**.

L'option pour le rattachement est réservée aux enfants majeurs qui remplissent l'une des conditions suivantes :

- être âgés de moins de 21 ans ;

- être âgés de moins de 25 ans, s'ils justifient de la poursuite de leurs études ;

- quel que soit leur âge, s'ils effectuent leur service national : militaire ou au titre de la coopération ou dans une formation civile.

Remarque : Il est précisé que les jeunes Françaises volontaires sont considérées comme accomplissant leur service militaire au début de la période de leur engagement, pour la durée du service actif légal. Elles peuvent donc demander à être rattachées au foyer fiscal de leurs parents pendant cette période.

En principe, le rattachement est opéré au foyer fiscal qui avait compté l'enfant à charge pour l'année précédant celle de ses 18 ans. Lorsque les parents sont imposés séparément, l'année de ses 18 ans, l'enfant ne peut demander son rattachement qu'au seul parent qui le compte à charge comme enfant mineur au 1er janvier de l'année d'imposition. L'année suivante, le rattachement peut être demandé à l'un ou l'autre des parents au titre des années qui suivent celle au cours de laquelle l'enfant atteint sa majorité (CGI, art. 6, 3-2°).

Le rattachement doit être demandé au même foyer fiscal pour l'année entière.

Ainsi, l'année du divorce ou de la séparation des parents, le rattachement doit être demandé, soit au père ou à la mère imposés distinctement, soit au foyer fiscal des parents imposés conjointement (cf. n° 26).

De même, l'année du décès de l'un de ses parents, l'enfant majeur doit demander son rattachement, soit au foyer fiscal de ses parents imposés conjointement (sauf opposition des héritiers), soit à son parent survivant (cf. n^{o} 18-6).

Une personne majeure peut demander son rattachement au foyer fiscal du contribuable qui l'a recueillie pendant sa minorité (cf. n^{o} 18-6 pour les enfants majeurs et orphelins recueillis après la date de leur majorité).

Les enfants majeurs qui ne perçoivent aucun revenu peuvent demander leur rattachement aux familles d'accueil agréées par la DDASS comme assistantes maternelles, s'ils ont été accueillis avant leur majorité et si ces familles ne perçoivent plus aucune aide financière. Les pupilles de l'État peuvent être rattachés dans les mêmes conditions à la famille qui les a accueillis pendant leur minorité.

L'exercice de l'option est **soumis à deux conditions :**

- l'enfant doit demander son rattachement ;

- cette demande doit être acceptée par les parents.

L'option de l'enfant doit être formulée dans le délai imparti aux parents bénéficiaires du rattachement pour produire leur propre déclaration. Elle **est annuelle** et doit donc être renouvelée chaque année. Elle **est irrévocable**.

Remarque : Si le choix opéré par les intéressés se révèle finalement désavantageux, ceux-ci peuvent obtenir, sur leur demande, la remise gracieuse de l'impôt excédentaire ; toutefois, la remise doit être refusée lorsqu'elle est demandée à la suite de rehaussements impliquant l'absence de bonne foi des intéressés.

Le rattachement entraîne pour les parents l'obligation d'inclure dans leur revenu imposable les revenus perçus par l'enfant **pendant l'année entière**. Cette règle a une portée générale. Elle s'applique même pour l'année au cours de laquelle l'enfant :

- atteint l'âge de 21ans, ou celui de 25 ans s'il est étudiant ;

- commence ou finit son service national ;

- achève ses études avant 25 ans.

2. Enfants célibataires atteignant l'âge de 18 ans au cours de l'année

18-3

Les enfants qui atteignent l'âge de 18 ans en cours d'année, peuvent être comptés à charge en qualité d'enfant mineur au titre de l'année considérée (cf. n°88). Dans ce cas, les parents incluent dans leur revenu imposable les revenus perçus par l'enfant du 1er janvier à la date de la majorité.

L'enfant, de son côté, est tenu de déclarer les revenus qu'il a perçus depuis la date de sa majorité.

Bien entendu, l'option pour le rattachement de cette partie du revenu au foyer des parents peut toujours être exercée dans les conditions prévues ci-dessus (cf. n°18-2). Le parent auquel l'enfant est ainsi rattaché doit alors déclarer **la totalité** du revenu annuel de celui-ci.

Les parents peuvent demander l'imposition distincte de leur enfant mineur au 1er janvier (cf. n°18). Ce dernier est alors taxable à raison de la totalité des revenus de l'année.

Précisions pour l'année où l'enfant atteint l'âge de 18 ans, voir le BOI-IR-LIQ-10-10-10-20.

L'année où l'enfant atteint sa majorité, le contribuable **ne peut à la fois** le considérer à charge et déduire une pension alimentaire pour cet enfant.

Par ailleurs, dans le cas des parents imposés séparément (personnes divorcées ou séparées, notamment), le rattachement peut, en principe, être demandé à l'un ou à l'autre de ceux-ci (CGI, art. 6, 3-2°). Par exception à ce principe, les dispositions du 3 de l'article 6 du CGI prévoient que la faculté pour l'enfant de se rattacher à l'un ou à l'autre de ses parents **ne peut pas être exercée au titre de l'année où l'enfant atteint sa majorité**. Dès lors, l'année de ses 18 ans, l'enfant ne peut demander son rattachement **qu'au seul parent** qui le compte à charge comme enfant mineur au 1er janvier de l'année d'imposition.

3. Enfants ayant fondé un foyer distinct

18-4

Les enfants mariés ou pacsés, quel que soit leur âge, doivent être considérés comme ayant fondé un foyer distinct. Ils sont donc imposables sous leur propre responsabilité.

Toutefois, le dernier alinéa du 2° du 3 de l'article 6 du CGI leur étend le régime **de rattachement sur option** prévu à l'égard des enfants majeurs célibataires.

Les enfants concernés par cette mesure sont :

- ceux qui se trouvent dans l'une des situations de famille suivantes;

  • mariés ou pacsés, ayant ou non des enfants;
  • célibataires, veufs, divorcés ou séparés, lorsqu'ils sont chargés de famille.

- **et qui** satisfont **en outre** à l'une des conditions suivantes:

  • sont âgés de moins de 21ans;
  • sont âgés de moins de 25 ans, lorsqu'ils poursuivent leurs études;
  • effectuent leur service national, quel que soit leur âge.

Pour les enfants mariés ou pacsés, le rattachement du couple est **global**. Il peut être demandé par l'un ou l'autre des époux ou partenaires dès lors que **l'un** d'eux remplit les conditions requises ; l'enfant célibataire, veuf, divorcé ou séparé, chargé de famille, ne peut demander son rattachement que s'il remplit, à titre personnel, les conditions pour pouvoir être compté à charge.

Les enfants mariés ou pacsés peuvent demander le rattachement aux parents de l'un ou de l'autre des conjoints. Si ces parents sont divorcés ou imposés séparément, le rattachement peut être effectué au profit de l'un ou de l'autre. Bien entendu, le jeune couple ne peut se rattacher qu'à un seul de ces contribuables.

L'enfant chargé de famille, célibataire, veuf, divorcé ou séparé, peut demander le rattachement à ses propres parents ou à l'un d'eux s'ils sont eux-mêmes divorcés ou imposés séparément.

L'option est opérée dans les mêmes conditions que pour les enfants majeurs célibataires (cf. n° 18-2).

Le rattachement entraîne, pour le parent qui en est bénéficiaire, l'obligation d'inclure dans son revenu imposable les revenus perçus **pendant l'année entière** par l'enfant ou le jeune couple. En contrepartie, ce parent bénéficie **d'un abattement** (cf. n° 87-1).

Cette règle a une portée générale. Elle s'applique même pour l'année au cours de laquelle l'enfant, ou son conjoint, suivant le cas :

- atteint l'âge de 21 ans, ou celui de 25 ans, s'il est étudiant ;

- commence ou finit son service national ;

- achève ses études avant 25 ans.

> **Remarque** : En cas de mariage en cours d'année, l'un ou l'autre des époux s'il a moins de 21 ans, ou moins de 25 ans lorsqu'il poursuit ses études, peut demander son rattachement au foyer fiscal de ses parents pour la période antérieure au mariage. Les parents doivent alors ajouter à leurs revenus ceux dont il a éventuellement disposé du 1er janvier au jour du mariage. Mais, ils ne peuvent cumuler, la même année, la majoration du quotient familial pour l'enfant célibataire à charge et l'abattement pour les enfants mariés à charge (cf. nos 87-1 et 88).

4. Enfants infirmes majeurs ou ayant fondé un foyer distinct

18-5

- Les enfants infirmes majeurs, quel que soit leur âge, n'ayant pas fondé un foyer distinct, ont la qualité d'enfant à charge ; ils peuvent donc être pris en compte pour la détermination du quotient familial au même titre que les enfants infirmes mineurs (cf. n° 88).

- Les enfants infirmes ayant fondé un foyer distinct peuvent, quel que soit leur âge, demander le rattachement au foyer de leurs parents, et faire bénéficier ainsi le foyer de rattachement de l'abattement correspondant (cf. n° 87-1).

Toutefois, les parents d'enfants infirmes majeurs ou ayant fondé un foyer distinct, peuvent déduire une pension alimentaire (cf. nos 72 et suiv.). Ils renoncent alors à leur prise en compte dans le quotient familial ou au bénéfice du rattachement.

5. Enfants majeurs devenus orphelins de père ou de mère après leur majorité et recueillis

18-6

Le 3° du 3 de l'article 6 du CGI, autorise les **enfants majeurs devenus orphelins** de père et de mère **après la date de leur majorité**, à demander leur rattachement au foyer fiscal du contribuable qui les a recueillis, lorsque l'une des conditions prévues aux nos 18-2, 18-4 et 18-5 est remplie.

Cette demande de rattachement peut être formulée par un enfant majeur orphelin recueilli lorsque :

• l'un des parents est décédé durant la minorité de l'enfant et le parent survivant après la date de sa majorité ;

• ou les deux parents sont décédés après la date de la majorité de l'enfant.

L'enfant majeur, devenu orphelin de père ou de mère après la date de sa majorité, doit vivre sous le même toit que le contribuable qui le recueille. Celui-ci doit assumer de manière effective et exclusive la charge matérielle de l'enfant recueilli.

B. Dérogation obligatoire : impositions distinctes des époux ou des partenaires

(CGI, art. 6, 4 et 7; BOI-IR-CHAMP-20-20-10)

19

Les époux ou les partenaires peuvent faire l'objet d'une **imposition distincte,** l'année du mariage ou de la conclusion du PACS, sur option.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, le 6 de l'article 6 du CGI, prévoit que chacun des époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un pacte civil de solidarité **est personnellement imposable pour les revenus dont il a disposé pendant l'année de la réalisation** de l'une des conditions du 4 de ce même article 6, ainsi que pour la quote-part des revenus communs lui revenant.

À défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales

entre les époux, partenaires, anciens époux ou anciens partenaires liés par un pacte civil de solidarité.

Les revenus communs sont, sauf preuve contraire, réputés partagés en deux parts égales entre les époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité.

Chacun des époux ou anciens époux, partenaires ou anciens partenaires liés par un PACS doit souscrire une déclaration de revenus pour l'année entière de la réalisation de l'événement.

I. Séparés de biens et ne vivant pas sous le même toit

(CGI, art. 6, 4-a)

20

1. Pour les époux

Les deux conditions, séparation de biens et vie séparée des époux, doivent être simultanément remplies, que la rupture de la vie commune provienne de dissentiments entre les intéressés ou d'une cause indépendante de leur volonté.

2. Pour les partenaires liés par un PACS ou par un partenariat civil étranger.

Aux termes des dispositions de l'article 515-5 du code civil, les biens des personnes liées par un PACS sont présumés indivis.

Cette règle devrait par conséquent exclure, dans la généralité des cas, l'imposition séparée fondée sur les critères visés au a du 4 de l'article 6 du CGI (séparation de biens et domiciles distincts).

Toutefois, l'imposition distincte des revenus devra être retenue à l'égard des personnes qui organisent, dans le cadre du pacte, un régime relatif aux biens produisant des effets identiques à celui de la séparation des biens défini aux articles 1536 à 1543 du code civil et résident séparément, sans égard aux motifs justifiant la résidence séparée (dissentiment, raisons professionnelles ou de santé, etc...).

Par analogie avec la jurisprudence applicable aux couples mariés (Conseil d'État, arrêt du 25 avril 2003 n° 181719, 8e et 3e s.-s.), les partenaires liés par un PACS qui, **de manière constante**, ne vivent pas sous le même toit **doivent effectuer** des déclarations de revenus **séparées**, alors même que les intéressés agiraient de concert pour la gestion d'intérêts matériels et patrimoniaux communs et se rendraient réciproquement visite.

II. En instance de séparation de corps ou de divorce, et autorisés par le juge à avoir des résidences séparées

(CGI, art. 6, 4-b)

20-1

1. 1. Pour les époux

Dans ce cas, chacun des époux est soumis à l'impôt sur le revenu à raison des différents revenus qu'il réalise ou dont il a la disposition ainsi que de la moitié des revenus communs, quel que soit le sort de ces revenus dans le cadre de la liquidation ultérieure de la communauté.

En ce qui concerne tant la déduction que l'imposition des prestations servies durant l'instance (cf. n° 73).

2. Pour les partenaires liés par un PACS ou par un partenariat civil étranger

Les dispositions du b du 4 de l'article 6 du CGI sont par construction inapplicables aux partenaires liés par un PACS puisque la rupture de celui-ci s'organise autour de règles définies à l'article 515-7 du code civil, différentes de celles du divorce ou de la séparation de corps.

III. En cas d'abandon du domicile conjugal et revenus distincts

(CGI, art. 6, 4-c)

20-2

1. Pour les époux

Les deux conditions, rupture du foyer et disposition de revenus distincts, doivent être remplies

simultanément.

Il est précisé que l'habitation séparée des époux doit résulter d'une rupture effective du foyer et non de l'éloignement temporaire et accidentel des intéressés.

D'autre part, chacun des époux doit disposer de revenus professionnels ou patrimoniaux distincts. Ne constituent pas de tels revenus les sommes versées en exécution de l'obligation de secours entre époux qui découle des articles 212 à 214 du code civil.

Dans les différentes situations visées ci-dessus, l'imposition distincte des époux est applicable de plein droit et chacun d'eux est imposable sur ses revenus propres et ceux des personnes à sa charge (sur cette notion, cf. n^{os} 88 et suiv.). Le nombre de parts à retenir est déterminé dans les conditions exposées aux n^{os} 93 et suiv.

2. Pour les partenaires liés par un PACS ou par un partenariat civil étranger

Lorsque les circonstances de fait permettront d'établir que la communauté de vie qui caractérise le PACS fait effectivement défaut en raison notamment de l'abandon du domicile commun par l'un des partenaires et que par ailleurs chacune des personnes constituant le pacte dispose de revenus distincts, les contribuables concernés **sont tenus** d'effectuer des déclarations de revenus **distinctes**, à l'instar des couples mariés.

Remarque : Pour plus de précisions sur les dispositions en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 24.

Chapitre 3 : Modifications de la situation personnelle des époux

(CGI, art. 6,1; 6,4; 6,5 et 6,8 ; CGI, ann. III, art. 43 bis, BOI-IR-CHAMP-20-20-10)

A. Mariage

25

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, l'article 95 de la loi de finances pour 2011 a modifié les obligations déclaratives des contribuables relatives à l'année du mariage.

I. Principe : imposition commune

25-1

Pendant l'année du mariage, les personnes mariées sont soumis à une **imposition commune** pour les revenus dont ils ont disposé (CGI, art. 6, 5).

Dans ce cas, une seule déclaration **2042** est souscrite pour les revenus perçus par les époux l'année de leur mariage pour la période allant du 1er janvier au 31décembre.

Par conséquent, **une seule imposition** est établie l'année du mariage pour les époux imposés conjointement. Sauf, le cas échéant, demande de rattachement au foyer des parents cf. n° 18-1 et suivants.

II. Exception sur option des époux : imposition distincte

25-2

Pendant l'année du mariage, les époux peuvent toutefois opter pour l'imposition distincte des revenus dont chacun a personnellement disposé ainsi que de la quote-part des revenus communs lui revenant.

À défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux (CGI, ann. III, art. 43 bis, II et III).

Cette option est exercée de manière irrévocable dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration initiale des revenus mentionnée à l'article 170 du CGI.

Le choix de cette option implique la souscription de deux déclarations **2042** pour les revenus perçus l'année du mariage pour la période allant du 1er janvier au 31décembre, soit une déclaration par époux.

Dans le cas du choix de l'option, deux impositions sont établies l'année du mariage. Chaque époux est soumis personnellement à l'impôt.

B. Divorce ou séparation

26

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, l'article 95 de la loi de finances pour 2011 a modifié les obligations déclaratives des contribuables relatives à l'année du divorce ou de la séparation.

Pendant l'année de la réalisation de la séparation (CGI, art. 6, 4) **ou du divorce**, chacun des époux ou anciens époux est **personnellement imposable** pour les revenus dont il a disposé ainsi que pour la quote-part des revenus communs lui revenant (CGI, art. 6, 6).

À défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les époux ou anciens époux (CGI, ann. III, art. 43 bis, II et III).

Les revenus communs sont, sauf preuve contraire, réputés partagés en deux parts égales entre les époux ou partenaires.

Deux déclarations 2042 doivent être souscrites, soit une par époux ou ancien époux, pour la période allant du 1er janvier au 31 décembre de l'année de la réalisation de l'événement.

Par conséquent, **une imposition personnelle** est établie au nom de chacun des époux ou anciens époux.

Les époux qui font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt sur le revenu ne sont pas tenus solidairement responsables pour le paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux revenus dont leur conjoint a disposé au titre de l'année de la séparation ou du divorce.

C. Décès

27

Le 8 de l'article 6 du CGI instauré par l'article 95 de la loi de finances pour 2011, depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, n'apporte pas de modification sur les obligations déclaratives des contribuables afférentes à l'année du décès d'un des conjoints.

En cas de décès de l'un des conjoints, l'impôt afférent aux bénéfices et revenus non encore taxés est établi **au nom des époux**.

Le conjoint survivant est **personnellement imposable** pour la **période postérieure au décès**.

Deux déclarations **2042** (CERFA n°10330) sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires » doivent être souscrites pour ces deux périodes (avant et après le décès).

Quel que soit le conjoint décédé, deux impositions sont établies l'année du décès :

- la première, pour les bénéfices et revenus du foyer non encore taxés et qui est établie au nom du mari précédé de la mention « Monsieur ou Madame », pour la période du 1er janvier jusqu'à la date du décès ;

- la seconde, au nom de l'époux survivant, sur ses revenus propres et ceux des personnes à sa charge, pour la période postérieure au décès.

Remarque : Deux impositions l'année du décès, sous réserve de l'établissement d'une imposition distincte pour les revenus qui ne doivent échoir normalement qu'au cours d'une année postérieure au décès (CGI, art. 204 ; cf. n° 401).

D. Assiette des impositions depuis l'imposition des revenus de l'année 2011

28

L'assiette des impositions dépend de la situation de famille liés aux événements de la vie.

I. Année du mariage avec option imposition distincte, du divorce ou de la séparation

28-1

La répartition des revenus entre le ménage et chacun des époux ou ex-époux s'effectue, en principe, en fonction de la date de mise à disposition des revenus propres (cf. n° 51) et, sauf accord écrit, par part égale pour les revenus communs (CGI, ann. III, art. 43 bis).

Les charges déductibles du revenu global (cf. nos 58 et suiv.) et celles donnant lieu à réductions (cf. nos 110 et suiv.) ou crédits d'impôt (cf. nos 218 et suiv.) sont réparties compte tenu de la date de leur paiement ou selon le mode de répartition sollicité conjointement et par écrit par les époux ou ex-époux.

II. Année du décès

28-2

Se reporter au nos400 et suivant du présent livre.

Chapitre 4 : Modifications intervenant dans le cadre du pacte civil de solidarité (PACS)

(CGI, art. 6,5; 6,6 et 6, 8; ann. III, art. 43 bis, BOI-IR-CHAMP-20-20-10 et BOI-IR-CHAMP-20-20-20)

Depuis de l'imposition des revenus de l'année 2004, les conditions d'imposition des personnes liées par un PACS sont alignées sur celles applicables aux contribuables mariés, à l'exception, jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, de certains cas de rupture du pacte civil de solidarité.

L'article 95 de la loi de finances pour 2011 a apporté des modifications identiques à celles applicables aux contribuables mariés depuis l'imposition des revenus de l'année 2011.

Remarque : Pour les partenaires liés par un partenariat civil étranger. Sur le plan fiscal, il est admis que le dispositif de reconnaissance de ces unions civiles contractées à l'étranger s'appliquent depuis l'imposition des revenus de l'année 2009 (RES N° 2011/27 au BOI-IR-CHAMP-20-10).

A. Année de conclusion du pacte civil de solidarité

29

Ces dispositions s'appliquent depuis l'imposition des revenus de l'année 2011.

I. Principe : imposition commune

29-1

Pendant l'année de la conclusion du pacte, les partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) sont soumis à une **imposition commune** pour les revenus dont ils ont disposé.

Dans ce cas, une seule déclaration **2042** (CERFA n° 10330) est souscrite pour les revenus perçus par les partenaires liés par un PACS l'année de la conclusion du pacte pour la période allant du 1er janvier au 31 décembre.

Par conséquent, **une seule imposition** est établie l'année de la conclusion du PACS pour les partenaires imposés conjointement.

Il en est de même pour les partenaires d'un PACS, conclu au titre d'une année antérieure, qui prend fin par le mariage de ces partenaires entre eux.

La déclaration **2042** (CERFA n° 10330) est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »

II. Exception sur option des partenaires: imposition distincte

29-2

Pendant l'année de la conclusion du pacte, les partenaires liés par un PACS peuvent toutefois **opter pour l'imposition distincte** des revenus dont chacun a disposé personnellement ainsi que de la quote-part des revenus communs lui revenant.

À défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les partenaires liés par un PACS (CGI, ann. III, art. 43 bis, II et III).

Cette **option** est exercée de manière irrévocable dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration initiale des revenus mentionnée à l'article 170 du CGI.

Elle n'est pas applicable lorsque les partenaires liés par un PACS, conclu au titre d'une année antérieure, se marient entre eux.

Le choix de cette option implique la souscription de deux déclarations **2042** (CERFA n° 10330) pour les revenus perçus l'année de la conclusion du pacte pour la période allant du 1er janvier au 31décembre, soit une déclaration par partenaire.

Dans le cas du choix de l'option, **deux impositions** sont établies l'année de la conclusion du pacte. Chaque partenaire est soumis personnellement à l'impôt.

Il en est de même pour les personnes qui se marient au cours de la même année que celle de la conclusion du PACS.

C'est le cas également des personnes liées par un PACS au titre d'une année antérieure dont le pacte a été dissous et qui se marient ultérieurement.

B. Année de rupture du pacte civil de solidarité ou de séparation

30

Ces dispositions s'appliquent depuis l'imposition des revenus de l'année 2011.

Pendant l'année de la réalisation de la séparation (CGI, art. 6, 4) ou de la dissolution du pacte, chacun des partenaires ou anciens partenaires liés par un PACS **est personnellement imposable** pour les revenus dont il a disposé ainsi que pour la quote-part des revenus communs lui revenant.

À défaut de justification de cette quote-part, ces revenus communs sont partagés en deux parts égales entre les partenaires ou anciens partenaires (CGI, ann. III, art. 43 bis, II et III).

Les revenus communs sont, sauf preuve contraire, réputés partagés en deux parts égales entre les partenaires ou anciens partenaires.

Deux déclarations **2042** (CERFA n° 10330) doivent être souscrites, soit une par partenaire ou ancien partenaire, pour la période allant du 1er janvier au 31 décembre de l'année de la réalisation de l'événement.

Par conséquent, **une imposition personnelle** est établie au nom de chacun des partenaires ou anciens partenaires.

Les partenaires qui font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt sur le revenu ne sont pas tenus solidairement responsables pour le paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux revenus dont leur partenaire a disposé au titre de l'année de la séparation ou de la dissolution du pacte.

C. Année du décès d'un des partenaires

31

Le 8 de l'article 6 du CGI, instauré par l'article 95 de la loi de finances pour 2011 depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, n'apporte pas de modification sur les obligations déclaratives des contribuables afférentes à l'année du décès d'un des partenaires.

En cas de décès de l'un des partenaires, l'impôt afférent aux bénéfices et revenus non encore taxés est établi **au nom des partenaires**.

Le partenaire survivant est **personnellement imposable** pour la **période postérieure** au décès.

Deux déclarations **2042** (CERFA n° 10330) doivent être souscrites pour ces deux périodes (avant et après le décès).

Quel que soit le partenaire décédé, **deux impositions sont établies** l'année du décès :

- la première, pour les bénéfices et revenus du foyer non encore taxés et qui est établie au nom des deux partenaires, pour la période du 1er janvier jusqu'à la date du décès ;

- la seconde, au nom du partenaire survivant, sur ses revenus propres et ceux des personnes à sa charge, pour la période postérieure au décès.

La déclaration **2042** (CERFA n° 10330) est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires » .

Titre 3 : Personnes affranchies de l'impôt

(CGI, art. 5 ; BOI-IR-CHAMP-30)

Chapitre 1 : Personnes de situation modeste

Des mesures particulières d'exonération sont prévues en faveur des contribuables de situation modeste, quel que soit leur nombre de parts (en ce qui concerne les abattements sur le revenu imposable, cf. n° 87).

A. Salariés, pensionnés, crédirentiers dont le revenu global n'excède pas le minimum garanti

35

Par application des dispositions du 2° de l'article 5 du CGI, les personnes physiques qui bénéficient principalement - c'est-à-dire pour plus de la moitié de leur revenu - de traitements, salaires, pensions et rentes viagères (à titre gratuit ou à titre onéreux) sont exonérées d'impôt sur le revenu lorsque le revenu global n'est pas supérieur au montant du minimum garanti prévu par l'article L. 3231-12 du code du travail pour l'année considérée, soit **7 259 €** pour **2013**.

> **Remarque** : Le revenu global à comparer au minimum garanti est constitué par le total des revenus nets tels qu'ils sont définis au n°36 ci-dessous avant application des abattements pour personnes âgées ou pour enfants à charge ayant fondé un foyer distinct, mais après déduction des déficits reportables des années antérieures, de la fraction de CSG déductible du revenu imposable et des charges déductibles du revenu global.

Cette exonération ne se cumule pas avec celle prévue en faveur des contribuables aux ressources modestes qui s'applique le plus souvent.

B. Contribuables ne disposant que de ressources modestes

36

En vertu des dispositions du 2° bis de l'article 5 du CGI, une limite d'exonération spéciale est prévue en faveur des contribuables ne disposant que de modestes ressources.

Les contribuables dont le revenu net de frais professionnels n'excède pas **8 680 €** ou **9 490 €** s'ils sont âgés de plus de 65 ans au 31décembre de l'année **2013**, sont exonérés d'impôt. La condition d'âge est considérée comme remplie si l'un des époux soumis à une imposition commune a plus de 65 ans.

Cette limite est la même pour les salariés, les pensionnés et les non-salariés.

> **Remarque** :
>
> Les traitements et salaires sont à retenir après déduction des frais professionnels, les pensions et rentes viagères à titre gratuit, après application de l'abattement de 10 %.
>
> Les bénéfices des professions industrielles, artisanales, commerciales, agricoles et libérales sont retenus pour leur montant net avant application, le cas échéant, du coefficient de 1,25.
>
> Les autres revenus sont à retenir pour leur montant net imposable avant application, le cas échéant, du coefficient de 1,25.
>
> L'appréciation du revenu doit s'effectuer avant déduction des déficits des années antérieures, de la fraction de CSG déductible du revenu imposable, des charges du revenu global, de l'abattement spécial prévu en faveur des personnes âgées, et de l'abattement pour enfants à charge mariés (cf. n°s 87 et 87-1).

C. Minimum de perception

(CGI, art. 1657,1bis et BOI-IR-LIQ-20-20-40)

38

La cotisation initiale d'impôt sur le revenu plus celle des prélèvements sociaux établie au titre de l'année **2013**, ne sont pas mise en recouvrement lorsque le montant global, avant imputation de tout crédit d'impôt, est **inférieur à 61 €**.

Si le montant de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux est supérieur ou égal au seuil de recouvrement, avant imputation des crédits d'impôt, mais devient inférieur à ce seuil après cette imputation, ce montant est mis en recouvrement sous réserve qu'il excède **12 €**.

Remarques :

Par cotisation initiale, il convient d'entendre celle qui résulte de la première liquidation de l'impôt afférent et des prélèvements sociaux aux revenus perçus par le contribuable au cours de l'année de référence.

Il s'ensuit que les cotisations correspondant à des impositions supplémentaires doivent être mises en recouvrement même si leur montant est inférieur au minimum de perception, dès lors que le total formé par le montant de la cotisation initiale et de l'imposition supplémentaire atteint 61 € pour l'année 2013.

Par ailleurs, lorsque la cotisation initiale n'a pas été mise en recouvrement, la somme à payer en cas d'imposition supplémentaire doit englober cette cotisation initiale. En effet, la non-mise en recouvrement ne constitue pas une exonération.

Appréciation de la limite de 61€.

Il convient de retenir le montant de la cotisation établie à raison de l'ensemble des revenus taxés au titre de l'année d'imposition (impôt sur le revenu déterminé selon le barème progressif et impôt sur le revenu calculé selon un taux proportionnel, le cas échéant) après décote et réductions d'impôt s'il y a lieu, mais avant imputation des retenues à la source sur certaines sommes payées à des personnes domiciliées hors de France (cf. Livre I partie Situations liées au domicile).

Il est précisé, en outre, qu'il y a lieu de faire abstraction des pénalités éventuellement applicables.

Portée de la mesure.

La non-mise en recouvrement des cotisations inférieures à **61 €** ne constitue pas une exonération d'impôt sur le revenu.

Ainsi, un contribuable dont la cotisation initiale s'élève à **20 €** avant imputation d'un crédit d'impôt de **10 €** ne pourra prétendre au remboursement du crédit d'impôt bien que sa cotisation n'ait pas été mise en recouvrement. De même, si le crédit d'impôt est supérieur au montant de la cotisation initiale qui n'a pas été mise en recouvrement, seule la différence est remboursée dans les conditions prévues.

Pratiquement, compte tenu de la tranche de revenu taxée au taux zéro, l'impôt n'est pas réclamé aux contribuables dont le revenu net imposable est inférieur en 2013 aux chiffres suivants :

Nombre de parts	Revenu net imposable inférieur à
1 part	12 067 €
1,5 part	15 190 €
2 parts	18 195 €
2,5 parts	21 201 €
3 parts	24 206 €
3,5 parts	27 212€
4 parts	30 217 €
4,5 parts	33 223 €
5 parts	36228 €
5,5 parts	39 234 €

Chapitre 2 : Autres personnes exonérées

39

Les **ambassadeurs et agents diplomatiques**, les **consuls** et **agents consulaires** de nationalité

étrangère, qui ne sont pas résidents permanents, sont exonérés d'impôt sur le revenu sur leurs rémunérations officielles et leurs revenus privés de source étrangère sous réserve de l'application des conventions fiscales bilatérales tendant à éviter les doubles impositions.

Concernant les rémunérations versées au personnel de la **délégation en France du comité international de la Croix-Rouge** située à Paris, et les rémunérations versées aux **fonctionnaires des institutions spécialisées** des Nations unies, se reporter au BOI-IR-CHAMP-30.

Partie 2 : Base d'imposition

(BOI-IR-BASE)

Titre 1 : Généralités

(BOI-IR-BASE-10)

51

L'impôt sur le revenu est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus de source française ou étrangère que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année (CGI, art. 12) sous réserve des dérogations pouvant résulter des conventions internationales ainsi que de certains régimes particuliers (ex. : salariés provisoirement détachés à l'étranger).

> **Remarque** : Les prestations d'avantages en nature qui continuent d'être attribuées aux ayants droit de l'Agence nationale pour la garantie des droits des mineurs, relevant du statut du mineur, en application des contrats de capitalisation de ces prestations, jusqu'à l'âge retenu pour le calcul du capital, sont considérées comme ayant été mises à disposition du contribuable au sens de l'article 12 du CGI, avant leur retenue par l'organisme chargé de leur gestion. Ces contrats de capitalisation se substituent, à titre définitif, aux prestations viagères visées au statut du mineur (Loi de finances pour 2009, art. 3).

On entend, en règle générale, par revenus tous les produits qui se renouvellent ou sont susceptibles de se renouveler. Il s'ensuit que, dès lors qu'elles présentent ce caractère, les sommes perçues ou acquises par le contribuable sont, de plein droit, soumises à l'impôt à défaut d'une disposition législative expresse les exonérant. Mais divers textes étendent le champ d'application de l'impôt à des profits ne répondant pas strictement à cette définition. Tel est le cas des plus-values effectivement réalisées par des particuliers lors de la cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature (cf. Livre sur les Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier (RFPI), cf. n^{os} 1740 et suiv.) et de celles réalisées dans l'exercice d'une activité professionnelle (cf. Livre sur les Bénéfices agricoles (BA), cf. n^{os} 2075 et suiv. ; sur les Bénéfices non commerciaux (BNC), cf. n^{os} 2474 et suiv. et sur les Bénéfices industriels et commerciaux (BIC), cf. n^{os} 3105 et suiv.).

En outre, sont imposables les gains nets en capital réalisés à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux (cf. Livre sur les Revenus et profits du patrimoine mobilier (RPPM) n° 1100 et suiv.).

Constituent sauf preuve contraire des revenus imposables :

- les sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger lorsque le contribuable n'a pas rempli les obligations déclaratives spécifiques mentionnées, (CGI, art. 1649 quater A, dernier alinéa) ;

- les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés dans les conditions prévues à l'alinéa 2 de l'article 1649 A dudit code (CGI, art. 1649 A, dernier alinéa).

L'impôt **est calculé annuellement** sur les revenus **perçus** par les membres du foyer fiscal ou dont ils **ont disposé** au cours de la même année. C'est ainsi que les revenus de l'année **2013** sont imposables au titre de l'année **2013**. En fait, l'imposition est établie et mise en recouvrement - sauf cas particuliers - en **2014** au regard de la déclaration souscrite par le contribuable.

Un revenu est considéré comme **disponible** (BOI-IR-BASE-10-10-10-40) lorsque sa perception ne

dépend que de la seule volonté du bénéficiaire ; la mise à disposition peut correspondre, notamment, à l'encaissement ou à l'inscription au crédit d'un compte. En revanche, lorsqu'il existe un droit certain à un revenu, mais que le fait créant sa disponibilité ne s'est pas encore produit (par exemple loyers payables à terme échu), le revenu est seulement réputé acquis et ne peut, en principe, être soumis à l'impôt au titre de l'année considérée.

Toutefois, la règle d'imposition du revenu au cours de l'année de disposition comporte **des dérogations.**

Ainsi en matière de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices agricoles (réels), on doit, d'une part, considérer comme recettes réalisées et dépenses supportées, les recettes et les dépenses constatées dans les écritures comptables, même si elles ne sont pas traduites par un versement effectif et, d'autre part, retenir pour l'assiette de l'impôt, les résultats de l'exercice comptable, même si cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

La fraction imposable des indemnités de départ volontaire en retraite ou de mise à la retraite peut faire l'objet d'une imposition différée.

Les contribuables licenciés et ayant perçu une indemnité compensatrice de **délai-congé** qui se rapporte à plus d'une année civile, sont autorisés à déclarer ladite indemnité en plusieurs fractions correspondant respectivement à la part de l'indemnité afférente à chacune des années considérées (CGI, art. 163 quinquies).

En cas de **décès** du contribuable, l'imposition est établie sur les revenus qu'il a acquis sans en avoir eu la disposition antérieurement à son décès (cf. n° 402).

Enfin, certaines plus-values peuvent faire l'objet de reports d'imposition (Livre sur les BIC, cf n^{os} 3105 et suiv.).

51-1

Sous réserve de ces précisions, l'impôt porte sur le **revenu global net annuel** dont dispose chaque foyer fiscal.

Ce revenu global net annuel est déterminé par référence aux produits des propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal, aux professions qu'ils exercent, à leurs traitements, salaires, pensions et rentes viagères ainsi qu'aux bénéfices de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent, sous déduction des déficits subis dans ces professions ou activités et des charges limitativement énumérées par la loi (CGI, art. 156).

La détermination du **revenu net global annuel** obéit aux modalités suivantes.

Les diverses sources de revenus sont classées dans des catégories (CGI, art. 1 A). Le revenu net de chacune de ces catégories est déterminé suivant les règles qui lui sont propres ;

Les revenus nets catégoriels sont pris en compte, selon certaines modalités, pour la fixation du revenu global.

Sur le résultat de cette prise en compte est imputé, le cas échéant, le report déficitaire afférent aux années antérieures.

Toutes ces opérations conduisent à la détermination du **revenu brut global annuel,** puis de ce revenu brut global annuel, sont déduites les **charges** du revenu global pour déterminer le **revenu net global**.

Le **revenu net imposable** est obtenu en déduisant, le cas échéant, du revenu net global, certains abattements (cf. n^{os} 87 et 87-1).

Les divers éléments entrant dans la détermination de ce revenu sont commentés ci-après.

Toutefois, ces principes de détermination du revenu net imposable comportent des **exceptions :**

- certains revenus bénéficient de **taux particuliers d'imposition** et ne sont pas totalisés avec les autres sources de revenu. Il s'agit notamment des plus-values à long terme réalisées par les entreprises industrielles et commerciales (cf. Livre BIC, cf n^{os} 3105 et suiv.), par les exploitations agricoles (cf. Livre BA, cf. n^{os} 2075 et suiv.) et par les professions non commerciales (cf. Livre BNC, cf. n^{os} 2474 et suiv.). Il en est de même, sous certaines réserves, des gains nets réalisés à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux (cf. Livre RPPM, cf. n^{os} 1401 et suiv.) ;

- le revenu soumis à l'impôt sur le revenu peut être déterminé **forfaitairement**. Tel est le cas, pour la taxation forfaitaire d'après certains éléments du train de vie (CGI, art. 168) ou pour l'imposition des personnes non domiciliées en France mais y disposant d'une habitation (cf. Situations particulières liées au domicile aux n^{os} 500 et suiv.).

Enfin, depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, pour tenir compte de l'intégration de

l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt, le montant net de certains revenus catégoriels retenus pour le calcul de l'impôt est majoré d'un coefficient de **1,25** dans les conditions exposées au 7 de l'article 158 du CGI.

Titre 2 : Constitution du revenu brut global

(BOI-IR-BASE-10 et suivants)

Chapitre 1 : Détermination du revenu net catégoriel

(BOI-IR-BASE-10-10 et suivants)

A. Principe

52

En principe, le bénéfice ou revenu net imposable est constitué par **l'excédent du produit brut**, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur **les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu** (CGI, art. 13).

Les dépenses effectuées en vue de l'acquisition du revenu doivent s'entendre de celles qui ont pour objet la production du revenu et sa réalisation effective, à l'exclusion de celles qui seraient faites en vue de l'accroissement du capital.

Quant aux frais supportés en vue de sa conservation, il s'agit essentiellement des frais destinés à préserver l'existence du capital, source du revenu, et à assurer en temps utile la reconstitution de ce capital s'il est sujet à dépérissement.

En revanche, les dépenses de caractère personnel qui ne sont pas liées à l'acquisition d'un revenu ne sont pas déductibles.

Les dépenses exposées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu sont déduites en principe du revenu catégoriel auxquelles elles se rapportent selon, le plus souvent, des modalités propres à ce revenu.

Par exemple, les frais occasionnés par la gestion des revenus des majeurs placés sous tutelle constituent des dépenses effectuées en vue d'acquérir ces revenus. Leur imputation s'effectue sur le montant brut du revenu catégoriel concerné. En cas de pluralité de revenus, l'imputation s'effectue proportionnellement au montant brut de chaque revenu.

Les catégories de revenus, pour lesquelles ces modalités sont commentées plus loin, sont les suivantes :

- revenus fonciers (cf. Livre RFPI, cf. n^{os} 1600 et suiv.) ;

- bénéfices industriels et commerciaux proprement dits (cf. Livre BIC, cf.n^{os} 2800 et suiv.) et profits imposés dans cette catégorie, profits réalisés par les marchands de biens ;

- rémunérations de certains dirigeants de sociétés (cf. Livre RSA, cf. n^{os} 1070 et suiv.) ;

- bénéfices de l'exploitation agricole (cf. Livre BA, cf. n^{os} 2000 et suiv.) ;

- traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères (cf. Livre RSA, cf. n^{os} 700 et suiv.) ;

- bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés (cf. Livre BNC, cf. n^{os} 2400 et suiv.) ;

- revenus de capitaux mobiliers (cf. Livre RPPM, cf. n^{os} 1150 et suiv.) ;

- gains de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux des personnes physiques, **à compter du 1er janvier 2013**, sauf cas particuliers (cf. Livre RPPM, cf. n^{os} 1400 et suiv.).

B. Coefficient multiplicateur

(CGI, art. 158, 7 ; BOI-IR-BASE-10-10-20)

52-1

Le revenu net catégoriel, déterminé selon les principes rappelés ci-dessus, est compris dans les bases de l'impôt sur le revenu. Toutefois, pour tenir compte, depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'impôt, certains revenus qui n'entraient pas dans le champ d'application de cet abattement sont multipliés par un coefficient de **1,25** pour le calcul de l'impôt sur le revenu. Il en est ainsi de certains revenus de capitaux mobiliers, des revenus d'activité non-salariée professionnelle et non professionnelle, des pensions alimentaires versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1er janvier 2006.

En revanche, les déficits, qui sont exclusivement des mesures d'assiette de l'impôt, ne constituent pas des revenus passibles de l'impôt sur le revenu au sens de l'article 197 du CGI. Ils ne font donc pas l'objet d'une majoration de 25 %.

C. Abattements accordés à certains revenus

52-2

Le revenu net catégoriel, déterminé selon les principes rappelés ci-dessus, est compris dans les bases de l'impôt sur le revenu. Toutefois, certains revenus ne sont retenus dans la base d'imposition que pour une fraction de leur montant.

Tel est le cas :

- des traitements, salaires, pensions et rentes viagères (cf. Livre RSA, cf. nos 700 et suiv.);

- du revenu professionnel imposable des adhérents des centres de gestion ou associations agréés (cf. Livre DJC - Centres de gestion de gestion et associations agréés, nos 9812 et suiv.) ;

- de certains revenus de capitaux mobiliers (cf. Livre RPPM, cf. nos 1401 et suiv.).

Chapitre 2 : Prise en compte des revenus nets catégoriels

A. Détermination du revenu global

(BOI-IR-BASE-10-10-10-10)

54

Les bénéfices, revenus ou profits de chaque membre du foyer fiscal (cf. n° 15) sont calculés distinctement selon les règles exposées ci-dessus, à l'exception des revenus fonciers pour la détermination desquels il est fait masse des revenus bruts et des charges correspondant à l'ensemble des propriétés du foyer fiscal.

Sauf application du régime micro-foncier, la détermination du revenu net foncier à prendre en compte dans le revenu global du contribuable est réalisée sur l'imprimé de déclaration **2044** (CERFA n°10334) annexe à la déclaration d'ensemble des revenus disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Après avoir été ainsi déterminés ou évalués séparément, les revenus catégoriels sont cumulés en vue de leur imposition globale au nom du contribuable.

A cet égard constituent sauf preuve contraire des revenus imposables :

- les sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger lorsque le contribuable n'a pas rempli les obligations déclaratives spécifiques mentionnées, cf. BOI-CF-CPF-30 (dernier alinéa de l'article 1649 quater A du CGI) ;

- les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés dans les conditions prévues au 3ème alinéa de l'article 1649 A du CGI (cf. BOI-CF-CPF-30).

Précisions : L'article 15 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 prévoit, depuis le 14 novembre

2012, que le produit résultant de la première cession à titre onéreux d'un même usufruit temporaire ou, si elle est supérieure, la valeur vénale de cet usufruit temporaire est imposable au nom du cédant, personne physique ou société ou groupement qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI, dans la catégorie de revenus à laquelle se rattache, au jour de la cession, le bénéfice ou revenu procuré ou susceptible d'être procuré par le bien ou le droit sur lequel porte l'usufruit temporaire cédé (CGI, art.13,5).

B. Déficits

(CGI, art. 156, I et I bis; BOI-IR-BASE-10-20 et suivants)

55

Le caractère global et progressif de l'impôt sur le revenu conduit à faire masse de tous les résultats obtenus par le contribuable, au cours d'une même année, que ces résultats soient positifs ou négatifs.

A cet égard le déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus est, sauf dérogation, imputé sur le revenu global de la même année. Si ce revenu n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est, en principe, reporté, successivement, sur le revenu global des années suivantes, jusqu'à la sixième année inclusivement.

Ces deux opérations seront respectivement désignées par les termes, «imputation des déficits», d'une part ; et «report déficitaire», d'autre part.

Remarque : La somme algébrique des revenus catégoriels obtenus au titre d'une année donnée sera plus spécialement appelée « déficit global » lorsqu'elle sera négative.

I. Imputation

55-1

Si l'un des membres du foyer a subi un déficit dans son exploitation ou dans l'exercice de sa profession, ce déficit est imputé sur les bénéfices ou revenus de la même catégorie réalisés la même année par les autres membres de la famille. Si cette imputation ne permet pas de résorber la totalité du déficit, le reliquat peut être compensé avec les résultats positifs des autres catégories de revenus (cf. toutefois n^{os} 57 et suiv.).

II. Report

55-2

Sous les réserves visées aux n^{os} 57 et suiv., le déficit qui subsisterait après l'imputation visée au n^{o} 55-1 ci-dessus peut être reporté sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement. Ce délai de report s'applique depuis l'imposition des revenus de l'année 2004.

Remarques : En 2004, les déficits concernés étaient d'une part ceux qui pouvaient encore faire l'objet d'un report au 1er janvier 2004 et d'autre part les déficits constatés depuis l'imposition des revenus de l'année 2004.

Ainsi, un déficit constaté en 2007 peut être reporté pendant six ans, c'est-à-dire sur les revenus imposés au titre de 2013, déclarés en 2014.

Le report du déficit doit répondre à certaines caractéristiques.

1. Le report du déficit a un caractère annuel

L'imputation s'effectue année par année, en commençant par les déficits les plus anciens.

2. Le report du déficit est de droit

Dès qu'il existe un résultat positif, quel que soit le montant de ce dernier, l'imputation du report du déficit doit être effectuée obligatoirement.

3. Le report des déficits antérieurs peut être opéré sur des plus-values professionnelles taxables à taux réduit.

Si le contribuable y a intérêt, il peut décider de compenser les reports des déficits liés à sa profession sur les plus-values professionnelles à long terme.

Les déficits ainsi compensés ne peuvent plus être reportés.

4. Les charges déductibles du revenu global ne peuvent jamais constituer un déficit reportable.

L'excédent des charges déductibles du revenu global ne peut jamais constituer un déficit susceptible

d'être reporté sur les revenus des années ultérieures (cf. n[os] 59 et suiv.).

5. Le droit au report déficitaire est en principe, personnel et soumis à l'identité d'exploitant

C'est ainsi que les héritiers d'un contribuable décédé ne peuvent déduire de leur propre revenu le déficit global restant à reporter du chef du défunt, au titre de l'année du décès de celui-ci.

En revanche, en cas de décès de l'un des conjoints, l'époux survivant, ou en cas de divorce ou de séparation, chacun des époux devenu imposable distinctement, peut déduire les déficits provenant soit de biens lui appartenant en propre, soit de son entreprise ou de son activité personnelle et la moitié des déficits afférents aux biens qui dépendaient de la communauté conjugale.

En cas de mariage, le ménage peut tenir compte sur la déclaration de revenus établie au nom du couple, des déficits encore reportables, affectant, antérieurement au mariage, les biens, entreprises et activités de chacun des conjoints.

III. Restrictions aux règles d'imputation et de report de certains déficits

57

1. Déficits provenant d'exploitations agricoles (CGI, art. 156, I-1° ; BOI-IR-BASE-10-20-10)

57-1

Les déficits provenant d'exploitations agricoles ne peuvent pas donner lieu à imputation sur le revenu global lorsque **le total des revenus nets d'autres sources** dont dispose le contribuable, excède **107 075 €** pour l'imposition des revenus de l'année **2013** (106 225 € pour 2012 et 2011).

Cette limite doit être **appréciée par rapport au total des revenus nets** des membres du foyer fiscal qui sont taxés sous une cote unique. Il s'agit de tous les revenus - autres qu'agricoles - tels qu'ils ont été retenus pour l'établissement de l'impôt au titre de l'année de constatation des déficits.

Toutefois, il est admis que les plus-values imposées conformément aux dispositions prévues aux articles 150 U et suiv. du CGI ne soient pas retenues pour l'appréciation du franchissement de cette limite.

Le montant total des revenus nets est déterminé après compensation, s'il y a lieu, entre les revenus et les déficits non agricoles de l'année considérée mais avant imputation des déficits des années antérieures ainsi que des charges visées au II de l'article 156 du CGI et, le cas échéant, de l'abattement prévu en faveur des personnes âgées ou invalides ou de l'abattement pour enfants à charge mariés.

Lorsque les revenus nets non agricoles **n'excèdent pas la limite précitée**, le déficit agricole est imputable, l'année de sa constatation, sur les autres revenus du contribuable.

En cas d'insuffisance de ces derniers, l'excédent est reportable **sur le revenu global des six années suivantes**, même si les revenus nets non agricoles deviennent supérieurs à ladite limite.

Si la limite mentionnée ci-dessus **est franchie**, le déficit agricole peut seulement être reporté sur les bénéfices de même nature des années suivantes jusqu'à la **sixième** inclusivement. Dans cette circonstance, si ces bénéfices ne permettent pas d'imputer la totalité du déficit, la fraction de celui-ci qui ne peut être reportée est définitivement annulée.

2. Déficits provenant des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel (CGI, art. 156, I-1°bis ; BOI-IR-BASE-10-20-10)

57-2

a. Principe

Les déficits provenant d'activités relevant des bénéfices industriels et commerciaux, **exercées à titre non professionnel**, ne peuvent donner lieu à imputation sur les bénéfices ou revenus nets des autres catégories de revenus ou sur les bénéfices provenant d'activités industrielles et commerciales exercées à titre professionnel.

Ces déficits ne peuvent s'imputer que sur les bénéfices provenant des activités relevant des bénéfices industriels et commerciaux exercées **à titre non professionnel**, durant la même année ou les **six années suivantes.**

Les activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel sont définies à l'alinéa premier du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, par opposition aux activités exercées à titre professionnel, comme celles qui ne comportent pas la participation personnelle, directe et continue de

l'un des membres du foyer fiscal à l'accomplissement des actes nécessaires à ces activités.

b. Éléments de définition de l'activité

1° Participation personnelle

Le contribuable ou l'un des membres de son foyer fiscal doit participer en personne, pour son propre compte ou pour le compte d'un autre membre du foyer fiscal, à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

2° Participation directe

La notion de participation directe exige du contribuable qu'il s'implique dans la gestion opérationnelle de l'activité. Les contribuables qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés ou de propriétaires de l'entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion ne peuvent pas être considérés comme participant directement à l'activité de l'entreprise.

Le 1° bis du I de l'article 156 du CGI prévoit expressément que ne sont pas considérées comme exerçant une activité à titre professionnel, les personnes qui confient en droit ou en fait la gestion de cette activité à un tiers au foyer fiscal par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention.

3° Participation continue

La participation épisodique à la poursuite de l'activité à l'origine du déficit est incompatible avec l'exercice d'une activité professionnelle.

Cette notion suppose la présence régulière du contribuable sur le lieu d'exercice de l'activité et qu'il accomplisse - tout au long de l'année ou, s'agissant d'entreprises saisonnières, pendant leur période d'activité - l'ensemble des actes représentatifs d'une des fonctions nécessaires à l'entreprise constituant sa participation aux actes nécessaires à l'activité.

Les modalités d'imputation prévues par le 1° bis du I de l'article 156 du CGI pour les déficits provenant des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel sont applicables aux membres non professionnels des copropriétés de cheval de course ou d'étalon mentionnés à l'article 8 quinquies du CGI.

En revanche, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, ces modalités d'imputation **ne sont pas applicables** aux déficits provenant de l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés (CGI, art. 156, I-1° ter ; cf. n° 57-2).

c. Cas particulier des loueurs en meublés

Depuis le 1er janvier 2012, ce sont les dispositions du IV de l'article 155 du CGI, modifié par l'article 13-I de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 qui déterminent la notion d'activité de locaux d'habitation meublés exercée à titre professionnel.

L'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

L'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés **est exercée à titre professionnel** lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;

- les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent 23 000 € ;

- ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79 du CGI, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

Lesdites recettes afférentes à une location ayant commencé avant le 1er janvier 2009 ou portant sur un local d'habitation acquis ou réservé avant cette date dans les conditions prévues aux articles L. 261-2, L. 261-3, L. 261-15 ou L. 262-1 du code de la construction et de l'habitation sont comptées pour un montant quintuple de leur valeur, diminué de deux cinquièmes de cette valeur par année écoulée depuis le début de la location, dans la limite de dix années à compter du début de celle-ci.

Pour l'imposition des revenus au titre des années 2012 et suivantes, lorsque l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés **n'est pas exercée à titre professionnel**, au sens des dispositions du IV de l'article 155 du CGI, les déficits du foyer fiscal provenant de cette activité **s'imputent exclusivement** sur les **revenus provenant d'une**

telle activité au cours de celles des **dix années suivantes** pendant lesquelles l'activité n'est pas exercée à titre professionnel au sens des mêmes dispositions.

Toutefois, lorsque l'activité est exercée, dès le commencement de la location, à titre professionnel, **la part des déficits** qui n'a pu être imputée et qui provient des charges engagées en vue de la location directe ou indirecte d'un local d'habitation **avant le commencement de cette location** peut être **imputée par tiers** sur le revenu global des **trois premières années de location** du local, tant que l'activité reste exercée à titre professionnel (CGI, art. 156, I-1° ter).

Remarques :

• Pour les modalités d'imputation des déficits applicables, au titre de l'imposition des revenus des années 2008 et antérieures, aux loueurs en meublés non-professionnels, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 57-3.

• Sur la notion d'activité de location de locaux d'habitation meublés exercée à titre professionnel depuis l'imposition des revenus de 2009 à 2011, cf. CGI, art. 151 septies, VII ; il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2012, paragraphe 57-3.

La location du local d'habitation est réputée commencer à la date de son acquisition ou, si l'acquisition a eu lieu avant l'achèvement du local, à la date de cet achèvement. L'année où commence la location, les recettes y afférentes sont, le cas échéant, ramenées à douze mois pour l'appréciation des seuils mentionnés ci-dessus. Il en est de même l'année de cessation totale de l'activité de location.

d. Exception

Sont susceptibles d'être imputés sur le revenu global, lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal fait l'objet d'une procédure de liquidation judiciaire à raison d'une activité industrielle ou commerciale exercée à titre non professionnel, les déficits afférents à cette activité restant à reporter à la date d'ouverture de la procédure.

Cette imputation est néanmoins subordonnée à la condition que les éléments d'actifs affectés à l'activité en cause cessent définitivement d'appartenir, directement ou indirectement, à l'un des membres du foyer fiscal.

3. Déficits provenant d'opérations non commerciales (CGI, art. 156, I-2° ; BOI-IR-BASE-10-20-10)

57-3

a. Principe

Les déficits d'activités non commerciales au sens de l'article 92 du CGI, autres que ceux provenant de l'exercice d'une profession libérale ou des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants, ne peuvent donner lieu à imputation sur le revenu global.

Ils sont seulement imputables sur les bénéfices tirés d'activités semblables durant la même année ou les six années suivantes.

b. Exception

Lorsqu'un inventeur non professionnel expose des frais autres que des frais de recherche ou de mise au point de l'invention, pour prendre un brevet ou en assurer la maintenance sans percevoir de produits imposables, ou lorsqu'il perçoit des produits inférieurs à ces frais, le déficit correspondant est déductible du revenu global de l'année de la prise du brevet et des neuf années suivantes (CGI, art. 156, I bis).

Pour prétendre à l'imputation du déficit, l'inventeur doit souscrire une déclaration **2035** (CERFA n° 11176) sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

4. Déficits fonciers (CGI, art. 1CGI, art. 156, I-356, I-3°; BOI-IR-BASE-10-20-10 ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 26-I-I)

57-4

a. Cas général

Les déficits fonciers afférents aux immeubles urbains ainsi qu'aux immeubles ruraux et résultant de dépenses **autres** que des intérêts d'emprunt **sont déductibles du revenu global**, sous certaines conditions liées à la location, dans la limite annuelle de **10 700 €**.

Cette limite est portée à **15 300 €** lorsqu'un déficit est constaté pour un logement sur lequel est pratiquée la déduction au titre de l'amortissement prévu au f du 1° du I de l'article 31 du CGI (amortissement « Périssol »).

La fraction du déficit qui excède ces limites ou qui résulte des intérêts d'emprunt **s'impute**

exclusivement sur les revenus fonciers des 10 années suivantes.

Remarque : Pour la remise en cause de l'imputation des déficits fonciers sur le revenu global en raison du non-respect de la condition d'affectation de l'immeuble concerné à la location jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle de l'imputation, voir également RES N° 2010/35 au BOI-RFPI-BASE-30-20-10.

b. Cas particuliers

1° Déficits provenant de certains travaux de restauration effectués sur des immeubles situés dans les secteurs sauvegardés et dans les zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (dispositif « Malraux »)

Ce dispositif s'applique, sous certaines conditions de location, aux dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, payées par les propriétaires qui ont obtenu une autorisation de travaux depuis le 1er janvier 1995.

Il ne s'applique plus aux déficits résultant de dépenses portant sur des immeubles pour lesquels **une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée depuis le 1er janvier 2009**, une réduction d'impôt s'appliquant au lieu et place de la déduction sur le revenu global (CGI, art. 156, I-3).

Rappel :

Pour les demandes de permis de construire ou les déclarations de travaux déposées avant le 1er janvier 2009, le régime de l'ancien dispositif « Malraux », déduction au niveau du revenu global, continue à s'appliquer (CGI, art. 31, I-1° et 156, I-3°) jusqu'à la fin des opérations de restauration portant sur l'immeuble concerné.

2° Déficits subis par les nus-propriétaires

Depuis l'imposition des revenus de 2009, **sur option irrévocable** du contribuable entraînant renoncement à leur prise en compte pour l'évaluation de ses revenus fonciers, **les dépenses de grosses réparations** effectivement supportées par les nus-propriétaires au titre de travaux payés en application de l'article 605 du code civil lorsque le démembrement de propriété d'un immeuble bâti résulte de succession ou de donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement **sont déductibles du revenu global dans la limite annuelle de 25 000 €**.

La fraction des dépenses excédant cette limite peut être déduite, dans les mêmes conditions, au titre **des dix années suivantes**. La charge ne peut donner lieu à la constatation d'un déficit global, (CGI, art. 156, II-2°quater).

Remarques : Jusqu'au 31 décembre 2008, les déficits fonciers, issus de dépenses de grosses réparations payées par les nus-propriétaires en application de l'article 605 du code civil, étaient déductibles du revenu global sans limite de montant, lorsque le démembrement de propriété d'un immeuble bâti résultait d'une succession ou d'une donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement.

La fraction du déficit foncier relative aux autres dépenses, dont les intérêts d'emprunt, est uniquement imputable sur les revenus fonciers des années suivantes.

3° Déficits provenant d'immeubles historiques et assimilés

Ces déficits fonciers sont imputables sur le revenu global, **sans limite de montan**t, sous certaines conditions.

Ainsi, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, la déduction du déficit sur le revenu global est subordonnée **à trois nouvelles conditions** qui sont :

• **l'engagement de conserver la propriété de l'immeuble** concerné pendant au moins quinze ans à compter de son acquisition **y compris** lorsque celle-ci **est antérieure au 1er janvier 2009 ;**

• **la détention directe de l'immeuble**, sauf s'il est détenu par l'intermédiaire d'une société civile non soumise à l'IS (avec des exceptions relatives au mode de détention des immeubles) ;

• et **l'absence de mise en copropriété de l'immeuble**, sauf si la division fait l'objet d'un agrément ministériel.

4° Déficits liés aux dépenses inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel (CGI, art. 156, I-3°)

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, la **déduction du revenu global**, **sans limitation de montan**t, des dépenses inhérentes **au maintien et à la protection du patrimoine nature**l sur le revenu global **a été supprimée et remplacée** par une réduction d'impôt prévue par l'article 199 octovicies du CGI pour les dépenses **payées** depuis le 1er janvier 2010.

Toutefois, le contribuable a le choix entre la réduction d'impôt et la déduction au niveau du revenu

foncier dans les conditions de droit commun.

Pour plus de précisions sur cette ancienne déduction spécifique du revenu global, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2011, paragraphe 57.

Remarque : Un contribuable ne peut pour un même logement ou une même souscription de titres pratiquer la réduction d'impôt pour investissement immobilier outre-mer mentionnée à l'article 199 undecies A du CGI et imputer un déficit foncier sur le revenu global (CGI, art. 156, I-3°- al. 8).

5. Pertes réalisées à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux (cf. Livre RPPM, cf. n^{os} 1400 et suiv.)

57-5

Les gains et les pertes peuvent être compensés entre eux. Après compensation, le déficit résultant d'opérations imposables subi depuis le 1er janvier 2002 peut être reporté sur les gains de même nature réalisés au cours des **dix années suivantes** (CGI, art. 150-0 D, 11).

Aucune imputation sur le **revenu global** n'est possible.

Remarque :

Pour l'application de l'article 150-0 D du CGI, les profits de même nature s'entendent :

- des gains nets réalisés à l'occasion de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux visés à l'article 150-0 A du CGI) ;

- des profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers (CGI, art. 150 quinquies et 150 sexies) jusqu'au 31 décembre 2013 ;

- des profits réalisés dans le cadre d'opérations à terme sur marchandises (CGI, art. 150 octies) jusqu'au 31 décembre 2013 ;

- des profits réalisés sur les marchés d'options négociables (CGI, art. 150 nonies) jusqu'au 31 décembre 2013 ;

- des profits retirés d'opérations sur bons d'option (CGI, art. 150 decies) jusqu'au 31 décembre 2013 ;

- des profits de cessions ou de rachats de parts de FCIMT (CGI, art. 150 undecies) jusqu'au 31 décembre 2013.

6. Pertes résultant de la cession de titres de créances négociables (CGI, art. 124 C, al. 2)

57-6

Les pertes sont exclusivement imputables sur les produits et les gains retirés de cessions de titres ou contrat dont les produits sont soumis au même régime d'imposition au cours de la même année et des cinq années suivantes.

7. Moins-values immobilières réalisées depuis le 1er janvier 2004

57-7

Les **moins-values brutes** ne sont pas prises en compte (CGI, art. 150 VD).

8. Pertes résultant d'opérations réalisées en France sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, sur les marchés d'options négociables ou sur les bons d'option (CGI, art. 156, I-5°)

57-8

Les dispositions du 5° du I de l'article 156 du CGI **sont abrogées à compter du 1er janvier 2014** par le 1° du G du I de l'article 43 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

Auparavant jusqu'au 31 décembre 2013, dans le cadre d'opérations mentionnées aux articles 150 ter, 150 octies, 150 nonies et 150 decies du CGI et réalisées **à titre personnel** (opérations réalisées à titre occasionnel ou habituel) **ou à titre professionnel** lorsque l'option prévue au 8° du I de l'article 35 du CGI pour le régime des bénéfices industriels et commerciaux n'a pas été exercée, les pertes sont imputables exclusivement sur les **profits de même nature** réalisés au cours de la **même année ou des six années suivantes**.

9. Pertes résultant d'opérations réalisées à l'étranger sur un marché à terme d'instruments financiers ou de marchandises, sur un marché d'options négociables ou sur les bons d'option (CGI, art. 156, I-6°)

57-9

Les pertes sont imputables exclusivement sur les profits de même nature réalisés dans les mêmes conditions au cours de la même année ou des six années suivantes.

10. Déficits constatés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 156, I-8°)

57-10

Ces déficits peuvent seulement être imputés sur les revenus de même nature des **six années suivantes.**

57-11

Remarques :

Compte tenu de la règle de l'imposition par foyer, l'imputation des déficits encore reportables appelle des précisions complémentaires exposées au III du BOI-IR-BASE-10-20-20 en ce qui concerne :

- la situation des enfants ayant subi un déficit à l'époque où ils n'étaient pas encore imposables personnellement ;

- en cas de mariage, de décès de l'un des conjoints, de divorce ou de séparation.

Titre 3 : Charges déductibles du revenu brut global

(BOI-IR-BASE-20 et suivants)

Pour obtenir le revenu net global imposable, il convient de déduire, le cas échéant, du revenu brut global déterminé comme ci-dessus :

- la fraction de CSG sur les revenus du patrimoine déductible ;

- certaines charges limitativement énumérées par la loi ;

- les abattements accordés en vertu de situations particulières (personnes âgées ou enfants mariés).

Il est également rappelé que seules peuvent être déduites du revenu global les charges qui remplissent simultanément les quatre conditions suivantes :

- être expressément prévues par la loi ;

- ne pas avoir été prises en compte pour la détermination du revenu net des différentes catégories ;

- être payées au cours de l'année de l'imposition ;

- être justifiées.

Chapitre 1 : Déductibilité partielle de la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine

(CGI, art. 154 quinquies,II ; BOI-IR-BASE-20-20 ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17-I-J)

58

Le II de l'article 154 quinquies du CGI prévoit que la CSG sur les revenus du patrimoine soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu est partiellement déductible pour la détermination de l'impôt sur le revenu.

A. Champ d'application

I. Principe : Déduction de la CSG payée sur les revenus imposés à l'impôt sur le revenu

58-1

Conformément aux dispositions du II de l'article 154 quinquies du CGI, sont visés les revenus du patrimoine réalisés à compter du 1er janvier 2013 imposés à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif, mentionnés aux a, b, c, e et f du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (CSS) à l'exception des gains et avantages imposés dans les conditions prévues au 5 de l'article 200 A du CGI et aux 6 et 6 bis du même article dans leur rédaction applicable aux options sur titres et actions gratuites attribuées avant le 28 septembre 2012. Est ainsi déductible la CSG afférente aux revenus fonciers, aux rentes viagères à titre onéreux, aux RCM (sous conditions), BIC/BNC/BA (sous conditions) (pour plus de précisions se reporter au I-A du BOI-IR-BASE-20-20).

La contribution prévue sur les avantages mentionnés aux I des articles 80 bis et 80 quaterdecies du CGI (Code de la sécurité sociale, art. L. 136-2, II-6°), pour les options sur titres et aux actions gratuites attribuées depuis le 28 septembre 2012, **est admise en déduction** du revenu imposable de l'année de son paiement.

La contribution afférente aux gains, bénéficiant **de l'abattement fixe** mentionné au 1 du I de l'article 150-0 D ter du CGI, et de celui mentionné à l'article 150-0 A du CGI, **est déductible** dans les conditions et pour la fraction prévue, dans la limite du montant imposable de chacun de ces gains (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17, I-J).

II. Exception : non-déduction de la CSG payée sur les revenus imposés à un taux proportionnel

58-2

La CSG afférente aux revenus du patrimoine imposés à un taux proportionnel ou prélèvement forfaitaire (plus-values, gains en capital, etc.) est donc exclue du champ d'application de la déductibilité partielle.

Ainsi le législateur précise qu'à compter du 1er janvier 2013, n'est pas déductible la contribution afférente aux gains et avantages imposés au 5 de l'article 200 A du CGI et aux 6 et 6 bis du même article dans leur rédaction applicable aux options sur titres et actions gratuites attribuées avant le 28 septembre 2012 (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17, I-J).

B. Modalités de déduction

58-3

Pour l'imposition des revenus du patrimoine réalisés depuis le 1er janvier 2012, la CSG est déductible à hauteur de **5,1 %** (5,8 % points pour les revenus de l'espèce versés jusqu'au 31 décembre 2011).

En pratique, le montant admis en déduction figure sur la déclaration de revenus.

La déduction s'opère l'année du paiement.

Elle s'effectue sur le revenu imposable correspondant à la somme algébrique des revenus catégoriels, **majorée** des sommes à ajouter au revenu global (cessions de titres de SOFICA, etc.), **diminuée** des déficits reportables des années antérieures, et **avant** déduction des charges déductibles du revenu global et des abattements spéciaux (abattements accordés aux personnes âgées ou invalides, abattement pour enfants mariés ou chargés de famille rattachés).

La fraction de CSG déductible qui ne pourrait s'imputer soit en totalité, soit partiellement sur le revenu imposable défini ci-dessus ne peut en aucun cas créer un déficit reportable sur le revenu imposable des années ultérieures ou donner lieu à un remboursement.

Enfin, lorsque le montant total de la cotisation initiale de l'impôt sur le revenu et celle du rôle afférent à la CSG, à la CRDS, au prélèvement social et à la contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine, est inférieur à **61 €**, il n'est pas mis en recouvrement. Aucune déduction ne peut dès lors être pratiquée à ce titre.

Remarques : Depuis le 1er janvier 2012, **la CSG sur les produits de placement** acquittée à la source sur certains revenus distribués soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif est admise en déduction, à hauteur de **5,1 %** du

revenu brut global de l'année de son paiement. En pratique, le montant déductible est calculé et déduit automatiquement en fonction des éléments mentionnés par le contribuable sur sa déclaration de revenus de l'année considérée.

Chapitre 2 : Autres charges déductibles du revenu brut global

(CGI, art. 156, II et 163 quatervicies)(BOI-IR-BASE-20-30, BOI-IR-BASE-20-40, BOI-IR-BASE-20-50, et BOI-IR-BASE-20-60)

59

Indépendamment des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu, déjà prises en compte pour la détermination des revenus catégoriels, les contribuables peuvent retrancher de leur revenu global diverses charges, payées au cours de l'année d'imposition, limitativement énumérées par la loi.

Il s'agit pour les déductions applicables aux revenus perçus en **2013 :**

- des pensions alimentaires (cf. n° 69) ;

- des avantages en nature consentis à des personnes âgées de plus de 75 ans (cf. n° 74) ;

- de certains arrérages de rentes (cf. n° 75) ;

- des intérêts de certains emprunts (cf. n° 76) ;

- des charges foncières relatives aux monuments historiques (cf. n° 77) ;

- des versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant (cf. n° 78) ;

- des cotisations versées au titre de l'épargne retraite (cf. n° 80) ;

- de certaines cotisations versées au titre de certains contrats d'assurance de groupe en vue du paiement d'une retraite complémentaire pour les exploitants agricoles (cf. n° 81).

Remarques ::

1. Sur la déduction des cotisations de sécurité sociale aux **étudiants** en application du 4° du II de l'article 156 du CGI, voir RES N° 2005/17 au BOI-IR-BASE-20-60-10.

2. Sur la déduction des régularisations de cotisations arriérées au régime légal obligatoire de sécurité sociale des **salariés agricoles** par un professionnel non salarié agricole, cf. RES N° 2009/8 au BOI-IR-BASE-20-60-10.

A. Pensions alimentaires et contribution aux charges du mariage

(CGI, art. 156, II-2°; BOI-IR-BASE-20-30 et suivants)

69

Les pensions alimentaires répondant aux conditions fixées par les articles 205 à 211, 367 et 767 du code civil, c'est-à-dire payées aux ascendants ou descendants, ou versées en vertu d'une décision de justice en cas de rupture du foyer ainsi que la contribution aux charges du mariage, sont admises parmi les charges du revenu global.

Remarque : Pour le calcul de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes, le montant des pensions alimentaires déductibles versées en vertu d'une décision de justice devenue définitive avant le 1er janvier 2006 est multiplié par **1,25**. Les pensions concernées s'entendent de celles qui sont versées en vue de l'exécution d'une décision du juge de divorce ou de la convention homologuée par le juge en cas de divorce sur demande conjointe. La date retenue permettant de déterminer si la pension doit être majorée est donc celle figurant sur le document concerné (décision de justice ou convention homologuée).

I. Pensions alimentaires versées aux ascendants ou descendants

70

1. Principe

Pour être déductibles les pensions doivent répondre aux conditions posées par les articles 205 à 211, 367 et 767 du code civil. Il est rappelé à cet égard que :

- en vertu des articles 205 à 207 du code civil, il existe une **obligation alimentaire réciproque**, d'une part, entre ascendants et descendants, légitimes, adoptifs ou naturels, et d'autre part entre gendre ou belle-fille et beau-père ou belle-mère, mais seulement tant qu'existent l'époux qui produit l'affinité ou des enfants issus de son mariage avec l'autre époux ; le code civil n'impose pas à l'enfant d'un premier lit d'obligation alimentaire envers le second mari de sa mère ou la seconde épouse de son père ;

- l'article 208 du code civil précise que les aliments ne sont accordés que dans la proportion du besoin de celui qui les réclame et de la fortune de celui qui les doit. L'importance de la pension doit donc être appréciée compte tenu du montant des ressources personnelles de celui qui la verse et des besoins du bénéficiaire ;

- l'article 367 du code civil prévoit une obligation alimentaire réciproque entre adopté (faisant l'objet d'une adoption simple) et adoptant ;

- l'article 767 du code civil prévoit une obligation alimentaire de la succession de l'époux prédécédé au conjoint successible qui est dans le besoin.

70-1

L'obligation de servir des aliments comprend, en fait, non seulement la nourriture et le logement, mais aussi tout ce qui est nécessaire à la vie (habillement, frais de santé, dépenses de scolarité, par exemple).

Les frais funéraires peuvent également être admis en déduction lorsqu'il n'existe pas d'actif successoral, pour en permettre l'imputation.

Enfin l'obligation peut être exécutée en nature ou servie en espèces. Elle peut consister dans le règlement de certaines dépenses en l'acquit de l'intéressé (pension payée à une maison de retraite, frais d'hospitalisation, par exemple).

2. Pensions alimentaires versées aux ascendants (BOI-IR-BASE-20-30-20-10)

71

a. Pensions versées en espèces

Lorsque les conditions générales énoncées ci-dessus sont remplies, les enfants qui viennent en aide à leurs parents privés de ressources peuvent déduire de l'ensemble de leurs revenus le montant des versements ou dépenses qu'ils font à ce titre. Mais il leur appartient, en cas de litige, de faire devant la juridiction contentieuse la preuve de l'obligation alimentaire à laquelle ils sont tenus (défaut de ressources des parents, importance de l'aide à apporter, notamment) et de la réalité des versements effectués.

Cette possibilité de déduction ne s'applique pas lorsque l'ascendant titulaire d'une carte d'invalidité et vivant sous le même toit que le contribuable est considéré comme une personne à charge (cf. n° 90).

De même, le contribuable qui demande à bénéficier de la réduction d'impôt pour l'emploi d'un salarié travaillant à la résidence d'un ascendant renonce à la déduction de la pension alimentaire qu'il verse à ce même ascendant (CGI, art. 199 sexdecies) (cf. n° 112 et BOI-IR-RICI-150)

b. Pensions acquittées en nature.

Les pensions acquittées en nature sont déductibles dans les mêmes conditions que les pensions servies en espèces, c'est-à-dire pour leur montant réel.

Toutefois, le contribuable qui s'acquitte de l'obligation alimentaire en recueillant sous son toit un ascendant **dans le besoin** peut déduire de son revenu global sans avoir à fournir de justifications, une somme fixée par ascendant à **3 386 €** pour **2013.**

Pour les ascendants âgés de plus de 75 ans, cette tolérance s'applique, par analogie avec les dispositions du 2° ter du II de l'article 156 du CGI (cf. n° 74), lorsque le revenu imposable des intéressés n'excède pas le plafond de ressources mentionné à l'article L. 815-9 du code de la sécurité sociale pour l'octroi de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale et de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du code de la sécurité sociale.

En outre, par analogie avec le dispositif régissant la déduction des pensions alimentaires versées à des enfants majeurs (cf. n° 72-3), il est également admis que les dépenses ou versements, autres que les dépenses de nourriture et de logement, soient prises en compte pour leur montant réel et justifié.

Remarques : rente servie en exécution d'une donation-partage. Les sommes versées à ce titre, ayant pour contrepartie la transmission d'un bien ne peuvent, en principe, être considérées comme ayant le caractère d'une pension alimentaire. Elles ne sont donc pas normalement déductibles du revenu global. Toutefois, si la rente versée en exécution d'une clause de donation-partage excède celle qui aurait pu être obtenue d'un acquéreur à titre onéreux, la

fraction excédentaire peut être regardée comme servie à titre gratuit et être déduite du revenu global du débiteur si son versement répond aux conditions fixées par les articles 205 à 211 du code civil.

Sur ce cas et les autres cas particuliers, se reporter au I-B et C du BOI-IR-BASE-20-30-20-10.

3. Pensions alimentaires versées aux descendants (BOI-IR-BASE-20-30-20-20 et BOI-IR-BASE-20-30-20-30)

72

Sont **déductibles :**

- les pensions versées, **en cas de séparation ou de divorce**, pour l'enfant **âgé de moins de 18 ans**, lorsque cet enfant n'est pas pris en compte pour la détermination du quotient familial ;

- les pensions versées par les grands-parents à leurs petits-enfants orphelins lorsqu'ils ne vivent pas sous leur toit ;

- les pensions versées à des enfants majeurs.

a. Enfants mineurs

72-1

1° Enfants mineurs dont les parents sont divorcés ou imposés séparément

Le contribuable ne peut opérer aucune déduction pour ses descendants mineurs lorsqu'ils sont pris en compte pour la détermination de son quotient familial. À l'inverse, lorsque l'enfant n'est pas retenu pour déterminer le nombre de parts, la pension alimentaire qu'il verse pour l'entretien de cet enfant est déductible de son revenu imposable.

Ainsi lorsque des époux, concubins ou pacsés sont séparés de fait et imposés séparément, chaque époux doit être considéré comme un célibataire ayant à sa charge les enfants dont il assume à titre principal l'entretien (CGI, art. 194). Dans cette situation, l'enfant est considéré, jusqu'à preuve du contraire, comme étant à la charge du parent chez lequel il réside à titre principal. Le parent qui n'assume pas à titre principal l'entretien de l'enfant ne peut compter ce dernier à charge. Mais la pension alimentaire qu'il verse pour l'entretien de l'enfant est déductible de son revenu imposable. En revanche, aucune déduction n'est possible au titre de versements effectués pour un enfant dont la charge est partagée entre les parents et qui ouvre droit de ce fait à un avantage de quotient familial à chacun des deux parents (CGI, art. 80 septies).

Remarque : Le montant de la pension revalorisée spontanément est déductible du revenu du débiteur (dans les conditions exposées au n° 73-1).

Cette possibilité de déduction est étendue, sous les mêmes conditions, aux subsides versés **à l'enfant naturel**, pour leur montant réel et justifié.

Sous ces conditions, sont déductibles, en cas de divorce ou de séparation de corps :

• la pension alimentaire versée en vertu de l'article 373-2-2 du code civil, à titre de contribution à l'entretien et à l'éducation des enfants, à la personne qui en a la garde ;
• le versement du capital représentatif de la rente indexée prévue à l'article 373-2-3 du code civil, lorsque la consistance des biens du débiteur s'y prête, en remplacement de la pension alimentaire. En pareil cas, la somme déductible chaque année est égale au chiffre obtenu en divisant le montant du capital versé par le nombre d'années de service de la rente, sans pouvoir excéder **2 700 €** (CGI, art. 156, II-2° et ann. II, art. 91 quinquies).
Une attestation délivrée par l'organisme accrédité chargé du versement de la rente doit être jointe à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la déduction est pratiquée pour la première fois. Cette attestation doit comporter les indications prévues à l'article 91 quinquies de l'annexe II au CGI.
• le complément, sous forme de pension alimentaire, exigible selon l'article 373-2-4 du code civil, lorsque le capital constitué dans certains cas pour couvrir les besoins de l'enfant devient insuffisant.

L'abandon de biens en usufruit ou l'affectation de biens productifs de revenus qui peuvent remplacer la pension alimentaire ne sont pas déductibles.

2° Petits-enfants orphelins que les grands-parents n'ont pas accueillis sous leur toit

72-2

Les grands-parents paternels et maternels peuvent déduire la pension alimentaire qu'ils versent pour l'entretien de leurs petits-enfants orphelins dans la limite de leurs ressources respectives et des besoins des bénéficiaires. S'ils les accueillent sous leur toit, il est tenu compte des frais d'entretien au

moyen du quotient familial.

b. Enfants majeurs

72-3

Les pensions alimentaires versées pour l'entretien des enfants majeurs sont déductibles.

Remarque : Corrélativement, elles sont imposables entre leurs mains dans la limite admise pour leur déduction (CGI, art. 80 septies).

Il n'y a pas lieu de distinguer selon que les enfants sont âgés de plus ou moins de 25 ans, étudiants, chômeurs ou infirmes. Bien entendu, la preuve de l'état de besoin de l'enfant ainsi que des versements effectifs doit être apportée. De même, les grands-parents peuvent déduire, dans les mêmes conditions, la pension versée pour l'entretien de leurs petits-enfants orphelins.

1° Limitation des versements

72-4

• La déduction **est limitée, par enfant**, au montant fixé pour l'abattement prévu pour le rattachement d'enfants ayant fondé un foyer distinct ; pour l'année **2013**, celui-ci est égal à **5 698 €** (cf. n° 87-1).

Les contribuables qui s'acquittent de l'obligation alimentaire en recueillant sous leur toit leurs enfants majeurs, peuvent déduire sans avoir à fournir de justifications, une somme fixée à **3 386 €** pour **2013**, par enfant aidé.

Ce montant correspond à une année entière. Les parents qui hébergent leur enfant majeur dans le besoin **une partie de l'année seulement** peuvent déduire une pension alimentaire pour cette partie de l'année (tout mois commencé devant être retenu entièrement). Dans ce cas, la déduction forfaitaire autorisée s'effectue, sur la base de ce montant, au prorata du temps pendant lequel l'enfant majeur en état de besoin a été hébergé par ses parents au cours de l'année civile (RM Tourret, n° 26730, JO, déb. AN du 7 juin 1999, p. 3464).

Le montant forfaitaire recouvrant les **seules dépenses de nourriture et de logement** consacrées à l'enfant majeur hébergé, il **est admis que les autres dépenses** ou **versements** effectués en exécution de l'obligation alimentaire, soient pris en compte, pour leur montant réel et justifié. En tout état de cause, le montant **total** des dépenses (forfaitaires et réelles) exposées à titre de pension alimentaire **n'est admis** en déduction que dans la limite du plafond de **5 698 €** (RM n° 37440, Duboc).

Remarque : pension alimentaire forfaitaire versée à un enfant majeur par ses parents concubins vivant ensemble, voir RES N° 2005/16 au BOI-IR-BASE-20-30-20-20.

• **Lorsque l'enfant est marié**, la déduction de la pension alimentaire est **limitée à 5 698 €** pour chacune des familles des deux conjoints. Ce plafond est doublé(soit **11 396 €**) au profit du parent qui justifie participer seul à l'entretien du ménage. Il est précisé que la limite de déduction reste la même, que le jeune ménage ait ou non lui-même un ou plusieurs enfants.

Dans ce cas, il y a lieu de préciser dans une note annexe à la déclaration les noms et adresses des beaux-parents de l'enfant. En effet, il convient de tenir compte des ressources totales du jeune foyer et de l'aide éventuelle apportée par les beaux-parents.

• **Lorsque les parents de l'enfant ou du jeune couple sont séparés ou divorcés**, chacun d'eux peut déduire les dépenses exposées pour l'entretien de celui-ci dans la limite définie ci-dessus.

Il est admis que la limite de déduction soit doublée pour tenir compte de la charge supportée pour l'entretien de leurs petits-enfants par les contribuables qui subviennent aux besoins de leurs enfants majeurs célibataires, veufs ou divorcés chargés de famille. Cette limite s'élève donc à **11 396 €** pour l'imposition des revenus de l'année **2013**, **quel que soit le nombre des petits-enfants**.

2° Modalités d'application de la déduction

72-5

La limite de déduction s'applique par année d'imposition **sans réduction prorata temporis** (cf. toutefois n° 72-4 ci-dessus).

Un contribuable **ne peut**, au titre d'une même année et pour un même enfant, **bénéficier à la fois de la déduction d'une pension alimentaire et du rattachement**.

En revanche, les parents de l'un des conjoints peuvent bénéficier du rattachement et les parents de l'autre conjoint de la déduction d'une pension alimentaire.

L'année où l'enfant atteint sa majorité, le contribuable **ne peut à la fois** déduire une pension pour cet

enfant et le considérer à charge pour le calcul de l'impôt.

S'il choisit la pension alimentaire, il ne peut déduire que les sommes versées depuis la majorité de l'enfant. Le parent qui n'en a pas la garde peut déduire la pension correspondant, d'une part, à la période où l'enfant était mineur et, d'autre part, celle postérieure à sa majorité ; seule cette dernière fraction est soumise à la limitation prévue.

II. Pensions alimentaires entre époux ou ex-époux et contribution aux charges du mariage

(BOI-IR-BASE-20-30-20-40)

73

Sont présentées les pensions alimentaires et les contributions au mariage.

1. Pensions alimentaires

73-1

Les pensions alimentaires qui sont versées en vertu d'une décision de justice, en cas de séparation de corps ou de divorce, ou en cas d'instance en séparation de corps ou en divorce, **sont déductibles** du revenu global du débiteur lorsque les époux font l'objet d'une imposition séparée.

Cette déduction est subordonnée aux trois conditions suivantes :

a. Les époux ou ex-époux doivent être séparés de corps ou divorcés, ou en instance de séparation de corps ou de divorce

Dans ces diverses situations, les provisions ou pensions alimentaires que l'un des époux verse, tant pour l'entretien de son conjoint ou ex-conjoint que celui de ses enfants, sont déductibles du revenu global de l'intéressé.

Mais n'ouvrent pas droit à déduction les dommages-intérêts que l'époux peut être condamné à verser à son conjoint, en réparation du préjudice matériel ou moral que la dissolution du mariage fait subir à ce conjoint (code civil, art. 266).

b. Le versement des sommes allouées au conjoint doit résulter d'une décision de justice ou d'un protocole homologué par le juge

Compte tenu de ce principe, les sommes versées en vertu d'un simple accord amiable n'ont pas le caractère d'une pension alimentaire déductible du revenu global.

En principe, les pensions alimentaires versées pour l'entretien des enfants ou de l'ex-époux sont admises en déduction pour leur montant fixé par le juge.

Toutefois, le jugement de divorce prévoit généralement un mécanisme d'indexation dont il est tenu compte sur le plan fiscal.

Par ailleurs, le 2° du II de l'article 156 du CGI, autorise, sous certaines conditions, la déduction des pensions **revalorisées spontanément**, sans que les parties aient besoin de recourir à une nouvelle décision de justice pour officialiser leur décision.

> **Remarque** : Les dispositions de l'article 18 de la loi n°2002-305 du 4 mars 2002 relative à l'autorité parentale s'appliquent aux révisions amiables des pensions alimentaires intervenues à compter de la date d'entrée de cette loi (JO du 5 mars), quelle que soit la date du jugement de séparation de corps ou de divorce ou de celle de la convention entre époux homologuée par le juge prévoyant le versement d'une pension alimentaire au profit de l'enfant.

En conséquence, les contribuables **peuvent revaloriser spontanément** la pension alimentaire versée au profit d'un enfant ou de l'ex-époux à condition :

- que son montant initial résulte d'une décision de justice (jugement de divorce ou convention homologuée par le juge) ;

- que le montant de la revalorisation spontanée soit compatible avec les ressources du débiteur et les besoins du bénéficiaire ;

- et que le versement soit effectif.

Pour ce faire, les contribuables peuvent notamment retenir **la variation de l'indice moyen annuel des prix à la consommation**.

Bien entendu, l'indexation prévue initialement par le juge ne prive pas les contribuables de la déduction des pensions **revalorisées spontanément**.

c. La pension doit présenter un caractère alimentaire.

Tel est le cas :

- de la **pension alimentaire** que l'un des époux est tenu de verser à son conjoint en exécution du devoir de secours (code civil. Art. 270) ;

- du **complément sous forme de pension alimentaire** que l'époux susvisé doit verser, lorsque le capital initialement constitué devient insuffisant (code civil. art. 303).

- des **versements de sommes d'argent** mentionnés à l'article 275 du code civil, correspondant à la **prestation compensatoire** payée en capital, effectués sur une **période supérieure à douze mois**, mais n'excédant pas huit ans, à compter de la date à laquelle le jugement de divorce, que celui-ci résulte ou non d'une demande conjointe, est passé en force de chose jugée.

> **Précisions** : Lorsque la prestation compensatoire est versée dans un délai n'excédant pas douze mois, les sommes attribuées au créancier de la prestation ouvrent droit pour le débiteur, dans la limite d'un plafond égal à 30 500 €, à une réduction d'impôt de 25 % lorsque les conditions légales sont réunies. Ce dispositif est examiné au BOI-IR-RICI-160. Les versements en capital ainsi effectués sur une période au plus égale à douze mois ne revêtent pas le caractère d'un revenu pour leur bénéficiaire. Par suite, ils ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.
>
> Lorsque le débiteur libère le capital, en tout ou partie, au-delà du délai de douze mois alors que le jugement ou la convention homologuée par le juge prévoyait, sur le fondement de l'article 274 du code civil, que le versement devait intervenir intégralement dans un délai de douze mois, les versements ne peuvent, pour autant, être considérés comme effectués conformément aux dispositions de l'article 275 du code civil. Les modalités de versement mentionnées à l'article 275 du code civil doivent en effet être prévues dans un jugement et tel n'est pas le cas lorsque les versements tardifs procèdent de la seule initiative d'une ou des parties.
>
> En conséquence, le régime des pensions alimentaires prévu à l'article 80 quater du CGI auquel sont soumis les versements mentionnés à l'article 275 du code civil, n'est pas applicable aux versements relevant du champ de l'article 274 mais effectués dans un délai supérieur à douze mois. Ces versements ne sont dès lors pas déductibles du revenu imposable du débiteur (y compris pour les versements partiels intervenus dans le délai de douze mois), et ne sont pas imposables au nom du créancier.

- des **rentes viagères** prévues à l'article 276 du code civil (divorce contentieux) et fixées **à titre exceptionnel** par le juge, au titre de la prestation compensatoire, par décision spécialement motivée en raison de l'âge ou de l'état de santé du créancier ne lui permettant pas de subvenir à ses besoins ;

- des **rentes versées** en application des articles 278 et 279-1 du code civil (divorce sur requête conjointe désigné désormais «divorce par consentement mutuel») ;

- des **versements effectués** par les héritiers de l'époux débiteur décédé lorsqu'ils font usage des dispositions de l'article 280-1 du code civil ;

- des **versements spontanés** qui s'intègrent à la pension alimentaire initialement fixée par le juge lorsque celle-ci fait l'objet d'une révision amiable dans les conditions fixées par les articles 208 et 371-2 du code civil.

De même, présentent un caractère alimentaire les pensions et provisions servies dans le cadre des mesures provisoires visées par les articles 254 à 258 du code civil ainsi que la pension attribuée en cas de séparation de corps par application de l'article 303 du code civil.

En revanche, **ne peuvent être déduits :**

- les frais entraînés par l'exercice du droit de visite des enfants ;

- les cadeaux ou aides ponctuelles de quelque sorte que ce soit qui ne revêtent pas le caractère d'aliments ;

- les sommes qu'un mari divorcé, qui a obtenu la garde de ses enfants, verse à son ancienne épouse pour l'entretien des enfants pendant les périodes au cours desquelles cette dernière est autorisée à les recevoir.

- les dommages-intérêts.

2. Contribution aux charges du mariage (CGI, art. 156, II-2°)

73-2

La contribution aux charges du mariage résultant de l'article 214 du code civil n'est jamais déductible du revenu imposable de l'époux qui la verse sauf lorsque :

- le montant de la contribution est fixé par le juge ;

- les époux font l'objet d'impositions distinctes dans l'une des situations mentionnées aux a et c du 4 de l'article 6 du CGI. Corrélativement, les sommes versées sont imposables entre les mains du bénéficiaire (CGI, art. 80 quater).

B. Avantages en nature consentis à des personnes âgées de plus de 75 ans

(CGI, art. 156, II-2°ter ; BOI-IR-BASE-20-60-30 au I)

74

Les avantages en nature consentis **en l'absence d'obligation alimentaire**, à des personnes âgées de plus de 75 ans (ou atteignant l'âge de 75 ans au cours de l'année d'imposition) et vivant sous le toit du contribuable peuvent être déductibles du revenu global dans les conditions suivantes :

- le revenu imposable (cf. n° 95) de ces personnes ne doit pas excéder le plafond de ressources mentionné à l'article L. 815-9 du code de la sécurité sociale pour l'octroi de l'**allocation de solidarité aux personnes âgées** mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale et de l'**allocation supplémentaire d'invalidité** mentionnée à l'article L. 815-24 code de la sécurité sociale (cf. n° 1090) soit respectivement **9 447, 21 €** et **14 667, 32 € en 2013** pour une personne seule ou un couple marié ou pacsé;

- la déduction opérée par le contribuable ne peut excéder, **par bénéficiaire**, la somme de **3 386 €** pour **2013** (cf. n° 71). Le plafond de déduction s'applique par année d'imposition, quel que soit le nombre de mois pendant lesquels la personne concernée est recueillie, **sans réduction prorata temporis**.

Remarques : La déduction ne peut se cumuler, au titre d'une même personne recueillie, avec la majoration de quotient familial prévue par l'article 196 A bis du CGI (cf. n° 90) ; les avantages en nature constituant des libéralités, ne sont pas imposables au nom du bénéficiaire.

C. Arrérages de rentes

(CGI, art. 156, II-2° ; BOI-IR-BASE-20-60-30 au II)

75

Peuvent figurer parmi les charges du revenu global les arrérages de rentes constituées :

- **avant le 2 novembre 1959 ;**

- **à titre obligatoire :** ce caractère peut résulter d'une décision de justice, d'une obligation légale ou d'un engagement librement consenti, à la condition qu'il découle d'un titre ou d'un ensemble de faits susceptibles de faire preuve d'une obligation. La déduction doit être limitée à la somme exigible en vertu de l'engagement ou de l'obligation dont le bénéficiaire de la rente est susceptible de se prévaloir ;

- **à titre gratuit** : c'est-à-dire sans contrepartie au profit de celui qui la verse.

Lorsque les conditions ci-dessus sont remplies la rente est déductible, qu'elle soit versée en espèces ou en nature et quelle que soit la qualité du bénéficiaire.

D. Intérêts de certains emprunts

(CGI, art. 156, II-1°; BOI-IR-BASE-20-60-30 au III)

76

Sont **admis en déduction** du revenu global :

- les **intérêts des emprunts** contractés par le contribuable avant le 1er novembre 1959 pour faire un apport à une entreprise industrielle ou commerciale, ou à une exploitation agricole;

- les **intérêts des prêts** de réinstallation ou de reconversion consentis aux français rapatriés, ou rentrant de l'étranger ou des états ayant accédé à l'indépendance.

Bien entendu, pour être déductibles, ces intérêts ne doivent pas avoir été retenus pour la détermination des autres revenus nets catégoriels.

E. Charges afférentes aux immeubles historiques et assimilés

(CGI, art. 156, II-1°ter; ann. III, art. 41 E à 41 J et ann. IV, art. 17 ter à 17 quinquies A; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 26-I-l, BOI-IR-BASE-20-40 et au BOI-RFPI-SPEC-30 et suivants)

77

Les charges foncières afférentes à certains immeubles sont, en principe, déduites des recettes (loyers, recettes provenant d'affichage publicitaire, droits de visite) encaissées par le propriétaire pour la **détermination du revenu net foncier** imposable au nom de ce dernier (cf. Livre RFPI, cf. n^{os} 1617 et suiv.).

Toutefois, lorsque les charges des immeubles historiques et assimilées ne sont pas déduites du revenu net foncier ou de revenus d'autres catégories, elles peuvent être admises en déduction du revenu global du contribuable.

Sous certaines conditions, les charges **peuvent être déduites du revenu global** dans deux situations (cf. n^{os} 77-1 et 77-2).

En outre, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, la **déduction sur le revenu global** des charges foncières est réservée aux immeubles cités ci-dessous qui respectent les conditions prévues par l'article 156 bis du CGI (cf. n°77-3).

Ce dispositif concerne les charges foncières afférentes (cf. BOI-RFPI-SPEC-30-10) :

- aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ;

- aux immeubles ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L.143-2 du code du patrimoine si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine;

> **Remarque :** L'agrément est supprimé depuis le 1er janvier 2003.

- et aux immeubles ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du budget en raison de leur caractère historique ou artistique particulier. **À compter de l'imposition des revenus de l'année 2014**, cette catégorie d'immeubles ne peut plus bénéficier de ce dispositif. **Toutefois**, pour les immeubles ayant fait l'objet d'un agrément ministériel **antérieurement au 1er janvier 2014**, les articles 31, 156, 156 bis, 199 novovicies et 239 nonies du CGI continuent de s'appliquer, **dans leur rédaction antérieure au 1er janvier 2014**, jusqu'au terme de chaque agrément (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art.26, I-a).

I. L'immeuble ne procure aucune recette imposable, quelles que soient les conditions d'occupation par son propriétaire

(BOI-RFPI-SPEC-30-20-20)

77-1

Dans cette hypothèse sont déductibles du revenu global :

- la **totalité** des cotisations de strict entretien versées à l'administration des affaires culturelles et des participations à des travaux exécutés par cette administration ;

- la **totalité** du montant des travaux subventionnés diminué d'un abattement dont le taux est égal à celui de la subvention ;

- pour la **totalité** du montant des **autres charges foncières** si l'immeuble classé ou inscrit est ouvert au public et pour 50 % de leur montant si l'immeuble classé ou inscrit est fermé au public ou si l'immeuble fait partie du patrimoine national et est agréé à cet effet et ouvert au public.

> **Remarque** : Par charges foncières, on entend l'ensemble des charges de la propriété énumérées au 1° du I de l'article 31 du CGI (cf. Livre RFPI, cf. n^{os} 1628 et suiv.).

Toutefois, pour les **immeubles** qui, bien que non classés parmi les monuments historiques, ni inscrits à l'inventaire supplémentaire, ni objets d'un agrément ministériel, **font partie du patrimoine national à raison du label délivré par la « Fondation du patrimoine »**, les charges déductibles sont exclusivement celles qui correspondent aux travaux de réparation et d'entretien.

Pour les immeubles **habitables, seuls** les travaux de cette nature, afférents **aux murs, aux façades et aux toitures**, ouvrent droit à déduction. La déduction est en outre réservée à ceux des immeubles

qui sont visibles de la voie publique. La déduction des charges est limitée à **50 %** de leur montant. Cette déduction est toutefois portée à **100 %** lorsque les travaux sont subventionnés à hauteur de 20 % au moins de leur montant. Ces pourcentages s'appliquent à la seule fraction des travaux non couverte par une subvention (CGI, ann. III, art. 41 I bis).

Il a été également admis de déduire du revenu global, pour leur montant réel, les primes d'assurances payées :

- afférentes aux monuments historiques ne procurant pas de recettes imposables et ouverts au public. Toutefois, depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, la déduction des primes d'assurance des monuments historiques n'est plus subordonnée à une condition d'ouverture au public. En conséquence les primes d'assurance « habitation » des propriétaires occupants d'un monument historique sont désormais déductibles ;

- relatives aux objets classés ou inscrits à l'inventaire supplémentaire à la condition qu'ils soient exposés au public dans un immeuble historique auquel ils sont attachés à perpétuelle demeure au sens de l'article 525 du code civil.

II. L'immeuble procure des recettes imposables

(BOI-RFPI-SPEC-30-20-10 et BOI-RFPI-SPEC-30-20-30)

77-2

Seule **est déductible** du revenu global la fraction de certaines charges foncières correspondant aux locaux dont le propriétaire se réserve la jouissance et dont il n'a pas été tenu compte pour la détermination du revenu net foncier.

> **Remarque** : Par charges foncières, on entend l'ensemble des charges de la propriété énumérées au 1° du I de l'article 31 du CGI (cf. Livre RFPI, cf. n^{os} 1628 et suiv.).

Cette **fraction est déductible du revenu global** pour :

- la **totalité** de son montant si les immeubles classés ou inscrits sont ouverts au public ;

- **50 %** de son montant si les immeubles sont agréés et ouverts au public.

Pour les **immeubles qui**, bien que non classés parmi les monuments historiques, ni inscrits à l'inventaire supplémentaire, ni objets d'un agrément ministériel, **font partie du patrimoine national à raison du label délivré par la « Fondation du patrimoine »**. Lorsqu'une partie seulement de l'immeuble donne lieu à la perception de recettes imposables, il convient de ventiler les **charges d'entretien et de réparation** déductibles entre le revenu foncier et le revenu global (prorata en fonction de la surface des locaux). Dans ce dernier cas, les dépenses de réparation et d'entretien se rapportant à la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la disposition sont imputables sur le revenu global dans les conditions et limites fixées à l'article 41 I bis de l'annexe III au CGI. Les autres charges sont prises en compte pour la détermination du revenu net foncier.

Il a été également **admis de déduire du revenu global les primes d'assurances payées**, depuis le 1er janvier 2004, et relatives aux objets classés ou inscrits à l'inventaire supplémentaire à la condition qu'ils soient exposés au public dans un immeuble historique auquel ils sont attachés à perpétuelle demeure au sens de l'article 525 du code civil.

La déduction des charges susvisées est subordonnée à la production par le propriétaire, en même temps que sa déclaration annuelle, d'une note indiquant :

- pour chaque catégorie de dépenses, le montant total des charges foncières dont la déduction est autorisée ;

- la quote-part de ces diverses charges imputables respectivement sur les recettes imposables et sur le revenu global ;

- la date du décret, de l'arrêté ministériel ou de la décision qui a, selon le cas, classé l'immeuble sur la liste des monuments historiques, décidé son inscription à l'inventaire supplémentaire ou accordé l'agrément ;

- pour les immeubles ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine, la note est accompagnée d'une copie de la décision d'octroi de ce label.

III. Conditions applicables depuis l'imposition des revenus de l'année 2009

(CGI, art. 156 bis ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 26, I-m, et BOI-RFPI-

77-3

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, les charges foncières afférentes aux immeubles historiques et assimilés sont déductibles du revenu global **que si les propriétaires respectent** les dispositions de l'article 156 bis du CGI.

Aux termes de cet article, **le bénéfice** des dispositions de l'article 156 du CGI propres aux immeubles historiques :

- **est subordonné à l'engagement** de leur propriétaire de conserver la propriété de ces immeubles historiques et assimilés **pendant une période d'au moins quinze années** à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1er janvier 2009 ;

- **n'est pas ouvert** aux immeubles détenus par des sociétés non soumises à l'IS, sauf exceptions liées au mode de détention des immeubles.

Ces conditions s'appliquent :

- aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ;

- aux immeubles ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine ;

- et aux immeubles ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du budget en raison de leur caractère historique ou artistique particulier. **À compter de l'imposition des revenus de l'année 2014**, cette catégorie d'immeubles **ne peut plus bénéficier de la déduction** des charges foncières sur le revenu global. **Toutefois**, pour les immeubles ayant fait l'objet d'un agrément ministériel antérieurement au 1er janvier 2014, les articles 31, 156, 156 bis, 199 novovicies et 239 nonies du CGI continuent de s'appliquer, **dans leur rédaction antérieure au 1er janvier 2014**, jusqu'au terme de chaque agrément (Loi de finances pour 2014, art. 26, I-a).

1. Conditions de détention de l'immeuble depuis l'imposition des revenus de l'année 2009 (CGI art. 156 bis, I)

a. Personnes concernées

L'engagement de conservation de la propriété de l'immeuble historique s'applique aux propriétaires de monuments détenus directement ou par personne interposée, que ce soit ou non en pleine propriété, y compris lorsque l'acquisition est antérieure au 1er janvier 2009.

L'engagement de conservation s'applique à l'usufruitier comme au nu-propriétaire.

Il en est de même lorsque l'immeuble est détenu par l'intermédiaire d'une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés. L'engagement s'applique à la société civile.

b. Période de conservation

Le bien doit être conservé pendant au moins quinze années à compter de son acquisition. Il s'agit d'une durée minimale décomptée de date à date à compter de l'acquisition du bien.

Pour les biens acquis avant le 1er janvier 2009, la durée de l'engagement de conservation des biens est réduite de la durée de détention de ces biens déjà écoulée depuis leur acquisition. Il en est de même pour les donataires, héritiers ou légataires qui reprennent à leur compte l'engagement de conservation.

2. Modalités de déduction des charges foncières depuis l'imposition des revenus de l'année 2009 pour les immeubles détenus par des sociétés non soumises à l'IS (CGI, art. 156 bis, II)

a. Principe

Pour les immeubles **acquis** après le 1er janvier 2009, le bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI **n'est pas ouvert** aux immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés.

Les biens immobiliers concernés sont cités ci-dessus.

Les charges foncières desdits immeubles **ne sont donc pas déductibles du revenu global** des associés propriétaires des parts sociales.

Des exceptions sont prévues à ce principe.

b. Première catégorie d'exceptions : l'intérêt patrimonial du monument, l'importance des charges relatives à l'entretien et les sociétés civiles familiales

Sont déductibles du revenu global, les charges foncières des :

- immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'IS et ayant fait l'objet d'un agrément du ministre chargé du budget, après avis du ministre chargé de la culture, lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien justifient le recours à un tel mode de détention ;

- immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'IS et ayant fait l'objet d'un agrément du ministre chargé du budget, après avis du ministre chargé de la culture, dont les associés sont membres d'une même famille.

Toutefois, il est nécessaire que les associés de ces sociétés prennent l'engagement de **conserver la propriété** de leurs parts **pendant une période d'au moins quinze années** à compter de leur acquisition.

L'engagement de conservation des associés d'une société constituée entre les membres d'une même famille n'est pas rompu lorsque les parts sont cédées à un membre de cette famille qui reprend l'engagement précédemment souscrit pour sa durée restant à courir.

c. Deuxième catégorie d'exceptions : les sociétés civiles constituées dès l'origine par des collectivités locales

Sont déductibles également du revenu global les charges foncières des immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'IS, ayant fait l'objet d'un agrément du ministre chargé du budget, après avis du ministre chargé de la culture, à la condition que les associés, à l'origine de la constitution de la société agréée, soient des personnes morales de droit public, notamment des collectivités locales, ou des sociétés d'économie mixte.

Dans ce cas, le premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI **peut s'appliquer aux revenus de l'année d'acquisition des parts sociales** par des personnes physiques.

Ainsi, les charges foncières des immeubles cités ci-dessus **sont déductibles du revenu global** si les conditions suivantes sont cumulativement remplies.

Il faut que:

- les charges foncières aient été payées par la société concernée entre la date de la déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R*.424-16 du code de l'urbanisme et celle de l'acquisition de leurs parts par les associées personnes physiques ;

- les parts sociales aient été acquises par les associées personnes physiques au plus tard le 31décembre de la deuxième année qui suit celle de la déclaration de chantier précitée ;

- et les charges foncières aient été intégralement remboursées à la société agréée, à proportion de leurs parts, par les associés personnes physiques.

Bien entendu, les associés personnes physiques de ces sociétés doivent prendre l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

3. Non-respect de l'engagement de conservation de la propriété de l'immeuble, ou des parts sociales, pendant une période d'au moins quinze ans à compter de leur acquisition

Le cas échéant, le revenu global ou le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle l'engagement n'est pas respecté et des deux années suivantes est majoré du tiers du montant des charges indûment imputées.

Il n'est pas procédé à cette majoration en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou du décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune, non plus qu'en cas de mutation à titre gratuit de l'immeuble ou des parts à la condition que les donataires, héritiers et légataires reprennent l'engagement souscrit par le donateur pour sa durée restant à courir à la date de la donation. En cas de démembrement de la propriété des immeubles ou parts, il n'est pas non plus procédé à cette majoration si le titulaire de leur usufruit demande la reprise à son profit de l'engagement pour sa durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit.

4. Droit de propriété démembré

Le bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI n'est pas ouvert aux immeubles ayant fait l'objet d'une division depuis le 1er janvier 2009 sauf si cette division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture, lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien la justifient.

Les biens immobiliers concernés sont :

- les immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ;

- les immeubles ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine;

- et les immeubles ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du budget en raison de leur caractère historique ou artistique particulier. **À compter de l'imposition des revenus de l'année 2014**, cette catégorie d'immeubles **est exclue** du dispositif. Toutefois, pour les immeubles ayant fait l'objet d'un agrément ministériel antérieurement au 1er janvier 2014, les articles 31, 156, 156 bis, 199 novovicies et 239 nonies du CGI continuent de s'appliquer, **dans leur rédaction antérieure au 1er janvier 2014**, jusqu'au terme de chaque agrément (Loi de finances pour 2014, art. 26, I-m).

IV. Obligations déclaratives

77-4

Les propriétaires de monuments historiques et assimilés ne sont astreints à des obligations particulières que s'ils bénéficient du **régime spécial de déduction** des charges foncières sur le revenu global prévu au 1° ter du II de l'article 156 du CGI [imputation directe d'une quote-part des charges foncières sur le revenu global].

Les propriétaires de monuments historiques doivent souscrire annuellement une déclaration d'ensemble de leurs revenus n° ***2042*** (CERFA n° 10330) et, le cas échéant, une déclaration de revenus fonciers n° ***2044 spéciale*** (CERFA n° 10335) si l'immeuble procure des recettes taxables. Ces déclarations sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

77-5

L'article 41 J de l'annexe III au CGI prévoit que les propriétaires concernés doivent joindre à la déclaration annuelle de leurs revenus une note indiquant le détail des sommes dont la déduction est demandée ; la date du décret, de l'arrêté ou de la décision qui a, selon le cas, soit classé l'immeuble ou certaines parties de l'immeuble sur la liste des monuments historiques, soit décidé son inscription à l'inventaire supplémentaire, soit accordé l'agrément spécial (le cas échéant, le propriétaire doit joindre une copie de la décision d'octroi du label de la Fondation du patrimoine). La note jointe à la déclaration d'ensemble des revenus doit préciser en outre la date de paiement des travaux, la nature des travaux, et le bénéficiaire des versements (pour les locaux occupés partiellement par le propriétaire (se reporter au I-A du BOI-RFPI-SPEC-30-40). Pour les immeubles ouverts au public, le propriétaire doit joindre à sa déclaration annuelle de revenus un récépissé de la déclaration faite auprès du délégué régional du tourisme (CGI, ann. IV, art. 17 quinquies).

L'absence de dépôt de renseignements prévus à l'article 41 J de l'annexe III au CGI à l'appui de la déclaration des revenus n'emporte pas la déchéance pour le propriétaire du droit de déduction. Ce propriétaire est seulement passible des amendes fiscales visées à l'article 1729 B du CGI, mais il conserve le droit de justifier au cours de l'instance contentieuse de la consistance des charges dont il demande la déduction.

F. Versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant

(CGI, art. 156, II-5° ; BOI-IR-BASE-20-60-30 au IV)

78

Les contribuables titulaires de la carte du combattant ou du titre de reconnaissance de la nation, les anciens combattants et les victimes de guerre ainsi que leurs ayants droit, mentionnés à l'article L. 222-2 du code de la mutualité, peuvent déduire de leur revenu global les versements effectués aux mutuelles ou unions de mutuelle en vue de la retraite mutualiste d'ancien combattant.

La déduction est subordonnée à deux conditions :

I. Les versements doivent être faits par des membres participants des mutuelles

Ces membres effectuent leurs versements à des mutuelles ou unions de mutuelles et doivent être titulaires de la carte du combattant ou du titre de reconnaissance de la nation ou anciens combattants. Sont également concernés les veuves, les orphelins ou les ascendants de ces personnes.

Les paiements effectués par l'épouse d'un ancien combattant ou d'une personne titulaire du titre de reconnaissance ou de la carte du combattant ne sont donc pas déductibles.

II. Les versements doivent être destinés à la constitution d'une rente donnant lieu à une majoration de l'État

Ces versements peuvent être faits à capital aliéné ou à capital réservé.

Pour l'imposition des revenus de **2013**, ce montant est fixé à **1 741 €** (1 739 € pour 2012; 1 733 € pour 2011).

Les versements complémentaires qui peuvent être effectués en vue de la constitution d'une rente mutualiste ordinaire ne sont pas déductibles.

G. Cotisations versées au titre de l'épargne retraite par capitalisation

(CGI, art. 163 quatervicies et ann. III, art. 41 ZZ bis à 41 ZZ quater; BOI-IR-BASE-20-50 et suivants; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 26)

80

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, un dispositif d'incitation fiscale à la constitution d'une épargne retraite par capitalisation, en complément des régimes par répartition, est institué.

Désormais, sont déductibles du revenu net global, les cotisations ou primes versées, par chaque membre du foyer fiscal, au :

- plan d'épargne retraite populaire (PERP) ;

- plan d'épargne retraite entreprise (PERE) ;

- régime PREFON ;

- complément retraite mutualiste (COREM, ex. CREF), géré par l'Union Mutualiste Retraite (UMR) quelque soit, à compter de l'imposition des revenus perçus depuis le 1er janvier 2005, le statut socioprofessionnel des intéressés : fonctionnaire ou non-fonctionnaire ;

- complément retraite des hospitaliers (CRH), géré par le comité des œuvres sociales des établissements hospitaliers publics (CGOS) ;

- établissements publics, institués par les organismes mentionnés au VII de l'article 5 de l'ordonnance n° 2001-350 du 19 avril 2001 relative au code de la mutualité et transposant des directives 92/49/CEE et 92/96/CEE du Conseil, des 18 juin et 10 novembre 1992, pour leurs opérations collectives visées à l'article L. 222-1 du code de la mutualité.

Précisions sur la clause optionnelle « d'annuités garanties » (BOI-IR-BASE-20-50-10).

Il est indiqué que certains contrats peuvent offrir à la souscription des adhérents une garantie optionnelle dite « annuités garanties » par laquelle l'assureur garantit aux intéressés une durée minimale de service de la rente (cinq, dix ou quinze ans le plus souvent).

Ainsi, en cas de décès de l'adhérent et, le cas échéant, du réservataire à l'intérieur de cette période garantie, le solde des annuités est versé à un bénéficiaire désigné par l'adhérent au jour de la liquidation de ses droits viagers.

L'insertion d'une telle garantie, non expressément prévue par la loi, est toutefois autorisée sous réserve :

- d'une part, que le nombre d'annuités garanties n'excède pas l'espérance de vie de l'adhérent à l'âge auquel il liquide ses droits viagers et diminuée de cinq ans ;

- que les bénéficiaires des annuités garanties soient définitivement et irrévocablement désignés par l'adhérent au jour de la liquidation de ses droits viagers.

I. Conditions d'application

(BOI-IR-BASE- 20-50-20)

80-1

1. Plafond général de déduction

Pour chaque membre du foyer fiscal, sont déductibles du revenu net global d'une année les cotisations ou primes d'épargne retraite versées dans une limite annuelle et individuelle égale à la différence constatée au titre de l'année précédente entre :

• une fraction égale à 10 % de ses revenus d'activité professionnelle retenus dans la limite de huit fois le montant annuel du plafond sécurité sociale (Code de la sécurité sociale, art. L. 241-3) ou, si elle est plus élevée, une somme forfaitaire égale à 10 % de ce même plafond (premier terme de la différence) ;

• et le montant des cotisations ou primes correspondant à l'épargne retraite constituée, le cas échéant, dans le cadre professionnel (deuxième terme de la différence).

Ainsi, les cotisations versées sont déductibles en **2013**, avec une limite minimum de **3 637 €** et un maximum de **29 098 €** (respectivement 3 535 € et 28 282 € en 2012 ; 3 462 € et 27 696 € en 2011). Pour **2014**, la limite minimum est fixée à **3 703 €** et le maximum à **29 626 €**.

2. Plafond spécifique de déduction en faveur des nouveaux résidents de France au titre de leur année de domiciliation

Depuis l'imposition des revenus perçus en 2006, un plafond spécifique de déduction du revenu net global des cotisations d'épargne retraite, au titre de l'imposition des revenus de l'année de leur domiciliation en France, est prévu pour les personnes nouvellement résidentes.

Les personnes éligibles au bénéfice de ce plafond spécifique sont celles qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI au cours des trois années civiles précédant celle de leur installation sur le territoire national.

Par suite, il s'agit de personnes qui deviennent résidentes de France au sens des dispositions précitées du CGI ou des conventions fiscales, étant observé que le produit d'épargne retraite (PERP, par exemple) a pu le cas échéant, avoir été souscrit avant l'installation en France.

Au titre de l'année de domiciliation en France, ces personnes bénéficient :

- d'une part, d'un plafond de déduction calculé par référence aux revenus d'activité professionnelle de l'année même de la domiciliation et non, par dérogation à la règle de droit commun, à partir des revenus de l'année précédente et plafonné à huit fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale ;

- d'autre part, sous réserve que la non-domiciliation antérieure en France ne soit pas liée à la mise en œuvre de procédures judiciaires, fiscales ou douanières, d'un plafond complémentaire de déduction égal au triple du plafond mentionné ci-avant.

Ainsi, pour les cotisations versées en **2013**, le montant maximum déductible est égal à **118 504 €** (116 392 € en 2012 ; 113 128 € en 2011).

3. « Mutualisation » des plafonds de déduction pour les membres d'un couple marié ou les partenaires d'un PACS

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, les membres d'un couple marié ou les partenaires liés par un PACS soumis à imposition commune peuvent sur demande expresse déduire les cotisations ou primes éligibles au dispositif, dans une limite annuelle égale au total des montants déductibles pour chaque membre du couple ou chaque partenaire du pacte. Autrement dit, la limite annuelle s'apprécie également, depuis l'imposition des revenus de 2007, globalement au niveau du couple ou du pacte et non plus uniquement individuellement par membre ou partenaire (RES N° 2009/66 au BOI-IR-BASE-20-50-30).

Remarque : Pour les revenus perçus depuis l'année 2006, le II de l'article 4 de la loi de finances pour 2007 a inclus, dans le montant du revenu fiscal de référence, les primes et cotisations d'épargne retraite déductibles du revenu global, notamment celles versées à un plan d'épargne retraite populaire (PERP), en application des dispositions de l'article 163 quatervicies du CGI.

II. Modalités d'application

(BOI-IR-BASE- 20-50-20 et BOI-IR-BASE-20-50-30)

80-2

1. Premier terme de la différence (CGI, art. 163 quatervicies, II)

a. Personnes concernées

1° Personnes qui ne disposent pas ou plus de revenus liés à une activité professionnelle

Sont concernés les contribuables, notamment les pensionnés ou les demandeurs d'emploi, **qui ne disposent pas ou plus** de revenus d'activité professionnelle.

Dans ce cas, le premier terme de la différence correspond au plancher de déduction, c'est-à-dire à **10 % du plafond annuel** de la sécurité sociale.

Il en est de même pour les personnes qui déclarent pour la première fois leurs revenus sous leur nom propre (« primo-déclarants »), sans préjudice de la possibilité pour les intéressés de justifier d'une limite de déduction plus élevée déterminée, à partir de leurs revenus d'activité professionnelle déclarés en qualité de personne à charge de leur foyer fiscal de rattachement.

2° Personnes qui disposent de revenus professionnels

Pour les contribuables **qui disposent de revenus professionnels**, et sauf application des règles particulières de détermination du plafond spécifique prévu en faveur des contribuables nouvellement domiciliés en France (cf. n° 80-1), il convient de retenir les éléments imposables mentionnés sur la déclaration des revenus de **l'année précédente (n-1)** pour déterminer le montant **déductible au titre de l'année d'imposition (n) concernée.**

3° Cas particulier

Lorsque le revenu imposable est **un déficit** et en l'absence d'autres revenus professionnels, le premier terme de la différence servant au calcul de la déduction des cotisations et primes est égal à la limite minimum citée au n° 80-1.

b. En matière de traitements et salaires

Pour le premier terme de la différence, les traitements et salaires sont pris en compte pour leur **montant net** des cotisations et charges déductibles en application des articles 83 à 84 A du CGI.

Il s'agit des rémunérations imposables nettes, à titre principal, des cotisations à caractère social et des frais professionnels.

Sont également prises en compte au titre de rémunérations :

- les indemnités des élus locaux ;

- les salaires de source étrangère exonérés d'impôt sur le revenu mais qui sont pris en compte pour la détermination du **taux effectif** d'imposition des autres revenus imposables ;

- les commissions des agents généraux d'assurance ayant opté pour l'imposition selon les règles applicables aux traitements et salaires (CGI, art. 93, 1 ter) et qui exercent leur activité dans une zone franche urbaine, qui sont à ce titre exonérées d'impôt sur le revenu.

c. En matière de rémunérations de certains gérants et associés de sociétés mentionnés à l'article 62 du CGI

Pour le premier terme de la différence, les rémunérations des gérants et associés sont retenues pour leur **montant net** des cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis du CGI, notamment des cotisations et primes versées à titre facultatif aux contrats d'assurance de groupe dits « Madelin » au titre de la retraite et de la prévoyance, et des frais professionnels, déterminés selon les règles des traitements et salaires.

d. Rémunérations des non-salariés non-agricoles

Pour le premier terme de la différence, est pris en compte le **montant du bénéfice taxable** en BIC et/ou en BNC (CGI, art. 34 ; 35 ; 38, 1 et 2 ; 92, 1 et 93, 1) net des cotisations et primes déductibles en application de l'article 154 bis du CGI.

Depuis le 1er janvier 2009, sont également retenus les revenus imposés dans les conditions prévues à l'article 151-0 du CGI pour leur montant diminué, selon le cas, de l'abattement prévu au 1 de l'article 50-0 du CGI ou de la réfaction forfaitaire prévue au 1 de l'article 102 ter du CGI.

Les revenus exonérés en application des articles 44 sexies à 44 undecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies, 44 quindecies et au 9 de l'article 93 du CGI, c'est-à-dire notamment au titre des dispositifs d'exonération des bénéfices de certaines entreprises nouvelles ou implantées dans les zones franches urbaines (ZFU), ou, depuis le 1er janvier 2007, créées dans les zones d'aide à finalité régionale sont ajoutés au bénéfice imposable pour la détermination des revenus d'activité

professionnelle. En revanche, il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

e. Rémunérations des non-salariés agricoles

Pour le premier terme de la différence, il s'agit du **montant du bénéfice taxable** en BA (CGI, art. 63, 72 à 75).

Ainsi, il n'y a pas lieu de retraiter le bénéfice imposable du montant des cotisations ou primes versées à titre facultatif au titre de la retraite dans le cadre de contrats d'assurance de groupe («contrats Madelin agricole»), contrairement à la règle applicable pour la détermination de la limite de déduction.

Les revenus exonérés en application de l'article 44 decies du CGI, c'est-à-dire réalisés à raison d'une activité exercée ou créée en Corse avant le 31 décembre 2001, ainsi que l'abattement prévu à l'article 73 B du CGI en faveur des jeunes agriculteurs, sont ajoutés au bénéfice imposable. En revanche, il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

f. Contribuables disposant de revenus mixtes

Lorsqu'une personne dispose de revenus d'activité professionnelle relevant de catégories d'imposition différentes, le premier terme de la différence est égal à la somme algébrique de l'ensemble de ces revenus, en tenant compte par conséquent, le cas échéant, des déficits.

2. Deuxième terme de la différence (CGI, art. 163 quatervicies, I-2-a-2°)

80-3

Il s'agit :

- **pour les salariés**, des cotisations ou primes versées, y compris par l'employeur, au titre de la retraite à des régimes d'entreprise de retraite supplémentaire déductibles en application du 2°, ou du 2°-0 bis (mesures transitoires) ou du 2°-0 ter (salariés impatriés) de l'article 83 du CGI ;

- **pour les non-salariés**, des cotisations ou primes versées au titre de la retraite aux régimes facultatifs de retraite mis en place par les organismes de sécurité sociale ou aux contrats «Madelin», déductibles en application de l'article 154 bis du CGI, ou aux contrats «Madelin agricole», déductibles en application de l'article 154 bis-0 A du CGI ou du 13° du II de l'article 156 du CGI. **Toutefois**, il n'est pas tenu compte de la fraction de ces cotisations correspondant à **15 %** de la **quote-part du bénéfice** comprise entre **une fois et huit fois** le plafond mentionné à l'article L.241-3 du code de la sécurité sociale ;

- et, **pour les salariés comme pour les non-salariés**, des sommes versées par l'entreprise ou le salarié depuis le 1er janvier 2010, au PERCO défini aux articles L. 3334-1 à L. 3334-16 du code du travail et exonérées en application du a du 18° de l'article 81 du CGI.

Bien entendu, pour les personnes qui ne bénéficient pas de ces contrats ou régimes ou qui n'y cotisent pas, le plafond de déduction correspond au plafond brut défini au n° 80-1.

3. Le régime des cotisations excédentaires (BOI-IR-BASE-20-50-30)

80-4

a. Principe

La limite de déduction au titre de l'épargne retraite par capitalisation est individuelle et les cotisations excédentaires ne sont pas reportables.

b. Exceptions

À titre temporaire et de manière dégressive jusqu'en **2014**, les cotisations excédentaires correspondant à des rachats de droits aux régimes de retraite complémentaire PREFON, COREM et CRH sont déductibles également pour les personnes affiliées après le 31décembre 2004 à condition que ces personnes aient la qualité de fonctionnaire ou d'agent public en activité.

L'excédent par rapport à la limite de déduction définie au n° 80-1, qui correspond à des **rachats de droits** effectués par des personnes affiliées au 31 décembre 2004 aux régimes de retraite complémentaire PREFON, COREM et CGOS, c'est-à-dire à des cotisations versées par les intéressés au titre **d'années antérieures** à leur affiliation à ces régimes mais aussi des cotisations supplémentaires versées au cours d'une année en vue d'augmenter leurs droits à retraite au titre des années postérieures est admis en déduction, en totalité au titre de l'année 2004, et pour les années **2005 à 2014** dans la limite d'un **nombre dégressif** d'années de cotisations. Ces cotisations et primes excédentaires ont été ou sont donc déductibles :

- en totalité au titre de l'année 2004 ;

- dans la limite du rachat de six années de cotisations au titre de chacune des années 2005 et 2006 ;

- dans la limite du rachat de quatre années de cotisations au titre de chacune des années 2007 à 2009 incluse ;

- dans la limite du rachat de **deux années** de cotisations au titre de chacune des années **2010 à 2014** incluse (Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 26).

La limite de déduction des **rachats de droits** exprimée en années de cotisations s'apprécie au titre de l'année au cours de laquelle intervient le rachat par rapport au montant des cotisations « ordinaires » versées au titre de cette même année. Le rachat «d'une année de cotisations» correspond au montant de cotisations fixé par le régime lui-même en fonction de la classe de cotisation choisie par l'adhérent.

4. La limite de déduction d'épargne retraite non utilisée au titre d'une année est reportable «en avant» sur trois ans

80-5

Selon les dispositions du b du 2 du I de l'article 163 quatervicies du CGI, la différence, lorsqu'elle **est positive**, constatée au titre d'une année pour chaque membre du foyer fiscal **entre**, d'une part, **la limite de déduction** au titre de l'épargne retraite et, d'autre part, l**es cotisations ou primes effectivement versées** peut être utilisée au cours de l'une des trois années suivantes.

À cet égard, l'article 41 ZZ ter de l'annexe III au CGI précise que les cotisations et primes versées et déductibles au titre d'une année s'imputent en priorité sur la limite de déduction déterminée au titre de cette même année puis, le cas échéant, sur les soldes non utilisés des limites de déduction des trois années précédentes en commençant par le plus ancien.

5. Les cotisations et primes versées au titre des garanties complémentaires et déductibles du revenu global sont limitées

80-6

Seules les cotisations et primes versées au titre des garanties complémentaires autorisées sont admises en déduction du revenu net global.

En revanche, les cotisations et primes afférentes, le cas échéant, à d'autres garanties complémentaires qui doivent en principe faire l'objet d'un contrat distinct ne sont, en aucun cas, déductibles du revenu global.

6. Interdiction des avances sur PERP

80-7

L'article 65 de la loi n° 2006-1770 du 30 décembre 2006 a supprimé la possibilité pour les organismes d'assurance gestionnaires de PERP de consentir des avances aux participants au contrat.

En conséquence, depuis le 9 novembre 2006, si malgré les termes de la loi, le participant bénéficie d'une avance du gestionnaire, le PERP est dénaturé (quelque soit sa date de souscription).

Dès lors, les cotisations ou primes versées ne sont plus déductibles sur le fondement de l'article 163 quatervicies du CGI et celles déjà admises en déduction sont susceptibles, dans la limite du délai de prescription, d'être réintégrées dans le revenu imposable des intéressés.

7. Cotisations versées par les exploitants agricoles au titre de l'épargne retraite (CGI, art. 156, II-13°)

81

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, le 13° du II de l'article 156 du CGI **permet** aux chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole de **déduire de leur revenu net global** les cotisations, non déduites dans le cadre du revenu professionnel, versées au titre des contrats d'assurance de groupe mentionnés au 2° de l'article L. 144-1 du code des assurances (contrats de constitution d'une retraite garantissant un revenu viager), dans les limites prévues par l'article 154 bis-0 A du CGI.

III. Obligations déclaratives

81-1

Les employeurs déclarent (et transmettent à leurs employés) les montants de cotisations de retraite et de prévoyance et les montants des cotisations versées au titre de l'épargne retraite dans la déclaration annuelle des données sociales (DADS) mentionnée à l'article 87 du CGI, y compris les

montants constitués dans le cadre de l'entreprise par les employés et employeurs (abondement).

81-2

Les organismes gestionnaires des plans, contrats ou régimes mentionnés au 1 du I de l'article 163 quatervicies du CGI, c'est- à-dire de PERP et produits assimilés (régimes de retraite supplémentaire d'entreprise, pour la part facultative des cotisations ou primes versées, PREFON, COREM et CRH), mais également les organismes gestionnaires auxquels sont versées au titre du risque vieillesse des cotisations ou primes dans le cadre de régimes ou de contrats d'assurance de groupe mentionnés au 2ème alinéa du I de l'article 154 bis du CGI (régimes ou contrats « Madelin ») ou au I de l'article 154 bis-0 A du CGI (contrats « Madelin agricole ») sont tenus de délivrer avant le 1er mars de chaque année aux cotisants une attestation mentionnant le montant des cotisations ou primes versées au cours de l'année civile écoulée. Un double de l'attestation est produit dans les mêmes délais à l'administration fiscale.

81-3

Les contribuables qui demandent la déduction de leur revenu global des cotisations ou primes versées au PERP (et produits assimilés) au cours d'une année portent sur la déclaration des revenus n° **2042** (CERFA n° 10330 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") de l'année concernée les montants et primes versées, et le cas échéant le montant des cotisations et primes d'épargne retraite déduites des revenus professionnels de la même année.

Titre 4 : Charges non-déductibles du revenu global

(BOI-IR-BASE-30)

En revanche, d'autres dépenses qui constituent un emploi du revenu ne peuvent être admises en déduction du revenu global.

Tel est le cas, notamment:

82

- **des dépenses engagées pour eux-mêmes ou par les membres du foyer fiscal, qu'il s'agisse des dépenses** :

- nécessitées par leur état de santé ou celui de leurs proches (frais médicaux et pharmaceutiques, cotisations de mutuelles) ;

- ayant trait à l'entretien ou à l'éducation des enfants (frais scolaires, frais de vacances, frais de visite, etc.) ;

- ou diverses (amendes, primes d'assurances contre l'incendie, le vol ou les risques automobiles, honoraires et frais de procès, dommage intérêts, etc.).

- de logement.

> **Remarque** : Certaines dépenses spécifiques peuvent donner lieu à réduction ou crédit d'impôts (cf n° 109 et suivants et 217 et suivants par exemple pour les frais d'emploi d'un salarié à domicile, les frais de garde des enfants etc.

83

- **des dépenses liées à certaines activités des contribuables**. **Sont non-déductibles**, les dépenses de caractère personnel supportées par un associé ou les dépenses supportées dans l'exercice d'une activité bénévole ou d'un mandat public.

> **Remarque** : Sous certaines conditions, les dépenses liées à une activité bénévole peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt.

84

- **des impôts eux-mêmes**. **Ne sont pas déductibles** du revenu brut global, les impôts de toute nature supportés par un contribuable.

85

- **des versements en capital**. Il s'agit des remboursements d'une dette, perte subie par suite du non-

remboursement d'un prêt, par exemple, qui **ne sont pas déductibles**.

86

- des dépenses se rapportant à des revenus exonérés. Sont ainsi non déductibles les droits de garde de titres dont les produits sont exemptés d'impôt, les charges afférentes aux logements dont les propriétaires se réservent la jouissance, lesquelles ne sont pas déductibles dès lors que le revenu en nature correspondant est exonéré d'impôt (CGI, art. 15, II).

Remarque : Les dépenses concernant les immeubles donnés en location sont prises en charge pour la détermination du revenu net foncier (cf. Livre IV RFPI, cf. n^{os} 1625 et suiv.).

86-1

De manière générale, les contribuables doivent fournir, à l'appui de leur déclaration, toutes précisions de nature à justifier l'existence des charges déduites. La nature de ces précisions est indiquée dans le commentaire relatif à chaque catégorie de charges.

L'article L. 16 du LPF permet à l'administration de demander des justifications au sujet des charges retranchées du revenu brut global. Dans ce cas, le contribuable doit apporter la preuve de l'existence et du montant de ces charges. Le défaut de réponse à cette demande entraîne, en droit strict, la taxation d'office.

Remarque : Comme pour les contribuables mariés, les charges déductibles du revenu imposable du foyer fiscal constitué par les deux partenaires d'un PACS soumis à imposition commune sont celles effectivement supportées par ce foyer. Peu importe le partenaire ayant procédé à leur paiement effectif (CGI, art. 7).

Titre 5 : Abattements accordés en vertu de situations particulières

Le revenu net global, obtenu après déduction des charges du revenu global, peut, dans certaines situations particulières, être réduit d'abattements.

Chapitre 1 : Abattement accordé aux personnes âgées et aux invalides

(CGI, art. 157 bis; BOI-IR-BASE-40)

87

Les contribuables âgés de plus de 65 ans au 31 décembre de l'année d'imposition et les invalides (au sens des c, d et d bis du 1 de l'article 195 du CGI) ou titulaire de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code l'action sociale et des familles (cf. n^{os} 93 et suiv.), quel que soit leur âge, bénéficient d'un abattement sur leur revenu net global.

Le montant de cet abattement dépend de l'importance du revenu des intéressés.

Pour **2013**, il est de :

- **2 332 €** si ce revenu n'excède pas **14 630 €;**

- et de **1 166 €** si ce revenu est compris entre **14 630 €** et **23 580 €**.

Remarques :

1. Ce revenu net global est obtenu après déduction, s'il y a lieu, des déficits des années antérieures et des charges du revenu global. Il ne tient compte ni des plus-values taxées à l'impôt sur le revenu selon un taux proportionnel, ni des revenus soumis à un prélèvement libératoire. Les revenus imposés selon le système du quotient (CGI, art. 163 bis C, en vigueur jusqu'au 27 septembre 2012, et CGI, art. 163-0 A) sont en revanche pris en compte pour leur montant total.

2. L'abattement est directement déduit du revenu net global. Son montant est celui indiqué ci-dessus si seul l'un des deux conjoints est âgé de plus de 65 ans ou invalide. Pour les foyers dans lesquels chacun des époux satisfait à ces mêmes conditions, l'abattement est doublé, en revanche chaque époux ne peut pas cumuler l'abattement personne âgée et celui pour invalidité (RM Souquet, n° 14897, JO, déb. Sénat du 15 novembre 1974, p. 1774).

3. Les "non-résidents Schumacker" au sens de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (affaire

C-279-93) peuvent, toutes conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de l'abattement.

4. Dans le cas où l'époux survivant est personnellement imposable pour la période écoulée entre le décès de son conjoint et le 31 décembre, il peut, s'il remplit les conditions, bénéficier de l'abattement, alors même que cet avantage aurait déjà été appliqué pour l'imposition des revenus communs.

5. L'octroi de l'abattement doit être remis en cause si le revenu net global du contribuable vient à dépasser les limites d'application, à la suite d'un rehaussement des bases d'imposition.

Chapitre 2 : Abattement pour enfants à charge ayant fondé un foyer distinct

(CGI, art. 6, 3 et 196 B, al.2; BOI-IR-BASE-40)

87-1

Les enfants mariés ou liés par un PACS sont, en principe, imposables sous leur propre responsabilité.

Toutefois, si l'un des époux ou partenaires liés par PACS est âgé de moins de 21 ans, ou de moins de 25 ans, lorsqu'il poursuit ses études, ou, quel que soit son âge, s'il effectue son service national ou s'il est infirme, le couple peut demander le rattachement de ses revenus à ceux de l'un des parents des conjoints ou partenaires. Le rattachement du jeune foyer **est global** (cf. n° 21).

Pour les parents qui acceptent le rattachement, cette opération ne se traduit pas par une augmentation du quotient familial. Mais ils bénéficient d'un avantage spécifique qui prend la forme **d'un abattement sur le revenu net global imposable**.

Ce dispositif est également applicable aux enfants célibataires, veufs, divorcés ou séparés qui sont chargés de famille.

Le montant de l'abattement par personne ainsi prise en charge est de **5 698 €** pour **2013**. Il est attribué autant d'abattements que de personnes rattachées au foyer fiscal.

Lorsque les enfants de la personne rattachée sont réputés à charge égale de l'un et l'autre de leurs parents, l'abattement auquel ils ouvrent droit pour le contribuable est égal **à la moitié** de cette somme, soit **2 849 €** pour **2013**.

Précisions :

1- Il est rappelé que les parents d'enfants ayant fondé un foyer distinct ont le choix entre le rattachement à leur foyer desdits enfants, et la déduction d'une pension alimentaire.

2- L'abattement s'applique même pour l'année au cours de laquelle l'enfant, ou son conjoint suivant le cas atteint l'âge de 21 ans, ou celui de 25 ans, s'il est étudiant ;commence et/ou finit son service national (RM Couanau n° 64763, JO, déb. AN du 1er février 1993, p. 375) ; achève ses études avant 25 ans.

Partie 3 : Liquidation

(BOI-IR-LIQ et suivants)

87-2

L'impôt sur le revenu est personnalisé (cf. ci-avant, n° 15). Il est, d'autre part, calculé selon un barème progressif qui varie en fonction de l'importance des revenus imposables au nom des contribuables.

C'est pourquoi, la liquidation de l'impôt prend en compte la situation et les charges de famille des contribuables, de façon à déterminer le montant de l'impôt afférent à un revenu donné d'après le nombre de personnes qui vivent de ce revenu.

Cette prise en compte s'opère essentiellement par le système du **quotient familial** qui consiste à diviser le revenu imposable par un nombre de parts fixé eu égard à la situation de famille des intéressés et, le cas échéant, au nombre de personnes considérées comme à leur charge au sens de la loi fiscale.

Enfin, des crédits ou réductions d'impôt sont accordés en fonction de certaines dépenses et investissements limitativement définis par la loi.

Titre 1 : Détermination du quotient familial

(BOI-IR-LIQ-10 et suivants)

87-3

La détermination du nombre de parts correspondant à la situation de famille des contribuables tient compte :

- de la situation personnelle des intéressés, suivant qu'ils sont célibataires, mariés ou pacsés soumis à imposition commune, veufs, divorcés ou séparés. Cette situation, qui conditionne la composition du foyer fiscal, a été commentée dans le cadre de la règle d'imposition par foyer (cf. n^{os} 15 et suiv.);

- du nombre de personnes fiscalement à leur charge.

Avant d'aborder le calcul du nombre de parts à prendre en considération pour la liquidation de l'impôt, il convient de préciser la notion de personne à charge et la date à retenir pour l'appréciation de la situation et des charges de famille.

Chapitre 1 : Personnes à charge

(CGI, art. 196 ; 196 A bis et 196 B ; BOI-IR-LIQ-10-10-10 et suivants)

87-4

Sont susceptibles d'être considérés comme étant à la charge du contribuable, ses enfants et, éventuellement, d'autres personnes vivant sous son toit, dans les conditions exposées ci-après :

Remarque : Sauf, bien entendu, lorsque le contribuable a demandé l'imposition distincte de ses enfants mineurs.

A. Enfants

(CGI, art. 196 et 196 B, BOI-IR-LIQ-10-10-10-10 et BOI-IR-LIQ-10-10-10-20)

88

I. Cas général

Au sens de l'article 196 du CGI et sous réserve des cas particuliers ci-après, sont considérés comme étant à charge, que celle-ci soit exclusive, principale ou réputée également partagée entre les parents :

1. Les propres enfants du contribuable

Il s'agit des enfants qu'ils soient légitimes, adoptifs ou naturels, lorsque leur filiation est légalement établie à l'égard de leur auteur et dès lors que, n'ayant pas fondé un foyer distinct :

- **ils sont mineurs**, c'est-à-dire âgés de moins de 18 ans ;

- **ou ils sont infirmes**, **quel que soit leur âge**. Les enfants infirmes sont ceux qui, en raison de leur invalidité, sont hors d'état de subvenir à leurs besoins, qu'ils soient ou non titulaires de la carte prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.

Lorsque les enfants infirmes sont titulaires de la carte d'invalidité, ils ouvrent droit à une majoration de quotient familial (cf. n° 93-9). Il est admis que le bénéfice de cette mesure est ouvert au contribuable pour l'année au cours de laquelle il a demandé à la mairie de sa résidence la carte d'invalidité, même s'il n'a pu en obtenir la délivrance avant le 31 décembre de l'année considérée.

2. Les enfants mineurs recueillis

Les enfants mineurs recueillis sont considérés comme étant à la charge du contribuable dans les mêmes conditions que ses propres enfants lorsque deux conditions sont simultanément réunies :

• ils doivent être recueillis au propre foyer du contribuable ;

• ils doivent être à la charge effective (au triple point de vue matériel, intellectuel et moral), exclusive ou principale du contribuable, ce dernier doit effectivement subvenir à l'ensemble de leurs besoins matériels (cf. CE, arrêt du 26 novembre 1999 n° 181648).

Les petits-enfants orphelins peuvent être comptés à la charge des grands-parents qui les accueillent sous leur toit et la pension alimentaire versée, le cas échéant, par les autres grands-parents doit être ajoutée à leur revenu imposable.

Remarques :

1-En cas d'imposition distincte des époux ou partenaires liés par un PACS au titre de l'année du mariage ou de la conclusion du pacte. Chaque contribuable soumis à une imposition distincte prend à sa charge les enfants mineurs ou infirmes dont il assume la charge d'entretien à titre exclusif ou principal. L'enfant est considéré, jusqu'à preuve du contraire, comme étant à la charge du parent chez lequel il réside à titre principal. Il est rappelé qu'un enfant ne peut être à la charge que d'un seul des parents ayant opté pour l'imposition distincte au titre de l'année du mariage ou du PACS.

2-En cas de séparation ou de divorce, les majorations de quotient familial pour enfants sont attribuées en fonction du critère de la charge effective d'entretien et d'éducation. La loi institue un lien entre «charge d'entretien et d'éducation» et «résidence de l'enfant». Ainsi, la majoration de quotient familial est en principe attribuée en fonction du lieu de résidence principale de l'enfant. Toutefois, ce lien ne constitue qu'une présomption simple, le contribuable pouvant la renverser en démontrant qu'il assure la charge d'entretien de l'enfant à titre exclusif ou principal (CGI, art. 194).

II. Cas particuliers

89

1. Cas des enfants majeurs célibataires

Les enfants célibataires non infirmes, âgés de plus de 18 ans sont, en principe, imposables sous leur propre responsabilité.

Mais ils peuvent demander **sur option** à être rattachés au foyer de leurs parents. Dans ce cas, ils sont comptés à leur charge. L'avantage résultant de cette situation au plan du quotient familial donne lieu à une demi-part ou une part supplémentaire selon le cas (CGI, art. 196 B, al. 1er et cf. n° 93-3).

Remarque s : Pour plus de précisions se reporter au I-B du BOI-IR-LIQ-10-10-10-20.

1- L'option de l'enfant (annuelle et irrévocable) est formulée sur papier libre et l'accord du parent est considéré comme établi dès lors qu'il a déclaré l'enfant à charge. L'imprimé de déclaration des revenus ***n° 2042*** (CERFA n° 10330), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", comporte un cadre prévu spécialement pour opter pour le rattachement.

2- En cas d'option ,les revenus de l'enfant majeur sont rattachés au foyer fiscal de ses parents, l'avantage tiré de la majoration du quotient familial est plafonné et aucune pension alimentaire à son profit ne peut être déduite par ses parents.

2. Cas des enfants ayant fondé un foyer distinct

Les enfants mariés ou pacsés, quel que soit leur âge, sont en principe considérés comme ayant fondé un foyer distinct : ils sont donc en principe imposables sous leur propre responsabilité à raison des revenus qu'ils perçoivent. Toutefois, le 2° du 3 de l'article 6 du CGI leur étend le **régime de rattachement sur option** prévu à l'égard des enfants majeurs célibataires évoqué ci-avant.

Le rattachement emporte deux conséquences : d'une part chaque personne prise en charge ouvre droit à un abattement sur le revenu imposable du foyer fiscal de rattachement, d'autre part en contrepartie, les revenus des personnes rattachés sont imposés au nom du parent ou foyer fiscal de rattachement.

3. Cas des enfants majeurs devenus orphelins de père et mère après leur majorité et recueillis

Les enfants majeurs (célibataires, mariés, chargés de familles ou infirmes) qui sont **devenus orphelins de père et de mère après la date de leur majorité** peuvent être rattachés au foyer du contribuable qui les recueille.

Ce rattachement reste subordonné à ce que l'une des conditions posées pour le rattachement des enfants majeurs soit remplie (CGI, art. 6, 3; cf. n°s 18-2, 18-4 et 18-5).

En outre, l'enfant majeur orphelin recueilli doit vivre au foyer du contribuable qui assume effectivement

l'ensemble de ses besoins matériels.

B. Personnes titulaires de la carte d'invalidité vivant sous le toit du contribuable

(CGI, art. 196 A bis et BOI-IR-LIQ-10-10-10-30)

90

Tout contribuable peut considérer comme étant à charge (**à la condition qu'elles vivent sous son toit)** les personnes titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.

Les personnes ainsi recueillies ouvrent droit à une part supplémentaire (soit une demi-part en tant que personne à charge et une demi-part en tant que personne invalide) de quotient familial ou à une part et demie dans le cas où le nombre d'enfants et de personnes à charge dans le foyer fiscal est au moins égal à trois (cf. n^{os} 93-3 et 93-4).

Remarque : Les contribuables ayant à leur charge un adulte invalide recueilli ne peuvent bénéficier de certaines déductions supplémentaires mais ils peuvent bénéficier de certains dispositifs fiscaux de réduction ou de crédit d'impôts à l'exemple des dépenses d'équipement afférentes à l'habitation principale du contribuable dont il est propriétaire (CGI, art. 200 quater)(cf. n°225 et suivants).

C. Cas des contribuables étrangers domiciliés en France

(CGI, art. 199 et BOI-IR-LIQ-10-10-10-40)

91

Les règles de prise en compte de la situation et des charges de famille pour la liquidation de l'impôt sont applicables non seulement aux citoyens français et aux personnes originaires de Saint-Pierre-et-Miquelon, de Nouvelle-Calédonie, de Polynésie française, des îles Wallis et Futuna et des Terres australes et antarctiques françaises, mais encore aux contribuables étrangers ressortissants d'un pays ayant conclu avec la France un traité de réciprocité ainsi qu'aux réfugiés et apatrides. Toutefois, l'application stricte de cette mesure peut comporter des conséquences rigoureuses pour les nationaux des États avec lesquels un tel accord n'existe pas.

Dès lors, l'assimilation de ces ressortissants aux Français est admise si les États concernés procèdent de même à l'égard des Français et la réciprocité de fait est présumée si rien n'infirme cette présomption.

En pratique, il convient donc d'accorder les avantages familiaux à tous les étrangers soumis à l'impôt sur le revenu en France. Si certains États soumettaient les Français à des mesures discriminatoires, l'administration fiscale ferait connaître les dispositions applicables aux ressortissants de ces États qui sont imposables en France.

Chapitre 2 : Date à retenir pour apprécier la situation et les charges de famille

(CGI, art. 196 bis et BOI-IR-LIQ-10-10-20)

A. Sur la situation de famille

92

La **situation** dont il doit être tenu compte est celle existant au 1er janvier de l'année de l'imposition (1er janvier 2013 pour les revenus de l'année 2013).

Toutefois, l'année de la réalisation ou de la cessation de l'un ou de plusieurs des événements ou des conditions mentionnés au 4 à 6 de l'article 6 du CGI, il est tenu compte de la situation au 31 décembre de l'année d'imposition.

B. Sur les charges de famille

92-1

Les **charges de famille** dont il doit être tenu compte sont celles existant au 1er janvier de l'année de l'imposition.

Toutefois, en cas d'augmentation des charges de famille en cours d'année, il est fait état de ces charges au 31 décembre de l'année d'imposition ou à la date du décès s'il s'agit d'imposition établie en vertu de l'article 204 du CGI.

Remarques :

1- Il est à noter que lorsqu'un enfant est né et décédé en cours d'année, il peut être retenu pour la détermination du nombre de parts si sa naissance a été enregistrée à l'état civil. En règle générale, l'application de la règle de la situation la plus favorable produit également ses effets en ce qui concerne tous les éléments ayant une influence sur le quotient familial (cas d'un accident du travail ouvrant droit à une pension d'invalidité d'un taux au moins égal à 40 %, et survenu en cours d'année, par exemple).

2- Pour les dispositions en vigueur jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition papier 2011, paragraphes 92 et suiv.

Chapitre 3 : Calcul du quotient familial

(CGI, art. 194 et 195; BOI-IR-LIQ-10-20-20-10 et BOI-IR-LIQ-10-20-20-20)

93

Le nombre de parts à prendre en considération pour la détermination du quotient familial est expressément fixé par les articles 194 et 195 du CGI.

A. Les célibataires, séparés ou divorcés imposés distinctement, ou veufs, sans enfant à charge, ont droit à une part

93-1

Toutefois, par application du 1 de l'article 195 du CGI, ces contribuables ont droit à une part et demie lorsqu'ils remplissent l'une des conditions suivantes :

I. vivants seuls et ont un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte

(CGI, art. 195, 1-a)

Les contribuables doivent vivre seuls, et ont :

- un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte ;

- supporté à titre exclusif ou principal la charge pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls.

Il s'agit des propres enfants du contribuable.

Par suite, un contribuable veuf ayant des enfants majeurs a droit à la demi-part supplémentaire, même si ces enfants ne sont pas issus de son dernier mariage.

En revanche, un contribuable veuf qui n'a pas eu d'enfants, mais dont le conjoint décédé avait un enfant né d'un premier mariage, ne peut bénéficier de la majoration de quotient familial, sous réserve néanmoins de la dérogation prévue en cas d'adoption.

De même, un contribuable divorcé qui a élevé non pas ses propres enfants, mais ceux de son ex-conjoint ne peut bénéficier de la demi-part supplémentaire.

L'existence d'un enfant recueilli devenu majeur, ou ayant cessé d'être à charge ne motive pas l'octroi de la demi-part supplémentaire.

Toutefois, voir cf. n° 96.

II. Vivants seuls et ont un ou plusieurs enfants qui sont décédés

(CGI, art. 195,1-b)

Les contribuables doivent vivre seuls, et ont eu :

- un ou plusieurs enfants qui sont décédés ;

- à la condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de seize ans ;

- ou que l'un d'eux au moins soit décédé par suite de faits de guerre, (toutefois, cf. n° 96).

Les contribuables doivent avoir supporté à titre exclusif ou principal la charge de l'un au moins de ces enfants pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls.

III. Titulaires d'une pension militaire d'invalidité

(CGI, art. 195, 1-c)

Les contribuables sont titulaires d'une pension prévue par les dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre soit :

- pour invalidité de 40 % ou au dessus ;

- à titre de veuve.

.Cet avantage est accordé aux titulaires de pensions militaires d'invalidité portant la mention « hors guerre ».

IV. Titulaires d'une pension d'invalidité pour accident du travail

(CGI, art. 195, 1-d)

Les contribuables sont titulaires d'une pension d'invalidité pour accident du travail de 40 % ou au-dessus.

Pour l'application de cette disposition, il est admis que les rentes pour maladies professionnelles définies par le livre IV du code de la sécurité sociale soient assimilées aux pensions d'invalidité pour accident du travail.

En cas d'infirmités multiples ou successives provenant d'accidents du travail ou de maladies professionnelles, les taux de ces incapacités peuvent être cumulés pour apprécier si le taux d'incapacité minimum de 40 % est atteint.

V. Titulaires d'une pension d'invalidité pour incapacité

(CGI, art. 195, 1-d bis)

Ils sont titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.

Les contribuables bénéficient d'une carte d'invalidité délivrée à titre définitif ou pour une durée déterminée au motif que le taux d'incapacité permanente est au moins de 80 %, ou l'incapacité a été classée en troisième catégorie de la pension d'invalidité de la sécurité sociale.

VI. Vivants seuls et adoptés un enfant

(CGI, art. 195, 1-e)

Les contribuables doivent vivre seuls et ont adopté un enfant à la condition que, si l'adoption a eu lieu alors que l'enfant était âgé de plus de dix ans, cet enfant ait été à la charge de l'adoptant comme enfant recueilli (cf. n° 88) depuis l'âge de dix ans (toutefois cf. n° 96).

L'adoption de l'enfant doit avoir été faite par le contribuable lui-même.

Toutefois, cette majoration pour le calcul du nombre de parts n'est pas applicable si l'enfant adopté :

- est **décédé avant l'âge de seize ans ;**

- ou s'il **n'a pas été à la charge exclusive ou principale** des contribuables p**endant au moins cinq années** au cours desquelles **ceux-ci vivaient seuls**.

VII. Âgés de plus 75 ans et titulaires de la carte du combattant ou d'une pension militaire d'invalidité

Les contribuables sont âgés de plus de 75 ans et titulaires de la carte du combattant ou d'une pension servie en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre.

Le bénéfice de la demi-part supplémentaire est étendu aux veuves ainsi qu'aux veufs, âgés de plus de 75 ans, des personnes mentionnées ci-dessus.

Remarque : La demi-part est accordée également si elles sont en possession d'une attestation établissant que leur époux pouvait prétendre à la qualité de combattant.

VIII. Précisions

Sur l'appréciation de la condition « vivre seul », voir au BOI-IR-LIQ-10-20-20-10.

Sur l'appréciation de la condition d'avoir supporté à titre exclusif ou principal la charge de l'enfant pendant au moins cinq années, de manière continue ou discontinue, au cours desquelles il vivait seul, voir au BOI-IR-LIQ-10-20-20-10.

B. Les contribuables mariés ou pacsés sans enfant, vivant ensemble et ayant opté pour l'imposition distincte l'année du mariage ou celle de conclusion du PACS ont droit à une part

93-2

L'imposition distincte des contribuables mariés ou pacsés vivant ensemble ne donne droit qu'à une seule part chacun l'année du mariage ou de la conclusion du PACS.

C. Les contribuables mariés ou pacsés soumis à imposition commune, sans enfant à charge, ont droit à deux parts

93-3

Si l'un des époux ou partenaires remplit les conditions du VII ci-dessus, le ménage bénéficie d'une demi-part supplémentaire pour le calcul du nombre de parts.

Cette majoration ne se cumule pas avec les demi-parts dont les contribuables peuvent déjà bénéficier au titre d'une invalidité (cf. n° 93-6).

Les contribuables **veufs** sont assimilés, pour le calcul du nombre de parts, aux contribuables mariés ayant le même nombre de personnes à charge.

D. Enfants à charge

Remarque : Les personnes invalides remplissant les conditions citées à l'article 196 A bis du CGI sont assimilées à des enfants à charge pour l'application de l'article 194 du CGI.

I. Contribuable marié ou pacsé soumis à imposition commune, ou veuf ayant un ou plusieurs enfants à charge

1. Principes

93-4

Les deux premiers enfants à charge ouvrent droit chacun **à une demi-part** pour le calcul du quotient familial.

Chaque enfant à charge à partir du troisième ouvre droit à **une part entière** pour le calcul du quotient familial au lieu d'une demi-part. Cette majoration peut se cumuler avec celle prévue pour les personnes à charge invalides ainsi que pour les enfants titulaires de la carte d'invalidité.

2. Exception : présence d'enfants mineurs résidant alternativement au domicile de chacun des parents

93-5

En cas de résidence alternée au domicile de chacun des parents, et sauf disposition contraire dans la convention homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents, les enfants mineurs sont réputés être à la charge égale de l'un et l'autre parent. Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'entre eux assume la charge principale des enfants.

Lorsque le foyer se compose à la fois d'enfants à charge exclusive ou principale et d'enfants dont la charge est réputée partagée, le décompte des majorations de quotient familial s'effectue en considérant les enfants à charge exclusive ou principale avant ceux dont la charge est partagée (CGI, art. 194, I-al. 6 à 8).

Lorsque les enfants sont réputés être à la charge égale de chacun des parents, ils ouvrent droit **à une majoration** de :

- **0,25 part** pour chacun des deux premiers et **0,5 part** à compter du troisième, lorsque par ailleurs le contribuable **n'assume la charge exclusive ou principale d'aucun enfant ;**

- **0,25 part** pour le premier et **0,5 part** à compter du deuxième, lorsque par ailleurs le contribuable **assume la charge exclusive ou principale** d'un enfant ;

- **0,5 part** pour chacun des enfants, lorsque par ailleurs le contribuable **assume la charge exclusive ou principale** d'au moins deux enfants.

II. Contribuable célibataire, ou séparé imposé distinctement, ou divorcé, ou partenaire ayant rompu un PACS, ayant un ou plusieurs enfants à charge

1. Principes

93-6

Les deux premiers enfants à charge ouvrent droit chacun à une demi-part pour le calcul du quotient familial.

Chaque enfant à charge à partir du troisième ouvre droit à une part entière pour le calcul du quotient familial au lieu d'une demi-part. Cette majoration peut se cumuler avec celle prévue pour les personnes à charge invalides, les enfants titulaires de la carte d'invalidité ou la première personne à charge des célibataires ou divorcés qui vivent seuls.

2. Exceptions : Contribuable célibataire, ou séparé imposé distinctement, ou divorcé, ou partenaire ayant rompu un PACS, vivant seul, et ayant à sa charge un ou plusieurs enfants

93-7

Le premier enfant ouvre droit **à une part entière** pour le calcul du quotient familial au lieu d'une demi-part lorsqu'il supporte **à titre exclusif ou principal** la charge d'au moins un enfant.

Lorsque le contribuable entretient **uniquement** des enfants dont **la charge est réputée également partagée** avec l'autre parent, la majoration est de **0,25 part** pour un seul enfant et de **0,5 part** si les enfants sont au moins deux.

La perception éventuelle de pensions alimentaires fixées judiciairement est sans incidence sur l'application de ces dispositions.

Cette majoration ne se cumule pas avec celle prévue au n° 93-1.

Toutefois, si le contribuable est invalide, cf. n^{os} 93-9 et 93-10.

En cas de présence d'enfants mineurs résidant alternativement au domicile de chacun des parents, cf. n° 93-5.

E. Personnes à charge invalides

I. Principe

93-9

Chaque enfant célibataire titulaire de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles ouvre droit à une demi-part supplémentaire pour le calcul du nombre de parts (CGI, art. 195, 2).

Il en est de même pour chaque titulaire de la carte d'invalidité qui vit sous le toit du contribuable (cf. n° 90).

II. Exception : enfant invalide résidant alternativement au domicile de chacun des parents

93-10

Chaque enfant réputé à charge égale de l'un ou l'autre de ses parents et titulaire de la carte d'invalidité visée au n° 93-9 ouvre droit à un quart de part pour le calcul du nombre de parts (CGI, art. 195, 2).

F. Contribuables mariés ou pacsés dont l'un au moins des époux ou partenaires est invalide

93-11

Pour les contribuables mariés ou pacsés, soumis à imposition commune, le nombre de parts, prévu à l'article 194 du CGI (cf. n° 94), est augmenté :

- d'une part lorsque chacun des conjoints ou partenaires remplit l'une des conditions prévues aux III, IV, ou V du n° 93-1 (CGI, art. 195, 4);

- d'une demi-part lorsqu'un seul des conjoints remplit les conditions susvisées (CGI, art. 195, 3).

G. Contribuables célibataires, divorcés ou veufs, invalides, ayant une ou plusieurs personnes à charge

93-12

Les personnes peuvent être à charge de manière exclusive, principale ou réputée également partagée.

Le nombre de parts, pour calculer le quotient familial, prévu à l'article 194 du CGI est augmenté d'une demi-part pour ces contribuables lorsqu'ils remplissent l'une des conditions d'invalidité énoncées au III, IV ou V du n° 93-1 ci-dessus (CGI, art. 195, 5).

H. Récapitulation du nombre de parts

94

Le tableau ci-après indique pour chaque situation de famille le nombre de parts à retenir pour le calcul de l'impôt.

Situation de famille	Nombre de parts
Célibataire, divorcé (ou séparé) ou veuf, sans enfant à charge	1
Célibataire, divorcé (ou séparé) ou veuf, sans enfant à charge et remplissant une des conditions énoncées au n° 93-1	1,5
Marié sans enfant à charge	2
Célibataire ou divorcé ayant un enfant à charge	1,5
Marié ou veuf ayant un enfant à charge	2,5
Célibataire ou divorcé ayant deux enfants à charge	2
Marié ou veuf ayant deux enfants à charge	3
Célibataire ou divorcé ayant trois enfants à charge	3
Marié ou veuf ayant trois enfants à charge	4
Célibataire ou divorcé ayant quatre enfants à charge	4
Marié ou veuf ayant quatre enfants à charge	5

Remarques :
Pour l'interprétation de ce tableau, il est précisé que :
- le nombre de parts applicables aux contribuables mariés est également attribué aux contribuables pacsés soumis à imposition commune ;
- jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2007, les enfants du veuf s'entendaient de ceux issus uniquement de son mariage avec le conjoint décédé. Depuis l'imposition des revenus 2008, on ne fait plus la distinction entre les enfants issus ou non du mariage avec le conjoint décédé, les veufs bénéficient du même nombre de parts pour chaque enfant à charge ;
- sont assimilés à des enfants à charge les personnes invalides considérées comme étant à la charge du contribuable en vertu de l'article 196 A bis (cf. n° 90);

Le nombre de parts est augmenté de 0,5 :
• pour les contribuables qui vivent seuls et supportent à titre exclusif ou principal la charge d'au moins un enfant, nonobstant la perception d'une pension alimentaire versée pour leur entretien en vertu d'une décision de justice (cf. n° 93-1) ;
• pour chaque enfant titulaire de la carte d'invalidité dont le contribuable assume la charge exclusive ou principale (cf. n° 93-9) ;
• pour les contribuables célibataires ou divorcés, invalides ayant une ou plusieurs personnes à charge (cf. n° 93-12);
• pour les couples dont l'un au moins des conjoints ou partenaires est âgé de plus de 75 ans et titulaire de la carte du combattant ou d'une pension militaire d'invalidité ou de victime de guerre (cf. n°93-2);
• pour les contribuables mariés ou pacsés, lorsque l'un ou l'autre des conjoints ou partenaires est invalide (cf. n°93-11);

Le nombre de parts est augmenté de 1 pour les contribuables mariés ou pacsés lorsque chacun des conjoints ou partenaires est invalide (cf. n° 93-11).

En cas de résidence alternée au domicile de chacun des parents et sauf disposition contraire dans la convention homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents, les enfants mineurs sont réputés être à la charge égale de l'un et de l'autre parent. Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'entre eux assume la charge principale des enfants.
Lorsque les enfants sont réputés être à la charge égale de chacun des parents, ils ouvrent droit à une majoration de :
a) 0,25 part pour chacun des deux premiers et 0,5 part à compter du troisième, lorsque par ailleurs le contribuable n'assume la charge exclusive ou principale d'aucun enfant ;
b) 0,25 part pour le premier et 0,5 part à compter du deuxième, lorsque par ailleurs le contribuable assume la charge exclusive ou principale d'un enfant ;
c) 0,5 part pour chacun des enfants, lorsque par ailleurs le contribuable assume la charge exclusive ou principale d'au moins deux enfants.
Pour l'application des dispositions du premier alinéa, sont assimilées à des enfants à charge les personnes considérées comme étant à la charge du contribuable en vertu de l'article 196 A bis.

Titre 2 : Calcul de l'impôt

(CGI, art. 193, 197, 199 ter; BOI-IR-LIQ-20 et suivants; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 2 et 3)

Chapitre 1 : Règles générales

Le calcul de l'impôt sur le revenu dû par le contribuable s'effectue dans l'ordre des opérations suivantes :

A. Impôt brut

(BOI-IR-LIQ-20-10)

95

Le quotient familial du contribuable est égal au revenu net global imposable divisé par le nombre de parts.

Le quotient familial obtenu représente le montant du revenu imposable correspondant à une part.

I. Définition du quotient familial

Le revenu net global est déterminé dans les conditions rappelées ci-avant (cf. n^{os} 93 et suiv.) en fonction de la situation et des charges de famille du contribuable.

II. Application du barème à une part entière

Au revenu correspondant à une part entière est appliqué le tarif progressif fixé par « tranches » de revenu

Le barème, tel qu'il résulte de l'article 2 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 (applicable aux revenus de 2013) permettant de rechercher sa tranche d'imposition correspondant à une part, est le suivant :

Fraction du revenu imposable (une part)	Taux (en pourcentage)
N'excédant pas **6 011 €**	0
De **6 011 €** à **11 991 €**	5,50
De **11 991 €** à **26 631 €**	14,00
De **26 631 €** à **71 397 €**	30,00
De **71 397 €** à **151 200 €**	41,00
Au-delà de **151 200 €**	45,00

III. Application des formules suivantes

Pour obtenir l'impôt brut, il convient d'appliquer la formule figurant dans le tableau suivant au regard du quotient familial du contribuable.

Ce produit constitue **l'impôt brut** correspondant au revenu net global imposable.

Formules de calcul direct de l'impôt dû au titre de **2013** (revenus de 2013).

Fraction imposable	Revenu / Nombre de parts	Impôt brut
	R/N ≤ 6 011	I = 0
6 011	< R/N ≤ 11 991	I = (R × 0,055) - (330,61 × N)
11 991	< R/N ≤ 26 631	I = (R × 0,14) – (1 349,84 × N)
26 631	< R/N ≤ 71 397	I = (R × 0,30) – (5 610,80 × N)
71 397	< R/N ≤ 151 200	I = (R × 0,41) – (13 464,47 × N)
	R/N > 151 200	I = (R × 0,45) – (19 512,47 × N)

B. Corrections à apporter à l'impôt brut

(CGI, art. 195 et 197;BOI-IR-LIQ-20-20 et suivants) ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 3)

96

1. Plafonnement général

L'avantage maximum en impôt résultant de l'application du quotient familial est fixé à **1 500 €** pour chaque demi-part qui s'ajoute à une part pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et à deux parts pour les contribuables mariés soumis à imposition commune.

I. Plafonnement résultant des effets du quotient familial

(BOI-IR-LIQ-20-20-10 et BOI-IR-LIQ-20-20-20)

En cas de **résidence alternée** des enfants réputés à charge de l'un et l'autre des parents, cet avantage de **1 500 €** est limité **à la moitié** de cette somme par **quart de part** qui s'ajoute à une part pour les contribuables célibataires, divorcés, veufs et à deux parts pour les couples soumis à imposition commune (CGI, art. 197, I–2-al. 1Er ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 3).

1. Plafonnements spécifiques

a. Avantage de quotient familial procuré par le premier enfant à charge des contribuables célibataires ou divorcés vivant seuls

Pour les contribuables célibataires, divorcés ou séparés vivant seuls et supportant effectivement **la charge principale ou exclusive** de leurs enfants, l'avantage maximal en impôt procuré par la part entière attachée **au premier enfant à charge** ne peut excéder **3 540 €** (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 3, 2°).

Remarque : Cf. n° 93-4.

Le plafond de 1 500 € demeure inchangé pour les autres demi-parts.

Lorsque les contribuables entretiennent uniquement des enfants dont la charge est réputée également partagée entre l'un et l'autre des parents, la réduction d'impôt correspondant à la demi-part de chacun des deux premiers enfants est limitée à **la moitié de 3 540 €**, soit **1 770 €** (CGI, art. 197, I-2-al. 2 ; Loi n°2013-1278 de finances pour 2014, art. 3, 2°).

b. Avantage de quotient familial prévu aux a, b, et e du 1 de l'article 195 du CGI

L'article 92 de la loi de finances pour 2009 avait restreint l'attribution de l'avantage de quotient familial prévu aux a, b et e du 1 de l'article 195 du CGI.

Ainsi, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, l'avantage maximal est accordé aux contribuables concernés qui **ont supporté à titre exclusif ou principal** la charge d'un enfant **pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls.**

Au titre de l'imposition des revenus de 2013, pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés sans charges de famille vivants seuls, mais ayant élevé un ou plusieurs enfants, **l'avantage maximal en impôt** procuré par la demi-part supplémentaire dont ils bénéficient **est plafonné à 897 €** (897 € en 2 011 et 2010), quel que soit l'âge de l'enfant, si ces contribuables en ont supporté à titre exclusif ou principal la charge pendant au moins cinq années au cours desquelles ils vivaient seuls (CGI art. 195,1-a, b et e; cf. n° 93-1).

c. Réduction d'impôt complémentaire en faveur de certains contribuables

Les contribuables bénéficiant de demi-parts accordées au titre de l'invalidité, de leur qualité d'ancien combattant ou d'enfant majeur imposé séparément, quel que soit son âge depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, **ont droit** à une réduction d'impôt **complémentaire égale au maximum à 1 497 € en 2013** (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 3, 3°) pour chacune de ces demi-parts lorsque leur cotisation d'impôt résulte de l'application du plafonnement général visé au 1 ci-dessus.

Cette réduction d'impôt complémentaire est égale à la moitié de 1 497 € soit **748,5 €** en **2013** lorsque la majoration du quotient familial est d'un quart de part (CGI, art. 197, I-2-al. 4).

Cette réduction d'impôt ne peut excéder l'augmentation de la cotisation d'impôt résultant du plafonnement.

d. Avantage résultant du quotient familial prévu au I de l'article 194 du CGI

Au titre de l'imposition des revenus au titre de l'année 2013, les contribuables veufs ayant des enfants à charge qui bénéficient d'une part supplémentaire de quotient familial en application du I de l'article 194 du CGI ont droit à une réduction d'impôt égale **à 1 672 €** pour cette part supplémentaire lorsque la réduction de leur cotisation d'impôt est plafonnée en application du plafonnement général cité au 1 ci-dessus (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 3, 4°).

II. DÉCOTE

(CGI, art. 197, 4; BOI-IR-LIQ-20-20-30)

97

L'impôt brut est diminué, le cas échéant, dans la limite de son montant, d'une décote.

Toutefois, celle-ci n'est pas applicable à l'impôt sur le revenu calculé suivant un taux proportionnel (impôt sur plus-values professionnelles à long terme, par exemple).

Pour l'imposition des revenus de l'année 2013, cette **décote** est accordée aux contribuables dont la cotisation d'impôt brut est inférieure à **1 016 €**.

Elle est égale **à la différence** entre **508 €** et la **moitié du montant** de cet impôt brut (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 2, I-2°).

Remarque :Pour les départements d'outre-mer, la décote s'applique après les réductions de 30 % ou 40 % (CGI, art. 197, 4) mentionnées ci-dessous, cf. n° 98.

Chapitre 2 : Règles particulières d'imposition

A. Départements d'outre-mer

(CGI, art. 197, I-3; BOI-IR-LIQ-20-30 et suivants)

98

Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane, de la Réunion et de Mayotte le calcul de l'impôt sur le revenu obéit aux mêmes règles qu'en France métropolitaine.

Toutefois, pour les contribuables **domiciliés** dans ces départements, le montant de l'impôt est, en vertu des dispositions de l'article 197, I-3 du CGI, réduit de :

- **30 %** dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion dans la limite de **5 100 € ;**

- **40 %** dans le département de la Guyane et de Mayotte dans la limite de **6 700 €**.

Le plafonnement des effets du quotient familial s'effectue avant application des abattements de **30 %** ou **40 %** éventuellement limités.

Cas particulier : Transfert de domicile en cours d'année :

1. En cas de transfert DOM-Métropole, les abattements de 30 % et 40 % sont appliqués à l'impôt afférent aux revenus perçus pendant la période de domiciliation dans le DOM. Pour la répartition des revenus entre la période de domiciliation dans le DOM et celle de domiciliation en métropole, il est tenu compte de la mise à la disposition effective

des revenus ou de la date de réalisation des plus-values. L'impôt est obtenu après application du barème progressif et plafonnement éventuel des effets du quotient familial et la réfaction de 30 % ou 40 % appliquée à la seule fraction de l'impôt afférente aux revenus perçus ou réalisés pendant la période de domiciliation dans le DOM.

2. En cas de transfert Métropole-DOM, les abattements de 30 % et 40 % sont appliqués à l'impôt afférent aux revenus perçus pendant l'année d'imposition y compris pour ceux perçus au cours de la période de domiciliation en métropole.

3. En cas de transfert entre DOM bénéficiant d'un taux de réfaction différent, le taux applicable est celui du DOM de domiciliation au 31décembre de l'année considérée.

B. Autres cas particuliers

I. L'impôt est perçu, dans certains cas, par application de taux proportionnels

98-1

Il en est ainsi, par exemple :

- du taux de **16 %** applicable aux plus-values à long terme réalisées par les membres des professions non commerciales (cf. Livre BNC n^{os}2400 et suiv.) et les entreprises industrielles, commerciales (cf. Livre BIC, cf. n^{os} 2800 et suiv.;), ou agricoles (cf. Livre BA, cf. n^{os} 2000 et suiv.);

- du taux de **16 %** pour certains produits de la propriété industrielle, perçus par les inventeurs ou leurs héritiers (cf. Livre BNC précité);

- du taux de **18 %**, **19 %**, **22,50 %**, **24 %**, **30 %** ou **41 %** applicable aux gains nets en capital réalisés à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux (cf. Livre RPPM, cf. n^{os} 1401et suiv.) ;

- du taux de **18 %**, **19 %** et **24 %**, selon l'époque, applicable aux distributions de produits et plus-values des sociétés de capital risque imposées selon les dispositions de l'article 163 quinquies C du CGI;

- du taux de **19 %**, depuis le 1er janvier 2011, applicable aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession à titre onéreux de biens immobiliers (cf. Livre RFPI, cf. n^{os}1740 et suiv.).

Remarque : L'impôt est majoré des prélèvements sociaux.

II. La règle dite du «taux effectif»

98-2

La règle du taux effectif a pour objet de maintenir intégralement la progressivité de l'impôt acquitté dans un État malgré les exonérations que cet État accorde en application des accords internationaux qu'il a conclus ou auxquels il est partie ou, exceptionnellement, compte tenu des dispositions de son droit interne.

Si cette règle trouve à s'appliquer essentiellement en matière d'impôt sur le revenu, elle s'applique également en ce qui concerne la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (cf. n° 599), l'impôt sur les successions (cf. Livre ENR n° n° 7170 et suivants) et l'impôt de solidarité sur la fortune (cf. Livre PAT n° 6502 et suivants).

Le tarif progressif peut s'appliquer en tenant compte, non seulement du revenu effectivement assujetti à l'impôt sur le revenu en France, mais aussi de revenus exonérés ou exclusivement imposables à l'étranger, il s'agit alors de l'application du taux effectif d'imposition (CGI, art. 170 et 197 C ; BOI-IR-LIQ-20-30-30).

Cette règle dite du « **taux effectif »** ne s'applique pas automatiquement et doit être prévue par un texte (accords internationaux, conventions fiscales, art. 197 C du CGI), elle concerne ainsi :

- les fonctionnaires des organisations internationales, exonérés d'impôt français à raison de leur rémunération internationale (cf. se reporter utilement au II-E du BOI-IR-LIQ-20-30-30) ;

- les salariés détachés à l'étranger, dont les rémunérations sont, sous certaines conditions, exonérées ; l'impôt afférent aux revenus autres que les salaires exonérés doit être calculé au taux correspondant à l'ensemble des revenus, imposables et exonérés ;

- depuis le 1er janvier 2009, les contribuables soumis au régime micro-entreprise ou micro-BNC qui optent pour les versements libératoires de l'impôt sur le revenu prévus à l'article 151-0 du CGI; l'impôt afférent aux revenus autres que ceux soumis aux versements libératoires doit être calculé au taux correspondant à l'ensemble des revenus imposables et exonérés.

La **règle du taux effectif** ne concerne que les contribuables **domiciliés en France** (ou résidents de

France) au sens des conventions internationales.

En cas de transferts, les dispositions prévues pour les personnes domiciliées ne sont applicables qu'aux revenus de la période de domiciliation en France (cf. BOI-IR-DOMIC-20).

Par suite, seuls les revenus (exonérés en France) réalisés ou devenus disponibles pendant cette période de domiciliation en France sont susceptibles d'être pris en compte pour calculer le taux d'imposition effectif des revenus imposables de l'année du transfert.

Remarques : Pour l'application du taux effectif :

- un impôt théorique de base est calculé par application du barème (métropole ou département d'outre-mer) à un revenu net imposable total, égal à la somme des revenus nets qui auraient été imposables en France en l'absence de dispositions spéciales les exonérant, diminués des déficits antérieurs, des charges du revenu global et des abattements (personnes âgées, enfants mariés) : le quotient familial est éventuellement plafonné ;

- l'impôt exigible correspondant aux revenus dont l'imposition revient à la France est calculé par application à l'impôt théorique d'une fraction dont le numérateur est constitué par le revenu effectivement imposable en France, déterminé après déduction des déficits, des charges et des abattements, et le dénominateur par le revenu ayant servi au calcul de l'impôt théorique. Il y a lieu ensuite de calculer l'impôt effectivement dû après application éventuellement de la décote, des réductions d'impôt, des retenues à la source non libératoires ou des crédits d'impôt.

Les montants de revenus (taxables et exonérés) à retenir pour le calcul du taux effectif doivent être indiqués sur les lignes prévues à cet effet des déclarations des revenus **2042 et 2042 C** disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaire" auxquelles devront être joints tous les renseignements utiles concernant les revenus de source étrangère.

III. Calcul de l'impôt pour les contribuables non-résidents

98-3

Le contribuables non-résidents sont imposables, à défaut de convention internationale, sur leurs revenus de source française avec certaines particularités.

Il convient de se reporter aux n^{os} 505 et suiv.

IV. Agents de l'État et des personnes intervenant dans le territoire des terres australes et antarctiques françaises (TAAF)

(BOI-RSA-GEO-30)

98-4

Les modalités d'imposition en métropole des agents de l'État envoyés dans le TAAF et des personnes relevant d'organismes appelés à intervenir dans ce territoire sont différentes selon que qu'ils ont ou non conservé leur domicile fiscal en France au regard des critères définis au 1 de l'article 4 B du CGI.

Les règles applicables et les modalités pour l'imposition des revenus sont évoquées au BOI-RSA-GEO-30.

Chapitre 3 : Imposition des revenus exceptionnels et des revenus différés : le système de quotient

(CGI, art. 163-0 A; BOI-IR-LIQ-20-30-20)

Les revenus exceptionnels ou différés imposés d'après le barème progressif de l'impôt peuvent bénéficier d'un système de quotient afin d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt.

Remarque : Sont **exclus du système du quotient** (CGI, art. 163-0 A), **les salaires perçus en contrepartie de droits affectés sur un CET** au motif qu'ils ne remplissent pas les conditions prévues ci-dessous. C'est le cas notamment de l'indemnisation des jours accumulés sur le CET par les personnels de la fonction publique hospitalière ou les salariés du secteur privé (RES N° 2010/07 au BOI-IR-LIQ-20-30-20).

A. Revenus exceptionnels

I. Éléments de définition

99

Le revenu doit être exceptionnel à la fois par sa **nature** et son **montant**. Il concerne aussi bien les TS, les BIC, BNC ou encore les revenus de capitaux mobiliers et les revenus fonciers.

1. On entend par revenu exceptionnel, au sens de l'article 163-0 A du CGI, un revenu qui, par sa nature, n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement

Les nombreuses solutions jurisprudentielles sont exposées au BOI-IR-LIQ-20-30-20. Revêt ainsi un caractère exceptionnel :

- un revenu dénué de tout lien avec l'activité habituelle de l'intéressé (CE, arrêt du 5 décembre 2001 n° 214532) ;

- ou un revenu qui, tout en étant recueilli dans le cadre de la profession, l'est dans des conditions dérogatoires à l'exercice de celle-ci (CE, arrêt du 12 octobre 1994 n° 128402).

2. Pour bénéficier des dispositions de l'article 163-0 A du CGI, le revenu doit également être exceptionnel par son montant

a. Principe

Est exceptionnel le revenu qui dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été soumis à l'impôt au titre des trois dernières années précédant celles de la perception dudit revenu.

Le revenu exceptionnel à retenir dans le premier terme de la comparaison s'entend du revenu mis à la disposition du contribuable, soit, par exemple, dans le cas des traitements et salaires, avant application de la déduction de 10 % au titre des frais professionnels. Lorsque les revenus des années antérieures comprennent des sommes imposées selon un système de quotient, c'est le montant total des revenus nets qui est à prendre en considération.

b. Exceptions

1° Selon les dispositions de l'article 163-0 A du CGI

Peuvent bénéficier du système du quotient quel que soit leur montant :

- des primes de départ volontaire attribuées sans mesure de licenciement ou mise à la retraite ou en préretraite ;

-des sommes reçues par les bailleurs de biens ruraux au titre d'avances sur les fermages pour les baux conclus à l'occasion de l'installation d'un jeune agriculteur ;

- des primes ou indemnités versées à titre exceptionnel aux salariés lors d'un changement de lieu de travail impliquant un transfert du domicile ou de la résidence.

2° Selon certains dispositifs législatifs

Bénéficient expressément du régime du quotient quel que soit leur montant :

- la cession d'immeubles ou de titres dans les quatorze années suivant celle de leur remise comme prix d'un bail à construction (CGI, art. 33 ter);

- les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent, sur option, rattacher un revenu exceptionnel par fractions égales aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants.

> **Remarque :** Par dérogation à la règle générale prévue à l'article 163-0 A du CGI, le régime du quotient s'applique même si les fractions annuelles n'excèdent pas la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois années précédant celle de leur rattachement (CGI, art. 75-0 A).

3° Selon la tolérance administrative

Quel que soit leur montant, il est admis que peuvent bénéficier du régime du quotient :

- la fraction imposable des indemnités de licenciement, de mise à la retraite, de départ à la retraite ou en préretraite ;

- les allocations pour congé de conversion capitalisées et versées en une seule fois ;

- la fraction imposable des indemnités spécifiques de rupture conventionnelle prévues à l'article L.

1237-13 du code du travail ;

- le versement forfaitaire unique au titre d'une pension de vieillesse d'un faible montant (voir RES N° 2010/45 au BOI-IR-LIQ-20-30-20).

Précisions : Pour la notion de revenus exceptionnels au regard des dividendes distribués par une société exerçant une activité de location d'immeubles suite à la cession d'une importante partie de son patrimoine, voir CE, arrêts du 26 janvier 2011 nos 306897 et 306898.

II. Modalités de calcul du coefficient diviseur / multiplicateur

99-1

Le **diviseur** est **toujours égal à quatre** pour l'imposition des revenus exceptionnels.

Lorsque, au cours d'une année, un contribuable a réalisé un revenu qui par sa nature n'est pas susceptible d'être recueilli annuellement et que le montant de ce revenu exceptionnel dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois dernières années, l'intéressé peut demander que l'impôt correspondant soit calculé en **ajoutant le quart du revenu exceptionnel net** à son revenu net global imposable et **en multipliant par quatre la cotisation supplémentaire** ainsi obtenue.

B. Revenus différés

I. Éléments de définition

99-2

Ce sont ceux dont le contribuable, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, a eu la disposition au cours d'une année, mais qui, par leur date normale d'échéance, se rapportent à une ou plusieurs années antérieures.

Tel est le cas notamment des rappels de salaires, de traitements ou de pensions, des arriérés de loyer, etc., quelque soit le montant.

Remarque : Il est rappelé qu'en ce qui concerne les traitements et salaires, une prime ou gratification dite de fin d'année ou de solde au titre de l'année précédente, perçue en début d'année suivante, ne constitue pas un revenu dont l'échéance a été différée.

Aucune condition de montant n'est exigée pour imposer le revenu différé selon le système du quotient.

II. Modalités de calcul du coefficient diviseur / multiplicateur

99-3

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, lorsqu'au cours d'une année un contribuable a eu, par suite de circonstances indépendantes de sa volonté, la disposition d'un revenu correspondant, par la date normale de son échéance, à une ou plusieurs années antérieures, l'intéressé peut demander que **l'impôt correspondant à ce revenu différé soit calculé :**

- en divisant son montant par un coefficient égal au nombre d'années civiles correspondant aux échéances normales de versement **augmenté de un** ;

- en ajoutant à son revenu net global imposable le quotient ainsi déterminé ;

- puis en multipliant par ce même coefficient la cotisation supplémentaire ainsi obtenue.

Pour déterminer le diviseur, on considère que l'année normale de versement est comptée pour un. Le diviseur est égal alors à deux.

Exemple : En 2013, un salarié perçoit des arriérés de salaires relatifs aux mois d'août, septembre et octobre 2010. Le coefficient diviseur / multiplicateur est égal à 2 (année civile d'échéance normale en l'occurrence 2010 plus 1).

99-4

Précisions : Reconstitution de carrière de certains fonctionnaires ayant servi en Afrique du Nord.

Jusqu'au 31 décembre 2008, pour ce cas particulier relatif au règlement de certaines situations résultant des événements d'Afrique du Nord, de la guerre d'Indochine ou de la Seconde Guerre mondiale, le montant total versé est divisé par le nombre d'années ayant donné lieu au reclassement. Depuis l'imposition des revenus de 2009, les dispositions en cause sont supprimées, car devenues moins favorables que le nouveau régime de droit commun. Désormais, ces revenus, qui constituent des revenus différés par nature, sont imposés dans les conditions de droit commun. Le diviseur applicable est donc désormais égal au nombre d'années ayant donné lieu au reclassement augmenté de un.

C. Modalités d'application du système du quotient

I. Détermination du revenu catégoriel net

99-5

Le revenu à prendre en compte pour l'établissement de l'impôt est un revenu net déterminé, l'année de sa réalisation, selon les règles propres à la catégorie à laquelle il appartient.

Lorsqu'une même catégorie de revenu est constituée par des revenus « ordinaires » et des revenus à imposer selon le système du quotient, il est d'abord procédé au calcul du revenu total net de la catégorie. Ce résultat est ensuite ventilé au prorata des revenus nets de frais professionnels pour obtenir le revenu catégoriel net « ordinaire » et le revenu catégoriel net à taxer selon le système du quotient.

II. Détermination du revenu global net imposable

99-6

Dans le cas où le contribuable bénéficierait de déductions du revenu global, peuvent être déduits du total des revenus nets catégoriels, dans l'ordre suivant :

- les déficits globaux antérieurs reportables sur le revenu global ;

- la fraction déductible de CSG sur les revenus du patrimoine (CGI, art. 154 quinquies) ;

- les charges déductibles du revenu global de l'année considérée, telles que les pensions alimentaires par exemple (CGI, art. 156, II) ;

- les abattements prévus en faveur des personnes âgées ou invalides (CGI, art. 157 bis) ;

- les abattements accordés au titre du rattachement des enfants majeurs (CGI, art. 196 B).

Ces déductions sont opérées dans l'ordre indiqué ci-dessus, en priorité sur la masse des revenus nets catégoriels « ordinaires ».

Si cette imputation n'est pas suffisante, le solde est à imputer sur la masse des revenus nets catégoriels à imposer selon le système du quotient. Cette imputation se fait sur le montant total de revenus et non sur le seul quotient.

Lorsqu'il y a plusieurs revenus à imposer selon le système du quotient, l'imputation est faite au prorata de leur montant net.

III. Détermination du calcul de l'impôt

99-7

Le système du quotient consiste à déterminer les droits simples résultant de l'application du barème progressif en quatre étapes :

- calcul des droits simples résultant de l'application du barème progressif au seul revenu net global «ordinaire» imposable (DS1);

- calcul des droits simples par application du même barème au total formé par le revenu net global «ordinaire» imposable et la fraction appropriée (quotient) bénéficiant du système du quotient (DS2);

- calcul de la différence entre les deux résultats précédents et multiplication par le diviseur utilisé pour calculer le quotient (DS2 - DS1) × N = DS3 ;

- addition de la somme ainsi obtenue et des droits simples calculés sur le seul revenu net global « ordinaire » imposable : DS1 + DS3.

Remarque : Afin de ne pas exclure des dispositifs de dégrèvements et d'exonérations prévus, des contribuables dont les revenus excèdent les limites du seul fait de la perception de revenus exceptionnels ou différés, le revenu fiscal de

référence est majoré de la seule fraction du revenu retenue pour l'application du régime du quotient (CGI, art. 1417, IV-1°).

D. Obligations déclaratives

99-8

L'imposition des revenus exceptionnels et différés selon la règle du quotient est une faculté offerte au contribuable **qui doit expressément en faire la demande**. Celle-ci est formulée en remplissant les rubriques de la déclaration annuelle des revenus prévues à cet effet.

Lorsqu'un contribuable a demandé à tort l'application du système du quotient sur sa déclaration des revenus, l'administration procède à la requalification des revenus au moyen d'une proposition de rectification.

Chapitre 4 : Prélèvements sociaux sur les revenus d'activité ou les revenus de remplacement

A. Contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement

(CGI, art. 1600-00 C)

100

La contribution sociale généralisée est due par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France, et a pour objet de faire participer l'ensemble des revenus au financement de la protection sociale.

Les dispositions de la contribution sociale sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement sont principalement codifiées aux articles L. 136-1, L. 136-2, L. 136-3, L. 136-4, L. 136-5 et L. 136-8 du code de la sécurité sociale.

I. Personnes assujetties

100-1

Sont assujetties :

• les personnes physiques qui sont à la fois considérées comme domiciliées en France pour l'établissement de l'impôt sur le revenu et à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligataire français d'assurance maladie;

• les agents de l'État, des collectivités locales et de leurs établissements publics à caractère administratif qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission hors de France, dans la mesure où leur rémunération est imposable en France et où ils sont à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie.

Pour les revenus perçus depuis le 1er janvier 1998, son taux s'élève à **7,50 %**.

Le recouvrement de cette contribution est effectué par les organismes chargés du recouvrement des cotisations de sécurité sociale.

Remarque :

Les avantages mentionnés aux I des articles 80 bis et 80 quaterdecies du CGI sont qualifiés de revenus d'activité pour la CSG depuis le 28 septembre 2012 (code de la sécurité sociale, art. L. 136-2, II-6°).

II. Déductibilité partielle de la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement

(CGI, art. 154 quinquies, I)

100-2

Pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1er janvier 2005, la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement est déductible à hauteur de :

- **5,1 %** pour les revenus d'activité ;

- **3,8 %** pour les revenus de remplacement visés au 1° du II et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (allocations de chômage et de pension de retraite de certaines personnes ne payant pas l'impôt sur le revenu);

- **4,2 %** pour les revenus de remplacement perçus visés au 2° du II de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (pensions de retraite, pensions d'invalidité).

B. Contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) sur les revenus d'activité et les revenus de remplacement

(CGI, art. 1600-0 G à 1600-0 J)

101

L'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale a mis en place une caisse d'amortissement de la dette sociale dont les ressources sont notamment constituées par le produit de plusieurs contributions temporaires affectées au remboursement de cette dette.

L'article 14 modifié de l'ordonnance précitée a institué une contribution sur les revenus d'activité et de remplacement mentionnés aux articles L. 136-2 à L. 136-4 et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale, à l'exception des revenus de source étrangère soumis en France à l'impôt sur le revenu, perçus par les personnes physiques désignées à l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale du 1er février 1996 jusqu'à l'extinction des missions confiées à la Caisse d'amortissement de la dette sociale par l'article 2 de l'ordonnance précitée.

Son taux est de **0,5 %**.

Cette contribution est recouvrée par les organismes chargés du recouvrement des cotisations de sécurité sociale.

Chapitre 5 : Plafonnement global de certains avantages fiscaux au titre de l'impôt sur le revenu

(CGI art. 200-0 A ; CGI, ann. III, art. 46-0 B à 46-0 B ter, BOI-IR-LIQ-20-20-10 et suivants)

101-1

L'article 200-0 A du CGI prévoit un plafonnement de certains avantages fiscaux, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009.

Le total des avantages fiscaux ne peut pas procurer une réduction de l'impôt dû supérieure à un montant de **10 000 €**, au titre de l'imposition de revenus de l'année **2013**, à l'exception de ceux mentionnés aux articles 199 undecies A, 199 undecies B, 199 undecies C et 199 unvicies du CGI.

La référence à la part proportionnelle de 4 % du revenu imposable est supprimée.

Remarques :

1- Au titre de l'imposition des revenus de l'année 2013, le législateur **précise** que le total des avantages, retenu dans la limite de 10 000 €, reste **majorable** du montant de ceux mentionnés aux titres des investissements outre-mer et SOFICA prévus aux articles 199 undecies A, 199 undecies B, 199 undecies C et 199 unvicies du CGI, sans pour autant **procurer** une réduction de l'impôt dû **supérieure** à la somme d'un montant de **18 000 €**.

2 - Ces montants étaient respectivement au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012, d'un montant de 18 000€ et d'un montant égal à 4 % du revenu imposable ; et au titre de l'imposition des revenus de l'année 2011 d'un montant de 18 000 € et d'un montant égal à 6 % du revenu imposable.

A. Champ d'application

(BOI-IR-LIQ-20-20-10-10)

I. Personnes concernées

102

1. Personnes physiques

Le plafonnement global est applicable aux contribuables, personnes physiques, imposables à l'impôt sur le revenu et qui bénéficient d'avantages fiscaux compris dans le champ d'application du dispositif.

Par contribuable, on entend tout foyer fiscal au sens de l'article 6 du CGI.

2. Domicile fiscal

Le plafonnement global peut en principe s'appliquer aux avantages fiscaux concernés, quelle que soit la qualité du contribuable, domicilié en France ou non-résident.

Toutefois, le bénéfice des réductions et crédits d'impôt est, pour l'essentiel, réservé aux contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Remarques : Pour les associés de sociétés de personnes non soumises à l'IS. En cas de mariage, divorce, séparation, PACS ou décès : l'appréciation des conditions d'application s'effectue déclaration par déclaration.

Les non-résidents «Schumacker» au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, toutes conditions étant remplies.

II. Les avantages fiscaux retenus

102-1

1. Avantages fiscaux dans le champ d'application du plafonnement global

Les avantages fiscaux retenus pour l'application du plafonnement, au titre d'une année d'imposition, sont les suivants :

- l'avantage en impôt procuré, dans la catégorie des revenus fonciers, par les déductions au titre de l'amortissement prévues au h et I du 1° du I de l'article 31 du CGI et à l'article 31 bis du code CGI. Il s'agit de l'amortissement «Robien recentré», «Borloo neuf», «Robien SCPI» et «Borloo SCPI» pour les investissements réalisés jusqu'au 31décembre 2009 ;

- les réductions, y compris, le cas échéant, pour leur montant acquis au titre d'une année antérieure et reporté, et crédits d'impôt sur le revenu, **à l'exception** de ceux mentionnés ci-dessous au 2.

2. Avantages exclus du plafonnement global

Sont donc **exclus expressément** :

- les réductions et crédits mentionnés aux articles 199 quater B, 199 quater C, 199 quater F, 199 septies, 199 terdecies-0 B, 199 quindecies, 199 octodecies, 199 vicies A, 199 tervicies (à compter de 2013), 200, 200 bis, 200 quater A, 200 sexies, 200 octies, 200 decies A, 200 undecies, 238 bis, 238 bis-0 AB du CGI ;

- la réduction d'impôt résultant de l'application du quotient familial (CGI, art. 197, I-2);

- la réduction d'impôt «décote» en faveur de certains contribuables (CGI, art.197,I-4);

- la réduction d'impôt applicables aux contribuables domiciliés dans les départements d'outre-mer;

- les crédits d'impôt (CGI, art.199 ter à 199 quater A) mentionnés au 1° du II de la section 5 chapitre I du titre 1er du CGI ;

- le crédit d'impôt correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales.

3. Avantages et mécanismes hors champ d'application du plafonnement global

Ne sont pas compris, par nature, **dans le champ d'application** du plafonnement global, les avantages fiscaux suivants :

- les exonérations de revenus catégoriels ;

- les abattements et déductions calculés sur le revenu brut catégoriel (frais professionnels ou l'abattement spécial de 10 %, micro-BIC, micro-foncier, spécial BNC, etc.) ;

- l'avantage en impôt procuré par les déficits fonciers imputables sans limitation de montant ;

- l'avantage en impôt procuré par les déficits imputés sans limitation de montant autres que les déficits fonciers mentionnés ci-dessus ;

- l'avantage en impôt procuré par les charges déductibles du revenu global (pensions alimentaires, charges des monuments historiques, retraite mutualiste du combattant, cotisations sociales des indépendants, etc.) ;

- l'avantage en impôt procuré par les retenues à la source libératoires de l'impôt sur le revenu, telles que les retenues à la source applicables en matière de revenus de capitaux mobiliers.

III. Autres spécificités retenues pour le calcul du plafonnement global

102-2

Il existe également des plafonnements spécifiques qui interviennent dans le calcul du plafonnement global.

1. Plafonnement spécifique de la réduction d'impôt au titre des investissements outre-mer

Il s'agit de :

- la réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à la première phrase des vingt-sixième et vingt-septième alinéas du I de l'article 199 undecies B du CGI est retenue pour l'application du plafonnement global pour **37,5 % du 1er janvier 2011 au 30 juin 2014** (40 % antérieurement ; **34 % pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014**) de son montant (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-E-1°) ;

- la réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à la deuxième phrase du vingt-sixième alinéa du I de l'article 199 undecies B déjà cité est retenue pour l'application du plafonnement mentionné au 1 de l'article 200-0 A du CGI (au deuxième alinéa de ce même 1 à compter de l'imposition des revenus 2013) pour **47,37 % du 1er janvier 2011 au 30 juin 2014** (50 % antérieurement ; **44 % pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014**) de son montant (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-E-2°) ;

- la réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à l'article 199 undecies C du CGI est retenue pour l'application du plafonnement pour **35 %** (**30 % pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014**) de son montant (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-E-3°).

Pour un même foyer fiscal et sur une même année d'imposition, ce plafonnement spécifique est fixé par les dispositions de l'article 199 undecies D du CGI.

2. Plafonnement spécifique de la réduction d'impôt au titre des dépenses de restauration complète d'un immeuble bâti (investissements « Malraux »)

Le plafonnement **spécifique** de cette réduction d'impôt est fixé par les dispositions de l'article 199 tervicies du CGI.

Remarques : L'application de ces plafonnements spécifiques est indépendante de celle du plafonnement global de certains avantages fiscaux. Par conséquent, il convient d'appliquer en premier lieu les plafonnements spécifiques, puis d'appliquer, le cas échéant, le plafonnement global.

B. Modalités d'application

I. Fait générateur du plafonnement global

103

1. Principe général

Le plafonnement global trouve à s'appliquer aux déductions au titre de l'amortissement prévues dans la catégorie des revenus fonciers, aux réductions d'impôt et crédits d'impôt déclarés et, selon le cas, pratiqués, imputés ou restitués au titre de l'année d'imposition des revenus.

2. Cas particuliers des reports et étalement de réduction d'impôt

Certains dispositifs prévoient le report ou l'étalement sur plusieurs années de la déduction du revenu imposable ou de la réduction d'impôt acquise au titre d'une année déterminée. Tel est par exemple le cas des réductions d'impôt pour investissements dans les DOM-COM (CGI, art. 199 undecies B, I et CGI, art. article 199 undecies C, III) et pour souscription au capital des PME (CGI, art. 199 terdecies-0 A, II).

Les sommes en report sont prises en compte dans le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année d'imputation. Seuls les reports tirant leur origine de déductions ou réductions dont le principe est

acquis à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009 sont pris en compte.

II. Base retenue pour l'application du plafonnement global

103-1

1. Principe général

La base des avantages fiscaux soumis au plafonnement global est constituée par l'avantage en impôt procuré par chaque avantage fiscal considéré, déterminé dans le cadre de la double liquidation de l'impôt du contribuable.

Des dispositions d'entrée en vigueur progressive concernant certains investissements immobiliers en métropole ou les investissements ultramarins ont été prévues lors de la création du plafonnement global puis lors des modifications successives du plafond afin de ne pas appliquer les nouvelles règles à certains investissements dont la réalisation effective intervient au cours de l'année N, mais pour lesquels le contribuable a pris une décision d'investissement avant le 1er janvier N.

Même s'ils sont acquis au titre d'une année ultérieure, ces avantages fiscaux restent alors exclus du plafonnement (pour les investissements initiés avant le 1er janvier 2009) ou soumis au plafond applicable au cours de l'année de la décision d'investissement.

2. Cas particuliers

a. Déduction au titre de l'amortissement dans la catégorie des revenus fonciers

Pour la catégorie des revenus fonciers, l'avantage en impôt procuré par les déductions au titre de l'amortissement mentionnées aux h et l du 1° du I de l'article 31 du CGI et à l'article 31 bis du CGI est calculé dans les conditions mentionnées au 1 du I de l'article 197 du CGI sur la base d'un montant déterminé par différence entre le résultat net foncier déclaré et le résultat net foncier calculé en excluant les déductions précitées (CGI, ann. III, art. 46-0 B).

En cas d'imputation d'un déficit foncier sur le revenu global, cet avantage en impôt, retenu pour l'application du plafonnement global, est limité à l'avantage en impôt procuré par le montant du déficit foncier imputable limité à **10 700 €**, après déduction en priorité des charges foncières ordinaires, et, le cas échéant, des intérêts d'emprunt, l'excédent étant reportable sur les années suivantes (CGI, ann. III, art. 46-0 B).

Les déficits fonciers reportables sur les bénéfices ultérieurs et qui ont pour origine les déductions précitées sont pris en compte pour le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année d'imputation.

b. Investissements immobiliers, productifs outre-mer et autres

Pour plus de précisions sur les investissements immobiliers en métropole (Amortissement *Robien ou Borloo Neuf,* souscriptions au capital de SCPI *Robien ou Borloo neuf,* Dispositifs *LMNP, Scellier, et Malraux) , les investissements ultramarins, et les* souscriptions au capital de SOFICA, se reporter au II du BOI-IR-LIQ-20-20-10-20.

3. Diminution de 10 % de l'avantage en impôt au titre de l'imposition des revenus de l'année 2011.

L'article 105-I de la loi de finances pour 2011 propose une diminution de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu dans le cadre du plafonnement global.

a. Diminution de l'avantage en impôt résultant de certains crédits et réductions d'impôt en 2011

L'avantage en impôt résultant des réductions et crédits d'impôt retenus au b du 2 de l'article 200-0 A du CGI pour l'application du plafonnement prévu par cet article, à l'exception de ceux mentionnés aux articles 199 sexdecies, 199 undecies B, 199 undecies C et 200 quater B du CGI, fait l'objet d'une diminution de 10 %, calculée selon les modalités suivantes.

1° Taux et plafonds multipliés par 0,9

Les taux des réductions et crédits d'impôt, les plafonds d'imputation annuelle de réduction ou de crédit d'impôt et les plafonds de réduction ou de crédit d'impôt admis en imputation, exprimés en euros ou en pourcentage d'un revenu, tels qu'ils sont prévus dans le CGI pour l'imposition des revenus de l'année 2011, sont multipliés par 0,9. Les taux et plafonds d'imputation s'entendent après prise en compte de leurs majorations éventuelles.

2° Règle de l'arrondissement à l'unité inférieure

Les résultats des opérations mentionnées au 1° ci-dessus sont arrondis à l'unité inférieure.

3° Diminution du plafond commun

Lorsque plusieurs avantages fiscaux sont soumis à un plafond commun, celui-ci est diminué dans les conditions prévues aux 1° et 2° susmentionnés.

4° Taux utilisé pour la reprise éventuelle

Le taux utilisé pour le calcul de la reprise éventuelle des crédits et réductions d'impôt est le taux qui a été appliqué pour le calcul des mêmes crédits et réductions d'impôt.

b. Traduction mathématique de cette diminution en 2011

La traduction mathématique des taux et des montants qui résultent de l'application des 1° à 4° du a ci-dessus est introduite dans le CGI par décret en Conseil d'État, avant le 30 août 2011. Le droit pris pour référence pour le calcul est celui en vigueur au 1er janvier 2011.

c. Application de la diminution de 10 % à la réduction d'impôt accordée au titre de certains investissements outre-mer réalisés dans le cadre d'une entreprise en 2011

À l'exclusion de la règle de l'arrondissement à l'unité inférieure, ce dispositif s'applique également à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B du CGI à l'exception de celle acquise dans les conditions prévues aux vingt-sixième et vingt-neuvième alinéas dudit article.

4. Diminution de 15 % de l'avantage en impôt au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012

L'article 83 de la loi de finances pour 2012 prévoit une diminution de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu dans le cadre du plafonnement global.

a. Diminution de l'avantage en impôt résultant de certains crédits et réductions d'impôt en 2012

L'avantage en impôt résultant des réductions et crédits d'impôt retenus au b du 2 de l'article 200-0 A du CGI pour l'application du plafonnement prévu par cet article, à l'exception de ceux mentionnés aux articles 199 sexdecies, 199 undecies C et 200 quater B du CGI, fait l'objet d'une diminution de 15 %, calculée selon les modalités suivantes.

1° Taux et plafonds multipliés par 0,85

Les taux des réductions et crédits d'impôt, les plafonds d'imputation annuelle de réduction ou de crédit d'impôt et les plafonds de réduction ou de crédit d'impôt admis en imputation, exprimés en euros ou en pourcentage d'un revenu, tels qu'ils sont prévus dans le CGI pour l'imposition des revenus de l'année 2012, sont multipliés par 0,85. Les taux et plafonds d'imputation s'entendent après prise en compte de leurs majorations éventuelles.

2° Règle de l'arrondissement à l'unité inférieure

Les résultats des opérations mentionnées au 1° ci-dessus sont arrondis à l'unité inférieure.

3° Diminution du plafond commun

Lorsque plusieurs avantages fiscaux sont soumis à un plafond commun, autre que celui prévu par l'article 200-0 A du CGI, celui-ci est diminué dans les conditions prévues aux 1° et 2° ci-dessus, à l'exception des plafonds mentionnés aux premier et deuxième alinéas du I et aux premier et troisième alinéas du III de l'article 199 undecies D du CGI.

4° Taux utilisé pour la reprise éventuelle

Le taux utilisé pour le calcul de la reprise éventuelle des crédits et réductions d'impôt est le taux qui a été appliqué pour le calcul des mêmes crédits et réductions d'impôt.

b. Traduction mathématique de cette diminution en 2012

La traduction mathématique des taux et des montants qui résultent de l'application des 1° à 4° du a ci-dessus est introduite dans le CGI par décret en Conseil d'État, avant le 30 avril 2012. Le droit pris pour référence pour ce calcul est celui en vigueur au 1er janvier 2012.

III. Limites retenues pour la détermination du plafond global

103-2

1. Dépenses ou investissements payés ou réalisés en 2013

Le montant du plafond global d'avantages fiscaux retenus dont peut bénéficier un contribuable est fixé à la somme de **10 000 €**, **à l'exception** de ceux mentionnés aux articles 199 undecies A, 199 undecies B, 199 undecies C et 199 unvicies du CGI.

Le total de ces avantages, retenu dans la limite de 10 000 €, majoré du montant de ceux mentionnés aux articles 199 undecies A, 199 undecies B, 199 undecies C et 199 unvicies du CGI (investissements outre mer et Sofica) **ne peut pas procurer** une réduction de l'impôt dû **supérieure** à la somme d'un montant de **18 000 €**.

2. Dépenses ou investissements payés ou réalisés en 2012

Le montant du plafond global d'avantages fiscaux retenus dont peut bénéficier un contribuable est fixé à la somme des deux montants suivants :

- un montant forfaitaire de 18 000 € ;

- et un montant proportionnel égal à 4 % du revenu imposable du foyer fiscal, quelle que soit la composition de ce dernier (personne seule, couple marié ou pacsé, avec ou sans enfant).

3. Dépenses ou investissements payés ou réalisés en 2011

Le montant du plafond global d'avantages fiscaux retenus dont peut bénéficier un contribuable est fixé à la somme des deux montants suivants :

- un montant forfaitaire de 18 000 € ;

- et un montant proportionnel égal à 6 % du revenu imposable du foyer fiscal, quelle que soit la composition de ce dernier (personne seule, couple marié ou pacsé, avec ou sans enfant).

4. Caractéristiques du revenu imposable à retenir

a. Définition

Ce revenu s'entend du revenu net imposable (après prise en compte de déficits globaux des années antérieures, charges déductibles du revenu global et abattements spéciaux), dont le contribuable a eu la disposition au cours de l'année considérée, soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu et à partir duquel est calculé le montant de l'impôt exigible (CGI, art. 197, I).

b. Profits non compris

Ce revenu net imposable ne prend pas en compte les revenus ou profits imposables à un taux forfaitaire ou soumis à un prélèvement ou une retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu.

c. Montant à retenir en présence d'un déficit global

Le déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus est imputé, à due concurrence, sur le revenu global de la même année.

Le cas échéant, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

Si au titre d'une année d'imposition, un déficit global est dégagé il convient de retenir un revenu égal à zéro (revenu imposable nul).

d. Revenus soumis à l'impôt selon une base moyenne ou fractionnée

Les revenus soumis à l'impôt sur le revenu, sur option du contribuable selon une base moyenne, notamment en application des articles 75-0 B, 84 A ou 100 bis du CGI, ou fractionnée, notamment en application des articles 75-0 A et 163 A du CGI, sont pris en compte, pour le montant soumis à l'impôt, dans les conditions mentionnées au I de l'article 197 du CGI (CGI, ann. III, art. 46-0 B bis modifié par le décret n° 2013-463 du 3 juin 2013 qui retrace l'abrogation de l'article 163 bis C du CGI, depuis le 28 septembre 2012 par la loi de finances pour 2013).

e. Revenus imposés au quotient

Les revenus soumis à l'impôt sur le revenu selon les modalités prévues aux articles 163-0 A et 163-0 A bis du CGI sont pris en compte, pour le montant soumis à l'impôt, dans les conditions mentionnées au I de l'article 197 du CGI, avant multiplication de la cotisation supplémentaire obtenue (CGI, ann. III, art. 46-0 B bis modifié par le décret n° 2013-463 du 3 juin 2013 qui retrace l'abrogation de l'article 163 bis C, depuis le 28 septembre 2012 par la loi de finances pour 2013).

Par exemple, pour les revenus imposés au quotient, on retient la moitié du montant avec un diviseur de 2, un tiers du montant avec un diviseur de 3, etc.

IV. Calcul du plafonnement global

(BOI-IR-LIQ-20-20-10-30)

103-3

L'application du plafonnement global suppose **une double liquidation** de l'impôt qui est réalisée par l'administration fiscale.

Une première cotisation d'impôt sur le revenu est déterminée dans les conditions de droit commun. Puis, une seconde cotisation théorique est calculée en retenant les seuls avantages fiscaux **non compris dans le champ d'application** du plafonnement global.

La différence entre ces deux cotisations est l'avantage global procuré en impôt par l'ensemble des avantages fiscaux retenus pour le plafonnement global.

Cas particulier des déductions du revenu foncier au titre de l'amortissement :

L'avantage en impôt retenu pour l'application du plafonnement global est égal à la différence entre l'impôt calculé avec le revenu foncier déclaré et celui calculé sans les déductions au titre de l'amortissement. En cas d'imputation d'un déficit foncier sur le revenu global, l'article 46-0 B de l'annexe III au CGI prévoit que cet avantage en impôt, retenu pour l'application du plafonnement global, est limité à l'avantage en impôt procuré par le montant du déficit foncier imputable limité à 10 700 €, après déduction en priorité des charges foncières ordinaires, et, le cas échéant, des intérêts d'emprunt, l'excédent étant reportable sur les années suivantes.

Les déficits fonciers reportables sur les bénéfices ultérieurs et qui ont pour origine les déductions précitées sont pris en compte pour le calcul de l'avantage en impôt au titre de l'année d'imputation.

> ***Remarque :*** Compte-tenu de la suppression des dispositifs ouvrant droit à un amortissement à compter du 1er janvier 2010, les déductions au titre de l'amortissement sont comparées au plafond 2009 pour le calcul du plafonnement global (BOI-IR-LIQ-20-20-10-10 au II-A-2), quelle que soit leur année d'imputation.

Pour des exemples pratiques de double liquidation et des cas de superposition des plafonnements 2009 et 2010, il convient de se reporter au BOI-IR-LIQ-20-20-10-20.

C. Entrée en vigueur

106

Ces dispositions sont applicables depuis l'imposition des revenus de 2009, sous réserve des dispositions spécifiques mentionnées ci-dessous pour les années suivantes.

I. Pour les dépenses payées ou investissements réalisés en 2011

Pour l'application de ce dispositif, il est tenu compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1er janvier 2011.

1. Les investissements immobiliers en métropole

Il s'agit des avantages procurés par :

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 sexvicies du CGI accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur après le 1er janvier 2011 ;

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 septvicies du CGI au titre de l'acquisition de logements ou de locaux pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur après le 1er janvier 2011.

2. Les investissements ultramarins

Il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C du CGI, qui résultent :

- des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration après le 1er janvier 2011 ;

- des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier après le 1er janvier 2011 ;

- des acquisitions de biens meubles corporels commandés après le 1er janvier 2011 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés ;

- des travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés après le 1er janvier 2011.

II. Pour les dépenses payées ou investissements réalisés en 2012

106-1

Pour l'application de ce dispositif, il est tenu compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées à compter du 1er janvier 2012.

1. Les investissements immobiliers en métropole

Il s'agit des avantages procurés par :

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 sexvicies du CGI accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur après le 1er janvier 2012 ;

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 septvicies du CGI au titre de l'acquisition de logements ou de locaux pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur après le 1er janvier 2012.

2. Les investissements ultramarins

Il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C du CGI, qui résultent :

- des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration après le 1er janvier 2012 ;

- des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier après le 1er janvier 2012 ;

- des acquisitions de biens meubles corporels commandés après le 1er janvier 2012 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés ;

- des travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés après le 1er janvier 2012.

III. Pour les dépenses payées ou investissements réalisés en 2013

106-2

Pour l'application de ce plafonnement, il est tenu compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées **à compter du 1er janvier 2013**.

1. Les investissements immobiliers en métropole

Il s'agit des avantages procurés par :

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 unvicies du CGI accordée au titre des souscriptions réalisées **après le 1er janvier 2013** ;

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 tervicies du CGI accordée au titre des dépenses de restauration immobilière des immeubles bâtis pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée **après le 1er janvier 2013** ;

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 sexvicies du CGI accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur **après le 1er janvier 2013** ;

- par la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 septvicies du CGI accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur **après le 1er janvier 2013**.

2. Les investissements ultramarins

Il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C du CGI, qui résultent ;

- des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration **après le 1er janvier 201**3 ;

- des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier **après le 1er janvier 2013 ;**

- des acquisitions de biens meubles corporels commandés **après le 1er janvier 2013** et pour lesquels des acomptes au moins égaux à **50 %** de leur prix ont été versés ;

- des travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés **après le 1er janvier 2013**.

IV. Pour les dépenses payées ou investissements réalisés depuis le 1er juillet 2014

106-3

Pour les investissements ultramarins, de nouvelles modalités s'appliquent (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, III).

Le législateur accorde l'application de ce plafonnement, en tenant compte des avantages fiscaux accordés au titre des dépenses payées, des investissements réalisés ou des aides accordées **après le 1er juillet 2014**.

Il est tenu compte des seuls avantages procurés par les réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C du CGI, qui résultent ;

- des investissements pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration **après le 1er juillet 2014** et :

  • pour les biens meubles, qui font l'objet d'une commande après le 31 décembre 2014 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés à cette date ;
  • pour les travaux de réhabilitation d'immeubles, pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés au plus tôt le 31 décembre 2014 ;
  • qui portent sur des biens immeubles dont l'achèvement des fondations intervient au plus tôt le 31 décembre 2015.

- des acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier **après le 1er juillet 2014** ;

- des acquisitions de biens meubles corporels commandés **après le 1er juillet 2014** et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés à cette date ;

- des travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à **50 %** de leur prix ont été versés **après le 1er juillet 2014**.

D. Obligations déclaratives

(BOI-IR-LIQ-20-20-10-40)

107

L'article 46-0 B ter de l'annexe III au CGI dispose que les contribuables **doivent faire figurer distinctement** sur la déclaration des revenus sur la déclaration de revenus n° **2042** (CERFA n° 10330) disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", prévue à l'article 170 du CGI les éléments suivants ;

- le montant des déductions, dans la catégorie des revenus fonciers, au titre de l'amortissement mentionnées au h et l du 1° du I de l'article 31 du CGI et à l'article 31 bis du CGI, retenues pour l'application du plafonnement mentionné au 1 de l'article 200-0 A du CGI ;

- le montant des sommes ouvrant droit aux réductions d'impôt et crédits d'impôt retenus pour l'application du plafonnement précité.

Partie 4 : Réductions d'impôt

(BOI-IR-RICI)

109

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, certaines réductions ou crédits d'impôt ainsi que l'avantage en impôt résultant de l'imputation de certains amortissements d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers, font l'objet d'un plafonnement global (cf. n^{os} 102 et suiv.).

Des **réductions d'impôt** sont applicables sur le montant de **l'impôt brut calculé suivant le barème progressif** :

- après, le cas échéant, plafonnement des effets du quotient familial et déduction de l'abattement de **30 %** ou **40 %** éventuellement limité, applicable aux contribuables domiciliés dans les DOM (cf. 87-3 et suivants);

- après, le cas échéant, application de la décote (cf. n° 97);

- avant, le cas échéant, imputation des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

Ces réductions d'impôt **ne donnent pas lieu à remboursement** (CGI, art. 197, I-5).

En cas d'imposition d'après le taux effectif (cf. n° 98-2), les réductions d'impôt s'imputent exclusivement sur la cotisation exigible résultant de l'application du taux effectif aux seuls revenus de source française.

Elles sont accordées notamment :

- au titre de certaines dépenses à caractère philanthropique ou social, cf. n° 110 ;

- au titre des primes de « rente survie » et « d'épargne handicap », cf. n° 111 ;

- aux adhérents de centres de gestion ou d'associations agréés, cf. n° 117 ;

- au titre des investissements forestiers, cf. n° 118 ;

- au titre de certains investissements immobiliers locatifs,cf. n° 121 ;

- au titre de l'investissement « Scellier », cf. n° 128 ;

- au titre de l'investissement « Duflot », cf. n° 133 ;

- au titre des souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées ou des souscriptions de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) ou des souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP), cf. n° 136 ;

- au titre des intérêts d'emprunts pour reprise d'une société non cotée, cf. 145 ;

- au titre de la prestation compensatoire en matière de divorce, cf. n° 146 ;

- au titre de certains investissements réalisés outre-mer, cf. n° 150 ;

- au titre du différé de paiement accordé suite à la vente d'une exploitation agricole, cf. n° 155 ;

- au titre de l'aide à la création ou la reprise d'entreprise, cf. n° 156 ;

- au titre des cotisations versées aux associations syndicales autorisées de défense des forêts contre l'incendie, cf. n° 159 ;

- au titre des souscriptions au capital des SOFICA, cf. n° 160 ;

- au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers, cf. n° 161 ;

- au titre de la restauration réalisée dans un secteur sauvegardé et les ZPPAUP, cf. n° 162 ;

- au titre de l'activité de financement de la pêche artisanale, cf. n° 163 ;

- au titre des logements destinés à la location meublée, cf. n° 165 ;

- au titre du maintien et de la protection du patrimoine naturel, cf. n° 170.

Pour l'application des règles relatives aux sanctions (CGI, art. 1727, 4).

Titre 1 : Réduction d'impôt accordée au titre des dons faits par des particuliers

(CGI, art. 200; BOI-IR-RICI-250 et suivants; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances

rectificative pour 2013, art. 17-I-C)

110

Les contribuables domiciliés en France qui effectuent des versements, des dons ainsi que des cotisations aux organismes définis à l'article 200 du CGI, bénéficient d'une réduction d'impôt.

Remarque : Pour les entreprises, cf. Livre BIC partie Réductions d'impôt,cf. n° 3295.

Chapitre 1 : Conditions d'application

A. Organismes bénéficiaires visés au 1 de l'article 200 du CGI

(BOI-IR-RICI-250-10-20 et suivants)

I. Nature de ces organismes

110-1

Ouvrent droit à réduction d'impôt les dons et les versements, y compris l'abandon exprès de revenus ou de produits effectués au profit :

1. Fondations ou associations reconnues d'utilité publique

Il s'agit de fondations ou associations reconnues d'utilité publique (cf. n° 110-5), de fondations universitaires ou de fondations partenariales mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation, d'œuvres ou organismes d'intérêt général (cf. n° 110-3), ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

2. Établissements d'enseignement supérieur ou artistique

Ce sont les établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés à but non lucratif **agréés** par le ministre chargé du budget ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou par le ministre chargé de la culture.

3. Organismes chargés de verser des aides financières

Sont concernés les **organismes agréés** ayant pour objet exclusif de participer, par le versement d'aides financières, **à la création d'entreprises** (CGI, art. 238 bis, 4; cf. Livre BIC partie Réductions d'impôt, cf. n° 3295).

4. Associations cultuelles et de bienfaisance et les établissements des cultes reconnus d'Alsace-Moselle.

5. Organismes chargés de présenter des œuvres au public

Il s'agit des **organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale** la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain, à la condition que les versements soient affectés à cette activité.

Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence (CGI, art. 200, 1-f).

6. Les fonds de dotation

Sont concernés les **fonds de dotation** répondant aux caractéristiques mentionnées au a ci-dessus **ou de fonds de dotation dont la gestion est désintéressée** et qui reversent les revenus tirés des dons et versements à des organismes mentionnés ci-dessus ou à la Fondation du patrimoine, ou à une fondation ou association reconnue d'utilité publique agréée par le ministre chargé du budget (CGI, art. 200, 1-g).

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et les versements, y compris l'abandon exprès de revenus ou produits, effectués **au profit de fondations d'entreprises** qui répondent aux

caractéristiques visées au n° 110-2. Dans cette circonstance, la réduction d'impôt est accordée **aux seuls salariés** des entreprises fondatrices ou des entreprises du groupe, au sens de l'article 223 A du CGI, auquel appartient l'entreprise fondatrice, dès lors que **seules** ces personnes sont habilitées à faire des dons aux fondations d'entreprise en cause. Sont par conséquent **exclues** toutes les autres personnes, y compris les anciens salariés des entreprises concernées.

II. Caractère de l'établissement ou de l'organisme concerné par les dons

110-2

L'établissement bénéficiaire des dons doit avoir un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial, humanitaire, sportif, culturel, concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique ou à la défense de l'environnement naturel.

Sont considérés comme ayant :

- un caractère **philanthropique** : les associations de prévoyance ayant pour but de venir en aide à ceux de leurs membres qui sont dans le besoin, les comités chargés de recueillir les fonds pour les victimes d'un sinistre ;

- un caractère **éducatif** : les associations familiales créées en vue de venir en aide aux établissements d'enseignement libre (RES N° 2011/34 au BOI-IR-RICI-250-10-20-10) ;

Remarque : Les frais de scolarité ne sont pas retenus.

- un caractère **scientifique** : les organismes ayant pour but d'effectuer certaines recherches d'ordre scientifique ou médical ;

- un caractère **social ou familial** : les œuvres ou organismes qui concourent à la protection de la santé publique sur le plan de la prophylaxie ou de la thérapeutique (hôpitaux et hospices publics, hôpitaux privés à but non lucratif, établissements nationaux de bienfaisance, écoles d'infirmières, établissements, institutions, associations déclarées et, en général, tous organismes publics, semi-publics ou privés à but non lucratif contribuant soit à la lutte contre le cancer, la lèpre, le rhumatisme, la tuberculose, les maladies mentales ou l'alcoolisme, soit à la transfusion sanguine, à la réadaptation médicale, à la protection des mères et des enfants et à l'éducation sanitaire de la population, centre communal d'action sociale) ;

- un caractère **humanitaire** : les organismes dont l'activité consiste à secourir les personnes qui se trouvent en situation de détresse et de misère en leur venant en aide pour leurs besoins indispensables et en favorisant leur insertion et leur promotion sociale ;

- un caractère **sportif** : les organismes ayant pour vocation de promouvoir la pratique du sport non professionnel ;

- un caractère **culturel** : les organismes dont l'activité est consacrée à titre prépondérant, à la création, à la diffusion ou à la protection des œuvres de l'art et de l'esprit sous leurs différentes formes ;

- un caractère concourant **à la mise en valeur du patrimoine artistique** : les organismes qui ont pour objet d'assurer la sauvegarde, la conservation et la mise en valeur de biens mobiliers ou immobiliers appartenant au patrimoine artistique national, régional ou local ;

- un caractère concourant **à la défense de l'environnement naturel**, les organismes qui exercent leur activité dans un ou plusieurs des domaines suivants : lutte contre les pollutions et nuisances, prévention des risques naturels et technologiques, préservation de la faune, de la flore et des sites, préservation des milieux et des équilibres naturels, amélioration du cadre de vie en milieu urbain ou rural.

III. Conditions de prise en compte des versements

110-3

1. Les organismes bénéficiaires doivent être qualifiés d'intérêt général

Pour être considérés comme étant d'intérêt général, les organismes bénéficiaires des versements ne doivent pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes, ni exercer d'activité lucrative et doivent avoir une gestion désintéressée : RES N° 2011/34 au BOI-IR-RICI-250-10-20-10.

Toutefois, il est admis que l'existence d'activités lucratives ayant fait l'objet d'une sectorisation dans les conditions prévues ne remet pas en cause la qualification d'intérêt général d'une association ou d'une fondation. Pour bénéficier de l'avantage fiscal, les versements doivent cependant être affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif de l'organisme bénéficiaire.

2. Les dons, versements ou cotisations doivent être désintéressés

Que le versement soit qualifié de don ou de cotisation, le bénéfice de la réduction d'impôt n'est accordé qu'à la condition qu'il soit consenti à titre gratuit, sans contrepartie directe ou indirecte au profit de la personne qui l'effectue.

Toutefois, doivent être distingués les avantages au contenu purement institutionnel ou symbolique, d'une part, qui ne privent pas les adhérents ni les donateurs du bénéfice de la réduction d'impôt et les contreparties tangibles sous forme de remise de biens ou de prestations de services, d'autre part, qui excluent, en principe, du champ d'application de la réduction d'impôt les versements effectués par les adhérents ou donateurs bénéficiaires de telles contreparties.

Des dérogations à ce principe sont néanmoins admises, par exemple, lorsque ces contreparties sont constituées par la remise de biens d'une valeur totale faible et présentant une disproportion marquée avec le montant du versement effectué.

Depuis le 1er janvier 2011, il est admis que l'avantage fiscal n'est pas remis en cause si la valeur des contreparties est au maximum égale à **65 €** toutes taxes comprises. Ce montant est réévalué tous les cinq ans.

Remarques : Pour l'imposition des revenus 2006 à 2010, il était admis que l'avantage fiscal n'était pas remis en cause si la valeur des contreparties était au maximum égale à 60 € toutes taxes comprises pour une cotisation ou un don d'au moins 240 €.

Les versements effectués au profit des **associations d'élèves ou d'anciens élèves** sont **exclus** du bénéfice de la réduction d'impôt.

Les cotisations versées à des associations d'anciens combattants ne sont pas éligibles à la réduction d'impôt.

Les sommes allouées **à titre de cotisations ou de dons** aux associations « amicales des retraités et veuves de la profession X » **ne sont pas éligibles** à la réduction d'impôt.

Les sommes versées **à titre de cotisations** aux comités départementaux de tennis ou aux associations sportives assimilées n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt.

110-4

Les versements éligibles à la réduction d'impôt s'entendent également de l'**abandon de revenus et de produits par le contribuable**.

Il s'agit de tous les revenus ou produits auxquels les contribuables décident de renoncer au profit d'organismes d'intérêt général présentant un des caractères mentionnés à l'article 200 du CGI.

Ces sommes peuvent correspondre notamment à la non-perception de loyers (prêt d'un local à titre gratuit), à l'abandon de droits d'auteur ou de produits de placements solidaires ou caritatifs (OPCVM, fonds de partage caritatifs ayant fait l'objet d'un agrément par l'Autorité des marchés financiers).

Il est précisé que, lorsqu'elle **donne lieu à un contrat de location**, la mise à disposition à titre gratuit d'un local, à usage d'habitation ou non, au profit d'un tiers s'analyse comme l'abandon d'un revenu équivalent au loyer que le propriétaire renonce à percevoir. Ainsi, lorsque cet abandon de revenu est consenti au profit d'un organisme d'intérêt général, il a le caractère d'un don en nature ouvrant droit à l'avantage fiscal. Le loyer que le propriétaire renonce à percevoir demeure en tout état de cause soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

Lorsque le propriétaire **met gratuitement** un logement à la disposition d'un tiers **sans y être tenu par un contrat de location**, le propriétaire est alors considéré comme se réservant la jouissance de ce logement et est donc non imposé à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers. Dans cette situation, la mise à disposition gratuite **ne présente pas le caractère d'un don en nature** ouvrant droit à l'avantage fiscal.

IV. Remarques relatives à la notion d'utilité publique

110-5

1. La reconnaissance d'utilité publique

La reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements d'Alsace-Moselle lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique.

Les versements effectués auprès d'une association locale non reconnue d'utilité publique peuvent être retenus si cette association est la représentante locale décentralisée d'une association reconnue d'utilité publique et sous les autres conditions prévues.

Les fondations et associations reconnues d'utilité publique peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'État, recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au n° 110-1.

Les dispositions du CGI, applicables aux fondations reconnues d'utilité publique, sont applicables à la « Fondation du patrimoine » (loi n° 96-590 du 2 juillet 1996 relative à la « Fondation du patrimoine », art. 10 et décret du 18 avril 1997 portant reconnaissance d'utilité publique et approbation des statuts de la Fondation du patrimoine).

2. La Fondation du Patrimoine

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons versés à la « Fondation du Patrimoine » ou à une fondation ou une association qui affecte irrévocablement ces dons à la « Fondation du Patrimoine » en vue de subventionner la réalisation des travaux prévus par les conventions conclues en application de l'article L. 143-2-1 du code du patrimoine entre la « Fondation du Patrimoine » et les propriétaires d'immeubles, personnes physiques ou sociétés civiles, composées uniquement de personnes physiques et qui ont pour objet exclusif la gestion et la location nue des immeubles dont elles sont propriétaires (le contenu des conventions est fixé par le décret n° 2008-195 du 27 février 2007).

Ces immeubles ne doivent pas, **en principe**, faire l'objet d'une exploitation commerciale.

Toutefois, conformément aux modifications introduites par l'article 18 de la loi n° 2009-179 du 17 février 2009, depuis l'imposition des revenus de 2009, **ces dispositions ne sont pas applicables** lorsque la gestion de l'immeuble **est désintéressée** et que les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- les revenus fonciers nets, les bénéfices agricoles, les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices des sociétés commerciales, augmentés des charges déduites en application du 5° du I de l'article 39 du CGI générés par l'immeuble au cours des trois années précédentes sont affectés au financement des travaux prévus par la convention ;

- le montant des dons collectés n'excède pas le montant restant à financer au titre de ces travaux, après affectation des subventions publiques et des sommes visées au 1° du 2 bis de l'article 200 du CGI.

Le donateur ou l'un des membres de son foyer fiscal ne doit pas avoir conclu de convention avec la « Fondation du Patrimoine », être propriétaire de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux ou être un ascendant, un descendant ou un collatéral du propriétaire de cet immeuble. En cas de détention de l'immeuble par une société civile, le donateur ou l'un des membres de son foyer fiscal ne doit pas être associé de cette société ou un ascendant, un descendant ou un collatéral des associés de la société propriétaire de l'immeuble. Les dons versés à d'autres fondations ou associations reconnues d'utilité publique agréées par le ministre chargé du budget dont l'objet est culturel, en vue de subventionner la réalisation de travaux de conservation, de restauration ou d'accessibilité de monuments historiques classés ou inscrits, ouvrent droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions (CGI, art. 200, 2 bis).

B. Organismes bénéficiaires visés au 1 ter de l'article 200 du CGI

110-6

Ouvrent droit, par ailleurs, à la réduction d'impôt les versements effectués au profit des organismes sans but lucratif qui procèdent à la fourniture gratuite de repas à des personnes en difficulté, qui contribuent à favoriser leur logement ou qui procèdent, à titre principal, à la fourniture gratuite des soins mentionnés au 1° du 4 de l'article 261 du CGI à des personnes en difficulté.

C. Organismes bénéficiaires visés au 3 de l'article 200 du CGI

110-7

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons prévus à l'article L. 52-8 du code électoral versés à une association de financement électorale ou à un mandataire financier visé à l'article L. 52-4 du code électoral qui sont consentis, à titre définitif et sans contrepartie, soit par chèque, soit par virement, prélèvement automatique ou carte bancaire et dont il est justifié à l'appui du compte de campagne présenté par un candidat ou une liste.

Il en va de même des dons mentionnés à l'article 11-4 de la loi n° 88-227 du 11 mars 1988 relative à la transparence financière de la vie politique ainsi que des cotisations versées aux partis et groupements politiques par l'intermédiaire de leur mandataire.

Les **dons** et **cotisations** mentionnés au paragraphe ci-dessus sont retenus dans la limite de **15 000 €**, depuis le 1er janvier 2012.

D. Organismes bénéficiaires visés au 4 bis de l'article 200 du CGI

110-8

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt, les dons et versements effectués, depuis le 1er janvier 2010, au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du CGI, dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. L'agrément est accordé lorsque l'organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par l'article 200 du CGI.

Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme **non agréé**, dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise sauf si le contribuable produit, à la demande de l'administration fiscale, les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par l'article 200 du CGI (Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 17, I-C).

Le décret n° 2011-225 du 28 février 2011, publié au JO du 2 mars, fixe les conditions d'application de ce dispositif et notamment la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément (CGI, ann. III, art. 46 AW bis à 46 AW quater). L'arrêté du 28 février 2011, publié au JO du 2 mars, précise les modalités d'application de la demande d'agrément (CGI, ann. IV, art. 121 Z sexies).

E. Les frais engagés dans le cadre d'une activité bénévole visée au dernier alinéa du 1 de l'article 200 du CGI sont également éligibles au crédit d'impôt

110-9

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les frais engagés dans le cadre d'une activité bénévole et en vue strictement de la réalisation de l'objet social d'un organisme mentionné au n° 110-1, lorsque ces frais, dûment justifiés, ont été constatés dans les comptes dudit organisme et que le contribuable **a renoncé expressément à leur remboursement** (cf. également n° 110-12).

Chapitre 2 : Modalités d'application

(BOI-IR-RICI-250-30 et BOI-IR-RICI-250-40)

A. Limites et taux de la réduction d'impôt

I. Versements aux organismes d'intérêt général, aux associations reconnues d'utilité publique, aux partis politiques et aux associations de financement électoral

(Cf. nos 110-1 à 110-5 et nos 110-7 à 110-8)

110-10

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, les dons ou versements effectués ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à **66 %** des sommes versées dans la limite de **20 %** du revenu imposable.

Lorsque les dons et versements effectués au cours d'une année excèdent la limite de 20 % du revenu imposable, **l'excédent est reporté** successivement sur les années suivantes jusqu'à la **cinquième** inclusivement et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions.

Les sommes reportées, qu'elles proviennent ou non de dons réalisés au profit d'organismes venant en aide aux personnes en difficulté, ouvrent droit, avec les dons de l'année concernée, à la réduction d'impôt de **66 %** dans la limite de **20 %** du revenu imposable de ladite année.

Les excédents reportés sont pris en considération avant les versements de l'année. De plus, les excédents les plus **anciens** sont **retenus en priorité**.

En outre :

- les dons consentis par une personne physique pour le financement de la campagne d'un ou plusieurs candidats, lors des mêmes élections, ne peuvent excéder **4 600 €** ;

- le montant des dons consentis par une personne physique, à un même parti politique, est plafonné annuellement à **7 500 €**.

II. Versements aux organismes ayant pour objet de venir en aide aux personnes en difficulté

(cf. n° 110-6)

110-11

Pour l'imposition des revenus de l'année 2013, la réduction d'impôt est égale à **75 %** des sommes versées retenues dans la limite de **521 €** (521 € en 2012 ; 513 € en 2011).

Ce montant est fixé à **526 €** pour l'année **2014**.

Il n'est pas tenu compte de ces versements pour l'application de la limite de 20 % indiquée au n° 110-10 (CGI, art. 200, 1 ter).

B. Modalités d'imputation

110-12

La réduction d'impôt prévue par l'article 200 du CGI s'impute uniquement sur l'impôt sur le revenu calculé par application du barème progressif dans les conditions fixées par l'article 197 du CGI ; elle ne peut s'imputer sur l'impôt sur le revenu obtenu par application d'un taux proportionnel (plus-values professionnelles à long terme, par exemple).

Elle est effectuée après application de la décote, le cas échéant, et avant imputation, s'il y a lieu de l'avoir fiscal, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires.

La fraction des dons qui n'a pas bénéficié de la réduction d'impôt l'année de leur versement ouvre droit à cet avantage fiscal au titre des cinq années suivantes.

C. Justificatifs et sanctions

(BOI-IR-RICI-250-40)

110-13

Les contribuables doivent présenter à la demande de l'administration fiscale les pièces justificatives ou les reçus répondant à un modèle fixé par arrêté ministériel et attestant le total du montant et la date des versements ainsi que l'identité des bénéficiaires (Arrêté du 26 juin 2008 publié au JO du 28 juin ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 17, I-C).

Toutefois, les reçus délivrés pour les dons et les cotisations destinés au financement d'une campagne électorale ou d'un parti politique d'un montant **égal ou inférieur à 3 000 €** ne mentionnent pas la dénomination du bénéficiaire [art. R. 39-1 du code électoral]. Pour les versements effectués depuis le 1er janvier 2006, le reçu fiscal est délivré au donateur l'année de la mise à disposition des fonds au profit du donataire, déterminée selon le mode de paiement utilisé : chèque, virement, prélèvement ou carte bancaire.

Pour les frais de véhicules engagés pour le compte d'une association dont le bénévole a renoncé expressément au remboursement (cf. n° 110-9) mais ne peut justifier du montant réel des dépenses effectivement supportées, une **évaluation forfaitaire des frais de carburant** peut être retenue sous les conditions suivantes, soit pour **2013 :**

- véhicule automobile : **0,306 €** par **kilomètre** ;

- vélomoteurs, scooters, motos : **0,119 €** par **kilomètre**.

Ce barème s'applique indépendamment de la puissance fiscale ou de la cylindrée du véhicule, du type de carburant utilisé et du kilométrage parcouru à raison de l'activité bénévole. En outre, la réalité et le nombre de kilomètres parcourus doivent être prouvés auprès de l'association.

110-13

Les contribuables qui transmettent leur déclaration de revenus par voie électronique (Internet : CGI, art. 1649 quater B ter) sont dispensés de joindre les pièces justificatives des sommes éligibles à la réduction d'impôt.

Toutefois, cette dérogation est subordonnée à la condition que soient mentionnés, sur cette déclaration, l'identité de chaque organisme bénéficiaire et le montant des versements effectués au profit de chacun d'eux. À l'exception de ceux visé au e du 1 et au 3 de l'article 200 du CGI lorsque, dans ce dernier cas, les versements sont d'un montant égal ou inférieur à 3 000 €.

La réduction d'impôt est remise en cause si les contribuables ne présentent pas les pièces justificatives à la demande du service des impôts. Le défaut de justification des versements, c'est à dire en pratique la non production des reçus, entraîne la remise en cause de la réduction d'impôt. Elle est notifiée selon la procédure de redressements contradictoire. Le supplément de droits exigible est assorti de l'intérêt de retard et, le cas échéant, des majorations de droit dans les conditions habituelles.

Bien entendu en cas de report d'imputation, les contribuables doivent conserver les reçus durant toute la période au cours de laquelle ils sont susceptibles d'avoir à justifier du bien-fondé des réductions d'impôt obtenues, c'est à dire l'année du versement, les cinq années suivantes et jusqu'à l'expiration du délai au cours duquel l'administration est susceptible d'exercer son droit de reprise.

> **Remarque** :Pour mémoire, il est indiqué que le ministre chargé du budget peut envisager la suspension des avantages fiscaux attachés aux dons, legs, et versements effectués au profit de certains organismes (CGI, ann. II, art. 310 G bis à 310 G quinquies).

110-14

Afin de lutter contre la délivrance abusive ou frauduleuse d'attestations de versements ouvrant droit à avantage fiscal, l'article 1740 A du CGI institue une amende fiscale (25% des sommes indûment mentionnées) à l'égard de toute personne, organisme ou groupement qui délivre irrégulièrement des reçus permettant à un contribuable d'obtenir une réduction d'impôt.

De même l'article 1378 octies du CGI prévoit une procédure de suspension du bénéfice des avantages fiscaux pour les dons effectués au profit de certains organismes, lorsque le contrôle de leurs comptes par la Cour des comptes révèle une non-conformité entre les objectifs poursuivis et les dépenses engagées ou en cas de refus de certification des comptes par un commissaire aux comptes (CGI, ann. II, art. 310 G bis à 310 G quinquies instaurés par le décret n° 2011-556 du 20 mai 2011).

Titre 2 : Réduction d'impôt pour dépenses liées à la dépendance

(CGI, art. 199 quindecies; BOI-IR-RICI-140)

111

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, la réduction d'impôt prévue à l'article 199 quindecies du CGI en faveur des contribuables qui supportent des dépenses liées à la dépendance s'applique selon les modalités exposées ci-après.

Chapitre 1 : Champ d'application de la réduction d'impôt

111-1

La réduction d'impôt bénéficie aux contribuables fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI, quels que soient leur âge ou leur situation de famille, qui sont accueillis dans certains établissements et services assurant l'hébergement des personnes âgées dépendantes et dans les

sections de soins de longue durée des établissements de santé.

A. Personnes concernées

La réduction d'impôt est accordée aux personnes physiques :

- ayant en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI (les "non-résidents Schumacker" au sens de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (affaire C-279-93) peuvent, toutes conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de la présente réduction d'impôt) ;

- mariées ou pacsées, célibataires, divorcées ou veuves **qui supportent des dépenses liées à la dépendance**. Les personnes qui supportent uniquement des dépenses d'hébergement dans l'un des établissements concernés (cf. B ci- après), à l'exclusion de toute dépense liée à la dépendance, ne peuvent pas bénéficier de cet avantage fiscal.

B. Établissements concernés

La réduction d'impôt est accordée aux personnes qui sont accueillies :

- dans un établissement ou dans un service mentionné au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;

- dans un établissement de santé autorisé à dispenser des soins de longue durée (code de la santé publique, art. L. 6143, 5-3°-al. 10 ; Ordonnance n° 2010-177 du 23 février 2010);

- dans un établissement ayant pour objet de fournir des prestations de nature et de qualité comparables et situé dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Chapitre 2 : Calcul de la réduction d'impôt

111-2

La réduction d'impôt est égale à **25 %** du montant des dépenses effectivement supportées par le contribuable tant au titre de la dépendance que de l'hébergement. Le montant annuel des dépenses ouvrant droit à cet avantage fiscal **ne peut excéder 10 000 € par personne hébergée**.

A. Base de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt s'applique aux dépenses effectivement supportées par le contribuable liées à la dépendance. Elle s'applique aussi aux dépenses d'hébergement à la condition que celles-ci s'ajoutent à celles liées à la dépendance.

Les **dépenses de soins** sont, en tout état de cause, **exclues** de la base de l'avantage fiscal.

B. Plafond

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, le plafond de la réduction d'impôt est fixé à **10 000 €**.

Ce **plafond s'applique** quel que soit l'âge et le nombre des personnes hébergées. Il ne s'applique donc pas par foyer fiscal mais bien **par personne**. Le plafond ne fait l'objet d'aucune réduction prorata temporis dans le cas où les dépenses n'ont été exposées qu'une partie de l'année.

C. Taux

La réduction d'impôt est égale à **25 %** des sommes retenues dans la limite de **10 000 €** par **personne hébergée**. La réduction d'impôt maximale est donc de **2 500 €** par **personne hébergée**.

Chapitre 3 : Imputation et justification de la réduction d'impôt

111-3

A. Fait générateur

La réduction d'impôt s'applique au titre de l'année du paiement des dépenses de dépendance et d'hébergement, quelle que soit la période à laquelle ces dépenses se rapportent.

B. Imputation

La réduction d'impôt s'impute uniquement sur l'impôt sur le revenu calculé par application du barème progressif, après application éventuelle de la décote, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements et retenues à la source non libératoires.

Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée ne peut pas donner lieu à remboursement ou à report sur l'année suivante.

C. Justification

Les contribuables qui demandent à bénéficier de la réduction d'impôt doivent pouvoir justifier, pour chaque membre du foyer fiscal hébergé, du montant des dépenses ouvrant droit à l'avantage fiscal.

Ils précisent sur leur déclaration d'ensemble des revenus, la désignation et l'adresse de l'établissement ou du service ainsi que le montant total des dépenses éligibles acquitté pour chacun d'eux au cours de l'année d'imposition.

À la demande des services de la DGFIP, ils doivent être en mesure de justifier des sommes exposées.

Titre 3 : Réduction d'impôt (ou crédit d'impôt) accordée au titre de dépenses pour l'emploi d'un salarié à domicile

(CGI, art. 199 sexdecies; BOI-IR-RICI-150 et suivants; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 17-I-B)

112

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, le législateur a procédé à la refonte intégrale de l'article 199 sexdecies du CGI et transformé pour partie la réduction d'impôt précédemment en vigueur en crédit d'impôt. Ainsi, l'avantage fiscal est une aide unique qui prend la forme selon le cas d'un crédit d'impôt ou d'une réduction d'impôt (cf. 112-3):

Le dispositif applicable est exposé ci-après.

Chapitre 1 : Champ d'application de l'avantage fiscal

(BOI-IR-RICI-150-10)

112-1

A. Personnes concernées

L'avantage fiscal est accordé uniquement aux personnes fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI. Aucune condition d'âge, d'état de santé, de niveau de revenu ou d'activité professionnelle n'est exigée.

Remarques : Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, si toutes les conditions sont remplies. Il en est de même des français domiciliés à Monaco au sens de l'article 7 de la convention franco-monégasque du 18 mai 1963 qui peuvent bénéficier de cet avantage fiscal.

Les non-résidents, passibles de l'impôt sur le revenu pour leurs seuls revenus de source française **ne peuvent pas** bénéficier de l'avantage fiscal.

B. Dépenses concernées

Sont éligibles à l'avantage fiscal, les dépenses supportées au titre de services rendus à la résidence, située en France, du contribuable ou, sous certaines conditions, d'un de ses ascendants, par un salarié employé directement par le contribuable ou par certaines associations, entreprises ou organismes.

I. La localisation du service

L'emploi doit être exercé :

- **en principe** à la résidence principale ou secondaire (y compris s'il s'agit de résidence du troisième âge ou de service), située en France, du contribuable, que ce dernier en soit propriétaire ou non ;

- **par dérogation**, à la résidence principale ou secondaire de l'un des ascendants (père, mère ou autres ascendants en ligne directe au sens des articles 205 et 206 du code civil) du contribuable, remplissant les conditions prévues à l'article L. 232-2 du code de l'action sociale et des familles, c'est-à-dire susceptible de bénéficier de l'allocation personnalisée d'autonomie (APA). Le deuxième alinéa du 2 de l'article 199 sexdecies du CGI prévoit que dans le cas où l'emploi est exercé à la résidence d'un ascendant du contribuable, ce dernier renonce au bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI relatives aux pensions alimentaires, pour la pension versée à ce même ascendant (cf. n° 112-4).

II. Nature des dépenses éligibles

Depuis l'imposition des revenus 2007, la liste des activités éligibles, prévue par les articles D. 7231-1 et D. 7233-5 du code du travail, s'applique, tant **en cas d'emploi direct** d'un salarié à domicile **que lors du recours** à une association, une entreprise ou un organisme ayant reçu un agrément par l'État.

1. L'emploi direct d'un salarié

Ouvrent droit à l'avantage fiscal l'emploi direct d'un salarié y compris les jeunes gens placés «au pair» qui rend des services définis, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, aux articles L. 7231-1 et D. 7231-1 du code du travail.

Ces services à la personne à domicile sont relatifs à la garde des enfants, à l'assistance aux personnes âgées, aux personnes handicapées ou aux autres personnes qui ont besoin d'une aide personnelle à leur domicile ou d'une aide à la mobilité favorisant leur maintien à domicile ainsi qu'aux tâches ménagères et familiales.

2. Le recours à un intermédiaire

Ouvrent également droit à l'avantage fiscal :

- le r**ecours à une association, une entreprise ou un organisme** déclaré en application de l'article L. 7232-1-1 du code du travail et qui rend exclusivement des services, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, mentionnés ci-dessus ou qui bénéficie d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L. 7232-1-2 du code du travail ;

- ou **le recours à un organisme à but non lucratif** ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un organisme de sécurité sociale (prestations au domicile par des personnes relevant des Esat (ex CAT) par exemple).

Chapitre 2 : Modalités d'application de l'avantage fiscal

(BOI-IR-RICI-150-20)

112-2

A. Calcul de l'avantage fiscal et dépenses à retenir

L'avantage fiscal est égal à **50 %** des dépenses **effectivement supportées**, retenues dans une limite annuelle dont le montant varie selon que le contribuable répond ou a en charge une personne répondant à certaines conditions d'invalidité.

1. Principe

L'avantage fiscal s'applique aux **dépenses supportées** par le contribuable.

L'avantage fiscal s'applique ainsi aux sommes supportées par l'employeur à raison de l'emploi direct d'un salarié affecté à son service privé ainsi qu'à celles versées aux mêmes fins en rémunération d'un service rendu par le salarié d'un organisme habilité par la loi.

2. Dépenses ou sommes exclues

Sont exclues de la base de l'avantage fiscal :

- les dépenses qui entrent en compte pour l'évaluation des revenus catégoriels (CGI, art. 199 sexdecies, 1);

- les allocations attribuées pour aider au financement d'une aide à domicile telle que l'allocation personnalisée d'autonomie (APA) ;

- les aides perçues au titre de la garde des enfants, telle que la prestation d'accueil du jeune enfant (PAJE);

- l'aide financière attribuée aux salariés, soit directement, soit au moyen du chèque emploi-service universel (CESU), par certains comités d'entreprise ou certaines entreprises en vue de l'emploi d'une personne au domicile du salarié (code du travail, art. L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail ; CGI, art. 81, 37°);

- l'aide financière versée en faveur du chef d'entreprise ou, si l'entreprise est une personne morale, de son président, de son directeur général, de son ou ses directeurs généraux délégués, de ses gérants ou des membres de son directoire, dès lors que cette aide peut bénéficier également à l'ensemble des salariés de l'entreprise selon les mêmes règles d'attribution ; cette aide peut être attribuée soit directement, soit au moyen de chèque emploi-service universel (CESU) en vue de l'emploi d'une personne au domicile du bénéficiaire ;

- l'allocation représentative de services ménagers (code de la famille et de l'action sociale, art. 158);

- l'allocation de garde à domicile versée par un organisme de sécurité sociale à une personne âgée dans les situations d'urgence temporaire ;

- les indemnités ou allocations qui peuvent être versées par les employeurs pour aider leurs salariés à rémunérer une garde d'enfants ;

- et plus généralement toutes les aides versées par des organismes publics ou privés pour aider à l'emploi de salariés à domicile.

> **Remarques** : Pour les associations, entreprises ou organismes agréés, seules les factures acquittées soit par carte de paiement, prélèvement, virement, titre universel ou interbancaire de paiement ou par chèque, soit par chèque emploi service universel peuvent être retenues pour le bénéfice de l'avantage fiscal (code du travail, art. D. 7233-4).
>
> En tout état de cause, le versement d'un acompte ne peut être considéré comme un paiement pour l'application de l'avantage fiscal. Le paiement est considéré comme intervenu lors du règlement définitif de la facture, pour l'ensemble de la dépense supportée.

B. Plafond des dépenses

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, la **limite** des dépenses retenues est fixée à **15 000 €** pour la première année d'imposition pour laquelle le contribuable **procède à l'emploi direct d'un salarié** qui rend des services définis aux articles D. 7231-1 et D. 7233-5 du code du travail, éventuellement majorée sous certaines conditions sans toutefois que ces majorations puissent porter le plafond au-delà de 1**8 000 €**.

Pour les années suivantes, la limite des dépenses retenues de 15 000 € est fixée à **12 000 €**. Cette limite de 12 000 € s'applique également dès la première année d'imposition lors du recours à un intermédiaire.

La limite est portée à **20 000 €** si l'un des membres du foyer fiscal du contribuable répond à certaines conditions d'invalidité. Les dépenses sont retenues en tenant compte prioritairement de celles ouvrant droit au bénéfice du crédit d'impôt.

En outre, il est rappelé que l'article D. 7233-5 du code du travail limite la prise en compte de certaines dépenses :

- à **500 €** par an et par foyer fiscal pour les dépenses relatives aux prestations « hommes toutes mains » ;

- à **3 000 €** par an et par foyer fiscal à compter du 1er juillet 2013 pour les dépenses relatives aux prestations relatives à l'assistance informatique et Internet à domicile (Décret n° 2013-524 du 19 juin 2013) ;

- à **5 000 €** par an et par foyer fiscal à compter du 1er juillet 2013 pour les prestations relatives aux travaux de petit jardinage et de débroussaillement (Décret n° 2013-524 du 19 juin 2013).

I. Limite dérogatoire retenue pour la première année d'emploi direct d'un salarié à domicile

(CGI, art. 199 sexdecies, 3)

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, pour **la première année d'imposition** pour laquelle le contribuable procède **à l'emploi direct d'un salarié** qui rend des services définis aux articles D. 7231-1 et D. 7233-5 du code du travail, les dépenses sont retenues de la façon suivante.

1. Limite dérogatoire pour la première année de l'emploi direct d'un salarié

La limite de déduction est **plafonnée** à **15 000 €**, par foyer fiscal.

Le plafond de dépenses est identique pour les contribuables mariés, veufs, célibataires ou divorcés et quel que soit le nombre de salariés employés.

2. Majoration de la limite dérogatoire pour personnes à charge

La limite de 15 000 € est **majorée** de **1 500 €** par **personne à charge**.

Par personne à charge, il convient d'entendre enfant à charge, membre du foyer fiscal âgé de plus de 65 ans et/ou ascendant (sur ces notions de personne à charge, voir au 3 du II ci-dessous).

3. Limite dérogatoire maximum des dépenses pour la première année de l'emploi direct d'un salarié

Le montant total des dépenses **ne peut excéder 18 000 €** pour la première année d'emploi direct d'un salarié à domicile (**20 000 €** si l'un des membres du foyer fiscal du contribuable répond à certaines conditions d'invalidité).

> **Précisions** : - Un contribuable peut prétendre au bénéfice de l'augmentation du plafond de droit commun lorsqu'il emploie pour la première fois un salarié à domicile à titre direct, alors même qu'il s'est vu octroyer au cours des années antérieures, l'avantage fiscal au titre des dépenses qu'il a effectuées pour le recours soit à une association, une entreprise ou un organisme agréés, soit à un organisme à but non lucratif ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou conventionné par un organisme de sécurité sociale, pour les services rendus à son domicile
>
> - En cas de mariage, de conclusion d'un pacte civil de solidarité, de divorce, de séparation ou de décès de l'un des conjoints, membre du foyer fiscal, il est admis que le ou les contribuables issus de ces situations bénéficient, toutes conditions étant par ailleurs remplies, de la majoration du plafond de dépenses au titre de la première année d'emploi direct d'un salarié à domicile.

II. Limite de droit commun, lors du recours à un intermédiaire ou hors première année d'emploi direct d'un salarié

1. Limite de droit commun

Cette limite de droit commun s'applique :

- en cas de recours à une association, une entreprise ou un organisme agréés soit à un organisme à but non lucratif (pour les ESAT) ayant pour objet l'aide à domicile et habilité au titre de l'aide sociale ou par un organisme de sécurité sociale, pour les services à domicile ;

- ou dès la deuxième année d'imposition au titre de laquelle le contribuable demande à bénéficier de l'avantage pour l'emploi direct d'un salarié à domicile.

2. Montant de la limite de droit commun

Les dépenses sont retenues dans la limite de **12 000 €**, par foyer fiscal.

Le plafond de dépenses est identique pour les contribuables mariés, veufs, célibataires ou divorcés et quel que soit le nombre de salariés employés.

3. Majoration de la limite de droit commun

La limite de 12 000 € est **majorée** de **1 500 €** :

- par enfant à charge au sens des articles 196 et 196 B du CGI. La majoration s'applique, non seulement en présence d'enfants mineurs à la charge du foyer fiscal (CGI, art. 196), mais aussi en cas d'enfants majeurs rattachés, que le rattachement prenne la forme d'une majoration de quotient familial ou d'un abattement d'assiette dans le cas du rattachement d'un enfant marié ayant lui-même des enfants à charge (CGI, art. 196 B, al. 2). En présence d'enfants dont la charge est également partagée entre les deux parents séparés ou divorcés, en cas de résidence alternée, le montant de la majoration est divisé par deux, soit 750 € ;

- par membre du foyer fiscal âgé de plus de 65 ans ;

- par ascendant lorsque le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt à raison des frais qu'il supporte personnellement au titre des dépenses d'emploi d'un salarié travaillant à la résidence d'un ascendant.

Les majorations **ne peuvent pas** avoir pour conséquence de porter le plafond de dépenses **au-delà de 15 000 €.**

> **Exemple** : un couple marié avec trois enfants à charge expose 18 000 € de dépenses au titre de l'emploi d'un salarié à domicile. Ce foyer peut prétendre à 1 500 € de majoration pour chaque enfant à charge, soit au total 4 500 €. Le plafond théorique des dépenses éligibles est donc égal à 16 500 €. Compte tenu de la limite globale, le montant des dépenses effectivement retenues s'élèvera à 15 000 €.

III. Limite applicable aux personnes remplissant certaines conditions d'invalidité

La limite est portée à **20 000 €** pour les foyers fiscaux dont au moins l'un des membres répond à certaines conditions d'invalidité.

En pratique, sont concernés par le plafond majoré de 20 000 € les foyers fiscaux dont au moins l'un des membres :

- est titulaire de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles. Il est admis que le plafond majoré s'applique pour l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle les contribuables ont demandé une carte d'invalidité. Il conviendrait toutefois de régulariser cette imposition si l'examen de la déclaration de revenus de l'année suivante faisait apparaître que la carte n'a pas été délivrée ;

- ou qui, sans être titulaire de la carte d'invalidité, perçoit une pension d'invalidité de troisième catégorie ou le complément d'allocation d'éducation spéciale. Pour justifier de leur situation, les contribuables concernés pourront fournir spontanément ou à la demande du service tout justificatif utile, notamment une copie de la décision d'attribution par la caisse primaire d'assurance maladie d'une pension d'invalidité de troisième catégorie ou une copie de la décision d'attribution par la commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées (CDAPH) du complément d'allocation d'éducation spéciale.

Aucune majoration ne peut être appliquée **à la limite de 20 000 €**.

IV. Ordre de prise en compte des dépenses dans le plafonnement

L'aide peut prendre la forme d'un crédit ou d'une réduction d'impôt sur le revenu. Dans certaines situations, des contribuables peuvent engager à la fois des dépenses éligibles au crédit d'impôt et à la réduction d'impôt sur le revenu.

Dans cette situation, le plafond des dépenses éligibles doit être déterminé en tenant compte prioritairement des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt (CGI, art. 199 sexdecies, 3-al. 1er).

Exemple : en **2013**, un contribuable célibataire a engagé des dépenses d'un montant de 8 000 € et de 6 000 € éligibles respectivement au crédit d'impôt et à la réduction d'impôt. Le plafonnement global à 12 000 € réduira à 4 000 € la base de la réduction d'impôt sans plafonner celle du crédit d'impôt. Cet exemple est considéré hors première année d'emploi direct d'un salarié à domicile.

C. Taux de l'avantage fiscal

Le taux est fixé à **50 %** des dépenses retenues dans les limites précitées, quelle que soit la forme de l'avantage fiscal (crédit ou réduction d'impôt).

Chapitre 3 : Forme de l'avantage fiscal

112-3

L'avantage fiscal est une aide unique qui prend la forme soit d'un crédit d'impôt, soit d'une réduction d'impôt :

- l'avantage fiscal **prend la forme d'un crédit d'impôt** pour les dépenses supportées au titre de l'emploi direct d'un salarié ou du recours à une association, une entreprise ou un organisme agréés, pour les services rendus à leur domicile à des personnes qui exercent une activité professionnelle ou sont inscrites comme demandeurs d'emploi. Lorsque les personnes sont mariées ou ont conclu un pacte civil de solidarité, elles doivent toutes deux satisfaire à l'une ou l'autre des conditions précitées (CGI, art. 199 sexdecies, 4) ;

- l'avantage fiscal **prend la forme d'une réduction d'impôt** pour les autres personnes ou celles qui supportent des dépenses afférentes à des services rendus au domicile d'un de leurs ascendants (CGI, art. 199 sexdecies, 5).

Un même contribuable **peut bénéficier à la fois** du crédit d'impôt s'il remplit toutes les conditions pour les dépenses qu'il supporte à raison de services rendus à son domicile et d'une réduction d'impôt pour les dépenses qu'il supporte à raison des services rendus au domicile d'un de ses ascendants.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis du CGI, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué (CGI,art. 199 sexdecies, 4- dernier alinéa).

Le crédit d'impôt sur le revenu prévu par l'article 199 sexdecies du CGI s'impute donc après la réduction d'impôt sur le revenu prévue par le même article.

Chapitre 4 : Non-cumul avec la déduction d'une pension alimentaire

112-4

Dans le cas où l'emploi est exercé à la résidence d'un ascendant du contribuable, ce dernier renonce au bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI relatives aux pensions alimentaires, pour la pension versée à ce même ascendant (CGI, art. 199 sexdecies, 2- al. 2).

En pratique, le contribuable pourra **choisir** entre la réduction d'impôt (le crédit d'impôt n'est pas applicable) et la déduction d'une pension alimentaire du revenu global prévue au 2° du II de l'article 156 du CGI.

Cette **option** présente les caractères suivants:

- L'option est **globale**: Le choix effectué en faveur de la réduction d'impôt entraîne renonciation à la déduction de l'ensemble des sommes versées à titre de pension alimentaire pour un même ascendant et non pas seulement à la fraction relative aux frais d'emploi du salarié à domicile. En présence de plusieurs ascendants, l'option s'apprécie ascendant par ascendant.

- L'option est **annuelle**. Elle n'est valable que pour l'année d'imposition des revenus qu'elle concerne. Chaque année, le contribuable peut opter pour la réduction d'impôt ou la pension alimentaire.

- L'option est **irrévocable**. Une fois formulée, elle ne peut plus être remise en cause pour l'année

concernée. Toutefois, par analogie avec les mesures prévues en ce qui concerne l'imposition distincte des enfants mineurs et le rattachement des enfants majeurs au foyer de leurs parents, il conviendra **dans le cadre de la procédure gracieuse** (cf. Livre CTX aux n^{os} 9051 et suivants) d'accorder aux contribuables concernés la possibilité de revenir sur leur option si celle-ci s'avère défavorable pour eux.

Chapitre 5 : Obligations déclaratives, justificatifs et sanctions

112-5

Les sommes payées ouvrent droit au bénéfice de l'aide, sous réserve que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, les pièces justifiant du paiement des salaires et des cotisations sociales, de l'identité du bénéficiaire, de la nature et du montant **des prestations réellement effectuées payées** à l'association, l'entreprise ou l'organisme (CGI, art. 199 sexdecies, 6 modifié par le B du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

Pour bénéficier de l'avantage fiscal (crédit d'impôt ou réduction d'impôt), le contribuable doit joindre à sa déclaration de revenus n° **2042** (CERFA n° 10330), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", l'attestation établie par l'URSSAF, s'il s'agit d'un emploi direct, ou par l'organisme, l'association ou l'entreprise agréés ou l'organisme habilité dans les autres cas.

Les contribuables doivent donc être en mesure de présenter, à la demande de l'administration, les justificatifs délivrés par l'URSSAF ou par l'organisme, l'association ou l'entreprise déclaré ou par l'organisme habilité, ainsi que la lettre d'engagement, le contrat de travail et les bulletins de salaire des salariés ayant travaillé au domicile de l'employeur. Cette obligation perdure jusqu'à l'expiration du délai au cours duquel l'administration est susceptible d'exercer son droit de reprise, c'est-à-dire en principe pendant les trois années qui suivent celle au titre de laquelle l'impôt est dû.

Précisions : Pour les salariés au domicile d'un ascendant : le descendant, lorsqu'il souhaite bénéficier de la réduction d'impôt afférente à ces dépenses, doit joindre à sa déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** une déclaration expresse, rédigée sur papier libre, indiquant qu'il opte pour la réduction d'impôt et mentionnant le nom et l'adresse de l'ascendant concerné, le montant total des sommes exposées pour l'emploi du salarié, les aides publiques affectées reçues par l'ascendant ainsi que le montant des frais effectivement supportés par l'ascendant et par lui-même. Il doit être également en mesure d'en justifier à la demande de l'administration.

- Le contribuable indique sur sa déclaration de revenus n°**2042** le montant des frais qu'il a effectivement et personnellement supportés à ce titre et en donnant dans la zone de la déclaration prévue à cet effet les nom et adresse du salarié ou les coordonnées de l'association ou de l'entreprise déclarée qui a fourni les services. Ces frais doivent être additionnés aux dépenses engagées par le contribuable pour l'emploi d'un salarié à sa propre résidence lorsque celui-ci est éligible à la réduction d'impôt. En revanche, lorsque le contribuable est éligible au crédit d'impôt au titre des dépenses qu'il a effectivement supportées pour l'emploi d'un salarié à son propre domicile, il doit déclarer de façon distincte sur sa déclaration de revenus, les dépenses engagées au domicile de l'ascendant et celles qu'il a engagées à sa propre résidence.

112-6

Le défaut de justification des versements ouvrant droit à l'aide fiscale entraîne la remise en cause de celle-ci. Cette remise en cause est notifiée selon la procédure de rectification contradictoire mentionnée aux articles L. 55 et suivants du livre des procédures fiscales. Le supplément de droits exigible est assorti de l'intérêt de retard et, le cas échéant, des majorations de droit dans les conditions de droit commun.

Titre 4 : Réduction d'impôt pour frais de scolarisation des enfants à charge

(CGI, art. 199 quater F ; BOI-IR-RICI-30)

113

Sont présentées les dispositions afférentes aux contribuables concernés, aux modalités d'application et aux spécificités de la réduction d'impôt.

Chapitre 1 : Contribuables concernés

113-1

Les contribuables qui ont leur domicile en France bénéficient d'une réduction d'impôt, lorsque les enfants qu'ils ont à leur charge, au sens des articles 196 et 196 B du CGI, poursuivent des études secondaires ou supérieures durant l'année scolaire en cours appréciée au **31 décembre de l'année d'imposition.**

Remarques :Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, si toutes les conditions sont remplies.

En cas de décès d'un des conjoints en cours d'année, la réduction reste acquise au conjoint survivant.

Les enfants qui atteignent l'âge de 18 ans ne sont plus éligibles au dispositif sauf s'ils demeurent rattachés au foyer fiscal.

Chapitre 2 : Modalités d'application de la réduction d'impôt

113-2

Le montant de la réduction d'impôt s'élève à :

- **61 €** par enfant fréquentant un collège ;

- **153 €** par enfant fréquentant un lycée d'enseignement général et technologique ou un lycée professionnel ;

- **183 €** par enfant suivant une formation d'enseignement supérieur.

Ces montants sont divisés par deux lorsque l'enfant est réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents.

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à la condition que soient mentionnés sur la déclaration des revenus, pour chaque enfant concerné, ses nom et prénom, le nom de l'établissement scolaire et la classe qu'il fréquente ou le nom de l'établissement supérieur dans lequel il est inscrit.

113-3

Remarques sur l'enseignement par correspondance : L'enseignement par correspondance est en principe exclu du champ d'application de la réduction d'impôt pour dépenses de scolarité.

Toutefois, par exception, compte tenu des missions exercées par le Centre national d'enseignement à distance (CNED), il est admis que les parents des élèves qui poursuivent par son intermédiaire, en formation initiale, des études secondaires ou supérieures, bénéficient de la réduction d'impôt précitée (RM M. Landrain n°6389 , JO AN du 13 décembre 1993 p.4479).

Remarques sur l'apprentissage : Par assimilation avec les élèves qui sont inscrits dans les classes préparatoires à l'apprentissage (CPA) des collèges, les jeunes qui suivent, sous statut scolaire, la même formation dans les CPA intégrées aux centres de formation d'apprentis (CFA) ouvrent droit à la réduction d'impôt prévue en faveur des enfants fréquentant un collège (RM Dimeglio n° 6881, JO AN du 7 mars 1994 p.1136).

Chapitre 3 : Obligations déclaratives, justificatifs et sanctions

114

Pour bénéficier de l'avantage fiscal, le contribuable fait état de ses enfants scolarisés sur sa déclaration de revenus n° **2042** (CERFA n° 10330), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

La réduction d'impôt est accordée dans tous les cas (collège, lycée, enseignement supérieur) sans justificatif préalable mais le contribuable doit être en mesure de justifier, à la demande du service des

impôts, de la scolarité des enfants pour lesquels l'avantage fiscal a été obtenu.

Les contribuables doivent être en mesure de justifier, à la demande du service des impôts, de la scolarité des enfants pour lesquels l'avantage fiscal a été accordé. L'absence de réponse ou une réponse insuffisante de la part des contribuables concernés entraîne la remise en cause de la réduction d'impôt selon la procédure de redressement contradictoire. Le complément de droits exigible est normalement assorti de l'intérêt de retard et, le cas échéant, des majorations de droits prévus à l'article 1729 du CGI.

Titre 5 : Réductions d'impôt accordées au titre des primes de rente-survie et d'épargne handicap

(CGI, art. 199 septies; BOI-IR-RICI-40)

116

Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI ne peuvent bénéficier de la réduction d'impôt.

Toutefois, les "non-résidents Schumacker" au sens de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (affaire C-279-93, arrêt du 14 février 1995) peuvent, toutes conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de la présente réduction d'impôt.

116-1

Ces réductions d'impôt concernent les souscripteurs (les contrats d'assurance peuvent être souscrits par l'un quelconque des membres composant le foyer fiscal) de contrats d'assurances en cas de décès dits de «rente survie» et de contrats d'assurances dits «d'épargne handicap». Les limites de la réduction d'impôt sont appréciées au niveau du foyer fiscal.

116-2

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, en application de l'article 199 septies du CGI modifié par l'article 85 de la loi n° 2005-102 du 11 février 2005, seuls les contrats d'épargne handicap et de rente survies ouvrent droit à une réduction d'impôt.

Ainsi conformément aux dispositions du 1° du I de l'article 199 septies du CGI, les primes afférentes aux contrats précités ouvrent droit à une réduction d'impôt lorsque ces contrats garantissent, au décès du souscripteur du contrat, le versement d'un capital ou d'une rente viagère :

- à un enfant ou à tout autre parent en ligne directe ou collatérale jusqu'au troisième degré de l'assuré, ou à une personne réputée à charge de celui-ci en application de l'article 196 A bis du CGI ;

- et lorsque ces bénéficiaires sont atteints d'une infirmité qui les empêche soit, de se livrer dans des conditions normales de rentabilité à une activité professionnelle soit, s'ils sont âgés de moins de 18 ans, d'acquérir une instruction ou une formation professionnelle d'un niveau normal.

> **Remarque** : Il s'agit de la **totalité** des primes afférentes aux contrats d'assurance ou dits **d'épargne-handicap** d'une durée effective au moins égale à six ans dont l'exécution dépend de la **durée de la vie humaine** lorsque les contrats sont destinés à garantir le versement d'un capital en cas de vie ou d'une rente viagère avec jouissance effectivement différée d'au moins six ans, quelle que soit la date de la souscription, à l'assuré atteint, lors de leur conclusion, d'une infirmité qui l'empêche de se livrer, dans des conditions normales de rentabilité, à une activité professionnelle.
>
> En ce qui concerne la requalification d'un contrat d'assurance-vie, en contrat épargne handicap, voir RES N° 2005/24 au BOI-IR-RICI-40.

116-3

Le taux de la réduction d'impôt est égal **25 %** dans une limite annuelle de déduction des primes qui est fixée à **1 525 €**. Une majoration de la limite annuelle est prévue à hauteur de **300 € par enfant à charge**. Lorsque l'enfant est réputé à charge égale de l'un ou l'autre de ses parents, la majoration est établie à **150 €**.

bénéficiaires sont atteints d'une infirmité qui les empêche soit de se livrer, dans des conditions normales de rentabilité, à une activité professionnelle, soit, s'ils sont âgés de moins de dix-huit ans, d'acquérir une instruction ou une formation professionnelle d'un niveau normal.

116-4

L'article 17 E de l'annexe IV au CGI définit les justifications auxquelles est subordonné le bénéfice de la réduction d'impôt. Ce texte prévoit la production d'un certificat sur lequel sont regroupés, outre les informations annuelles du certificat lui-même, certains renseignements à caractère permanent.

Le certificat est joint par le souscripteur à sa déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10330), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires" au titre de laquelle il peut bénéficier de la réduction d'impôt.

Titre 6 : Réduction d'impôt accordée aux adhérents de centres de gestion ou d'associations agréés

(CGI, art. 199 quater B ; BOI-IR-RICI-10)

117

S'agissant d'un dispositif intéressant les professionnels, il convient de se reporter utilement au BOI-IR-RICI-10.

Titre 7 : Réduction d'impôt accordée au titre des investissements forestiers

118

(CGI, art. 199 decies H; CGI, ann. III, art. 46 AGH à 46 AGK; BOI-IR-RICI-60; Décret n° 2013-463 du 3 juin 2013; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 32-II-C)

En principe cette réduction d'impôt s'applique **jusqu'au 31 décembre 2013** mais le législateur a souhaité continuer l'application de ce dispositif.

Ainsi, le C du II de l'article 32 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 aménage l'avantage fiscal pour certaines opérations forestières **réalisées entre le 1er janvier 2014 et le 31 décembre 2017.**

Chapitre 1 : Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013

(CGI, art. 199 decies H)

Une réduction d'impôt est accordée aux personnes physiques qui réalisent certaines opérations forestières **jusqu'au 31 décembre 2013**.

A. Conditions d'application

(BOI-IR-RICI-60-10 et BOI-IR-RICI-60-20)

118-1

I. Contribuables concernés

Peuvent bénéficier de la réduction d'impôt, les personnes physiques domiciliées en France au sens des dispositions de l'article 4 B du CGI.

Les associés personnes physiques d'un groupement forestier ou d'une société d'épargne forestière peuvent également bénéficier sous certaines conditions de la réduction d'impôt.

Sous certaines conditions exposées plus avant au BOI-IR-RICI-60-10, la réduction d'impôt est également applicable aux personnes physiques dans le cadre d'une indivision (l'avantage est subordonné à un engagement conjoint des indivisaires) ou d'un démembrement d'un droit de propriété (l'avantage est subordonné à un engagement conjoint du nu-propriétaire et de l'usufruitier).

II. Investissements concernés

1. Les acquisitions de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser «DEFI acquisition – DEFI forêt»

a. Limites de superficie des acquisitions

Sont éligibles à la réduction d'impôt, les acquisitions qui permettent, dans certaines limites, de constituer ou d'agrandir une unité de gestion ou de résorber une enclave.

Ainsi, le tableau ci-dessous retrace les différentes situations envisageables.

Superficie de l'unité de gestion				Éligibilité	
	Superficie initiale	Superficie acquise	Superficie finale	Sans résorption d'enclave	Avec résorption d'enclave
A	< 5 a[(1)]	≤ 25 ha	< 5 ha[(1)]	Non	Oui
B	0	≤ 25 ha	≥ 5 ha[(1)]	Oui	Oui
	> 0 et ≤ 5 ha[(1)]	≤ 25 ha	≥ 5 ha[(1)]	Oui	Oui
C	≤ 5 ha[(1)]	≤ 25 ha	≥ 25 ha	Oui	Oui
D	≤ 5 ha[(1)]	> 25 ha	≤ 30 ha[(2)]	Oui	Oui
E	≤ 5 ha[(1)]	> 25 ha	> 30 ha[(2)]	Non	Non
F	> 5 ha[(1)]	≤ 25 ha	≤ 30 ha[(2)]	Oui	Oui
G	> 5 ha[(1)]	≤ 25 ha	> 30 ha[(2)]	Non	Oui
H	> 5 ha[(1)]	> 25 ha	> 30 ha[(2)]	Non	Non

[(1)] Limite applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, 10 ha auparavant.
[(2)] Limite applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2008, 35 ha auparavant.

b. Engagements à souscrire par le contribuable

L'étendue des engagements varie selon que le contribuable a acquis des terrains en nature de bois et forêts ou des terrains nus à boiser

1° Engagement pour les terrains acquis en nature de bois et forêts

À compter de la date d'acquisition des terrains, le contribuable doit prendre **l'engagement de les conserver pendant 15 ans** et d'appliquer, pendant la même durée, un plan simple de gestion agréé par le centre régional de la propriété forestière.

Si au moment de l'acquisition, aucun plan simple de gestion n'est agréé pour la forêt en cause, le contribuable doit prendre **l'engagement d'en faire agréer un dans le délai de 3 ans** et de **l'appliquer pendant 15 ans**. En outre, dans cette situation, il doit prendre l'engagement d'appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale prévu par le décret du 28 juin 1930 jusqu'à la date d'agrément du plan simple de gestion de cette forêt.

Toutefois, pour les dépenses payées depuis le 1er janvier 2009, lorsque les **terrains boisés possédés et acquis** par le contribuable ne remplissent pas les conditions minimales de surface fixées par les articles L. 312-1 et L. 122-4 du code forestier pour faire agréer et appliquer à ceux-ci un plan simple de gestion, le propriétaire **doit leur appliquer un autre document de gestion durable** prévu par l'article L. 122-3 du code forestier dans les mêmes conditions que celles prévues ci-dessus pour le cas où un plan simple de gestion peut être appliqué (CGI, art. 199 decies H, 2-a ; Décret n° 2013-463 du 3 juin 2013).

2° Engagement pour les terrains acquis nus

Le contribuable doit prendre **l'engagement de les reboiser dans un délai de 3 ans** et par la suite de **les conserver pendant 15 ans** et d'appliquer, pendant la même durée, un plan simple de gestion agréé.

Ces délais de 15 ans de conservation et d'application d'un plan simple de gestion courent à compter de la fin des opérations de semis ou de plantation sur la totalité du terrain acquis pour lequel le contribuable demande le bénéfice de la réduction d'impôt.

2. Les souscriptions ou acquisitions en numéraire de parts d'intérêt de groupements forestiers

a. Souscriptions ou acquisitions obligatoirement en numéraire

Bénéficient du dispositif fiscal, les souscriptions en numéraire s'entendent exclusivement de celles dont le montant est libéré en espèces, par chèque ou par virement.

Les acquisitions en numéraire s'entendent des seules acquisitions à titre onéreux.

b. Souscriptions ou acquisitions exclues

Sont donc exclues les souscriptions de parts émises en rémunération d'apports en nature ainsi que les acquisitions de parts réalisées par voie d'échange ou à titre gratuit.

c. Investissements à titre privé

Les parts doivent être acquises ou souscrites dans le cadre de la gestion du patrimoine personnel du contribuable.

d. Nécessité d'un plan de gestion

Les groupements forestiers doivent prendre **l'engagement d'appliquer pendant 15 ans** un plan simple de gestion agréé par le centre régional de la propriété forestière. Le délai de quinze ans court à compter de la date de chaque acquisition ou souscription de parts ayant ouvert droit au bénéfice de la réduction d'impôt.

Si au moment de la souscription, aucun plan simple de gestion n'est agréé pour la forêt en cause, ces groupements forestiers doivent prendre **l'engagement d'en faire agréer un dans un délai de 3 ans** à compter de la date de souscription et **de l'appliquer pendant 15 ans**. En outre, dans cette situation, ils doivent prendre l'**engagement d'appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale** prévu par le décret du 28 juin 1930 jusqu'à la date d'agrément du plan simple de gestion de cette forêt.

e. Engagement de conservation des parts du groupement

Le souscripteur ou l'acquéreur **doit s'engager à conserver** les parts du groupement jusqu'au 31 décembre de la **huitième année suivant** la date de la souscription ou de l'acquisition.

3. Les souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés d'épargne forestière, définies par l'article L. 214-85 du code monétaire et financier, ainsi qu'aux acquisitions en numéraire des parts de ces sociétés

a. Souscriptions ou acquisitions obligatoirement en numéraire

Sont éligibles à cet avantage fiscal, les souscriptions en numéraire qui s'entendent exclusivement de celles dont le montant est libéré en espèces, par chèque ou par virement.

Les acquisitions en numéraire s'entendent des seules acquisitions à titre onéreux.

b. Souscriptions ou acquisitions exclues

Sont donc exclues les souscriptions de parts émises en rémunération d'apports en nature ainsi que les acquisitions de parts réalisées par voie d'échange ou à titre gratuit.

Les parts doivent être acquises ou souscrites dans le cadre de la gestion du patrimoine personnel du contribuable.

c. Engagements à prendre

La société d'épargne financière et le souscripteur ou l'acquéreur doivent prendre respectivement les mêmes engagements que ceux mentionnés ci-dessus au 2.

4. Les dépenses de travaux forestiers payées par un propriétaire direct «DEFI travaux» (CGI, art. 199 decies H, 2-d et e; Décret n° 2013-463 du 3 juin 2013)

Depuis le 1er janvier 2009, bénéficient de la réduction d'impôt les dépenses de travaux forestiers, **payées entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2013**, et réalisées dans une propriété qui constitue une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant et qui présente l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-3 du code forestier, sous réserve

des deux conditions suivantes.

a. Engagement de conservation de la propriété

Le contribuable doit prendre l'engagement de conserver cette propriété jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant celle des travaux et d'appliquer, pendant la même durée, l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-3 du code forestier.

b. Critères des travaux de plantation

Les **travaux de plantation** doivent être effectués avec des graines et des plants forestiers conformes aux prescriptions des arrêtés régionaux relatifs aux aides de l'État à l'investissement forestier pris conformément au chapitre III du titre V de la partie réglementaire du code forestier.

5. Les dépenses de travaux forestiers payées par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière « DEFI travaux » (CGI, art. 199 decies H, 2-d et e ; Décret n° 2013-463 du 3 juin 2013).

Depuis le 1er janvier 2009, sont éligibles à la réduction d'impôt, les dépenses de travaux forestiers **payées entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2013** par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre, lorsque la propriété du groupement ou de la société sur laquelle sont réalisés les travaux constitue une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant et qu'elle présente l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-3 du code forestier, sous réserve des trois conditions suivantes.

a. Engagement de l'associé de conservation des parts

L'associé doit prendre l'engagement de conserver les parts du groupement ou de la société jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle du paiement des travaux.

b. Engagement du groupement de conserver les parcelles

Le groupement ou la société doit prendre **l'engagement de conserver les parcelles** qui ont fait l'objet de travaux ouvrant droit à réduction d'impôt **jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant** celle des travaux et d'appliquer, pendant la même durée, l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-3 du code forestier.

c. Critères des travaux de plantation

Les travaux de plantation doivent être effectués avec des graines et des plants forestiers conformes aux prescriptions des arrêtés régionaux relatifs aux aides de l'État à l'investissement forestier pris conformément au chapitre III du titre V de la partie réglementaire du code forestier.

Voir également RES N° 2009/47 au BOI-IR-RICI-60-10.

> **Précisions** sur la notion de travaux forestiers.
>
> Conformément à l'article 46 AGK de l'annexe III au CGI, les travaux forestiers éligibles à la réduction d'impôt sont les travaux de plantation, de reconstitution, de renouvellement, de sauvegarde et d'amélioration des peuplements et les travaux de création et d'amélioration des dessertes. Sont également éligibles à la réduction d'impôt, les frais de maîtrise d'œuvre directement liés aux travaux énumérés ci-avant.

6. La rémunération versée par le contribuable, par le groupement forestier ou une société d'épargne forestière pour la réalisation d'un contrat de gestion conclu avec un expert forestier « DEFI contrat » (CGI, art. 199 decies H, 2-f ; Décret n° 2013-463 du 3 juin 2013).

Est éligible à la réduction d'impôt, depuis le 1er janvier 2009, la **rémunération versée**, par le contribuable, par un groupement forestier ou par une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre, **pour la réalisation d'un contrat conclu pour la gestion de bois et forêts** d'une **surface inférieure à 25 hectares**.

a. Nécessité de l'intervention contractuelle d'un professionnel

Ce contrat doit être conclu avec :

- un **gestionnaire forestier professionnel** au sens de l'article L. 315-1 du code forestier, depuis le 1er janvier 2010 ;

- ou un **expert forestier** au sens de l'article L. 171-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- ou une **coopérative forestière** dans le cadre d'un mandat de gestion ;

- ou une **organisation de producteurs** au sens de l'article L. 551-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- ou **l'Office national des forêts** en application de l'article L. 315-2 du code forestier.

b. Conditions d'application

Pour être éligible à la réduction d'impôt, le contrat conclu pour la gestion de bois et forêts doit prévoir, les trois conditions cumulatives suivantes :

- la réalisation de **programmes de travaux et de coupes** sur des terrains en nature de bois et forêts dans le respect de l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-3 du code forestier ;

- les **coupes doivent être cédées**, soit dans le cadre d'un mandat de vente avec un gestionnaire forestier professionnel depuis le 1er janvier 2010 ou avec un expert forestier, soit en exécution d'un contrat d'apport conclu avec une coopérative ou une organisation de producteurs, soit dans les conditions prescrites à l'article L. 315-2 du code forestier ;

- ces **coupes doivent être commercialisées** à destination d'unités de transformation du bois ou de leur filiales d'approvisionnement par voie de contrats d'approvisionnement annuels reconductibles ou pluriannuels.

Les conditions et les modalités d'application de ces dispositions sont fixées au d bis de l'article 46 AGH de l'annexe III au CGI.

7. La cotisation versée à un assureur par le contribuable, par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre pour la souscription, dans le cadre prévu par le 3° de l'article L. 352-1 du code forestier, d'un contrat d'assurance (CGI, art. 199 decies H, 2-g ; Décret n° 2013-463 du 3 juin 2013)

Bénéficie également de la réduction d'impôt, depuis le 1er janvier 2011, la cotisation versée à un assureur par le contribuable, par un groupement forestier ou par une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre, pour la souscription d'un contrat d'assurance répondant à certaines conditions.

Le d de l'article 46 AGH de l'annexe III au CGI prévoit les obligations liées à ce contrat d'assurance.

B. Modalités d'application

(BOI-IR-RICI-60-20)

118-2

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, les modalités d'application sont les suivantes.

I. Base de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est calculée selon l'investissement réalisé.

1. Pour l'acquisition des terrains

La base de la réduction d'impôt est égale au **prix d'acquisition des terrains**.

Lorsque l'acquisition de terrains permet de constituer une unité de gestion d'au moins 5 hectares situés dans un massif de montagne défini à l'article 5 de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985, elle est calculée en ajoutant à cette base le prix des acquisitions de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser réalisées les trois années précédentes pour constituer cette unité et pour lesquels l'acquéreur prend les engagements mentionnés au n° 118-1.

2. Pour les parts d'intérêts de groupements forestiers

La base de la réduction d'impôt est représentée par le **prix d'acquisition** ou de **souscription des parts d'intérêts de groupements forestiers**.

3. Pour les parts de sociétés d'épargne forestière

La base retenue correspond à une **fraction égale à 60 %** du **prix d'acquisition** ou de **souscription des parts** de sociétés d'épargne forestière.

4. Pour les travaux forestiers effectués directement par le contribuable

La base de la réduction d'impôt est égale aux **dépenses de travaux forestiers payées** toutes taxes comprises par le propriétaire forestier.

5. Pour les travaux forestiers réalisés par le groupement forestier ou la société d'épargne forestière

La base retenue est égale à **la fraction des dépenses de travaux forestiers payées** toutes taxes comprises par le groupement forestier, ou la société d'épargne forestière correspondant aux droits que le contribuable détient dans le groupement ou de la société ;

6. Pour la rémunération de l'expert forestier

Depuis le 1er janvier 2009, sont retenues pour base de la réduction d'impôt **les dépenses de rémunération payées à l'expert forestier**, par le contribuable **ou la fraction de ces mêmes dépenses payées**, par le groupement forestier ou la société d'épargne forestière correspondant aux droits que le contribuable détient dans ces derniers (CGI, art. 199 decies H, 3-f).

7. Pour la cotisation versée sur un contrat d'assurance

Depuis le 1er janvier 2011, la base de la réduction d'impôt est égale à **la cotisation versée sur un contrat d'assurance pour la forêt et payée** par le contribuable ou à **la fraction de cette cotisation payée** par le groupement forestier ou la société d'épargne forestière correspondant aux droits que le contribuable détient dans ces derniers (CGI, art. 199 decies H, 3-g).

Remarques : Par principe, les dépenses de travaux forestiers et la rémunération prise en compte pour le calcul de la réduction d'impôt sont celles effectivement payées toutes taxes comprises, et notamment la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, dès lors que la taxe sur la valeur ajoutée acquittée au titre de ces dépenses a pu être récupérée, ces dépenses doivent être retenues pour leur montant hors taxes. Ces dispositions s'appliquent aux dépenses payées et à la rémunération versée depuis le 1er janvier 2009.

La réduction d'impôt n'est pas applicable aux dépenses mentionnées aux d, e et g du 3 de l'article 199 decies H du CGI payées, depuis le 1er janvier 2011, dans le cadre de l'utilisation de sommes prélevées sur un compte épargne d'assurance pour la forêt prévu aux articles L. 351-1 à L. 352-5 du code forestier.

II. Limites de la réduction d'impôt

Depuis le 1er janvier 2009, le **plafond global commun** au « DEFI acquisition – DEFI forêt » et au « DEFI travaux » **a été supprimé** et le « DEFI contrat » fait l'objet d'un **plafond spécifique**.

Les limites, **propres** ou **globales** à une ou plusieurs catégories de dépenses payées depuis le 1er janvier 2009, sont les suivantes.

1. Plafonds en vigueur pour les terrains et les parts d'intérêts

a. Montant du plafond

Les limites du plafond sont égales à :

- **5 700 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

- et **11 400 €** pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune.

b. Investissements concernés

Ces limites s'appliquent :

- au prix d'acquisition de terrains « DEFI acquisition – DEFI forêt » (CGI, art. 199 decies H, 3-a) ;

- au prix de souscription de parts de groupements forestiers « DEFI acquisition – DEFI forêt » (CGI, art. 199 decies H, 3-b) ;

- et à la fraction du prix d'acquisition ou de souscription de parts de sociétés d'épargne forestières « DEFI acquisition – DEFI forêt » (CGI, art. 199 decies H, 3-c).

2. Plafond propre applicable à la cotisation d'assurance

La cotisation versée à un assureur sur le contrat d'assurance pour la forêt (CGI, art. 199 decies H, 3-g) est retenue dans la limite de **7,2 € par hectare assuré en 2013** (9,6 € en 2012 ; 12 € en 2011 ; CGI, art. 199 decies H, 3 bis).

3. Plafond commun retenu pour les travaux forestiers et la cotisation d'assurance

a. Montant du plafond commun

Les limites du plafond commun aux travaux forestiers et à la cotisation d'assurance sont égales à :

- **6 250 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

- et **12 500 €** pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une

imposition commune.

b. Investissements concernés par le plafond commun

Sont concernés par ce plafond commun :

- les dépenses de travaux forestiers payées par le contribuable « DEFI travaux » (CGI, art. 199 decies H, 3-d) ;

- la fraction des dépenses de travaux forestiers payées par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière « DEFI travaux » (CGI, art. 199 decies H, 3-e) ;

- et la cotisation versée, depuis le 1er janvier 2011, sur un contrat d'assurance pour la forêt (CGI, art. 199 decies H, 3-g).

c. Justificatifs à fournir

Pour les dépenses relatives au contrat d'assurance, il est prévu que l'attestation d'assurance pour la forêt soit produite avec la déclaration de revenus n° 2042 prévue à l'article 170 du CGI certifiant que la propriété en nature de bois et forêts du bénéficiaire est couverte contre le risque de tempête.

d. Dépassement du plafond commun

Le législateur a prévu le prolongement dans le temps du bénéfice de la réduction d'impôt lorsque les frais payés sont supérieurs à la limite (6 250 € ou 12 500 €).

Lorsque les dépenses citées ci-dessus au b dépassent cette limite, la fraction excédentaire des dépenses de travaux forestiers et de cotisation d'assurance versée (CGI, art. 199 decies H, 3-d et e) est retenue :

- au titre des quatre années suivant celle du paiement des travaux et dans la même limite de chacune des années concernées, les dépenses en report les plus anciennes s'imputant en priorité ;

- au titre des huit années suivant celle du paiement des travaux en cas de sinistre forestier (grêle, gelée, inondation, incendie, tempête ou autre événement exceptionnel ouvrant droit au bénéfice du dégrèvement spécial de l'article 1398 du CGI) et dans la même limite pour chacune des années concernées, les dépenses en report les plus anciennes s'imputant en priorité.

4. Plafond propre à la rémunération de l'expert forestier ou la réalisation d'un contrat de gestion

a. Montant du plafond

Les limites du plafond sont égales à :

- **2 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

- **4 000 €** pour un couple marié ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune.

Il s'agit d'un plafond global et commun au contrat conclu d'une part, par le contribuable, et d'autre part, par le groupement ou la société dont le contribuable est membre ou associé. Le surplus n'est pas reportable.

b. Investissements concernés

Il s'agit :

- des dépenses de rémunération de l'expert forestier payées par le contribuable ;

- et de la fraction des dépenses de rémunération payées par le groupement forestier ou la société d'épargne forestière « DEFI contrat » (CGI, art. 199 decies H, 2-f).

c. Justificatifs à fournir

Le bénéfice de la réduction d'impôt est accordée sous réserve que soient produites avec la déclaration de revenus n° 2042 prévue à l'article 170 du CGI, la facture du contrat de gestion et l'attestation délivrée par l'opérateur certifiant que la cession et la commercialisation des coupes sont réalisées dans les conditions prévues.

III. Taux de la réduction d'impôt

1. Principe

Le taux de la réduction d'impôt est de **18 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2013** (18 % en 2012 ; 22 % en 2011 ; 25 % antérieurement).

2. Exception

Pour la réduction d'impôt afférente à la **cotisation versée**, depuis le 1er janvier 2011, sur un **contrat d'assurance pour la forêt** (CGI, art. 199 decies H, 2-g), ce taux est fixé à **76 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2013** (76 % en 2012 ; 90 % en 2011 ; CGI, art. 199 decies H, 3 ter).

IV. Imputation de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt **s'impute** sur l'impôt sur le revenu dû **au titre de l'année d'acquisition des terrains**, de **l'année d'acquisition ou de souscription des parts** (CGI, art. 199 decies H, 4-a).

Elle **s'impute** sur l'impôt sur le revenu dû **au titre de l'année du paiement des dépenses de travaux forestiers** mentionnées aux d et e du 2 de l'article 199 decies H du CGI, et, le cas échéant, pour les dépenses payées depuis le 1er janvier 2009, des **quatre années ou des huit années suivantes** en cas de **sinistre forestier** (CGI, art. 199 decies H, 4-b).

La réduction d'impôt s'applique **l'année du paiement de la rémunération de l'expert forestier** et de la **cotisation d'assurance pour la forêt** (CGI, art. 199 decies H, 4-c).

C. Obligations des contribuables, des groupements et des sociétés

118-3

(CGI, annx III, art. 46 AGH à 46 AGK)

Les contribuables qui acquièrent des terrains en nature de bois et forêts ou des terrains nus à boiser, qui réalisent des travaux éligibles sur des parcelles boisées ou à boiser ou qui versent une rémunération pour la réalisation d'un contrat conclu pour la gestion des bois et forêts sont tenus de joindre à leur déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction d'impôt est demandé une note annexe, établie sur papier libre conformément au modèle figurant au BOI-LETTRE-000017

Le groupement forestier ou la société d'épargne forestière doit joindre à sa déclaration de résultat :

- un document mentionnant les différents engagements pris au titre des dépenses d'acquisition ou de souscription de parts, de réalisation de travaux forestiers ou de rémunération versée pour la réalisation d'un contrat conclu pour la gestion de bois et forêts (un modèle d'engagement figure au BOI-LETTRE-000018).

- un document comportant certaines informations concernant la société ou le groupement, les engagements pris, les associés, etc. (un modèle figure au BOI-LETTRE-000002).

Par ailleurs le groupement ou la société doit, avant le 16 février de l'année civile qui suit celle de la souscription ou de l'acquisition des parts, celle du paiement des travaux forestiers réalisés par le groupement ou la société ou celle du versement de la rémunération au cocontractant mentionné au f du 2 de l'article 199 decies H du CGI, délivrer à ses associés qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt un document établi selon un modèle figurant au BOI-LETTRE-000019 et comportant, pour l'année précédente, divers renseignements.

Enfin **les porteurs de parts ou associés** qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt en application des b et c du 2 de l'article 199 decies H du CGI informent de cette intention le groupement ou la société dont ils ont acquis ou souscrit les parts, au plus tard le 31 décembre de l'année d'acquisition ou de souscription.

Conformément au I de l'article 46 AGJ de l'annexe III au CGI, l'engagement de conservation des parts, établi selon le modèle fixé par l'administration (BOI-LETTRE-000020) est alors joint à la déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle les parts ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt ont été souscrites ou acquises ou au cours de laquelle le groupement forestier ou la société d'épargne forestière a payé les dépenses de travaux forestiers, qui ont ouvert droit à cette réduction.

Lorsque la réduction d'impôt s'applique à la rémunération versée au titre d'un contrat de gestion, conformément aux dispositions du 3 bis de l'article 199 decies H, les associés sont en outre tenus de joindre à leur déclaration, la facture du contrat de gestion et l'attestation délivrée par l'opérateur certifiant que la cession et la commercialisation des coupes sont réalisées dans les conditions du f du

2 de l'article 199 decies H.

D. Remise en cause de la réduction d'impôt

118-4

I. Principe

En cas de non-respect des engagements de la part du contribuable, du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière (pour plus de détails se reporter au III du BOI-IR-RICI-60-20), la réduction d'impôt pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de rupture de l'un de ces engagements.

Il en est de même en cas de dissolution du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière concernés ou lorsque cette dernière ne respecte pas les dispositions prévues par les articles L. 214-85 et L. 214-87 du code monétaire et financier. Dans ce cas, la réduction d'impôt fait l'objet d'une imposition supplémentaire au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la dissolution du groupement forestier ou de la société d'épargne forestière ou encore le non-respect des dispositions du code monétaire ou financier.

II. Exceptions

La réduction d'impôt n'est pas remise en cause au regard de certains événements prévus par le législateur.

1. Licenciement, invalidité, décès, divorce, mariage ou séparation, conclusion ou abandon d'un partenariat de solidarité civile

La réduction d'impôt n'est pas remise en cause en cas de licenciement, d'invalidité ou du décès du contribuable (ou de l'un des époux ou partenaires soumis à imposition commune).

Il est admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt en cas de divorce, de mariage ou de séparation ou encore de conclusion ou d'abandon d'un partenariat de solidarité civile par le contribuable soumis à un régime commun d'imposition.

2. Fusion de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière, expropriation ou interdiction de reboisement

La réduction d'impôt n'est pas remise en cause en cas de fusion de groupements forestiers ou de sociétés d'épargne forestière, d'expropriation pour cause d'utilité publique ou d'aménagement foncier ou d'interdiction de reboisement du terrain postérieure à l'acquisition.

3. Apport de terrains à un groupement forestier ou à une société d'épargne forestière

La réduction d'impôt n'est pas remise en cause à l'égard du contribuable qui, après une durée minimale de détention de deux ans, apporte les terrains pour lesquels il a bénéficié de la réduction d'impôt à un groupement forestier ou à une société d'épargne forestière, à condition qu'il s'engage à conserver les parts sociales reçues en contrepartie, pour la durée restant à courir à la date de l'apport.

4. Donation de terrains ou de parts

La réduction d'impôt n'est pas remise en cause en cas de donation des terrains ou des parts ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, à condition que les donataires reprennent les engagements souscrits par le donateur pour la durée de détention restant à courir à la date de la donation.

Chapitre 2 : Dispositions en vigueur entre le 1er janvier 2014 et le 31 décembre 2017

(CGI, art. 199 decies H modifié par le C du II de l'article 32 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013)

119

Une réduction d'impôt est accordée aux personnes physiques qui réalisent certaines opérations forestières **entre le 1er janvier 2014 et le 31 décembre 2017**.

A. Champ d'application

119-1

Sont présentés les contribuables et les investissements qui sont concernés par le dispositif.

I. Contribuables concernés

119-2

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI bénéficient d'une réduction d'impôt à raison de certaines opérations forestières.

II. Investissements concernés

119-3

Sont éligibles à la réduction d'impôt :

1. Le prix d'acquisition de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser

Bénéficient de la réduction d'impôt, le prix d'acquisition de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser de 4 hectares au plus lorsque cette acquisition permet d'agrandir une unité de gestion pour porter sa superficie à plus de 4 hectares.

a. Engagement du contribuable pour les terrains acquis en nature de bois et forêts

Lorsque les terrains sont acquis en nature de bois et forêts, le contribuable doit **prendre l'engagement de les conserver pendant quinze ans** et **d'y appliquer, pendant la même durée**, un p**lan simple de gestion agréé** par le centre régional de la propriété forestière.

Si, au moment de l'acquisition, aucun plan simple de gestion n'est agréé pour la forêt en cause, le contribuable doit prendre **l'engagement d'en faire agréer un dans le délai de trois ans** à compter de la date d'acquisition et de **l'appliquer pendant quinze ans**.

Dans cette situation, le contribuable doit prendre, en outre, **l'engagement d'appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale**, prévu par le décret du 28 juin 1930 relatif aux conditions d'application de l'article 15 de la loi de finances du 16 avril 1930, jusqu'à la date d'agrément du plan simple de gestion de cette forêt.

Toutefois, lorsque les terrains boisés possédés et acquis par le contribuable ne remplissent pas les conditions minimales de surface fixées aux articles L. 312-1 et L. 122-4 du code forestier pour faire agréer et appliquer à ceux-ci un plan simple de gestion, le propriétaire **doit leur appliquer un autre document de gestion durable** prévu à l'article L. 122-3 du code forestier dans les mêmes conditions que celles prévues ci-dessus pour le cas où un plan simple de gestion peut être appliqué.

b. Engagement du contribuable pour les terrains acquis nus

Lorsque les terrains sont acquis nus, le contribuable **doit prendre l'engagement de les reboiser dans un délai de trois ans**, de **les conserver par la suite pendant quinze ans** et **d'appliquer**, pendant la même durée, **un plan simple de gestion agréé**.

2. Souscriptions ou acquisitions en numéraire de parts de groupements forestiers

Sont **éligibles** à la réduction d'impôt, les **souscriptions ou acquisitions en numéraire** de parts d'intérêt de groupements forestiers qui ont pris l'engagement d'appliquer **pendant quinze ans** :

- un **plan simple de gestion agréé** ou un règlement type de gestion approuvé par le centre régional de la propriété forestière ;

- ou si, au moment de la souscription, aucun plan simple de gestion n'est agréé ni aucun règlement type de gestion approuvé pour la forêt en cause, **d'en faire agréer ou approuver un dans un délai de trois ans** à compter de la date de souscription et de **l'appliquer pendant quinze ans**. Dans ce cas, le groupement doit prendre, en outre, **l'engagement d'appliquer à la forêt le régime d'exploitation normale**, prévu par le décret du 28 juin 1930 précité, jusqu'à la date d'agrément du plan simple de gestion ou la date d'approbation du règlement type de gestion de cette forêt.

Le souscripteur ou l'acquéreur s'engage à **conserver les parts jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant** la date de la souscription.

3. Souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés d'épargne forestière

Bénéficient de l'avantage fiscal, les souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés d'épargne forestière définies à l'article L. 214-121 du code monétaire et financier et aux acquisitions en numéraire des parts de ces sociétés, lorsque la société et le souscripteur ou l'acquéreur prennent les engagements mentionnés au 2 ci-dessus.

4. Cotisation versée à un assureur

Est **éligible** au dispositif, la **cotisation versée à un assureur** par le contribuable, par un groupement forestier ou par une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre pour la souscription, dans le cadre prévu à l'article L. 352-1 du code forestier, d'un contrat d'assurance répondant à des conditions fixées par décret.

Les conditions et les modalités d'application de ces dispositions sont fixées par décret.

B. Modalités d'application

119-4

Les modalités d'application font état de la base, des limites, du taux et de l'imputation de la réduction d'impôt.

I. Base de la réduction d'impôt

119-5

La réduction d'impôt est calculée sur la base :

1. Du prix d'acquisition des terrains

Lorsque l'acquisition porte sur des terrains situés dans un massif de montagne défini à l'article 5 de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985 relative au développement et à la protection de la montagne, elle est calculée en ajoutant à cette base le prix des acquisitions de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser réalisées les trois années précédentes pour constituer cette unité et pour lesquels l'acquéreur doit prendre les engagements prévus.

2. Du prix d'acquisition ou de souscription de parts de groupements forestiers

3. D'une fraction égale à 60 % du prix d'acquisition ou de souscription du capital des sociétés d'épargne forestière

4. De la cotisation d'assurance payée

Il s'agit du montant payé par le contribuable ou de la fraction de cette cotisation payée par le groupement forestier ou la société d'épargne forestière correspondant aux droits que le contribuable détient dans ces entités juridiques.

La réduction d'impôt **n'est pas applicable** aux cotisations payées dans le cadre de l'utilisation de sommes prélevées sur un **compte d'investissement forestier et d'assurance** prévu au chapitre II du titre V du livre III du code forestier.

II. Limites de la réduction d'impôt

119-6

Les limites de la réduction d'impôt sont globales ou spécifiques à chaque type de dépenses payées.

1. Pour le prix des terrains acquis, des souscriptions de parts d'intérêts de groupements forestiers et des souscriptions en numéraire au capital des sociétés d'épargne forestière

Pour ces trois types de dépenses, la **limite globalement retenue** est de :

- **5 700 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

- **11 400 €** pour un couple marié ou pour les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune.

2. Pour la cotisation versée à un assureur

Les dépenses afférentes à la cotisation versée à un assureur sont retenues dans la limite de **7,2 €** par

hectare assuré en 2014 et 2015 et de **6 €** par **hectare assuré en 2016 et 2017**.

Elles sont globalement retenues dans la limite de :

- **6 250 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

- **12 500 €** pour un couple marié ou pour les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune.

Pour bénéficier de la réduction d'impôt, le contribuable doit être en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, l'attestation d'assurance certifiant que la propriété en nature de bois et forêts du bénéficiaire est couverte contre le risque de tempête.

III. Taux de la réduction d'impôt

119-7

Pour le prix des terrains acquis et pour les souscriptions, le **taux** de la réduction d'impôt est de **18 %**.

Pour la cotisation versée à un assureur, le taux de la réduction d'impôt est porté à **76 %**.

IV. Imputation de la réduction d'impôt

119-8

La réduction d'impôt **s'applique** pour le calcul de l'impôt dû :

- au titre de **l'année d'acquisition des terrains** et de **l'année d'acquisition ou de souscription des parts** de groupements forestiers ou des sociétés d'épargne forestière ;

- au titre de l'année du paiement de la cotisation d'assurance.

C. Remise en cause de la réduction d'impôt

119-9

1. Principe

La réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'année où le contribuable, le groupement ou la société d'épargne forestière cesse de respecter l'un des engagements prévus.

Il en est de même en cas de dissolution des groupements ou des sociétés concernés ou lorsque ces sociétés ne respectent pas les dispositions prévues aux articles L. 214-121 et L. 214-123 à L. 214-125 du code monétaire et financier.

2. Exceptions

Toutefois, la réduction d'impôt n'est pas reprise :

- en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune ;

- lorsque le contribuable, après une durée minimale de détention de deux ans, apporte les terrains pour lesquels il a bénéficié de la réduction d'impôt à un groupement forestier ou à une société d'épargne forestière, à la condition qu'il s'engage à conserver les parts sociales reçues en contrepartie, pour la durée de détention restant à courir à la date de l'apport ;

- en cas de donation des terrains ou des parts ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, à la condition que les donataires reprennent les engagements souscrits par le donateur pour la durée de détention restant à courir à la date de la donation.

Titre 8 : Réduction d'impôt accordée au titre des investissements locatifs de tourisme

(CGI, art. 199 decies E, 199 decies EA, 199 decies F, 199 decies G et 199 decies I ; CGI, ann.

III, art. 46 AGD à 46 AGG bis ; BOI-IR-RICI-50 et suivants)

121

Peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt, les contribuables qui :

- réalisent des **investissements locatifs** dans des résidences de tourisme situées dans certaines zones rurales du territoire entre le 1er janvier 1999 et le 31 décembre 2010 (articles 199 decies E, 199 decies EA et 199 decies G du CGI) ;

- effectuent des **travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration** dans des logements touristiques **entre le 1er janvier 1999 et le 31 décembre 2012** (article 199 decies F du CGI).

Chapitre 1 : Investissements dans les résidences de tourisme

(CGI, art. 199 decies E, 199 decies EA et 199 decies G, ann. III, art. 46 AGG et 46 AGG bis ; BOI-IR-RICI-50-10 et suivants)

122

Une réduction d'impôt s'applique aux acquisitions, par une personne physique ou une société, d'un logement neuf, d'un logement en l'état futur d'achèvement ou d'un logement achevé avant le 1er janvier 1989 (ou achevé depuis 15 ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1er janvier 2009) en vue de sa réhabilitation, faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones.

Le dispositif a fait l'objet de modifications successives depuis sa création par la loi de finances rectificative pour 1998.

Le dispositif évoqué ci-après est celui applicable aux investissements réalisés depuis le 1er janvier 2005 et aux travaux achevés à compter de la même date.

L'article 92 de la loi de finances pour 2011 **a mis fin de manière anticipée** à ce dispositif en prévoyant son extinction au 31 décembre 2010, au lieu du 31 décembre 2012.

Pour **ne pas pénaliser** les contribuables engagés dans une opération éligible à cet avantage fiscal avant le 31 décembre 2010, l'article 92 de la loi de finances pour 2011 avait prévu que l'acquisition d'un logement avant le 31 décembre 2010 s'entendait de l'acquisition d'un logement pour lequel une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique avait été souscrite par l'acquéreur avant le 31 décembre 2010.

Ainsi, les contribuables justifiant d'une telle promesse restent éligibles à l'avantage fiscal concerné, quand bien même l'acquisition du logement serait réalisée après le 31 décembre 2010.

Voir également RES N° 2012/11 au BOI-IR-RICI-50-10-10.

A. Champ d'application

(BOI-IR-RICI-50-10-10)

122-1

I. Contribuables concernés

La réduction d'impôt s'applique aux logements acquis directement par des personnes physiques ou par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'IS.

1. Personnes physiques

Le bénéfice de la réduction d'impôt est réservé aux contribuables, domiciliés ou non en France, dont les revenus provenant de la location du logement en cause sont imposés en France dans la catégorie des revenus fonciers.

L'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires ne fait pas obstacle à l'imposition

dans la catégorie des revenus fonciers.

Le logement acquis peut être la propriété des deux époux (ou des deux partenaires liés par un PACS soumis à imposition commune) ou d'un seul d'entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

2. Sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés

a. Nature des sociétés

Pour l'application de la réduction d'impôt prévue **en cas d'acquisition d'un logement**, ce dernier peut être la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, telles que, notamment : une société civile immobilière de gestion, une société immobilière de copropriété (CGI, art. 1655 ter), une société civile de placement immobilier ou toute autre société de personnes, dans la mesure où les revenus de ce logement sont imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers.

b. Titres concernés

Les parts des sociétés précitées doivent être souscrites dans le cadre de la gestion du patrimoine privé du contribuable.

Toutefois, lorsque ces titres sont eux-mêmes détenus par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés et dont l'activité revêt également un caractère purement civil, les membres de cette dernière dont la part dans les bénéfices sociaux relève de la catégorie des revenus fonciers peuvent bénéficier de la réduction d'impôt au titre de l'acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement et au titre de l'acquisition de logements en vue de leur réhabilitation.

> **Remarques** : la réduction d'impôt prévue par l'article 199 decies F du CGI en cas de réalisation de certains travaux ne s'applique pas aux logements qui sont la propriété d'une société.
>
> Voir également RES N° 2006/51 au BOI-IR-RICI-50-10-10.

3. Cas particuliers :

Indivision : L'acquisition par une **indivision** d'un logement neuf, d'un logement en l'état futur d'achèvement ou d'un logement achevé depuis au moins 15 ans en vue de sa réhabilitation ouvre droit à la réduction d'impôt si toutes les conditions prévues par la loi sont respectées. Chaque indivisaire peut pratiquer une réduction d'impôt calculée sur la quote-part correspondant à ses droits dans l'indivision de la valeur d'acquisition du logement et, le cas échéant, du montant des travaux de réhabilitation réalisés dans la limite applicable, selon sa situation, aux personnes seules ou aux couples mariés.

En revanche, la mise en indivision du bien, quelle qu'en soit la cause, qui interviendrait pendant la période d'étalement de la réduction d'impôt ou postérieurement, pendant la période d'engagement de location, entraînerait la remise en cause de l'avantage fiscal sous réserve des exceptions prévues au n° 122-5 (BOI-IR-RICI-50-10-20).

Démembrement du droit de propriété : La loi exclut expressément du bénéfice de l'avantage fiscal les logements ou les titres dont le droit de propriété est démembré. Il s'ensuit que seules les personnes titulaires de la pleine propriété des logements ou des droits sociaux peuvent bénéficier de l'avantage fiscal. Une exception à ce principe est toutefois prévue en cas de démembrement de propriété consécutif au décès de l'un des époux soumis à imposition commune (BOI-IR-RICI-50-10-20)

Multipropriété : Les acquisitions en multipropriété, qui consistent à n'obtenir qu'un droit de jouissance pour des séjours limités, sont exclues du champ de l'avantage fiscal.

II. Nature de l'opération

Deux types d'opérations ouvraient droit à l'avantage fiscal jusqu'au 31 décembre 2010 :

- **l'acquisition d'un logement neuf** ou en **l'état futur d'achèvement** ;

- **l'acquisition d'un logement achevé** avant le 1er janvier 1989 (ou achevé depuis 15 ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1er janvier 2009) e**n vue de la réalisation de travaux de réhabilitation**.

La définition des travaux de réhabilitation prévus par l'article 199 decies EA du CGI, est codifiée à l'article 46 AGF bis de l'annexe III au CGI. Ces **travaux de réhabilitation** doivent être **achevés dans les deux années** qui suivent l'acquisition du logement.

L'acquisition d'un logement avant le 31 décembre 2010 s'entend de l'acquisition d'un logement pour

lequel une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été souscrite par l'acquéreur avant la même date.

III. Logements concernés

La réduction d'impôt s'applique aux logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans certaines zones. L'immeuble doit être à usage de logement et être donné en location.

1. Résidence de tourisme classée

La réduction d'impôt s'applique aux logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée. La résidence de tourisme est définie par par l'arrêté du 14 février 1986 (modifié par l'arrêté du 27 avril 1988 lui-même modifié par les arrêtés des 10 avril 1991 et 18 juin 1992 du ministre du Commerce, de l'Artisanat et du Tourisme comme un établissement commercial d'hébergement classé faisant l'objet d'une exploitation permanente ou saisonnière.

Voir RES N° 2012/40 au BOI-IR-RICI-50-10-10 sur la perte du classement d'une résidence de tourisme.

2. Zonage

Jusqu'au 31 décembre 2004, un zonage commun (élargi par plusieurs lois successives) était applicable aux acquisitions de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement et aux logements acquis en vue d'être réhabilités. Depuis le 1er janvier 2005, des zonages différents s'appliquent.

Voir également RES N° 2006/53 au BOI-IR-RICI-50-10-10.

a. Zonage pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement

Le zonage s'apprécie à la date d'acquisition pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement.

Depuis le 1er janvier 2005, la réduction d'impôt peut s'appliquer aux acquisitions éligibles de logements situés dans :

- les zones de revitalisation rurale ;

- les communes inscrites sur la liste concernée en France par l'objectif 2 prévue à l'article 4 du règlement (CE) 1260/1999 du 21 juin 1999 du Conseil des communautés européennes portant dispositions générales sur les fonds structurels. Toutefois, les investissements réalisés dans des communes situées dans des agglomérations de plus de 5 000 habitants sont exclus expressément du dispositif ; il est précisé que, malgré la suppression de ce zonage depuis le 1er janvier 2007, il est admis que les investissements locatifs dans le secteur du tourisme réalisés entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2010 dans les zones concernées par l'ancien objectif n° 2 continuent à ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt dans les mêmes conditions que précédemment jusqu'au terme de la période prévue par l'article 199 decies E du CGI ;

- le périmètre d'intervention d'un établissement public chargé de l'aménagement d'une agglomération nouvelle créée en application de la loi n° 70-610 du 10 juillet 1970 tendant à faciliter la création d'agglomération nouvelle.

> **Remarque** : condition d'éligibilité tenant au caractère neuf du logement – dérogation temporaire.
>
> En principe, ne peuvent donc être considérés comme neufs des logements dont la première location a pris effet avant la date de leur acquisition, même lorsque cette dernière s'accompagne du transfert au profit de l'acquéreur du bail conclu par le vendeur.
>
> Cela étant, il sera admis, à titre exceptionnel, que les logements dont la mise en location auprès de l'exploitant de la résidence de tourisme a pris effet avant la date de leur acquisition ouvrent néanmoins droit, pour l'acquéreur, à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 decies E du CGI.
>
> Cette mesure exceptionnelle, qui vise à permettre la mise en exploitation effective des résidences concernées, s'applique exclusivement aux logements acquis dans un délai maximal de vingt-quatre mois à compter de la mise en exploitation de la résidence de tourisme, sous réserve que l'acquisition intervienne au plus tard le 31 décembre 2010.

b. Zonage pour les logements acquis en vue d'être réhabilités

Le zonage s'apprécie à la date d'achèvement des travaux pour les logements acquis en vue d'être réhabilités.

Pour les logements **acquis** depuis le 1er janvier 2004 et dont les travaux de réhabilitation sont achevés depuis le 1er janvier 2005, les logements éligibles doivent être situés dans les stations classées relevant de la section 2 du chapitre III du titre III du livre Ier du code du tourisme.

3. Logement affecté à la location

La réduction d'impôt ne s'applique que si l'investissement porte sur un logement au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation et de l'arrêté du 30 janvier 1998 relatif aux règles de construction spéciales à l'habitat de loisir à gestion collective, applicable aux résidences de tourisme. Le bien doit, par conséquent, satisfaire aux conditions de volume, de surface, de confort et de sécurité définies par ces dispositions, voir RES N° 2006/52 au BOI-IR-RICI-50-10-10.

Pour ouvrir droit à l'avantage fiscal, le logement doit être affecté à la location pendant une durée de neuf ans au profit de l'exploitant de la résidence de tourisme. Les produits retirés de la location doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers, ce qui exclut les locations en meublé. Pendant cette période, la location doit être effective et continue, sous réserve de la faculté pour le propriétaire de se réserver des périodes d'occupation de son logement, dans les conditions prévues à l'article 199 decies E du CGI.

B. Modalités d'application

(BOI-IR-RICI-50-10-20)

122-2

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'engagement du propriétaire, personne physique ou société non soumise à l'IS de louer le logement nu, dans les conditions prévues par les articles 199 decies E et 199 decies EA du CGI, pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme.

I. Personnes concernées par l'engagement de location

1. Engagement des propriétaires du logement

L'engagement de location est constaté :

- pour la personne physique propriétaire du logement, lors du dépôt de la déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction est demandé ;

- pour les sociétés propriétaires du logement, lors du dépôt de la déclaration de résultats de l'année d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure, ou de l'année d'achèvement des travaux de réhabilitation.

2. Engagement des porteurs de parts

Chaque associé d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés qui effectue un investissement éligible à la réduction d'impôt peut bénéficier de l'avantage fiscal, s'il s'engage à conserver la totalité de ses titres jusqu'à l'expiration de la durée de neuf ans. La possibilité pour le porteur de parts de bénéficier de la réduction d'impôt est donc subordonnée à son engagement de conserver ses parts jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location pris par la société.

Lorsqu'une même souscription est affectée à la réalisation de plusieurs investissements (souscriptions au capital de sociétés civiles de placement immobilier, par exemple), l'engagement de location doit être pris distinctement pour chaque logement. Il s'ensuit que la période d'engagement de conservation des parts expire au terme de celle couverte par l'engagement de location afférent au dernier des logements acquis au moyen de la souscription et mis en location par la société.

II. Contenu de l'engagement

1. Délai de location

La location doit prendre effet dans le mois qui suit :

- en cas d'acquisition d'un logement neuf, la date d'acquisition (voir cependant la mesure dérogatoire exposée, remarque figurant ci-dessus au III du n° 122-1) ;

- en cas d'acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement, la date de l'achèvement ;

- en cas d'acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter, la date de l'achèvement des travaux de réhabilitation.

Tolérance administrative en cas de défaillance de l'exploitant : En cas de changement d'exploitant de la résidence au cours de la période couverte par l'engagement de location, le logement doit en principe être loué au nouvel exploitant dans un délai d'un mois et jusqu'à la fin de cette période. Il est cependant admis que la période de vacance

du logement concerné avant sa location à un nouvel exploitant puisse être supérieure à un mois sans pouvoir excéder douze mois dans certains cas de défaillance de l'exploitant précédent. Ces cas de défaillance sont exclusivement :

- la liquidation judiciaire de l'exploitant (la date d'ouverture de la procédure est le point de départ du décompte de la période de vacances);

- la résiliation ou la cession du bail commercial par l'exploitant avant le terme de la période couverte par l'engagement de location (la date de réception de la lettre AR de signification est le point de départ du décompte de la période de vacances) ;

- la mise en œuvre par les investisseurs de la clause de résiliation unilatérale à défaut de paiement de loyer la date de réception du commandement de payer est le point de départ du décompte de la période de vacances).

2. Durée de la location

La durée de location de neuf ans exigée pour l'application de la réduction d'impôt est calculée de date à date à compter de celle de la prise d'effet du bail initial (voir également les modalités particulières de calcul de ce délai en cas d'application de la mesure dérogatoire exposée ci-dessus).

L'article 199 decies E du CGI prévoit expressément la possibilité pour le propriétaire de se réserver des périodes d'occupation de son logement sans que cela remette en cause le bénéfice de l'avantage fiscal. Ces dispositions sont également applicables pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 decies EA du CGI en faveur des logements acquis en vue d'être réhabilités.

Pour tenir compte de cette situation, l'article 199 decies E du CGI prévoit expressément que le paiement d'une partie du loyer par compensation avec le prix des prestations d'hébergement facturées par l'exploitant au propriétaire ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- la durée totale des périodes d'occupation du logement par son propriétaire ne doit pas excéder huit semaines par an (appréciée en nombre de jours d'occupation soit 56 jours) ;

- le revenu brut foncier déclaré par le bailleur doit correspondre au loyer annuel qui aurait été normalement dû par l'exploitant en l'absence de toute occupation par le propriétaire. Ainsi, la réduction de 25 % dont bénéficie le propriétaire sur le prix de ses périodes d'occupation ne doit en aucun cas entraîner une minoration du revenu qu'il est tenu de déclarer.

3. Publicité de l'engagement de location

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-737 du 1er juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

III. Logement des saisonniers

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonnée à l'hébergement par l'exploitant de la résidence de tourisme de travailleurs saisonniers. Cette condition s'apprécie différemment selon la nature de l'investissement et sa date.

1. Acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement

Pour les investissements réalisés depuis le 1er janvier 2004, dès lors que la commune et les services de l'État dans le département auront identifié un déficit de logements pour les travailleurs saisonniers dans la station, l'exploitant de la résidence de tourisme devra s'engager à réserver une proportion significative de son parc immobilier pour le logement des saisonniers, proportion au moins équivalente au nombre de salariés de la résidence.

2. Acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter

Pour les investissements réalisés entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2010, le bénéfice de la réduction d'impôt est accordé à condition que l'exploitant de la résidence de tourisme prenne par écrit l'engagement de réserver un pourcentage de logements **d'au moins 15 %** pour les salariés saisonniers conformément aux dispositions prévues par l'article 46 AGF sexies de l'annexe III au CGI.

C. Calcul de la réduction d'impôt

122-3

Le calcul de l'avantage fiscal permet de définir sa base, son montant, son imputation, son unicité et son ordre d'imputation dans la détermination de l'impôt.

I. Base de la réduction d'impôt

1. Acquisition du logement par une personne physique

Pour les **logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement**, la réduction d'impôt est calculée sur le **prix de revient** du logement (prix d'acquisition majoré des honoraires de notaire, droits de timbre, taxe de publicité foncière et taxe sur la valeur ajoutée).

Pour les **logements acquis en vue d'être réhabilités**, la réduction d'impôt est calculée sur le **prix de revient** du logement auquel vient **s'ajouter** le montant des **travaux de réhabilitation**.

Pour les logements **acquis** depuis le 1er janvier 2004 et qui font l'objet de travaux de réhabilitation achevés entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2012, ces travaux de réhabilitation s'entendent de l'ensemble des travaux supportés par l'acquéreur (y compris la quote-part relative aux parties communes) dès lors qu'à l'achèvement desdits travaux, l'ensemble des performances techniques mentionnées au II de l'article 2 quindecies B de l'annexe III au CGI est satisfait (RES N° 2006/52 au BOI-IR-RICI-50-10-10).

Le coût des travaux de réhabilitation une fois achevés doit s'élever à un montant **au moins égal à 20 %** du prix d'acquisition du logement avant travaux (CGI, ann. III, art. 46 AGF bis).

2. Acquisition du logement par une société non soumise à l'impôt sur les sociétés

La réduction d'impôt est calculée sur la **quote-part du prix d'acquisition du logement** par la société (majoré le cas échéant, des travaux de réhabilitation) correspondant aux droits de l'associé.

II. Montant de la réduction d'impôt

1. Taux de la réduction d'impôt

Pour les **logements acquis neufs** ou **en l'état futur d'achèvement**, le **taux** de la réduction d'impôt est fixé à **25 %** pour les logements acquis ou achevés depuis le 1er janvier 2004.

Pour les logements **acquis en vue de les réhabiliter**, le **taux** de la réduction d'impôt est fixé à **20 %**.

2. Plafonds de la réduction d'impôt

a. Pour logements acquis neufs ou en état futur d'achèvement

Pour les logements acquis neufs depuis le 1er janvier 2004 ou acquis en l'état futur d'achèvement depuis le 1er janvier 1999 et achevés depuis le 1er janvier 2004, la **base** de la réduction, telle que définie au I ci-dessus est retenue dans la limite de :

- **50 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

- **100 000 €** pour un couple soumis à imposition commune.

Dès lors, le montant maximal de la réduction d'impôt est de 12 500 € pour une personne seule et 25 000 € pour un couple soumis à imposition commune.

b. Pour les logements réhabilités

Pour les logements **acquis en vue d'être réhabilités** entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2010, la **base** de la réduction d'impôt telle que définie au I ci-dessus est retenue dans la limite de :

- **50 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

- **100 000 €** pour un couple soumis à imposition commune.

Dès lors, le montant maximal de la réduction d'impôt est de 10 000 € pour une personne seule et 20 000 € pour un couple soumis à imposition commune.

III. Modalités d'imputation de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est accordée au titre de :

- l'année **d'achèvement** du logement ou de son **acquisition** si elle est postérieure pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement ;

- l'année **d'achèvement des travaux de réhabilitation** en cas d'acquisition d'un logement en vue de le réhabiliter.

Elle **est imputée** sur l'impôt dû au titre de cette même année, **à raison du sixième du montant**

maximal de la réduction d'impôt, puis, le cas échéant, **pour le solde les cinq années suivantes**, dans les mêmes conditions.

Pour les revenus perçus depuis le 1er janvier 2009, **sur option** du contribuable, **ce solde peut être imputé par sixième** durant les six années suivantes.

Ainsi, la réduction d'impôt peut s'étaler sur sept ans.

1. Unicité de la réduction d'impôt

En principe il ne peut être opéré qu'une seule réduction d'impôt à la fois. En revanche, pour les logements **acquis depuis le 1er janvier 2005**, la réduction d'impôt prévue aux articles 199 decies E et 199 decies EA du CGI **peut se cumuler** au titre des mêmes années avec la réduction mentionnée à l'article 199 decies F du CGI.

2. Ordre d'imputation de la réduction d'impôt

Conformément au 5 du I de l'article 197 du CGI, auquel l'article 199 decies E du CGI renvoie expressément, la réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de cette réduction ne peut donner lieu à remboursement ou à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

3. Non-cumul

Depuis le 1er janvier 2005, l'article 20 de la loi relative au développement des territoires ruraux **autorise la prise en compte**, dans le calcul de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 decies EA du CGI, **des travaux de réhabilitation déductibles** des revenus fonciers en application de l'article 31 du CGI.

Toutefois, le contribuable qui demande le bénéfice de la réduction d'impôt doit renoncer à la faculté de déduire ces dépenses pour leur montant réel ou sous la forme d'une déduction de l'amortissement, pour la détermination des revenus catégoriels.

Il ne peut pas non plus bénéficier du régime micro-foncier prévu à l'article 32 du CGI.

D. Remise en cause de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-50-10-20 et BOI-IR-RICI-50-10-30)

122-4

I. Reprise de la réduction d'impôt

Depuis l'imposition des revenus de 2009, la réduction pratiquée fait en principe l'objet d'une reprise au titre de l'année de l'événement :

- si le propriétaire du logement **ne respecte pas l'engagement de louer** le logement nu pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme. Cette rupture de l'engagement peut être constituée par un défaut effectif de location après l'expiration du délai d'un mois imparti pour louer, par une interruption de location pendant la période de neuf ans couverte par l'engagement de location supérieure à celle admise, par une utilisation du logement par son propriétaire supérieure à huit semaines au cours d'une année ou par un changement de situation matrimoniale ;

- si le propriétaire du logement **cède le logement** pendant la période couverte par l'engagement. En effet, la cession du logement entraîne, soit la résiliation du bail, soit sa transmission à l'acquéreur. Dans les deux cas, le cédant ne respecte pas son engagement de location. Cette cession peut prendre la forme d'une vente, de la cession d'un droit indivis, d'une transmission à titre gratuit (sous réserve de l'exception examinée au n° 500 du BOI-IR-RICI-50-10-20 prévue en cas de transmission par décès entre conjoints), d'un échange ou d'un apport en société. En cas d'acquisition du logement en indivision, la cession de ses droits par un indivisiaire au cours de la période d'engagement entraîne la remise en cause de l'avantage fiscal pour tous les indivisaires, l'engagement conjoint n'étant pas respecté ;

- si le logement ou tout ou partie des parts de la société propriétaire du logement sont inscrits à l'actif

d'une entreprise individuelle au cours de la période de neuf ans ;

- si le porteur de parts de la société propriétaire du logement ne respecte pas son engagement de conserver la totalité des parts (il vend, donne, apporte en société, échange tout ou partie de ses parts) ou sa situation matrimoniale est modifiée ;

- si la propriété du logement ou des parts est démembrée pendant la période couverte par l'engagement, sous réserve de l'exception prévue au n° 500 du BOI-IR-RICI-50-10-20 lorsque le démembrement a lieu en faveur du seul conjoint survivant ;

- si les travaux réalisés par le propriétaire, personne physique, ne remplissent pas les conditions d'éligibilité (voir BOI-IR-RICI-50-10-10 n° 160 à 190) ;

- si la résidence cesse de remplir, avant l'expiration de la période de location de neuf ans, les conditions pour être considérée comme une résidence de tourisme classée (mesure de tempérament voir : BOI-IR-RICI-50-10-10 n°210 et 220) ou son exploitant cesse d'être en mesure de prendre le logement en location.

II. Précisions concernant le maintien de la réduction d'impôt

1 - Toutefois, il est admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt en cas de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune, d'expropriation pour cause d'utilité publique de la résidence ou, sous certaines conditions exposées au IV du BOI-IR-RICI-50-10-20, de changements de la situation matrimoniale du contribuable.

2 - Il est également admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt précédemment accordée lorsque le non-respect de l'engagement résulte de l'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, ou du licenciement du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

3 - Enfin, la réduction pratiquée ne fait pas l'objet d'une reprise si les copropriétaires substituent au **gestionnaire défaillant** de la résidence de tourisme une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations sur la période de location restant à couvrir conformément aux prescriptions légales, dans des conditions fixées par l'article 46 AGG bis de l'annexe III au CGI.

Cette faculté leur est ouverte dès lors que la candidature d'un autre gestionnaire n'a pu être retenue après un délai d'un an et qu'ils détiennent au moins 50 % des appartements de la résidence. Pour mémoire, la défaillance du gestionnaire s'entend exclusivement de la liquidation judiciaire de l'exploitant, de la résiliation ou de la cession du bail commercial par l'exploitant avant le terme de la période couverte par l'engagement de location ou de la mise en œuvre par les investisseurs du bénéfice de la clause contractuelle prévoyant la résiliation du contrat à défaut de paiement du loyer.

A défaut de reprise de l'engagement du gestionnaire défaillant (par les copropriétaires ou autres entreprises) pendant une période supérieure à douze mois, la réduction d'impôt doit alors faire l'objet d'une reprise spontanée par le contribuable (sur sa déclaration de revenus n° 2042) pour le tiers de son montant au titre de l'année de la rupture de l'engagement de location et de chacune des deux années suivantes. Lorsque le contribuable n'a pas procédé spontanément à la reprise de la réduction d'impôt dont il a indûment bénéficié, cette dernière est remise en cause par les services de la DGFIP.

La reprise s'effectue également par tiers au titre de l'année du non-respect de l'engagement de location et des deux années suivantes, et chaque imposition supplémentaire est assimilée à une insuffisance de déclaration pour l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues aux articles 1729 et 1758 A du CGI.

E. Obligations des contribuables et des sociétés

(CGI, ann. III, art. 46 AGD à 46 AGF sexies)

122-5

I. En ce qui concerne les investissements directs

1. Pour les acquisitions de logement neuf ou en l'état futur d'achèvement :

Le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt est tenu de joindre à la déclaration des revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction d'impôt est demandé une note annexe, établie conformément au modèle figurant au BOI-LETTRE-000024 et comportant différents éléments le concernant et le logement concerné, une copie du bail conclu et une copie de

l'acte d'engagement pris par l'exploitant concernant le logement des saisonniers.

En cas de changement d'exploitant de la résidence de tourisme au cours de la période couverte par l'engagement de location, le contribuable joint à sa déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle le changement est intervenu une copie du bail conclu avec le nouvel exploitant, mentionnant la date d'effet de la location ainsi que, lorsqu'il y a lieu, la durée totale, par année civile, des périodes d'occupation du logement que le propriétaire se réserve.

Précision : En cas de décès, le conjoint survivant joint à la déclaration des revenus qu'il souscrit au titre de l'année du décès, pour la période postérieure à cet événement, une note établie conformément au modèle fixé au BOI-LETTRE-000026 qui comporte l'engagement de louer le logement nu à l'exploitant de la résidence de tourisme pour la fraction de la période de neuf ans couverte par l'engagement de location initial et restant à courir à la date du décès.

2. Pour les acquisitions de logement à réhabiliter :

Le contribuable est tenu de joindre une note annexe à sa déclaration n° 2042, établie conformément au modèle figurant en BOI-LETTRE-000024 comportant différents éléments le concernant et le logement concerné, une copie du bail conclu avec l'exploitant de la résidence de tourisme mentionnant la date d'effet de la location ainsi que, lorsqu'il y a lieu, la durée totale, par année civile, des périodes d'occupation du logement que le propriétaire se réserve ; une copie des factures des entreprises ayant réalisé les travaux (ces factures doivent mentionner l'adresse de réalisation des travaux, leur nature et leur montant) et une copie de l'engagement pris par l'exploitant de la résidence de tourisme de réserver un pourcentage d'au moins 15 % de logements pour les salariés saisonniers.

II. En ce qui concerne les investissements par une société

Les obligations déclaratives exposées ci-avant au n° **122-5** incombent alors à la société (non soumise à l'IS), laquelle les joint à sa déclaration de résultat. Elle joint également un exemplaire de l'attestation fournie aux associés (un modèle figure au BOI-LETTRE-000023) laquelle comporte, pour l'année précédente différents éléments d'identification de l'associé et du logement concerné, l'engagement de location, et pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement, la fraction du prix correspondant aux droits de l'associé ; pour les logements à réhabiliter, la fraction du prix de revient du logement majoré du coût des travaux de réhabilitation, correspondant aux droits de l'associé.

Ces mêmes obligations incombent aux porteurs de parts de sociétés non soumises à l'IS (ou le conjoint survivant en cas de décès) qui doivent également s'engager à conserver les titres sur la durée requise. Cet engagement, établi selon le modèle figurant au BOI-LETTRE-000021, doit être joint à la déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle les parts ont été souscrites ou acquises ou, si elle est postérieure, de l'année d'acquisition, de l'année d'achèvement de l'immeuble ou de l'année d'achèvement des travaux de réhabilitation.

Chapitre 2 : travaux réalisés dans les logements touristiques

(CGI, art. 199 decies F et ann. III, art. 46 AGG et 46 AGG bis ; BOI-IR-RICI-50-20)

123

Depuis le 1er janvier 2005, une **réduction d'impôt autonome** est mise en place pour les contribuables qui réalisent des **travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2012**.

Cette réduction d'impôt, codifiée sous l'article 199 decies F du CGI, s'applique :

- aux dépenses afférentes à un logement, faisant partie d'une résidence de tourisme classée située dans une zone de revitalisation rurale ou dans une zone, autre qu'une zone de revitalisation rurale, inscrite sur la liste des zones concernées par l'objectif n° 2 prévue à l'article 4 du règlement (CE) n° 1260/1999 du Conseil du 21 juin 1999 portant dispositions générales sur les fonds structurels, à l'exclusion des communes situées dans des agglomérations de plus de 5 000 habitants. Il est précisé que, malgré la suppression de ce zonage depuis le 1er janvier 2007, il est admis que les investissements locatifs dans le secteur du tourisme réalisés **entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2012** dans les zones concernées par l'ancien objectif n° 2 continuent à ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt dans les mêmes conditions que précédemment jusqu'au terme de la période prévue par l'article 199 decies E du CGI ;

- aux dépenses afférentes à un logement, achevé avant le 1er janvier 1989 (ou achevé depuis quinze

ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1er janvier 2009) et situé dans ces mêmes zones, qui est destiné à la location en qualité de meublé de tourisme ;

- aux dépenses afférentes à un logement, achevé avant le 1er janvier 1989 (ou achevé depuis quinze ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1er janvier 2009) et faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir ;

- pour les logements visés aux premier et troisième tirets, l'indexation d'une part minoritaire du loyer sur le chiffre d'affaires ne fait pas obstacle à l'imposition dans la catégorie des revenus fonciers.

Remarque : Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, si toutes les conditions sont remplies.

Voir également RES N° 2012/40 au BOI-IR-RICI-50-10-10.

A. Champ d'application

123-1

I. Contribuables concernés

123-2

La réduction d'impôt s'applique exclusivement aux personnes physiques.

Pour les associés de SCI transparentes au sens de l'article 1655 ter du CGI, voir RES N° 2006/51 au BOI-IR-RICI-50-10-10.

1. Logements faisant partie d'une résidence de tourisme ou d'un village résidentiel de tourisme

Lorsque les travaux sont réalisés sur des logements situés dans des résidences de tourisme ou dans des villages résidentiels de tourisme, le bénéfice de la réduction d'impôt est réservé aux contribuables dont les revenus provenant de la location du logement sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers. Elle ne s'applique pas aux logements figurant à l'actif d'une entreprise individuelle, même s'ils sont loués nus.

Les contribuables qui **n'ont pas** leur domicile fiscal en France peuvent bénéficier de la mesure, dès lors que les revenus du logement sont imposables en France dans la catégorie des revenus fonciers.

2. Meublés de tourisme

Lorsque les travaux sont réalisés sur un logement destiné à **être loué en qualité de meublé de tourisme**, le bénéfice de la réduction d'impôt s'applique sans restriction quant à la catégorie de revenus dans laquelle sont imposés les revenus de la location.

Ces revenus sont toutefois généralement imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux lorsqu'ils ne sont pas inscrits à l'actif d'une entreprise agricole.

3. Cas particuliers

La réalisation de **travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration** dans des **logements touristiques** détenus par une indivision ouvre droit à la réduction d'impôt.

En revanche, la loi **exclut expressément** du bénéfice de l'avantage fiscal les logements dont le droit de propriété est démembré, à l'exception du démembrement de propriété consécutif au décès de l'un des époux soumis à imposition commune. Il s'ensuit que, sauf cette dernière exception, seules les personnes titulaires de la pleine propriété des logements touristiques peuvent bénéficier de l'avantage fiscal.

II. Nature de l'opération

123-3

La réduction d'impôt s'applique aux dépenses, effectuées entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2012, de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration, y compris les dépenses qui constituent des charges déductibles des revenus fonciers. Le contribuable qui demande le bénéfice de la réduction d'impôt renonce toutefois à la faculté de déduire ces dépenses ou au bénéfice des régimes « micro-foncier » ou « micro-entreprises ».

III. Logements concernés

123-4

1. Logement situé dans une résidence de tourisme classée

La réduction d'impôt s'applique aux dépenses de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration **réalisées entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2012** dans un logement qui fait partie d'une résidence de tourisme classée.

2. Zonage

Le zonage est identique à celui qui s'applique aux acquisitions de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement.

Toutefois, la réduction d'impôt ne s'applique pas lorsque des travaux sont réalisés dans des logements faisant partie de résidences de tourisme situées dans le périmètre d'une agglomération nouvelle.

3. Meublés de tourisme

La réduction d'impôt visée à l'article 199 decies F du CGI s'applique aux dépenses de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration afférentes à un logement **achevé avant le 1er janvier 1989** (ou achevé depuis quinze ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1er janvier 2009) et destiné à la location en qualité de meublé de tourisme au sens de l'arrêté du 28 décembre 1976 et situés dans les mêmes zones que celles évoquées au 2 ci-dessus.

4. Villages résidentiels de tourisme inclus dans une ORIL

La réduction d'impôt visée à l'article 199 decies F du CGI s'applique aux dépenses de travaux afférentes à un logement **achevé avant** le 1er janvier 1989 (ou achevé depuis quinze ans au moins pour les revenus perçus depuis le 1er janvier 2009) **et faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus** dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir (ORIL) définie à l'article L. 318-5 du code de l'urbanisme, qui est **destiné à la location** dont le produit est imposé dans la catégorie des revenus fonciers.

B. Modalités d'application de la réduction d'impôt

123-5

Sont évoquées dans les modalités d'application, les dispositions relatives à l'engagement de location du propriétaire du logement, au calcul de la réduction d'impôt, à l'incidence de cette dernière ainsi que la remise en cause de la réduction d'impôt et le rappel des obligations des contribuables.

I. Engagement de location

123-6

Lorsque les travaux sont réalisés sur des **logements situés** dans des **résidences de tourisme ou dans des villages résidentiels de tourisme**, le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'engagement du propriétaire du logement de **le louer nu pendant au moins neuf ans** à l'exploitant de la résidence de tourisme ou du village résidentiel de tourisme classé.

Voir RES N° 2012/40 au BOI-IR-RICI-50-10-10 pour la perte du classement d'une résidence de tourisme.

Lorsque les travaux sont réalisés sur un logement destiné à être loué **en qualité de meublé de tourisme**, le bénéfice de la réduction d'impôt est accordé si le propriétaire s'engage à **le louer meublé** à des personnes physiques à raison de **douze semaines au minimum par année** et **pendant les neuf années suivant** celle de l'achèvement des travaux.

1. Personnes concernées par l'engagement de location

L'engagement de location est constaté pour la personne physique propriétaire du logement, lors du dépôt de la déclaration de revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction d'impôt est demandé pour la première fois.

Il s'agit donc de la **première année** au titre de laquelle **le paiement** de tout ou partie des travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration est intervenu.

2. Contenu de l'engagement de location

a. Logement d'une résidence de tourisme ou d'un village résidentiel de tourisme

Pour les logements faisant partie d'une résidence de tourisme ou d'un village résidentiel de tourisme, la **location doit prendre effet** impérativement dans **le mois qui suit la date d'achèvement des travaux** de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration.

b. Travaux dans logement d'une résidence de tourisme ou d'un village résidentiel de tourisme

Lorsque les travaux sont réalisés sur des logements situés dans des résidences de tourisme ou dans des villages résidentiels de tourisme, **une durée de location de neuf ans** auprès de l'exploitant de la résidence de tourisme ou du village résidentiel de tourisme est exigée pour le bénéfice de la réduction d'impôt. Elle est calculée de date à date à compter de celle de la prise d'effet du bail initial.

c. Travaux dans logement loué en qualité de meublé

Lorsque les travaux sont réalisés sur un logement destiné à être loué en qualité de meublé de tourisme, **une durée de location de douze semaines au minimum par année** est exigée. Une période de douze semaines **consécutives n'est pas exigée** pour le décompte. Il peut ainsi s'agir de locations à la semaine intervenant au cours d'une même année.

Le propriétaire s'engage toutefois à louer le logement en qualité de meublé de tourisme pendant les **neuf années** suivant celle de l'achèvement des travaux. La durée de location est calculée de date à date à compter de celle de la prise d'effet du premier bail.

d. Respect des engagements

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-737 du 1er juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

Précisions :

L'article 199 decies F du CGI prévoit expressément, pour les logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée ou d'un village résidentiel de tourisme, la possibilité pour le propriétaire de se réserver des périodes d'occupation privative (maximum de huit semaines) sans perte du droit à déduction (cf. n° 122-2 au II-1).

Sur la tolérance administrative en cas de défaillance de l'exploitant, cf. n° 122-2 au II-2.

En revanche aucune condition tenant à l'obligation d'hébergement de travailleurs saisonniers n'est exigée, contrairement à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 decies E du CGI.

II. Calcul de la réduction d'impôt

123-7

1. Base de la réduction d'impôt

La base de la réduction d'impôt **est constituée par le montant des travaux éligibles, à l'exclusion** du prix d'acquisition du logement. En effet, quelle que soit la date de son acquisition ou le logement concerné, le prix d'acquisition du logement n'entre pas dans la base de calcul de la réduction d'impôt.

Si les travaux ont été financés en partie **à l'aide d'une subvention**, la base de la réduction d'impôt est en principe, **diminuée du montant de celle-ci**.

Toutefois, il est expressément prévu que les dépenses afférentes à un logement faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir, supportées à l'aide de subventions, demeurent incluses dans la base de la réduction d'impôt.

2. Montant de la réduction d'impôt

a. Taux

Pour les logements faisant **partie d'une résidence de tourisme classée**, le taux de la réduction s'élevait à **15 %** en 2012 (18 % en 2011 ; 20 % antérieurement) du montant des travaux dans la limite du plafond applicable.

Pour les logements destinés à la location **en qualité de meublé de tourisme**, le taux de la réduction s'élevait à **15 %** en 2012 (18 % en 2011 ; 20 % antérieurement) du montant des travaux dans la limite du plafond applicable.

Pour les logements faisant **partie d'un village résidentiel de tourisme situé dans une ORIL**, le taux de la réduction s'élevait à **30 %** en 2012 (36 % en 2011 ; 40 % antérieurement) du montant des travaux dans la limite du plafond applicable.

b. Plafond global annuel

Le **montant des dépenses** de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration effectivement supportées par le propriétaire ouvrant droit à la réduction d'impôt **ne peut excéder**, au titre d'une même année, **50 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et **100 000 €** pour un couple marié.

Ce plafond s'applique à l'ensemble des dépenses réalisées au titre d'une année, quelle que soit la nature des investissements concernés.

C. Imputation de la réduction d'impôt

123-8

I. Fait générateur

La réduction d'impôt **est accordée au titre de l'année du paiement des dépenses** de travaux de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration.

Lorsque le paiement des dépenses de travaux s'étale sur plusieurs années (paiement de plusieurs acomptes par exemple), le contribuable peut bénéficier d'une réduction de l'impôt dû au titre de chacune des années au cours desquelles les dépenses ont été payées. La circonstance que tout ou partie du paiement intervienne avant l'achèvement du logement est sans incidence sur le bénéfice de la réduction d'impôt.

> **Exemple** : une personne seule a entrepris des travaux d'agrandissement d'un logement qu'elle destine à la location en qualité de meublé de tourisme. Les travaux sont achevés le 30 septembre 2006. Le montant des dépenses s'élève à 75 000 € et a été versé en deux fois, 30 000 € en décembre 2005 et 35 000 € en septembre 2006. Le contribuable bénéficiera d'une réduction d'impôt au titre des revenus 2005 de 6 000 € (30 000 x 20 %) et d'une réduction d'impôt au titre des revenus 2006 de 7 000 € (35 000 x 20 %).

II. Ordre d'imputation de la réduction d'impôt

Conformément au 5 du I de l'article 197 du CGI, auquel l'article 199 decies F du CGI renvoie expressément, la réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de cette réduction ne peut donner lieu à remboursement ou à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

III. Incidence de la réduction d'impôt

1. Unicité de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt prévue à l'article 199 decies F du CGI est devenue autonome de celles prévues aux articles 199 decies E et 199 decies EA du CGI et peut donc se cumuler avec celles-ci.

2. Non-cumul

Le contribuable qui demande le bénéfice de la réduction d'impôt doit renoncer à la faculté de déduire ces dépenses pour leur montant réel ou sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement, pour la détermination des revenus catégoriels.

En outre, il ne peut bénéficier ni du régime « micro-foncier » prévu à l'article 32 du CGI, ni du régime des « micro-entreprises » de l'article 50-0 du CGI.

IV. Remise en cause de la réduction d'impôt

123-9

Depuis l'imposition des revenus de 2009, la réduction pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la rupture de l'engagement ou le non-respect des conditions d'application de l'avantage fiscal :

- si le propriétaire personne physique ne respecte pas l'engagement de louer le logement nu pendant au moins neuf ans à l'exploitant de la résidence de tourisme ou du village résidentiel de tourisme. Cette rupture de l'engagement peut être constituée par un défaut effectif de location après l'expiration du délai d'un mois imparti pour louer, par une interruption de location pendant la période de neuf ans couverte par l'engagement de location supérieure à celle admise ou par une utilisation du logement par son propriétaire supérieure à huit semaines au cours d'une année ;

- si le propriétaire personne physique ne respecte pas l'engagement de louer le logement meublé à des personnes physiques à raison de douze semaines au minimum par an et pendant les neuf années qui suivent celle de l'achèvement des travaux ;

- si le propriétaire du logement personne physique cède le logement pendant la période couverte par l'engagement. En effet, la cession du logement entraîne, soit la résiliation du bail, soit sa transmission à l'acquéreur ; dans les deux cas, le cédant ne respecte pas son engagement de location. Cette cession peut prendre la forme d'une vente, de la cession d'un droit indivis, d'une transmission à titre gratuit (sous réserve de l'exception examinée au n° 500 du BOI-IR-RICI-50-10-20 prévue en cas de transmission par décès entre conjoints) ;

- si la propriété du logement ou des parts est démembrée pendant la période couverte par l'engagement, sous réserve de l'exception prévue au n° 500 du BOI-IR-RICI-50-10-20 lorsque le démembrement a lieu en faveur du seul conjoint survivant ;

- si la résidence cesse de remplir, avant l'expiration de la période de location de neuf ans, les conditions pour être considérée comme une résidence de tourisme classée ou son exploitant cesse d'être en mesure de prendre le logement en location.

123-10

Il est admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt précédemment accordée lorsque le non respect de l'engagement résulte :

- du changement de la situation matrimoniale du contribuable sous certaines conditions (voir mutatis mutandis BOI-IR-RICI-50-10-30 au IV § 510 et 880) ;

- du décès du contribuable ou de l'un des époux ou partenaires à un PACS soumis à imposition commune ;

- de l'expropriation pour cause d'utilité publique de la résidence ;

- de l'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L 341-4 du code de la sécurité sociale ;

- d'un licenciement (voir BOI-IR-RICI-50-10-30 au I-A § 620).

La réduction pratiquée ne fait pas non plus l'objet d'une reprise si les copropriétaires substituent au **gestionnaire défaillant** de la résidence de tourisme une ou un ensemble d'entreprises qui assurent les mêmes prestations sur la période de location restant à couvrir conformément aux prescriptions légales, dans des conditions fixées par décret. Cette faculté leur est ouverte dès lors que la candidature d'un autre gestionnaire n'a pu être retenue après un délai d'un an et qu'ils détiennent au moins 50 % des appartements de la résidence (cf. BOI-IR-RICI-50-10-30 au I-B-1-b § 60 et s).

Pour mémoire, la défaillance du gestionnaire s'entend exclusivement de la liquidation judiciaire de l'exploitant, de la résiliation ou de la cession du bail commercial par l'exploitant avant le terme de la période couverte par l'engagement de location ou de la mise en œuvre par les investisseurs du bénéfice de la clause contractuelle prévoyant la résiliation du contrat à défaut de paiement du loyer.

A défaut de reprise de l'engagement du gestionnaire défaillant (par les copropriétaires ou autres entreprises) pendant une période supérieure à douze mois, la réduction d'impôt doit alors faire l'objet d'une reprise spontanée par le contribuable (sur sa déclaration de revenus n° 2042) pour le tiers de son montant au titre de l'année de la rupture de l'engagement de location et de chacune des deux années suivantes. Lorsque le contribuable n'a pas procédé spontanément à la reprise de la réduction d'impôt dont il a indûment bénéficié, cette dernière est remise en cause par les services de la DGFIP.

La reprise s'effectue également par tiers au titre de l'année du non-respect de l'engagement de location et des deux années suivantes, et chaque imposition supplémentaire est assimilée à une

insuffisance de déclaration pour l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues aux articles 1729 et 1758 A du CGI.

V. Obligations déclaratives des contribuables et remise en cause de la réduction d'impôt

123-11

Le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt est tenu de joindre à la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction d'impôt est demandé pour la première fois :

1 - une note, établie selon un modèle figurant au BOI-LETTRE-000024 comportant différents renseignements le concernant, le logement concerné et les travaux réalisés avec :

- pour les logements faisant partie d'une résidence de tourisme classée ou d'un village résidentiel de tourisme inclus dans le périmètre d'une ORIL, l'engagement de louer nu dans le mois qui suit la date d'achèvement des travaux, pendant une durée d'au moins neuf ans, à l'exploitant de la résidence de tourisme ou du village résidentiel de tourisme classé ;

- pour les logements destinés à la location en qualité de meublé de tourisme, l'engagement de louer meublé à des personnes physiques à raison de douze semaines au minimum par an et pendant les neufs années suivant celle de l'achèvement des travaux ;

- une note manuscrite dans laquelle le contribuable renonce à la faculté de déduire les dépenses de reconstruction, d'agrandissement, de réparation ou d'amélioration, pour leur montant réel ou sous la forme d'une déduction de l'amortissement, pour la détermination des revenus catégoriels ainsi qu'au bénéfice des dispositions prévues à l'article 32 du CGI ou, le cas échéant, à l'article 50-0 du CGI ;

2 - Pour les logements destinés à la location en qualité de meublé de tourisme, une copie de la décision attestant du classement du logement en qualité de meublé de tourisme ou, pour les logements faisant partie d'un village résidentiel de tourisme classé inclus dans le périmètre d'une ORIL, une copie de l'arrêté de classement du village résidentiel de tourisme dans le périmètre d'une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisir ;

3 - Une copie du bail conclu avec l'exploitant de la résidence de tourisme ou du village résidentiel de tourisme classé (une copie du nouveau bail conclu en cas de changement d'exploitant ou de décès du contribuable) mentionnant la date d'effet de la location ainsi que, lorsqu'il y a lieu, la durée totale, en nombre de semaines, des périodes d'occupation du logement que le propriétaire se réserve ;

4 - Une copie des factures des entreprises ayant réalisé les travaux. Les factures doivent mentionner l'adresse de réalisation des travaux, leur nature et leur montant.

Précisions : Les contribuables sont tenus de joindre au cours de chaque année couverte par l'engagement de neuf ans, la liste des occupants, la période et la durée d'occupation du logement loué en qualité de meublé de tourisme en utilisant également le modèle figurant au BOI-ANNX-000025 .

Le conjoint survivant joint à la déclaration des revenus qu'il souscrit au titre de l'année du décès de son conjoint, pour la période postérieure à cet événement, une note établie conformément au modèle fixé au BOI-LETTRE-000026 reprenant les engagements de location précisés ci-dessus.

Chapitre 3 : Investissements dans une résidence hôtelière à vocation sociale (RHVS)

(CGI, art. 199 decies I ; ann. III, art. 46 AGL ; BOI-IR-RICI-70 et suivants)

124

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI qui **acquièrent, entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2010**, un logement faisant partie d'une résidence hôtelière à vocation sociale (RHVS) définie à l'article L. 631-11 du code de la construction et de l'habitation et qui le destinent à une location dont le produit est **imposé dans la catégorie des revenus fonciers** peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu.

Les résidences hôtelières à vocation sociale (RHVS) sont des établissements commerciaux d'hébergement agréés par le représentant de l'État dans le département dans lequel elles sont implantées et non soumis à l'autorisation d'exploitation visée à l'article L. 752-1 du code de commerce. Elles sont constituées d'un ensemble homogène de logements autonomes équipés et meublés, offerts

en location pour une occupation à la journée, à la semaine ou au mois à une clientèle qui peut éventuellement l'occuper à titre de résidence principale.

A. Champ d'application de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-70-10)

124-1

I. Personnes concernées

1. Personnes physiques

Le bénéfice de la réduction d'impôt est réservé aux personnes physiques ayant en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI.

> **Remarque** : Les contribuables non résidents (dits « non-résidents Schumacker »), assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France au sens de la jurisprudence de la CJUE (arrêt du 14 février 1995, affaire C-279/93, Schumacker), peuvent également bénéficier de la réduction d'impôt.

Les personnes physiques concernées doivent être imposées dans la catégorie des revenus fonciers à raison des revenus provenant de la location du logement éligible.

Le logement acquis peut être la propriété des deux membres du couple soumis à imposition commune (époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité) ou d'un seul d'entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

2. Cas particuliers

Indivision : L'acquisition en indivision d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement ou d'un logement à rénover ouvre droit à la réduction d'impôt si toutes les conditions prévues par la loi sont respectées. Chaque indivisaire peut pratiquer une réduction d'impôt calculée sur la quote-part, correspondant à ses droits dans l'indivision, de la valeur d'acquisition du logement.

En revanche, la mise en indivision du bien, quelle qu'en soit la cause, qui interviendrait pendant la période d'étalement de la réduction d'impôt ou postérieurement, pendant la période d'engagement de location, entraînerait la remise en cause de l'avantage fiscal, sous réserve des exceptions prévues au n° 80 du BOI-IR-RICI-70-20.

Associés de sociétés transparentes : Les associés des sociétés immobilières de copropriété transparentes mentionnées à l'article 1655 ter du CGI, qui sont réputés être directement propriétaires des logements correspondant à leurs droits dans la société, peuvent bénéficier de la réduction d'impôt au titre des logements acquis par l'intermédiaire de ces sociétés, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

Démembrement du droit de propriété : La loi exclut expressément du bénéfice de l'avantage fiscal les logements dont le droit de propriété est démembré à l'exception des cas de décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune.

II. Nature de l'investissement et logements concernés

Les investissements éligibles à l'avantage fiscal concernent :

- l'acquisition d'un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement ;

- l'acquisition d'un logement à rénover ;

et s'applique aux logements faisant partie d'une résidence hôtelière à vocation sociale (RHVS), prévue à l'article à L. 631-11 du code de la construction ou de l'habitation, agréée par le représentant de l'État dans le département dans lequel elle est implantée.

La location du logement nu ainsi que des dépendances immédiates et nécessaires doit être faite au profit de l'exploitant agréé de la résidence pendant une durée de neuf ans, de manière effective et continue.

> **Remarque** :Les produits retirés de la location doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers, ce qui exclut les locations en meublé à l'exploitant de la résidence hôtelière à vocation sociale.

B. Conditions d'application de la réduction d'impôt

124-2

I. Personnes concernées par l'engagement de location

L'engagement de location (propriétaire, indivisaire) est constaté lors du dépôt de la déclaration de revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle le bénéfice de la réduction d'impôt est demandé.

Un modèle d'engagement de location est fourni au BOI-LETTRE-000007.

Pour les cas d'indivision et de reprise de l'engagement par le conjoint survivant, voir au BOI-IR-RICI-70-20.

II. Contenu de l'engagement de location

1. Délai de location

La location doit prendre effet dans les six mois qui suivent :

- la date d'acquisition, en cas d'acquisition d'un logement neuf achevé ;

- la date d'achèvement, en cas d'acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement ;

- la date de livraison du logement, en cas d'acquisition d'un logement à rénover dans les conditions prévues à l'article L. 262-3 du code de la construction et de l'habitation.

2. Durée de location

La durée de location de neuf ans exigée pour l'application de la réduction d'impôt est calculée de date à date, à compter de celle de la prise d'effet du bail initial.

3. Caractéristiques de la location

Le propriétaire, personne physique, doit s'engager à louer de manière effective et continue pendant au moins neuf ans le logement non meublé à l'exploitant de la résidence, agréé dans les conditions prévues aux articles R. 631-12 à R. 631-19 du code de la construction et de l'habitation.

En cas de changement de l'exploitant de la résidence à l'initiative du propriétaire, dans les conditions prévues au I de l'article R* 631-13 du CCH, au cours de la période couverte par l'engagement de location, le logement doit être loué au nouvel exploitant dans le délai d'un mois après la date de la cessation d'exploitation par l'exploitant sortant. Le logement doit être loué au nouvel exploitant jusqu'à la fin de la période couverte par l'engagement de location.

En cas d'abandon de l'exploitation à l'initiative de l'exploitant de la résidence, dans les conditions prévues au III de l'article R* 631-13 du CCH, au cours de la période couverte par l'engagement de location, le logement doit être loué au nouvel exploitant dans le délai de six mois après la date d'abandon de l'exploitation par l'exploitant sortant. L'engagement de location est suspendu jusqu'à la location au nouvel exploitant. En effet, l'application de cette mesure n'a pas pour effet de réduire la période de location effective du logement aux exploitants successifs, laquelle reste fixée à neuf ans. A défaut de relocation effective au nouvel exploitant dans ce délai de six mois, le service procède à la remise en cause de la réduction d'impôt précédemment accordée.

En cas de retrait de l'agrément de l'exploitant de la résidence par le représentant de l'État, dans les conditions prévues aux articles R* 631-17 du CCH (l'exploitant ne respecte pas une des clauses du cahier des charges visé à l'article R* 631-18 du CCH, ou il ne rectifie pas dans le délai imparti les irrégularités ou carences constatées à l'occasion d'un contrôle de l'administration mené dans les conditions prévues par l'article L 451-1 du CCH) ou R* 451-7 du CCH (le propriétaire s'abstient de mettre en œuvre la clause de résiliation en application de l'article R* 631-16 du même code), le logement doit être loué au nouvel exploitant dans un délai de douze mois à compter de la notification de ce retrait. A défaut de relocation effective au nouvel exploitant dans le délai de douze mois imparti, les services de la DGFIP procèdent à la remise en cause de la réduction d'impôt précédemment accordée.

En cas de défaillance de l'exploitant (liquidation judiciaire, résiliation du bail, mise en oeuvre par le propriétaire de la clause contractuelle prévoyant la résolution du contrat à défaut de paiement du loyer), la relocation effective au nouvel exploitant doit intervenir dans un délai de douze mois qui suit la date du jugement d'ouverture de la procédure de liquidation judiciaire ou la date de réception de la lettre recommandée par laquelle l'exploitant a signifié la résiliation du bail au propriétaire ou la date de réception du commandement de payer contenant l'intention du propriétaire d'user du bénéfice de la

clause résolutoire. A défaut de relocation effective au nouvel exploitant dans le délai de douze mois imparti, le service procède à la remise en cause de la réduction d'impôt précédemment accordée.

Pour la qualité du sous-locataire (occupant du logement), la loi n'exige aucune condition. Mais il est rappelé que l'exploitant s'engage à réserver au moins 30 % des logements de la résidence à des personnes ou familles éprouvant des difficultés particulières, en raison notamment de l'inadaptation de ses ressources ou de ses conditions d'existence (CCH, II de l'article L301-1). Ces personnes sont désignées soit par le représentant de l'État dans le département, soit par des collectivités territoriales, associations, organismes et personnes morales dont la liste est arrêtée par ce dernier.

C. Calcul et imputation de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-70-20)

124-3

I. Base et montant de la réduction d'impôt

1- **La base de la réduction d'impôt** est constituée par le **prix de revient du logement**. Celui-ci s'entend du prix d'acquisition, **majoré** des frais afférents à l'acquisition : honoraires de notaire, droits de timbre, taxe de publicité foncière et taxe sur la valeur ajoutée, sauf récupération de cette dernière par le bailleur.

Si l'acquisition a été financée à l'aide d'une subvention, la base de la réduction d'impôt est **diminuée** du montant de celle-ci.

2 - **Le taux est fixé à 25 %** du prix de revient **et la base de la réduction d'impôt**, quel que soit la nature de l'investissement est retenue dans la limite de :

- **50 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

- **100 000 €** pour un couple soumis à imposition commune, marié ou pacsé.

II. Imputation de la réduction d'impôt

1. Année d'imputation de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est accordée, selon le cas, au titre de :

- **l'année d'achèvement** du logement neuf ou **de son acquisition** si elle est postérieure ;

- **l'année de la réception des travaux** du logement rénové dans les conditions prévues à l'article L. 262-2 du code de la construction et de l'habitation.

La réduction d'impôt **est étalée sur six années au maximum**, à raison chaque année du sixième de l'avantage maximal, soit 2 083 € ou 4 167 € en fonction de la situation de famille du contribuable.

2. Unicité de la réduction d'impôt

Il ne peut être opéré qu'une seule réduction d'impôt à la fois.

3. Ordre d'imputation de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

D. Conséquences du changement de situation familiale des contribuables et autres cas de remise en cause de l'avantage

124-4

Le mariage, le divorce, la séparation des époux, la conclusion ou la rupture d'un pacte civil de solidarité (PACS) peuvent modifier la composition du foyer fiscal et entraîner la création de nouveaux contribuables. Il en est de même du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune qui peut, en outre, entraîner le transfert ou démembrement de la propriété des bien des

époux ou partenaires de PACS.

Lorsque ces événements interviennent au cours de la période de neuf ans couverte par l'engagement de location, ils entraînent en principe la rupture de cet engagement et sont donc de nature à remettre en cause les réductions d'impôt précédemment obtenues.

Dans ces cas, le nouveau contribuable doit demander le maintien à son profit, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, du bénéfice de la réduction d'impôt pour la période restant à courir. Il procède alors à la reprise à son compte de l'engagement de location. S'il ne reprend pas cet engagement, les réductions d'impôt pratiquées par le contribuable précédent font l'objet d'une remise en cause.

Pour connaître les conséquences des autres cas de modification du foyer fiscal au regard de la remise en cause ou non de l'avantage fiscal et des modalités d'imputation, il convient de se reporter au III-B du BOI-IR-RICI-70-20.

124-5

Il est également admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt en cas de changement de en cas de licenciement ou d'invalidité (2ème et 3ème catégorie prévue à l'article L. 341-1 du code de la sécurité sociale) du contribuable ou d'un membre du couple, ou en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique de la résidence (BOI-IR-RICI-70-20).

E. Obligations déclarative des contribuables

124-6

L'article 46 AGL de l'annexe III au CGI prévoient les obligations qui incombent aux contribuables et notamment les documents à joindre à la déclaration des revenus d'ensemble des revenus n° 2042 disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires» (en cas de dépôt dématérialisé de la déclaration, il est rappelé qu'aucun document justificatif n'est alors joint à la déclaration, dans cette hypothèse, les documents mentionnés ci-après, dont la production est en principe obligatoire, doivent être conservés et produits à l'administration fiscale sur demande de sa part).

Ainsi le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt est tenu de joindre à la déclaration des revenus de la première année au titre de laquelle le bénéfice de cette réduction est demandé une note annexe qui comporte les éléments le concernant, le logement concerné, l'engagement de louer, les arrêtés (ou leur référence) portant agrément délivré à la résidence hôtelière et à l'exploitant, les dates du bail conclu avec l'exploitant et les dates d'effet de la location (il conserve également la copie du bail).

En cas de changement d'exploitant de la résidence au cours de la période couverte par l'engagement de location nue, pendant une durée d'au moins neuf ans, le contribuable joint à sa déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle le changement est intervenu une note annexe, établie conformément à un modèle fixé par l'administration (BOI-LETTRE-000008), qui comporte la date de conclusion du bail avec le nouvel exploitant de la résidence hôtelière à vocation sociale, ainsi que la date d'effet de la location ; le numéro, la date et le lieu de signature de l'arrêté portant agrément délivré au nouvel exploitant de la résidence hôtelière à vocation sociale. Il conserve les documents correspondants (bail, copie de l'agrément du nouvel exploitant) et le cas échéant, être produits à la demande de l'administration.

Titre 9 : Réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif (« SCELLIER »)

(CGI, art. 199 septvicies ; ann. III, art. 2 terdecies B, 2 terdecies C, 2 quindecies A à 2 quindecies C, 2 sexdecies-0 A ter, 2 septdecies, 2 octodecies à 2 octodecies B, 46 AZA octies, 46 AZA octies A, et 46 AZA decies ; ann. IV art. 18-0 bis B ; BOI-IR-RICI-230 et suivants)

128

L'article 31 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008 a institué une réduction d'impôt

sur le revenu en faveur de l'investissement locatif, dite "Scellier".

Codifiée sous l'article 199 septvicies du code général des impôts (CGI), cette réforme de l'investissement locatif **a supprimé**, **depuis le 1er janvier 2010**, les dispositifs « Robien » et « Borloo » et à les remplacer par un nouvel avantage prenant la forme d'une réduction d'impôt sur le revenu.

L'article 39 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer a aménagé cet avantage fiscal en prévoyant des dispositions spécifiques pour les investissements locatifs situés outre-mer (dispositif « scellier outre-mer » codifié à l'article 199 septvicies du CGI).

L'article 82 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 a modifié sur plusieurs points le dispositif à compter de 2011, notamment les taux de la réduction d'impôt sont modulés en fonction du niveau de performance énergétique globale des logements pour ce qui concerne les investissements situés en métropole.

L'article 83 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 assouplit le champ d'application géographique de la réduction d'impôt en prévoyant le bénéfice dérogatoire de la réduction d'impôt pour les communes métropolitaines de la zone C qui ont fait l'objet d'un agrément, délivré dans les conditions fixées par le décret n° 2010-1112 du 23 septembre 2010, du ministre chargé du logement.

L'article 75 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 a apporté plusieurs aménagements au dispositif dont une diminution du taux de la réduction d'impôt.

Ainsi, les contribuables domiciliés en France qui acquièrent ou font construire un logement neuf, **entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012**, dans certaines zones du territoire bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu à condition qu'ils s'engagent à le **louer nu à usage d'habitation principale pendant une durée minimale de neuf ans**.

La réduction d'impôt s'applique également aux contribuables qui **souscrivent, entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012, des parts de SCPI** réalisant les mêmes investissements.

Enfin l'article 81 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 proroge, sous conditions, le bénéfice de la réduction d'impôt "Scellier" pour les acquisitions de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement réalisées du 1er janvier au 31 mars 2013, sous réserve que le contribuable justifie avoir pris l'engagement de réaliser cet investissement immobilier au plus tard le 31 décembre 2012 (cf. n° 128-21).

Chapitre 1 : Champ d'application de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-230-10 et suivants)

A. Les personnes bénéficiaires

(BOI-IR-RICI-230-10-10)

128-1

I. Les personnes physiques

La réduction d'impôt sur le revenu s'applique aux contribuables personnes physiques fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI. L'investissement peut être réalisé directement par le contribuable. Dans ce cas, la réduction d'impôt s'applique au contribuable personne physique ayant réalisé l'investissement.

Remarques :Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, toutes conditions étant remplies. Il en est de même pour les Français résidant à Monaco ainsi que les agents de l'État en fonction ou en mission à l'étranger.

II. Les associés personnes physiques de certaines sociétés de personnes

L'investissement peut également être réalisé par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une société civile de placement immobilier.

Il peut s'agir notamment d'une société civile immobilière de gestion, d'une société immobilière de copropriété relevant de l'article 1655 ter du CGI ou de toute autre société de personnes (SNC, sociétés en participation, par exemple). Dans ce cas, l'avantage fiscal s'applique à l'associé personne physique

de la société non soumise à l'IS qui s'engage à conserver ses parts jusqu'au terme de l'engagement de location.

B. Les investissements éligibles

(BOI-IR-RICI-230-10-20)

128-2

Ouvrent droit à la réduction d'impôt, sous certaines conditions, les acquisitions directes d'un immeuble ou les souscriptions de parts de SCPI.

I. Pour les acquisitions directes d'un immeuble

Il s'agit des :

- logements réhabilités ;

- logements issus de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA ;

- logements issus de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui entrent dans le champ d'application de la TVA. Sur ce point, l'article 75 de la loi de finances pour 2012 confirme l'extension du champ d'application prévue par le rescrit n° 2009/67 (FP) du 22 décembre 2009 au BOI-IR-RICI-230-10-30-10 ;

- logements qui ont fait ou qui font l'objet de travaux concourant à la production d'un immeuble neuf ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA.

À l'exception des acquisitions de logements issus de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui entrent dans le champ de la TVA, qui sont éligibles à l'avantage fiscal depuis le 1er janvier 2009, ces dispositions s'appliquent aux opérations pour lesquelles **une demande de permis de construire est déposée** depuis le 1er janvier 2012.

II. Pour les souscriptions de parts de SCPI ou autres

Lorsque l'immeuble est acquis par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés **autre qu'une société civile de placement immobilier (SCPI**), les revenus tirés de la location des immeubles doivent être imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers.

Les parts des sociétés doivent être détenues dans le cadre de la gestion du patrimoine privé du contribuable et ne peuvent donc pas figurer à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle. Les parts des sociétés dont le droit de propriété est démembré ne peuvent pas ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt (sur les conditions et modalités de remise en cause, se reporter au BOI-IR-RICI-230-60) Si le porteur détient à la fois des parts sociales dont le droit de propriété est démembré et des parts en pleine propriété, il ne peut bénéficier de l'avantage fiscal qu'à raison de ces dernières.

La réduction d'impôt est également accordée au titre de souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de **SCPI** à la condition que 95 % de la souscription serve à financer un immeuble éligible. Le produit de cette souscription doit en outre être investi dans les dix-huit mois qui suivent la clôture de celle-ci. Les parts de SCPI acquises directement par le contribuable doivent être souscrites dans le cadre de la gestion du patrimoine privé et ne peuvent donc pas figurer à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle.

Les SCPI concernées par la réduction d'impôt sont celles régies par les articles L. 214-50 et suivants du code monétaire et financier. Elles s'entendent de celles instaurées par la loi modifiée n° 70-1300 du 31 décembre 1970 qui ont pour objet exclusif l'acquisition et la gestion d'un patrimoine immobilier locatif à l'exclusion de toutes souscriptions de parts d'autres types de sociétés (société civile d'attribution, société civile de location). Pour plus de détails sur les investissements éligibles, voir au BOI-IR-RICI-230-10-20 le RES N° 2009/64).

Il est précisé que les souscriptions de parts, pour les campagnes de souscriptions ouvertes depuis le 1er janvier 2012, doivent être annuelles et ne peuvent donc excéder une période de douze mois.

C. Caractéristiques des immeubles

(BOI-IR-RICI-230-10-30 et suivants)

Les immeubles concernés par l'avantage fiscal doivent être à usage de logement situés dans une zone géographique subissant un déséquilibre entre l'offre et le demande de logements.

Sont exclus les immeubles historiques et assimilés.

Les opérations concernées doivent être réalisées sous le respect d'un calendrier prévu et d'une réglementation thermique en vigueur.

I. Immeuble à usage de logement

La réduction d'impôt s'applique aux immeubles à usage de logement au sens des articles R. 111-1-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation.

Les locaux **à usage mixte ne peuvent pas**, en principe, ouvrir droit au bénéfice l'avantage fiscal. Toutefois, **il est admis** que la partie du logement louée à usage d'habitation ouvre droit à la réduction d'impôt si le local est affecté à l'habitation pour les trois quarts au moins de sa superficie. Le respect de cette condition est apprécié local par local.

II. Situation géographique de l'immeuble

1. Zonage du dispositif

La réduction d'impôt s'applique aux immeubles situés tant en métropole qu'en outre-mer et se caractérisant par un **déséquilibre entre l'offre et la demande** de logements. **Ouvrent ainsi droit** à la réduction d'impôt, les investissements mentionnés aux I et VIII de l'article 199 septvicies du CGI et afférents à des logements situés dans les DOM ainsi qu'à Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna ou à des souscriptions employées dans les conditions définies au troisième alinéa du VIII de l'article 199 septvicies du CGI pour le financement de tels logements (CGI, art. 199 septvicies, XI).

La liste de ces communes est fixée par arrêtés et diffère selon la date de l'investissement. Pour plus de précisions sur le zonage, se rapporter à l'arrêté du 22 décembre 2010 publié au JO du 23 décembre. Voir les arrêtés du 23 juin 2011 publiés au JO du 1er juillet 2011, l'arrêté du 29 août 2011 publié au JO du 6 septembre 2011, l'arrêté du 11 octobre 2011 publié au JO du 19 octobre 2011, les arrêtés du 14 décembre 2011 (JO du 18 décembre) et l'arrêté du 20 décembre 2011 (JO du 21 décembre), l'arrêté du 26 décembre 2011 publié au JO du 3 janvier 2012, l'arrêté du 28 décembre 2012 publié au JO du 5 janvier 2012, les 5 arrêtés du 20 février 2012 (JO du 22 février), les arrêtés des 13 et 14 mars 2012 (JO du 22 mars).

Toutefois, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, cette réduction d'impôt est également acquise au titre des logements situés dans les communes classées en zone C lorsqu'elles ont fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre chargé du logement, dans des conditions définies par le décret n° 2010-1112 du 23 septembre 2010, après avis du maire de la commune d'implantation ou du président de l'établissement public de coopération intercommunale territorialement compétent en matière d'urbanisme (voir précisions sur les plafonds de loyers et de ressources exigés dans ce cas). La décision du ministre de délivrer ou non l'agrément doit tenir compte des besoins en logements adaptés à la population (Arrêté du 23 septembre 2010 publié au JO du 24 septembre).

2. Date de réalisation de l'investissement pour l'appréciation du zonage

La date de réalisation de l'investissement à retenir pour l'appréciation du zonage est indiquée dans le tableau ci-dessous :

NATURE DE L'INVESTISSEMENT	DATE DE RÉALISATION DE L'INVESTISSEMENT POUR L'APPRÉCIATION DU ZONAGE
Acquisition d'un logement neuf achevé	Date de l'acquisition. La date d'acquisition s'entend de la signature de l'acte authentique d'achat
Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement	
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation	
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement	
Acquisition de locaux inachevés, en vue de leur achèvement par le contribuable	
Construction d'un logement par le contribuable	**Date du dépôt de la demande** du permis de construire

III. Exclusion des immeubles historiques et assimilés

La réduction d'impôt **ne s'applique pas** :

- aux **immeubles classés ou inscrits** au titre des monuments historiques ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine mentionnés au 3° du I de l'article 156 du CGI ;

- et **aux logements financés au moyen d'un prêt** mentionné à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation ayant fait l'objet d'un dépôt de permis de construire depuis le 1er janvier 2010.

> **Remarque** : Les contribuables peuvent (sous conditions) au titre d'un investissement éligible aux deux dispositifs fiscaux concernés opter, dans les conditions précitées, pour l'application soit de la réduction d'impôt "Scellier", soit du régime spécifique de déduction des charges foncières des monuments historiques. Cette solution est applicable aux investissements réalisés à compter du 1er janvier 2010 (RM Mancel n° 53728 publiée au JO AN le 05-07-2011).

IV. Opérations concernées

La réduction d'impôt **s'applique :**

- aux acquisitions entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012 des **logements neufs ou en l'état futur d'achèvement ;**

- aux logements que le contribuable **fait construire et qui fait l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire** entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012 ;

- aux **acquisitions de logements** entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012 et qui font ou qui ont fait l'objet, entre ces mêmes dates, de **travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf** au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI ;

- aux acquisitions, entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012, de logements ne répondant pas aux caractéristiques de décence et qui font l'objet entre ces mêmes dates, de travaux de réhabilitation définis par décret permettant aux logements des performances techniques voisines de celles des logements neufs ;

- aux **acquisitions de locaux** entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012 que entre ces mêmes dates, le contribuable transforme **à usage d'habitation** (RES N° 2009/67 au BOI-IR-RICI-230-10-30-10) ;

- et, par mesure de tempérament, aux **acquisitions de locaux inachevés** en vue de leur achèvement par le contribuable.

Pour les demandes de permis de construire déposée depuis le 1er janvier 2012, **l'achèvement du logement** doit intervenir **dans les trente mois** qui suivent la date de la déclaration d'ouverture de chantier dans le cas d'un logement acquis en l'état futur d'achèvement ou la date de l'obtention du permis de construire dans le cas d'un logement que le contribuable fait construire.

Pour les demandes de permis de construire déposée depuis le 1er janvier 2012, **l'achèvement des travaux de production d'un immeuble neuf, des travaux de réhabilitation et ceux de transformation** doit intervenir **au plus tard le 31 décembre de la deuxième année** qui suit celle de l'acquisition du local ou du logement concerné.

V. Éco-conditionnalité ou performance énergétique des logements

1. Respect de la réglementation thermique en vigueur

Les logements **doivent respecter la réglementation thermique en vigueur** pour ouvrir droit à la réduction d'impôt. Le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt doit justifier du respect de cette réglementation depuis le 1er janvier 2010.

2. Logements concernés

Cette éco-conditionnalité s'applique :

- aux logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement ;

- ou aux logements que le contribuable fait construire (ou dont il achève la construction lorsqu'ils ont été acquis inachevés) qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée à compter de l'entrée en vigueur du décret précité.

Elle ne s'applique pas aux logements acquis en vue d'être réhabilités, dès lors que ceux-ci sont déjà

achevés.

3. Conditions d'application de cette obligation

L'éco-conditionnalité s'applique aux logements mentionnés au 2 ci-dessus qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire à compter de la publication du décret précité.

4. Réglementation thermique en vigueur

La réglementation thermique en vigueur s'entend de celle applicable à la date du dépôt de la demande de permis de construire de la construction concernée.

Sur les modalités de justification du respect de la réglementation thermique en vigueur, il convient de se reporter pour les investissements réalisés en métropole l'article 46 AZA decies de l'annexe III au CGI, instauré par le décret n° 2012-411 du 23 mars 2012.

Toutefois, pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement par le contribuable ou que celui-ci fait construire, qui font l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire du 1er janvier au 31 décembre 2012, et pour les autres logements, qui font l'objet, au titre des travaux de production d'un immeuble neuf, des travaux de réhabilitation et ceux de transformation, d'un dépôt de demande de permis de construire entre ces mêmes dates, la réduction d'impôt s'applique à la condition que le contribuable justifie du respect d'un niveau de performance énergétique globale fixé par l'article 46 AZA octies de l'annexe III au CGI, en fonction du type de logement concerné et supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur.

5. Synthèse

128-4

Les conditions dans lesquelles le contribuable **doit ou non justifier** que le l**ogement respecte la réglementation thermique en vigueur** dépendent, selon le cas, de la date de l'acquisition ou de la demande de permis de construire ainsi que de la date de publication du décret permettant au contribuable de disposer d'éléments de preuve du respect de cette condition.

Les différentes situations susceptibles d'être rencontrées **pour la métropole** sont synthétisées dans le tableau ci-après :

<table>
<tr><th>Situations concernées</th><th>Date du dépôt de la demande du permis de construire antérieure au 1er janvier 2010</th><th>Date du dépôt de la demande du permis de construire postérieure au 1er janvier 2010</th><th>Modalités transitoires pour les permis de construire déposés du 1er janvier 2010 jusqu'au décret n° 2012-411 du 23 mars 2012</th></tr>
<tr><td>Acquisition d'un logement neuf achevé</td><td rowspan="5">Pas d'obligation de justifier[1]
La réduction d'impôt ne peut donc pas faire l'objet d'une remise en cause motivée par la seule non-justification du respect de la réglementation thermique en vigueur</td><td rowspan="5">Obligation de justifier
La réduction d'impôt pourra faire l'objet d'une remise en cause en cas d'absence de justification du respect de la réglementation thermique en vigueu</td><td rowspan="5">Obligation de justifier
Du 1er janvier 2010 jusqu'à la date d'entrée en vigueur du décret n° 2012-411 du 23 mars 2012, le contribuable doit produire :
- la synthèse d'étude thermique ;
- ou le certificat mentionnant le label (BBC 2005, HPE 2005, THPE 2005, HPE EnR 2005 ou THPE EnR 2005).</td></tr>
<tr><td>Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement[1]</td></tr>
<tr><td>Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement</td></tr>
<tr><td>Acquisition de locaux inachevés, en vue de leur achèvement par le contribuable</td></tr>
<tr><td>Construction d'un logement par le contribuable[1]</td></tr>
<tr><td colspan="4">1. La circonstance que l'achèvement des logements (autres que les logements neufs déjà achevés) intervienne à compter de la publication de ce décret n'a pas pour effet d'obliger le contribuable à justifier que le logement répond aux conditions fixées par la réglementation thermique en vigueur pour bénéficier de la réduction d'impôt.</td></tr>
</table>

Pour les investissements réalisés dans les **départements d'outre-mer**, ne sont concernés par l'éco-conditionnalité que les logements qui ont fait l'objet, depuis le 1er mai 2010, d'une demande de permis de construire ou d'une déclaration préalable prévue à l'article L. 421-4 du code de l'urbanisme.

Les investissements réalisés dans les **collectivités d'outre-mer et à Mayotte** ne sont pas concernés par l'éco-conditionnalité.

Chapitre 2 : Conditions d'application de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-230-20 et suivants et BOI-IR-RICI-230-20-30)

128-5

Lorsque l'investissement **porte sur l'acquisition ou la construction d'un logement**, le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné **à l'engagement du propriétaire de louer** le logement **nu à usage d'habitation principale**, pendant une durée minimale de **neuf ans** (cinq ans pour les investissements afférents à des logements situés dans les îles Wallis et Futuna, en Polynésie française et en Nouvelle-Calédonie réalisés à compter du 1er janvier 2011)calculée de date à date, à compter de celle de la prise d'effet du bail initial, tout en respectant certains **plafonds de loyers.**

Lorsque l'investissement **consiste en une souscription de parts de SCPI**, cette société doit également **prendre l'engagement de louer**, dans les mêmes conditions, les logements financés par le biais de cette souscription. Par ailleurs, l'associé de la SCPI qui entend bénéficier de la réduction d'impôt **doit s'engager à conserver la totalité de ses titres** jusqu'au terme de l'engagement de location pris par la SCPI. Cette obligation de conservation des titres **jusqu'au terme de la location** est exigée également pour les associés de sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés autres que des SCPI.

Le logement doit être donné en location dans certains délais qui dépendent de la nature du logement ou du local qui ouvre droit à la réduction d'impôt :

	Délai de mise en location
Acquisition d'un logement neuf achevé **Acquisition d'un logement issu de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui entre ou on dans le champ de la TVA** **Acquisition d'un logement réhabilité** **Acquisition d'un logement qui a fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA**	Douze mois qui suivent la date d'acquisition
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation **Acquisition d'un logement qui fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA**	Douze mois qui suivent la date d'achèvement des travaux
Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement **Acquisition d'un logement qui fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA** **Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement** **Acquisition de locaux inachevés** **Construction d'un logement par le contribuable**	Douze mois qui suivent la date d'achèvement du logement

La réduction d'impôt est, en principe, réservée aux locations non meublées à usage d'habitation principale du locataire. Mais par exception, la réduction d'impôt est également accordée dans le cas où la location est consentie à un organisme public ou privé à la condition que cet organisme donne le logement en sous-location nue à usage d'habitation principale et qu'il ne fournisse aucune prestation hôtelière ou para-hôtelière. Sont donc exclues les logements loués aux personnes physiques en tant que résidence secondaire ou saisonnière ou à des personnes morales.

La condition de location du logement à usage d'habitation principale du locataire doit être respectée non seulement au moment de la signature du bail mais également de façon continue pendant toute la période couverte par l'engagement de location. Il appartient donc au propriétaire-bailleur de s'entourer des garanties qu'il juge utiles pour s'assurer du respect de cette condition essentielle pour l'octroi ou le maintien de l'avantage fiscal.

Pour les plafonds de loyers applicables, cf. n° 128-10 au C-I-3, étant souligné que par « loyer », il convient d'entendre l'ensemble des sommes et prestations fournies par le locataire en contrepartie de

la mise à disposition du bien. Ces dernières s'entendent notamment des prestations de services de toute nature fournies par le locataire (ménage, gardiennage etc.) ou des dépenses incombant de droit au propriétaire et mises par convention à la charge du locataire à l'exclusion des appels provisionnels de charges et les remboursements de charges par le locataire dont le propriétaire a fait l'avance mais que la loi met à la charge des locataires.

Lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé qui le donne en sous-location à usage d'habitation principale, la condition tenant au montant du loyer doit être satisfaite, d'une part, entre le bailleur et l'organisme locataire, d'autre part, entre l'organisme locataire et le sous-locataire.

Remarques :

1 - La redevance versée alors par le sous-locataire, en sus du loyer et des charges locatives, à un organisme indépendant de l'organisme locataire et représentative des frais de gestion, d'assurance, de charges locatives, de gardiennage, d'amortissement des locaux collectifs, d'équipement des logements et, le cas échéant, d'ameublement, est en principe prise en compte pour l'appréciation de la condition de loyer sauf si le logement est situé dans une résidence dotée de services collectifs et composée d'un ensemble homogène de dix logements au moins à usage d'habitation principale et que le montant annuel de la redevance n'excède pas le montant annuel des loyers payés par le sous-locataire.

2 - Lorsqu'un propriétaire loue à un même locataire un logement et un garage situé dans le même immeuble ou dans la même résidence et que cette location fait l'objet d'un bail unique, le respect de la condition de loyer s'apprécie en tenant compte de la totalité du loyer demandé, sans qu'il soit possible de faire abstraction d'une fraction de loyer correspondant à la location du garage ou de l'emplacement de stationnement. Il est précisé que les baux distincts ne font pas obstacle à la condition de loyer lorsque certaines conditions exposées au § 450 du BOI-IR-RICI-230-20-20 sont réunies.

128-6

L'engagement de location (annexé à la déclaration de revenus n° **2042** ou de résultats de l'année du fait générateur de la réduction d'impôt) doit comporter en outre une mention prévoyant que le montant du loyer ne peut pas excéder des plafonds fixés par décret qui varient en fonction de la date de réalisation de l'investissement, du lieu de situation du logement et du secteur dans lequel le bien concerné est donné en location.

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-737 du 1er juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

Remarques liées à la composition du foyer fiscal :

1 **-** Lorsque le transfert de la propriété du bien, des titres ou le démembrement de ce droit résulte du **décès** de l'un des membres d'un couple soumis à imposition commune, le conjoint survivant, attributaire du bien en pleine propriété ou titulaire de son usufruit, peut demander la reprise du dispositif à son profit pour la période restant à courir. La reprise du dispositif doit être formulée dans une note établie conformément à un modèle fixé par l'administration (BOI-LETTRE-000012) qui doit être jointe à la déclaration des revenus n° **2042** souscrite par le conjoint survivant au titre de l'année du décès de son conjoint pour la période postérieure à cet événement.

2 - Dans les cas où le mariage, le divorce, la conclusion ou la rupture d'un pacte civil de solidarité (PACS), la séparation modifient le foyer fiscal et entraînent création d'un nouveau contribuable ; et dans les cas de sortie du foyer fiscal d'une personne jusque-là à charge au sens de l'article 196 du CGI, de l'article 196 A bis du CGI et de l'article 196 B du CGI et propriétaire du logement ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, il est admis que ce nouveau contribuable puisse, toutes conditions étant par ailleurs remplies, demander la reprise à son profit du dispositif. Cette demande de reprise doit être expresse et s'effectue dans les mêmes conditions que le conjoint survivant . Ainsi à défaut de demande expresse, la réduction d'impôt fait l'objet d'une remise en cause.

3 - Il est admis que le bénéfice de la réduction d'impôt soit maintenu, pour la fraction de l'engagement restant à courir, au profit des ex-époux qui conservent en indivision après leur divorce le bien acquis au cours de leur mariage et qu'ils s'étaient conjointement engagés à louer nu pendant une durée de neuf ans.

Chapitre 3 : Modalités d'application de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-230-30 et suivants)

A. Fait générateur

(BOI-IR-RICI-230-30-10)

128-8

La première année au titre de laquelle la réduction d'impôt est accordée (fait générateur), qui dépend de la nature de l'investissement, est indiquée dans le tableau ci-dessous :

Nature de l'investissement	Fait générateur
Acquisition d'un logement neuf achevé	Année d'acquisition du logement
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation	Année d'achèvement des travaux de réhabilitation
Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement	Année d'achèvement du logement
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement	
Acquisition de locaux inachevés, en vue de leur achèvement par le contribuable	
Construction d'un logement par le contribuable	
Souscriptions de parts de SCPI	Date de réalisation de la souscription

B. Base plafonnée de la réduction d'impôt

128-9

La base de la réduction d'impôt est constituée par le **prix d'acquisition ou de revient global** du logement **dans la limite** de plafonds par mètre carré de surface habitable fixés par l'article 46 AZA octies A de l'annexe III au CGI en fonction de la localisation du logement **sans pouvoir dépasser 300 000 € par logement et par an**.

Pour la notion de surface habitable, se reporter au III-D § 400 du BOI-IR-RICI-230-20-20.

Les plafonds de prix de revient par mètre carré de surface habitable applicables à compter du 1er janvier 2012 et mentionnés au premier alinéa du IV de l'article 199 septvicies du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 75 de la loi de finances pour 2012 et fixés par l'article 46 AZA octies A de l'annexe III au CGI, sont respectivement de 2000 € (communes agréées de la zone C) , 2100 € (zone B2), 4000 € (zone B1 de métropole et outre-mer) et 5000 € (zones A et A bis).

1. Concernant les logements

Les dépendances immédiates et nécessaires du logement sont intégrées au prix d'acquisition en cas de bail commun. Il peut en être également ainsi, pour les garages et emplacements même en cas de baux distincts (cf. remarque n° 2 au n° 128-5).

2. Concernant les souscriptions de parts de SCPI

La base de la réduction d'impôt est constituée de 100 % du **montant total de la souscription en numéraire**, effectivement versée par le contribuable au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la souscription a été effectuée.

Le montant de la souscription pris en compte ne peut excéder pour un même contribuable **300 000 € par an**, dans les conditions prévues au I ci-dessus.

3. Concernant les cas d'acquisition d'un logement et de souscription de parts de SCPI au titre d'une même année

Lorsqu'au titre d'une même année d'imposition, un contribuable acquiert un logement et souscrit des parts de SCPI ouvrant droit à la réduction d'impôt le montant des dépenses retenu pour la détermination de l'avantage fiscal **ne peut excéder 300 000 € par an** pour l'ensemble desdites dépenses.

C. Taux de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-230-30-20)

128-10

I. Le taux de la réduction d'impôt diffère selon la nature de l'investissement et la date de l'investissement

Nature de l'investissement	Date de réalisation de l'investissement à retenir pour l'appréciation du taux applicable
Acquisition d'un logement neuf achevé	**Date de l'acquisition**. La date d'acquisition s'entend de la signature de l'acte authentique d'achat
Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement	
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation	
Acquisition d'un local en vue de sa transformation, par le contribuable, en logement	
Acquisition de locaux inachevés, en vue de leur achèvement par le contribuable	
Construction d'un logement par le contribuable	**Date du dépôt de la demande** du permis de construire
Souscriptions de parts de SCPI	**Date de réalisation** de la souscription

II. Le taux de la réduction d'impôt diffère selon l'année de l'investissement

1. Principe pour les investissements situés en métropole

Le taux de la réduction d'impôt est fixée à 25 % pour les investissements réalisés en 2009 et 2010.

Pour les investissements réalisés en 2011, les taux applicables sont définis ci-après après application du dispositif du « Rabot 2011 ». En effet l'article 105 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 a prévu une réduction homothétique de 10 % (**"rabot 2011"**) des avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu compris dans le champ du plafonnement global prévu à l'article 200-0 A du CGI, sous réserve d'exceptions et de dispositions transitoires. A ce titre, le taux de la réduction d'impôt applicable aux investissements réalisés du 1er janvier au 31 décembre 2011, **fait l'objet d'une diminution de 10 %**. Par exception, le **"rabot 2011"** ne s'applique pas aux dépenses pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2010, l'engagement de réaliser un investissement immobilier (dispositions dites transitoires). La date à retenir pour apprécier l'engagement de réaliser un investissement immobilier correspond à la promesse d'achat ou de la promesse synallagmatique de vente, s'agissant des investissements prenant la forme d'une acquisition, à la date du dépôt de la demande de permis de construire, s'agissant des logements que le contribuable fait construire.

Date et modalités de l'engagement de réaliser un investissement immobilier	Date et modalités de la réalisation d'un investissement immobilier	Taux de réduction d'impôt applicable	
		Scellier classique	Scellier Intermédiaire (1)
Acquisition en l'état futur d'achèvement (régime de la VEFA)			
Enregistrement du contrat de réservation au plus tard le 31 décembre 2010	Acte authentique d'achat du 1er janvier au 31 janvier 2011	25% BBC 25 % non BBC	+ 12 % sur 6 ans (2)
	Acte authentique d'achat du 1er février au 31 mars 2011	25% BBC 15 % non BBC	+ 12 % sur 6 ans (2)
	Acte authentique d'achat du 1er avril au 31 décembre 2011	22% BBC 13 % non BBC	+ 10 % sur 6 ans (3)
Pas d'enregistrement du contrat en 2010	Acte authentique d'achat en 2011	22 % BBC 13 % non BBC	+ 10 % sur 6 ans (2)
Autres acquisitions (hors VEFA)			
Promesse synallagmatique ou promesse d'achat au plus tard le 31 décembre 2010	Acte authentique d'achat en 2011	25% BBC 15 % non BBC	+ 12 % sur 6 ans (2)

Date et modalités de l'engagement de réaliser un investissement immobilier	Date et modalités de la réalisation d'un investissement immobilier	Taux de réduction d'impôt applicable	
		Scellier classique	Scellier Intermédiaire (1)
Promesse synallagmatique ou promesse d'achat à compter du 1er janvier 2011	Acte authentique d'achat en 2011	22% BBC 13 % non BBC	+ 10 % sur 6 ans (3)
Logement que le contribuable fait construire			
Dépôt de la demande de permis de construire (4)	Dépôt de la demande de permis de construire en 2011	22% BBC 13 % non BBC	+ 10 % sur 6 ans (3)
Souscription de parts de SCPI			
Réalisation de la souscription (4)	Souscription de parts de SCPI en 2011	22% BBC 13 % non BBC	+ 10 % sur 6 ans (3)

(1) Taux global du complément de réduction d'impôt « Scellier intermédiaire » (BOI-IR-RICI-230-40-10).

(2) 6 % par période triennale renouvelable une fois.

(3) 5 % par période triennale renouvelable une fois.

(4) Non concerné(e) par les dispositions transitoires.

BBC : Le label "bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005" est délivré à la demande du maître d'ouvrage ou de toute personne qui se charge de la construction du logement, par un organisme ayant passé une convention spéciale avec l'État et accrédité selon la norme EN 45011 par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou par tout autre organisme d'accréditation signataire de l'accord multilatéral pris dans le cadre de la coordination européenne des organismes d'accréditation (European Cooperation for Accreditation, ou ECA).

Précisions :

1- Concernant les logements acquis en l'état futur d'achèvement ou ceux que le contribuable fait construire en vue de l'obtention du label "bâtiment basse consommation énergétique, **BBC** 2005", il est précisé que, dans le cas où l'obtention du label nécessite des travaux complémentaires après leur achèvement, il est admis que la délivrance du label puisse intervenir dans un délai de douze mois suivant l'achèvement.

2 - Lorsque la location du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est consentie, pendant toute la période d'engagement de location (initiale ou prorogée), dans le **secteur intermédiaire**, c'est-à-dire à des conditions de loyers plus restrictives pour des locataires qui satisfont à certaines conditions de ressources, le contribuable bénéficie d'avantages fiscaux supplémentaires.

- **En 2012 les taux applicables sont définis ci-après après application du dispositif du « Rabot 2012 » et des dispositions transitoires liées** :

Date et modalités de l'engagement de réaliser un investissement immobilier	Date et modalités de la réalisation d'un investissement immobilier	Taux de réduction d'impôt applicable	
		Scellier classique	Scellier Intermédiaire (1)
Acquisition en l'état futur d'achèvement (régime de la VEFA)			
Enregistrement du contrat de réservation au plus tard le 31 décembre 2011	Acte authentique d'achat du 1er janvier au 31 mars 2012	22 % BBC (2) 13 % non BBC (6)	+ 10 % sur 6 ans (3)
	Acte authentique d'achat du 1er avril au 31 décembre 2012	13 % BBC (2) 6 % non BBC (6)	+ 8 % sur 6 ans (4)
Pas d'enregistrement du contrat en 2011	Acte authentique d'achat en 2012	13 % BBC (2) 6 % non BBC (6)	+ 8 % sur 6 ans (4)
Autres acquisitions (hors VEFA)			

Promesse synallagmatique ou promesse d'achat au plus tard le 31 décembre 2011	Acte authentique d'achat en 2012	22 % BBC (2) 13 % non BBC (6)	+ 10 % sur 6 ans (3)
Promesse synallagmatique ou promesse d'achat à compter du 1er janvier 2012		13 % BBC (2) 6 % non BBC (6)	+ 8 % sur 6 ans (4)
Logement que le contribuable fait construire			
Dépôt de la demande de permis de construire (5)	Dépôt de la demande de permis de construire en 2012 (7)	13 % BBC (2)	+ 8 % sur 6 ans (4)
Souscription de parts de SCPI			
Réalisation de la souscription (5)	Souscription de parts de SCPI en 2012	13 % BBC (2) 6 % non BBC (6)	+ 8 % sur 6 ans (4)

(1) Taux global du complément de réduction d'impôt "Scellier intermédiaire" (BOI-IR-RICI-230-40-10).

(2) Ce taux s'applique également aux logements anciens dont la performance énergétique globale est supérieure à celle qu'impose la législation en vigueur (BOI-IR-RICI-230-10-30-20).

(3) 5 % par période triennale, renouvelable une fois.

(4) 4 % par période triennale, renouvelable une fois.

(5) Non concerné(e) par les dispositions transitoires.

(6) Investissements relatifs à des logements dont la demande de permis de construire est déposée au plus tard le 31 décembre 2011 (BOI-IR-RICI-230-10-30-20 au IV-B-4-a § 300).

(7) Ces logements doivent obligatoirement respecter un niveau de performance énergétique globale supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur (BOI-IR-RICI-230-10-30-20 au IV-B § 190 et suivants).

BBC :Le label "bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005" est délivré à la demande du maître d'ouvrage ou de toute personne qui se charge de la construction du logement, par un organisme ayant passé une convention spéciale avec l'État et accrédité selon la norme EN 45011 par le Comité français d'accréditation (COFRAC) ou par tout autre organisme d'accréditation signataire de l'accord multilatéral pris dans le cadre de la coordination européenne des organismes d'accréditation (European Cooperation for Accreditation, ou ECA).

Précisions :

1 - Concernant les logements acquis en l'état futur d'achèvement ou ceux que le contribuable fait construire en vue de l'obtention du label "bâtiment basse consommation énergétique, **BBC** 2005", il est précisé que, dans le cas où l'obtention du label nécessite des travaux complémentaires après leur achèvement, il est admis que la délivrance du label puisse intervenir dans un délai de douze mois suivant l'achèvement.

2 - Lorsque la location du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est consentie, pendant toute la période d'engagement de location (initiale ou prorogée), dans le secteur intermédiaire, c'est-à-dire à des conditions de loyers plus restrictives pour des locataires qui satisfont à certaines conditions de ressources, le contribuable bénéficie d'avantages fiscaux supplémentaires.

2. Cas particulier pour les investissements situés en outre-mer (CGI, art. 199 septvicies, XI)

Pour les investissements afférents à des logements situés dans les départements d'outre-mer (y compris Mayotte), Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna ou à des souscriptions employées dans les conditions prévues pour le financement de tels logements, le taux de la réduction d'impôt est défini dans le tableau suivant défini après le « rabot 2012 » :

Date et modalités de l'engagement de réaliser un investissement immobilier	Date et modalités de la réalisation d'un investissement immobilier	Taux de réduction d'impôt applicable	
		Scellier classique	Scellier Intermédiaire (1)
Acquisition en l'état futur d'achèvement (régime de la VEFA)			
Enregistrement du contrat de réservation au plus tard le 31 décembre 2011	Acte authentique d'achat du 1er janvier au 31 mars 2012	36%	+ 10 % sur 6 ans (2)
	Acte authentique d'achat du 1er avril au 31 décembre 2012	24%	+ 8 % sur 6 ans (3)
Pas d'enregistrement du contrat en 2011	Acte authentique d'achat en 2012	24%	+ 8 % sur 6 ans (3)
Autres acquisitions (hors VEFA)			
Promesse synallagmatique ou promesse d'achat au plus tard le 31 décembre 2011	Acte authentique d'achat en 2012	36%	+ 10 % sur 6 ans (2)
Promesse synallagmatique ou promesse d'achat à compter du 1er janvier 2012		24%	+ 8 % sur 6 ans (3)
Logement que le contribuable fait construire			
Dépôt de la demande de permis de construire (4)	Dépôt de la demande de permis de construire en 2012	24%	+ 8 % sur 6 ans (3)
Souscription de parts de SCPI			
Réalisation de la souscription (4)	Souscription de parts de SCPI en 2012	24%	+ 8 % sur 6 ans (3)

(1) Taux global du complément de réduction d'impôt "Scellier intermédiaire" (BOI-IR-RICI-230-40-10).

(2) 5 % par période triennale, renouvelable une fois.

(3) 4 % par période triennale, renouvelable une fois.

(4) Non concerné(e) par les dispositions transitoires.

• Pour les investissements réalisés depuis le 1er janvier 2011 afférents à des logements situés en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française ou dans les îles Wallis et Futuna (Ordonnance n° 2010-1445 du 25 novembre 2010), la **durée minimale de l'engagement de location** prévu au premier alinéa du I est fixée à **cinq ans** ; le **nombre d'années**, mentionné, selon le cas, au dixième alinéa du IV ou au neuvième alinéa du VIII de l'article 199 septvicies du CGI, sur lequel est répartie la réduction d'impôt, **est fixé à cinq** ; et la **réduction d'impôt accordée**, selon le cas, au titre de l'année d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure, comme mentionné au dixième alinéa du IV, ou au titre de la souscription, comme mentionné au neuvième alinéa du VIII de l'article 199 septvicies du CGI, **est imputée** sur l'impôt dû au titre de cette même année puis sur l'impôt dû au titre de **chacune des quatre années suivantes** à raison d'un cinquième de son montant total au titre de chacune de ces années.

3. Plafonds de loyers et de ressources du locataire

Ce dispositif d'incitation à l'investissement immobilier locatif est subordonné au respect de plafonds de loyers et de ressources du locataire pour lesquels le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 modifie, depuis le 1er janvier 2011, les règles d'indexation (révision et arrondi), (CGI, ann. III, art. 2 terdecies B et 2 terdecies C).

Remarque : Auparavant jusqu'au 31 décembre 2010, les plafonds de loyer et de ressources du locataire ainsi que les conditions mentionnées à l'alinéa 2 du I du 1° du I de l'article 31 du CGI avaient été adaptés par le décret n° 2009-1672 du 28 décembre 2009, publié au JO du 30 décembre.

a. Pour le dispositif « Scellier métropole »

Les **plafonds mensuels de loyers par mètre carré**, charges non comprises, sont fixés (CGI, ann. III, art. 2 terdecies B et 2 terdecies C) :

- pour **2013**, pour les investissements **réalisés depuis le 1er janvier 2011, dans le secteur libre**, à **22,57 €** en zone A bis, à **16,74 €** en zone A, à 1**3,51 €** en zone B1, à **11,02 €** en zone B2 et à **7,67 €** pour les communes de la zone C ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du logement et **dans le secteur intermédiaire**, pour **2013** à **18,06 €** en zone A bis, à **13,39 €** en zone A, à **10,81 €** en zone B1, à **8,82 €** en zone B2 et à **6,14 €** pour les communes de la zone C (communes agréées) ;

- pour la même année **2013**, pour les investissements **réalisés du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2010, dans le secteur libre** à **22,71 €** en zone A, à **15,79 €** en zone B1, à **12,91 €** en zone B2, à **9,46 €** en zone C et **dans le secteur intermédiaire**, à **18,17 €** en zone A, **12,63 €** en zone B1 et **10,33 €** en zone B2.

Les **plafonds annuels de ressources**, pour les baux conclus, reconduits ou renouvelés en **2013**, pour le **secteur intermédiaire** sont indiqués au BOI-RFPI-SPEC-20-30 (identiques au dispositif « Borlo neuf », cf. BOI-IR-RICI-230-40-10).

b. Pour le dispositif « Scellier outre-mer »

Les **plafonds mensuels de loyers par mètre carré**, charges non comprises, sont fixés :

- pour **2013** pour les investissements réalisés **depuis le 31 décembre 2009 dans le secteur libre**, à **12,85 €** pour les départements d'outre-mer, Saint-Martin et Saint-Barthélémy et à **16,27 €** pour la Polynésie française, la Nouvelle-Calédonie, Saint-Pierre-et-Miquelon et les Iles Wallis et Futuna ;

- pour **2013** pour les investissements réalisés d**epuis le 31 décembre 2009 dans le secteur intermédiaire**, à **10,28 €** pour les départements d'outre-mer, Saint-Martin et Saint-Barthélémy et à 1**3,56 €** pour la Polynésie Française, la Nouvelle-Calédonie, Saint-Pierre-et-Miquelon et les Iles Wallis et Futuna.

Pour les **plafonds de loyers** applicables aux investissements **réalisés outre-mer du 1er janvier au 26 mai 2009** et ceux **réalisés outre-mer du 27 mai au 30 décembre 2009**, il convient de se reporter aux BOI-IR-RICI-230-20-20 et BOI-IR-RICI-230-40-10.

Les **plafonds annuels de ressources**, pour les baux conclus, reconduits ou renouvelés en **2013** sont indiqués au BOI-IR-RICI-230-40-10.

D. Modalités d'imputation

(BOI-IR-RICI-230-30-30 et suivants)

128-11

La réduction d'impôt est imputée pour la première fois sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle le fait générateur est intervenu.

Elle est **répartie sur neuf années**, à raison d'un neuvième de son montant chaque année.

Lorsque la fraction de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année d'imposition excède l'impôt dû par le contribuable au titre de cette même année, **le solde peut être imputé** sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes, **jusqu'à la sixième année inclusivement** à condition ;

- que l'immeuble **soit maintenu à la location** pendant lesdites années ;

- et **sans qu'il soit exigé** que le propriétaire du logement respecte les plafonds de loyers et de ressources des locataires ni que les revenus de la location soient imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

Pour l'application de ces dispositions, les fractions ainsi reportées s'imputent en priorité, en retenant d'abord les plus anciennes.

Conformément aux dispositions prévues au 5 du I de l'article 197 du CGI, la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif prévue à l'article 199 septvicies du CGI s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

E. Limitation du nombre d'investissements ouvrant droit à réduction d'impôt

128-12

Le contribuable ne peut bénéficier de la réduction d'impôt, au titre d'une même année d'imposition, qu'à raison de l'acquisition d'un seul logement.

Pour les acquisitions effectuées par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une SCPI, la réduction d'impôt dont peut bénéficier l'associé personne physique ne peut également porter que sur un seul logement.

Pour les souscriptions de parts de SCPI, la circonstance qu'une souscription soit affectée à l'acquisition de plusieurs logements ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt. De même, la souscription de parts de plusieurs SCPI ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt pour chacune de ces souscriptions, toutes conditions étant par ailleurs remplies. En toute hypothèse, le montant total de la ou des souscriptions pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt **ne peut excéder**, pour une **même année** d'imposition et un même contribuable, la somme de **300 000 €**.

F. Articulations avec d'autres dispositifs

128-13

1. Application de la règle du non cumul

Pour un même logement ou une même souscription de parts, un contribuable ne peut pas bénéficier à la fois de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif (CGI, art. 199 septvicies) et de l'une des réductions d'impôt suivantes réalisées dans :

- le secteur du tourisme (CGI, art.199 decies E à 199 decies G) ;

- les résidences hôtelières à vocation sociale (CGI, art. 199 decies I) ;

- le secteur du logement en outre-mer (CGI, art 199 undecies A) ;

- le cadre de la restauration complète d'un immeuble bâti situé dans un secteur sauvegardé, dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager ou dans un quartier ancien dégradé (CGI, art. 199 tervicies) ;

- le secteur du logement prévu par le dispositif « Duflot », mentionné à l'article 199 novovicies du CGI.

La réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif ne peut également pas être cumulée avec la réduction d'impôt accordée au titre des dépenses supportées en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti situé dans un secteur sauvegardé, dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager ou dans une aire de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine ou dans un quartier ancien dégradé (réduction d'impôt "Malraux" prévue à l'article 199 tervicies du CGI).

La loi exclut également du dispositif les logements financés au moyen d'un prêt locatif social (PLS). Cette disposition s'applique aux logements ayant fait l'objet d'un dépôt de permis de construire à compter du 1er janvier 2010.

128-14

2. Articulation avec d'autres dispositifs

a. L'article 109 de la loi n°2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 a étendu l'application du crédit d'impôt sur le revenu en faveur des économies d'énergie et du développement durable prévu à l'article 200 quater du CGI à certaines dépenses supportées par les propriétaires bailleurs dans les logements qu'ils donnent en location. Cette extension est toutefois réservée aux logements achevés depuis plus de deux ans qui sont destinés à la location. Cette condition d'achèvement du logement depuis plus de deux ans fait obstacle, dans la plupart des cas, au bénéfice de ce dispositif pour les contribuables qui bénéficient de la réduction d'impôt relative à l'investissement "Scellier" codifié à l'article 199 septvicies du CGI. Néanmoins ces deux dispositifs peuvent cependant se compléter, s'agissant des logements faisant l'objet de travaux de réhabilitation comportant l'installation d'équipements éligibles au crédit d'impôt précité.

b. De même la circonstance que le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 septvicies du CGI ne fait pas obstacle à l'application du régime micro-foncier. Pour autant le revenu net foncier imposable étant calculé automatiquement par l'application d'un abattement forfaitaire représentatif de l'ensemble des charges et déductions et égal à 30 % du revenu brut,il appartient au contribuable d'appliquer ou non la réduction d'impôt spécifique « scellier ».

c. Outre les dispositions de non-cumul de la réduction d'impôt avec d'autres avantages fiscaux, la déduction spécifique de 30 % des revenus fonciers est exclusive, pour un même logement, de l'application de la déduction spécifique de 26 % prévue pour les personnes qui bénéficient de la réduction d'impôt et dont les logements ouvrant droit au bénéfice de cet avantage sont situés dans une zone de revitalisation rurale (ZRR) (BOI-IR-RICI-230-40-20), ainsi que des déductions spécifiques prévues au m du 1° du I de l'article 31 du CGI(dispositifs de loyers maîtrisés ou « conventionnement Anah » ou « Borloo-ancien »).

> **Remarques** :En effet lorsque le logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est **situé dans une zone de revitalisation rurale (ZRR)**, le contribuable bénéficie d'un avantage fiscal supplémentaire, sous la forme d'une **déduction spécifique** au titre des revenus fonciers égale à **26 %** des revenus bruts tirés de cette location.
>
> La liste des communes situées dans une zone de revitalisation rurale est fixée, à partir du 1er janvier 2009, par l'arrêté du 9 avril 2009 (publié au JO du 11 avril). Cette déduction n'est applicable que lorsque le revenu net foncier est déterminé selon les règles propres au régime réel d'imposition. La liste des communes des zones A, B1 et B2 situées dans une zone de revitalisation rurale (ZRR) est établie par arrêté. Cette liste évolutive, modifiée chaque année, s'applique aux investissements **réalisés** depuis le 1er janvier 2009.
>
> Pour plus de précisions sur les conditions d'application de cet avantage complémentaire en faveur des zones de revitalisation rurale (ZRR), il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-230-40-20.

3. Application du plafonnement global des avantages fiscaux

L'article 200-0 A du CGI prévoit un plafonnement global des avantages fiscaux, parmi lesquels la réduction d'impôt "Scellier" prévue à l'article 199 septvicies du CGI. (cf. n° 101-1)

4. Avantages complémentaires en cas de location dans le secteur intermédiaire (BOI-IR-RICI-230-40)

128-15

Lorsque la location du logement ouvrant droit à la réduction d'impôt est consentie, pendant toute la période d'engagement de location (initiale ou prorogée), dans le secteur intermédiaire, c'est-à-dire à des **conditions de loyers plus restrictives** (cf. BOI-IR-RICI-230-40 au II) pour des locataires qui satisfont à certaines **conditions de ressources** (cf. BOI-IR-RICI-230-40 au III), le contribuable bénéficie d'avantages fiscaux supplémentaires.

Ces avantages prennent la forme :

- d'une **déduction spécifique** au titre des revenus fonciers de **30 %**, lorsque le revenu net foncier est déterminé selon les règles propres au régime réel d'imposition ;

- et d'un **complément de réduction d'impôt** lorsque la location reste consentie dans le secteur intermédiaire **après la période initiale** de neuf ans de l'engagement de location, (prorogation possible de deux fois 3 ans). Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, **ce complément de réduction d'impô**t est porté à 4 % du prix de revient du logement par période triennale (Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012), imputée à raison d'un tiers de son montant sur l'impôt dû au titre de chacune des années comprises dans ladite période. Ce taux est relatif aux investissements réalisés depuis le 1er janvier 2011, concernés par le « rabot » de 10 %, qui continuent d'être donnés en location dans le secteur intermédiaire au cours d'une ou deux périodes triennales après la période d'engagement de neuf ans.

Pour les taux de la réduction d'impôt relatifs au secteur intermédiaire cf. n°128-10 au II.

Chapitre 4 : Obligations déclaratives des contribuables et des sociétés

(BOI-IR-RICI-230-50)

128-17

Pour les logements acquis directement par le contribuable, ce dernier est tenu de joindre les documents suivants à la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** de l'année d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure, une note annexe établie conformément au modèle figurant au BOI-LETTRE-000013 comportant des renseignements le concernant, le logement, son engagement de louer, les modalités de calcul de la réduction d'impôt et la copie du bail avec le locataire (en cas de location à un organisme public ou privé, une copie du contrat de sous-location faisant apparaître le montant de la redevance payée par le sous-locataire).

En cas de location dans le secteur intermédiaire le contribuable doit fournir une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du ou des locataires établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location.

Il est également tenu de satisfaire à certaines obligations spécifiques :

	Obligations spécifiques
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation ou d'un logement réhabilité	Les états et attestations prévus (cf. BOI-IR-RICI-230-10-30-10 n° 150, voir modèle figurant au BOI-ANNX-000038, ainsi que, lorsque ces états sont requis, les états prévus aux articles L1334-5 et L1334-7du code de la santé publique fournis par le vendeur lors de la promesse de vente ou annexés à l'acte authentique de vente du logement. Ces documents sont à joindre à la déclaration de revenus de l'année d'achèvement des travaux. Dans l'hypothèse où les travaux de réhabilitation sont achevés avant l'acquisition (cas des logements acquis réhabilités), ces documents sont à joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle le logement a été acquis.
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement	Copie de la déclaration d'achèvement des travaux, accompagnée d'une pièce attestant de sa réception en mairie et d'une note précisant la nature de l'affectation précédente des locaux
Construction d'un logement par le contribuable	Copie du dépôt de la demande de permis de construire, accompagnée des pièces attestant de leur réception par l'administration , une copie de la déclaration d'ouverture de chantier et une copie de la déclaration attestant de l'achèvement et de la conformité des travaux

128-17-1

Pour les logements acquis par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, les obligations générales définies ci-avant sont à satisfaire par la société à l'appui de sa déclaration du résultat de l'année d'achèvement du logement ou de son acquisition si elle est postérieure ou à sa déclaration du résultat de l'année d'achèvement des travaux. La société doit, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de chaque année, fournir à chacun de ses associés une attestation en double exemplaire (voir modèle au BOI-LETTRE-000014) justifiant, pour l'année précédente, de l'existence à son actif de logements éligibles à la réduction d'impôt ainsi que différents autres renseignements.

Par ailleurs les porteurs de parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés, qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt doivent s'engager à conserver lesdites parts pendant la période couverte pendant l'engagement de location pris par la société. Cet engagement est établi selon le modèle figurant au BOI-LETTRE-000015. Pendant la durée d'application de la réduction d'impôt, les associés joignent à chacune de leurs déclarations des revenus n° **2042** un exemplaire de l'attestation

mentionnée.

Remarque : En cas de décès, l'engagement de conservation des titres formulé par le conjoint survivant ou assimilé doit être joint à la déclaration de revenus souscrite par ce dernier au titre de l'année du décès de son conjoint pour la période postérieure à cet événement.

128-17-2

Pour les souscriptions de part de SCPI :

La société joint à sa déclaration de résultat un exemplaire des documents remis aux associés conformément au modèle prévu au BOI-LETTRE-000016 lequel comporte les éléments d'identification de l'associé, de la souscription, de l'engagement de louer, du loyer etc.

Les porteurs de parts doivent s'engager quant à eux à conserver les parts jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location de la société. Cet engagement conforme au modèle du BOI-LETTRE-000015 est constaté lors du dépôt de la déclaration des revenus n° **2042** au titre de laquelle les parts ont été souscrites. Ces derniers joignent à chacune de leurs déclarations de revenus un exemplaire des documents remis par la société ainsi que les modalités de calcul de la réduction d'impôt. Lorsque la location du logement est consentie dans le secteur intermédiaire, pour le bénéfice du dispositif en faveur des SCPI, une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du ou des locataires établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location doit également être fournie.

Chapitre 5 : Remise en cause de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-230-60)

128-18

De nombreux événements emportent une possible remise en cause du bénéfice de la réduction d'impôt, il en est ainsi (sauf exception et cas particuliers évoqués au BOI-IR-RICI-230-60) :

- du non-respect de l'engagement de location sauf décès, invalidité ou licenciement ;

- du non-respect des conditions de mise en location sauf en cas de changement de destination du logement à l'initiative du locataire ;

- de la cession (sauf décès, invalidité ou licenciement) pendant la période d'engagement de location, des immeubles ou des parts de SCPI au titre desquels le contribuable a bénéficié de la réduction d'impôt ;

- du non respect des conditions relatives à la souscription de parts de SCPI.

- en cas de changement de domiciliation fiscales dans les conditions exposées au III du (BOI-IR-RICI-230-60).

128-18-1

La survenance d'un événement entraînant la déchéance de la réduction d'impôt ou de l'un des avantages fiscaux supplémentaires (déduction spécifique ou complément de réduction d'impôt) entraîne une remise en cause. Dans l'hypothèse où les conditions d'application de la réduction d'impôt sont remplies et que celles relatives à l'application des avantages fiscaux supplémentaires précités ne sont pas respectées, la remise en cause concerne uniquement ces avantages supplémentaires.

Les modalités de remise en cause du régime diffèrent selon que celle-ci a pour origine le non-respect des conditions initiales d'application du dispositif ou le non-respect de ces conditions au cours d'une période d'engagement de location (initiale ou prorogée). Elles sont récapitulées dans les tableaux figurant ci-après :

	Modalité de remise en cause		
	Déduction spécifique		Réduction d'impôt
	26 % (ZRR)	30 % (secteur intermédiaire)	
Non-respect des conditions initiales	Le revenu foncier des années au titre desquelles la déduction spécifique a été déduite est majoré du montant de cette déduction.		L'impôt sur le revenu des années au titre desquelles la réduction d'impôt a été pratiquée est majoré du montant de cette réduction.
Non-respect des conditions au cours de la période initiale d'engagement de location	Sans objet	Le revenu foncier de l'année au cours de laquelle intervient l'événement entraînant la déchéance de la déduction spécifique est majoré du montant de l'ensemble des déductions pratiquées au cours de la période initiale d'engagement.	L'impôt sur le revenu de l'année au cours de laquelle intervient l'événement entraînant la déchéance de l'avantage fiscal est majoré du montant total de la réduction d'impôt obtenue. Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit au plus tard avant le 31 décembre de la troisième année de la survenance de l'événement entraînant la déchéance de la réduction d'impôt. Le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration.
Non-respect des conditions au cours de la période prorogée d'engagement de location	Sans objet	Le revenu foncier de l'année au cours de laquelle intervient l'événement entraînant la déchéance de la déduction spécifique est majoré du montant de l'ensemble de ces déductions déduites pendant la période triennale de prorogation concernée.	L'impôt sur le revenu de l'année au cours de laquelle intervient l'événement entraînant la déchéance du complément de réduction d'impôt est majoré du montant total de complément de réduction obtenue pendant la période triennale de prorogation concernée. Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit au plus tard avant le 31 décembre de la troisième année de la survenance de l'événement entraînant la déchéance de l'avantage fiscal. Le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration.

Chapitre 6 : Application temporelle du dispositif « Scellier » (extinction des dispositifs existants depuis le 1er janvier 2010 et fin du dispositif en 2013)

(BOI-IR-RICI-230-70)

128-19

Les investissements réalisés depuis le 1er janvier 2010 ne peuvent plus ouvrir droit aux dispositifs fiscaux suivants :

- « Robien-recentré » prévu au h du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- « Robien-ZRR » prévu au k du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- « Borloo-neuf » prévu au l du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- « Robien-SCPI » prévu à l'article 31 bis du CGI ;

- « Borloo-SCPI » prévu à l'article 31 bis du CGI.

Pour les dates de réalisation des investissements, les dates prises en compte pour l'application de ces dispositions varient en fonction de la nature des investissements.

A. Situation des investissements réalisés au cours de l'année 2009

128-20

I. Option entre les deux dispositifs en 2009

Pour les investissements réalisés entre le 1er janvier et le 31 décembre 2009, le contribuable avait la possibilité d'opter :

- soit pour l'application des dispositifs d'amortissement « Robien » et « Borloo » ;

- soit pour la réduction d'impôt « Scellier » prévue à l'article 199 septvicies du CGI.

Le choix du contribuable résultait de la mention du bénéfice de l'un ou de l'autre de ces dispositifs sur sa déclaration de revenus n° 2042.

II. Absence de cumul pour un même investissement mais possibilité de bénéficier des deux dispositifs pour deux investissements distincts

Si au titre d'un **même** investissement, le contribuable ne pouvait cumuler les avantages des deux dispositifs. En revanche, le contribuable pouvait, au titre de l'année 2009, bénéficier à la fois d'un dispositif d'amortissement (« Robien » ou « Borloo ») et de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 septvicies du CGI, lorsqu'il s'agissait d'investissements **distincts**.

III. Situation des investissements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique a été conclue avant le 1er janvier 2009

La loi prévoyait expressément que la réduction d'impôt n'était pas accordée au titre de l'acquisition de logements pour lesquels une promesse d'achat ou une promesse synallagmatique avait été **conclue** avant le 1er janvier 2009.

En revanche, dès lors que la loi ne vise pas expressément les **contrats de réservation** (ou avant-contrats ou contrats préliminaires), **l'acquisition** entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2012 d'un logement ayant fait l'objet d'un tel contrat avant le 1er janvier 2009 peut ouvrir droit à la nouvelle réduction d'impôt. Il en est de même des acquisitions ayant fait l'objet d'une **promesse unilatérale de vente** avant le 1er janvier 2009).

B. Situation des investissements réalisés en 2012 et 2013

128-21

Pour les logements qui ont fait l'objet de travaux avant leur acquisition par le contribuable, la réduction d'impôt s'applique à ceux pour lesquels une demande de permis de construire est déposée depuis le 1er janvier 2012.

Les autres dispositions de l'article 75 de la loi de finances pour 2012 s'appliquent **aux dépenses payées** depuis le 1er janvier 2012, à l'exception de celles pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2011, l'engagement de réaliser un investissement immobilier.

À titre transitoire, l'engagement de réaliser un investissement immobilier peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2011 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2012. Dans ce cas, la réduction d'impôt s'applique aux taux en vigueur au 31 décembre 2011 pour les logements acquis ou construits en 2011.

Enfin, l'article 81 de la loi de finances pour 2013 prévoit que :

- par dérogation aux dispositions mentionnées au 1 du I de l'article 199 septvicies du CGI relatives à la date d'acquisition ;

- la réduction d'impôt **s'applique aux logements neufs ou en l'état futur d'achèvement acquis au plus tard le 31 mars 2013** dès lors que le contribuable justifie qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2012, l'engagement de réaliser un investissement immobilier.

Cet engagement peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts au plus tard le 31 décembre 2012 et que l'acte authentique soit passé **au plus tard le 31 mars 2013**. Dans ce cas, la réduction d'impôt s'applique au taux en vigueur au 31 décembre 2012 pour les logements acquis en 2012.

Titre 10 : Réduction d'impôt accordée au titre des investissements locatifs intermédiaires (dispositif dit « DUFLOT »)

(CGI, art. 199 novovicies ; ann. III, art. 2 terdecies D, 2 terdecies E, 2 terdecies F et 46 AZA octies-0 A et 46 AZA octies-0 AA ; CGI, ann. IV, art. 18-0 bis C ; Décrets n^{os} 2013-474 du 5 juin 2013, 2013-517 du 19 juin 2013 et 2013-749 du 14 août 2013, BOI-IR-RICI-360 et suivants)

133

L'article 80 de la loi de finances pour 2013 a pour but de mettre en place un nouveau dispositif en faveur de **l'investissement locatif intermédiaire** en remplacement du dispositif « Scellier » qui s'éteint sous réserve d'exceptions (cf. n° **128-21**) le 31 décembre 2012.

Ce nouveau dispositif dit « DUFLOT » d'aide au secteur immobilier doit être :

- situé dans des zones limitées (marquée par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements) ;

- réservé aux logements respectant la réglementation thermique et énergétique en vigueur, sauf pour Mayotte ;

- appliqué sous certaines conditions de ressources et de plafonds de loyers ;

- effectué dans la recherche d'une mixité sociale et de protection de l'investisseur sous forme d'une limitation du nombre de logements pouvant être éligibles au sein d'un même immeuble.

Ainsi, l'article 199 novovicies du CGI, instauré par l'article 80 déjà cité, prévoit, **du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2016**, une réduction d'impôt attribuée aux propriétaires qui acquièrent un logement neuf ou en l'état d'achèvement en vue de le **destiner à la location nue à usage d'habitation principale** pendant une durée minimale de **neuf ans**.

L’avantage fiscal **s’applique également** aux immeubles rénovés, réhabilités ou locaux transformés en logement pour être destinés à la location nue à usage d’habitation principale.

Chapitre 1 : Champ d'application

BOI-IR-RICI-360-10 et suivants)

A. Les personnes bénéficiaires

133-1

I. Les personnes physiques

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu. Si l'investissement est réalisé directement par le contribuable, la réduction d'impôt s'applique à ce dernier.

Remarques :Les non-résidents « Schumacker » au sens de l’arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l’Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, toutes conditions étant remplies. Il en est de même pour les Français résidant à Monaco ainsi que les agents de l’État en fonction ou en mission à l’étranger.

II. Les associés de personnes physiques de certaines sociétés de personnes

L'investissement peut également être réalisé par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, et la réduction d'impôt s'applique également lorsque l'immeuble est la propriété d'une société (société civile immobilière de gestion, société immobilière de copropriété ou toute autre société de personnes) à la condition que le porteur de parts s'engage à conserver la totalité de ses titres jusqu'à l'expiration de l'engagement de location de neuf ans.

Les parts sociales peuvent être la propriété des deux membres du couple, marié ou lié par un pacte civil de solidarité, soumis à imposition commune, d’un seul d’entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal au sens des articles 196 du CGI à 196 B du CGI. En tout état de cause, la quote-part des revenus provenant de la souscription doit être imposée au nom du contribuable dans la catégorie des **revenus fonciers**.

B. Les investissements éligibles

(BOI-IR-RICI-360-10-20)

133-2

I. Principe

Ouvrent droit à la réduction d'impôt, sous certaines conditions, **les acquisitions directes** d'un immeuble ou **les souscriptions de parts** au titre de l'acquisition, à titre onéreux (sauf cas de décès) :

- d'un logement neuf ou en état d'achèvement ;

- d’un logement rénové, réhabilité ou en vue d’être rénové ou réhabilité ;

-d’un local transformé en logement ou d’un logement issu d’un local affecté à un un autre usage ;

- de souscriptions par l'associé de parts de SCPI régie par les articles L. 214-50 à L. 214-84 du code monétaire et financier, modifiés par l'article 6 de l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, dont la quote-part de revenu est, en application de l'article 8 du CGI, soumise en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers (CGI, art. 199 novovicies, VIII).

II. Cas particulier des souscriptions de parts de SCPI

La réduction d'impôt est subordonnée à la condition que 95 % de la souscription (au capital initial ou à

son augmentation) servent exclusivement à financer un investissement pour lequel les conditions d'application sont réunies. Le produit de la souscription annuelle doit être intégralement investi dans les dix-huit mois qui suivent la clôture de celle-ci (CGI, art. 199 novovicies, VIII-B).

III. Localisation des investissements

Ce dispositif bénéficie aux investissements éligibles (acquisitions et souscriptions) afférents à des logements situés en métropole, en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion, à Mayotte, à Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna.

Les logements doivent être situés dans des communes classées, par arrêté des ministres chargés du budget et du logement, dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés d'accès au logement sur le parc locatif existant.

1. Cas particulier : déséquilibre entre offre et demande de logements soumis à avis du comité régional de l'habitat ou du conseil départemental de l'habitat

Sont concernées également les zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements, autres que celles mentionnées ci-dessus, la réduction d'impôt s'applique aux logements situés dans des communes caractérisées par des besoins particuliers en logement locatif qui ont fait l'objet, dans des conditions définies par décret, d'un agrément du représentant de l'État dans la région après avis du comité régional de l'habitat ou du conseil départemental de l'habitat mentionnés à l'article L. 364-1 du code de la construction et de l'habitation.

La procédure de l'agrément, délivré sur demande présentée par la commune intéressée ou l'établissement public de coopération intercommunale concerné le cas échéant, est prévue par l'article 4 du décret n° 2013-517 du 19 juin 2013 (JO du 21 juin).

Ces zones s'entendent des communes classées dans la zone B2 telle qu'elle est définie à l'article R. 304-1 du code de la construction et de l'habitation (CGI, ann. III, art. 2 terdecies E).

2. Exception

Toutefois, la réduction d'impôt s'applique également aux logements situés dans l'ensemble des communes classées dans les zones géographiques mentionnées au 2 ci-dessus pour les logements que le contribuable **acquiert jusqu'au 30 juin 2013** ou fait construire et qui font l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire jusqu'à cette date.

C. Caractéristiques des immeubles

(BOI-IR-RICI-360-10-30)

133-3

I. Opérations concernées

1. Immeubles à usage de logement

La réduction d'impôt s'applique :

- au logement que le contribuable **fait construire** et qui fait l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2016 ;

- au logement que le contribuable **acquiert** entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2016 et qui fait ou qui a fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI ;

- au logement qui ne satisfait pas aux caractéristiques de décence, prévues à l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986, que le contribuable acquiert entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2016 et **qui fait ou qui a fait l'objet de travaux de réhabilitation**, définis par décret, permettant au logement d'acquérir des performances techniques voisines de celles d'un logement neuf ;

- au local affecté à un usage autre que l'habitation que le contribuable acquiert entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2016 et qui fait ou qui a fait l'objet de **travaux de transformation en logement.**

La réduction d'impôt **s'applique également à la location du logement consentie à un organisme public ou privé** qui le donne en sous-location nue à usage d'habitation principale à une personne autre que les membres proches de la famille du contribuable ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt à la condition que cet organisme ne fournisse **aucune prestation** hôtelière ou para-hôtelière.

2. Communes de localisation de l'investissement

La réduction d'impôt s'applique également aux investissements réalisés dans les communes du territoire métropolitain caractérisées par des besoins particuliers en logement locatif.

L'article 2 terdecies E de l'annexe III au CGI, issu du décret n° 2012-1532 du 29 décembre 2012, précise que ces communes s'entendent de celles classées dans la zone B2 telle qu'elle est définie à l'article R. 304-1 du CCH.

En pratique, il s'agit des communes classées dans la zone B2 identiques à celles retenues pour l'application du dispositif « Scellier » dont la liste est fixée par l'arrêté du 29 avril 2009 (cf. n° 128 et suivants) avec ou sans agrément préalable en fonction de la date de réalisation de l'investissement.

Sont exclus du dispositif les investissements afférents à des logements situés dans les communes de la zone C y compris si ces communes ont fait l'objet d'un agrément du ministre chargé du logement.

3. Autres motifs d'exclusion concernant les immeubles

a. Exclusion du logement dont le droit de propriété est démembré

La réduction d'impôt **n'est pas applicable** aux logements dont le droit de propriété est démembré ou aux logements appartenant à une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une société civile de placement immobilier, dont le droit de propriété des parts est démembré.

b. Exclusion des immeubles historiques et assimilés

La réduction d'impôt **n'est pas non plus applicable** aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ou ayant reçu le label délivré par la « Fondation du patrimoine », mentionnés à l'alinéa premier du 3° du I de l'article 156 du CGI, et aux logements financés au moyen d'un prêt mentionné à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation.

c. Exclusion des immeubles loués à des proches de la famille

La réduction d'impôt **ne s'applique pas** à la location conclue avec un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du contribuable ou, lorsque le logement est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une société civile de placement immobilier, avec l'un des associés ou un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant de l'un des associés.

II. Achèvement des travaux

L'achèvement du logement doit intervenir dans les trente mois qui suivent la date de la déclaration d'ouverture de chantier, dans le cas d'un logement acquis en l'état futur d'achèvement, ou la date de l'obtention du permis de construire, dans le cas d'un logement que le contribuable fait construire.

Pour les logements qui font l'objet des travaux mentionnés aux deuxième à quatrième tirets du 1 du I ci-dessus après l'acquisition par le contribuable, l'achèvement de ces travaux doit intervenir au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'acquisition du local ou du logement concerné.

Pour les logements qui ont fait l'objet des travaux mentionnés aux mêmes deuxième à quatrième tirets du 1 du I ci-dessus avant l'acquisition par le contribuable, la réduction d'impôt s'applique aux logements qui n'ont pas été utilisés ou occupés à quelque titre que ce soit depuis l'achèvement des travaux.

III. Éco-conditionnalité : performance énergétique globale des logements (BOI-IR-RICI-360-10-30 au III)

1. Principe

La réduction d'impôt s'applique aux logements pour lesquels le contribuable justifie du respect d'un niveau de performance énergétique globale fixé par décret en fonction du type de logement concerné.

Ce niveau de performance énergétique globale s'applique également à Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et

Futuna dans des conditions fixées par décret et à compter de l'entrée en vigueur de ce décret.

Pour Mayotte, le respect d'un niveau de performance énergétique n'est pas requis.

Par opposition aux logements anciens, les constructions neuves s'entendent des logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement, des logements que le contribuable fait construire ou des locaux inachevés acquis en vue de leur achèvement par le contribuable.

2. Applications de l'éco-conditionnalité

a. Pour la métropole

L'article 46 AZA octies-0 A de l'annexe III au CGI précise la réglementation pour les logements pour lesquels le contribuable doit justifier du respect d'un niveau de performance énergétique globale pour la métropole.

- Pour les logements **acquis neufs**, les logements **acquis en l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire**.

L'avantage fiscal s'applique :

• soit aux logements qui bénéficient du label « bâtiment basse consommation **BBC 2005** » mentionné au 1° du I de l'article 46 AZA octies de l'annexe III au CGI ;
• soit aux logements qui respectent les caractéristiques thermiques et conditions mentionnées au I de l'article R. 111-20 du code de la construction et de l'habitation, selon les prescriptions fixées par l'arrêté prévu au II du même article.

Remarque :Pour justifier du respect de la condition prévue, le contribuable présente, sur demande de l'administration fiscale, l'attestation mentionnée à l'article 6 de l'arrêté du 11 octobre 2011 relatif aux attestations de prise en compte de la réglementation thermique et de réalisation d'une étude de faisabilité relative aux approvisionnements en énergie pour les bâtiments neufs ou les parties nouvelles de bâtiments.

- Pour les logements qui **font ou qui ont fait l'objet de travaux** ou pour les logements a**cquis en l'état futur d'achèvement non soumis** aux dispositions de l'article L. 111-9 du code de la construction et de l'habitation.

La réduction d'impôt s'applique :

• soit aux logements qui bénéficient d'un des labels mentionnés au a du 2° du I de l'article 46 AZA octies de l'annexe III au CGI ;
• soit aux logements qui respectent les exigences de performance énergétique globale dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que celles définies au b du 2° du I de l'article 46 AZA octies de l'annexe III au CGI.

Remarque :Pour les logements anciens, le contribuable justifie du respect de la condition prévue, sur demande de l'administration fiscale, en présentant les justificatifs attestant du respect du niveau de performance énergétique globale exigé.

b. Pour les départements et territoires d'outre-mer.

L'article 46 AZA octies-0 AA de l'annexe III au CGI, instauré par le décret n° 2013-474 du 5 juin 2013 et complété par le décret n° 2013-749 du 14 août 2013, prévoient les conditions de la réglementation thermique et énergétique qui s'appliquent en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Martin, dans les îles Wallis et Futuna et à Saint-Pierre-et-Miquelon.

Ces dispositions différentes si le logement est ancien ou neuf s'appliquent pour les **départements d'outre-mer à compter du 8 juin 2013**, et pour les **territoires d'outre-mer à compter du 18 août 2013**.

En pratique la justification du niveau de performance énergétique globale exigé pour les **logements neufs** est apportée, sur demande de l'administration, par la production d'une attestation sur l'honneur délivré par le vendeur ou le maître d'ouvrage de l'opération de construction du logement.

Pour les **logements anciens**, la justification du niveau de performance énergétique globale exigé pour est apportée, sur demande de l'administration, par la production des factures détaillées précisant leur nature exacte, leur coût et leur conformité aux critères techniques exigés ou par une attestation du vendeur du l'immeuble ou de l'entreprise ayant réalisé les travaux qui doit comporter ces mêmes mentions.

Chapitre 2 : Conditions d'application

(BOI-IR-RICI-360-20-30)

Pour bénéficier de la réduction d'impôt, le contribuable doit s'engager à louer le logement nu à usage d'habitation principale pour une durée minimale de neuf ans, en respectant certaines conditions de plafonds de loyer et de ressources des locataires.

A. Engagement de location sous respect de certains plafonds

133-4

Le contribuable doit prendre l'engagement de location dans les douze mois qui suivent la date d'achèvement de l'immeuble ou de son acquisition si elle est postérieure.

Cet engagement prévoit que le loyer et les ressources du locataire appréciées à la date de conclusion du bail ne doivent pas excéder des plafonds fixés par décret en fonction de la localisation du logement et de son type.

Si l'investissement est réalisé sous la forme de souscriptions de parts de SCPI, la société doit prendre l'engagement de louer le logement dans les mêmes conditions de plafonds. L'associé doit s'engager à conserver la totalité de ses titres jusqu'au terme de l'engagement de location souscrit par la société.

I. Conditions relatives aux plafonds de loyers et de ressources

Pour bénéficier de la réduction d'impôt, le contribuable s'engage à respecter les conditions liées aux loyers et aux ressources des locataires.

Les plafonds de loyers et de ressources sont révisés au 1er janvier de chaque année.

1. Plafonds de loyers

a. En métropole

Pour les baux conclus, les **plafonds de loyer mensuel** qui s'entendent par mètre carré, charges non comprises, sont fixés **en métropole respectivement pour 2013 et 2014**, à **16,52 €** et **16, 72 €** en zone A bis, **12,27 € et 12,42 €** dans le reste de la zone A, **9,88 € et 10,00 €** en zone B1, **8,59 € et 8,69 €** en zone B2 (CGI, ann. III, art. 2 terdecies D).

A**ux plafonds de loyers** indiqués ci-dessus, **on applique un coefficient multiplicateur** calculé selon la formule (0,7 + 19 / Surface du logement). Le coefficient obtenu est arrondi à la deuxième décimale la plus proche ne peut excéder 1,2. La surface à prendre en compte est celle définie au dernier alinéa du a de l'article 2 duodecies de l'annexe III au CGI.

Ces **plafonds de loyer** peuvent **être réduits**, dans des conditions définies par l'article 2 terdecies D de l'annexe III au CGI complété par l'article 1er du décret n° 2013-517 du 19 juin 2013, par le représentant de l'État dans la région après avis du comité régional de l'habitat mentionné à l'article L. 364-1 du code de la construction et de l'habitation, afin d'être adaptés aux particularités des marchés locatifs locaux.

Les **plafonds annuels de ressources** des locataires sont prévus par ce même article 2 terdecies D.

b. En outre-mer

Pour les baux conclus respectivement en **2013 et 2014**, dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique, la Réunion et Mayotte) et les collectivités d'outre-mer, les plafonds de loyer mensuel par mètre carré, charges non comprises, sont fixés :

- à **9,88 €** en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion, à Mayotte, **à compter du 8 juin 2013, et 10,02 € pour 2014;**

- à **9,88 €** à Saint-Martin et à Saint-Pierre-et-Miquelon, **à compter du 18 août 2013, et 10,02 € pour 2014 ;**

- à **12,27 €** en Nouvelle-Calédonie , en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna **à compter du 18 août 2013** (CGI, ann. III, art. 2 terdecies F instauré par le décret n° 2013-474 du 5 juin 2013 et complété par le décret n° 2013-749 du 14 août 2013), et **12,45 € pour 2014**.

Aux plafonds de loyers indiqués ci-dessus, on applique un coefficient multiplicateur calculé selon la formule (0,7 + 19 / Surface du logement). Le coefficient obtenu est arrondi à la deuxième décimale la

plus proche ne peut excéder 1,2. La surface à prendre en compte est celle définie au dernier alinéa du a de l'article 2 duodecies de l'annexe III au CGI.

En outre-mer, ces **plafonds de loyers peuvent être réduits** également, dans les conditions définies par l'article 2 terdecies F de l'annexe III au CGI, instauré par le décret n° 2013-474 du 5 juin 2013 et complété par l'article 2 du décret n° 2013-517 du 19 juin 2013, par le représentant de l'État après avis du conseil départemental de l'habitat dans les DOM mentionné à l'article L. 364-1 du code de la construction et de l'habitation, afin d'être adaptés aux particularités des marchés locatifs locaux.

Précisions :

1 - La surface à prendre en compte pour l'appréciation du plafond de loyer s'entend de la surface habitable, il s'agit de la surface de plancher construite, après déduction des surfaces occupées par les murs, cloisons, marches et cages d'escaliers, gaines, ébrasements de portes et de fenêtres. Il n'est pas tenu compte de la superficie de combles non aménagés, caves, sous-sols, remises, garages, terrasses, loggias, balcons, séchoirs extérieurs au logement, locaux communs et autres dépendances du logement, ni des parties de locaux d'une hauteur inférieure à 1,80 m.

En métropole, cette surface habitable est augmentée de la moitié, dans la limite de 8 m² par logement, de la surface des annexes. La surface ainsi définie figure dans l'engagement de location pris par le bailleur. Les emplacements de stationnement et de garage ne sont pas pris en compte pour la détermination du plafond de loyer. Une mesure de tempérament est toutefois prévue pour les maisons individuelles. **En outre-mer**, il est également tenu compte de la surface des varangues dans une limite maximale de 14 m².

Le tableau ci-dessous présente plusieurs exemples illustrant les modalités de détermination des plafonds de loyer d'un logement donné en location en 2013 :

Zone	Surface du logement	Plafonds de loyer par mètre carré	Coefficient multiplicateur	Coefficient multiplicateur à retenir	Plafonds de loyer par mètre carré après application du coefficient multiplicateur (1)	Plafonds de loyer applicables au logement
A bis	80 m²	16,52 €	0,94	0,94	15,53 €	1 242,40 €
A bis	40 m²	16,52 €	1,18	1,18	19,49€	779,60 €
A	70 m²	12,27 €	0,97	0,97	11,90 €	833 €
A	35 m²	12,27 €	1,24	1,2	14,72 €	515,20 €
B1	50 m²	9,88 €	1,08	1,08	10,67 €	533,50 €
B1	25 m²	9,88 €	1,46	1,2	11,86 €	296,50 €
B2	40 m²	8,59 €	1,18	1,18	10,14 €	405,60 €
B2	20 m²	8,59 €	1,65	1,2	10,31 €	206,20 €

(1) Les plafonds de loyer par mètre carré obtenus après application du coefficient multiplicateur sont arrondis au centime d'euro le plus proche. Un calculateur de plafonds de loyer est disponible sur le site internet du ministère de l'égalité des territoires et du logement (www.territoires.gouv.fr).

2. Plafonds des ressources

En **métropole**, pour les baux conclus ou renouvelés en 2014, les plafonds annuels de ressources des locataires sont les suivants (CGI, annx III, art. 2 terdecies D):

COMPOSITION DU FOYER LOCATAIRE	LIEU DE SITUATION DU LOGEMENT			
	Zone A bis (en €)	Reste de la zone A (en €)	Zone B 1 (en €)	Zone B 2 (en €)
Personne seule	36 831	36 831	30 019	27 017
Couple	55 045	55 045	40 089	36 079
Personne seule ou couple ayant une personne à charge	72 159	66 169	48 210	43 389
Personne seule ou couple ayant deux personnes à charge	86 152	79 257	58 200	52 380
Personne seule ou couple ayant trois personnes à charge	102 503	93 826	68 465	61 619

Personne seule ou couple ayant quatre personnes à charge	115 344	105 584	77 160	69 443
Majoration par personne à charge supplémentaire à partir de la cinquième	+ 12 851	+ 11 764	+ 8 608	+ 7 746

Pour l'application de ces dispositions, les zones A, A bis, B 1 et B 2 sont celles définies à l'article R. 304-1 du CCH. En pratique, il s'agit des communes identiques à celles retenues pour l'application du dispositif « Scellier ». A cet égard, il est rappelé que la liste des communes situées en zone A, B1 et B2 est fixée par l'arrêté du 29 avril 2009. La liste des communes situées en zone A bis est, quant à elle, fixée par l'arrêté du 22 décembre 2010.

En outre-mer pour les DOM, pour les baux conclus ou renouvelés en 2014, les plafonds annuels de ressources des locataires sont les suivants :

Composition du foyer du locataire	Lieu de situation du logement Guadeloupe, Guyane, Martinique, La Réunion ou Mayotte (en €)
Personne seule	27 160
Couple	36 270
Personne seule ou couple ayant une personne à charge	43 619
Personne seule ou couple ayant deux personnes à charge	52 658
Personne seule ou couple ayant trois personnes à charge	61 945
Personne seule ou couple ayant quatre personnes à charge	69 811
Majoration par personne à charge supplémentaire à partir de la cinquième	+ 7 788

En outre-mer pour les COM, pour les baux conclus ou renouvelés en 2014, les plafonds annuels de ressources des locataires sont les suivants :

Composition du foyer du locataire	Lieu de situation du logement : Saint-Martin ou Saint-Pierre et Miquelon (en €)	Lieu de situation du logement : Nouvelle-Calédonie, Polynésie Française, îles Wallis et Futuna (en €)
Personne seule	27 160	30 169
Couple	36 270	40 288
Personne seule ou couple ayant une personne à charge	43 619	48 451
Personne seule ou couple ayant deux personnes à charge	52 658	58 491
Personne seule ou couple ayant trois personnes à charge	61 945	68 808
Personne seule ou couple ayant quatre personnes à charge	69 811	77 546
Majoration par personne à charge supplémentaire à partir de la cinquième	+ 7 788	+ 8 650

Précisions :

1 - Les ressources du locataire sont appréciées à la date de conclusion du bail : Les ressources sont appréciées au regard du revenu fiscal de référence (RFR) au sens du 1° du IV de l'article 1417 du CGI du foyer fiscal du locataire, qui figure sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année de référence. L'année de référence

s'entend, en principe, de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du bail (année N-2). si les ressources du locataire de l'année précédant celle de la signature du contrat de location (année N-1) sont inférieures à celles de l'année de référence (année N-2) et que cette situation peut être justifiée, à la date de signature du contrat de location, par la production par le locataire de l'avis d'imposition correspondant, il est admis de retenir les ressources du locataire au regard du RFR figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année qui précède celle de la signature du bail (année N-1) pour l'appréciation de la condition requise pour l'application de l'avantage fiscal concerné.

2 - Dans tous les cas, pour les sous-locations réalisées par des organismes publics ou privés, il convient de tenir compte des ressources des sous-locataires.

B. Engagement de protection de l'investisseur et de mixité sociale

(BOI-IR-RICI-360-30-20)

133-5

I. Limitation du nombre d'investissements éligibles par contribuable et par an

Au titre d'une même année d'imposition, le contribuable ne peut bénéficier de la réduction d'impôt qu'à raison de l'acquisition ou de la construction de deux logements au plus. Pour l'application de cette disposition, le contribuable s'entend du foyer fiscal qui se compose d'une personne seule, veuve ou divorcée ou des conjoints ou partenaires pour les personnes mariées ou liées par un pacte civil de solidarité (PACS) et soumises à imposition commune ainsi que des personnes à charge au sens de l'article 196 du code général des impôts (CGI), de l'article 196 A bis du CGI et de l'article 196 B du CGI. A cet égard, il est précisé que l'immeuble peut être la propriété des deux membres du couple soumis à imposition commune, d'un seul d'entre eux ou encore des personnes à la charge du foyer fiscal.

La réduction d'impôt dont peut bénéficier l'associé personne physique d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, autre qu'une SCPI, ne peut également porter que sur deux logements au titre d'une même année d'imposition.

En revanche, la circonstance qu'une souscription au capital d'un SCPI soit affectée à l'acquisition de plus de deux logements ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt.

II. Limitation du nombre de logements éligibles au sein d'un même immeuble neuf

Au sein d'un même immeuble neuf, un pourcentage des logements, qui ne peut être inférieur à 20 %, doit être acquis sans pouvoir ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt, conformément aux dispositions du IX de l'article 199 novovicies du CGI.

Le respect de cette limite s'apprécie à la date de la signature de l'acte authentique d'acquisition du dernier logement acquis.

Ce droit prend la forme d'une mention figurant dans l'acte authentique d'acquisition des logements ouvrant droit à la réduction d'impôt.

La limitation du nombre de logements éligibles au sein d'un même immeuble ne s'applique pas aux immeubles dont l'ensemble des logements est acquis par une SCPI dans les conditions prévues.

La personne qui commercialise des logements situés dans un immeuble mentionné ci-dessus de telle sorte que la limite mentionnée ci-dessus n'est pas respectée est passible d'une amende maximale de 18 000 € par logement ayant fait, à tort, l'objet de la mention spécifique certifiant au contribuable de la possibilité de bénéficier de l'avantage fiscal. Dans l'hypothèse où la mention spécifique certifiant au contribuable de la possibilité de bénéficier de l'avantage fiscal est portée, à tort, dans l'acte authentique d'acquisition, la réduction d'impôt ne peut pas faire, à ce titre, l'objet d'une remise en cause à l'endroit du contribuable.

Chapitre 3 : Modalités d'application

A. Base de la réduction d'impôt

133-6

I. Acquisition de logements

1. Principe

La réduction d'impôt est calculée sur le **prix de revient d'au plus deux logements**, retenu dans la limite d'un **plafond par mètre carré de surface habitable** fixé par décret et sans pouvoir dépasser la **limite de 300 000 €** par contribuable et pour une même année d'imposition.

Le plafond par mètre carré de surface habitable est fixé à **5 500 €** en **2013**.

Pour les modalités de prise en compte de cette surface habitable, pour la métropole voir CGI, ann. III, art. 2 duodecies et pour l'outre-mer, voir CGI, ann. III, art. 46 AG terdecies.

Lorsque la réduction d'impôt est acquise au titre des travaux de production ou de livraison d'un immeuble ou de travaux de réhabilitation ou de travaux de transformation, le prix de revient s'entend du prix d'acquisition du local ou du logement augmenté du prix des travaux.

2. Cas particuliers

Lorsque le logement est détenu **en indivision**, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient correspondant à ses droits dans l'indivision.

Lorsque les logements sont **la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés**, autre qu'une société civile de placement immobilier, le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient correspondant à ses droits sur les logements concernés.

II. Souscription de parts de SCPI

La réduction d'impôt est calculée sur **95 %** du montant de la souscription retenu dans **la limite de 300 000 €** par contribuable et pour une même année d'imposition. Peu importe que cette souscription concerne plus de deux logements

III. Acquisition de logements et souscription de parts de SCPI

Le montant total des dépenses retenu au titre, d'une part, de l'acquisition ou de la construction de logements et, d'autre part, de souscriptions de titres ne peut excéder globalement **300 000 € par contribuable** et pour une même année d'imposition.

B. Taux de la réduction d'impôt

133-7

I. Taux applicable aux investissements réalisés en métropole

Le taux de la réduction d'impôt est fixé à **18 %**.

Ce taux de 18 % s'applique aux acquisitions de logements et aux souscriptions de parts ou de titres.

II. Taux applicable aux investissements réalisés en outre-mer

Le taux de la réduction d'impôt est fixé à **29 %**.

Ce taux de 29 % s'applique aux investissements éligibles (acquisitions et souscriptions de titres) afférents à des logements situés en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion, à Mayotte, à Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna.

Remarque :

Dans le cas où un contribuable réalise un investissement situé en métropole et un situé en outre-mer, c'est le taux le plus avantageux en vigueur en outre-mer qui s'applique prioritairement.

C. Imputation de la réduction d'impôt

133-8

La réduction d'impôt est répartie sur neuf années.

Elle est accordée au titre de l'année d'achèvement du logement, ou de son acquisition si elle est postérieure, ou au titre de l'année de souscription de parts de SCPI et imputée sur l'impôt dû au titre de cette même année, puis sur l'impôt dû au titre de chacune des huit années suivantes à raison d'un neuvième de son montant total au titre de chacune de ces années.

D. Règle de non-cumul et articulations avec d'autres dispositifs fiscaux

133-9

Un contribuable ne peut pas, pour un même logement, bénéficier à la fois du dispositif « Duflot » (CGI, art. 199 novovicies, I-E) :

- du dispositif « Boorlo-ancien » (CGI, art. 31, I-1°-m du CGI, cf. n° 223-9) ;

- du dispositif « scellier » ('aCGI, art. 199 septvicies, cf. n° 128) sauf exception présentée au § 140 du BOI-IR-RICI-360-30-20 ;

- de la réduction outre-mer mentionnée à l'article 199 undecies A du CGI ;

- de la réduction outre-mer mentionnée à l'article 199 undecies C du CGI ;

- et/ou de la réduction d'impôt accordée au titre des dépenses dans les secteurs sauvegardés, secteurs anciens dégradées et zones protégées, indiquée à l'article 199 tervicies du CGI.

En principe conformément aux dispositions du dernier alinéa du D du I de l'article 199 novovicies du CGI, la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire « Duflot » ne s'applique pas aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine mentionnés au premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI. Il est cependant admis que les propriétaires d'immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques, ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine, puissent bénéficier de la réduction d'impôt « Duflot », sous réserve que le bénéfice du régime dérogatoire de prise en compte des charges prévu au premier alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI ne soit pas demandé au titre de l'immeuble concerné pendant toute la période d'engagement de location requise pour l'application du dispositif « Duflot ». En conséquence, les contribuables peuvent au titre d'un investissement éligible aux deux dispositifs fiscaux concernés opter pour l'application soit de la réduction d'impôt « Duflot », soit du régime spécifique de déduction des charges foncières des monuments historiques.

Les logements financés au moyen d'un prêt locatif social (PLS) mentionné à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation ne peuvent pas ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire « Duflot ».

Conformément aux dispositions du E du I de l'article 199 novovicies du CGI, un contribuable ne peut pas, pour un même logement, bénéficier à la fois de la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire « Duflot » et de la déduction spécifique en faveur des propriétaires bailleurs qui donnent en location des logements à loyers maîtrisés, en application d'une convention conclue avec l'Agence nationale de l'habitat (Anah) prévue au m du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Enfin les dépenses de travaux retenues pour le calcul de la réduction d'impôt ne peuvent faire l'objet d'une déduction pour la détermination des revenus fonciers (CGI, art. 199 novovicies, I-F).

133-10

Toutes les conditions étant par ailleurs remplies, le dispositif « Duflot » peut s'appliquer avec :

- le crédit d'impôt en faveur des économies d'énergie et du développement durable (CGI, art. 200 quater) (cf. n° 225) ;

- et le régime du micro-foncier (CGI, art. 32). Pour autant le revenu net foncier imposable étant calculé automatiquement par l'application d'un abattement forfaitaire représentatif de l'ensemble des charges et déductions et égal à 30 % du revenu brut, il appartient au contribuable d'appliquer ou non la réduction d'impôt spécifique « duflot ».

Il est rappelé que le dispositif « Duflot » est pris en compte pour le plafonnement global prévu par l'article 200-0 A du CGI cf. n° 101-1). Pour mémoire l'application du plafonnement global suppose une

double liquidation de l'impôt sur le revenu. Cette double liquidation est réalisée par l'administration fiscale à partir des informations collectées sur la déclaration de revenus, le contribuable n'étant soumis à aucune autre démarche particulière. La différence entre la cotisation d'impôt déterminée dans les conditions habituelles et la cotisation théorique retraitée des avantages fiscaux compris dans le plafonnement ne doit pas être supérieure à 10 000 €, ou s'agissant des réductions d'impôt outre-mer et SOFICA à 18 000 €, pour les avantages fiscaux relevant du plafond 2013.

E. Remise en cause de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-360-40)

133-11

La réduction d'impôt obtenue f**ait l'objet d'une reprise en cas de :**

- non respect de l'engagement de location ou des conditions de mise en location (cf. n° 133-4);

- non respect de l'objet social de la SCPI ou défaut d'affectation de l'investissement dans le délai de 18 mois suivant la souscription

- cession (mutation à titre onéreux ou gratuit, cession de droits indivis, démembrement de propriété, échanges, apports, inscription à l'actif d'une entreprises individuelle) du logement pendant la période d'engagement de location ou cession des titres pendant la période d'engagement de conservation de parts sauf dans les cas de décès, d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de licenciement (cf. BOI-IR-RICI-360-40).

Précisions :

1 - En tout état de cause, la mise en indivision d'un logement ou la cession de ses droits par l'un des indivisaires pendant la période d'éligibilité des dépenses ou pendant la période d'engagement de location ou de conservation des parts entraîne la remise en cause de la réduction d'impôt obtenue. Toutefois, il est admis que le bénéfice de l'avantage fiscal peut être maintenu, pour la fraction de l'avantage fiscal restant à courir, au profit des ex-époux ayant souscrit initialement un engagement de location au cours de leur mariage et qui poursuivent après leur divorce la détention du bien concerné en indivision, dans le cadre d'une convention d'indivision.

2 - Lorsque le démembrement du droit de propriété résulte du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune, l'avantage obtenu antérieurement à cet événement n'est pas obligatoirement remis en cause. Le conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit peut demander la reprise à son profit de l'avantage fiscal pour la part restant à imputer (BOI-IR-RICI-230-20-10 au IV-A § 90).

La circonstance que le contribuable ayant bénéficié de la réduction d'impôt transfère son domicile fiscal hors de France au cours de la période de l'engagement de location n'est pas de nature à entraîner la remise en cause de l'avantage fiscal obtenu jusqu'à la date de ce transfert. Pendant les périodes d'imposition au cours desquelles le contribuable n'est pas considéré comme fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI, la réduction d'impôt ne peut être imputée et ne peut faire l'objet d'aucune imputation ultérieure.

133-11-1

Les différentes modalités de remise en cause selon l'origine du non-respect sont les suivantes :

	Modalité de remise en cause
Non-respect des conditions initiales	L'impôt sur le revenu des années au titre desquelles la réduction d'impôt a été pratiquée est majoré du montant de cette réduction.
Non-respect des conditions au cours de la période d'engagement de location	L'impôt sur le revenu de l'année au cours de laquelle intervient l'événement entraînant la déchéance de l'avantage fiscal est majoré du montant total de la réduction d'impôt obtenue. Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit au plus tard avant le 31 décembre de la troisième année suivant celle de la survenance de l'événement entraînant la déchéance de la réduction d'impôt. Le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration.

Les droits supplémentaires sont assortis de l'intérêt de retard et de la majoration de 10 % prévus, respectivement, par l'article 1727 du code général des impôts (CGI) et par l'article 1758 A du CGI et, en cas de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses du contribuable,

de l'application des majorations prévues aux a et c de l'article 1729 du CGI.

Remarque : Sans préjudice des précisions apportées en cas de non-respect des conditions au cours de la période d'engagement de location, il est précisé qu'en cas d'interruption de la location pendant une durée supérieure à douze mois (durée supérieure à la période de vacance admise précisée au BOI-IR-RICI-230-20-20 au III-A § 40), la remise en cause intervient au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'expiration de cette période de douze mois. Dans cette situation, l'impôt sur le revenu de l'année au cours de laquelle intervient cet événement est majoré du montant total de la réduction d'impôt obtenue.

F. Obligations des contribuables et des sociétés

133-12

1. Pour les logements acquis directement par le contribuable

Le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt est tenu de joindre, selon le cas, à sa déclaration des revenus de l'année n° **2042** d'achèvement du logement ou des travaux, ou de son acquisition si elle est postérieure une note annexe établie conformément au modèle d'engagement de location à produire par les propriétaires de logements figurant au BOI-LETTRE-000013 comportant divers renseignements le concernant ainsi que le logement concerné, l'engagement de location, la location elle-même, les modalités de calcul de la réduction d'impôt, ainsi qu'une copie du bail et une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du ou des locataires établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location. Lorsque le logement n'est pas loué au moment du dépôt de la déclaration des revenus de l'année d'achèvement de l'immeuble ou des travaux, ou de son acquisition si elle est postérieure, ce document est joint à la déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle le bail est signé. En cas de changement de locataire au cours de la période d'engagement de location, le contribuable joint à sa déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle le changement est intervenu, une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du ou des locataires entrant dans les lieux établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location.

Les contribuables sont également tenus de fournir des documents spécifiques en fonction de la nature de l'investissement ou de la nature de la location :

Nature de l'investissement	Obligations spécifiques
Acquisition d'un logement en état futur d'achèvement	Copie de la déclaration d'ouverture de chantier mentionnée à l'article R*. 424-16 du code de l'urbanisme (ou s'il y a lieu, copie de la déclaration d'ouverture de chantier partielle) ainsi qu'une copie de la déclaration d'achèvement des travaux accompagnée d'une pièce attestant de sa réception en mairie (ou s'il y a lieu, copie de la déclaration partielle d'achèvement des travaux).
Construction d'un logement par le contribuable	Copie du dépôt de la demande de permis de construire, un document attestant de la date de l'obtention du permis de construire ainsi qu'une copie de la déclaration d'achèvement des travaux accompagnée d'une pièce attestant de sa réception en mairie.
Acquisition d'un logement qui fait l'objet de travaux concourant à la production ou à la livraison d'un immeuble neuf au sens de la TVA	Copie de la déclaration d'achèvement des travaux accompagnée d'une pièce attestant de sa réception en mairie.

Nature de l'investissement	Obligations spécifiques
Acquisition d'un logement en vue de sa réhabilitation ou d'un logement réhabilité	Les états descriptifs du logement avant et après travaux et attestations prévus au BOI-IR-RICI-230-10-30-10 au III-A-3 § 150 dont le modèle figure au BOI-ANNX-000038, ainsi que, lorsque ces états sont requis, les états prévus à l'article L. 1334-5 du code de la santé publique (CSP) et à l'article L. 1334-13 du CSP fournis par le vendeur lors de la promesse de vente ou annexés à l'acte authentique de vente du logement. Ces documents sont à joindre à la déclaration de revenus de l'année d'achèvement des travaux. Dans l'hypothèse où les travaux de réhabilitation sont achevés avant l'acquisition (cas des logements acquis réhabilités), ces documents sont à joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle le logement a été acquis. Lorsque les travaux de réhabilitation sont achevés après l'acquisition (cas des logements acquis en vue de leur réhabilitation), le contribuable doit joindre, outre les documents précités, une copie de la déclaration d'achèvement des travaux accompagnée d'une pièce attestant de sa réception en mairie.
Acquisition d'un local que le contribuable transforme en logement	Copie de la déclaration d'achèvement des travaux, accompagnée d'une pièce attestant de sa réception en mairie ainsi qu'une note précisant la nature de l'affectation précédente du local.

En cas de location via un organisme public ou privé, doit joindre à la déclaration des revenus de l'année d'achèvement de l'immeuble ou des travaux, ou de son acquisition si elle est postérieure, outre l'ensemble des documents visés ci-avant, une copie du bail conclu avec l'organisme locataire ainsi qu'une copie du contrat de sous-location faisant apparaître le montant de la redevance payée par le sous-locataire, et une copie de l'avis d'impôt sur le revenu du sous-locataire établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de sous-location (ou par mesure de tempérament une attestation du bailleur). Il est de même en cas de changement de locataire ou sous-locataire.

133-13

2. Pour les logements acquis par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés

Lorsque l'investissement est réalisé par une société, les obligations déclaratives prévues ci-avant sont identiques mais incombent à la société. Les documents à produire, qui comportent l'engagement de la société de louer les logements nus pendant une durée de neuf ans, sont joints selon le cas, à sa déclaration du résultat de l'année d'achèvement du logement ou des travaux, ou de son acquisition si elle est postérieure. L'engagement de location pris par la société doit prévoir que le loyer et les ressources des locataires n'excèdent pas les plafonds fixés par décret et que la location ne peut pas être conclue avec l'un de ses associés, un membre du foyer fiscal ou un des ascendants ou descendants de l'un des associés. Lorsqu'une même société possède plusieurs logements éligibles à l'avantage fiscal, l'engagement de location doit être pris distinctement pour chaque logement.

La société doit, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de chaque année, fournir à chacun de ses associés une attestation en double exemplaire, conformément à un modèle figurant au BOI-LETTRE-000014, justifiant, pour l'année précédente, de l'existence à son actif de logements éligibles à la réduction d'impôt et l'intégralité des renseignements nécessaires à l'identification du contribuable et au calcul de la réduction d'impôt.

Les porteurs de parts qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt doivent s'engager à conserver lesdites parts pendant la période couverte pendant l'engagement de location pris par la société. Cet engagement est établi selon le modèle d'engagement de conservation à produire par les porteurs de titres figurant au BOI-LETTRE-000015. L'engagement de conservation des titres est constaté lors du dépôt de la déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle les parts ont été souscrites ou acquises ou, si elle est postérieure, de l'année de l'acquisition, de l'achèvement de l'immeuble ou des travaux. L'engagement de conservation des titres formulé par le conjoint survivant ou assimilé doit être joint à la déclaration de revenus souscrite par ce dernier au titre de l'année du décès de son conjoint pour la période postérieure à cet événement.

Pendant la durée d'application de la réduction d'impôt, les associés joignent à chacune de leurs

déclarations des revenus un exemplaire de l'attestation établie par la société.

3. Pour les souscriptions de SCPI

Chaque année, la société joint à sa déclaration de résultat un exemplaire des documents remis aux associés ainsi qu'une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du ou des locataires établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location. Elle fait également parvenir à ses associés un document établi en double exemplaire conformément au modèle d'attestation annuelle fournie par les sociétés civiles de placement immobilier figurant au BOI-LETTRE-000016 et comportant l'intégralité des renseignements nécessaires à l'identification du contribuable et au calcul de la réduction d'impôt ainsi que les éléments rendant l'investissement éligible au dispositif. Cette attestation est ensuite jointe par le contribuable à sa déclaration de revenus n° 2042. .

Les porteurs de parts doivent s'engager à conserver les parts jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'engagement de location de la société. Cet engagement, qui doit être établi conformément au modèle d'engagement de conservation à produire par les porteurs de titres figurant au BOI-LETTRE-000015, et est constaté lors du dépôt de la déclaration des revenus au titre de laquelle les parts ont été souscrites.

Titre 11 : Réduction d'impôt accordée au titre des souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées ou de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) ou de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP)

Chapitre 1 : Souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées

(CGI, art. 199 terdecies-0 A, I à V ; CGI, ann. III, art. 46 AI bis ; et BOI-IR-RICI-90 et suivants)

136

Une réduction d'impôt peut être accordée aux contribuables domiciliés fiscalement en France qui souscrivent en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de certaines sociétés « dispositif de droit commun ».

L'article 86 de la loi de finances rectificative pour 2008 a créé un « dispositif renforcé » pour les petites entreprises en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion en augmentant les limites de plafonds annuels des versements ouvrant droit à réduction d'impôt.

Initialement prévue pour s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2006, la réduction d'impôt a été prorogée par l'article 88 de la loi de finances pour 2010 à l'égard des **versements réalisés jusqu'au 31 décembre 2012.**

Les articles 36 et 38 de la loi de finances pour 2011 ont recentré le dispositif pour limiter les situations abusives et ont amélioré le financement de certains secteurs d'activités.

Enfin, l'article 74 de la loi de finances pour 2013 **a prorogé** la réduction d'impôt pour les versements réalisés jusqu'au 31 décembre 2016. Des aménagements à ce dispositif sont également apportés par les articles 75 et 76 de cette même loi de finances pour 2013.

Remarque : Voir également RES N° 2010/62 au BOI-PAT-ISF-40-30-10-10, et RES N° 2012/36 au BOI-PAT-ISF-40-30-10-20.

A. Champ d'application

(BOI-IR-RICI-90-10 et suivants)

I. Personnes concernées

Les contribuables doivent :

- être fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI étant précisé que les contribuables non résidents (dits « non-résidents Schumacker »), assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France au sens de la jurisprudence de la CJUE (arrêt du 14 février 1995, affaire C-279/93, Schumacker), peuvent également bénéficier de la réduction d'impôt.

- souscrire au capital d'une société éligible dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ;

- souscrire directement en qualité de personnes physiques.

Remarque : Toutefois, pour les souscriptions réalisées par des clubs d'investissement constitués entre personnes physiques sous forme d'indivision, chaque membre d'un club peut bénéficier de la réduction d'impôt à concurrence de la fraction de sa souscription représentative de parts ou actions des PME éligibles.

II. Sociétés bénéficiaires des souscriptions

1. Souscriptions directes (BOI-IR-RICI-90-10-20 et suivants)

a. Conditions résultant du dispositif de droit commun

Pour les versements réalisés depuis le 1er janvier 2007, le bénéfice de l'avantage fiscal est subordonné au respect, par la société bénéficiaire de la souscription, des conditions suivantes :

- les titres de la société ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger ;

- la société exerce directement une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, ou agricole, à l'exclusion des activités procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production, des activités financières, des activités de gestion de patrimoine mobilier définie à l'article 885 O quater du CGI et des activités immobilières. Toutefois, les exclusions relatives à l'exercice d'une activité financière ou immobilière ne sont pas applicables :

  - aux holdings animatrices qui participent activement à la conduite de la politique du groupe et au contrôle de leurs filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne, des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers,
  - aux entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail ;

  Remarque : Jusqu'au 31 décembre 2010, la condition tenant à la nature de l'activité exercée prévue ci-dessus n'est pas exigée en cas de souscription au capital d'entreprises solidaires.

- la société n'exerce pas une activité de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil, depuis le 29 septembre 2010 ;

- les actifs de la société ne sont pas constitués de façon prépondérante de métaux précieux, d'œuvres d'art, d'objets de collection, d'antiquités, de chevaux de course ou de concours ou, sauf si l'objet même de son activité consiste en leur consommation ou en leur vente au détail, de vins ou d'alcools ;

- les souscriptions au capital de la société confèrent aux souscripteurs les seuls droits résultant de la qualité d'actionnaire ou d'associé, à l'exclusion de toute autre contrepartie notamment sous la forme de tarifs préférentiels ou d'accès prioritaire aux biens produits ou aux services rendus par la société ;

- la société n'accorde aucune garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions ;

- la société compte au moins deux salariés à la clôture de l'exercice qui suit la souscription ayant ouvert droit à la présente réduction ou un salarié si elle est soumise à l'obligation de s'inscrire à la chambre de métiers et de l'artisanat ;

- la société **a son siège social** dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

- la société **est soumise à l'impôt sur les sociétés** dans les conditions de droit commun ou y serait soumise dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France ;

- la société **doit répondre à la définition des petites et moyennes entreprises** au sens communautaire(annexe I au règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'État en faveur des petites et

moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004 du 25 février 2004);

- la société vérifie, depuis le 1er janvier 2012, les conditions mentionnées aux 2° et 3° du II de l'article 239 bis AB du CGI ainsi qu'aux b et c du VI quinquies de l'article 199 terdecies-0 A du CGI. Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables aux entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail.

b. Conditions résultant du dispositif renforcé

Pour les avantages **octroyés** depuis le 1er janvier 2009, la société doit satisfaire à la définition des PME qui figure à l'annexe I du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

La **société bénéficiaire des souscriptions éligibles** au « dispositif renforcé » doit également remplir les conditions spécifiques suivantes.

Elle doit :

- employer moins de cinquante salariés ;

- avoir réalisé un chiffre d'affaires annuel ou avoir un total de bilan inférieur à dix millions d'euros ;

- avoir été créée depuis moins de cinq ans ;

- répondre à la définition d'une société en phase d'amorçage, en phase de démarrage ou en phase d'expansion ;

- ne pas être qualifiable d'entreprise en difficulté telles que définies au c du VI quinquies de l'article 199 terdecies-0 A du CGI auquel renvoie le g du 2° du I du même article ;

- ne pas relever des certains secteurs d'activité comme la construction navale, l'industrie houillère, la sidérurgie.

Sur les modalités d'appréciation de cette qualité de PME, voir également, RES N° 2009/40 au BOI-PAT-ISF-40-30-10-20.

2. Souscriptions indirectes (« dispositif de droit commun » et « dispositif renforcé »)(BOI-IR-RICI-90-10-30)

L'article 59 de la loi de finances pour 2007 a élargi le bénéfice de la réduction d'impôt aux souscriptions au capital de PME opérationnelles réalisées par l'intermédiaire d'une société holding.

Ainsi, pour les versements réalisés depuis le 1er janvier 2007, l'avantage fiscal **trouve également à s'appliquer** lorsque la société holding bénéficiaire de la souscription remplit les conditions suivantes :

- la société holding vérifie l'ensemble des conditions prévues au 1, à l'exception de celle tenant à son activité ;

- la société holding a pour objet social exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant les activités éligibles.

L'article 38 de la loi de finances pour 2011 a accru le nombre de conditions nécessaires pour permettre à une société holding animatrice bénéficiaire de la souscription de bénéficier de l'avantage fiscal.

Pour les versements au titre des souscriptions effectués depuis le 1er janvier 2011, la société holding bénéficiaire de la souscription doit :

- ne pas compter plus de cinquante associés ou actionnaires. Pour les souscriptions réalisées depuis le 1er janvier 2012, cette condition ne s'applique pas si la société détient exclusivement des participations dans une société exerçant une des activités mentionnées au deuxième tiret du a du 1 ci-dessus dont le capital est détenu pour 10 % au moins par une ou plusieurs sociétés coopératives ou par l'une de leurs unions ;

- avoir exclusivement pour mandataires sociaux des personnes physiques ;

- communiquer à chaque investisseur, avant la souscription de ses titres, un document d'information précisant notamment la période de conservation des titres pour bénéficier de l'avantage fiscal, les modalités prévues pour assurer la liquidité de l'investissement au terme de la durée de blocage, les risques de l'investissement et la politique de diversification des risques, les règles d'organisation et de prévention des conflits d'intérêt, les modalités de calcul et la décomposition de tous les frais et commissions, directs et indirects, ainsi que le nom du ou des prestataires de services d'investissement chargés du placement des titres (Décret n° 2011-924 du 1er août 2011 modifié par le décret n° 2012-465 du 10 avril 2012). Le décret n° 2012-465 du 10 avril 2012 fixe les conditions dans lesquelles les investisseurs **sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions**, directs

et indirects, qu'ils supportent et celles dans lesquelles ces frais sont encadrés (CGI, ann. III, art. 299 octies A et arrêté du 10 avril 2012 publié au JO du 12 avril).

Pour l'application de cette obligation d'information annuelle, sont assimilées aux sociétés concernées, les sociétés dont la rémunération provient principalement de mandats de conseil ou de gestion obtenus auprès de redevables effectuant les versements, lorsque ces mandats sont relatifs à ces mêmes versements.

III. Souscriptions éligibles (« dispositif commun » et « dispositif renforcé »)

(BOI-IR-RICI-90-10-10)

Les versements doivent constituer des souscriptions au capital initial ou aux augmentations de capital et être effectuées en numéraires (espèces, compensation avec une créance liquide et exigible sur la société, conversion ou remboursement d'obligations souscrites ou acquises de précédents porteurs sur le marché obligataire). Ainsi, les versements doivent constituer des souscriptions au capital, c'est-à-dire des souscriptions sous forme de titres de capital (actions ou actions de préférence) ou de parts sociales.

Il s'en suit que les apports en compte courant et les souscriptions ou acquisitions de titres donnant accès au capital (obligations convertibles ou échangeables en actions, bons de souscription d'actions etc.) ou d'obligations ne constituent pas en principe des souscriptions au capital.

Précisions :

1 - S'agissant des bons de souscription d'actions, il est admis que la valeur des bons de souscription d'actions émis conjointement à un titre de capital soit comprise dans l'assiette de la réduction d'impôt sur le revenu afférente à la souscription des titres de capital. En revanche, les souscriptions de bons de souscription d'actions émis de manière autonome ne sont pas en tant que telles éligibles à la réduction d'impôt sur le revenu. Bien entendu, si ces bons sont ultérieurement exercés, la souscription des actions issues de l'exercice des bons ouvre droit à la réduction d'impôt sur le revenu.

2 - En cas de souscription à une augmentation de capital, le montant de la souscription retenu pour le calcul des réductions d'impôt sur le revenu et d'ISF est égal au nombre de titres souscrits multiplié par leur prix d'émission, c'est-à-dire leur valeur nominale augmentée, le cas échéant, de la prime d'émission unitaire (RM Domergue n° 8034, JO AN du 17 juin 2008 p. 5150).

3- Ppour le cas particulier d'une augmentation de capital accompagnée d'une cession de titres existants, voir BOI-IR-RICI-90-10-10 au II

B. Modalités d'application

(BOI-IR-RICI-90-20 et suivants)

136-2

I. Base de la réduction d'impôt (BOI-IR-RICI-90-20-10)

1. Principe

La base de la réduction d'impôt sur le revenu est constituée par le **total des versements effectués** au cours d'une **même année civile** au titre des souscriptions éligibles.

Ainsi, lorsque la date de libération effective des fonds par les souscripteurs intervient postérieurement à la date de souscription, les réductions d'impôt sur le revenu doivent être pratiquées sur le montant des versements libérés retenus dans la limite du plafond annuel.

Remarque : En cas de participation à une opération comprenant à la fois une augmentation de capital et une cession de titres existants (BOI-IR-RICI-90-10-10 au II § 50), seule est prise en compte dans la base de calcul de la réduction d'impôt sur le revenu la part du versement réalisé au titre de cette opération affectée à l'augmentation de capital.

2. Cas particulier : souscriptions au capital de sociétés holding

a. Dispositif de droit commun

En cas de versements effectués depuis le 1er janvier 2007 au titre de souscriptions au capital d'une société holding, le montant du versement retenu dans la base de la réduction d'impôt est proportionnel aux souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital réalisés par la société holding dans des PME opérationnelles non cotées.

b. Dispositif renforcé

En cas de versements effectués depuis le 1er janvier 2009 au titre de souscriptions au capital d'une société holding, le montant des versements retenus dans la base de la réduction d'impôt sur le revenu relative au dispositif renforcé **est proportionnel** au montant des **versements effectués** par la société holding au titre des souscriptions répondant aux conditions énoncées ci-dessus.

II. Plafond annuel de la réduction d'impôt

1. Nouvelle limite de droit commun pour les versements effectués depuis le 1er janvier 2012

L'article 18 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a prévu une **nouvelle limite de droit commun** pour les versements effectués depuis le 1er janvier 2012.

Les versements sont retenus dans la limite annuelle de :

- **50 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;

- **100 000 €** pour les couples soumis à imposition commune.

2. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011

Pour les limites des plafonds annuels en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011, deux dispositifs coexistaient : un de droit commun et un dit renforcé. Ces deux dispositifs comportaient, notamment, des limites de plafonds de dépenses différentes.

Rappel sur les dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011 pour les souscriptions au capital de sociétés de holding.

• Limite de droit commun pour les versements effectués jusqu'au 31 décembre 2011 « dispositif de droit commun ».

Les versements étaient retenus dans la limite annuelle de :

- 20 000 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;

- 40 000 € pour les couples soumis à imposition commune.

• Limite majorée applicable à certains versements effectués du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2011 « dispositif renforcé ».

Pour les versements effectués du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2011 au titre des souscriptions en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés respectant les conditions mentionnées au I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI, aux 2° et 3° du II de l'article 239 bis AB du CGI et jusqu'au 12 octobre 2010, aux f et g du 1 du I de l'article 885-0 V bis du CGI ou depuis le 13 octobre 2010, aux b et c du VI quinquies de l'article 199 terdecies-0 A du CGI, ces limites annuelles étaient portées respectivement à :

- 50 000 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés ;

- 100 000 € pour les contribuables mariés soumis à imposition commune.

• Précisions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011.

Le caractère exclusif de l'un ou l'autre des dispositifs, de « droit commun » ou « droit renforcé » ne s'appliquait que pour un même montant investi. La réduction d'impôt était calculée sur le montant total des versements mentionnés aux II et II bis de l'article 199 terdecies-0 A du CGI, retenus dans leur limite annuelle respective. Le montant total ainsi déterminé ne pouvait excéder les limites majorées. La fraction des versements pour laquelle le contribuable entendait bénéficier de la réduction d'impôt dans la limite de droit commun ne pouvait ouvrir droit à la réduction d'impôt dans la limite majorée, et inversement.

III. Report de la fraction excédentaire

1. Principe

La fraction des versements annuels réalisés qui excède les limites, mentionnées au 1 du II ci-dessus ouvre droit à la réduction d'impôt au titre des quatre années suivantes.

Si au titre de ces années suivantes, le contribuable procède à de nouveaux versements, les excédents non encore utilisés reportés en avant au titre des années précédentes ouvrent droit à réduction avant les versements de l'année considérée. Pour les années suivantes, le report s'effectue en utilisant d'abord les excédents non utilisés les plus anciens.

2. Cas particulier pour le report lié à l'abaissement du plafonnement global de certains avantages fiscaux

Pour les versements afférents aux souscriptions effectuées **à compter du 1er janvier 2013,** la réduction de l'impôt dû procurée qui excède le plafonnement global des avantages fiscaux de 10 000 €

(CGI, art. 200-0 A, 1-al. 1Er et cf. n° 101-1) peut être reportée sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

Pour la détermination de cet excédent au titre d'une année, il est tenu compte de la réduction d'impôt accordée au titre des versements réalisés au cours de l'année concernée et des versements en report mentionnés ci-dessus ainsi que des reports de la réduction d'impôt constatés au titre d'années antérieures (CGI, art. 199 terdecies-0 A, II).

Remarque sur l'absence de report de l'ancien dispositif renforcé : Ce report n'était pas applicable au titre des souscriptions effectuées du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2011 qui étaient éligibles à la limite majorée. Le mécanisme du report sur les quatre années suivantes de la fraction des versements qui excédait la limite annuelle de versements, ne s'appliquait pas pour le dispositif renforcé. Ainsi, par exemple, un contribuable célibataire qui faisait valoir son droit à réduction d'impôt sur le titre du « dispositif renforcé » pour un versement annuel de 60 000 € bénéficiait d'une réduction d'impôt sur le revenu sur la base de 50 000 € au titre de l'année du versement, sans possibilité de report des 10 000 € restants au cours des années suivantes.

IV. Taux de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est égale à **18 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (22 % en 2011 ; 25 % antérieurement) de la base définie ci-dessus.

V. Année d'imputation de réduction d'impôt

1. En cas de souscriptions directes au capital initial ou aux augmentations de capital de PME non cotées

Le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des années au cours desquelles il procède au versement, total ou partiel, de la souscription.

2. En cas de souscriptions indirectes, par l'intermédiaire d'une société holding, au capital initial ou aux augmentations de capital de PME opérationnelles non cotées

Le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'année de la clôture de l'exercice de la société holding au cours duquel il a procédé au versement de tout ou partie de sa souscription au capital de PME non cotées.

Tolérance administrative : lorsque l'exercice de la société holding ne coïncide pas avec l'année civile, il est admis que le contribuable puisse bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu au titre de l'année civile au cours duquel est intervenu le versement de sa souscription au capital de la société holding si les conditions suivantes sont remplies ;

- la société holding procède, avant la fin de ladite année civile, au versement de la totalité des souscriptions qu'elle a reçues, au titre de l'opération à laquelle le contribuable a participé, au capital de PME non cotées ;

- et les versements du contribuable et de la société holding interviennent au cours du même exercice.

VI. Ordre d'imputation de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne peut pas s'imputer sur les impositions à taux proportionnel.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt brut, la fraction non imputée de cette réduction ne peut donner lieu à remboursement ou à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

C. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux jusqu'au 31 décembre 2010

(BOI-IR-RICI-90-20-20-30)

136-3

Concernant la règle de non-cumul des avantages fiscaux applicables depuis 2011 et l'application de l'encadrement communautaire dit « de minimis », voir cf. nos 141 et 142.

Pour mémoire, afin de bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des souscriptions au

capital de PME entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2010, le contribuable **ne devait pas avoir demandé**, **au titre des mêmes souscriptions (l'exclusivité des réductions d'impôt sur le revenu et des autres réductions ou déductions s'applique pour un même montant investi par le contribuable)**, le bénéfice de l'un des avantages fiscaux suivants :

- déduction des intérêts des emprunts contractés pour souscrire au capital d'une société nouvelle (CGI, art. 83, 2° quater) ;

- déduction des souscriptions au capital des SOFIPECHE (CGI, art. 163 duovicies) ;

- réduction d'impôt sur le revenu accordée au titre des souscriptions effectuées au capital des sociétés pour le financement d'œuvres cinématographiques et audiovisuelles (SOFICA ; CGI, art. 199 unvicies) ;

- réductions d'impôt sur le revenu prévues en faveur des contribuables qui réalisent des investissements dans les départements et territoires d'outre-mer (CGI, art. 199 undecies A).

La règle du non-cumul était appréciée pour une société déterminée au regard de chacune des souscriptions effectuées par une même personne soit au capital initial, soit aux augmentations de capital. Elle s'appliquait à la totalité de la souscription, y compris la fraction des versements qui excédait les limites retenues pour le calcul de l'avantage fiscal.

Par ailleurs, lorsque le souscripteur avait obtenu le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu à raison d'une souscription, il ne pouvait pas placer les actions ou parts correspondant à sa souscription sur un plan d'épargne en actions (PEA) prévu à l'article 163 quinquies D du CGI, ni sur un des plans d'épargne salariale prévus par les dispositions du code du travail (plan d'épargne d'entreprise (PEE), plan d'épargne interentreprises (PEI), plan partenarial d'épargne salariale volontaire (PPESV).

De plus, les souscriptions financées au moyen de l'aide financière de l'État exonérée en application du 35 de l'article 81 du CGI de même que les souscriptions au capital de sociétés unipersonnelles d'investissements à risque (SUIR) n'ouvraient pas droit à la réduction d'impôt.

Jusqu'au 31 décembre 2013, un contribuable ayant bénéficié de la réduction d'impôt sur le revenu lors de la souscription au capital d'une société bénéficiant du statut de jeune entreprise innovante (JEI) au sens de l'article 44 sexies-0 A du CGI ne pouvait pas, pour la même souscription, bénéficier également de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue au 7 du III de l'article 150-0 A du CGI à hauteur de la plus-value réalisée lors de la cession des titres de cette JEI. Ainsi, s'il demandait, lors de la cession des titres de la JEI, à bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu susvisée, une reprise de la totalité des réductions d'impôt sur le revenu obtenues lors de la souscription des titres cédés était pratiquée au titre de l'année de la cession. **À compter du 1er janvier 2014**, cette disposition **est supprimée** (CGI, art. 199 terdecies-0 A, IV-dernier alinéa supprimé par le R du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

D. Remise en cause de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-90-30)

136-4

Le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu obtenu dans le cadre du dispositif renforcé est définitivement acquis si les titres souscrits sont conservés jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle la souscription a été réalisée par le contribuable, ou si les titres souscrits ne font pas l'objet d'un remboursement pendant cette même période (RES N° 2011/31 au BOI-IR-RICI-90-30).

Précisions :

1 - Pour les titres de sociétés cotées sur un marché non réglementé, cf. BOI-IR-RICI-90-30 au I-A-2.

2 - Pour les sociétés holdings, la réduction d'impôt sur le revenu est remise en cause si, au cours des cinq années qui suivent celle de la souscription par le contribuable des titres de la société holding :

- ce dernier cède les titres de la société holding ou lesdits titres lui sont remboursés ;

- ou la holding cède les parts ou actions reçues en contrepartie de sa souscription au capital de PME opérationnelles non cotées ou lesdites parts ou actions lui sont remboursées.

3 - les opérations d'offres publiques d'échange, de fusion ou de scission sont considérées comme des opérations intercalaires. Elles sont donc sans incidence sur les réductions d'impôt sur le revenu précédemment obtenues par le souscripteur des titres remis à l'échange dans le cadre de ces opérations. Dans cette situation, l'obligation de conservation des titres échangés est toutefois transférée sur les titres reçus en échange. La cession de ces derniers dans les cinq ans qui suivent l'année de la souscription par le contribuable des titres remis à l'échange (titres dont la

souscription a donné lieu à la réduction d'impôt sur le revenu) entraîne la reprise des réductions d'impôt sur le revenu obtenues. Cette tolérance s'applique également au niveau de la société holding en cas de souscriptions indirectes au capital de PME opérationnelles non cotées.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu est remis en cause en cas de remboursement des apports aux souscripteurs avant le 31 décembre de la dixième année suivant celle de la souscription. En revanche, le délai de conservation des titres est inchangé et court donc jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription.

Remarque : Toutefois, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013, cette reprise ne s'applique pas, avant le 31 décembre de la dixième année suivant celle de la souscription, aux parts investies **dans des entreprises solidaires** mentionnés à l'article L. 3332-17-1 du code du travail et agréées en vertu du même article avant le 31 décembre 2012, ainsi que dans des établissements de crédit dont 80 % de l'ensemble des prêts et des investissements sont effectués en faveur d'entreprises solidaires pour lesquelles le remboursement doit intervenir après le 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription.

Les reprises s'effectuent au titre de l'année de la cession ou du remboursement des titres reçus en contrepartie de leur souscription par le contribuable ou la société holding (en cas d'investissement indirect). La reprise doit donc être effectuée en cas de dissolution totale ou partielle (*dissolution amiable*) de la société avant l'expiration du délai de cinq ans, sauf lorsque la dissolution fait suite à la *liquidation judiciaire* de la société.

Il n'y a aucune **remise en cause** de la réduction d'impôt en cas de licenciement (la rupture conventionnelle du contrat de travail n'est pas assimilée à un licenciement), d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, du décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune ou, depuis le 1er janvier 2011, de la liquidation judiciaire de la société.

Il **en est de même en cas de donation** à une personne physique sous certaines conditions, et depuis le 1er janvier 2011, si le donataire ne bénéficie pas du remboursement des apports avant le 31 décembre de la dixième année suivant celle de la souscription.

136-5

En cas de **modification de la situation matrimoniale** des contribuables, le plafond de reprise est alors déterminé comme suit :

- cession de titres après le mariage ou la conclusion du PACS : il y a lieu de faire masse des avantages obtenus par les époux sur la base de la totalité des titres de même nature acquis séparément et conjointement ;

- cession de titres après le divorce ou la rupture du PACS ou après la séparation des conjoints ou partenaires ou l'abandon du domicile conjugal de l'un d'entre eux et dès lors que ceux-ci font l'objet d'impositions distinctes : il convient de totaliser les avantages obtenus à concurrence des titres qui appartiennent en propre au contribuable et, lorsque celui-ci était marié sous le régime de la communauté de biens, de ceux qui lui ont été attribués lors de la dissolution de la communauté de biens.

136-5-1

Les reprises s'effectuent au titre de l'année de la cession ou du remboursement des titres reçus en contrepartie de leur souscription par le contribuable ou la société holding (en cas d'investissement indirect). La reprise est donc donc être effectuée en cas de dissolution totale ou partielle (*dissolution amiable*) de la société avant l'expiration du délai de cinq ans, sauf lorsque la dissolution fait suite à la *liquidation judiciaire* de la société.

E. Obligations déclaratives des sociétés et des souscripteurs

(BOI-IR-RICI-90-40)

Les obligations déclaratives incombant aux souscripteurs et aux sociétés bénéficiaires des souscriptions sont fixées par l'article 46 AI bis de l'annexe III au CGI.

136-6

1. Concernant les sociétés

Pour les sociétés opérationnelles (dont les holdings opérationnelles) non cotées, la société délivre aux souscripteurs qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu un état individuel qui mentionne les renseignements utiles concernant la société et la souscription réalisée et

précise que la société remplit les conditions mentionnées aux c, d et e du 2° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI (conditions tenant au régime d'imposition et à l'activité de la société, ainsi qu'au respect par cette dernière de la définition communautaire de la PME). Concernant les holdings, ces dernières fournissent également un état individuel détaillant chaque souscription en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital réalisée par la société holding dans des PME opérationnelles non cotées avec les capitaux qu'elle a reçus au titre de la constitution de son capital initial ou de l'augmentation de son capital et à laquelle le contribuable a souscrit, et ce avant la date de clôture de l'exercice au cours duquel ce dernier a procédé au versement de tout ou partie de sa souscription.

Pour les sociétés cotées sur un marché organisé, afin de permettre à ses souscripteurs de bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu, la société cotée sur un marché organisé doit s'engager, dans le prospectus prévu par la directive 2003/71/CE du Parlement européen et du Conseil du 4 novembre 2003, à vérifier les conditions prévues au 2° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI, s'il s'agit d'une société exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, ou agricole ; et les conditions prévues au 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI, s'il s'agit d'une société holding.

A défaut de prospectus, elle délivre au contribuable l'état individuel mentionné ci-avant comme pour **les sociétés opérationnelles non cotées**.

En revanche les contribuables qui souscrivent au capital de sociétés holding cotées sur un marché organisé doivent informer la société au capital de laquelle ils ont souscrit qu'ils entendent bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu, afin que celle-ci leur délivre un état individuel qui fait apparaître les éléments permettant de déterminer l'assiette de la réduction d'impôt sur le revenu dont bénéficiera le contribuable (obligations identiques aux holdings opérationnelles non cotées) .

De manière générale, les holdings ont une obligation d'information à l'égard des investisseurs préalablement à la souscription des titres concernant la période de conservation des titres permettant de bénéficier de l'avantage fiscal ; les modalités prévues pour assurer la liquidité de l'investissement au terme de la durée de blocage ; les risques générés par l'investissement et la politique de diversification des risques ; les règles d'organisation et de prévention des conflits d'intérêts ; les modalités de calcul et la décomposition de tous les frais et commissions, directs et indirects ; le nom du ou des prestataires de services d'investissement chargés du placement des titres. A défaut elle est redevable d'une amende égale à 10 % du montant des souscriptions qui ont ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt sur le revenu. Le montant de cette amende est plafonné aux sommes dues à la société holding au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné (article 1763 C du CGI).

De même l'article 38 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 a créé une nouvelle obligation d'information de l'administration à la charge des intermédiaires, qu'il s'agisse des sociétés holdings ou des sociétés de gestion des fonds d'investissement, afin que celle-ci ait connaissance des investissements réalisés au titre de l'emploi des sommes versées donnant lieu à la réduction d'impôt sur le revenu. A défaut cette dernière est passible d'une amende de même montant et plafond que celle mentionnées ci-avant (article 1763 C du CGI).

Chapitre 2 : Souscriptions de parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI)

(CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI et VII ; ann. III, art. 46 AI ter et 46 AI quater ; BOI-IR-RICI-100 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 18-I-A)

137

Une réduction d'impôt peut être accordée en cas de versements effectués **jusqu'au 31 décembre 2016** au titre de souscription de parts de fonds communs de placement dans l'innovation lorsque les conditions suivantes sont remplies. Le principal objet des fonds communs de placement est de collecter de l'épargne pour investir dans des sociétés non cotées et ainsi concourir au financement en fonds propres des entreprises.

A. Conditions d'application

137-1

Sont présentées les conditions d'éligibilité à la réduction d'impôt et la définition des fonds communs de

placement dans l'innovation (FCPI).

I. Conditions d'éligibilité à la réduction d'impôt

137-2

Le bénéfice de la réduction d'impôt au titre des souscriptions en numéraire de parts de FCPI est accordée si les conditions suivantes sont remplies.

1. Versements en numéraire

La réduction d'impôt est réservée aux versements en numéraire effectués au titre de souscriptions de parts nouvelles de FCPI effectuées jusqu'au 31 décembre 2016.

2. Investissement direct

La souscription doit être réalisée directement par une personne physique fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI.

3. Détention du capital

Le souscripteur, son conjoint, leurs ascendants et descendants ne doivent pas détenir ensemble plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce pourcentage des droits à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts.

4. Engagement de conservation des parts

Le souscripteur doit prendre **l'engagement de conserver** les parts du fonds **pendant cinq ans au moins** à compter de la souscription.

II. Définition des fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI)

137-3

Les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) sont des fonds communs de placements à risques (FCPR) régis par les dispositions de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier qui fixent notamment les règles relatives à la composition de l'actif des FCPI.

Ces règles ont été modifiées à plusieurs reprises en vue notamment de les rendre compatibles avec le droit communautaire, d'élargir la nature des titres éligibles au quota d'investissement, d'accompagner la réforme des marchés boursiers et d'autoriser l'investissement indirect via des sociétés holding. Les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) sont des fonds communs de placement à risques dont l'actif est constitué (pour 70 % au moins depuis le 1er janvier 2014, 60 % auparavant) de titres financiers, de parts de société à responsabilité limitée et d'avances en compte courant.

137-3-1

Les titres, pour être pris en compte pour le calcul du quota considéré, doivent respecter les conditions suivantes :

- ne pas être admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger. Par exception à ce principe, sont toutefois éligibles au quota des FCPI, dans la limite de 20 % de l'actif de ces fonds, les titres de sociétés cotées sur un marché réglementé d'un État partie à l'Espace économique européen (EEE) et dont la capitalisation boursière est inférieure à 150 millions d'euros ;

- être émis par des sociétés ayant leur siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

137-3-2

Les sociétés, pour être prises en compte pour le calcul du quota, doivent respecter les conditions suivantes :

- être soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou en seraient passibles dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France ;

- compter moins de deux mille salariés ;

- avoir un capital qui n'est pas détenu majoritairement, directement ou indirectement, par une ou

plusieurs personnes morales ayant des liens de dépendance avec une autre personne morale ;

- remplir l'une des conditions suivantes :

- avoir réalisé, au cours de l'exercice précédent, des dépenses de recherche, définies aux a à g du II de l'article 244 quater B du CGI, représentant au moins 15 % des charges fiscalement déductibles au titre de cet exercice ou, pour les entreprises industrielles, au moins 10 % de ces mêmes charges,

- ou justifier de la création de produits, procédés ou techniques dont le caractère innovant et les perspectives de développement économique sont reconnus ainsi que le besoin de financement correspondant. Cette appréciation est effectuée pour une période de trois ans par un organisme chargé de soutenir l'innovation et désigné par décret.

Sont également éligibles au quota d'investissement considéré, les titres de capital de la société mère d'une unité économique innovante répondant aux conditions énoncées ci-dessus. La société mère doit détenir exclusivement des participations représentant au moins 75 % du capital des sociétés filiales formant l'unité économique innovante.

Par ailleurs, les FCPI constitués à compter du 1er janvier 2011 doivent respecter un sous-quota de 40 % de fonds propres, c'est-à-dire que leur actif doit être constitué à hauteur de 40 % au moins de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital ou de titres reçus en contrepartie d'obligations converties de sociétés respectant les conditions définies pour l'éligibilité au quota d'investissement mentionné ci-avant de 60 % ou 70 %.

137-3-4

Les investissements des fonds constitués après le 1er janvier 2011 ne sont pris en compte dans le quota d'investissement que s'ils sont réalisés dans des sociétés remplissant les conditions prévues aux b à b ter et au f du 1 du I de l'article 885-0 V bis du CGI (cf. n° 136-1 comme pour les souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées).

Aux termes des dispositions de l'article 18 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, le quota d'investissement de 70 % (quota exigible pour les souscriptions effectuées dans des fonds constitués à compter du 1er janvier 2014) doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard quinze mois à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder quatorze mois à compter de la date de constitution du fonds et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du quinzième mois suivant.

Précisions : **Au titre de 2013**, le quota d'investissement de 60 % doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard douze mois à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds ou huit mois après la promulgation de la loi de finances pour 2010 et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du douzième mois suivant.

Avant 2013, le quota d'investissement de 60 % doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard huit mois à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds ou huit mois après la promulgation de la loi de finances pour 2010 et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du huitième mois suivant.

137-3-5

En plus des conditions ci-avant exposées, l**es souscripteurs de parts de FCPI** doivent notamment respecter les conditions suivantes :

- le versement doit constituer une souscription de parts nouvelles ; les acquisitions de parts déjà émises n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt ;

- la souscription doit être réalisée directement par une personne physique fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI. Les souscriptions effectuées conjointement par des personnes physiques en indivision ouvrent droit à l'avantage fiscal à concurrence de leur part dans l'indivision. Tel serait également le cas d'un club d'investissement constitué par des personnes physiques sous la forme d'une indivision et dont chaque membre pourrait bénéficier de la réduction d'impôt à concurrence de la fraction de sa souscription représentative de parts de FCPI éligibles ;

- le souscripteur, son conjoint, leurs ascendants et descendants ne doivent pas détenir ensemble plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce pourcentage des droits à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts.

Pour apprécier si cette dernière condition est remplie, il convient de tenir compte :

- des participations détenues directement par le souscripteur et les autres membres du groupe familial dans les bénéfices de la société dont les titres figurent à l'actif du FCPI ;

- des participations détenues indirectement par l'intermédiaire du fonds ou par l'intermédiaire d'un autre fonds, société ou groupement .

137-3-6

Les investissements réalisés par les fonds d'investissement constitués après le 1er janvier 2011 sont soumis à **encadrement communautaire** (ceux constitués avant le 1er janvier 2011 ne sont pas soumis à encadrement communautaire).

A cet effet, cet article 38 a ajouté aux conditions générales d'éligibilité au bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu trois conditions supplémentaires qui transposent celles prévues par la doctrine communautaire relative aux aides en capital-investissement au profit des petites et moyennes entreprises (lignes directrices concernant les aides d'État visant à promouvoir les investissements dans les petites et moyennes entreprises - JOUE du 18 août 2006, n° 2006/C 194/02).

Ces conditions spécifiques, prévues aux troisième, quatrième et cinquième alinéa du VI quinquies de l'article 199 terdecies-0 A du CGI, sont relatives aux phases de développement des sociétés bénéficiaires des versements, à leur activité et au montant total de versements dont elles sont susceptibles de bénéficier.

Lorsque ces conditions ne sont pas cumulativement satisfaites par la société, le VI quinquies de l'article 199 terdecies-0 A du CGI prévoit que le bénéfice de l'avantage est subordonné au respect des règlements européens prévoyant les aides **de minimis** : règlement (CE) n° 1998/2006 du 15 décembre 2006 et règlement (CE) n° 1535/2007 du 20 décembre 2007 visant le secteur de la production de produits agricoles, exclu du règlement du 15 décembre 2006.

Sur ce point se reporter au VII du BOI-IR-RICI-100.

B. Modalités d'application

137-4

Il est fait état de la base et du montant de la réduction d'impôt, des obligations déclaratives des contribuables et des gestionnaires des fonds, de la remise en cause de la réduction d'impôt, des précisions et de la règle de non-cumul avec d'autres avantages fiscaux.

I. Base et montant de la réduction d'impôt

137-5

1. Pour les souscriptions réalisées depuis le 1er janvier 2002

Les versements (frais de souscription compris jusqu'au 31 décembre 2010) sont retenus dans la limite annuelle de :

- **12 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés ;

- **24 000 €** pour les couples soumis à imposition commune.

Exemple de prise en compte des frais de souscription en cas de souscription de parts de FCPI ouvrant droit à la réduction d'ISF et à celle d'impôt sur le revenu.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, ces versements effectués au titre des souscriptions **sont retenus après imputation** des droits ou frais d'entrée.

2. Taux de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est égale à **18 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (22 % en 2011 ; 25 % antérieurement) de la limite annuelle précitée ci-dessus.

II. Obligations déclaratives

137-6

Les obligations déclaratives incombant aux porteurs de parts ainsi qu'aux gérants et dépositaires des fonds sont précisées aux articles 46 AI ter et 46 AI quater de l'annexe III au CGI.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, le décret n° 2011-924 du 1er août 2011 fixe les conditions dans lesquelles les porteurs de parts sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions, directs et indirects, qu'ils supportent et celles dans lesquelles ces frais sont

encadrés (CGI, ann. III, art. 299 octies A ; Arrêté du 1er août 2011 publié au JO du 3 août).

137-6-1

1. Obligations de la société de gestion d'un FCPI ou le dépositaire des actifs de ce fonds

La société de gestion ou le dépositaire agissant pour le compte de la société de gestion informe la direction des finances publiques dans le ressort de laquelle il souscrit sa déclaration de résultats, de la constitution d'un FCPI ou, le cas échéant, de la transformation d'un fonds commun de placement existant en FCPI (cette déclaration doit intervenir dans le mois qui suit la création ou la transformation du fonds). Elle adresse également à l'appui du bilan et du compte de résultats, un état de chacun des inventaires semestriels de l'actif du FCPI et un état récapitulatif des sociétés financées. Au plus tard le 16 février de l'année suivant celle de la souscription, est adressé aux souscripteurs qui lui ont fait connaître leur intention de bénéficier de la réduction d'impôt, un état individuel qui mentionne les renseignements utiles au bénéfice du dispositif (les parts ouvrant droit à cet avantage sont alors inscrits sur un compte spécial).

> **Remarque** : L'article 38 de la loi n°2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 a prévu également, lorsque l'investissement est réalisé par l'intermédiaire d'un fond d'investissement , que les souscripteurs doivent être informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions relatifs à la commercialisation, au placement et la gestion, directs et indirects, qu'ils supportent et des des conditions dans lesquelles ces frais sont encadrés.

Lorsque le FCPI ou le souscripteur cesse de remplir une condition permettant de bénéficier de la réduction d'impôt au cours des cinq années qui suivent la souscription des parts, notamment en cas de cession ou de rachat dans ce délai des parts dont la souscription a ouvert droit à réduction d'impôt, la société de gestion du fonds ou le dépositaire des actifs de ce fonds adresse à la direction des finances publiques du domicile du souscripteur (ainsi qu'au souscripteur) un état individuel faisant état, outre les informations indiquées ci-dessus, la nature de la condition qui cesse d'être remplie ainsi que, le cas échéant, le nombre des parts cédées ou rachetées, le montant et la date de la cession ou du rachat. Cet état doit être délivré avant le 16 février de l'année qui suit celle de la survenance de l'événement entraînant la remise en cause de la réduction d'impôt.

2. Obligations des souscripteurs

Les personnes physiques qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt prennent l'engagement de conserver les parts du FCPI pendant cinq ans au moins à compter de leur souscription. Cet engagement est formalisé dans l'acte ou le bulletin de souscription des parts. Sur le même document, le souscripteur déclare ne pas détenir avec les membres de son groupe familial plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce montant à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts.

Les contribuables qui demandent à bénéficier de la réduction d'impôt doivent joindre à leur déclaration de revenus n° **2042**, l'état individuel, qui leur est fourni par le fonds auprès duquel ils ont souscrit des parts, ainsi qu'une copie de l'engagement de conservation des parts de FCPI souscrites.

III. Remise en cause de la réduction d'impôt

137-7

La réduction d'impôt est susceptible d'être remise en cause lorsqu'au cours des cinq années qui suivent la souscription des parts d'un FCPI, l'actif du fonds cesse de remplir le quota d'investissement ou lorsque le souscripteur cesse de remplir la condition de détention des parts de fonds ou ne respecte pas l'engagement pris de conserver les parts de fonds pendant cinq au moins à compter de leur souscription.

Toutefois, aucune reprise n'est effectuée lorsque la cession ou le rachat des parts d'un FCPI intervenant avant l'expiration du délai de cinq ans de conservation de ces parts résulte du décès, de l'invalidité (correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale) ou du licenciement du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune (la rupture conventionnelle du contrat de travail n'est pas assimilée à un licenciement).

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, le dispositif de la réduction d'impôt au titre de souscriptions de parts de fonds communs de placement dans l'innovation ne s'applique pas aux parts de FCPI qui donnent lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds, attribuées en fonction de la qualité de la personne (CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI-4).

137-8

Remarque : Les parts de FCPI dont la souscription a ouvert droit à la présente réduction d'impôt peuvent, depuis le 1er janvier 2002, figurer dans un plan d'épargne en actions (PEA).

IV. Règle de non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

137-9

Les mêmes cas de non-cumul que ceux prévus au titre des versements effectués au titre des souscriptions directes ou **via** une société holding s'appliquent pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue pour la souscription de part de FCPI constitués à compter du 1er janvier 2011 (**Concernant la règle de non-cumul des avantages fiscaux applicables depuis 2011 et l'application de l'encadrement communautaire dit « de minimis », voir cf. n^{os} 141 et 142.**)

Les réductions d'impôt prévues pour les versements en numéraire effectués au titre de souscriptions de parts de FCPI, de FIP ou de FIP Corse sont exclusives les unes des autres.

Par ailleurs, le 4 du VI de l'article 199 terdecies-0 A du CGI prévoit que la réduction d'impôt ne s'applique pas aux souscriptions de parts de FCPI constitués à compter du 1er janvier 2011 donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds, attribués en fonction de la qualité de la personne (part de **carried interest** par exemple).

Pour les versements effectués à compter du 1er janvier 2011 au titre de souscriptions éligibles de parts de fonds d'investissement, y compris les fonds constitués avant cette date, la fraction d'un versement non prise en compte pour le calcul de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (CGI, art. 885-0 V bis) n'est plus susceptible d'être éligible au bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 terdecies-0 A du CGI.

Chapitre 3 : Souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP)

(CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI bis ; ann. III, art. 46 AI quinquies ; BOI-IR-RICI-110)

138

Une réduction d'impôt peut être accordée en cas de versements effectués au titre de souscription de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) jusqu'au **31 décembre 2016** lorsque les conditions ci-après sont remplies. Conformément à l'article L. 214-31 du CoMoFi, dans sa rédaction issue de l'article 18 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

A. Conditions d'application

138-1

Sont évoquées les conditions d'éligibilité à la réduction d'impôt et la définition des fonds d'investissement de proximité (FIP).

I. Conditions d'éligibilité à la réduction d'impôt

138-2

Le bénéfice de la réduction d'impôt au titre des souscriptions en numéraire de parts de FIP est accordée si les conditions suivantes sont remplies.

1. Versements en numéraire

La réduction d'impôt est réservée aux versements en numéraire effectués au titre de souscriptions de parts **nouvelles** de FCPI effectuées **jusqu'au 31 décembre 2016**. Les acquisitions de parts déjà émises n'ouvrent donc pas droit à réduction d'impôt.

La réduction d'impôt ne s'applique pas aux souscriptions de parts de FIP donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds, attribuées en fonction de la qualité de la personne (parts de « **carried interest** »).

2. Investissement direct

La souscription doit être réalisée directement par une personne physique fiscalement domiciliée en

France au sens de l'article 4 B du CGI.

3. Détention du capital

Le souscripteur, son conjoint, leurs ascendants et descendants **ne doivent pas détenir ensemble** plus de **10 %** des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de **25 %** des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce pourcentage des droits à un moment quelconque **au cours des cinq années précédant** la souscription des parts.

Les parts d'un FIP ne peuvent être détenues à plus de 20 % par un même investisseur, à plus de 10 % par un même investisseur personne morale de droit public; à plus de 30 % par des personnes morales de droit public prises ensemble.

4. Engagement de conservation des parts

Le souscripteur doit prendre l'engagement de conserver les parts du fonds pendant cinq ans au moins à compter de la souscription.

II. Définition des fonds d'investissement de proximité (FIP)

138-3

Les fonds d'investissement de proximité (FIP) sont des fonds communs de placements à risques (FCPR) qui obéissent à des règles spécifiques en ce qui concerne la composition de leur actif et de leur capital définies à l'article L. 214-31 du code monétaire et financier.

138-3-1

A compter du 1er janvier 2014, les FIP sont des fonds communs de placement à risques dont l'actif est constitué, pour 70 % au moins (60 % antérieurement), de titres financiers, parts de société à responsabilité limitée et avances en compte courant, dont au moins 20 % dans de nouvelles entreprises exerçant leur activité ou juridiquement constituées depuis moins de huit ans.

Par ailleurs, les FIP constitués à compter du 1er janvier 2011 doivent respecter un sous-quota de 40% de fonds propres, c'est à dire que leur actif doit être constitué à hauteur de 40% au moins de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital ou de titres reçus en contrepartie d'obligations converties de sociétés respectant les conditions définies pour l'éligibilité au quota d'investissement considéré.

Les titres doivent respecter les conditions suivantes :

- ne pas être admis aux négociations sur un marché réglementé ou organisé français ou étranger. Par exception à ce principe, sont toutefois éligibles au quota des FIP dans la limite de 20% de l'actif de ces fonds, les titres de société cotées sur un marché réglementé ou organisé d'un État partie à l'EEE et dont la capitalisation boursière est inférieure à 150 millions d'euros ;

- être émis par des sociétés ayant leur siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

138-3-2

Les sociétés, pour être prises en compte pour le calcul du quota d'investissement considéré, doivent respecter les conditions suivantes :

- être soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou en seraient passibles dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France ;

- exercer leurs activités principalement dans des établissements situés dans la zone géographique choisie par le fonds et limitée à au plus quatre régions limitrophes, ou, lorsque cette condition ne trouve pas à s'appliquer, y avoir établi leur siège social. Le pourcentage de la totalité de l'actif d'un FIP qui est investi dans une même région ne peut excéder 50 %. Le fonds peut également choisir une zone géographique constituée d'un ou de plusieurs départements d'outre-mer ainsi que de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin. Dans ce cas, cette limite s'applique à chacune des collectivités de la zone géographique ;

- répondre à la définition des petites et moyennes entreprises figurant à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (règlement général d'exemption par catégorie) ;

- ne pas avoir pour objet la détention de participations financières, sauf à détenir exclusivement des

titres donnant accès au capital de sociétés dont l'objet n'est pas la détention de participations financières et qui répondent aux conditions d'éligibilité.

138-3-3

Les investissements des fonds constitués après le 1er janvier 2011 ne sont pris en compte dans le quota d'investissement que s'ils sont réalisés dans des sociétés remplissant les conditions prévues aux b à b ter et au f du 1 du I de l'article 885-0 V bis du CGI (cf. n° 136-1 comme pour les souscriptions en numéraire au capital de sociétés non cotées et des FCPI).

Les investissements réalisés par les fonds d'investissement constitués après le 1er janvier 2011 sont soumis à encadrement communautaire dans les mêmes conditions que pour les FCPI (cf. n° 137-3-6).

B. Modalités d'application

138-4

Le modalités d'application présentent la base et le montant de la réduction d'impôt, les obligations déclaratives des contribuables et des gestionnaires de fonds, la remise en cause de la réduction d'impôt et quelques remarques.

I. Base et montant de la réduction d'impôt

138-5

1. Pour les souscriptions réalisées depuis le 1er janvier 2002

Les versements sont retenus dans la limite annuelle de :

- **12 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés ;

- **24 000 €** pour les couples mariés ou liés par un PACS et soumis à une imposition commune.

Remarque :

- Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, ces versements doivent être retenus après imputation des droits ou frais d'entrée.

2. Taux de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est égale à **18 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (22 % en 2011 ; 25 % antérieurement).

II. Obligations déclaratives

138-6

Les obligations déclaratives incombant aux souscripteurs de parts de FIP ainsi qu'aux gérants et dépositaires des actifs des FIP sont commentées au BOI-IR-RICI-110. Elles sont similaires à celles présentées ci-avant au n° 137-6 au titre de la souscription à un FCPI.

III. Remise en cause de la réduction d'impôt

138-7

Les cas de remise en cause de la réduction d'impôt sont similaires à celles présentées ci-avant au n° 137-7 au titre de la souscription à un FCPI.

138-8

Remarque :

1 - Non-cumul pour un même fonds : La réduction d'impôt pour souscription de parts de FIP ne peut pas se cumuler, pour les souscriptions dans un même fonds, avec la réduction d'impôt pour souscription de parts de FCPI.

2 - Si le FIP est également un FCPR fiscal, le régime fiscal de faveur dont bénéficient, sous certaines conditions, les porteurs personnes physiques de parts de FCPR fiscaux est applicable, sous les mêmes conditions aux détenteurs de parts de FIP.

IV. Règle de non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

138-9

Les mêmes cas de non-cumul que ceux prévus au titre des versements effectués au titre des souscriptions à un FCPI s'appliquent pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue pour la souscription de part de FIP constitués à compter du 1er janvier 2011 (Se reporter aux n° 136-3 et 137-9, et n^{os} 141).

Concernant l'application de l'encadrement communautaire dit « de minimis », voir cf. n^{os}142.

Chapitre 4 : Souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) majoritairement investis en CORSE

(CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI ter ; ann. III, art. 46 AI quinquies ; BOI-IR-RICI-120)

139

Les contribuables domiciliés fiscalement en France peuvent bénéficier d'une réduction de leur impôt sur le revenu égale à **38 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (45 % en 2011 ; 50 % antérieurement) des versements effectués des versements effectués au titre de souscriptions en numéraire de parts de fonds d'investissement de proximité, mentionnés à l'article L. 214-31 du code monétaire et financier, dont l'actif est constitué pour **70 % au moins de valeurs mobilières (depuis le 1er janvier 2014, 60 % avant cette date)**, parts de société à responsabilité limitée et avances en compte courant émises par des sociétés qui exercent leurs activités exclusivement dans des établissements situés en Corse.

Ces dispositions s'appliquent aux versements effectués au titre de souscriptions **jusqu'au 31 décembre 2016.**

A. Régime juridique des FIP dédiés aux entreprises corses

139-1

Les FIP corses sont des FIP mentionnés à l'article L. 214-31 du Code monétaire et financier, c'est-à-dire respectant les conditions propres à ces fonds tels qu'exposés ci-avant au n° 138 et suiv., qui obéissent en outre à des règles spécifiques en ce qui concerne leur zone d'investissement géographique.

139-1-1

En application du premier alinéa du VI ter de l'article 199 terdecies-0 A du code général des impôts (CGI), **les titres éligibles** au quota d'investissement des FIP dédiés aux entreprises corses sont émis par des sociétés qui exercent leurs activités exclusivement dans des établissements situés en Corse. Ainsi, contrairement aux autres FIP dont les titres éligibles au quota sont ceux de sociétés qui exercent principalement leurs activités dans la zone géographique choisie par le fonds, laquelle peut couvrir jusqu'à quatre régions limitrophes, un FIP dédié aux entreprises corses investit dans des entreprises situées dans une zone géographique unique, qui est la collectivité territoriale de Corse. Cette zone géographique est précisée dans le règlement du FIP.

La société doit avoir en principe l'ensemble de ses établissements situés en Corse. Cette condition s'apprécie à la date à laquelle le FIP réalise son investissement initial dans la société. Toutefois, la condition d'activité exclusive en Corse est également remplie lorsque les établissements de la société situés en Corse répondent à deux des trois conditions suivantes à la clôture de l'exercice précédant le premier investissement du FIP dans la société :

- leurs chiffres d'affaires cumulés représentent au moins 90 % du chiffre d'affaires total de la société ;

- leurs effectifs permanents cumulés représentent au moins 90 % de l'effectif total de l'entreprise ;

- leurs immobilisations brutes utilisées représentent au moins 90 % du total des immobilisations brutes utilisées de l'entreprise.

Remarque : Lorsque la société dans laquelle le FIP Corse investit est une société holding non cotée qui a pour objet exclusif de détenir des titres de sociétés opérationnelles éligibles au quota d'investissement de ces FIP, la condition

d'activité exclusive en Corse est appréciée :

- au niveau de la société holding, qui doit avoir de manière continue son siège social en Corse ;

- et au niveau des sociétés opérationnelles, qui doivent avoir l'ensemble de leurs établissements situés en Corse.

139-1-2

Les souscripteurs de parts de FIP dédiés aux entreprises corses doivent, pour bénéficier de la réduction d'impôt spécifique à ces fonds, respecter les conditions suivantes :

- le versement doit constituer une souscription de parts nouvelles ;

- la souscription doit être réalisée directement par la personne physique fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI ;

- le souscripteur, son conjoint, leurs ascendants et descendants ne doivent pas détenir ensemble plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce pourcentage de droits à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts ;

- le souscripteur doit prendre l'engagement de conserver les parts du fonds pendant cinq ans au moins à compter de la souscription. Ce délai est décompté de quantième à quantième, c'est-à-dire du jour d'une année civile donnée au jour correspondant de la cinquième année civile suivante.

B. Modalités d'application

139-2

Les modalités d'application de la réduction d'impôt sur le revenu spécifique aux souscriptions dans des FIP corses sont, **hormis le taux de cette réduction d'impôt** qui est **égal à 38 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (45 % en 2011 ; 50 % antérieurement) les mêmes que celles prévues pour les souscriptions dans les autres FIP.

Ainsi les versements servant au calcul de la réduction d'impôt sur le revenu sont toutefois retenus, après imputation des droits ou frais d'entrée, dans la limite annuelle de :

- 12 000 euros pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés ;

- 24 000 euros pour les contribuables mariés ou liés par un PACS et soumis à imposition commune.

Les versements excédentaires ne donnent pas lieu à report. La limite mentionnée ci-dessus ne vient pas en déduction de la limite afférente aux investissements directs éligibles aux I à V de l'article 199 terdecies-0 A du CGI.

139-2-1

1. Application de la règle de non cumul

Les mêmes cas de non-cumul que ceux prévues au titre des versement effectués au titre des souscriptions directes ou via une société holding (cf. n° 136-3 et 137-9 et 141) s'appliquent pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue pour la souscription de part de FCPI constitués à compter du 1er janvier 2011.

Cette réduction d'impôt spécifique pour souscription de parts de FIP dédiés aux entreprises corses ne peut pas se cumuler, pour les souscriptions dans un même fonds, avec la réduction d'impôt sur le revenu pour la souscription de parts de FCPI et de parts d'autres FIP.

2. Limites d'application

La réduction d'impôt ne peut pas non plus s'appliquer aux souscriptions de parts de FIP corses qui donnent lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds, attribuées en fonction de la qualité de la personne (parts dites de « carried interest »). Elle ne peut pas non plus se cumuler, pour les mêmes fractions de versements, avec la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis du CGI.

Les investissements réalisés par les fonds d'investissement constitués après le 1er janvier 2011 sont également soumis à encadrement communautaire (cf. n° 137-3-6 et 142).

3. Remise en cause de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt sur le revenu est susceptible d'être remise en cause lorsqu'au cours des cinq années qui suivent la souscription des parts d'un FIP, l'actif du fonds cesse de remplir le quota d'investissement ou lorsque le souscripteur cesse de remplir la condition de détention de parts de fonds ou ne respecte pas l'engagement pris de conserver les parts de fonds pendant cinq ans au

moins à compter de la date de souscription. Le souscripteur doit alors procéder à la reprise de la réduction sur la déclaration de revenus n° **2042** au titre de l'année au cours de laquelle le manquement est constaté.

C. Obligations incombant à la société de gestion ou au dépositaire des actifs du FIP dédié aux entreprises corses et aux contribuables

139-3

Les obligations déclaratives incombant aux souscripteurs de parts de FIP corses ainsi qu'aux gérants et dépositaires des actifs des FIP corses sont identiques à celles attachées aux autres FIP étudiées au n° 137-6 et 138-6 ci-avant.

Chapitre 5 : Souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) par les contribuables domiciliés dans les DOM et les TOM

(CGI, art. 199 terdecies-0A, VI ter A ; Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, art 3 ; Loi n° 2014-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 18, I-A-2°)

140

Depuis l'imposition des revenus de 2011, les contribuables **domiciliés fiscalement** en Guadeloupe, Guyane, Martinique, à La Réunion, Mayotte, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna **peuvent bénéficier** d'une réduction de leur impôt sur le revenu.

Cette réduction d'impôt **est égale** à **42 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (50 % en 2011) des souscriptions en numéraire de parts de fonds d'investissement de proximité, mentionnés à l'article L. 214-41-1 du code monétaire et financier, dont l'actif est constitué pour 60 % au moins de titres financiers, parts de société à responsabilité limitée et avances en compte courant émises par des sociétés qui **exercent leurs activités exclusivement** dans des établissements situés en outre-mer.

Ces établissements doivent être localisés :

- dans les départements d'outre-mer y compris Mayotte à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013 (Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, art. 3) ;

- et les territoires d'outre-mer (Mayotte jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2012, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, Nouvelle-Calédonie, Polynésie française et les îles Wallis et Futuna) et dans les secteurs retenus pour l'application de la réduction d'impôt sur le revenu prévue au I de l'article 199 undecies B du CGI.

Les a à c du 1 et le 3 du VI de l'article 199 terdecies-0 A du CGI sont applicables.

Les versements ouvrant droit à réduction d'impôt sont ceux effectués **jusqu'au 31 décembre 2016.**

Ils sont retenus dans les limites annuelles de **12 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de **24 000 €** pour les contribuables mariés soumis à imposition commune.

La réduction d'impôt au titre des souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP) par les contribuables domiciliés dans les DOM et les TOM s'appliquent sous les mêmes limites, droits et obligations que ceux prévus pour les autres FIP étudiés ci-avant aux n° 138 et 139, 141 (et n° 142 pour l'encadrement communautaire « de minimis »).

Chapitre 6 : Règles de non-cumul de réductions d'impôt pour souscriptions de parts de sociétés non-cotées ou de parts de fonds communs de placement dans l'innovation ou de proximité avec d'autres avantages fiscaux

(CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI quater)

141

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, pour bénéficier des réductions d'impôt mentionnées aux chapitres 1 - sociétés non-cotées n° 136, chapitre 2 - FCPI n° 137, chapitre 3 – FIP n° 138, et chapitre 4 et 5 - FIP Corse et DOM COM n° 139 et 140 de l'article 199 terdecies-0 A du CGI, le contribuable **ne doit pas avoir demandé** au titre des **mêmes souscriptions**, le bénéfice de l'un des avantages suivants :

- placement des titres ou parts de sa souscription dans un plan d'épargne en actions mentionné à l'article 163 quinquies D du CGI;

- placement de titres ou parts dans un plan d'épargne salariale mentionné au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail ;

- réduction d'impôt sur le revenu prévue aux f, g ou h du 2 de l'article 199 undecies A du CGI au titre de certains investissements réalisés dans les départements et territoires d'outre-mer dans le cadre de la gestion du patrimoine privé ;

- réduction d'impôt sur le revenu prévue par l'article 199 undecies B du CGI au titre des investissements réalisés dans les départements et territoires d'outre-mer dans le cadre de l'entreprise ou de l'exploitation agricole ;

- réduction d'impôt sur le revenu prévue par l'article 199 terdecies-0 B du CGI au titre des emprunts souscrits pour la reprise d'une entreprise ;

- réduction d'impôt sur le revenu prévue par l'article 199 unvicies du CGI au titre du financement en capital d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles ;

- réduction d'impôt sur le revenu prévue par l'article 199 quatervicies du CGI au titre des souscriptions en numéraire au capital d'une SOPIPÊCHE ayant pour objet le financement de la pêche artisanale ;

- réduction d'impôt sur la fortune prévue par l'article 885-0 V bis du CGI au titre des souscriptions au capital initial ou aux augmentations de capital de sociétés.

De même, **n'ouvrent pas droit à ces réductions d'impôt** prévues par l'article 199 terdecies-0 A du CGI :

- la déduction des intérêts des emprunts contractés prévue au 2° quater de l'article 83 du CGI pour souscrire au capital d'une société nouvelle ;

- la déduction des intérêts des emprunts contractés prévue au 2° quinquies de l'article 83 du CGI pour souscrire au capital d'une société coopérative ouvrière de production créée pour reprendre une entreprise ;

- les souscriptions réalisées par un contribuable au capital d'une société dans les douze mois suivant le remboursement, total ou partiel, par cette société de ses apports précédents.

Les souscriptions réalisées au capital d'une société holding animatrice ouvrent droit à l'avantage fiscal lorsque la société est constituée et contrôle au moins une filiale depuis au moins douze mois.

Par société holding animatrice, on entend d'une société qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, participe activement à la conduite de la politique de leur groupe et au contrôle de leurs filiales et rend le cas échéant et à titre purement interne des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers.

Chapitre 7 : Respect des règles relatives aux aides de minimis

(CGI, art. 199 terdecies-0 A, VI quinquies)

A. Le respect du principe des aides de minimis

Le bénéfice des dispositions mentionnées aux I et II (depuis le 1er janvier 2012), VI, VI bis et VI ter de l'article 199 terdecies-0 A du CGI **est subordonné au respect**, selon le cas, par les sociétés bénéficiaires des versements mentionnées au 1 du I ou par les sociétés éligibles au quota mentionné au I de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier ou au I de l'article L. 214-31 du CGI, **du règlement** (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE **aux aides de minimis** ou **du règlement** (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE **aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles**.

B. Exception au principe des aides de minimis

Toutefois, le respect du principe des aides de minimis **n'est pas applicable** lorsque les conditions suivantes sont cumulativement satisfaites par les sociétés mentionnées ci-dessus :

- la société répond à la définition des petites et moyennes entreprises, condition prévue au e du 2° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI ;

- la société est en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises (2006/C 194/02) ;

- la société n'est pas qualifiable d'entreprise en difficulté au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté (2004/C 244/02) et ne relève pas des secteurs de la construction navale, de l'industrie houillère ou de la sidérurgie ;

- les versements au titre de souscriptions mentionnés au 1° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI n'excèdent pas, par entreprise cible, un montant fixé par décret et qui ne peut dépasser le plafond autorisé par la Commission européenne s'agissant des aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises ou les entreprises innovantes.

- pour les souscriptions **effectuées à compter du 1er janvier 2013**, **par dérogation** aux dispositions mentionnées au quatrième tiret ci-dessus, cette condition relative au montant de l'investissement **n'est pas applicable** pour les versements au titre de souscriptions effectuées au capital des entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail qui ont exclusivement pour objet :

  • soit l'étude, la réalisation ou la gestion de construction de logements à destination de personnes défavorisées ou en situation de rupture d'autonomie et sélectionnées par une commission de personnes qualifiées, la société bénéficiant d'un agrément de maîtrise d'ouvrage en application des articles L. 365-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation ;
  • soit l'acquisition, la construction, la réhabilitation, la gestion et l'exploitation par bail de tous biens et droits immobiliers en vue de favoriser l'amélioration des conditions de logement ou d'accueil et la réinsertion de personnes défavorisées ou en situation de rupture d'autonomie, la société bénéficiant d'un agrément d'intérêt collectif.

Le bénéfice de cette dérogation est subordonné au respect des conditions suivantes :

- la société ne procède pas à la distribution de dividendes ;

- la société réalise son objet social sur l'ensemble du territoire national.

Titre 12 : Réduction d'impôt accordée au titre des intérêts d'emprunts contractés pour acquérir dans le cadre d'une opération de reprise, une fraction de capital d'une société non cotée

(CGI, art. 199 terdecies-0 B ; CGI, ann. III, art. 46 AI sexies ; BOI-IR-RICI-130 et suivants)

145

Une réduction d'impôt est accordée aux contribuables domiciliés fiscalement en France, au sens de l'article 4 B du CGI, pour les intérêts des emprunts qu'ils ont contracté, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, **pour acquérir, lors d'une opération de reprise**, **une fraction de capital d'une société** dont les titres n'étaient pas admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger.

145-1

A. Personnes concernées et conditions d'octroi de la réduction d'impôt

Les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de parts ou d'actions d'une société inscrites à l'actif d'une entreprise ne peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt sur le revenu. Il en est de même lorsque l'emprunt a été contracté par une personne morale, et cela même si le résultat de cette personne morale est directement imposable entre les mains des associés (sociétés relevant du régime des sociétés de personnes).

En revanche la réduction d'impôt est applicable en cas d'acquisition conjointe par des personnes physiques en indivision.

Les intérêts ouvrant droit à la réduction d'impôt sont ceux payés à raison des sommes empruntées qui sont affectées soit à l'acquisition d'actions ou de parts sociales déjà émises, soit à la souscription à une augmentation de capital de la société reprise.

I. Concernant le contribuable

Pour bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu, les parts ou actions de la société reprise, acquises par le contribuable, doivent lui conférer, à l'issue de l'opération de reprise, une participation minimale dans le capital de la société reprise, laquelle varie en fonction de la date à laquelle l'emprunt relatif à la reprise de la société a été contracté.

Le contribuable doit également à compter de l'acquisition des titres de la société reprise, exercer, dans cette société et dans les conditions du 1° de l'article 885 O bis du CGI, l'une des fonctions de direction énumérées à cet article (gérants majoritaires ou minoritaires de sociétés à responsabilité limitée (SARL), gérants des sociétés en commandite par actions (SCA), associés en nom d'une société de personnes, dirigeants de sociétés anonymes (SA)), laquelle doit être exercée de manière effective, donner lieu à une rémunération normale et représenter plus de la moitié des revenus professionnels de la personne concernée. Sur ces points, se reporter au II du BOI-IR-RICI-130-10.

II. Concernant la société reprise

Depuis le 28 avril 2008, la société reprise doit avoir son siège social en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (d du I de l'article 199 terdecies-0 B du CGI).

Sont donc exclues du dispositif de la réduction d'impôt sur le revenu, les reprises de sociétés ayant leur siège social dans des États ou territoires non parties à l'accord sur l'EEE (Suisse, îles anglo-normandes…).

La société reprise doit être soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou, lorsqu'elle a son siège social hors de France, serait soumise à l'impôt sur les sociétés dans les mêmes

conditions si son activité était exercée en France, lorsque l'emprunt relatif à la reprise est contracté **à compter du 28 avril 2008** (et jusqu'au 31 décembre 2011).

La société reprise doit répondre à la définition des PME (à la date de reprise exclusivement) figurant à l'annexe I au règlement (CE) n°800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (les sociétés correspondantes sont celles qui emploient moins de 250 personnes et qui, soit réalisent un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 50 millions d'euros, soit ont un total de bilan annuel n'excédant pas 43 millions d'euros).

A compter du 28 avril 2008, la société reprise doit exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier (f du I de l'article 199 terdecies-0 B du CGI).Sont exclues du bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu les reprises de sociétés ayant pour activité la gestion de leur propre patrimoine (mobilier telles que les sociétés civiles de portefeuille, ou immobilier telles que les sociétés immobilières ayant pour objet la gestion de leurs immeubles nus ou meublés).

Remarque : la société reprise peut également être une société holding animatrice, dès lors que celle-ci est considérée comme exerçant une activité commerciale.

B. Modalités d'application

145-2

I. Base et calcul de la réduction

Ces dispositions s'appliquent aux emprunts contractés jusqu'au 31 décembre 2011. Aussi le contribuable continue à bénéficier de la réduction d'impôt au titre des années au cours desquelles l'emprunt, qu'il a contracté pour reprendre la société, produit ses effets, si toutes les conditions prévues sont respectées.

Les **intérêts payés** sont retenus dans la **limite annuelle de 20 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et **40 000 €** pour les couples mariés soumis à imposition commune, depuis le 1er janvier 2008. La réduction d'impôt était égale à **25 %** de la base ainsi définie.

L'acquéreur **devait prendre l'engagement de conserver** les titres de la société reprise jusqu'au 31 décembre de la **cinquième année suivant** celle de l'acquisition.

Pour les cas de modification de la situation familiale, cf. BOI-IR-RICI-130-20 au I-B-3 et au III-C-3-c.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2013, paragraphes 107 et suiv.

II. Limites d'applications et remise en cause de la réduction d'impôt

1. Non cumul des dispositifs fiscaux

Pour les titres de sociétés dont l'acquisition a été financée par un emprunt contracté du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, la réduction d'impôt prévue à l'article 199 terdecies-0 B du CGI ne peut pas concerner la fraction des versements effectués au titre de souscriptions ayant ouvert droit à :

- la réduction d'impôt sur le revenu pour souscription en numéraire au capital de PME dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger (réduction d'impôt sur le revenu dite "Madelin" prévue à l'article 199 terdecies-0 A du CGI) ;

- la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) pour la souscription au capital de PME dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger, dite " ISF PME" (CGI, art. 885-0 V bis).

Le contribuable ne peut pas non plus cumuler le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu au titre dudit emprunt avec les avantages fiscaux suivants :

- la déduction, au titre des frais réels (notamment dernier alinéa du 3° de l'article 83 du CGI), des intérêts d'emprunts contractés par certains salariés ou dirigeants rémunérés en vue d'acquérir des actions de la société dans laquelle ils exercent leur activité professionnelle (pour plus de précisions sur cette déduction au titre des frais réels ;

- la déduction des intérêts des emprunts contractés au plus tard le 31 décembre 2016 pour

l'acquisition de parts ou actions de sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) issues de la transformation d'une entreprise existante (2° quinquies de l'article 83 du CGI).

2. Plafonnement global

La réduction d'impôt est expressément **exclue** du champ d'application du plafonnement global des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI (cf. n° 101-1).

3. Remises en cause de la réduction d'impôt

Les réductions d'impôt sur le revenu obtenues jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle de l'année d'acquisition des titres de la société reprise peuvent être reprises en totalité lorsque certaines des conditions prévues au I de l'article 199 terdecies-0 B du CGI ne sont pas respectées. Il en est de même pour les titres dont l'acquisition a été financée par un emprunt contracté du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, en cas de remboursement des apports (ex : réduction de capital non motivée par des pertes par réduction de la valeur nominale des titres) avant le terme de l'engagement de conservation. Les réductions d'impôt sur le revenu précédemment obtenues sont donc reprises au titre de l'année au cours de laquelle intervient, selon le cas, la rupture de l'engagement de conservation des titres (cessions ou rachat des titres) ou le remboursement des apports.

Toutefois, il est admis qu'en cas de cession partielle par le contribuable ou de rachat ou remboursement partiel d'apports à ce contribuable des titres de la société reprise, les réductions d'impôt sur le revenu précédemment obtenues ne soient reprises que partiellement, soit à hauteur du nombre de titres cédés, rachetés ou remboursés, toutes les autres conditions d'application du dispositif étant par ailleurs respectées (notamment la condition tenant à l'acquisition d'une fraction minimale du capital de la société reprise).

La réduction d'impôt sur le revenu est également remise en cause si les conditions tenant à l'acquisition d'une fraction minimale du capital de la société reprise, à l'exercice d'une fonction de direction dans la société reprise, à la localisation du siège social de la société reprise et à son régime d'imposition, et pour les acquisitions financées par un emprunt contracté du 28 avril 2008 au 31 décembre 2011, si la condition tenant à l'activité de la société reprises cesse d'être remplie avant le 31 décembre de la cinquième année suivant celle de l'acquisition des titres de la société reprise.

Il appartient au contribuable de procéder au calcul de la reprise de l'ensemble des réductions d'impôt sur le revenu précédemment obtenues et de porter le montant correspondant dans la case prévue à cet effet sur la déclaration des revenus n° **2042** déposée au titre de l'année, selon le cas, de la cession, du remboursement ou du non-respect d'une des conditions susvisées.

Aucune reprise des réductions d'impôt sur le revenu précédemment obtenues n'est effectuée lorsque la rupture de l'engagement de conservation, le remboursement des apports ou le non-respect des conditions tenant à l'acquisition d'une fraction minimale du capital de la société reprise et à l'exercice d'une fonction de direction dans cette même société résulte du décès du contribuable, de l'invalidité du contribuable ou de l'un des époux ou partenaires du pacte civil de solidarité (PACS) soumis à imposition commune correspondant au classement des intéressés dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquation judiciaire, d'une fusion ou d'une scission de la société reprise, si les titres reçus en contrepartie de ces opérations sont conservés par le contribuable jusqu'au terme de l'engagement initial de conservation portant sur les titres de la société reprise (31 décembre de la cinquième année suivant celle de l'acquisition des titres de la société reprise).

III. obligations déclaratives

Depuis le 28 avril 2008, la société doit délivrer à l'acquéreur qui entend bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu accordée au titre des emprunts contractés pour sa reprise, un état individuel qui mentionne l'intégralité des renseignements nécessaires exposés ci-avant. Cet état individuel sera ensuite joint par le contribuable à sa déclaration d'ensemble des revenus n°2042 et complété de tous les renseignements concernant le prêt contracté.

Le contribuable doit également produire à l'administration fiscale (en cas de demande) tout document de nature à justifier de la durée de détention des titres dont l'acquisition a ouvert droit à la réduction d'impôt sur le revenu, et cela afin de vérifier le respect de l'engagement de conservation de ces titres jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur acquisition ou le maintien du droit à réduction d'impôt sur le revenu (CGI, ann. III, art. 46 AI sexies, III-b).

Titre 13 : Réduction d'impôt accordée au titre de la prestation compensatoire en matière de divorce

(CGI, art. 199 octodecies ; BOI-IR-RICI-160 et suivants)

146

Par le divorce, l'un des époux peut être tenu de verser à l'autre une prestation destinée à compenser, autant qu'il est possible, la disparité que la rupture du mariage crée dans les conditions de vie respectives. Celle-ci est fixée par le juge selon les besoins de l'époux auquel elle est servie et les ressources de celui qui la doit,compte tenue de leur situation respective au moment du divorce et de l'évolution prévisible à court terme de celle-ci.

L'article 199 octodecies du CGI prévoit ainsi une réduction d'impôt au titre des prestations compensatoires **en capital** versées ou attribuées **sur une période au plus égale à douze mois**.

Initialement réservé aux prestations compensatoires en capital versées sous forme de sommes d'argent, le bénéfice de la réduction d'impôt **a été étendu**, par la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004 relative au divorce, aux prestations compensatoires servies **en nature** par **attributions de biens ou de droits** ainsi qu'aux versements ou attributions de prestations compensatoires résultant de la **conversion d'une rente en capital**.

Remarque : Les sommes perçues par le créancier ne sont pas imposables à l'impôt sur le revenu, mais donnent lieu, en application de l'article 1133 ter du CGI, à application d'un droit fixe de 125 euros lorsque le versement est effectué au moyen d'immeubles ou de droits réels immobiliers (article 28 de la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004).

Chapitre 1 : Conditions d'application

A. Contribuables concernés

146-1

Le débiteur doit être domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI. Toutefois, les "non-résidents Schumacker" au sens de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (affaire C-279-93) peuvent, toutes conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de la présente réduction d'impôt.

B. Versements ou attributions éligibles à la réduction d'impôt

146-2

Ouvrent droit à la réduction d'impôt les versements de sommes d'argent et les attributions de biens en propriété ou d'un droit temporaire ou viager d'usage, d'habitation ou d'usufruit, réalisés dans les conditions et selon les modalités prévues aux articles 274 et 275 du code civil, s'ils sont effectués dans leur intégralité sur une période au plus égale à douze mois à compter de la date à laquelle le jugement, que celui-ci résulte ou non d'une demande conjointe, est passé en force de chose jugée.

Remarques : Le renoncement à une soulte constitue un paiement de sommes d'argent par compensation.

En outre, lorsque la prestation compensatoire prend la forme d'une rente (Code civil, art. 276, 278 et 279-1), la substitution d'un capital aux arrérages futurs, versé ou attribué sur une période au plus égale à douze mois à compter de la date à laquelle le jugement prononçant la conversion est passé en force de chose jugée ouvre droit également droit à la réduction d'impôt.

Sont donc exclues du champ d'application de la réduction d'impôt, les prestations compensatoires dont seulement **une fraction des versements de sommes d'argen**t ou des **attributions de biens** ou **de droits prévus** par le jugement de divorce a été effectuée au cours de la période de douze mois.

Sous réserve du cas de conversion évoquée ci-avant, il en est de même lorsque la prestation compensatoire est versée, pour partie, sous forme de capital et pour partie sous forme de rente.

Remarques : Les versements effectués sur une période supérieure à douze mois ouvrent droit à une déduction sur le revenu global.

C. Décompte de la période de douze mois

146-3

I. Point de départ du délai

Le délai de douze mois court à compter de la date à laquelle la décision judiciaire est passée en force de chose jugée. Celle-ci est fixée :

1. Pour un divorce par consentement mutuel (demande conjointe) :

- soit à l'expiration du délai de quinze jours à compter du jour de la décision, en l'absence de pourvoi ;

- soit, en cas de pourvoi en cassation, à la date de signification à partie de l'arrêt de rejet de la Cour de Cassation ou, en cas de cassation, à la date de signification à partie de l'arrêt de renvoi.

2. Pour un divorce à la demande d'une partie (divorce contentieux) :

- soit à la date d'acquiescement au jugement ou à l'arrêt d'appel ;

- soit à la date d'expiration du délai d'appel (un mois pour un jugement à compter de sa signification) ou du délai de pourvoi (deux mois à compter de la signification de l'arrêt) ;

- soit, en cas de pourvoi en cassation, aux mêmes dates que pour le divorce par consentement mutuel.

II. Point d'arrivée du délai

Le décompte du délai de douze mois s'effectue de date à date.

Il expire donc la veille du jour du mois de l'année suivant celle au cours de laquelle la décision est passée en force de chose jugée.

Chapitre 2 : Modalités d'application

A. Base et montant de la réduction d'impôt

146-4

La réduction d'impôt est égale à **25 %** du montant des versements ou des biens ou droits attribués, **retenu pour la valeur fixée** dans la convention de divorce homologuée par le juge ou par le jugement de divorce. Les sommes, biens ou droits ouvrant droit à réduction d'impôt sont retenus dans la limite de **30 500 €** pour l'ensemble de la période de douze mois, soit une réduction d'impôt maximum de **7 650 €**.

B. Cas de substitution d'un capital à une rente

146-5

La substitution d'un capital aux arrérages futurs, versé ou attribué sur une période au plus égale à douze mois à compter de la date à laquelle le jugement prononçant la conversion est passé en force de chose jugée ouvre également droit à la réduction d'impôt de **25 %** avec pour base le capital total reconstitué limité à **30 500 €** et retenu dans la proportion qui existe entre le capital dû à la date de la conversion et le capital total reconstitué à cette même date.

Une fiche pratique destinée à faciliter le calcul de la réduction d'impôt figure au BOI-ANNX-000039.

L'article 275 du code civil permet au débiteur d'une prestation compensatoire fixée suivant des versements périodiques de se libérer de son obligation en versant le solde du capital indexé sans intervention du juge. Dans cette hypothèse, les sommes versées sont déductibles du revenu global du débiteur et imposables entre les mains du créancier avec application éventuelle du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (cf. n° 99).

C. Cas où les versements d'argent sont supérieurs à douze mois

146-6

Lorsque les versements ou les attributions sont répartis sur l'année au cours de laquelle le jugement de divorce ou celui prononçant la conversion de rente en capital sont passés en force de chose jugée et l'année suivante (**sur décision spéciale et motivée du juge**), le montant ouvrant droit à réduction d'impôt au titre de la première année ne peut excéder le plafond de **30 500 €** multiplié par le rapport existant entre le montant des versements de sommes d'argent, des biens ou des droits attribués au cours de l'année considérée et le montant total du capital tel que celui-ci a été fixé dans le jugement de divorce ou celui prononçant la conversion de rente en capital que le débiteur de la prestation compensatoire s'est engagé à effectuer sur une période au plus égale à douze mois.

1. Pour le débiteur de la prestation compensatoire

Les sommes représentatives du capital versé sous forme de sommes d'argent sont déductibles de son revenu imposable à hauteur du montant versé au cours de l'année d'imposition, sans toutefois pouvoir excéder celui fixé par le juge.

Les sommes admises en déduction ne peuvent pas constituer de déficit reportable sur les années ultérieures.

Comme pour toute charge déductible du revenu imposable, les contribuables doivent mentionner sur la déclaration de leur revenu l'identité du bénéficiaire des sommes et le montant de celles-ci.

En outre, la déduction est subordonnée à la condition que le contribuable soit en mesure de justifier par tous moyens (par exemple en produisant la décision judiciaire) et sur demande de l'administration, de la réalité des sommes exposées en déduction.

2. Pour le créancier de la prestation compensatoire

Corrélativement à leur déduction pour le débiteur, les sommes représentatives du capital versé sous forme de sommes d'argent sur une période supérieure à douze mois constituent pour le créancier **un revenu imposable selon le régime des pensions** (après application de l'abattement de 10 %) conformément aux dispositions de l'article 80 quater du code général des impôts.

Afin d'éviter que cette imposition ne s'avère trop pénalisante pour le créancier lorsque la prestation compensatoire en capital est acquittée en un seul versement de somme d'argent au delà de la période de douze mois suivant la date de la décision judiciaire, il est admis que ce versement soit assimilé à un revenu exceptionnel et bénéficie du système du quotient prévu par l'article 163-0 A du code général des impôts, sous réserve que la condition afférente à son montant soit remplie.

En revanche lorsque le jugement ou la convention homologuée par le juge prévoyait, sur le fondement de l'article 274 du code civil, que le versement devait intervenir intégralement dans un délai de douze mois, la circonstance que le débiteur ait libéré le capital, en tout ou partie, au-delà de ce délai n'avait pas eu pour effet de faire entrer les versements dans le champ de l'article 275 du code civil. Dès lors, le régime des pensions alimentaires mentionné à l'article 80 quater du CGI applicable aux versements effectués en application de l'article 275 du code civil, ne leur était pas applicable.

D. Justifications des versements

146-7

Les contribuables doivent pouvoir justifier par tout moyen du montant de la prestation compensatoire en capital. À cet effet, ils peuvent produire au service d'assiette une copie du jugement de divorce devenu définitif. Ils doivent également établir la réalité des versements effectivement acquittés au titre de l'année d'imposition.

> **Rappel** : pour le bénéficiaire, les versements en capital ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu. En revanche, des droits d'enregistrement sont exigibles.

Chapitre 3 : Entrée en vigueur du dispositif

146-8

Pour le règlement des prestations compensatoires sous forme de versements de sommes d'argent, ces dispositions s'appliquent aux jugements de divorce prononcés depuis le 1er juillet 2000. Pour le règlement des prestations compensatoires sous une autre forme, ces dispositions s'appliquent aux

jugements de divorce prononcés dans le cadre de la loi n° 2004-439 du 26 mai 2004, c'est-à-dire aux instances en divorce introduites depuis le 1er janvier 2005.

Titre 14 : Réductions d'impôt accordées au titre de certains investissements réalisés outre-mer

(CGI, art. 199 undecies A, 199 undecies C, 199 undecies D, 199 undecies E et 199 undecies F ; CGI, ann. II, art. 95 K à 95 U ; ann. III, art. 46 AG undecies à 46 AG sexdecies ; BOI-IR-RICI-80 et suivants)

150

Des réductions d'impôt sont applicables aux contribuables domiciliés en France, au sens des dispositions de l'article 4 B du CGI, qui investissent **entre le 21 juillet 2003 et le 31 décembre 2017 :**

- dans les départements d'outre-mer (dont Mayotte) ;

- à Saint-Pierre-et-Miquelon ;

- à Mayotte en tant que territoire d'outre-mer jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2012 ;

- en Nouvelle-Calédonie ;

- en Polynésie française ;

- dans les îles Wallis et Futuna ;

- et dans les Terres australes et antarctiques françaises.

Depuis le 15 juillet 2007, ces investissements peuvent également être réalisés à Saint-Martin et à Saint-Barthélemy (étant précisé que ces collectivités étaient auparavant rattachées au département de la Guadeloupe.

> **Remarque** : L'article 15 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer prévoit que les articles 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C du CGI sont applicables aux investissements réalisés depuis le 1er janvier 2010 à Mayotte, en Polynésie française, à Saint-Barthélemy, à Saint-Martin, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Wallis-et-Futuna ainsi qu'en Nouvelle-Calédonie si la collectivité concernée est en mesure d'échanger avec l'État les informations utiles à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Ces réductions d'impôt concernent respectivement les particuliers (CGI, art. 199 undecies A et 199 undecies C) et les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 199 undecies B). L'article 87 de la loi de finances pour 2009 **a plafonné la somme des réductions d'impôt sur le revenu** mentionnées aux articles 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C du CGI et des reports de ces réductions d'impôt dont l'imputation est admise pour un contribuable au titre d'une même année d'imposition à **40 000 €**. **Sur option** du contribuable, ce plafond annuel peut être porté à 15 % du revenu de l'année considérée. Ce plafonnement a été appliqué pour la première fois à l'impôt sur les revenus perçus en 2009.

Les articles 15, 16, 21, 22, 23, 38, 40 et 41 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer ont modifié les dispositions des articles 199 undecies A et 199 undecies B du CGI.

Les articles 24, 36, 68, 98, 104, 105 et 170 de la loi de finances pour 2011 ont apporté des modifications aux articles 199 undecies A à 199 undecies C du CGI. Il en a été de même pour l'article 78 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

L'article 13 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a aménagé le dispositif de plafonnement pour l'outre-mer.

Enfin, l'article 83 de la loi de finances pour 2012 a prévu une baisse des taux de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies B du CGI.

Les dispositions concernant la réduction d'impôt prévue pour les entreprises à l'article 199 undecies B du CGI sont dorénavant présentées au Livre BIC, cf. n^{os} 3280 et suiv.

Chapitre 1 : Réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies A du CGI

(CGI, ann. III, art. 46 AG duodecies à 46 AG quaterdecies ; ann. IV, art. 18-0 bis ; BOI-IR-RICI-80)

Les contribuables qui, **entre le 21 juillet 2003 et le 31 décembre 2017**, réalisent, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, des investissements immobiliers ou souscrivent au capital de certaines sociétés peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt.

Toutefois, **pour les investissements locatifs neufs**, le 6 bis de l'article 199 undecies A du CGI prévoit une **extinction progressive** du dispositif. En effet, il précise qu'après le 31 décembre 2010, la réduction d'impôt ne s'applique pas aux investissements engagés aux b, c et d du 2 dudit article. Cependant, le dispositif continue à s'appliquer aux investissements locatifs neufs en 2011 (secteur libre et intermédiaire) et en 2012 (secteur intermédiaire), voir n° 150-9.

Par conséquent, en principe, le bénéfice de la réduction d'impôt **est supprimé**.

Pour les investissements **dans le secteur locatif libre**, le dispositif **est supprimé** depuis le 1er janvier 2011.

Pour les investissements **dans le secteur locatif intermédiaire**, le dispositif **est supprimé depuis le 1er janvier 2013**.

A. Champ d'application

I. Personnes concernées

(BOI-IR-RICI-80-10-10)

150-1

La réduction d'impôt **est accordée aux personnes physiques (y compris en indivision)** ayant leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer. Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, si toutes les conditions sont remplies.

Sont donc exclus les non-résidents c'est à dire les contribuables fiscalement domiciliés hors de France, y compris ceux qui ont leur domicile fiscal en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Saint-Pierre-et-Miquelon et en Nouvelle-Calédonie, et qui disposent de revenus de source française.

Il est indiqué que Mayotte devient fiscalement un département d'outre-mer **à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013 (** Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, art. 3).

Les associés des sociétés immobilières transparentes citées à l'article 1655 ter du CGI, qui sont réputés être directement propriétaires des logements correspondant à leurs droits dans la société, peuvent bénéficier de la réduction d'impôt au titre des logements acquis par l'intermédiaire de ces sociétés, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

Les associés de sociétés ou de groupements non dotés de la transparence fiscale ne peuvent pas bénéficier de la réduction d'impôt au titre des investissements réalisés par cette société ou ce groupement, quel que soit son régime fiscal.

La loi exclut expressément du bénéfice de l'avantage fiscal les immeubles, parts ou actions de sociétés dont le **droit de propriété est démembré** (sauf en cas de décès de l'un des époux soumis à imposition commune). Il s'ensuit que seules les personnes titulaires de la pleine propriété des immeubles, parts ou actions peuvent bénéficier de l'avantage fiscal.

II. Investissements dans le secteur du logement

(BOI-IR-RICI-80-10-20-10)

150-2

1. Acquisition ou construction d'immeuble neuf situé outre-mer à usage d'habitation

Il s'agit de l'acquisition ou de la construction, régulièrement autorisée par un permis de construire, d'un immeuble neuf dont le propriétaire **prend l'engagement pendant cinq ans** :

- de l'affecter dès l'achèvement ou l'acquisition si elle est postérieure, **à son habitation principale** ;

- ou de **le louer nu** dans les six mois de l'achèvement ou de l'acquisition si elle est postérieure, à des personnes, autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal, qui **en font leur habitation principale**. Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-737 du 1er juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

Les immeubles **doivent être situés** dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique, La Réunion, Mayotte (devenant fiscalement département d'outre-mer depuis l'imposition des revenus 2013)), en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, les îles de l'océan indien, les Terres australes et antarctiques françaises, Saint-Pierre-et-Miquelon ainsi que dans les îles Éparses, l'île Clipperton et en Nouvelle-Calédonie. Depuis le 15 juillet 2007, les immeubles peuvent également être situés à Saint-Martin et à Saint-Barthélemy (étant précisé que ces deux dernières collectivités étaient auparavant rattachées au département de la Guadeloupe).

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt, les additions ou surélévations de constructions, les locaux à usage mixte affectés à l'habitation principale pour les trois quarts au moins de leur superficie et les logements provenant de la réhabilitation ou de la transformation d'anciens immeubles dès lors que leur acquisition entre dans le champ d'application de la TVA immobilière et que les travaux ont été autorisés par un permis de construire.

Pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, sauf exceptions mentionnées au VI de l'article 38 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, la réduction d'impôt n'est applicable que lorsque ceux-ci sont réalisés par des personnes physiques pour l'acquisition ou la construction d'une résidence principale en accession à la première propriété au sens du troisième alinéa du I de l'article 244 quater J du CGI ainsi que par des personnes physiques dont la résidence principale est visée par un arrêté, une mise en demeure ou une injonction pris en application de l'article L. 511-1 du code de la construction et de l'habitation ou des articles L. 1331-22 et L. 1331-24 du code de la santé publique.

2. Souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire en outre-mer des logements neufs

Il s'agit de la souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire en outre-mer des logements neufs qu'elles donnent **en location nue pendant cinq ans au moins** à compter de leur achèvement à des personnes, autres que les associés de la société, leur conjoint ou les membres de leur foyer fiscal, **qui en font leur habitation principale**.

Sont notamment exclues du bénéfice de l'avantage fiscal, les souscriptions au capital de sociétés civiles immobilières de gestion dont l'objet est limité à l'acquisition et à la location d'immeubles.

La réduction d'impôt est subordonnée :

- à l'engagement par la société, d'achever les fondations des immeubles dans les deux ans qui suivent la clôture de chaque souscription annuelle ;

- à l'engagement par le souscripteur, de conserver les parts ou actions pendant cinq ans au moins, à compter de la date d'achèvement des immeubles.

3. Souscriptions au capital de SCPI

Il s'agit des souscriptions au capital de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), lorsque ces dernières s'engagent à affecter intégralement le produit de la souscription annuelle, dans les six mois qui suivent la clôture de celle-ci, à l'acquisition de logements neufs situés outre-mer et affectés, pour 90 % au moins de leur superficie, à un usage d'habitation dans les conditions exposées au BOI-IR-RICI-80-10-20-10.

La réduction d'impôt est subordonnée :

- à l'engagement par la société, de louer nu les logements pendant cinq ans au moins à compter de leur achèvement ou de leur acquisition, si elle est postérieure, à des locataires, autres que les associés de la société, leur conjoint ou les membres de leur foyer fiscal, qui en font leur habitation principale ;

- à l'engagement par le souscripteur, de conserver les parts pendant cinq ans au moins à compter de ces mêmes dates.

Depuis la date de promulgation de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, lorsque le montant des investissements est supérieur à deux millions d'euros, le bénéfice de la réduction d'impôt est conditionné à l'obtention d'un agrément préalable délivré par le ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 undecies du CGI.

4. Travaux de réhabilitation réalisés par une entreprise ainsi que les travaux de confortation de logements contre le risque sismique

a. Travaux de réhabilitation, de reconstruction et d'amélioration

Il s'agit des travaux de réhabilitation réalisés par une entreprise, à l'exclusion de ceux qui constituent des charges déductibles des revenus fonciers en application de l'article 31 du CGI et portant sur des logements situés outre-mer :

- **achevés depuis plus de quarante ans**, pour les investissements réalisés **avant** le 28 mai 2009 ;

- **ou achevés depuis plus de vingt ans** pour les investissements réalisés **postérieurement** au 28 mai 2009, sauf exceptions visées au VI de l'article 38 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009.

Le propriétaire **prend l'engagement pendant cinq ans** :

- soit d'**affecter** dès l'achèvement des travaux **à son habitation principale** ;

- soit de **louer nu dans les six mois** qui suivent l'achèvement des travaux à des personnes qui **en font leur habitation principale** et autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal.

Les travaux de réhabilitation s'entendent des travaux de modification ou de remise en état du gros œuvre ou des travaux d'aménagement interne qui, par leur nature, équivalent à de la reconstruction, ainsi que des travaux d'amélioration qui leur sont indissociables (CGI, ann. III, art. 46 AG terdecies A).

b. Travaux de confortation

Sauf exceptions visées au VI de l'article 38 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, depuis le 28 mai 2009, la réduction d'impôt s'applique également aux travaux de confortation de logements contre le risque sismique.

c. Affectation du logement

Soit le logement est affecté à **l'habitation principale** du contribuable, soit le logement est affecté à la **location nue à usage de résidence principale** du locataire.

III. Investissements dans d'autres secteurs d'activités situés outre-mer

(BOI-IR-RICI-80-10-30 et suivants)

150-3

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt, les versements effectués au titre de souscriptions en numéraire **jusqu'au 31 décembre 2017** :

a - au capital des sociétés de développement régional (SDR) situées outre-mer ou des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun qui y effectuent des **investissements productifs neufs outre-mer** et dont l'activité réelle se situe dans les secteurs agricole, industriel, commercial ou artisanal relevant de l'article 34 du CGI, **à l'exclusion des secteurs d'activités suivants** :

- commerce ;
- les cafés, débits de tabac et débits de boissons ainsi que la restauration, et depuis le 25 juillet 2009, à l'exception également des restaurants dont le dirigeant est titulaire du titre de maître-restaurateur mentionné à l'article 244 quater Q du CGI et qui ont été contrôlés dans le cadre de la délivrance de ce titre ainsi que, le cas échéant, des restaurants de tourisme classés à la date de publication de la loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques ;
- conseils et expertise ;
- recherche et développement, pour les investissements réalisés avant le 28 mai 2009 ;
- éducation, santé et action sociale ;
- banque, finance et assurance ;
- toutes activités immobilières ;
- la navigation de croisière, les locations sans opérateur, à l'exception de la location de véhicules automobiles et de navires de plaisance, la réparation automobile. Pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, la navigation de croisière, la réparation automobile, les locations sans opérateurs, à l'exception de la location directe de navires de plaisance ou au profit des personnes

physiques utilisant pour une durée n'excédant pas deux mois des véhicules au sens de l'article 1010 du CGI.
• les services fournis aux entreprises, à l'exception de la maintenance, des activités de nettoyage et de conditionnement à façon et des centres d'appel ;
• les activités de loisirs, sportives et culturelles à l'exception, d'une part, de celles qui s'intègrent directement et à titre principal à une activité hôtelière ou touristique et ne consistent pas en l'exploitation de jeux de hasard et d'argent et, d'autre part, de la production et de la diffusion audiovisuelles et cinématographiques ;
• les activités associatives ;
• les activités postales ;
• pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, dans les conditions fixées par arrêté interministériel, la réduction d'impôt ne s'applique pas à l'acquisition de véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI qui ne sont pas strictement indispensables à l'activité de l'exploitant (CGI, ann. IV, art. 18-0 bis A modifié par l'arrêté du 12 avril 2012 publié au JO du 26 avril).
Les **sociétés doivent s'engager** :
• à réaliser les investissements productifs dans les douze mois de la clôture de la souscription ;
• à achever les fondations dans les deux ans qui suivent la clôture de la souscription lorsque tout ou partie de cette dernière est affectée à la construction d'immeubles destinés à l'exercice d'une activité concernant les secteurs éligibles ;
• à maintenir l'affectation des biens à l'activité dans les secteurs éligibles **pendant les cinq ans qui suivent** leur acquisition ou pour leur durée normale d'utilisation si elle est inférieure.

150-4

b - **agréées par le ministre chargé du budget**, au capital de sociétés qui ont pour objet le financement par souscriptions en numéraire au capital ou par prêts participatifs, selon des modalités et limites fixées par l'article 46 AG quindecies de l'annexe III au CGI, d'entreprises exerçant leur activité exclusivement outre-mer dans un secteur éligible défini ci-dessus et qui affectent ces prêts et souscriptions à l'acquisition et à l'exploitation d'investissements productifs neufs.

Ces sociétés spécialisées dans le financement d'entreprises exerçant exclusivement leur activité outre-mer (SOFIOM) ne bénéficient pas, pour la détermination de leur propre résultat, des déductions prévues à l'article 217 undecies du CGI. Les SOFIOM doivent par ailleurs revêtir la forme de sociétés anonymes et être soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ; elles doivent financer au minimum dix entreprises exerçant leur activité exclusivement outre-mer dans un secteur éligible (95 % du montant des souscriptions en numéraire agréées par le ministre chargé du budget doivent être affectés au financement, par souscriptions en numéraire au capital ou par prêts participatifs, d'entreprises exerçant leur activité exclusivement outre-mer dans un secteur éligible).

Dans les douze mois de la clôture des souscriptions agréées, les sommes correspondantes doivent être affectées par l'entreprise exerçant exclusivement son activité outre-mer à l'acquisition ou à la création d'un investissement productif neuf en vue de son exploitation par cette même entreprise pendant la période minimale de cinq ans suivant cette clôture.

L'équivalent de 60 % de la réduction d'impôt obtenue doit bénéficier à l'entreprise qui acquiert et exploite l'investissement. la rétrocession doit être organisée par la cession, par la SOFIOM, de titres de l'entreprise exerçant exclusivement son activité outre-mer. A hauteur du montant de cette rétrocession, la SOFIOM procède à la cession de ses titres, dans les douze mois de la clôture des souscriptions agréées au capital de la SOFIOM, à l'entreprise exerçant exclusivement son activité outre-mer pour un euro symbolique ; la moins-value correspondante est déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés pour 15 % de son montant.

En fin les souscriptions ouvrant droit à la réduction d'impôt doivent être agréées par le ministre chargé du budget. Aux termes du VI de l'article 46 AG quindecies de l'annexe III au CGI, l'agrément prévu à l'article 199 undecies A dudit code est délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du même code et après avis du ministre chargé de l'outre-mer :

- si l'investissement financé, en tout ou partie, par la SOFIOM présente un intérêt économique pour la collectivité d'outre-mer où il est réalisé ;

- s'il poursuit comme l'un de ses buts principaux la création ou le maintien d'emplois dans cette collectivité ;

- s'il s'intègre dans la politique d'aménagement du territoire, de l'environnement et de développement durable ;

- et si les modalités de réalisation de l'opération financée par la SOFIOM permettent de garantir la protection des investisseurs.

150-5

c - au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, exerçant leurs activités **exclusivement** dans les **départements d'outre-mer** dans un secteur éligible mentionné au II bis de l'article 217 undecies du CGI et **qui sont en difficultés** au sens de l'article 44 septies du CGI. Ce type de souscription **doit recevoir l'agrément** du ministre chargé du budget délivré dans les conditions prévues au III de l'article 217 undecies du CGI (cf. n° 150-10).

> **Remarque** : Le régime concerne les sociétés qui sont en difficulté au sens de l'article 44 septies du CGI. La situation de difficulté résulte de l'engagement d'une procédure de redressement judiciaire. Toutefois la société peut être considérée en difficulté si sa situation financière rend imminente la cessation de son activité. L'arrêt de l'exploitation ne doit pas seulement être rendu probable par des évènements en cours mais doit présenter un caractère inévitable. Dans cette situation, la demande d'agrément ne peut être présentée que si le comité interministériel de restructuration industrielle (CIRI) ou le comité départemental d'examen des problèmes de financement des entreprises (CODEFI) ont statué sur l'état de difficulté et ont mis au point ou approuvé le projet de reprise et de redressement ainsi que le plan de financement correspondant.

L'augmentation de capital ne doit pas être souscrite par les associés ou anciens associés de la société en difficulté. En outre, l'augmentation de capital doit permettre aux nouveaux souscripteurs de détenir plus de 50 % du capital de la société en difficulté. La réduction d'impôt n'est applicable que si les personnes qui ont été associées, directement ou indirectement, de la société en difficulté à un moment quelconque au cours de l'une des cinq années précédant la souscription à l'augmentation de capital, quelle que soit l'importance de leur participation, ne participent pas à l'augmentation de capital en cause. Les souscripteurs qui participent à plusieurs de ces opérations ne sont pas considérés comme des anciens associés au sens de ces dispositions.

La réduction d'impôt n'est applicable qu'aux souscriptions réalisées dans le cadre d'augmentations de capital qui interviennent dans les trois années qui suivent la décision d'agrément.

B. Modalités d'application

I. Base de calcul et application de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-80-20-10)

150-6

1. Pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, sauf exceptions visées au VI de l'article 38 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009

La base de la réduction d'impôt est :

- le **prix de revient de l'acquisition ou de la construction** du logement (y compris le prix du terrain, les honoraires de notaire, les frais d'architecte, les droits d'enregistrement) ;

- ou le **prix de souscription** des parts ou actions ;

- dans la **limite d'une surface habitable comprise entre 50 et 150 m²** fixée par l'article 46 AG terdecies-II de l'annexe III au CGI selon le nombre de personnes destinées à occuper à titre principal le logement :

Nombre de personnes destinées à occuper à titre principal le logement	Limite de surface habitable à prendre en compte
Personne seule	65 m2
Couple	77,5 m2
Personne seule ou couple ayant une personne à charge	90 m2
Majoration par personne supplémentaire à charge, dans la limite de cinq personnes	12 m2

Pour les investissements réalisés dans le secteur du logement, la base de la réduction d'impôt est plafonné par m² de surface habitable(soit **2 438 €** hors taxes par mètre carré de surface habitable en **2013** et **2 448 € en 2014** (2 309 € en 2012 ; 2 247 € en 2011 et 2010 ; BOI-IR-RICI-80-10; ; CGI, art. 199 undecies A, 5).

Pour l'appréciation du plafond applicable, cette **limite doit être**, le cas échéant, **majorée de la TVA** applicable puis multipliée par le nombre de mètre carré de surface habitable.

Cette limite est relevée chaque année, au 1er janvier, dans la même proportion que la variation de la moyenne sur quatre trimestres de l'indice national mesurant le coût de la construction publiée par

l'Institut national de la statistique et des études économiques. La moyenne mentionnée ci-dessus est celle des quatre derniers indices connus au 1er novembre qui précède la date de référence.

Remarque :La base de la réduction d'impôt est, pour les investissements réalisés avant le 28 mai 2009, le prix de revient ou d'acquisition du logement ou le prix de souscription des parts ou actions.

2. Application et étalement de la réduction d'impôt

a. Pour le propriétaire qui acquiert ou construit un logement qu'il affecte à son habitation principale

La réduction d'impôt s'applique :

- la première fois, **au titre de l'année de l'achèvement** de l'immeuble ou de son **acquisition**, si elle est postérieure, **puis au titre des neuf années suivantes** ;

- chaque année, **la base** de la réduction d'impôt est donc égale à **10 % des sommes effectivement payées** au 31 décembre de l'année au cours de laquelle le droit à réduction d'impôt est né.

b. Pour les autres investissements

La réduction d'impôt s'applique :

- la première fois, **au titre de l'année de l'achèvement** de l'immeuble (ou de son **acquisition**, si elle est postérieure) ou de l'achèvement des travaux de réhabilitation ou de confortation contre le risque sismique ou de la souscription des parts ou actions, **puis au titre des quatre années suivantes** ;

- chaque année, **la base** de la réduction d'impôt est donc égale à **20 % des sommes effectivement payées** au 31 décembre de l'année au cours de laquelle le droit à réduction d'impôt est né.

3. Imputation de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt s'impute :

- uniquement sur l'impôt sur le revenu calculé selon le barème progressif ;

- après application éventuelle de la décote et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

Lorsque l'impôt dû par le contribuable est inférieur au montant de la réduction d'impôt à laquelle ce dernier pourrait prétendre, l'excédent ne peut donner lieu ni à remboursement, ni à report.

II. Taux de la réduction d'impôt, conditions d'application et restrictions, non cumul avec d'autres dispositifs fiscaux

Les taux ci-après définis s'entendent après application des réductions homothétiques ou « rabot » applicables en fonction des années.

150-7

1. Le fait générateur de la réduction d'impôt

Le fait générateur de la réduction d'impôt est constitué par la date d'achèvement des travaux de construction ou de l'acte d'acquisition du logement (et non par le paiement du prix de celui-ci). La réduction est accordée pour la première fois au titre de l'année d'achèvement ou d'acquisition si celle-ci est postérieure. Ainsi, pour un logement acheté clés en mains, il convient de retenir l'année de l'acte d'acquisition. En revanche, pour un logement acquis en l'état futur d'achèvement, il convient de retenir l'année d'achèvement des travaux de construction de ce logement et non celle de l'acquisition.

La date d'achèvement d'un logement d'habitation s'entend de celle à laquelle l'état d'avancement des travaux de construction est tel qu'il permet une utilisation du local conforme à l'usage prévu, c'est-à-dire, s'agissant d'une construction affectée à l'habitation, lorsqu'elle est habitable.

La réduction d'impôt est accordée pour la première fois au titre de l'année de souscription des parts ou actions. Elle est pratiquée sur l'impôt correspondant aux revenus de l'année de souscription des parts et des quatre années suivantes.

150-7-1

2. Les taux applicables

a. Pour le logement neuf ou réhabilité

La réduction d'impôt est égale à **18 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (22 % en 2011 ; 25 % auparavant) de la base définie ci-dessus :

- pour le logement **acquis neuf ou construit** et affecté à l'habitation principale du propriétaire ;

- pour le logement a**yant fait l'objet de travaux de réhabilitation** ou de confortation des logements contre le risque sismique affecté à l'habitation principale soit du propriétaire soit du locataire.

b. Pour l'investissement locatif autre que le secteur intermédiaire

Elle est égale à **30 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (36 % en 2011 ; 40 % auparavant) de cette même base pour les investissements locatifs autres que ceux réalisés dans le secteur intermédiaire.

c. Pour l'investissement locatif du secteur intermédiaire

Elle est portée à **38 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (45 % en 2011 ; 50 % auparavant) de ladite base pour les investissements locatifs réalisés dans le secteur intermédiaire.

Pour obtenir ce taux de **38 %**, les conditions suivantes doivent être réunies :

- le contribuable ou la société s'engage à **louer nu** l'immeuble dans les six mois de son achèvement ou de son acquisition, si elle est postérieure, **pendant six ans au moins** à des personnes qui en font leur habitation principale. En cas de souscription au capital de sociétés, le contribuable s'engage à **conserver ses parts ou actions pendant au moins six ans** à compter de la date d'achèvement des logements ou de leur acquisition si elle est postérieure ;

- le **loyer annuel par mètre carré** de surface habitable, charges non comprises, pour les baux **conclus ou renouvelés en 2013**, ne doit pas excéder **164 €** (167 € en 2014) dans les départements d'outre-mer, à Mayotte, à Saint-Martin et à Saint-Barthélemy et **205 €** (209 € en 2014) à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises (CGI, ann. III, art. 46 AG duodecies) ;

- et les ressources du locataire n'excèdent pas les plafonds fixés par ce même article 46 AG duodecies (pour les baux **conclus en 2013**, voir également au BOI-IR-RICI-80-10-20-20. Pour ce qui concerne les modalités d'appréciation des ressources du locataire (année de référence, composition du foyer du locataire, locataire rattaché à ses parents, changement de situation fiscale du locataire), il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-80-10-20-20.

d. Pour l'investissement dans les souscriptions en numéraire

La réduction d'impôt est également portée à **38 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (45 % en 2011 ; 50 % auparavant) de cette même base pour les investissements réalisés par l'intermédiaire de souscriptions en numéraire :

- soit au capital de sociétés de développement régional (SDR) ;

- soit au capital de sociétés qui ont pour objet le financement par souscription en numéraire au capital ou par prêts participatifs d'entreprises exerçant outre-mer ;

- soit au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant outre-mer et qui sont en difficulté.

e. Pour le logement en zone urbaine sensible dans les DOM

Les taux de **18 %**, **30 %** et **38 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (22 %, 36 % et 45 % en 2011) prévus au a, b, c ci-dessus **sont portés** à **26 %, 38 % et 45 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (31 %, 45 % et 54 % en 2011) pour les investissements **réalisés dans les départements d'outre-mer et à Mayotte** lorsque le **logement** est situé **dans une zone urbaine sensible** définie au 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

f. Pour les dépenses de production d'énergie renouvelable dans le logement

Pour les dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable qui sont réalisées dans le logement, les taux de **18 %, 30 % et 38 %** (22 %, 36 % et 45 % en 2011) mentionnés au 5 ci-dessus, **sont portés** respectivement à **22 %, 33 % et 40 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (26 %, 39 % et 48 % en 2011).

Les taux de **26 %, 38 % et 45 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (31 %, 45 % et 54 % en 2011) mentionnés au 5 ci-dessus, **sont portés** respectivement à **29 %, 40 % et 48 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (35 %, 48 % et 57 % en 2011).

La liste de ces équipements de production d'énergie est limitativement énumérée à l'article 18-0 bis de l'annexe IV au CGI.

3. Restrictions selon les périodes d'investissement pour le secteur locatif neuf

Conformément aux dispositions du 6 bis de l'article 199 undecies A du CGI, la réduction d'impôt **ne s'applique pas** aux investissements mentionnés aux b, c et d du 2 de l'article 199 undecies A **engagés après le 31 décembre 2010**.

Sont donc concernés les investissements dans le secteur locatif neuf.

Toutefois, pour accompagner la fin progressive de cet avantage fiscal au titre du secteur locatif neuf, le législateur prévoit que la réduction d'impôt s'applique :

a. Aux investissements engagés entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2011 dans les secteurs locatifs libre et intermédiaire

Sont concernés les immeubles mentionnés aux b, c et d du 2 de l'article 199 undecies A du CGI.

Ainsi, par dérogation au 6 du même article, le taux de la réduction d'impôt est, pour ces investissements, de **22 %** depuis 2012 (27 % en 2011).

Ce taux est porté à **34 %** depuis 2012 (40 % en 2011) pour ceux de ces investissements au titre desquels les conditions mentionnées aux 1° et 2° du 6 sont réunies (CGI, art. 199 undecies A, 6 bis). Le propriétaire s'est engagé à louer dans les six mois et durant six ans au moins.

Ces taux sont portés respectivement :

- à **30 %** et **41 %** depuis 2012 (36 % et 49 % en 2011) lorsque les investissements sont réalisés dans une zone urbaine sensible, si la condition prévue au septième alinéa du 6 du même article est remplie ;

- à **25 %** et **37 %** depuis 2012 (30 % et 44 % en 2011) lorsque les investissements effectués utilisent une source d'énergie renouvelable dans le logement, si la condition prévue au huitième alinéa du 6 du même article est remplie ;

- à **33 %** et **45 %** depuis 2012 (39 % et 53 % en 2011) lorsque les conditions prévues au septième et huitième alinéa du 6 du même article (investissements réalisés dans une zone urbaine sensible et logement bénéficiant d'une source d'énergie renouvelable), sont remplies simultanément (CGI, art. 199 undecies A, 6 bis).

b. Aux investissements engagés entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2012 uniquement dans le secteur locatif intermédiaire

Sont concernés les immeubles mentionnés aux b, c et d du 2 de l'article 199 undecies A du CGI.

Le taux est de **26 %** en 2012 (31 % en 2011) pour ces investissements et au titre desquels les conditions mentionnées aux 1° et 2° du 6 de l'article 199 undecies A du CGI sont réunies (CGI, art. 199 undecies A, 6 bis).

c. Notion d'investissements engagés

Pour l'application du 6 bis de l'article 199 undecies A du CGI, **sont considérés comme engagés** :

- les investissements mentionnés au b du 2 de l'article 199 undecies A du CGI au titre de logements que le contribuable fait construire ou acquiert neufs ou en l'état futur d'achèvement, dont les permis de construire ont été délivrés ;

- les investissements mentionnés au c du même 2 correspondant à des souscriptions de parts ou d'actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs dont les permis de construire ont été délivrés ;

- les investissements mentionnés au d du même 2 correspondant à des souscriptions dont le produit est affecté à l'acquisition de logements neufs dont les permis de construire ont été délivrés.

150-7-3

4. Non cumul des avantages fiscaux

Les investissements ouvrant droit à la présente réduction d'impôts sont exclus du bénéfice des avantages fiscaux suivants :

- déduction au titre de l'amortissement des logements neufs donnés en location (CGI, art. 31, I-1°-f, g et h) ;

- imputation des déficits fonciers sur le revenu global pour un même logement ou une même souscription de titres (CGI, art. 156, I-3°) ;

- placement sur un plan d'épargne en actions (code monétaire et financier, art. L. 221-31, II-2°, reproduit sous l'article 163 quinquies D du CGI) ;

- réduction d'impôt au titre de souscriptions au capital de sociétés non cotées remplissant certaines conditions (CGI, art. 199 terdecies-0 A) ;

- déduction en faveur des investissements réalisés outre-mer (CGI, art. 217 undecies) ;

- réduction d'impôt pour investissement locatif "Scellier" (CGI, art. 199 septvicies) ;

- réduction d'impôt dans le cadre de la restauration complète d'un immeuble bâti situé dans un secteur sauvegardé, dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager ou dans un quartier ancien dégradé, dite "Malraux" (CGI, art. 199 tervicies) ;

- réduction d'impôt pour investissements outre-mer dans le secteur du logement social, prévue à l'article 199 undecies C du CGI ;

- réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif intermédiaire, dite "Duflot", prévue à l'article 199 novovicies du CGI ;

- exonération de droits de mutation à titre gratuit (CGI, art. 793, 2-4°et 5°) ;

- abattement sur l'assiette du droit de vente dont bénéficie, sous certaines conditions, la première cession d'un immeuble acquis neuf et affecté pendant cinq ans à l'habitation principale (CGI, art. 1055 bis).

C. Remise en cause de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-80-40)

150-8

D'une manière générale, la réduction accordée cesse de s'appliquer et fait l'objet d'une reprise lorsque le bénéficiaire de la réduction ou les sociétés bénéficiaires de la souscription ne respectent pas leurs engagements. Elle peut également être remise en cause en cas de non-respect des procédures de construction.

I. Cas de remise en cause

La réduction d'impôt est notamment remise en cause dans les cas suivants :

- le logement n'est pas utilisé à titre de résidence principale par le contribuable. Il en est ainsi, notamment, lorsque le contribuable ne respecte pas l'affectation à cet usage pendant cinq ans et affecte le bien à la location ou le met à la disposition d'un tiers sans être tenu par un contrat de location ;

- le logement n'est pas utilisé à titre de résidence principale du locataire. Il faut, pour le bénéfice de la réduction d'impôt, que cette utilisation soit effective et continue pendant la durée de l'engagement. En cas de vacance du logement destiné à la location, le propriétaire doit établir qu'elle n'est pas de son fait en montrant qu'il a accompli les diligences concrètes (insertion d'annonces, recours à une agence immobilière) et que les conditions mises à la location ne sont pas dissuasives ;

- le logement n'est pas loué dans les six mois ;

- le logement est loué meublé ou équipé pendant la durée de l'engagement ;

- le logement est loué au conjoint ou à un membre du foyer fiscal du contribuable ;

- le logement ouvrant droit à réduction fait l'objet d'une cession dans le délai prévu par l'engagement ;

- la propriété du logement est démembrée au cours de la période couverte par l'engagement (sauf lorsque le démembrement résulte du décès du contribuable).

Lorsque la location est consentie à un organisme pour le logement de ses salariés, la réduction d'impôt accordée fait aussi l'objet d'une reprise si les conditions d'affectation finale du logement ne sont pas respectées et/ou si le locataire ou sous-locataire ne remplit pas les conditions requises.

Dans le secteur intermédiaire la réduction d'impôt accordée fait également l'objet d'une reprise si les conditions de ressources ne sont pas respectées à chaque conclusion d'un nouveau bail et/ou si la condition de loyer n'est plus respectée à un moment quelconque au cours de la période couverte par l'engagement.

Précisions :

1- Concernant les travaux de réhabilitation, les logements acquis ou construit en indivision, les souscriptions de parts ou de titres ou le non respect des engagements des sociétés, se reporter au BOI-IR-RICI-80-40.

2- La **réduction d'impôt** acquise au titre des investissements engagés **entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2012**, cités aux points 1 (deuxième tiret), 2, 3 et 4 du n° 150-2) ci-dessus **est reprise** lorsque les logements acquis ou construits **ne sont pas loués au plus tard le dernier jour du trente-sixième mois suivant** celui de la délivrance du permis de construire. Le cas échéant, cette date est repoussée d'un délai égal à celui durant lequel les travaux sont interrompus par l'effet de la force majeure ou durant lequel la légalité du permis de construire est contestée par la voie contentieuse.

En revanche la réduction d'impôt ne fait l'objet d'aucune reprise dans les cas d'apport partiel d'actif ou de fusion ou en cas de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune. Il en est de même en cas de changement de situation matrimoniale du contribuable, d'invalidité ou de licenciement du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

Enfin, il est également admis de ne pas remettre en cause les réductions d'impôt pratiquées par les souscripteurs au capital de SCPI lors de la fusion de ces dernières ou, pour l'ensemble des bénéficiaires de la réduction d'impôt, lorsque le non-respect de l'engagement résulte de l'expropriation pour cause d'utilité publique du logement ayant donné droit à la réduction d'impôt.

L'absence de reprise et le maintien du bénéfice de la réduction d'impôt restant à imputer sont subordonnés à certaines conditions précises.

II. Contrôle des investissements ayant ouvert droit à la réduction d'impôt

(LPF, art. L. 45 F)

Dans les départements d'outre-mer, l'administration peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit au bénéfice des dispositions prévues à l'article 199 undecies A du CGI.

Dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, les contrôles mentionnés ci-dessus peuvent être réalisés par les agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

Les modalités d'application de l'article L. 45 F du LPF sont fixées par les articles R.* 45 F-1 à R.* 45 F-5 du LPF instaurés par le décret n° 2013-731 du 12 août 2013.

III. Modalités de remise en cause

En cas de non respect des conditions initiales, l'impôt sur le revenu de chacune des années au titre desquelles les quotes-parts de réduction d'impôt ont été imputées est majoré du montant de la quote-part de réduction pratiquée à tort. La remise en cause de chaque fraction de réduction d'impôt intervient dans le délai normal de reprise, soit jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le contribuable a bénéficié de l'imputation de cette quote-part d'avantage fiscal.

En cas de non respect des conditions au cours de la période d'engagement, L'impôt sur le revenu de l'année au cours de laquelle intervient la rupture de l'engagement ou la survenance de l'événement entraînant la déchéance de l'avantage fiscal est majoré du montant total de la réduction d'impôt obtenue depuis l'origine et jusqu'à la date de cet événement. Cette remise en cause intervient dans le délai normal de reprise, soit au plus tard avant le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle intervient la rupture de l'engagement ou survient l'événement entraînant la déchéance de la réduction d'impôt.

En cas de remise en cause, le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction est assimilé à une insuffisance de déclaration pour l'application des articles 1727du CGI, 1729 du CGI et 1758 A du CGI.

D. Obligations des contribuables

150-9

I. Obligations générales

De manière générale pour bénéficier de l'avantage fiscal prévu à l'article 199 undecies A du CGI, les contribuables sont tenus de joindre à la déclaration de revenus n° 2042 de chacune des années ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt une note annexe établie sur un imprimé n° **2042-IOM** (CERFA n° 14 220) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires" et comportant, selon la nature des investissements et le taux qui leur est applicable, les

modalités de calcul de la réduction d'impôt.

Lorsque le montant des investissements mentionnés aux b, c, d, f, g et h du 2 de l'article 199 undecies A du CGI est ***supérieur à deux millions d'euros***, le bénéfice de la réduction d'impôt est conditionné à l'obtention d'un agrément préalable délivré par le ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 undecies du CGI (4 de l'article 199 undecies A du CGI). L'agrément préalable est délivré par le ministre chargé du budget, dans les conditions prévues au III de l'article 217 undecies du CGI. Cette procédure d'agrément n'est pas applicable aux logements affectés à la résidence principale du contribuable (a du 2 de l'article 199 undecies A du CGI) et aux travaux de réhabilitation ou de confortation des logements contre le risque sismique (e du 2 du même article).

II. Obligations incombant aux contribuables et aux sociétés interposées

1. Lorsque le logement neuf est destiné à devenir l'habitation principale du contribuable :

Ce dernier doit joindre, à la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle la réduction est demandée, l'engagement d'affecter le logement neuf à son habitation principale dès l'achèvement ou l'acquisition si elle est postérieure et à conserver cette affectation pendant cinq ans à compter de cette date (un modèle d'engagement à produire pour les propriétaires de logements destinés à leur habitation principale est joint (BOI-LETTRE-000027). Il fournit également une copie de la notification de l'arrêté délivrant le permis de construire, lorsqu'il s'agit d'un logement que le contribuable fait construire.

En cas de réalisation dans les logements de dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, les contribuables doivent également joindre à leur déclaration de revenus soit une attestation du constructeur, du vendeur ou de l'entreprise ayant procédé à l'installation de ces équipements et comportant l'adresse de réalisation des travaux et la désignation de ces équipements, soit une facture de ces dépenses d'équipements comportant, outre les mentions prévues l'adresse de réalisation des travaux, leur nature, la désignation et le montant de ces dépenses.

2. Lorsque le logement est loué nu à usage d'habitation principale du locataire :

Le propriétaire bailleur du logement doit joindre à la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle la réduction est demandée l'engagement (un modèle est joint au BOI-LETTRE-000028) de louer le logement non meublé, dans les six mois de l'achèvement ou de l'acquisition si elle est postérieure, à usage de résidence principale d'un locataire pendant cinq ans. Cette durée est portée à six ans lorsque la location est consentie dans le secteur intermédiaire. Il joint également une copie de la notification de l'arrêté délivrant le permis de construire (lorsqu'il s'agit d'un logement que le contribuable fait construire), une copie du bail, une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du locataire ou du sous-locataire afférent aux revenus de l'année de référence lorsque la location est consentie dans le secteur intermédiaire et les renseignements indiqués au 1. ci -avant en cas de réalisation dans les logements de dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable.

3. Lorsque le logement fait l'objet de travaux de réhabilitation ou de confortation contre le risque sismique :

Dans ces cas, lorsque le logement est destiné à devenir l'habitation principale du contribuable ou qu'il est destiné à être loué à usage d'habitation principale d'un locataire, le propriétaire du logement doit joindre à la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle la réduction d'impôt est demandée l'engagement d'affecter le logement à son habitation principale pendant cinq ans, ou l'engagement de louer le logement nu dans les six mois qui suivent l'achèvement des travaux à usage de résidence principale d'un locataire pendant cinq ans.Il fournit également une copie du bail, lorsque le logement est donné en location à titre d'habitation principale et la copie des factures des entreprises ayant réalisé les travaux qui précisent, outre les mentions prévues à l'article 289 du CGI, l'adresse de réalisation des travaux, leur nature et leur montant. Il adresse également les renseignements indiqués au 1. ci-avant en cas de réalisation dans les logements de dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable.

Remarques :

1 - La réduction de vulnérabilité sismique doit être justifiée au regard de la norme NF EN 1998-3 de décembre 2005 (Eurocode 8 : calcul des structures pour leur résistance aux séismes / partie 3 : évaluation et renforcement des bâtiments) par la production d'une étude technique de confortement (BOI-IR-RICI-80-10-20-10).

2- Lorsque le bien est loué à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel, doivent également figurer le nom du sous-locataire et les nom et adresse de son employeur. Il en est de même en cas de changement de locataire ou de sous-locataire pendant la durée de l'engagement de location.

4. En cas de souscriptions d'actions ou de part de sociétés

a. Obligations incombant aux souscripteurs

Les souscripteurs au capital de SCPI ou à l'augmentation de capital de certaines sociétés dont l'objet exclusif est la construction de logements neufs outre-mer à usage d'habitation principale des locataires doivent s'engager à conserver les parts ou actions pendant cinq ans au moins (six ans dans le cas de sociétés réalisant des investissements dans le secteur locatif intermédiaire) à compter de la date d'achèvement des immeubles. Ce délai court à compter de la date d'achèvement de la totalité des immeubles construits au moyen de chaque souscription annuelle, et pour les SCPI à compter de l'acquisition de l'immeuble si elle est postérieure (ces délais ne sont pas remis en cause lors des fusions de SCPI) .

Les souscripteurs de titres ouvrant droit à réduction doivent annexer à leur déclaration de revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle la réduction est demandée un engagement de conserver les titres pendant la période requise (un modèle est joint au BOI-LETTRE-000029) , l'état de suivi individuel fournit par la société chaque année pendant les cinq années considérées (un modèle figure au BOI-LETTRE-000031) et l'attestation fournie par la société faisant état des renseignements utiles à l'application de la réduction d'impôt que lui a demandé le contribuable.

Les souscripteurs au capital d'une SOFIOM doivent joindre à leur déclaration de revenus de chacune des années ouvrant droit à la réduction d'impôt, un relevé à en-tête délivré par cette société faisant état des renseignements nécessaires à l'examen des conditions requises concernant le SOFIOM, les entreprises concernées, le % de détention, la garantie accordée etc.

Lorsque les actions cédées au cours d'une année ont été souscrites depuis moins de cinq ans par le cédant, la SOFIOM adresse avant le 16 février de l'année suivante à la direction départementale ou, le cas échéant, régionale des finances publiques du domicile du cédant le relevé mentionné ci-dessus ou un duplicata de ce relevé.

b. Obligations incombant aux sociétés bénéficiaires des souscriptions

Les sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs y compris certaines sociétés immobilières de placement immobilier :

- s'engagent à achever les fondations des immeubles dans les deux ans qui suivent la clôture de chaque souscription annuelle (soit avant le 31 décembre N+2 pour les souscriptions closes le N) ; à louer ces immeubles pendant cinq ans (six ans dans le cas de sociétés réalisant des investissements dans le secteur locatif intermédiaire) à compter de leur achèvement à des personnes qui en font leur habitation principale. Le locataire ne peut être un associé, un conjoint ou un membre du foyer fiscal sous peine de reprise de la réduction d'impôt (cf. 150-8) ;

- fournissent aux souscripteurs les informations nécessaires pour le bénéfice de la majoration du taux de la réduction d'impôt prévue en cas de réalisation dans les logements de dépenses d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ;

- attestent par remise en double exemplaire au contribuable lors de la souscription des actions ou des parts, comportant les mentions indispensables pour que les services fiscaux vérifient le bien-fondé de la demande de réduction d'impôt (Sont disponibles des modèles de l'attestation fournie par les sociétés immobilières aux souscripteurs de parts ou d'actions ouvrant droit à réduction sous BOI-LETTRE-000029 et Modèle d'engagement fourni par la société émettrice - Réduction d'impôt au titre des souscriptions au capital de sociétés qui investissent dans les DOM-TOM sous BOI-LETTRE-000030) ;

- fournissent un état individuel permettant aux services fiscaux de s'assurer de la détention permanente des parts ou actions par le contribuable bénéficiant de la réduction d'impôt (Modèle de l'état individuel fourni par les sociétés de développement régional et autres sociétés effectuant des investissements productifs aux souscripteurs de parts ou d'actions ouvrant droit à réduction sous BOI-LETTRE-000031 et Modèle de l'état individuel fourni par les sociétés immobilières aux souscripteurs de parts ou d'actions ouvrant droit à réduction sous BOI-LETTRE-000032) ; à cette fin, les sociétés concernées tiennent un registre spécial (Modèle de registre spécial tenu par les sociétés dont les parts ou actions ouvrent droit à réduction sous BOI-ANNX-000455) ;

- fournissent une déclaration d'achèvement des travaux de construction de l'immeuble ouvrant droit à la réduction d'impôt, afin de fixer le point de départ de l'engagement pris par la société d'affecter l'immeuble à la location nue (cf. Modèle d'engagement fourni par la société émettrice - Réduction d'impôt au titre des souscriptions au capital de sociétés qui investissent dans les DOM-TOM sous BOI-LETTRE-000030). Cette déclaration d'achèvement doit être adressée dans les deux mois de celui-ci en double exemplaire aux souscripteurs et à la direction départementale ou régionale des finances publiques ;

- délivrent en double exemplaire à chacun de leurs souscripteurs un document attestant que la location

et, le cas échéant, la sous-location remplissent les conditions tenant au montant du loyer et des ressources du locataire, lorsque la location est consentie dans le secteur intermédiaire ;

- en cas de rupture de l'engagement de louer les immeubles nus à des locataires qui en font leur résidence principale, les sociétés doivent mentionner sur le relevé individuel pour chaque souscripteur de parts ou actions qui ouvrent droit à la réduction d'impôt, les numéros et le montant de ces titres lors de la souscription initiale et les mêmes renseignements pour les titres détenus lors de la rupture de l'engagement pris par la société.

Chapitre 2 : Réduction d'impôt prévue par l'article 199 undecies C du CGI

(Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 21-I-C, art.199 undecies C du CGI)

151

Pour le secteur du logement social, les **acquisitions ou constructions de logements réalisées entre le 28 mai 2009** (date de promulgation de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer) **et le 31 décembre 2017**, dans les départements d'outre-mer y compris Mayotte à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013, et dans les territoires d'outre-mer (Saint-Pierre-et-Miquelon, Mayotte jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2012, Nouvelle-Calédonie, Polynésie française, Saint-Martin, Saint-Barthélemy et les îles Wallis et Futuna) **ouvrent droit à une réduction d'impôt**, sous certaines conditions.

151-1-1

Ainsi, les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison de **l'acquisition ou de la construction de logements neufs dans les départements d'outre-mer** y compris Mayotte à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013, et les territoires d'outre-mer (Saint-Pierre-et-Miquelon, Mayotte jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2012, Nouvelle-Calédonie, Polynésie française, Saint-Martin, Saint-Barthélemy et les îles Wallis et Futuna) si les conditions suivantes sont réunies :

1 - Les logements sont donnés en **location nue**, **dans les six mois** de leur achèvement ou de leur acquisition si elle est postérieure et pour une **durée au moins égale à cinq ans**, **à un organisme d'habitations à loyer modéré** mentionné à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation, à l'exception des sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif pour l'accession à la propriété, à une société d'économie mixte exerçant une activité immobilière outre-mer, à un organisme mentionné à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation ou, dans les collectivités d'outre-mer, à tout organisme de logement social agréé conformément à la réglementation locale par l'autorité publique compétente. L'opération peut prendre la forme d'un crédit-bail immobilier ;
2 - Les logements sont donnés **en sous-location nue ou meublée par l'organisme** mentionné au 1° ci-dessus et pour une **durée au moins égale à cinq ans** à des personnes physiques qui en font leur résidence principale et dont les ressources n'excèdent pas des plafonds fixés au I de l'article 46 AG sexdecies de l'annexe III au CGI en fonction du nombre de personnes destinées à occuper à titre principal le logement et de la localisation de celui-ci ;
3 - Le **montant des loyers** à la charge des personnes physiques mentionnées au 2° ci-dessus **ne peut excéder** des limites fixées au I de l'article 46 AG sexdecies de l'annexe III au CGI en fonction notamment de la localisation du logement ;
4 - Les logements peuvent être **spécialement adaptés à l'hébergement de personnes âgées de plus de soixante-cinq ans ou de personnes handicapées** auxquelles des prestations de services, ayant **à compter du 1er juillet 2014** une nature hôtelière (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-C-1°-a) peuvent être proposées ;
5 - Une part minimale, fixée à 30 % au III de l'article 46 AG sexdecies de l'annexe III au CGI, de la surface habitable des logements compris dans un ensemble d'investissements portés simultanément à la connaissance du ministre chargé du budget dans les conditions prévues au 151-1-7 ci-après est sous-louée, dans les conditions définies au 2° ci-dessus, à des personnes physiques dont les ressources sont inférieures aux plafonds mentionnés au 2° déjà cité, pour des loyers inférieurs aux limites mentionnées au 3° susmentionné. Ce même article précise les plafonds de ressources et de loyers (CGI ann. III, art. 46 AG sexdecies, III-2 et 3) ;
6 - Une fraction, fixée au IV de l'article 46 AG sexdecies de l'annexe III au CGI, du prix de revient d'un ensemble d'investissements portés simultanément à la connaissance du ministre chargé du

budget correspond à des dépenses supportées au titre de l'acquisition d'équipements de production d'énergie renouvelable, d'appareils utilisant une source d'énergie renouvelable ou de matériaux d'isolation. Un arrêté des ministres chargés respectivement du budget, de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de l'outre-mer fixe la nature des dépenses d'équipements concernées ;

7 - À l'issue de la période de location mentionnée au 1° ci-dessus, les logements ou les parts ou actions des sociétés qui en sont propriétaires sont cédés, dans des conditions, notamment de prix, définies par une convention conclue entre leur propriétaire et l'organisme locataire au plus tard lors de la conclusion du bail, à l'organisme locataire ou à des personnes physiques choisies par lui et dont les ressources, au titre de l'année précédant celle de la première occupation du logement, n'excèdent pas des plafonds fixés au V de l'article 46 AG sexdecies de l'annexe III au CGI en fonction du nombre de personnes destinées à occuper à titre principal le logement et de la localisation de celui-ci. Pour l'application de ces dispositions, et nonobstant le 1° ci-dessus, la cession des logements et, le cas échéant, des parts ou actions des sociétés mentionnées au IV sous-mentionné peut intervenir à l'expiration d'un délai de cinq ans décompté à partir de l'achèvement des fondations. La reprise prévue au 3° du 151-1-5 ci-après ne trouve pas à s'appliquer si la location prévue au 1° ci-dessus prend fin à la suite d'une cession de l'immeuble au profit du preneur ;

8 - Un **montant** correspondant au moins à **65 %** ou **70 % à compter du 1er juillet 2014** (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-C-1°-b) de la réduction acquise **est rétrocédé** par le contribuable sous la forme d'une diminution des loyers versés par l'organisme locataire mentionné au 1° ci-dessus et d'une diminution du prix de cession à l'organisme locataire ou, le cas échéant, aux personnes physiques mentionnées au 7° ci-avant ;

9 - Les logements sont financés par subvention publique à hauteur d'une fraction minimale de **5 % à compter du 1er juillet 2014** (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-C-1°-c).

La condition mentionnée au 5° ci-dessus n'est pas applicable aux logements dont la convention mentionnée au 7° ci-avant prévoit la cession à des personnes physiques à l'issue de la période de location.

La condition mentionnée au 9° n'est pas applicable aux logements acquis ou construits à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy et dans les îles Wallis et Futuna **à compter du 1er juillet 2014** (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-C-1°-c).

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière, art. 88-III).

151-1-2

La réduction d'impôt est égale à **50 %** d'un **montant égal au prix de revient** des logements minoré, d'une part, des taxes et des commissions d'acquisition versées et, d'autre part, des subventions publiques reçues.

Ce montant est retenu en **2013** dans la limite de **2 438 € hors taxes par mètre carré** de surface habitable et **2 448 €** en **2014** (2 309 € en 2012 ; 2 247 € en 2011), dans le cas des logements mentionnés au 4° du n° 151-1-1 ci-dessus, de surface des parties communes dans lesquelles des prestations de services sont proposées. Cette limite est relevée chaque année, au 1er janvier, dans la même proportion que la variation de la moyenne sur quatre trimestres du coût de la construction dans chaque département ou collectivité (voir CGI, art. 199 undecies A, 5).

Le VI de l'article 46 AG sexdecies de l'annexe III au CGI précise la nature des sommes retenues pour l'appréciation du prix de revient mentionné ci-dessus.

Le III de l'article 199 undecies B du CGI est applicable aux investissements ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies C du CGI.

151-1-3

La réduction d'impôt est accordée au titre de **l'année d'achèvement** du logement **ou de son acquisition** si elle est postérieure.

Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû par le contribuable ayant réalisé l'investissement, **le solde peut être reporté**, dans les mêmes conditions, sur l'impôt sur le revenu des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

151-1-4

La réduction d'impôt **est également acquise au titre des investissements réalisés par une société civile de placement immobilier** régie par les articles L. 214-50 et suiv. du code monétaire et financier ou par toute autre société mentionnée à l'article 8 du CGI et, depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 à l'exclusion des sociétés en participation, dont les parts ou les actions sont détenues, directement ou par l'intermédiaire d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée, par des contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI, dont la quote-part du revenu de la société est soumise en leur nom à l'impôt sur le revenu, sous réserve des parts détenues, depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, par les sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux visées à l'article L. 481-1 du code de la construction et de l'habitation conformément à l'article L. 472-1-9 du code de la construction et de l'habitation, par les sociétés d'habitations à loyer modéré. Dans ce cas, la réduction d'impôt est pratiquée par les associés ou membres dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société au titre de l'année au cours de laquelle les parts ou actions sont souscrites. **À compter du 1er juillet 2014**, lorsque l'investissement revêt la forme de la construction d'un immeuble ou de l'acquisition d'un immeuble à construire, la réduction d'impôt ne s'applique que si la société qui réalise l'investissement s'engage à achever les fondations de l'immeuble dans les deux ans qui suivent la clôture de la souscription et à achever l'immeuble dans les deux ans qui suivent la date d'achèvement des fondations (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-C-3°).

La réduction d'impôt est acquise, dans les mêmes conditions, au titre des investissements réalisés par une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont les actions sont détenues intégralement et directement par des contribuables, personnes physiques, domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI, **sous réserve** depuis l'imposition des revenus de l'année 2010 des parts détenues par les sociétés d'économie mixte de construction et de gestion de logements sociaux visées à l'article L. 481-1 du code de la construction et de l'habitation, sous réserve des parts détenues conformément à l'article L. 472-1-9 du code de la construction et de l'habitation, par les sociétés d'habitations à loyer modéré. En ce cas, la réduction d'impôt est pratiquée par les associés dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société. L'application de cette disposition est subordonnée au respect des conditions suivantes :

1 - Les investissements ont reçu un agrément préalable du ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 undecies du CGI ;
2 - La société réalisant l'investissement a pour objet exclusif l'acquisition, la construction et la location des logements mentionnés au I du présent article.

Les associés personnes physiques mentionnés au deuxième alinéa du présent 151-1-4 ne peuvent bénéficier, pour la souscription au capital de la société mentionnée au même alinéa, des réductions d'impôt prévues aux articles 199 terdecies-0 A et 885-0 V bis du CGI et la société mentionnée ne peut bénéficier des dispositions prévues aux articles 217 bis et 217 undecies du CGI.

Depuis le 1er janvier 2011, l'article 217 bis du CGI **étant abrogé**, le législateur maintient que la société ne peut pas bénéficier des dispositions de l'article 217 undecies du CGI.

Le 11 de l'article 150-0 D du CGI n'est pas applicable aux moins-values constatées par les associés lors de la cession des titres des sociétés. Le 2° du 3 de l'article 158 du CGI ne s'applique pas aux revenus distribués par ces sociétés.

La réduction d'impôt, qui n'est pas applicable aux parts ou actions dont le droit de propriété est démembré, est subordonnée à la condition que 95 % de la souscription serve exclusivement à financer un investissement pour lequel les conditions d'application du présent article sont réunies. L'associé doit s'engager à conserver la totalité de ses parts ou actions jusqu'au terme de la location prévue au 1° du 151-1-1 ci-dessus. Le produit de la souscription doit être intégralement investi dans les dix-huit mois qui suivent la clôture de celle-ci.

151-1-5

La réduction d'impôt **fait l'objet d'une reprise** au titre de l'année au cours de laquelle :

1 - Les conditions mentionnées au n° 151-1-1 ou, le cas échéant, au n° 151-1-4 ne sont pas respectées ;
2 - L'engagement prévu au n° 151-1-4 n'est pas respecté ;
3 - Avant l'expiration de la durée mentionnée au 1° du n° 151-1-1, les logements mentionnés au n° 151-1-1 ou les parts ou actions mentionnées au n° 151-1-4 sont cédés ou leur droit de propriété est démembré. Toutefois, aucune remise en cause n'est effectuée lorsque le démembrement de ce droit ou le transfert de la propriété du bien résulte du décès du contribuable ou de l'un des membres du couple soumis à imposition commune et que l'attributaire du bien ou le titulaire de son usufruit s'engage à respecter les engagements prévus, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la période restant à courir à la date du décès.

151-1-6

La réduction d'impôt **est également ouverte** au titre **de l'acquisition de logements achevés depuis plus de vingt ans** faisant l'objet de travaux de réhabilitation définis par l'article 46 AG sexdecies-VII-2 de l'annexe III au CGI permettant aux logements d'acquérir des performances techniques voisines de celles des logements neufs. Dans ce cas, la réduction d'impôt est assise sur le prix de revient des logements majoré du coût des travaux de réhabilitation et minoré, d'une part, des taxes et des commissions d'acquisition versées et, d'autre part, des subventions publiques reçues. La limite mentionnée au 151-1-2 est applicable.

151-1-7

Lorsque le montant par programme des investissements **est supérieur** à deux millions d'euros, le bénéfice de la réduction d'impôt est conditionné **à l'obtention d'un agrément préalable** délivré par le ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 undecies du CGI.

151-1-8

Un contribuable **ne peut**, pour un même logement ou une même souscription de parts ou d'actions, **bénéficier à la fois** de l'une des réductions d'impôt prévues aux articles 199 undecies A, 199 tervicies ou 199 septvicies du CGI et des dispositions de l'article 199 undecies C du CGI.

Les **dépenses de travaux** retenues pour le calcul de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies C du CGI **ne peuvent faire** l'objet d'une **déduction** pour la détermination des revenus fonciers.

151-2

La réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies C du CGI peut être cumulée avec l'octroi de subventions et de prêts pour la construction, l'acquisition et l'amélioration de logements locatifs aidés.

151-3

L'article L. 45 F du LPF prévoit que dans les départements d'outre-mer, l'administration peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit au bénéfice des dispositions prévues à l'article 199 undecies C du CGI.

Dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, les contrôles mentionnés ci-dessus peuvent être réalisés par les agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

Les modalités d'application de l'article L. 45 F du LPF sont fixées par les articles R.* 45 F-1 à R.* 45 F-5 instaurés par le décret n° 2013-731 du 12 août 2013.

Chapitre 3 : Plafonnement des sommes des réductions d'impôt outre-mer

(CGI art. 199 undecies D ; BOI-IR-RICI-80-20-20 ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 21-I-D)

A. Présentation générale du dispositif

152

Ce dispositif de plafonnement de l'avantage en impôt dont peut bénéficier un contribuable au titre d'une même année d'imposition est spécifique aux investissements outre-mer

Ce plafonnement spécifique outre-mer intervient préalablement au plafonnement global présenté au n° 101-1.

152-1

Les réductions d'impôt et les reports qui résultent des investissements réalisés et des travaux achevés depuis le 1er janvier 2009 sont plafonnés selon les modalités suivantes :

1. La somme des réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C du CGI et des reports de ces réductions d'impôts, dont l'imputation

est admise pour un contribuable au titre d'une même année d'imposition, **ne peut excéder** un montant de **40 000 €** comprenant dans l'ordre d'imputation :

- la somme de la réduction d'impôt sur le revenu mentionnée à l'article 199 undecies C du CGI et des reports de cette réduction d'impôt, dans la limite de **40 000 €** ;

- la somme des réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 undecies A et 199 undecies B du CGI et des reports de ces réductions d'impôt, dans la limite de **30 600 €** diminuée du montant dont l'imputation a été effectuée conformément au tiret ci-dessus.

2. Pour l'appréciation de la limite de **30 600 €**, la réduction d'impôt au titre des investissements mentionnés à la première phrase des vingt-sixième alinéa (investissements productifs mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location) et vingt-septième alinéa (en cas de location d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés) du I de l'article 199 undecies B du CGI ainsi que les reports résultant d'une réduction d'impôt au titre des mêmes investissements sont retenus pour **34 %** (pour ceux **réalisés à compter du 1er juillet 2014**), **37,5 %** (du **1er janvier 2011 au 30 juin 2014**, 40 % antérieurement) de leur montant (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-D-1°).

3. Pour l'appréciation de la limite de **30 600 €**, la réduction d'impôt au titre des investissements mentionnés à la deuxième phrase du vingt-sixième alinéa (investissement par programme, par exercice et par exploitant **inférieur à 300 000 €**) du I de l'article 199 undecies B du CGI ainsi que les reports résultant d'une réduction d'impôt au titre des mêmes investissements sont retenus pour **44 %** (pour ceux **réalisés à compter du 1er juillet 2014**), **47,37 %** (du **1er janvier 2011 au 30 juin 2014**), de leur montant (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21-I-D-2°).

3 bis. Pour l'appréciation de la limite de **40 000 €**, la réduction d'impôt acquise au titre des investissements mentionnés à l'article 199 undecies C du CGI ainsi que les reports résultant d'une réduction d'impôt au titre des mêmes investissements sont retenus pour **30 %** (pour ceux **réalisés à compter du 1er juillet 2014**), **35 %** (du **1er janvier 2011 au 30 juin 2014**), de leur montant (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-D-3°).

4. Les fractions des réductions d'impôt et des reports qui ne sont pas retenues en application des 2, 3 et 3 bis peuvent être imputées dans la limite annuelle :

- de **cinq fois le tiers** ou, **à compter du 1er juillet 2014, trente-trois fois le dix-septième** de **30 600 €** pour la fraction non retenue en application du 2 (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-D-4°-a) ;

- de **treize fois le septième**, ou **à compter du 1er juillet 2014, sept fois le troisième** de **40 000 €** pour la fraction non retenue en application du 3 bis (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-D-4°-b) ;

- de **dix fois le neuvième**, ou **à compter du 1er juillet 2014, quatorze fois le onzième** de **30 600 €** pour la fraction non retenue en application du 3 (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 21, I-D-4°-c).

Ce mécanisme est commenté dans le détail au BOI-IR-RICI-80-20-20.

152-2

Lorsque le contribuable personne physique réalise directement des investissements mentionnés au b du I de l'article 199 undecies B du CGI au titre et pour les besoins de l'activité pour laquelle il participe à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI, le montant total de la réduction d'impôt et des reports résultant de ces investissements, dont l'imputation est admise au titre d'une même année d'imposition, ne peut excéder deux fois et demie la limite de **30 600 €** ou un montant de **229 500 €** par période de trois ans.

152-3

Par dérogation, le montant total des réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 undecies A, 199 undecies B et 199 undecies C du CGI et des reports de ces réductions d'impôt, dont l'imputation est admise pour un contribuable au titre d'une même année d'imposition, **peut** être porté, **sur option** du contribuable, à **15 %** du revenu de l'année considérée servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au I de l'article 197 du CGI.

Le plafond optionnel fixé au premier alinéa du présent n° **152-3** s'applique dans l'ordre d'imputation suivant :

- à la somme de la réduction d'impôt sur le revenu mentionnée à l'article 199 undecies C du CGI et des reports de cette réduction d'impôt, dans la limite de **15 %** du revenu de l'année considérée servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au I de l'article 197 du CGI ;

- à la somme des réductions d'impôt sur le revenu mentionnées aux articles 199 undecies A et 199 undecies B du CGI et des reports de ces réductions d'impôt, dans la limite de **11 %** du revenu de l'année considérée servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au I de l'article 197 du CGI diminuée du montant dont l'imputation a été effectuée au tiret ci-dessus du présent **152-3**.

Ces dispositions sont applicables depuis l'imposition des revenus de l'année 2011 pour les dépenses payées à compter du 1er janvier 2011, à l'exception de celles pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, avant le 31 décembre 2010, l'engagement de réaliser un investissement immobilier. À titre transitoire, l'engagement de réaliser un investissement immobilier peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2010, et que l'acte authentique soit passé avant le 31 mars 2011.

B. Les règles d'entrée en vigueur du plafonnement

152-4

Les règles d'entrée en vigueur du plafonnement spécifique des réductions d'impôt sur le revenu au titre des investissements réalisés outre-mer à compter de 2009 en fonction des dispositifs (hors logement social relevant de l'article 199 undecies C du CGI) sont récapitulées dans les tableaux suivants :

	Article 199 undecies A du CGI	
	Investissements entrant dans le champ du plafonnement	**Investissements n'entrant pas dans le champ du plafonnement**
Acquisition d'un logement neuf, en l'état futur d'achèvement ou à construire	Investissements pour lesquels la date de déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R*. 424-16 du code de l'urbanisme est déposée à compter du 1er janvier 2009. La date de l'acte authentique (promesse ou acte définitif) est sans incidence.	Investissements pour lesquels la date de déclaration d'ouverture de chantier prévue à l'article R*. 424-16 du code de l'urbanisme est déposée avant le 1er janvier 2009.
Souscription au capital d'une société de construction ou d'une SCPI	Souscriptions réalisées à compter du 1er janvier 2009.	Souscriptions réalisées avant le 1er janvier 2009.
Travaux de réhabilitation des logements anciens	Dépenses engagées au sens de la comptabilité commerciale à compter du 1er janvier 2009.	Dépenses engagées au sens de la comptabilité commerciale avant le 1er janvier 2009 ; Dépenses engagées à compter du 1er janvier 2009, mais pour lesquelles des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix on été effectivement versés avant le 1er janvier 2009.
Investissements productifs neufs et souscriptions au capital de sociétés, pour lesquels un agrément ou une autorisation préalable est nécessaire	Investissements ou souscriptions pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration, le cachet de la poste faisant foi, à compter du 1er janvier 2009.	Investissements ou souscriptions pour l'agrément ou l'autorisation préalable desquels une demande est parvenue à l'administration, le cachet de la poste faisant foi, avant le 1er janvier 2009.
Autres souscriptions au capital de sociétés	Souscriptions réalisées à compter du 1er janvier 2009.	Souscriptions réalisées avant le 1er janvier 2009.
Travaux de réhabilitation hôtelière ou para-hôtelière	Dépenses engagées au sens de la comptabilité commerciale à compter du 1er janvier 2009.	Dépenses engagées au sens de la comptabilité commerciale avant le 1er janvier 2009 ; Dépenses engagées après cette date, mais pour lesquelles des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été effectivement versés avant le 1er janvier 2009.

	Article 199 undecies A du CGI	
	Investissements entrant dans le champ du plafonnement	**Investissements n'entrant pas dans le champ du plafonnement**
Autres investissements productifs neufs, dont travaux de rénovation hôtelière ou para-hôtelière	Dépenses pour lesquelles le paiement intervient à compter du 1er janvier 2009.	Dépenses pour lesquelles le paiement intervient avant le 1er janvier 2009.
Acquisition de biens meubles corporels	Biens livrés à compter du 1er janvier 2009.	Biens livrés avant le 1er janvier 2009 ; Biens livrés à compter du 1er janvier 2009 mais qui ont été commandés avant cette date et qui ont donné lieu au versement d'acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix avant cette même date.

C. L'articulation des réductions d'impôt outre-mer

152-5

La réduction d'impôt acquise dans les conditions prévues à l'article 199 undecies A du CGI fait l'objet d'un étalement sur cinq ou dix ans selon la nature de l'investissement réalisé et son affectation. Lorsque l'impôt dû par le contribuable est inférieur au montant de l'avantage fiscal auquel ce dernier pourrait prétendre, l'excédent ne peut donner lieu ni à remboursement ni à report.

S'agissant de la réduction d'impôt acquise dans les conditions visées à l'article 199 undecies B du CGI et à l'article 199 undecies C du CGI, lorsque le montant de l'avantage fiscal excède l'impôt dû par le contribuable ayant réalisé l'investissement, le solde peut être reporté sur l'impôt sur le revenu des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

Pour appliquer le plafonnement des réductions d'impôt outre-mer applicable au titre d'une année N, il convient :

- dans un premier temps, de constater l'éventuelle fraction de la réduction d'impôt acquise, excédant l'impôt dû par le contribuable, qui peut être reportée sur l'impôt sur le revenu des années suivantes, sur le fondement de l'article 199 undecies B du CGI et de l'article 199 undecies C du CGI. Cette fraction reportée n'est pas soumise au plafonnement au titre de l'année N ;

- dans un second temps, d'appliquer le mécanisme du plafonnement prévu à l'article 199 undecies D du CGI sur la partie de la réduction d'impôt dont l'imputation est admise au titre de l'année N. Le plafonnement ne faisant pas naître de nouveau droit à report, la fraction de la réduction d'impôt supérieure au plafond est donc définitivement perdue.

En année N+1, ces modalités de détermination s'appliquent de la même manière, tant pour l'éventuelle fraction de la réduction d'impôt reportée au titre de l'année N que pour, le cas échéant, les nouvelles réductions d'impôt outre-mer acquises par le contribuable au titre d'investissements réalisés en N+1.

D. Situation des reports de réductions d'impôt

152-6

Pour le calcul du plafonnement, doivent donc également être pris en compte dans la base du plafonnement, les reports éventuels des réductions d'impôt acquises à compter de 2009 au titre de ces investissements, sur le fondement de l'article 199 undecies B du CGI et de l'article 199 undecies C du CGI. Ainsi, si un contribuable réalise un investissement productif neuf outre-mer en 2011 pour lequel il bénéficie d'une réduction d'impôt sur le revenu d'un montant supérieur à celui de sa cotisation d'impôt sur le revenu, l'excédent de réduction d'impôt non imputé en 2011 (limité à la différence entre le montant de la réduction d'impôt et le montant de sa cotisation d'impôt) est reportable pour l'imposition des revenus 2012, ce report étant lui-même soumis au plafonnement l'année suivante.

Remarque : Le report vaut pour le calcul de l'impôt sur le revenu des années suivantes jusqu'à la 5ème inclusivement, en application de l'article 199 undecies B du CGI et de l'article 199 undecies C du CGI.

En revanche les reports résultant de réductions d'impôt acquises avant 2009 ne sont pas à inclure

dans la base du plafonnement. Ainsi, les reports imputables à compter de l'année 2009 mais correspondant à des réductions d'impôt acquises avant cette date, ne sont pas soumis au plafonnement prévu à l'article 199 undecies D du CGI.

E. Les modalités d'application du plafonnement spécifique outre-mer

152-7

I. Annualité du plafonnement outre-mer

Le plafonnement s'applique par année et non par programme d'investissement, il est donc nécessaire de prendre en compte l'ensemble des réductions d'impôt obtenues au titre des investissements outre-mer réalisés par les personnes qui composent le foyer fiscal du contribuable. Il convient donc de prendre en compte également les changements de situation familiale ce qui conduit à déterminer un ou deux périodes d'imposition :

- une seule période d'imposition l'année du mariage, de la conclusion d'un PACS, du divorce, de la séparation ou de la rupture d'un PACS à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011 (dans ce cas, le plafonnement prévu à l'article 199 undecies D du CGI s'applique pour l'année entière à chaque contribuable formant un seul foyer fiscal au titre des investissements réalisés outre-mer portés sur sa déclaration d'impôt) ;

- deux périodes d'imposition en cas de décès du conjoint (le plafonnement est alors apprécié au titre de chaque période d'imposition.)

> **Exemple :** Au cours de l'année civile de survenance du décès, deux investissements productifs outre-mer ouvrant droit à réduction d'impôt sont réalisés, l'un par le couple (période avant décès), l'autre par le conjoint survivant (période après décès). Dans ce cas, le plafonnement annuel s'applique distinctement d'une part au titre de l'investissement réalisé avant décès et porté sur la déclaration commune et d'autre part, au titre de l'investissement réalisé par le conjoint survivant et porté sur sa déclaration individuelle. L'année suivante, en cas de report de réduction d'impôt, un seul plafonnement s'appliquera au montant total des réductions d'impôt reportées.

II. Ordre d'imputation et plafonnement en présence de plusieurs réductions d'impôt

Aucun ordre d'imputation n'a été fixé par la loi pour l'application du plafonnement lorsque le contribuable bénéficie de plusieurs réductions d'impôt au titre de ses investissements outre-mer. Il est donc fait application de la **solution la plus favorable**. Elle consiste, en principe, à imputer prioritairement sur l'impôt les réductions d'impôt obtenues dans le cadre de l'article 199 undecies A du CGI, lesquelles ne bénéficient pas d'un système de report sur les années ultérieures de la réduction d'impôt non imputée, contrairement à celles obtenues pour la réalisation d'investissements productifs neufs outre-mer (article 199 undecies B du CGI) et pour la réalisation d'investissements dans le secteur du logement social (article 199 undecies C du CGI), pour lesquelles un tel système est applicable.

Dans l'hypothèse où il est fait application du **plafonnement en valeur absolue** (en montant), le plafonnement de la part rétrocédée des avantages fiscaux est calculé de la manière suivante :

- on commence par calculer la part de chaque dispositif dans le total de l'avantage en impôt non rétrocédé et non reporté en application de l'article 199 undecies B du CGI et de l'article 199 undecies C du CGI, en imputant par priorité, sous le plafond de 40 000 € ou 36 000 € ou 30 600 €, les réductions d'impôt (nouvellement acquises ou résultants de report des années précédentes) pour lesquelles le taux minimum de rétrocession est le plus élevé. A contrario, l'excédent d'avantage non rétrocédé perdu du fait du plafonnement sera constitué en priorité des réductions sans rétrocession puis de celles pour lesquelles le taux minimum de rétrocession est le plus faible.

- on calcule, pour chaque montant non rétrocédé après plafonnement, le montant rétrocédé correspondant, par application selon le cas des coefficients prévus au 4 de l'article 199 undecies D du CGI. La somme de ces montants est admise en déduction, le solde des parts rétrocédées est perdu.

Remarque :

1 - L'ordre d'imputation retenu pour le calcul de la part rétrocédée après plafonnement est donc différent de l'ordre d'imputation retenu pour le calcul de la réduction d'impôt.

2 - L'ordre d'imputation en pourcentage du revenu imposable est identique à celui en valeur absolue.

Des exemples de calcul sont fournis au III-D du BOI-IR-RICI-80-20-20.

Chapitre 4 : Information des élus et des autorités des collectivités d'outre-mer

(CGI art. 199 undecies E et 199 undecies F ; Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, art. 3)

153

Les **présidents des conseils régionaux d'outre-mer**, de l'assemblée territoriale de Wallis-et-Futuna, du conseil général de Mayotte (jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2012), des conseils territoriaux de Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin et des gouvernements de la Nouvelle-Calédonie et de la Polynésie française **sont informés**, par les personnes qui réalisent sur le territoire de leur collectivité territoriale **des investissements bénéficiant** des dispositions prévues aux articles 199 undecies A, 199 undecies B, 199 undecies C, 217 undecies et 217 duodecies du CGI, de la nature, du lieu de situation, des modalités de financement et des conditions d'exploitation de ces investissements. Ils peuvent émettre un avis simple sur les opérations d'investissement qui nécessitent un agrément préalable du ministre chargé du budget. Lorsque les investissements sont réalisés par des personnes morales en vue d'être donnés en location, la déclaration indique l'identité du locataire et, dans les cas prévus par la loi, le montant de la fraction de l'aide fiscale rétrocédée à ce dernier.

L'assemblée territoriale de Wallis-et-Futuna, le conseil général de Mayotte jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2012, les conseils territoriaux de Saint-Pierre-et-Miquelon, Saint-Barthélemy et Saint-Martin, le congrès de la Nouvelle-Calédonie et l'assemblée de la Polynésie française peuvent, sur leurs territoires respectifs, par délibération prise avant le 1er janvier 2010 ou après chacun de leurs renouvellements, écarter l'application des articles 199 undecies A et 199 undecies C et exclure certains secteurs d'activité des droits à réduction d'impôt prévus par les articles 199 undecies B, 217 undecies et 217 duodecies du CGI.

Il est précisé que Mayotte devient fiscalement un département d'outre-mer à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013 (Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, art. 3).

Titre 15 : Réduction d'impôt au titre des différés de paiement consentis à un jeune agriculteur

(CGI, art. 199 vicies A ; BOI-IR-RICI-170)

155

Afin de favoriser l'installation des jeunes agriculteurs, l'article 199 vicies A du CGI a institué une réduction d'impôt sur le revenu en faveur des contribuables qui **cèdent** leur exploitation, **entre le 18 mai 2005 et le 31 décembre 2010**, à un jeune exploitant, en leur accordant la possibilité d'étaler dans le temps une fraction du paiement de cette acquisition.

Cet avantage fiscal est supprimé depuis le 1er janvier 2011.

Cependant les contribuables vendeurs, titulaires de cet avantage fiscal, peuvent en bénéficier jusqu'à la fin de paiement des intérêts mentionnés dans le tableau d'amortissement du prêt, obtenu par l'exploitant agricole acheteur, si toutes les conditions sont respectées.

Le remboursement du prêt est prévu pour une période maximale de douze ans (CGI, art. 199 vicies A).

Les intérêts peuvent donc être perçus en théorie jusqu'en 2022 et par conséquent la réduction d'impôt s'appliquerait jusqu'à cette dernière date, le cas échéant.

La réduction d'impôt est égale à **50 %** des **intérêts perçus** dans la **limite annuelle de 5 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de **10 000 €** pour les contribuables mariés ou pour les partenaires liés par un pacte civil de solidarité soumis à une imposition commune.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2013, paragraphe 112 et suiv. et au BOI-IR-RICI-170.

Titre 16 : Réduction d'impôt accordée au titre de l'aide à la création ou à la reprise d'entreprise

(CGI, art. 200 octies ; ann. II, art. 95 W à 95 Z et ann. III, art. 46 AY; BOI-IR-RICI-260)

156

L'article 200 octies du CGI a accordée une réduction d'impôt, sous certaines conditions, aux contribuables « accompagnateurs » personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui aidaient des demandeurs d'emploi, des titulaires du revenu de solidarité active ou de l'allocation aux adultes handicapés qui créaient ou reprenaient une entreprise. Elle est également accordée aux contribuables qui cèdent leur entreprise, pour l'aide bénévole qu'ils apportent à leur repreneur.

Remarque : Si les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal (toutes conditions étant remplies) , il n'est pas de même pour les résidents monégasques assujettis à l'impôt sur le revenu en France.

Une convention de prestation temporaire de tutorat entre le contribuable et le créateur ou le repreneur devait avoir été signée **entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2011**.

Cette convention était renouvelable sans pouvoir excéder une durée totale de trois ans consécutifs.

La réduction d'impôt était fixée à **1 000 €** par personne accompagnée majorée, le cas échéant, de **400 €** lorsque l'aide était apportée à une personne handicapée au sens de l'article L. 114 du code de l'action sociale et des familles.

Elle était accordée pour moitié au titre de l'année au cours de laquelle la convention avait été signée et, pour la seconde moitié, au titre de l'année au cours de laquelle la convention prenait fin.

Le bénéfice de cet avantage fiscal est supprimé depuis le 1er janvier 2012.

Toutefois, compte tenu du fait générateur de la réduction d'impôt, les conventions signées en 2011 donneront lieu à l'imputation de la seconde moitié de la réduction d'impôt obtenue au titre de l'année au cours de laquelle la convention prend fin, soit au plus tard en 2014 (impôt payé en 2015 au titre de l'imposition des revenus de l'année 2014).

Pour plus de précisions sur ce dispositif, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2013, paragraphe 113 et suiv, et au BOI-IR-RICI-260.

Titre 17 : Réduction d'impôt sur les cotisations versées aux associations syndicales autorisées chargées du défrichement forestier

(CGI, art. 200 decies A ; BOI-IR-RICI-270 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 17-I-F)

159

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, l'article 200 decies A du CGI institue une réduction d'impôt sur le revenu afin d'améliorer le financement de la prévention des incendies de forêts.

Cette réduction d'impôt est égale à **50 %** des cotisations versées aux associations syndicales autorisées ayant pour objet la réalisation de travaux de prévention en vue de la défense des forêts contre l'incendie sur certains terrains, dans la **limite annuelle de 1 000 € par foyer fiscal**.

Chapitre 1 : Champ d'application

A. Personnes concernées

159-1

La réduction d'impôt s'applique aux sommes versées par les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu. Il est admis que les associés personnes physiques membres d'un groupement ou d'une société mentionnés aux articles 8 à 8 quinquies du CGI, puissent, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de la réduction d'impôt sur le montant de la cotisation à une association syndicale autorisée versée par ce groupement ou cette société, à proportion de leurs droits dans les bénéfices comptables de ce groupement ou de cette société.

B. Dépenses et structures concernées

159-2

La réduction d'impôt porte sur les **seules cotisations** versées aux **associations syndicales autorisées** (ASA) ayant pour objet la réalisation de travaux de prévention en vue de la défense des forêts contre les incendies sur des terrains inclus dans les bois classés en application de l'article L. 132-1 du code forestier ou dans les massifs visés aux articles L. 133-1 et L. 133-2 du code forestier.

Sont exclues du bénéfice de la réduction d'impôt les associations syndicales libres.

Les ASA éligibles à la réduction d'impôt sont celles qui réalisent les travaux d'investissements forestiers ou d'actions forestières, relatifs à la protection de la forêt contre l'incendie (travaux d'amélioration des peuplements existants, de reconstitution des peuplements forestiers après incendie, de mise en place d'instruments appropriés de prévention des incendies pour la protection des forêts).

Il s'agit des travaux ci-dessus mentionnés réalisés dans les bois situés dans les régions particulièrement exposées aux incendies de forêts qui peuvent faire l'objet d'un classement après avis des conseils municipaux intéressés et du conseil général. Le classement est prononcé par décision administrative (Code forestier, art. L. 321-1). Sont concernés les massifs forestiers situés dans les régions Aquitaine, Corse, Languedoc-Roussillon, Midi-Pyrénées, Poitou-Charentes, Provence-Alpes-Côte d'Azur et dans les départements de l'Ardèche et de la Drôme, à l'exclusion de ceux soumis à des risques faibles figurant sur une liste arrêtée par le représentant de l'État dans le département concerné après avis de la commission départementale de la sécurité et de l'accessibilité (Code forestier, art. L. 133-1).

> **Précisions** : A noter que les cotisations (ou redevances syndicales) sont établies annuellement par le syndicat et réparties entre les membres de l'ASA en fonction des bases de répartition des dépenses déterminées par le syndicat. Les cotisations sont dues par tous les propriétaires membres de l'ASA au 1er janvier de l'année de leur liquidation. Les montants des cotisations fixées par hectare sont donc, en principe, identiques. Ces cotisations ont un caractère obligatoire et donnent lieu à l'émission de titres de recette. Le recouvrement des créances de l'ASA s'effectue donc comme en matière de contributions directes par le comptable public compétent et non par l'ASA.

Chapitre 2 : Modalités d'application

159-3

La réduction d'impôt est égale à **50 % du montant de la cotisation effectivement payée** au comptable public par la personne physique, **dans la limite d'un plafond** de cotisations de **1 000 € par foyer fiscal**.

La réduction d'impôt maximale s'élève donc à **500 € par foyer fiscal**.

159-4

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2013, la cotisation versée ouvre droit au

bénéfice de la réduction d'impôt, sous réserve que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, la quittance de versement de la cotisation visée par le comptable public compétent de la commune ou du groupement de communes concernées (Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 17, I-F).

Toutefois, par mesure de tempérament, la réduction d'impôt peut être accordée sur présentation de la copie de l'avis des sommes à payer reçue par le propriétaire membre de l'ASA l'année d'imposition à l'impôt sur le revenu.

159-5

La réduction d'impôt s'impute uniquement sur l'impôt sur le revenu calculé par application du barème progressif, après application éventuelle de la décote et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

La réduction d'impôt est exclue du champ d'application du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu prévu à l'article 200-0 A du CGI. (cf. n°101-1).

Si la réduction est supérieure à l'impôt dû, l'excédent ne peut être ni remboursé, ni reporté.

159-6

Le défaut de justification des versements ouvrant droit à la réduction d'impôt entraîne la remise en cause de celle-ci. Cette remise en cause est notifiée selon la procédure de rectification contradictoire mentionnée aux articles L. 55 et suivants du LPF. Le supplément de droits exigibles est assorti de l'intérêt de retard et, le cas échéant, des majorations de droit dans les conditions habituelles.

Titre 18 : Réduction d'impôt accordée aux souscriptions au capital des SOFICA

(CGI, art. 199 unvicies ; ann. III, art. 46 quindecies E ; BOI-IR-RICI-180)

160

L'article 199 unvicies du CGI crée une réduction d'impôt en faveur des souscriptions au capital des sociétés ayant pour activité le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (SOFICA) **réalisées entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2014**.

Chapitre 1 : Champ d'application

160-1

Seules les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI bénéficient d'une réduction d'impôt au titre des souscriptions en **numéraire** (espèces, chèques, virements, par compensation avec des créances liquides et exigibles sur la société émettrice ou par voie d'incorporation au capital de sommes laissées en compte courant à la disposition de la société), réalisées **entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2014**, au capital initial ou aux augmentations de capital des sociétés définies à l'article 238 bis HE du CGI.

> **Remarque** : Il est précisé que les non-résidents qui tirent de la France la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus (« non-résidents Schumacker ») sont dans une situation comparable aux résidents et peuvent donc bénéficier de la réduction d'impôt, si toutes les conditions sont réunies.

SI la réduction d'impôt est accordée aux seules personnes physiques, les titres peuvent toutefois être librement inscrits au bilan de son entreprise individuelle, en revanche les titres souscrits par des personnes morales ne peuvent ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt même si le résultat de ces sociétés est directement imposable entre les mains des associés (sociétés de personnes relevant directement ou indirectement de l'article 8 du CGI, de l'article 8 bis du CGI et de l'article 8 ter du CGI).

De la même façon, la réduction d'impôt n'est pas applicable aux souscriptions effectuées par l'intermédiaire d'une société d'investissement à capital variable (SICAV), d'un fonds commun de placement (FCP) ou de toute autre entité comparable.

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'agrément du capital de la société par le ministre chargé du budget (en pratique, le bureau des agréments (AGR) de la Direction Générale des Finances Publiques.

Chapitre 2 : Modalités d'application

160-2

La réduction d'impôt s'applique aux sommes effectivement versées (frais compris) pour les souscriptions déjà citées dans la **limite de 25 % du revenu net global**, **sans excéder 18 000 €**.

160-3

Le taux de la réduction d'impôt est égal à **30 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (36 % en 2011 ; 40 % auparavant) des souscriptions retenues dans les limites susvisées.

Ce taux normal de 30 % **est porté à 36 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (43 % en 2011 ; 48 % antérieurement) lorsque la société s'engage à réaliser au moins 10 % de ses investissements dans les conditions prévues au a de l'article 238 bis HG du CGI avant le 31 décembre de l'année suivant celle de la souscription (investissements dans des sociétés de production).

Précisions :

1- En cas de libération des fonds sur plusieurs années, les versements effectués sont pris en compte au titre de chacune des années concernées, dans la double limite annuelle.

2- Lorsque la date de libération effective des fonds par les souscripteurs de parts d'une SOFICA intervient postérieurement à la date de souscription, les réductions d'impôt doivent être pratiquées sur le montant des versements de libération effectués dans la double limite annuelle.

160-4

Sur le non cumul et le plafonnement de la réduction d'impôt :

Les souscriptions donnant lieu à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 unvicies du CGI au titre du financement en capital d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles ne peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt au titre des souscriptions au capital de petites et moyennes entreprises (CGI art. 199 terdecies-0 A).

Par ailleurs, en cas d'annulation des titres dans le cadre d'une procédure collective, l'imputation des pertes s'effectue sous déduction des sommes ayant ouvert droit à la réduction d'impôt en application de l'article 199 unvicies du CGI (CGI art. 150-0 D, 13-b).

Enfin, les titres dont la souscription a ouvert droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 unvicies du CGI ne peuvent pas figurer sur un plan d'épargne en actions (CMF, art. L. 221-31, II-2°).

La réduction d'impôt est incluse dans le champ d'application du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu prévu à l'article 200-0 A du CGI.

160-5

Sur la remise en cause de la réduction d'impôt :

Lorsque tout ou partie des titres ayant donné lieu à réduction d'impôt est cédé **avant le 31 décembre de la cinquième année suivant** celle du versement effectif, la réduction d'impôt obtenue est ajoutée à l'impôt dû au titre de l'année de la cession. Toutefois, la réduction d'impôt n'est pas reprise en cas de décès de l'un des époux ou partenaires soumis à imposition commune.

Le non-respect de la condition d'exclusivité de l'activité de la SOFICA, l'inexécution des engagements souscrits, la dissolution de la SOFICA ou la réduction de son capital sont des éléments de remise en cause de l'avantage fiscal.

160-6

Sur les obligations déclaratives :

Les souscripteurs doivent produire, sur demande du service, à l'appui de leur déclaration de revenus n° 2042, un relevé, délivré par la SOFICA avant le 31 mars de l'année suivant celle de la souscription, mentionnant obligatoirement tous les renseignements permettant d'attester du respect des conditions d'éligibilité.

Lorsque la majoration du taux de la réduction d'impôt est applicable, les souscripteurs doivent également produire sur demande du service, à l'appui de leur déclaration de revenus, une copie de l'annexe à la décision d'agrément délivrée par le ministère du budget sur laquelle figure l'engagement de la SOFICA à réaliser au moins 10 % de ses investissements directement dans le capital de sociétés de réalisation avant le 31 décembre de l'année suivant celle de la souscription.

En cas de cession d'actions avant le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du versement effectif de la souscription, la SOFICA doit adresser directement à la direction régionale ou départementale des finances publiques du domicile du cédant, avant le 31 mars de l'année suivante, le relevé mentionné ci-dessus ou un duplicata de ce relevé.

Titre 19 : Réduction d'impôt accordée aux dépenses supportées au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés monuments historiques

(CGI, art. 199 duovicies ; ann. III, art. 46 AZB ; BOI-IR-RICI-190)

161

L'article 199 duovicies du CGI instaure une réduction d'impôt à raison des dépenses supportées par les contribuables au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés au titre des monuments historiques dont ils sont propriétaires.

Cette réduction d'impôt s'applique depuis l'imposition des revenus de l'année 2008.

Chapitre 1 : Champ d'application

A. Personnes concernées

161-1

Seuls les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI bénéficient de la réduction d'impôt à raison des dépenses supportées au titre de travaux de conservation ou de restauration d'objets mobiliers classés au titre des monuments historiques dont ils sont propriétaires.

> **Remarque** : Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, toutes conditions étant remplies.

L'acquisition en indivision d'un objet mobilier classé ouvre droit à la réduction d'impôt si toutes les autres conditions sont par ailleurs remplies. Chaque indivisaire peut pratiquer une réduction d'impôt calculée sur la quote-part correspondant à ses droits dans l'indivision de la valeur d'acquisition de l'objet.

En revanche (sauf cas de changement de la situation matrimoniale du contribuable), les objets mobiliers classés dont le droit de propriété est démembré sont exclus du champ d'application de l'avantage fiscal.

B. Objets concernés

161-2

La réduction d'impôt porte sur les dépenses de conservation ou de restauration des objets mobiliers classés au titre des monuments historiques. Par définition, seuls les objets mobiliers classés appartenant à une personne privée peuvent bénéficier de la réduction d'impôt.

En pratique, il s'agit des objets appartenant au patrimoine artistique (peintures, sculptures, tapisseries,

mobilier, …) ou au patrimoine « technique » (machines liées à la production industrielle, instruments scientifiques, spécimens relevant de la catégorie des moyens de transport comme des véhicules ferroviaires, des bateaux, des aéroplanes ou des voitures hippomobiles ou automobiles, etc.

C. Nature des dépenses concernées

161-3

Seuls ouvrent droit à la réduction d'impôt les dépenses de conservation ou de restauration des objets mobiliers classés au patrimoine artistique (peintures, sculptures...) ou au patrimoine technique (machines industrielles, instruments scientifiques, véhicules, etc.).

Les travaux de conservation s'entendent de ceux qui ont pour but de maintenir l'objet en bon état et de le préserver de l'altération. En d'autres termes, il s'agit des interventions ayant pour objectif d'augmenter l'espérance de vie de l'objet.

Les travaux de restauration s'entendent de ceux qui ont pour but de sauvegarder et de remettre en état un objet mobilier classé. En d'autres termes, il s'agit de travaux consistant à rétablir l'intégrité esthétique, historique et physique d'un objet endommagé ou détérioré.

La circonstance que certains travaux soient subventionnés ne fait pas obstacle au bénéfice de la réduction d'impôt qui est alors calculée sur les seules dépenses effectivement supportées par le propriétaire au titre des travaux éligibles.

> **Remarques** : Sont exclus les dépenses portant sur l'environnement de ce dernier et les dépenses liées à la réalisation de travaux de sécurité (pose de serrures, mise en place de vitrines ou de grilles de protection, installation de dispositifs d'alarme incendie ou de sécurité, mise aux normes de sécurité des installations électriques et de chauffage, installation d'éclairages de sécurité, etc.) alors que sont admises les dépenses effectuées dans son environnement pour en assurer la conservation (par exemple : travaux pour la ventilation de la pièce dans laquelle l'objet est exposé, pose de films de protection ultra-violets sur les vitrages de cette pièce …) mais sous réserve que les travaux concernés aient été expressément prescrits par les services chargés des monuments historiques dans la décision d'autorisation des travaux portant sur l'objet lui-même.

Chapitre 2 : Modalités d'application de la réduction d'impôt

161-4

La réduction d'impôt s'applique à la double condition que les travaux soient autorisés et exécutés conformément aux prescriptions de l'article L. 622-7 du code du patrimoine, et que « l'objet » soit **exposé au public**, dès l'achèvement des travaux et pendant au moins les **cinq années** suivant celui-ci, (CGI, ann. III, art. 46 AZB et ann. IV, art. 17 ter).

> **Remarque** : La condition d'exposition au public est satisfaite lorsque l'objet est exposé au public dans un immeuble ouvert à la visite (Musées publiques, bibliothèques publiques, archives publiques, occupant autorisé du domaine public) à minima soit cinquante jours par an, dont vingt-cinq jours non ouvrables, au cours des mois d'avril à septembre inclus ; soit quarante jours pendant les mois de juillet, août et septembre. La durée peut être encore réduite dans les conditions exposées au quatrième alinéa de l'article 17 ter de l'annexe IV au CGI.

Les travaux autorisés par l'autorité administrative (Préfet ou Ministre) s'effectuent sous le contrôle scientifique et technique des services de l'État chargés des monuments historiques. La conformité des travaux réalisés sur un objet mobilier classé à l'autorisation donnée par l'autorité administrative est constatée par les services déconcentrés du ministre chargé de la culture (Direction régionale des affaires culturelles/Conservation régionale des monuments historiques - DRAC/CRMH). Elle donne lieu, le cas échéant, à une attestation du préfet de région pour le versement du solde des subventions publiques (article R. 622-17 du code du patrimoine).

161-5

La réduction d'impôt est égale à **18 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (22 % en 2011 ; 25 % auparavant) des sommes effectivement versées et restant à la charge du propriétaire, retenues **dans la limite annuelle de 20 000 € par foyer fiscal soit 3 600 € de réduction d'impôts maximum au titre d'une même année**.

Le fait générateur de la réduction d'impôt est constitué par la date de paiement de la dépense.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt à laquelle le contribuable pourrait prétendre excède celui de l'impôt dû, la fraction non imputée de cette réduction ne donne pas lieu à remboursement ni à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

161-6

D'une manière générale, le contribuable est tenu de fournir, à la demande de l'administration, toutes précisions de nature à prouver que les conditions auxquelles la réduction d'impôt est subordonnée sont remplies (justificatifs des dépenses, documents administratifs de classement, d'autorisation de travaux, etc.).

En cas de non-respect d'une des conditions d'application (travaux non autorisés, non respect de l'exposition au public etc...) ou de cession de l'objet avant le 31 décembre de la cinquième année suivant l'achèvement des travaux, la réduction d'impôt obtenue au titre des travaux portant sur cet objet est reprise au titre de l'année de réalisation de l'un de ces événements.

Il est cependant admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt précédemment accordée lorsque la mise en indivision ou le démembrement du droit de propriété de l'objet mobilier classé au cours de la période d'exposition au public résulte soit du changement de la situation matrimoniale du contribuable, soit du décès du contribuable ou de l'un des conjoints soumis à imposition commune. Il est également admis de ne pas remettre en cause la réduction d'impôt lorsque la cession de l'objet a lieu après l'échéance du délai minimum de cinq années pendant lequel l'objet classé doit être exposé au public, mais avant le 31 décembre de la même année.

En cas de remise en cause, le montant de la dépense ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration pour l'application des articles 1727 et 1729 du CGI.

Titre 20 : Réduction d'impôt accordée pour les dépenses de restauration réalisées dans un secteur sauvegardé et les zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (dite « MALRAUX »)

(CGI, art. 199 tervicies ; ann. III, art. 46 AZC ; BOI-IR-RICI-200 et suivants)

162

L'article 199 tervicies du CGI instaure une réduction d'impôt en faveur des dépenses effectuées lors de la rénovation d'un immeuble bâti situé dans un secteur sauvegardé ou dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager. Cette réduction d'impôt dite « Malraux » est applicable pour les immeubles dont les demandes de permis de construire ou les déclarations de travaux ont été déposées depuis le 1er janvier 2009.

Rappel : Pour les demandes de permis de construire ou les déclarations de travaux déposées avant le 1er janvier 2009, le régime de l'ancien dispositif « Malraux ancien », déduction au niveau du revenu global, continue à s'appliquer (CGI, art. 31, I-1° et 156, I-3°) jusqu'à la fin des opérations de restauration portant sur l'immeuble concerné.

Chapitre 1 : Champ d'application

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison des dépenses qu'ils supportent en vue **de la restauration complète** d'un immeuble bâti situé dans l'un des lieux suivants.

Remarques : Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, toutes conditions étant remplies.

- **Ne peuvent pas bénéficier** de cet avantage fiscal, les non-résidents, les personnes domiciliées fiscalement en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy et en Nouvelle-Calédonie. Il en est de même pour les personnes résidant à Monaco mais assujetties en France à l'impôt sur le revenu au sens des dispositions de l'article 7-1 de la convention franco-monégasque du18 mai 1963.

La détention d'un bien en indivision ouvre droit à la réduction d'impôt si toutes les autres conditions

sont par ailleurs remplies. Chaque indivisaire peut pratiquer une réduction d'impôt calculée sur la quote-part correspondant à ses droits dans l'indivision de la valeur d'acquisition du bien.

En revanche (sauf cas de changement de la situation matrimoniale du contribuable), les biens dont le droit de propriété est démembré sont exclus du champ d'application de l'avantage fiscal.

Les revenus provenant de la location de l'immeuble doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers. Les dépenses de restauration peuvent également être réalisées par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés et les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI), dès lors que le produit de la location de cet immeuble est imposé à l'impôt sur le revenu entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers et que les parts souscrites demeurent dans le patrimoine privé du contribuable.

A. Immeubles concernés

Les contribuables bénéficient de la réduction d'impôt à raison des dépenses qu'ils supportent en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti.

162-1

L'immeuble bâti doit être **situé dans un secteur sauvegardé** créé en application du I de l'article L. 313-1 du code de l'urbanisme, soit lorsque le plan de sauvegarde et de mise en valeur de ce secteur est approuvé, soit lorsque la restauration a été déclarée d'utilité publique en application de l'article L. 313-4 du code de l'urbanisme.

162-2

Jusqu'au 31 décembre 2015, l'immeuble bâti doit être situé dans un **quartier ancien dégradé** délimité en application de l'article 25 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion lorsque la restauration a été déclarée d'utilité publique.

162-3

L'immeuble doit être situé dans une **zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager** créée en application des articles L. 642-1 à L. 642-7 du code du patrimoine, dans leur rédaction applicable avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, lorsque la restauration a été déclarée d'utilité publique.

162-4

L'immeuble doit être situé dans une **aire de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine** créée en application des articles L. 642-1 à L. 642-7 du code du patrimoine lorsque la restauration a été déclarée d'utilité publique.

B. Locaux concernés

162-5

La réduction d'impôt s'applique aux dépenses effectuées :

- pour des locaux d'habitation ;

- ou pour des locaux destinés originellement à l'habitation et réaffectés à cet usage ;

- ou pour des locaux affectés à un usage autre que l'habitation n'ayant pas été originellement destinés à l'habitation et dont le produit de la location est imposé dans la catégorie des revenus fonciers.

La réduction d'impôt **s'applique également aux souscriptions de parts de SCPI** à objet exclusif (acquisition et la gestion d'un patrimoine immobilier locatif à l'exclusion de toutes souscriptions de parts d'autres types de sociétés) destinées à financer des dépenses portant sur des immeubles pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux **a été déposée** depuis le 1er janvier 2009. Ces SCPI sont régies par les articles L. 214-50 et suiv. du code monétaire et financier dont la quote-part de revenu est, en application de l'article 8 du CGI, soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

L'investissement réalisé doit consister en une souscription de parts en numéraire au capital initial ou aux augmentations de capital de SCPI, libéré en espèces, par chèque ou par virement, incorporation au capital de sommes laissées en compte courant à la disposition de la société. Sont en revanche exclues du bénéfice de l'avantage fiscal, les souscriptions de parts émises en rémunération d'apports

en nature.

La souscription de parts acquises en indivision ne fait pas obstacle à l'application de la réduction d'impôt. En revanche, la réduction d'impôt n'est pas applicable aux titres de SCPI dont le droit de propriété est démembré. Lorsque le porteur détient à la fois des parts sociales dont le droit de propriété est démembré et des parts en pleine propriété, seuls les titres acquis en pleine propriété ouvrent droit à la réduction d'impôt.

C. Dépenses concernées

L'opération doit être réalisée en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti situé dans un des secteurs, quartiers ou zones précités et, hormis le cas où le PSMV est approuvé, avoir été déclarée d'utilité publique. Aux termes du premier alinéa de l'article L. 313-4 du code de l'urbanisme, les opérations de restauration immobilière consistent en des travaux de remise en état, de modernisation ou de démolition ayant pour objet ou pour effet la transformation des conditions d'habitabilité d'un immeuble ou d'un ensemble d'immeubles.

162-6

Sont éligibles à la réduction d'impôt, d'une part, certaines charges foncières de droit commun et, d'autre part, les dépenses spécifiques à la restauration de l'immeuble.

Il s'agit donc :

- des charges énumérées aux a, a bis, c et e du 1° du I de l'article 31 du CGI (réparation, entretien, assurance, amélioration, impôts et frais de gestion) ;

- des frais d'adhésion à des associations foncières urbaines de restauration ;

- ainsi que des dépenses de travaux imposés ou autorisés en application des dispositions législatives ou réglementaires relatives aux secteurs, quartiers, zones ou aires mentionnés respectivement aux deuxième, troisième, quatrième et cinquième alinéas du I de l'article 199 tervicies du CGI, y compris les travaux effectuées dans les locaux d'habitation et ayant pour objet de transformer en logement tout ou partie de ces locaux, supportées à compter soit de la date de délivrance du permis de construire, soit de l'expiration du délai d'opposition à la déclaration préalable et jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivante. Le cas échéant, cette durée est prolongée du délai durant lequel les travaux sont interrompus ou ralentis en application des articles L. 531-14 à L. 531-16 du code du patrimoine ou par l'effet de la force majeure.

> **Remarque** : Lorsque les dépenses de travaux sont réalisées dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover prévu à l'article L. 262-1 du code de la construction et de l'habitation, le montant des dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt, dans les conditions et limites prévues, est celui correspondant au prix des travaux devant être réalisés par le vendeur et effectivement payés par l'acquéreur selon l'échéancier prévu au contrat.

Les frais de relogement et indemnités d'éviction ne sont pas éligibles à la réduction d'impôt dès lors que ces charges ne sont pas limitativement énumérés au premier alinéa du II de l'article 199 tervicies du CGI et qu'elles ne constituent pas des dépenses spécifiques à la restauration immobilière.

Sont exclues les charges foncières de droit commun déductibles néanmoins au titre des revenus fonciers telles que les dépenses locatives supportées par le propriétaire et non remboursées au départ du locataire (CGI, art. 31, I-1°-a ter), sauf exception des provisions pour charges de copropriété (CGI, art. 31, I-1°-a quater) et des intérêts d'emprunt (CGI, art. 31, I-1°-d).

> **Précision** : Ouvre droit à la réduction d'impôt, la fraction des provisions versées par le propriétaire pour dépenses de travaux de la copropriété et pour le montant effectivement employé par le syndic de la copropriété au paiement desdites dépenses.

D. Engagement des propriétaires

162-7

Lorsque les dépenses portent sur un **local à usage d'habitation**, le propriétaire prend l'engagement **de le louer nu, à usage de résidence principale du locataire**, **pendant une durée de neuf ans**.

Lorsque les dépenses portent sur un local **affecté à un usage autre** que l'habitation, le propriétaire prend l'engagement de le louer pendant la même durée.

La location **ne peut pas être conclue** avec un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du contribuable ou, si le logement est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, à l'un de ses associés ou un membre de son foyer fiscal, un ascendant ou un descendant

d'un associé. Les associés de la société s'engagent à conserver leurs parts jusqu'au terme de l'engagement de location. Néanmoins en cas de décès du contribuable, le conjoint survivant, attributaire du bien en pleine propriété ou titulaire de son usufruit, peut demander la reprise du dispositif à son profit (s'il ne demande pas expressément cette reprise, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une remise en cause, un modèle est disponible au BOI-LETTRE-000205).

La location doit prendre effet dans les **douze mois** suivant l'achèvement des travaux.

La **location doit être effective et continue** pendant toute la période couverte par l'engagement de location. Il est admis une période de vacances ne pouvant excéder douze mois dés lors que le propriétaire établit qu'il a accompli les diligences concrètes (insertion d'annonces, recours à une agence immobilière…) et que les conditions de mise en location ne sont pas dissuasives.

Par exception, lorsque la vacance intervient moins de douze mois avant le terme de la période d'engagement de location, il est admis de ne pas remettre en cause le bénéfice de l'avantage fiscal si le logement est en état d'être loué, si le propriétaire ne s'en réserve pas la jouissance à quelque usage que ce soit et même pour une très courte durée, pour lui-même ou un membre de son foyer fiscal, si le logement n'est pas mis à la disposition d'un occupant à titre précaire ou à titre gratuit, même pour une très courte période, pendant la période couverte par l'engagement de location, si le logement n'est pas cédé avant l'expiration de l'engagement de location.

Les SCPI doivent s'engager à ce qu'au minimum 65 % du montant de la souscription servent exclusivement à financer les dépenses mentionnées ci-dessus et que 30 % au minimum servent exclusivement à financer l'acquisition d'immeubles mentionnés ci-dessus. Le produit de la souscription doit être intégralement affecté dans les dix-huit mois qui suivent la clôture de celle-ci. La SCPI doit prendre l'engagement de louer l'immeuble et l'associé de conserver la propriété de ses titres jusqu'au terme de l'engagement de location souscrit par la société.

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire. (Loi n° 201-737 du 1er juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

Chapitre 2 : Modalités d'application

A. Base et taux de la réduction

162-8

La base de la réduction d'impôt correspond aux dépenses effectivement payées (TVA comprise) mentionnées ci-dessus, sous déduction des aides ou subventions obtenues.

Le point de départ du décompte de la période d'éligibilité des dépenses est constitué soit par la date de délivrance du permis de construire, soit par l'expiration du délai d'opposition à la déclaration préalable.

Remarque : La période d'éligibilité des dépenses est, le cas échéant, prolongée du délai durant lequel les travaux sont interrompus ou ralentis en cas de :

- découvertes fortuites au sens de l'article L. 531-14 du code du patrimoine, de l'article L. 531-15 du code du patrimoine et de l'article L. 531-16 du code du patrimoine, c'est-à-dire lorsque les travaux auront mis à jour des vestiges archéologiques (monuments, ruines, mosaïques, éléments de canalisation antique, vestiges d'habitation ou de sépulture anciennes, inscriptions ou objets pouvant intéresser la préhistoire, l'histoire, l'art, l'archéologie ou la numismatique) ;

- par l'effet de la force majeure. Il s'agit d'une interruption ou d'un ralentissement des travaux causé par la survenance d'un événement extérieur à la personne qui l'invoque, c'est à dire indépendante de sa volonté, imprévisible et irrésistible.

162-9

Après application du « rabot » 2012, la réduction d'impôt est égale à **22 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (27 % en 2011 ; 30 % antérieurement) du montant des dépenses payées retenues, ou de celui de la souscription de parts affecté aux dépenses, dans la **limite annuelle de 100 000 €**.

Ce taux est porté à **30 %** depuis l'imposition des revenus de l'année 2012 (36 % en 2011 ; 30 % majoré de dix points antérieurement) lorsque les dépenses sont effectuées pour des immeubles

situés :

- **dans un secteur sauvegardé** créé en application du I de l'article L. 313-1 du code de l'urbanisme ;

- **ou dans un quartier ancien dégradé** délimité en application de l'article 25 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion lorsque la restauration a été déclarée d'utilité publique.

Pour les **demandes** de permis de construire ou des déclarations de travaux **déposées** depuis le 1er janvier 2009, le montant total des dépenses retenu, d'une part, la réalisation de dépenses, d'autre part, la souscription de titres, **ne peut excéder globalement 100 000 €** par contribuable et pour une **même année d'imposition**.

B. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

162-10

Pour un même logement ou une même souscription, le bénéfice de la réduction d'impôt « Malraux » ne peut pas se cumuler avec :

- les réductions d'impôt au titre des investissements locatifs réalisés dans le secteur du tourisme, prévues à l'article 199 decies E du CGI, à l'article 199 decies F du CGI et à l'article 199 decies G du CGI ;

- la réduction d'impôt au titre des investissements réalisés dans une résidence hôtelière à vocation sociale, prévue à l'article 199 decies I du CGI ;

- la réduction d'impôt au titre des investissements réalisés outre-mer dans le secteur du logement ou au capital de certaines sociétés, prévue à l'article 199 undecies A du CGI ;

- la réduction d'impôt au titre de l'investissement réalisé outre-mer dans le logement social à usage locatif, prévue à l'article 199 undecies C du CGI ;

- la réduction d'impôt au titre de l'investissement locatif, dite "Scellier", prévue à l'article 199 septvicies du CGI ;

- la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif dans le secteur intermédiaire dite "Duflot", prévue à l'article 199 novovicies du CGI.

Lorsque le contribuable bénéficie à raison des dépenses éligibles de la réduction d'impôt, les dépenses correspondantes ne peuvent faire l'objet d'aucune déduction pour la détermination des revenus fonciers.

C. Remise en cause de la réduction d'impôt

162-11

La réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient :

- la rupture de l'engagement de location (ou des conditions de location), ou de l'engagement de conservation des parts mentionné au ci-dessus ;

> **Remarque** : Le changement d'affectation du logement pendant la période d'engagement de location ne remet pas en cause le bénéfice de la réduction d'impôts s'il est imputable au locataire.

- la cession de l'immeuble durant la période de location

- la cession des titres pendant la période d'engagement de conservation des parts ;

- le démembrement du droit de propriété de l'immeuble concerné ou des parts. Toutefois, aucune remise en cause n'est effectuée lorsque le démembrement de ce droit ou le transfert de la propriété du bien résulte du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune et que le conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit s'engage à respecter les engagements prévus ci-avant dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la période restant à courir à la date du décès.

Aucune remise en cause de l'avantage n'est effectuée lorsque le contribuable ou l'un des membres du couple soumis à imposition commune est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale (invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque et invalides qui sont, en outre, dans l'obligation d'avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes de la vie

ordinaire), est licencié (contrat de travail est rompu à l'initiative de leur employeur) ou décède.

D. Obligations des contribuables

162-12

Le contribuable, **personne physique (y compris les associés des sociétés éligibles au dispositif) ou morale (sociétés éligibles)** qui entend bénéficier de la réduction d'impôt est tenu de joindre à sa déclaration des revenus n° 2042 ou de résultat de chacune des années au titre de laquelle il demande à bénéficier de la réduction d'impôt une note annexe conforme au modèle figurant au BOI-LETTRE-000201 comportant tous les renseignements utiles au contrôle des conditions d'éligibilité au bénéfice de la réduction d'impôt et une copie des pièces justificatives requises (autorisations administratives, bail, engagement de location, factures, etc.).

Remarque :

1- Lorsque plusieurs logements ou locaux sont éligibles à l'avantage fiscal, l'engagement de location doit être pris distinctement pour chaque logement.

2- Les porteurs de parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés, qui entendent bénéficier de la réduction d'impôt doivent s'engager à conserver lesdites parts pendant la période couverte pendant l'engagement de location souscrit par la société (modèle d'engagement de conservation à produire par les porteurs de parts, BOI-LETTRE-000202).

La société doit, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de chaque année, faire parvenir à ses associés un document établi en double exemplaire conformément à un modèle établi par l'administration figurant au BOI-LETTRE-000203 (BOI-LETTRE-000204 pour les SCPI) et comportant, pour l'année précédente, les renseignements nécessaires à l'examen par l'administration des conditions d'éligibilité au dispositif. Cette attestation est ensuite annexée à la déclaration de revenus du contribuable.

Titre 21 : Réduction d'impôt accordée pour les souscriptions en numéraire au capital des sociétés ayant pour activité le financement de la pêche artisanale

(CGI, art. 199 quatervicies ; BOI-IR-RICI-210)

163

Jusqu'au 31 décembre 2011, l'article 199 quatervicies du CGI a instauré une réduction d'impôt égale à 36 % en faveur des souscriptions en numéraire au capital des sociétés ayant pour activité le financement de la pêche artisanale dans la limite de 25 % du revenu net global et à hauteur de 19 000 € et 38 000 € selon la situation de famille.

Ce dispositif ne s'applique plus depuis le 1er janvier 2012.

Sauf cas spécifiques, lorsque tout ou partie des actions ou parts ayant donné lieu à la réduction est cédé avant le 31 décembre de la **cinquième année suivant celle de la souscription**, il est pratiqué au titre de l'année de la cession **une reprise** des réductions d'impôt obtenues.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2013, paragraphe 113-8.

Titre 22 : Réduction d'impôt accordée pour les sommes versées sur un compte épargne codéveloppement

(CGI, art. 199 quinvicies abrogé par l'article 107 de la loi de finances pour 2011 ; CGI, ann. III, art. 46 AO ter abrogé)

164

L'article 199 quinvicies du CGI avait instauré une réduction d'impôt pour les sommes versées sur un compte épargne codéveloppement destiné à recevoir l'épargne de personnes de nationalité étrangère en vue de financer des opérations concourant au développement économique de pays en voie de développement, figurant sur une liste fixée par arrêté.Les titulaires de tels comptes devaient être des personnes physiques possédant la nationalité d'un de ces pays et une carte de séjour leur permettant l'exercice d'une activité professionnelle en France.

Ces dispositions se sont appliquées uniquement pour les sommes versées au titre de l'imposition des revenus de l'année 2009.

L'article 107 de la loi de finances pour 2011 **a abrogé** l'article 199 quinvicies du CGI depuis l'imposition des revenus de l'année 2010.

Pour plus de précisions sur ce dispositif et notamment sur les conséquences de cette abrogation, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2013 paragraphe 113-9.

Titre 23 : Réduction d'impôt accordée aux acquéreurs de logements destinés à la location meublée exercée à titre non professionnel, dispositif dit « LMNP » OU « CENSI-BOUVARD »

(CGI, art. 199 sexvicies ; BOI-IR-RICI-220 et suivants)

165

L'article 199 sexvicies du CGI instaure, **du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2016**, une réduction d'impôt accordée aux propriétaires de logements destinés à la location meublée non professionnelle.

Chapitre 1 : Champ d'application

(BOI-IR-RICI-220-10)

A. Bénéficiaires

165-1

Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu.

Remarques : Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, toutes conditions étant remplies. **Ne peuvent pas bénéficier** de cet avantage fiscal, les non-résidents, les personnes domiciliées fiscalement en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte (jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2012), à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy et en Nouvelle-Calédonie.

La circonstance que l'immeuble soit acquis en indivision ne fait pas obstacle à la réduction d'impôt.

En revanche, le démembrement de propriété de tout ou partie des éléments entrant dans la base de l'avantage fiscal, tels que le logement, ses dépendances immédiates et nécessaires, fait obstacle pour l'ensemble de l'immeuble au bénéfice de la réduction d'impôt, que le démembrement intervienne dès l'origine ou au cours de l'engagement de location.

Les investissements réalisés par l'intermédiaire d'une société n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt.

B. Opérations concernées (BOI-IR-RICI-220-10-10)

165-2

La réduction d'impôt s'applique au titre de l'acquisition :

- d'un logement neuf (la date d'acquisition s'entend de la date de signature de l'acte authentique d'achat);

> **Remarque** : Les logements neufs s'entendent des immeubles à usage d'habitation dont la construction est achevée et qui n'ont jamais été habités ni utilisés sous quelque forme que ce soit. Par mesure de tempérament, il était toutefois admis que l'acquisition à titre onéreux d'un logement issu de la transformation d'un local affecté à un usage autre que l'habitation qui entrait dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en vertu des dispositions alors prévues au 7° de l'article 257 du CGI ouvrait droit au bénéfice de la réduction d'impôt dans les mêmes conditions que les logements neufs.
>
> La circonstance qu'un logement ait fait l'objet d'une précédente mutation, à titre onéreux ou à titre gratuit, ne suffit pas, en soi, à lui faire perdre le caractère de logement neuf pour le bénéfice de l'avantage fiscal.

- ou d'un logement en l'état futur d'achèvement (la date d'acquisition s'entend de la date de signature de l'acte authentique d'achat) ;

- ou d'un logement achevé depuis au moins quinze ans (condition appréciée à la date d'acquisition qui est celle de l'acte authentique d'achat) et ayant fait l'objet d'une réhabilitation ou d'une rénovation ;

- ou d'un logement qui fait l'objet de travaux de réhabilitation ou de rénovation si les travaux de réhabilitation ou de rénovation permettent, après leur réalisation, de satisfaire à l'ensemble des performances techniques mentionnées au II de l'article 2 quindecies B de l'annexe III du CGI.

> **Remarques** :
>
> 1- Lorsque les travaux sont réalisés par le vendeur, un contrat de vente d'immeubles à rénover (VIR) doit, en principe, avoir été conclu. En effet, l'article 80 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement ("loi ENL") prévoit que toute personne qui vend un immeuble bâti à usage d'habitation et qui s'engage, dans un délai déterminé par le contrat, à réaliser des travaux dans cet immeuble et qui perçoit des sommes d'argent de l'acquéreur avant la livraison des travaux, doit conclure avec l'acquéreur un contrat de VIR.
>
> 2- La liste des travaux qualifiés de travaux de réhabilitation ou de rénovation est celle prévue dans le cadre du dispositif « Robien-réhabilitation » mentionné à la deuxième phrase du deuxième alinéa du h du 1° du I de l'article 31 du CGI. Le vendeur du logement doit faire établir par un contrôleur technique ou un technicien de la construction qualifié, indépendant des personnes physiques ou morales susceptibles de réaliser les travaux de réhabilitation et couvert par une assurance pour cette activité :
>
> 1- Avant la réalisation des travaux, un état descriptif du logement contenant les rubriques relatives aux performances techniques fixées par l'arrêté du 19 décembre 2003 ;
>
> 2 - Après la réalisation des travaux, un état descriptif du logement contenant les mêmes rubriques que celles mentionnées au § a ci-dessus. Le professionnel qualifié qui établit cet état fournit également une attestation indiquant que l'ensemble des performances techniques est respecté et qu'au moins l'une d'entre elles a été obtenue grâce aux travaux de réhabilitation.

C. Investissements éligibles

La réduction d'impôt s'applique au titre de l'acquisition d'immeubles destinés à la location meublée qui n'est pas exercée à titre professionnel et dont le produit est imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

165-3

La réduction d'impôt s'applique au titre de l'acquisition d'immeubles destinés à la location meublée qui n'est pas exercée à titre professionnel et dont le produit est imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

165-4

Le logement doit être compris dans :

- un établissement social ou médico-social qui accueille des personnes âgées mentionné au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;

- un établissement social ou médico-social qui accueille des personnes handicapées mentionné au 7° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ;

- ou un établissement de santé autorisé à dispenser des soins de longue durée (Ordonnance n° 2010-177 du 23 février 2010, art. 3).

- une résidence avec services pour personnes âgées ou handicapées ayant obtenu l'agrément « qualité » visé, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, à l'article L. 7232-1 du code du travail ;

- un ensemble des logements géré par un groupement de coopération sociale ou médico-sociale et affecté à l'accueil familial salarié de personnes âgées ou handicapées, prévu par les articles L. 444-1 à L. 444-9 du code de l'action sociale et des familles ;

- une résidence avec services pour étudiants ;

- ou une résidence de tourisme classée.

Chapitre 2 : Conditions d'application

(BOI-IR-RICI-220-20)

A. Engagement de location

165-5

I. Engagement du propriétaire du logement

La réduction d'impôt est subordonnée à l'engagement du contribuable de louer le logement meublé pendant une durée minimale de neuf ans à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence où il se trouve (même condition pour chaque indivisaire).

II. Reprise de l'engagement de location en cas de décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune

Lorsque le transfert de la propriété du bien ou le démembrement de ce droit résulte du décès de l'un des membres d'un couple soumis à imposition commune, le conjoint survivant, attributaire du bien en pleine propriété ou titulaire de son usufruit, peut demander la reprise du dispositif à son profit.

L'engagement de location du conjoint survivant est cependant limité à la fraction du délai de neuf ans restant à courir à la date de la transmission à titre gratuit. La réduction d'impôt obtenue par le couple soumis à imposition commune n'est pas remise en cause, que le conjoint survivant opte ou non pour la reprise de l'engagement. (cf. n° 165-20)

III. Reprise de l'engagement en cas de modification du foyer fiscal

Le mariage, le divorce, la rupture ou la conclusion d'un pacte civil de solidarité ou encore la séparation, modifient le foyer fiscal le nouveau contribuable (notamment l'ex-époux attributaire du bien ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, en cas de divorce, ou la personne, précédemment à charge, propriétaire du logement) peut, toutes conditions étant par ailleurs remplies, demander la reprise à son profit du dispositif, dans les mêmes conditions que celles prévues pour le conjoint survivant (cf. n° 165-20).

B. Conditions de mise en location

165-6

Le logement doit être donné en location **dans un délai d'un mois** (de date à date) à compter de son achèvement ou de son acquisition si elle est postérieure, **pour une durée minimale de neuf ans**, à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence dans lequel il se situe. La location doit être effective et continue pendant toute la période d'engagement de location.

Précisions :Lorsque la vacance résultant de la défaillance de l'exploitant intervient moins de douze mois avant le terme de la période d'engagement de location, il est également admis de ne pas remettre en cause le bénéfice de l'avantage fiscal si les conditions suivantes sont réunies :

- le logement est en état d'être loué ;

- le propriétaire ne s'en réserve pas la jouissance à quelque usage que ce soit et même pour une très courte durée, pour lui-même ou un membre de son foyer fiscal ;

- le logement n'est pas mis à la disposition d'un occupant à titre précaire ou à titre gratuit, même pour une très courte période, pendant la période couverte par l'engagement de location ;

- le logement n'est pas cédé avant l'expiration de l'engagement de location.

Le non-respect des engagements de location entraîne la perte du bénéfice des incitations fiscales. Cette mention doit figurer dans une taille de caractères au moins aussi importante que celle utilisée pour indiquer toute information relative aux caractéristiques de l'investissement et s'inscrire dans le corps principal du texte publicitaire (Loi n° 2010-737 du 1er juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation, art. 28).

Précisions : En cas de vacance du fait du changement ou de la défaillance de l'exploitant, le logement doit, en principe, être loué au nouvel exploitant dans un délai d'un mois et jusqu'à la fin de cette période. A défaut de location à un nouvel exploitant après l'expiration du délai d'un mois imparti, la réduction d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de rupture d'engagement de location. Ce délai de vacance est porté à douze mois maximum dans les cas de liquidation judiciaire de l'exploitant, de résiliation ou cession du bail commercial par l'exploitant, de mise en œuvre de la clause de résiliation unilatérale.

167-7

Chapitre 3 : Modalités d'application

(BOI-IR-RICI-220-30)

A. Fait générateur, base et taux

165-8

Le fait générateur de la réduction d'impôt qui correspond à la première année au titre de laquelle elle est accordée dépend de la nature de l'investissement.

Nature de l'investissement	Fait générateur
Acquisition d'un logement neuf achevé	Année d'acquisition. La date d'acquisition s'entend de la date de signature de l'acte authentique d'achat.
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans ayant fait l'objet d'une réhabilitation	
Acquisition d'un logement en l'état futur d'achèvement	Année d'achèvement du logement
Acquisition d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet de travaux de réhabilitation	Année d'achèvement des travaux (la date d'achèvement des travaux est celle figurant sur l'état descriptif du logement après travaux

165-9

La réduction d'impôt est calculée **sur le prix de revient** des logements retenu pour sa fraction **inférieure à 300 000 €**.

Lorsqu'elle est acquise au titre d'un logement achevé depuis au moins quinze ans et qui fait l'objet de travaux de réhabilitation, elle est calculée sur le prix d'acquisition majoré du montant de ces travaux.

165-10

Son taux est égal à :

- **11 %** pour les logements acquis **depuis 2012** ;

- 18 % pour les logements acquis en 2011 ;

- 25 % pour les logements acquis en 2010 et 2009.

Pour **l'appréciation du taux applicable**, la date de réalisation de l'investissement à retenir correspond à la date d'acquisition du logement, quelle que soit la nature de l'investissement. La date d'acquisition s'entend de celle correspondant à la date de signature de l'acte authentique.

Toutefois, **pour les logements acquis en 2012**, le taux de la réduction d'impôt reste fixé à 18 % au titre des acquisitions pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2011, l'engagement de réaliser un investissement immobilier.

À titre transitoire, l'engagement de réaliser un investissement immobilier peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2011 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2012.

Précisions : Lorsque le logement est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt dans la limite de la quote-part du prix de revient du logement, majoré le cas échéant des dépenses de travaux de réhabilitation, correspondant à ses droits dans l'indivision.

B. Modalités d'imputation

165-11

La réduction d'impôt est répartie **sur neuf années** à raison d'un neuvième de son montant chaque année. Lorsque la fraction de la réduction d'impôt imputable au titre d'une année d'imposition excède l'impôt dû par le contribuable au titre de cette même année, le solde peut être imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes, jusqu'à la sixième année inclusivement.

Conformément aux dispositions au 5 du I de l'article 197 du CGI qui prévoit les modalités d'imputation pour les réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 du CGI, la réduction d'impôt en faveur de l'investissement locatif prévue à l'article 199 sexvicies du CGI s'impute sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote, lorsque le contribuable en bénéficie, et avant imputation, le cas échéant, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Elle ne s'impute pas sur les impositions à taux proportionnel.

165-12

Le contribuable peut bénéficier de la réduction d'impôt à raison de l'acquisition de plusieurs logements, au titre d'une même année d'imposition. En revanche, **la base de l'avantage fiscal** retenue pour la détermination de la réduction d'impôt ne peut pas excéder au titre d'une même année la somme de **300 000 €**.

Le dispositif n'est soumis à aucun zonage géographique et à aucun plafond de loyer.

C. Règles de non-cumul et plafonnement des avantages fiscaux

165-13

Un contribuable ne peut, pour un même logement, bénéficier à la fois des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 undecies A et 199 undecies B du CGI et de la présente réduction d'impôt prévue par l'article 199 sexvicies du CGI.

165-14

Le dispositif est soumis au plafonnement global des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI (cf. n° 101-1).

165-15

Chapitre 4 : Conséquences sur le régime fiscal du bailleur

(BOI-IR-RICI-220-40)

A. Amortissement des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt

165-16

Les amortissements de l'immeuble ayant ouvert droit à la réduction d'impôt ne sont admis en déduction du résultat imposable qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt.

Exemple : pour un logement dont le prix de revient est de 350 000 €, seule la fraction de ce prix qui excède 300 000 €, soit 50 000 €, pourra faire l'objet d'un amortissement déductible du résultat imposable (CGI, art. 39, 1-2° et 39 G).

B. Régime des plus-values

165-17

I. Régime des plus-values immobilières

Conformément aux dispositions du VII de l'article 151 septies du CGI, les plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel, suivent le régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers prévu aux articles 150 U à 150 VH du CGI.

Depuis le 1er janvier 2012, les articles 150 U à 150 VH du CGI sont applicables aux plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel (CGI, art. 151 septies).

Pour plus de précisions sur le régime d'imposition des plus-values immobilières, il convient de se reporter notamment au BOI-RFPI-PVI et aux n^{os} 1740 et suiv.);

II. Régime des plus-values professionnelles

Les plus-values afférentes aux autres éléments de l'actif immobilisé sont soumises aux règles prévues aux articles 39 duodecies et suivants du CGI. Par ailleurs, dès lors que l'activité de location n'est pas exercée à titre professionnel, les plus-values ainsi déterminées ne peuvent ouvrir droit à l'exonération prévue au II de l'article 151 septies du CGI.

III. Changement de la qualité du contribuable qualifié de loueur en meublé professionnel

Si le contribuable est qualifié de loueur en meublé professionnel, la plus-value afférente à la cession du bien ayant ouvert droit à la réduction d'impôt est soumise au régime des plus-values professionnelles. A cet égard si le contribuable ne sait pas au moment de la cession s'il sera qualifié de loueur en meublé professionnel, au titre de l'année de cession, il est admis qu'il soumette la plus-value aux règles qui découlent du statut qui était le sien l'année précédente et, si nécessaire, régularise le montant dû lors de l'imposition des revenus de l'année de cession (Voir l'article 151 sexies du CGI si le bien a figuré dans le patrimoine privé puis à l'actif dans le patrimoine professionnel du contribuable).

Chapitre 5 : Remise en cause de la réduction d'impôt

(BOI-IR-RICI-220-50)

165-18

En cas de non-respect de l'engagement de location ou non-respect des conditions de mise en location ou de cession du logement, la réduction pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de la rupture de l'engagement ou de la cession.

Toutefois, la réduction d'impôt n'est pas reprise en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, en cas de licenciement ou mis en retraite d'office par l'employeur ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune.

Il est précisé que la réduction d'impôt est remise en cause en cas de travaux de réhabilitation ne respectent pas les conditions d'éligibilité, si la résidence ou établissement ne respecte pas initialement ou pendant la période d'engagement de location les conditions d'éligibilité, si la location est consentie à titre professionnel au moment de la location initiale, ou si le logement est utilisé par son propriétaire initial.

En cas de cession du logement pendant la période d'engagement de location, il est néanmoins précisé :

- la mise en indivision d'un logement pendant la période d'engagement de location entraîne la cessation de l'application de la réduction d'impôt pour l'avenir, quand bien même l'indivision résulterait du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commue. En effet, si le conjoint survivant devient titulaire d'une quote-part indivise, il ne peut demander la reprise à son profit de l'avantage fiscal, cette possibilité n'étant offerte qu'au conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit. Les droits du conjoint survivant s'appréciant à la date du règlement de la succession, aucune remise en cause ne peut donc être effectuée tant que la succession n'est pas définitivement réglée ;

- lorsque le démembrement du droit de propriété résulte du décès de l'un des membres du couple soumis à imposition commune, l'avantage obtenu antérieurement à cet événement n'est pas remis en cause. Le conjoint survivant attributaire du bien ou titulaire de son usufruit peut demander la reprise à son profit de l'avantage fiscal pour la part restant à imputer.

La circonstance que le contribuable ayant bénéficié de la réduction d'impôt **transfère son domicile fiscal hors de France** au cours de la période de l'engagement de location n'est pas de nature à entraîner la remise en cause de l'avantage fiscal obtenu jusqu'à la date de ce transfert. Cela étant, il est précisé que pendant les périodes d'imposition au cours desquelles le contribuable n'est pas considéré comme fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts (CGI), la réduction d'impôt ne peut pas être imputée et ne peut faire l'objet d'aucune imputation ultérieure.

165-19

Chapitre 6 : Obligations déclaratives des contribuables

(BOI-IR-RICI-220-60)

165-20

Le contribuable est tenu de joindre à sa déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle il demande le bénéfice de la réduction d'impôt (code général des impôts (CGI), ann. III, art. 46 AZA nonies) une note annexe d'engagement de location à produire par les propriétaires de logements établie conformément au modèle figurant au BOI-LETTRE-000220 et comportant tous les renseignements utiles pour l'éligibilité au dispositif, ainsi qu'une copie du bail et de l'acte authentique d'acquisition. Doivent également être fournis pour certains types d'investissements ou résidences les documents administratifs attestant de leur classement, déclaration d'ouverture de chantier, permis de construire, états descriptifs etc.).

En cas de changement d'exploitant au cours de la période couverte par l'engagement de location, le contribuable joint à sa déclaration des revenus n° 2042 de l'année au cours de laquelle le changement est intervenu une copie du bail conclu avec le nouvel exploitant.

Le conjoint survivant joint à la déclaration des revenus qu'il souscrit au titre de l'année du décès de son conjoint, pour la période postérieure à cet événement, une note d'engagement à fournir par le conjoint survivant ou assimilé, établie conformément au modèle fixé au BOI-LETTRE-000189 qui comporte l'engagement de louer le logement meublé à l'exploitant de l'établissement ou de la résidence pour la fraction de la période de neuf ans couverte par l'engagement de location initial et restant à courir à la date du décès.

Par ailleurs, en cas de changement d'exploitant, le conjoint survivant joint à sa déclaration de revenus de l'année au cours de laquelle le changement est intervenu une copie du bail conclu avec le nouvel exploitant mentionnant la date d'effet de la location.

Ces documents doivent également être produits, **mutatis mutandis**, par le contribuable qui demande la reprise à son profit du dispositif lorsque le mariage, le divorce ou la séparation des époux intervient au cours de la période d'engagement de location de neuf ans. Il est alors admis que le bénéfice de la réduction d'impôt ne soit pas remis en cause.

Titre 24 : Réduction d'impôt accordée pour les dépenses effectuées sur des espaces naturels en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel

(CGI, art. 199 octovicies ; BOI-IR-RICI-240)

170

L'article 199 octovicies du CGI instaure une réduction d'impôt pour les dépenses effectuées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel pour l'imposition sur les revenus des années **2010 à 2013.**

Il est rappelé que, depuis le 1er janvier 2010, les propriétaires d'espaces naturels qui effectuent des dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel ont le choix, pour ces dépenses, entre leur déduction des revenus fonciers et le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 octovicies du CGI.

Chapitre 1 : Champ d'application

(BOI-IR-RICI-240–10)

A. Bénéficiaires

170-1

Les contribuables personnes physiques fiscalement **domiciliées en France** au sens de l'article 4 B du CGI et propriétaires de l'espace naturel concerné peuvent bénéficier de la réduction d'impôt. Il en est de même pour les membres de leur foyer fiscal.

Il s'agit des personnes résidant en France métropolitaine ou dans un département d'outre-mer qui sont soumis en France à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leurs revenus, de source française ou étrangère. Il en est de même pour les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger.

> **Remarques** : Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, toutes conditions étant remplies. **Ne peuvent pas bénéficier** de cet avantage fiscal, les non-résidents, les personnes domiciliées fiscalement en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte (jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2012), à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy et en Nouvelle-Calédonie.

Chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt à hauteur de la quote-part des dépenses correspondant à ses droits indivis. Chaque indivisaire a droit à la totalité du plafond des dépenses éligibles à la réduction d'impôt. Ce plafond n'est pas divisé par le nombre de propriétaires indivis du bien.

Aucune disposition n'exclut l'application de la réduction d'impôt lorsque le droit de propriété est démembré. Ainsi, l'usufruitier engageant des dépenses peut bénéficier de cet avantage.

Peuvent bénéficier également de la réduction d'impôt, les associés personnes physiques d'une société civile immobilière de gestion, d'une société immobilière de copropriété relevant de l'article 1655 ter du CGI ou de toute autre société de personnes, telles que les sociétés en nom collectif (SNC) ou les sociétés en participation (SEP), soumises au régime fiscal des articles 8 à 8 ter du CGI, soit à l'impôt

sur le revenu.

Bien entendu, les espaces naturels doivent être la propriété de la société de personnes ou du groupement.

Remarque : Les parts de ces sociétés peuvent être détenues par l'associé personne physique dans le cadre de sa gestion privée, soit inscrites à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu à son nom.

B. Espaces naturels concernés

170-2

Sont concernés par ce dispositif, les immeubles faisant partie du patrimoine naturel mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2 à L. 332-2-2, L. 341-2, L. 411-1, L. 411-2, L. 414-1 du code de l'environnement et à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme (Décret n° 2013-463 du 3 juin 2013).

Il s'agit des parcs nationaux, des réserves naturelles classées nationales ou régionales, des sites classés, des espaces de protection de biotope, des espaces « Nature 2000 » et des espaces naturels remarquables du littoral.

De plus, les espaces naturels **doivent avoir obtenu le label de la « Fondation du patrimoine »**, en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine. Ce label prévoit les conditions de l'accès au public des espaces concernés, sauf exception justifiée par la fragilité du milieu naturel.

Remarque : Ne peuvent notamment être considérés comme des propriétés non bâties pour l'application de ces dispositions, les jardins d'agrément et parcs dont la valeur locative est retenue pour l'assiette de la taxe d'habitation, conformément aux dispositions de l'article 1409 du CGI qui prévoient que ces terrains constituent les dépendances immédiates des habitations.

C. Dépenses concernées

170-3

Sont concernées les dépenses supportées par le contribuable ou par un membre du foyer fiscal au cours de la **période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2013**.

Sont qualifiées de dépenses relatives **au maintien et à la protection du patrimoine naturel** les charges suivantes :

- les dépenses d'entretien et de réparation effectivement supportées par le propriétaire, mentionnées au a du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- les dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties effectivement supportées par le propriétaire mentionnées au c quater du 2° du I de l'article 31 du CGI ;

- les dépenses de travaux de restauration et de gros entretien du patrimoine naturel mentionnées au c quinquies du 2° du I de l'article 31 du CGI.

Les propriétaires d'espaces naturels qui engagent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel doivent solliciter un avis favorable du service de l'État compétent (DREAL) en matière d'environnement pour pouvoir bénéficier, le cas échéant, de la nouvelle réduction d'impôt à raison des dépenses concernées.

Pour plus de précisions sur la compétence de la direction régionale de l'environnement, de l'aménagement et du logement (DREAL), voir au I-B du BOI-IR-RICI-240-10-30.

Au titre de la définition des **espaces protégés**, le code de l'environnement prévoit que certaines dépenses de travaux réalisés (sites classés ou protégés par un arrêté de biotope) sont inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel.

Remarque : Sont exclues du bénéfice de la réduction d'impôt, les dépenses d'intérêts d'emprunt, les dépenses autres que la préservation du patrimoine naturel et celles qui n'ont pas reçu l'avis du service de l'État compétent.

Chapitre 2 : Modalités d'application

(BOI-IR-RICI-240-20)

170-4

La base est constituée par le **montant** toute taxes comprises (TTC) des **dépenses éligibles effectivement payées** au titre de l'année d'imposition à la charge du contribuable dans la **limite annuelle de 10 000 €**.

Le montant des dépenses éligibles se calcule après imputation des aides ou subventions et avant application du plafonnement annuel.

Précision : Le versement d'un acompte, notamment lors de l'acceptation du devis, ne peut-être considéré comme un paiement pour l'application de la réduction d'impôt. Le paiement est considéré comme intervenu lors du règlement définitif de la facture. Un devis, même accepté, ne peut en aucun cas être considéré comme une facture.

170-5

Le taux est fixé à **18 %** pour l'imposition des revenus de l'année **2012** et **2013** (18 % en 2011; 25 % en 2010).

170-6

La réduction d'impôt **s'impute pour son montant total** sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année d'imposition. Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt dû par le contribuable au titre de l'année d'imposition, **le solde peut être imputé** sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes **jusqu'à la sixième année inclusivement**.

Chapitre 3 : Articulation avec d'autres dispositifs fiscaux

(BOI-IR-RICI-240-20)

170-7

Lorsque le contribuable **bénéficie** du dispositif de la réduction d'impôt, les dépenses correspondantes **ne peuvent pas faire l'objet d'une déduction** pour la détermination des revenus fonciers.

Lorsque les dépenses éligibles servent à la détermination du résultat dans le cadre d'un BIC ou d'un BA, en fonction des dépenses engagées, le contribuable **doit renoncer à la déduction des dépenses éligibles** pour bénéficier du dispositif de la réduction d'impôt.

170-8

Le contribuable peut rejeter le bénéfice de la réduction d'impôt et déduire les dépenses éligibles de ses autres revenus fonciers dans les conditions de droit commun et ne pas opter pour le bénéfice de la réduction d'impôt.

Dans ce cas, les déficits fonciers provenant de ces dépenses engagées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel **sont imputables sur le revenu global dans la limite annuelle de 10 700 €**.

La fraction du déficit foncier **supérieure à cette limite**, ainsi que **celle relative aux intérêts d'emprunt**, **ne sont imputables** que s**ur les revenus fonciers des dix années suivantes**.

170-9

La réduction d'impôt prévue par l'article 199 octovicies du CGI entre dans le champ d'application du plafonnement global de certains avantages fiscaux (CGI, art. 200-0 A) (cf.n° 101-1).

Chapitre 4 : Justification des dépenses et sanctions applicables

170-10

L'administration peut demander toutes justifications au contribuable sur la nature et la réalité des dépenses qu'il a mentionnées sur sa déclaration de revenus (LPF, art. L. 10). Les contribuables doivent donc être en mesure de produire à l'administration, à sa demande, les documents précités de nature à justifier de la réduction d'impôt pratiquée.

Ces documents doivent être conservés par les contribuables jusqu'à l'expiration du délai au cours

duquel l'administration est susceptible d'exercer son droit de reprise.

170-11

En cas de remise en cause de la réduction d'impôt (absence de justification des dépenses ou production de renseignements inexacts à cet égard), le montant des dépenses ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration pour l'application des articles 1727 et 1729 du CGI.

Partie 5 : crédits d'impôt

(BOI-IR-RICI)

217

Après déduction des réductions d'impôt et appréciation, éventuellement, du minimum de perception, il convient de retrancher les crédits d'impôt et les prélèvements et retenues non libératoires.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, certaines réductions, certains crédits d'impôt ainsi que l'avantage en impôt résultant de l'imputation de certains amortissements d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers font l'objet d'un plafonnement global (cf. n° 101-1).
Les contribuables non-résidents « Schumacker » au sens de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (affaire C-279-93) peuvent faire état de la même manière que les contribuables fiscalement domiciliés en France des règles d'imputation des retenues à la source et des crédits d'impôt.
Les crédits d'impôt représentatifs de la retenue à la source visée aux articles 182 A et 182 B du CGI sont exposées ci après au n° 500 et suiv.
Le crédit d'impôt découlant de l'impôt déjà versé au Trésor en application de l'article 187 du CGI afférent aux revenus de capitaux mobiliers encaissés au cours de l'année d'imposition sont présentés au Livre RPPM (Revenus et profits du patrimoine mobilier).
Les crédits d'impôt liés à l'activité professionnelle du contribuable sont développés principalement au LivreBIC (Bénéfices industriels et commerciaux) et accessoirement au Livre BA (Bénéfices agricoles).

Du montant de l'impôt, il convient de déduire également le montant (arrondi à l'euro supérieur) de l'impôt déjà versé au Trésor en application de l'article 199 ter du CGI afférent aux revenus de capitaux mobiliers encaissés et, à compter du 1er janvier 2013, aux plus-values réalisées au cours de l'année d'imposition (CGI, art. 199 ter modifié par le P du I de l'article 17 et le q du I de l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

Titre 1 : Crédit d'impôt accordé au titre des cotisations versées aux organisations syndicales

(CGI, art. 199 quater C ; BOI-IR-RICI-20 ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 17-A)

218

Depuis l'imposition des revenus perçus en 2012, l'article 23 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoit que les salariés du secteur privé et du secteur public peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des cotisations versées aux organisations syndicales.

L'article 17 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 précise les obligations déclaratives des contribuables **à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013**.

Remarques : Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, toutes conditions étant remplies.

Jusqu'au 31 décembre 2011, une réduction d'impôt était accordée pour l'ensemble des salariés du secteur privé et du secteur public, des fonctionnaires et des retraités qui adhéraient ou continuaient d'adhérer à un syndicat représentatif de salariés ou de fonctionnaires. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2012, paragraphes 101 et suiv.

Chapitre 1 : Contribuables concernés

218-1

Le crédit d'impôt concerne l'ensemble des salariés du secteur privé et du secteur public, des fonctionnaires et des retraités qui adhèrent ou continuent d'adhérer à un syndicat représentatif de salariés ou de fonctionnaires et aux salariés involontairement privés d'emploi, totalement ou partiellement, qui perçoivent des allocations chômage imposables comme revenus de remplacement selon les règles de droit commun des traitements et salaires.

Toutefois, le crédit d'impôt ne s'applique pas aux bénéficiaires de traitements et salaires admis à bénéficier de leurs frais réels au sens de l'article 83 du CGI.

Chapitre 2 : Organisations syndicales concernées

218-2

Il s'agit des syndicats professionnels dotés de la personnalité civile, de salariés ou de fonctionnaires et représentatifs au sens de l'article L. 2121-1 du code du travail (Pour plus de précisions, se référer au BOI-IR-RICI-20).

Chapitre 3 : Montant du crédit d'impôt

218-3

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2012, le crédit d'impôt est égal à **66 %** de la base de calcul :

- constituée par le **total des cotisations versées** au cours de l'année ou au cours de la période d'imposition ;

- et **limitée à 1 % du revenu brut** désigné à l'article 83 du CGI après déduction des cotisations et contributions mentionnées aux 1° à 2° ter du même article.

L'excédent éventuel de crédit d'impôt est remboursé.

Chapitre 4 : Obligations déclaratives

218-4

A compter de l'imposition des revenus de l'année 2013 (Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 17, I-A), le versement des cotisations ouvre droit au bénéfice du crédit d'impôt, sous réserve que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, le reçu du syndicat mentionnant le montant et la date du versement.

Remarque : Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2012, les obligations déclaratives des contribuables étaient les suivantes : Un reçu du syndicat, mentionnant le montant et la date du versement, devait être joint à la déclaration des revenus. À défaut, le crédit d'impôt était refusée sans proposition de rectification préalable. Par dérogation, les contribuables qui transmettaient leur déclaration de revenus par voie électronique (Internet ; CGI, art. 1649 quater B ter) étaient dispensés de joindre les reçus délivrés par les syndicats et de mentionner l'identité de l'organisation syndicale bénéficiaire des versements. Le crédit d'impôt était remis en cause si les contribuables ne présentaient pas les pièces justificatives à la demande du service des impôts.

Titre 2 : Crédit d'impôt pour primes d'assurance contre les impayés de loyers

(CGI, art. 200 nonies ; BOI-IR-RICI-320)

221

Les primes d'assurance payées depuis le 1er janvier 2005 par les bailleurs qui souscrivent une assurance contre les impayés de loyers peuvent ouvrir droit à un crédit d'impôt.

Chapitre 1 : Champ d'application

221-1

Le crédit d'impôt est accordé aux personnes physiques ou morales, soumises à l'impôt sur le revenu qui donnent en location un logement.

Il en est de même pour les associés, personnes physiques, d'une société soumise à l'impôt sur le revenu en application de l'article 8 du CGI, en proportion de leurs droits.

Les bailleurs peuvent relever indifféremment du régime réel d'imposition des revenus fonciers ou du régime « micro-foncier ».

Seules les primes d'assurance qui ont été souscrites au titre d'un logement (c'est-à-dire un local à usage d'habitation) situé sur le territoire national peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt.

Le logement pour lequel le contrat d'assurance est souscrit doit être donné en location pour une durée d'au moins neuf ans dans le cadre d'une convention mentionnée à l'article L. 353-2 du code de la construction et de l'habitation. Le logement doit donc être donné en location nue à usage d'habitation principale d'un locataire qui bénéficie de l'aide personnalisée au logement (APL).

Les primes d'assurance éligibles au crédit d'impôt sont celles payées depuis le 1er janvier 2005 qui se rapportent à un contrat qui a pour objet de prémunir le bailleur contre les impayés de loyer. Les contrats en cause doivent respecter le cahier des charges mentionné au g de l'article L. 313-3 du code de la construction et de l'habitation.

Chapitre 2 : Modalités d'application

221-2

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2012, le crédit d'impôt est égal à **38 %** (45 % en 2011 ; 50 % auparavant), du montant de la prime d'assurance de garantie contre les impayés de loyers payée au cours de l'année d'imposition au titre de laquelle le crédit d'impôt est demandé.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle est intervenu le paiement de la prime d'assurance contre les impayés de loyers.

Cette imputation s'effectue après celle des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis du CGI, des autres crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires dont les modalités d'imputation sont prévues par les articles 199 ter à 199 quater A du CGI.

Si le crédit d'impôt excède l'impôt dû, l'excédent est restitué d'office, au vu de la déclaration n° 2042 que le contribuable doit nécessairement souscrire dans le délai légal pour pouvoir bénéficier de l'avantage fiscal.

Le bailleur soumis au régime réel d'imposition des revenus ne peut pas bénéficier, pour un même contrat d'assurance, du crédit d'impôt et de la déduction des primes d'assurance versées en garantie du risque de loyers impayés prévue au a bis du 1° du I de l'article 31 du CGI pour la détermination des revenus fonciers imposables. La disposition de non-cumul s'apprécie au regard d'un même contrat d'assurance et non au titre d'un même logement. En pratique, le contribuable dispose, au titre de chaque année d'imposition, d'une option entre le crédit d'impôt et la déduction des revenus fonciers.

Chapitre 3 : Justificatifs et remise en cause

221-3

Le bailleur doit être en mesure de produire, sur demande du service :

- une copie du contrat d'assurance contre les impayés de loyers et de la quittance fournie par l'assureur, ainsi que tous éléments attestant de la date du paiement de la dépense (ou la part de la prime afférente à la garantie du risque de loyers impayés dans le cadre de contrats qui comportent la garantie de plusieurs types de risques) ;

- une attestation qui précise que le contrat d'assurance contre les impayés de loyer respecte le cahier des charges mentionné au g de l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation ;

- un justificatif attestant que le logement est conventionné, au sens de l'article L. 353-2 du code de la construction et de l'habitation. En cas d'assurance collective des logements, le propriétaire doit pouvoir fournir sur demande du service un relevé des frais de gérance, ainsi que tous éléments attestant de la date du paiement de la dépense.

Lorsque les conditions applicables pour le bénéfice de l'avantage fiscal ne sont pas remplies, le crédit d'impôt est remis en cause dans les conditions de droit commun. Il en est notamment ainsi si l'occupant du logement ne bénéficie pas de l' APL (aide personnalisée au logement).

Titre 3 : Crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable

(CGI, art. 200 quater ; ann. IV, art. 18 bis ; BOI-IR-RICI-280 et suivants ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 74 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 17-I-D)

225

Le crédit d'impôt sur le revenu « développement durable » prévu à l'article 200 quater du CGI a été créé pour s'appliquer la première fois en 2005. Il a fait l'objet de nombreuses adaptations. La liste des équipements éligibles a été modifiée en fonction de l'évolution des critères de performance des équipements ou matériaux concernés.

Le législateur a apporté de nombreuses modifications depuis la création de cet avantage fiscal.

L'article 81 de la loi de finances pour 2012 a étendu la durée d'application du crédit d'impôt **jusqu'au 31 décembre 2015** et prévoit des aménagements au dispositif.

L'article 74 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 apporte des aménagements notamment, pour le taux du crédit d'impôt pour les dépenses payées à compter du 1er janvier 2014. Cet article supprime également le bénéfice du crédit d'impôt pour les propriétaires-bailleurs **à compter du 1er janvier 2014.**

Enfin, l'article 17, I-D de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 prévoit que pour bénéficier du crédit d'impôt le contribuable doit être en mesure de présenter les pièces justificatives à la demande de l'administration pour les dépenses payées.

Chapitre 1 : Champ d'application

(BOI-IR-RICI-280-10)

A. Contribuables concernés

225-1

I. Propriétaire ou locataire

Le crédit d'impôt est accordé à tout contribuable pour leur **habitation principale**, qu'il soit propriétaire, locataire ou occupant à titre gratuit de son habitation principale.

Pour les **dépenses payées à compter du 1er janvier 2014**, le propriétaire ou le locataire peuvent bénéficier du crédit à condition de réaliser des dépenses mentionnées aux b à g du 1 de l'article 200 quater du CGI selon les modalités prévues au 5 bis de ce même article.

Cette condition, le respect des modalités prévues au 5 bis de cet article, n'est pas applicable aux contribuables dont le revenu fiscal de référence défini au II de l'article 1417 du CGI n'excède pas, au titre de l'avant-dernière année précédant celle du paiement de la dépense, la limite prévue au même II (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 74, I-A-1°).

II. Extension du dispositif aux propriétaires-bailleurs pour les années 2009 à 2013

À compter du 1er janvier 2014, le bénéfice du crédit d'impôt **ne s'applique plus** aux propriétaires bailleurs (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 74, I-A-1°).

Auparavant, pour l'imposition des revenus des **années 2009 à 2013**, le bénéfice du crédit d'impôt **est étendu** aux dépenses supportées par les propriétaires-bailleurs de logements d'une ancienneté de plus de deux ans à condition qu'ils s'engagent à les louer nus à usage d'habitation principale pendant une durée minimale de 5 ans.

Dans le cas où le bien mis en location est la propriété d'une société immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés, les associés personnes physiques de cette société bénéficient du crédit d'impôt à hauteur de leur participation dans cette société correspondant au logement concerné.

La circonstance que le contribuable ait bénéficié ou bénéficie du crédit d'impôt au titre des dépenses réalisées dans son habitation principale ne fait pas obstacle au bénéfice du crédit d'impôt pour les dépenses qu'il réalise dans des logements qu'il loue ou qu'il destine à la location (CGI, art. 200 quater-4, al. 2).

Cela étant, les investissements réalisés dans la résidence principale et ceux réalisés dans des logements loués ou destinés à la location **sont soumis à des plafonds distincts et autonomes**. Ainsi, en particulier, le reliquat éventuel de plafond non utilisé au titre des dépenses réalisées dans la résidence principale ne pourra être employé au titre de celles réalisées dans des logements loués ou destinés à la location, et inversement.

Pour plus de précisions (conditions, limitation de locaux, etc...), voir BOI-IR-RICI-280-10-10.

B. Locaux concernés

225-2

I. Le local doit être situé en France

Le local dans lequel sont réalisés les travaux d'installation ou de remplacement des équipements, matériaux et appareils éligibles doit être situé en France (départements métropolitains et départements d'outre-mer).

II. Le local doit être achevé depuis plus de deux ans pour certaines dépenses

Les locaux concernés doivent avoir été achevés **depuis plus de deux ans** à la date du paiement de la dépense.

Les dépenses concernées sont les dépenses d'installation ou de remplacement de chaudières à basse température (disposition abrogée depuis le 1er janvier 2009), les dépenses d'installation ou de remplacement de chaudières à condensation, les dépenses d'acquisition d'appareils de régulation de

chauffage, les dépenses d'acquisition des matériaux d'isolation thermique des parois vitrées, les dépenses d'acquisition des volets isolants ou de portes d'entrée donnant sur l'extérieur, les dépenses d'acquisition et de pose des matériaux d'isolation thermique des parois opaques, les dépenses d'acquisition de matériaux de calorifugeage de tout ou partie d'une installation de production ou de distribution de chaleur ou d'eau chaude sanitaire et les dépenses engagées pour un diagnostic de performance énergétique (DPE).

Il en est de même, depuis le 1er janvier 2012, pour les dépenses d'acquisition d'une chaudière à micro-génération gaz.

Pour bénéficier du crédit d'impôt, **à compter du 1er janvier 2013**, la condition relative à l'ancienneté du logement, **achevé depuis plus de deux ans**, s'applique :

- aux dépenses des équipements d'énergie renouvelable ;

- aux dépenses de raccordement à un réseau de chaleur ;

- et aux dépenses des équipements de récupération et de traitement des eaux pluviales.

III. L'immeuble peut être neuf ou ancien, pour certaines autres dépenses

1. Dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2013

a. Principe

À compter du 1er janvier 2013, en raison du recentrage du dispositif, certaines autres dépenses ouvrent droit au crédit d'impôt pour les travaux réalisés dans un logement **achevé depuis plus de deux ans.**

Désormais, l'ensemble des dépenses éligibles au crédit d'impôt doivent être réalisées dans un immeuble achevé depuis plus de deux ans.

b. Dépenses retenues pour ce dispositif spécifique

Il s'agit des dépenses payées afférentes :

- à l'installation d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable et des pompes à chaleur spécifiques (autres que air/air) ;

- aux équipements de raccordement à un réseau de chaleur ;

- aux coûts des équipements de récupération et de traitement des eaux pluviales ;

- au coût de la pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques.

2. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012

Jusqu'au 31 décembre 2012, aucune condition d'ancienneté de l'immeuble (neuf ou ancien) n'était exigée pour les dépenses citées au b ci-dessus.

IV. Le local doit être affecté à l'habitation principale du contribuable ou du locataire

Le local doit être affecté à l'habitation principale du contribuable. L'habitation principale s'entend, d'une manière générale, du logement (et ses dépendances immédiates et nécessaires) où résident habituellement et effectivement les membres du foyer fiscal et où se situe le centre de leurs intérêts professionnels et matériels. Il peut s'agir de maisons individuelles ou de logements situés dans un immeuble collectif. Il peut également s'agir d'un bateau ou d'une péniche aménagé en local d'habitation, lorsque celui-ci est utilisé en un point fixe et, dans cette hypothèse, soumis à la taxe d'habitation.

Pour les logements achevés, cette condition s'apprécie à la date du paiement des dépenses, sous réserve de la tolérance prévue. Pour les logements que le contribuable fait construire, acquiert neuf ou en l'état futur d'achèvement, la condition d'affectation à l'habitation principale doit être remplie dès l'achèvement ou dès l'acquisition si elle est postérieure.

Il s'ensuit que le crédit d'impôt ne peut pas s'appliquer aux équipements, matériaux et appareils installés dans une résidence secondaire, un logement donné en location ou affecté à une activité professionnelle. En conséquence, il doit être considéré que l'installation d'un équipement destiné en tout ou partie à la production d'énergie renouvelable en vue de sa revente n'ouvre pas droit, en principe, à l'avantage fiscal, sous réserve des exceptions prévues.

Cas particuliers :

- Lorsqu'un des époux est titulaire d'un logement de fonction, ce logement constitue, en principe, la résidence du foyer fiscal.

- Le crédit d'impôt est accordé aux salariés ou fonctionnaires en poste à l'étranger pour un logement situé en France, lorsque celui-ci est occupé de manière permanente ou quasi-permanente par leur conjoint, seul ou avec les autres personnes vivant habituellement au sein du foyer familial.

- S'agissant des immeubles collectifs, les dépenses éligibles peuvent porter aussi bien sur le logement lui-même que sur les parties communes de l'immeuble. Ainsi il est admis que les équipements à usage collectif, tels qu'une chaudière collective, qui ne sont physiquement installés ni dans un logement individuel à usage de résidence principale ni dans un immeuble collectif, puissent néanmoins ouvrir droit au crédit d'impôt (cf. le II-B du BOI-IR-RICI-280-10-20).

- Les dépenses réalisées dans un local à usage mixte (habitation / professionnel) doivent être prises en compte pour la seule fraction des dépenses se rapportant à la superficie de la partie du local affectée à usage d'habitation. Cette répartition doit être opérée forfaitairement au regard des superficies affectées à chacun de ces usages.

C. Dépenses concernées

(BOI-IR-RICI-280-10-30)

225-3

Le crédit d'impôt prévu par l'article 200 quater du code général des impôts (CGI) concerne les dépenses payées du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2015 au titre de l'acquisition ou de l'installation d'équipements, matériaux et appareils limitativement énumérés par arrêté ministériel, conformément aux dispositions du 2 dudit article 200 quater du CGI.

Les caractéristiques techniques et les critères de performances minimales requis des équipements ainsi définis sont révisés à intervalles réguliers de manière à réserver l'application dans le temps du crédit d'impôt aux équipements les plus performants en termes d'économie d'énergie et de développement durable, en fonction de l'évolution du marché et de l'état des techniques.

Quelle que soit leur nature, les dépenses d'acquisition des équipements, matériaux ou appareils n'ouvrent droit au crédit d'impôt prévu par l'article 200 quater du CGI que si ces équipements, matériaux ou appareils sont fournis et installés par une même entreprise et donnent lieu à l'établissement d'une facture.

Des mesures de tempérament sont toutefois prévues pour les travaux de forage ou de terrassement nécessaires à l'installation des pompes à chaleur géothermiques.

Ainsi, il est admis que les travaux de forage ou de terrassement nécessaires à l'installation de ces équipements puissent être réalisés par une entreprise distincte de celle qui procède à l'installation (qui est peut-être sous-traitante) et à la fourniture de ces équipements et être facturés distinctement par l'entreprise qui les réalise, sans que cela ne conduise à remettre en cause le bénéfice du crédit d'impôt.

Remarque :La tolérance applicable en cas de sous-traitance n'est pas applicable lorsque l'entreprise qui procède à l'installation effectue cette opération dans le cadre d'un contrat de commissionnement avec le distributeur.

Les dépenses éligibles peuvent être regroupées en quatre catégories :

I. Dépenses en faveur des économies d'énergie

1 - **Les chaudières à condensation** qui s'entendent de celles dans lesquelles, à certaines températures de fonctionnement, la vapeur d'eau contenue dans les produits de combustion est partiellement condensée afin d'utiliser la chaleur latente de cette vapeur d'eau pour les besoins du chauffage. Il s'agit de chaudières qui sont utilisées comme mode de chauffage et de production d'eau chaude.

2 - **Les chaudières à micro-cogénération gaz**, mentionnées au g du 1 de l'article 200 quater du CGI, sont listées dans la réglementation thermique 2012 comme une alternative au recours aux énergies renouvelables. La cogénération permet de produire simultanément de la chaleur et de l'électricité à partir d'une énergie primaire ; la micro-cogénération concerne les équipements plus spécifiquement adaptés aux usages domestiques permettant de chauffer l'intégralité d'un logement tout en produisant de l'électricité pouvant soit être auto-consommée, soit être revendue. Leur puissance doit être au maximum de 3 kilovolt-ampères par logement.

3 - **Les appareils de régulation de chauffage** qui permettent le réglage manuel ou automatique et la programmation des équipements de chauffage ou de production d'eau chaude sanitaire. Seul l'appareil de régulation de chauffage est susceptible d'être éligible au crédit d'impôt à l'exclusion des

radiateurs, accumulateurs et autres émetteurs de chaleur dont ils constituent parfois l'accessoire (systèmes permettant les régulations individuelles terminales, systèmes de limitation de la puissance électrique du chauffage électrique notamment) :

Appareils installés dans une maison individuelle	Systèmes permettant la régulation centrale des installations de chauffage par thermostat d'ambiance ou par sonde extérieure, avec horloge de programmation ou programmateur mono ou multizone
	Systèmes permettant les régulations individuelles terminales des émetteurs de chaleur (robinets thermostatiques, robinets à commande électrique, etc…)
	Systèmes de limitation de la puissance électrique du chauffage électrique en fonction de la température extérieure
	Systèmes gestionnaires d'énergie ou de délestage de puissance du chauffage électrique
Appareils installés dans un immeuble collectif	Appareils de régulation de chauffage installés dans une maison individuelle énumérés ci-dessus
	Matériels nécessaires à l'équilibrage des installations de chauffage permettant une répartition correcte de la chaleur délivrée à chaque logement
	Matériels permettant la mise en cascade des chaudières, à l'exclusion de l'installation de nouvelles chaudières
	Systèmes de télégestion de chaufferie assurant les fonctions de régulation et de programmation du chauffage
	Systèmes permettant la régulation centrale des équipements de production d'eau chaude sanitaire dans le cas de production combinée d'eau chaude sanitaire et d'eau destinée au chauffage
	Compteurs individuels d'énergie thermique et répartiteurs de frais de chauffage

II. Dépenses d'isolation thermique

1 - **Les matériaux d'isolation thermique des parois opaques** posés sur des planchers, plafonds, murs et toitures composés de fibres minérales, de fibres végétales ou animales ou de synthèse répondant à des critères de performance spécifiques (Marquage CE ou label ACERMI) étant précisé que pour satisfaire à cette condition, seule la résistance thermique du matériau isolant mis en place à l'occasion des travaux d'isolation est prise en considération ; Il n'est ainsi pas tenu compte de la résistance thermique des parois faisant l'objet des travaux d'isolation ou d'une éventuelle isolation préexistante.

Nature de l'équipement	Critères de performance exigés
Planchers bas sur sous-sol, sur vide sanitaire ou sur passage ouvert	R >= 3 m². k/W
Murs en façade ou en pignon	R >= 3,7m². k/W
Toitures-terrasses	R >= 4,5 m². k/W
Planchers de combles perdus	R >= 7 m². k/W
Rampants de toiture et plafonds de combles	R >= 6 m². k/W

2 - **Les matériaux d'isolation thermique des parois vitrées** concernent les fenêtres ou portes-fenêtres (il s'agit de fenêtres comportant un seuil et permettant le passage des personnes)**,** les fenêtres en toiture, les vitrages de remplacement à isolation renforcée dénommés également vitrages à faible émissivité, installés sur une menuiserie existante, les doubles fenêtres, consistant en la pose sur la baie existante d'une seconde fenêtre à double vitrage renforcé.

Les critères requis pour l'éligibilité au crédit d'impôt des matériaux d'isolation thermique des parois vitrées sont repris dans le tableau suivant :

Nature de l'équipement	Critères de performance exigés	Équivalence Label – Norme - Marquage
Fenêtres ou portes-fenêtres (2 possibilités) ou	Uw (1)<=1,3 W/m². K **Et** Sw(1) >= 0,3	Label Acotherm classe Th12 ou marquage CE qui donne la valeur de Uw
	Uw <= 1,7 W/m². K **Et** Sw >= 0,36	Label Acotherm classe Th9(2) ou supérieur, avec respect du critère Uw ou marquage CE qui donne la valeur de Uw
Fenêtres en toiture	Uw <= 1,5 W/m². K **Et** Sw <= 0,36	Label Acotherm classe Th10(3) ou supérieur, avec respect du critère Uw ou marquage CE qui donne la valeur de Uw
Vitrages de remplacement à isolation renforcée dénommés également vitrages à faible émissivité, installés sur une menuiserie existante	Ug (1) <= 1,1 W/m². K	Label Cekal classe TR9 ou supérieur ou marquage CE avec valeur de Ug
Doubles fenêtres, consistant en la pose sur la baie existante d'une seconde fenêtre à double vitrage renforcé	Uw <= 1,8 W/m². K **Et** Sw >= 0,32(5)	Label Acotherm classe Th9 ou supérieur ou marquage CE qui donne la valeur de Uw(4)

(1) - Sw : facteur de transmission solaire, entendu au sens de la norme XP P 50-777, caractérisant le rapport entre l'énergie solaire totale transmise dans un local à travers une paroi vitrée et l'énergie solaire incidente sur cette paroi.

- Ug : Le coefficient de transmission thermique U qualifie la performance des parois vitrées exprimée en W/m².K. Plus U est faible, meilleure est l'isolation de la paroi vitrée. Ug (=U glass) est utilisé pour les vitrages.

- Uw : (= U window) coefficient de transmission thermique pour les fenêtres et porte-fenêtres.

(2) La classe ACOTHERM Th9 (1.8 >= Uw >1.6) ne garantit pas systématiquement le respect de cette valeur.

(3) La classe ACOTHERM Th10 (1.6 >= Uw >1.4) ne garantit pas systématiquement le respect de cette valeur.

(4) Ou Document Technique d'Application, homologation de gamme, Avis Technique, attestation menuiserie 21.

(5) Dans ce cas, le facteur Sw est à prendre en compte conjointement au facteur Uw uniquement à compter du 1er janvier 2013.

> **Précision** : Les dépenses d'acquisition de matériaux d'isolation des parois vitrées destinés à fermer une loggia ou à construire une véranda sont exclues du crédit d'impôt. En revanche, les dépenses d'acquisition de matériaux liés au remplacement de vitrages existants dans une loggia ou dans une véranda par des matériaux éligibles ouvrent droit, toutes conditions étant par ailleurs remplies, au crédit d'impôt.

3 - **Les volets isolants** éligibles sont caractérisés par une résistance thermique additionnelle apportée par l'ensemble volet-lame d'air ventilé supérieure à 0,22 mètre carré Kelvin par Watt (soit ΔR > 0,22 m². k/W (Marque NF fermeture qui indique la valeur de la résistance thermique additionnelle (ΔR)). Les dépenses afférentes aux systèmes de motorisation électrique pouvant être associés à ces volets isolants n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt.

4 - **Les portes d'entrée donnant sur l'extérieur** présentant un coefficient de transmission thermique Ud inférieur ou égal à 1,7 W/m².K (Marquage CE, label Acotherm classe Th9 ou supérieur ou Document Technique d'Application, Avis Technique).

5 - **Les matériaux de calorifugeage** de tout ou partie d'une installation de production ou de distribution de chaleur ou d'eau chaude sanitaire sont éligibles au crédit d'impôt. Ils doivent être caractérisés par une résistance thermique supérieure ou égale à 1,2 mètre carré Kelvin par Watt (soit R >= 1,2 m². k/W (Marquage CE avis technique (la résistance R figure sur l'étiquette du produit ou dans le document d'Avis Technique)).

III. Les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable

1 - **Les équipements de chauffage ou de production d'eau chaude sanitaire** fonctionnant à l'énergie solaire et dotés de capteurs solaires, fonctionnant à l'énergie hydraulique, fonctionnant au bois ou autres biomasses dont le rendement énergétique doit être supérieur ou égal à 70 % selon les référentiels des normes en vigueur tels que les poêles à bois et certains poêles à granulés ou les

foyers fermés et les inserts de cheminées intérieures. Sont éligibles également les cuisinières utilisées comme mode de chauffage et de production d'eau chaude sanitaire et les chaudières, autres que les chaudières à basse température et les chaudières à condensation, fonctionnant au bois et autres biomasses.

Les critères spécifiques requis en fonction de l'équipement concerné sont exposés au II-C du BOI-IR-RICI-280-10-30. Il en est de même pour les précisions concernant les équipements fonctionnant au bois ou au charbon, les nouvelles certifications admises en matière d'énergie solaire, les cheminées sans conduit fonctionnant au bioéthanol, les ballons d'eau chaude sanitaire.

2 - **Les systèmes de fournitures d'électricité** utilisant une source d'énergie renouvelable éligibles au crédit d'impôt sont constitués des systèmes fonctionnant à partir de l'énergie éolienne, hydraulique ou de biomasse sont éligibles. En revanche les équipements de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil (panneaux photovoltaïques) ne sont plus éligibles au crédit d'impôt pour les dépenses payées depuis le 1er janvier 2014.

3 – **Les pompes à chaleur géothermiques, autres que air/air, dont la finalité essentielle est la production de chaleur ou d'eau chaude sanitaire (ou exclusivement d'eau chaude sanitaire)** sont éligibles si elles respectent une intensité maximale au démarrage de 45 A en monophasé ou de 60 A en triphasé et remplissent les critères de performance propres à chaque catégorie de pompes à chaleur. Les dépenses relatives aux planchers chauffants.

Les pompes à chaleur géothermiques comprennent les pompes à chaleur eau glycolée / eau à capteur vertical; les pompes à chaleur eau glycolée / eau à capteur enterré de faible profondeur (capteur horizontal, capteur compact) , les pompes à chaleur eau / eau (captage d'aquifères), les pompes à chaleur à capteur fluide frigorigène de type sol / sol, les pompes à chaleur à capteur fluide frigorigène de type sol / eau.

Les critères spécifiques requis en fonction de l'équipement concerné sont exposés au II-C du BOI-IR-RICI-280-10-30.

IV. Les autres dépenses éligibles

1 - **Les équipements de raccordement à un réseau de chaleur** alimentés majoritairement par des énergies renouvelables ou par des installations de cogénération. Les équipements concernés sont les équipements de raccordement à un réseau de chaleur alimenté à plus de 50 % sur l'ensemble d'une année civile par de l'énergie thermique produite à partir d'énergies renouvelables, par de la chaleur de récupération ou par de la chaleur produite par une installation de cogénération.

Un réseau de chaleur constitue un mode de chauffage urbain alimenté par une chaufferie centrale qui, à partir d'énergies fossiles ou renouvelables, fabrique l'énergie nécessaire au fonctionnement du réseau. La chaufferie centrale est, le cas échéant, secondée par une usine d'incinération des ordures ménagères.

L'eau chaude ou la vapeur d'eau produite est véhiculée par un réseau de canalisations adaptées vers des postes de livraisons (appelés également sous-stations) chargés de répartir la chaleur au sein des immeubles. **Sont ainsi considérées comme énergies renouvelables** : l'énergie thermique du sous-sol (géothermie), l'énergie solaire, éolienne ou hydraulique, ainsi que l'énergie dégagée par la combustion de matières non fossiles d'origine animale ou végétale (biomasses), de déchets, de substances issues de la décomposition ou de la fermentation de ces matières et déchets.

Est considérée comme une installation de cogénération, celle qui assure une production combinée et simultanée de deux énergies utiles électrique ou mécanique et thermique dont la valeur du rapport énergie thermique produite sur énergie mécanique ou électrique produite est au moins égale à 0,5 ; la valeur du rapport, calculé sur une année, entre les énergies thermiques, mécaniques et électriques produites, d'une part, et les énergies consommées pour assurer ces productions, d'autre part, est au moins égale à 0,65. L'énergie thermique produite prise en compte est celle qui est récupérée pour faire l'objet d'une valorisation effective.

2 - **Les diagnostics de performance énergétique** sont éligibles en dehors des cas où la réglementation rend ce diagnostic obligatoire. le diagnostic doit être réalisé sur un immeuble achevé depuis de plus de deux ans et la facture être délivrée par un professionnel dûment certifié par un organisme accrédité par le comité français d'accréditation (COFRAC). Sur cette facture doivent figurer, outre les mentions obligatoires (CGI, art. 289), une mention stipulant que le diagnostic a été réalisé en dehors des cas où la réglementation le rend obligatoire ainsi que l'adresse précise du lieu où il a été effectué. Pour un même logement, un seul DPE ouvre droit au crédit d'impôt par période de cinq ans.

Chapitre 2 : Conditions d'application

(BOI-IR-RICI-280-20 et suivants)

225-4

Depuis A compter du 1er janvier 2014, le crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI est réservé aux contribuables qui réalisent des dépenses dans le cadre d'un « bouquet de travaux », qui s'entend de la réalisation d'au moins deux actions de dépenses efficaces d'amélioration de la performance énergétique du logement parmi six catégories de dépenses limitativement énumérées.

Toutefois, sous conditions de ressources, les contribuables peuvent bénéficier du crédit d'impôt, en l'absence de réalisation d'un bouquet de travaux, c'est-à-dire pour des dépenses réalisées en « action seule ».

A. La réalisation d'un bouquet de travaux

Un « bouquet de travaux » correspond à la combinaison d'**au moins deux actions efficaces** (et de natures ou de catégories d'équipement différentes) d'amélioration de la performance énergétique du logement parmi des dépenses (« actions ») limitativement énumérées :

Catégories d'équipements	Détails des équipements, matériaux et appareils (les critères de performance sont rappelés à l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI)
1- Matériaux d'isolation thermique des parois vitrées	- fenêtres ou portes fenêtres (PVC, bois ou métalliques) - vitrage de remplacement, doubles fenêtres
2- Matériaux d'isolation thermique des parois opaques en vue de l'isolation des murs	- murs en façade ou en pignon
3- Matériaux d'isolation thermique des parois opaques en vue de l'isolation des toitures	- toitures-terrasses - planchers de combles perdus - rampants de toiture et plafonds de combles
4- Chaudières ou équipements de chauffage ou de production d'eau chaude fonctionnant au bois ou autres biomasses	- poêles - foyers fermés et inserts de cheminées intérieurs - cuisinières utilisées comme mode de chauffage - chaudières fonctionnant au bois ou autres biomasses
5- Équipements de production d'eau chaude sanitaire utilisant une source d'énergie renouvelable	- équipements de fourniture d'eau chaude sanitaire fonctionnant à l'énergie solaire et dotés de capteurs solaires (il s'agit notamment des « Chauffes-eau solaires », ainsi que les « systèmes solaires combinés ») - pompes à chaleur dédiées à la production d'eau chaude sanitaire (couramment appelées « chauffes-eau thermodynamiques »), y compris le cas échéant la pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques
6- Système de chauffage ou de production d'eau chaude sanitaire performant : chaudière à condensation ou pompes à chaleur (hors air-air) ou équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable (hors équipements bois ou biomasse déjà visés au 4 ci-dessus) ou chaudière micro-cogénération gaz	- chaudières à condensation - pompes à chaleur dont la finalité essentielle est la production de chaleur y compris le cas échéant la pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques - équipements de chauffage ou de fourniture d'eau chaude sanitaire fonctionnant à l'énergie hydraulique, systèmes de fourniture d'électricité à partir de l'énergie éolienne, hydraulique ou de biomasse - chaudière à micro-cogénération gaz

Certaines dépenses évoquées ci-avant au n° 225-3 ne sont pas éligibles à la réalisation d'un bouquet de travaux : acquisition de matériaux de calorifugeage, acquisition d'appareils de régulation de chauffage, acquisition d'équipements de raccordement à un réseau de chaleur, acquisition de volets isolants et de portes d'entrée donnant sur l'extérieur, réalisation de diagnostic de performance énergétique, acquisition et pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques sur les planchers bas sur sous-sol, sur vide sanitaire ou sur passage ouvert.

Certaines dépenses concernant des éléments multiples (matériaux d'isolation des parois vitrées et opaques), doivent porter sur une partie significative des éléments installés, pour entrer dans la composition d'un bouquet de travaux. Par conséquent, si ces dépenses ne respectent pas la condition liée à l'ampleur des travaux réalisés, elles ne peuvent être retenues pour l'appréciation de la réalisation d'un bouquet de travaux. Pour autant, elles demeurent éligibles, toutes conditions étant par ailleurs remplies, au crédit d'impôt au titre des dépenses réalisées en complément d'un bouquet de travaux et bénéficient, à ce titre du taux en « action seule » :

	Dépenses entrant dans la composition d'un bouquet de travaux	**Dépenses n'entrant pas dans la composition d'un bouquet de travaux**
Isolation thermique des parois opaques (Murs)	Au moins 50 % de la surface des murs donnant sur l'extérieur est isolée	Moins de 50 % de la surface des murs donnant sur l'extérieur est isolée
Isolation thermique des parois opaques (Toiture)	Isolation de la totalité de la toiture	Isolation partielle de la toiture
Isolation thermique des parois vitrées (en maison individuelle et en immeuble collectif)	Au moins 50 % des parois vitrées du logement est isolée (il s'agit du nombre de fenêtres, non de la moitié de la surface vitrée)	Moins de 50 % des parois vitrées du logement est isolée (il s'agit du nombre de fenêtres, non de la moitié de la surface vitrée)

Chapitre 3 : Détermination du crédit d'impôt

(BOI-IR-RICI-280-20 et BOI-IR-RICI-280-30 et suivants)

225-5

A. Dispositions générales

Le crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du code général des impôts (CGI) s'applique **au seul prix d'achat des équipements, matériaux et appareils ou au montant des dépenses de diagnostic de performance énergétique**, tel qu'il résulte de la facture délivrée par l'entreprise ayant réalisé les travaux ou le diagnostic. Ce prix s'entend donc **hors le coût de la main d'oeuvre** mais toutes taxes comprises (y compris la TVA mentionnée sur la facture pour les dites acquisitions).

> **Précisions** : Le coût de la pose de l'échangeur de chaleur souterrain des pompes à chaleur géothermiques ouvre également droit au crédit d'impôt. Sont concernées les pompes à chaleur dont la finalité essentielle est la production de chaleur ainsi que celles dédiées uniquement à la production d'eau chaude sanitaire pour lesquelles des travaux de forage et la pose d'un système de captage souterrain sont nécessaires. Il s'agit des pompes à chaleur eau glycolée / eau à capteur vertical (BOI-ANNX-000010), des pompes à chaleur eau glycolée / eau à capteur enterré de faible profondeur (capteur horizontal, capteur compact) (BOI-ANNX-000011), des pompes à chaleur eau / eau (captage d'aquifères) (BOI-ANNX-000013), des pompes à chaleur à capteur fluide frigorigène de type sol / sol (BOI-ANNX-000014), des pompes à chaleur à capteur fluide frigorigène de type sol / eau (BOI-ANNX-000015).

De nombreuses dispositions spécifiques sur la base éligible au crédit d'impôt en fonction de la nature de la dépense sont exposées au II du BOI-IR-RICI-280-30-10 auquel il convient de se reporter.

Seules ouvrent droit au crédit d'impôt les dépenses effectivement supportées par le contribuable. Elles s'entendent donc sous déduction, s'il y a lieu, des primes ou aides accordées aux contribuables pour la réalisation de travaux au titre de l'acquisition et de l'installation d'équipements, matériaux ou appareils éligibles (primes ou subventions versées par exemple par les collectivités locales).

Lorsque la prime ou la subvention ne couvre pas l'intégralité du montant des travaux, seul est admis au bénéfice du crédit d'impôt le montant toutes taxes comprises des dépenses d'acquisition des équipements, matériaux ou appareils diminué du montant de la prime ou subvention se rapportant à ceux-ci. Cette dernière est déterminée au prorata du prix d'acquisition hors taxes de l'équipement, matériau ou appareil par rapport au montant hors taxes total de la facture établie par l'entreprise. En revanche il est admis que les primes ou subventions versées exclusivement dans le but de financer les seuls travaux d'installation d'équipements, matériaux ou appareils éligibles (main d'œuvre) et non l'acquisition de ceux-ci ne viennent pas minorer la base de cet avantage fiscal, dans la limite de la

dépense engagée à ce titre par le contribuable, à l'exception des travaux pour lesquels la main d'œuvre est éligible au crédit d'impôt.

B. Base et taux du crédit d'impôt applicables en cas de bouquet de travaux

Les ressources du contribuable n''ont pas besoin d'être appréciées dès lors qu'un bouquet de travaux est réalisé. En principe la réalisation d'un bouquet de travaux s'apprécie au titre d'un seul et même logement et d'une même année mais pour les dépenses payées depuis le 1er janvier 2014, l'article 74 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 a étendu l'appréciation de la réalisation d'un bouquet de travaux aux dépenses réalisées sur deux années consécutives pour les dépenses payées en 2014 et 2015. Les dépenses payées dans le cadre d'un bouquet de travaux réalisé sur deux années consécutives doivent être déclarées au titre de la seconde année de réalisation de ces mêmes dépenses, conformément aux dispositions de l'avant-dernier alinéa du 5 bis de l'article 200 quater du CGI. Le crédit d'impôt est alors accordé au titre de l'impôt sur le revenu de la seconde année pour l'ensemble des dépenses du bouquet.

Pour les dépenses payées depuis le 1er janvier 2014, le taux du crédit d'impôt, qui dépend des conditions de réalisation des dépenses éligibles, est de :

- **25 % pour les dépenses comprises dans l'une des six catégories de dépenses entrant dans la composition d'un bouquet de travaux** ;

- **15 % pour les dépenses n'entrant pas dans la composition d'un bouquet de travaux, mais réalisées en complément de ce même bouquet**.

C. Base et taux applicables en « action seule »

L'ensemble des dépenses mentionnées aux b à g du 1 de l'article 200 quater du CGI est éligible au crédit d'impôt au titre des dépenses réalisées en « action seule » lorsque le revenu fiscal de référence, défini au II de l'article 1417 du CGI, du contribuable réalisant la dépense, n'excède pas, au titre de l'avant-dernière année précédant celle du paiement de la dépense (ou celui de n-1 s'il est encore inférieur) la limite définie au II de l'article 1417 du CGI. Il est fonction du foyer fiscal apprécié à la date du fait générateur du crédit d'impôt (date du paiement définitif de la dépense).

Ainsi pour des **dépenses payées en 2014**, le bénéfice du crédit d'impôt en « action seule » est réservé aux contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas au titre de l'année 2012 la somme de 24 043 €, pour la première part de quotient familial, majorée de 5 617 € pour la première demi-part et 4 421 € à compter de la deuxième demi-part supplémentaire.

Pour la Martinique, la Guadeloupe et la Réunion, les montants des revenus sont fixés à 29 058 €, pour la première part, majorés de 6 164 € pour la première demi-part, 5 877 € pour la deuxième demi-part et 4 421 € pour chaque demi-part supplémentaire à compter de la troisième.

Pour la Guyane et Mayotte ces montants sont fixés à 31 843 € pour la première part, majorés de 6 164 € pour chacune des deux premières demi-parts, 5 249 € pour la troisième demi-part et 4 421 € pour chaque demi-part supplémentaire à compter de la quatrième.

Depuis le 1er janvier 2014, **le taux du crédit d'impôt est de 15 %.**

D. Synthèse des taux applicables depuis 2014

(BOI-IR-RICI-280-30-30)

Nature de la dépense	Contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au II de l'article 1417 du CGI			Contribuables dont le revenu fiscal de référence excède la limite prévue au II de l'article 1417 du CGI		
	Dépenses réalisées en action seule (hors bouquet de travaux)	Réalisation d'un bouquet de travaux		Dépenses réalisées en action seule (hors bouquet de travaux)	Réalisation d'un bouquet de travaux	
		Dépenses non comprises dans un bouquet	Dépenses comprises dans le bouquet de travaux		Dépenses non comprises dans un bouquet	Dépenses comprises dans le bouquet de travaux
Économies d'énergie						
Chaudières à condensation	15 %	Sans objet	25 %	Non éligible au crédit d'impôt	Sans objet	25 %
Chaudières à micro-cogénération gaz	15 %	Sans objet	25 %	Non éligible au crédit d'impôt	Sans objet	25 %
Appareils de régulation de chauffage	15 %	15 %	Sans objet	Non éligible au crédit d'impôt	15 %	Sans objet
Equipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable						
Appareil de chauffage bois/biomasse	15 %	Sans objet	25 %	Non éligible au crédit d'impôt	Sans objet	25 %
Pompes à chaleur dont la finalité essentielle est la production de chaleur ou d'eau chaude sanitaire	15 %	Sans objet	25 %	Non éligible au crédit d'impôt	Sans objet	25 %
Equipements de production d'électricité utilisant l'énergie éolienne ou hydraulique	15 %	Sans objet	25 %	Non éligible au crédit d'impôt	Sans objet	25 %
Isolation thermique						
Matériaux d'isolation thermique des parois opaques (murs) :						
- au moins 50 % de la surface des murs donnant sur l'extérieur	15 %	Sans objet	25 %	Non éligible	Sans objet	25 %
- moins 50 % de la surface des murs donnant sur l'extérieur	15 %	15 %	Sans objet	Non éligible	15 %	Sans objet
Matériaux d'isolation thermique des parois opaques (toiture) :						
- isolation de la totalité de la toiture	15 %	Sans objet	25 %	Non éligible au crédit d'impôt	Sans objet	25 %

Nature de la dépense	Contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au II de l'article 1417 du CGI			Contribuables dont le revenu fiscal de référence excède la limite prévue au II de l'article 1417 du CGI		
	Dépenses réalisées en action seule (hors bouquet de travaux)	Réalisation d'un bouquet de travaux		Dépenses réalisées en action seule (hors bouquet de travaux)	Réalisation d'un bouquet de travaux	
		Dépenses non comprises dans un bouquet	Dépenses comprises dans le bouquet de travaux		Dépenses non comprises dans un bouquet	Dépenses comprises dans le bouquet de travaux
- isolation partielle de la toiture	15 %	15 %	Sans objet	Non éligible au crédit d'impôt	15 %	Sans objet
Matériaux d'isolation thermique des parois opaques (Planchers bas sur sous-sol, vide sanitaire ou passage ouvert)	15 %	15 %	Sans objet	Non éligible au crédit d'impôt	15 %	Sans objet
Matériaux d'isolation thermique des parois vitrées (dépenses réalisées en maison individuelle) :						
- au moins 50 % des parois vitrées	Non éligible	Sans objet	25 %	Non éligible	Sans objet	25 %
- moins de 50 % des parois vitrées	Non éligible	15 %	Sans objet	Non éligible	15 %	Sans objet
Matériaux d'isolation thermique des parois vitrées (dépenses réalisées en immeuble collectif) :						
- au moins 50 % des parois vitrées	15 %	Sans objet	25 %	Non éligible	Sans objet	25 %
- moins de 50 % des parois vitrées	15 %	15 %	Sans objet	Non éligible	15 %	Sans objet
Portes d'entrée, volets isolants :						
- maison individuelle	Non éligible	15 %	Sans objet	Non éligible	15 %	Sans objet
- immeuble collectif	15 %	15 %	Sans objet	Non éligible	15 %	Sans objet
Calorifugeage	15 %	15 %	Sans objet	Non éligible au crédit d'impôt	15 %	Sans objet
Autres dépenses						
Diagnostic de performance énergétique	15 %	15 %	Sans objet	Non éligible au crédit d'impôt	15 %	Sans objet

Nature de la dépense	Contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au II de l'article 1417 du CGI			Contribuables dont le revenu fiscal de référence excède la limite prévue au II de l'article 1417 du CGI		
	Dépenses réalisées en action seule (hors bouquet de travaux)	Réalisation d'un bouquet de travaux		Dépenses réalisées en action seule (hors bouquet de travaux)	Réalisation d'un bouquet de travaux	
		Dépenses non comprises dans un bouquet	Dépenses comprises dans le bouquet de travaux		Dépenses non comprises dans un bouquet	Dépenses comprises dans le bouquet de travaux
Raccordement à un réseau de chaleur	15 %	15 %	Sans objet	Non éligible au crédit d'impôt	15 %	Sans objet

En cas de pluralité d'équipements il convient de déterminer d'une part, si les deux équipements pris isolément sont éligibles au crédit d'impôt, au regard de la liste des équipements éligibles et du respect des critères de performance énergétique, et d'autre part, si les équipements pris isolément rentrent ou non dans la composition d'un bouquet de travaux et ce afin de connaître le taux du crédit d'impôt applicable.

Lorsque l'entreprise délivre une facture dans laquelle il n'est pas procédé à la distinction du prix entre les deux équipements (l'un éligible, l'autre non) composant l'équipement mixte, il y a lieu, à titre de règle pratique, de retenir forfaitairement 50 % du montant de la dépense, au titre du seul équipement éligible.

Dès lors que les deux équipements composant l'équipement mixte sont éligibles au crédit d'impôt et répondent séparément aux critères de performance requis, les conditions d'application du crédit d'impôt diffèrent selon que les mentions figurant sur la facture, justifiant de la dépense, permettent de distinguer le prix de chacun des deux équipements. Si le prix est dissocié et que les deux équipements sont éligibles alors la dépense relative à cet équipement mixte constitue un bouquet de travaux ouvrant droit au taux majoré du crédit d'impôt. Si le prix n'est pas dissocié le crédit d'impôt s'applique à la totalité de la dépense, au titre de la catégorie de dépenses correspondant à l'équipement prépondérant pour l'appréciation de la réalisation d'un bouquet de travaux et en l'absence d'autres dépenses, la totalité de la dépense constitue une dépense réalisée en « action seule », éligible au crédit d'impôt sous réserve du respect de conditions de ressources du contribuable.

E. Plafond de dépenses éligibles

Pour un même contribuable et une même habitation, le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ne peut excéder, sur une période de cinq années consécutives comprises entre le **1er janvier 2005 et le 31 décembre 2015**, la somme de :

- **8 000 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée** ;

- **16 000 € pour un couple ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune**.

Ces montants sont majorés de **400 € par personne à charge** (**200 €** en cas d'enfant réputé à charge égale de chacun des deux parents, étant observé que dans ce cas jusqu'en 2005, les enfants réputés à charge égale de chacun des parents étaient décomptés en premier).. La situation de famille s'apprécie au titre de la période d'imposition au cours de laquelle la dépense a été réalisée.

En cas de changement de résidence principale ou de situation matrimoniale au cours de la période d'application du crédit d'impôt, le contribuable bénéficie d'un nouveau plafond sous réserve que toutes les autres conditions soient par ailleurs remplies.

Le plafond s'apprécie sur une période de cinq années consécutives comprises entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2015, c'est-à-dire sur une « période glissante » de cinq années comprises entre ces deux dates. En pratique, à compter de 2014, il y a deux périodes d'appréciation du plafond global pluriannuel, soit :

- pour les dépenses payées en 2014 : du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2014 ;

- pour les dépenses payées en 2015 : du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2015.

Précisions : Pour les dépenses payées à compter du 1er janvier 2014, lorsque le contribuable réalise sur deux années consécutives des dépenses entrant dans la composition d'un bouquet de travaux, l'ensemble des dépenses payées au

cours des deux années de réalisation du bouquet de travaux doivent être déclarées au titre de la seconde année de réalisation de ces mêmes dépenses, conformément aux dispositions de l'avant-dernier alinéa du 5 bis de l'article 200 quater du CGI. Ainsi, le fait générateur du crédit d'impôt pour les dépenses payées au titre de la première année du bouquet de travaux est décalée sur la seconde. Le plafond global pluriannuel de dépenses éligibles s'apprécie au titre de cette seconde année et des quatre années antérieures. **Il n'y a donc qu'une période d'appréciation du plafond global pluriannuel, pour des dépenses réalisées sur deux années dans le cadre d'un bouquet de travaux.**

Chapitre 4 : Modalités d'application

(BOI-IR-RICI-280-40)

225-6

A. Fait générateur du crédit d'impôt

Sauf cas des dépenses éligibles au bouquet de travaux réalisées sur deux années consécutives exposées au n° 225-5 (au B), le fait générateur est constitué par la date du paiement de la dépense à l'entreprise qui a réalisé les travaux. C'est donc au titre de l'année d'imposition correspondant à celle du **paiement définitif de la facture à l'entreprise** ayant réalisé les travaux que le crédit d'impôt est accordé, que ce soit directement par le contribuable ou par l'entremise d'un tiers (organisme de crédit, syndic par exemple) étant précisé qu'en cas de paiement échelonné la dépense est considérée comme intégralement payée à la date à laquelle le premier versement est effectué.

Remarque : Pour les chaudières remplacées dans le cadre d'un contrat comportant une clause de garantie totale, le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par la date du remplacement de l'équipement, en exécution du contrat comportant une clause de garantie totale, par l'entreprise prestataire.

Le paiement doit intervenir du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2015, et pour les dépenses réalisées à compter du 1er janvier 2013, elles doivent l'être dans des logements achevés depuis plus de deux ans.

B. Imputation, restitution et remboursement du crédit d'impôt

225-7

L'imputation du crédit d'impôt s'effectue après celle des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis du CGI, des autres crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires dont les modalités d'imputation sont prévues par les articles 199 ter à 199 quater A du CGI.

Le crédit d'impôt en faveur du développement durable est pris en compte pour la détermination du plafonnement global prévue par l'article 200-0 A du CGI (cf. n° 101-1).

Si le crédit d'impôt excède l'impôt dû, l'excédent est restitué. La restitution est effectuée d'office, au vu de la déclaration n° **2042 QE** (CERFA n° 14874) jointe à la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10 330), accessibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", que le contribuable, même non imposable, doit nécessairement souscrire pour pouvoir bénéficier de l'avantage fiscal.

225-8

Lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt **est remboursé dans un délai de cinq ans** de tout ou partie du montant des dépenses qui ont ouvert droit à cet avantage, **il fait l'objet**, au titre de l'année de remboursement, **d'une reprise égale au montant de l'avantage fiscal accordé** à raison de la somme qui a été remboursée (par exemple remboursement du locataire par son propriétaire).

La reprise du crédit d'impôt **n'est pas pratiquée** lorsque le remboursement fait suite à un sinistre survenu après que les dépenses ont été payées.

C. Justifications des dépenses et sanctions

225-9

Afin de tenir compte des simplifications apportées par l'administration fiscale lors de la souscription de la déclaration des revenus, le D du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 prévoit que les **dépenses payées depuis le 1er janvier 2013**, ouvrent droit au crédit d'impôt,

sous réserve que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, l'attestation du vendeur ou du constructeur du logement ou de la facture, autre que des factures d'acompte, de l'entreprise qui a procédé à la fourniture et à l'installation des équipements, matériaux et appareils ou de la personne qui a réalisé le diagnostic de performance énergétique.

Remarque : Depuis le 1er janvier 2014, de manière générale les justifications demandées sont celles relatives à l'adresse des travaux, leur nature, leur consistance et la ventilation précise des travaux de nature différente avec leur prix unitaire, les normes et critères techniques requis, les dates de paiement, les critères de qualification de l'entreprise, et également :

- dans le cas de l'acquisition et de la pose de matériaux d'isolation thermique des parois opaques, la surface en mètres carrés des parois opaques isolées en distinguant ce qui relève de l'isolation par l'extérieur de ce qui relève de l'isolation par l'intérieur ;

- dans le cas de l'acquisition d'équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, la surface en mètres carrés des équipements de production d'énergie utilisant l'énergie solaire thermique ;

- Lorsque le bénéfice du crédit d'impôt est demandé au titre de l'acquisition d'équipements de raccordement à un réseau de chaleur, la facture de l'entreprise doit, en sus des mentions énoncées ci-dessus, indiquer l'identité et la raison sociale de l'entreprise de réseau de chaleur et la mention des énergies utilisées pour l'alimentation du réseau de chaleur et, le cas échéant, la proportion des énergies renouvelables au regard de l'ensemble des énergies utilisées au cours de l'année civile.

- En cas de remplacement de chaudière dans le cadre d'un contrat comportant une clause de garantie totale, le contribuable doit être en mesure de présenter, à la demande de l'administration, une attestation établie par le prestataire qui a procédé au remplacement de la chaudière et comportant tous les renseignements nécessaires (adresse, nature ds travaux, désignation et prix des produits, référence et copie des contrats).

Lorsque des dépenses sont mises par un propriétaire à la charge du locataire, ce dernier doit produire une copie de la facture établie au nom du propriétaire ainsi qu'une attestation de celui-ci indiquant le montant des dépenses d'équipements, matériaux ou appareils mises à la charge du locataire.

Lorsque des personnes non soumises à imposition commune vivant dans un même logement constituant leur habitation principale commune demandent à bénéficier du crédit d'impôt, la facture doit comporter, en plus des indications mentionnées ci-avant, l'identité de chacune de ces personnes ainsi que, le cas échéant, la quote-part de la dépense payée par chacune d'elles.

225-10

Lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt **n'est pas en mesure de produire une facture ou une attestation** comportant les mentions prévues notamment la nature des travaux, équipements, matériaux et appareils concernés, **il fait l'objet**, au titre de l'année d'imputation et dans la limite du crédit d'impôt obtenu, **d'une reprise égale** au montant de l'avantage fiscal accordé à raison de la dépense non justifiée. Le supplément de droits exigible est assorti de l'intérêt de retard et, si le manquement délibéré est établi, des majorations de droits prévues à l'article 1729 du CGI.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 1729 B du CGI, l'absence de justification des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI doit être assimilée à une insuffisance de déclaration pour l'application de la tolérance légale prévue au 3 de l'article 1729 B du CGI.

Précisions : Les entreprises peuvent être soumises à l'amende fiscale de l'article 1740 A du CGI(de même montant que le crédit d'impôt obtenu en cas de délivrance de factures comportant des mentions fausses ou de complaisance ou qui dissimulent l'identité du bénéficiaire.

Si les mentions du type « main d'oeuvre gratuite » qui peuvent être portées sur les factures ne sont pas de nature à remettre en cause le crédit d'impôt, l'administration fiscale, après examen de la réalité économique globale de l'opération (fourniture de l'équipement et pose), pourra être amenée à engager toutes actions utiles en vue de l'information des services de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes.

D. Règles de cumul avec d'autres dispositifs fiscaux

225-11

Les dépenses bénéficiant du crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI ne peuvent ouvrir droit, lorsque par ailleurs elles en remplissent les conditions, au bénéfice :

- de l'aide fiscale au titre de l'emploi d'un salarié à domicile, prévue à l'article 199 sexdecies du CGI (BOI-IR-RICI-150) (cf. n° 112) ;

- du crédit d'impôt en faveur de l'aide aux personnes, prévu à l'article 200 quater A du CGI (BOI-IR-RICI-290-20 au I-D-4 § 95) (cf. n° 226) ;

- d'une déduction pour la détermination des revenus fonciers imposables, conformément au b du 1° du

I de l'article 31 du CGI (cf. Livre RFPI n° 1600 et suivants).

La clause de non-cumul, qui s'applique pour une même dépense, n'interdit donc pas le cumul au titre d'une même année d'imposition des deux avantages fiscaux à raison de dépenses différentes.

225-12

Les dépenses de travaux financées par une avance remboursable peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt sur le revenu prévu à l'article 200 quater du CGI lorsque le montant du revenu fiscal de référence du foyer fiscal (CGI, art. 1417, IV), **n'excède pas un plafond**, l'avant-dernière année précédant celle de l'offre de l'avance.

Cette possibilité de cumul est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes :

Pour les avances remboursables dont l'offre de prêt a été émise **depuis le 1er janvier 2014**, le montant des revenus du foyer fiscal de l'emprunteur, tel que défini au IV de l'article 1417 du CGI (revenu fiscal de référence), ne doit pas excéder un **plafond de 25 000 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée, 35 000 € pour un couple soumis à imposition commune et 7 500 € supplémentaires par personne à charge** au sens de l'article 196 du CGI, de l'article 196 A bis du CGI et de l'article 196 B du CGI, l'avant-dernière année précédant celle de l'offre de l'avance.

La possibilité de cumuler le bénéfice d'un éco-prêt à taux zéro et du crédit d'impôt de développement durable (CIDD) s'applique également lorsque le propriétaire du logement est une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés ou un propriétaire qui participe à un éco-prêt à taux zéro souscrit par le syndicat de copropriétaires (dans ce cas c'est le foyer fiscal de l'associé qui doit être pris en compte).

Pour bénéficier du cumul de l'éco-prêt à taux zéro et du CIDD, il est nécessaire de s'assurer que les travaux réalisés satisfont aux conditions d'éligibilité à chacun des deux dispositifs, notamment en ce qui concerne les critères de performances requis.

Cette possibilité de cumul s'applique aux dépenses de travaux financées par une avance remboursable dont **l'offre de prêt est émise** depuis le 1er janvier 2012.

Remarque : Les dépenses de travaux financées par une avance remboursable ne portant pas intérêt (éco-prêt à taux zéro) prévu à l'article 244 quater U du CGI ne pouvaient pas ouvrir droit au crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater du CGI. Cela étant, il était expressément prévu que ce non-cumul ne s'appliquait pas aux avances remboursables dont l'offre était émise **avant** le 1er janvier 2011 lorsque le montant du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417, IV), quelle que soit la composition de ce foyer, n'excédait pas 45 000 € l'avant-dernière année précédant celle de l'émission de l'offre d'avance (CGI, art. 244 quater U, I-7).

Titre 4 : Crédit d'impôt en faveur de l'aide aux personnes pour certaines dépenses d'équipements de l'habitation principale

(CGI, art. 200 quater A ; ann. IV, art. 18 ter ; BOI-IR-RICI-290 et suivants; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 17-I-E)

226

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, les contribuables qui payent, **entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2014**, au titre de l'habitation principale, des dépenses d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées, la réalisation de travaux de prévention des risques technologiques prescrits ou l'acquisition d'ascenseurs électriques à traction possédant un contrôle avec variation de fréquence bénéficient, sous certaines conditions, d'un crédit d'impôt.

Ce crédit d'impôt s'applique aux dépenses d'installation ou de remplacement **d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées** :

- payés entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2014 dans le cadre de travaux réalisés dans un logement **achevé** ;

- intégrés à un logement **acquis neuf** entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2014 ;

- intégrés à un logement **acquis en l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire**,

achevé entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2014.

Il s'applique **également** aux dépenses pour la **réalisation de travaux de prévention des risques technologiques payées** entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2014 au titre de l'habitation principale. Ce crédit d'impôt est accordé également au propriétaire pour les travaux réalisés, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, dans le cadre d'un plan de prévention des risques technologiques au titre de logements achevés avant l'approbation de ce plan **qu'il loue ou s'engage à louer** pendant une durée de cinq ans à des personnes, autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal, qui en font leur habitation principale, et qui sont situés en France.

Enfin, **ont pu bénéficier** de cet avantage fiscal, les dépenses afférentes à un immeuble collectif achevé depuis plus de deux ans au titre de l'acquisition d'ascenseurs électriques à traction avec contrôle à variation de fréquence payées entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2011.

Chapitre 1 : Champ d'application

(BOI-IR-RICI-290-10)

226-1

Le crédit d'impôt est accordé à tout contribuable, qu'il soit propriétaire, locataire ou occupant à titre gratuit de son habitation principale. Il en est de même si le logement appartient à un société civile pour l'associé, occupant du logement à titre d'habitation principale, qui paie effectivement de telles dépenses.

226-2

L'immeuble, dans lequel sont réalisés les travaux ou dans lequel s'intègrent les équipements, doit être situé en France (métropole et les départements d'outre-mer), constituer la résidence principale du contribuable (y compris les dépendances immédiates et nécessaires) et répondre à des conditions d'ancienneté en fonction des travaux réalisés sauf pour l'installation d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées.

Précisions :

1 - Pour les logements de fonction qui constituent en principe la résidence du foyer fiscal, lorsque le conjoint et les autres membres du foyer fiscal du titulaire du logement de fonction résident effectivement et en permanence dans une autre habitation, cette dernière peut être considérée comme constituant l'habitation principale de ce foyer. Dans ce cas, le crédit d'impôt ne peut être accordé qu'au titre de cette seule habitation ; si des dépenses éligibles sont réalisées dans le logement de fonction occupé par ailleurs, ces dépenses ne peuvent donc ouvrir droit à l'avantage fiscal.

2 - Le crédit d'impôt est accordé aux salariés ou fonctionnaires en poste à l'étranger pour un logement situé en France, lorsque celui-ci est occupé de manière permanente ou quasi-permanente par leur conjoint, seul ou avec les autres personnes vivant habituellement au sein du foyer familial.

3 - S'agissant des immeubles collectifs, les dépenses éligibles peuvent porter aussi bien sur le logement lui-même que sur les parties communes de l'immeuble.

Au titre d'une même année d'imposition, le nombre de logements loués ou destinés à être mis en location par les propriétaires bailleurs, ouvrant droit au crédit d'impôt, n'est pas limité. La location doit cependant faire l'objet d'un engagement formalisé (un modèle d'engagement de location figure au BOI-LETTRE-000225). La location doit être effective et continue pendant la période d'engagement, ce qui exclut les logements dont le propriétaire se réserve la jouissance (ou louer à son conjoint ou un membre de son foyer fiscal) à quelque usage que ce soit et même pour une très courte durée, pendant la période couverte par l'engagement de location. En cas de vacances et de défaut de relocation dans un délai de douze mois à compter de la date de réception de la lettre recommandée par laquelle le locataire a signifié son congé au propriétaire ou, lorsque le bail prend fin pour un motif autre que le congé donné par le locataire au propriétaire, à compter de la date d'expiration du bail, les services fiscaux peuvent procéder à la remise en cause des avantages obtenus.

226-3

Les travaux éligibles au dispositif sont ceux:

- d'installation ou de remplacement **d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées** visés à l'article 18 ter de l'annexe IV au CGI ;

• payés entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2014 dans le cadre de travaux réalisés dans un logement **achevé** ;

• intégrés à un logement **acquis neuf** entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2014 ;
• intégrés à un logement **acquis en l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire**, achevé entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2014.

- payés entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2014 pour la réalisation de travaux prescrits aux propriétaires d'habitation au titre du IV de l'article L. 515-16 du code de l'environnement (**travaux de prévention des risques technologiques**). Il en est de même pour les travaux réalisés, entre le 1er janvier 2010 et le 31 décembre 2014, par le propriétaire bailleur dans des logements achevés avant l'approbation du plan de prévention des risques technologiques qu'il loue ou s'engage à louer pendant une durée de cinq ans à des personnes, autres que son conjoint ou un membre de son foyer fiscal, qui en font leur habitation principale, et qui sont situés en France ;

- afférents à un immeuble collectif achevé depuis plus de deux ans payées entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2011 au titre de l'acquisition d'ascenseurs électriques à traction possédant un contrôle à variation de fréquence. Ces **dispositions relatives** à l'acquisition d'ascenseurs électriques **sont supprimées** depuis le 1er janvier 2012.

Ce prix d'achat comprend, le cas échéant, les frais divers de main d'œuvre correspondant à la réalisation des travaux de montage, façonnage, transformation ou adaptation préalable de l'équipement, le coût des pièces, fournitures et systèmes destinés à s'intégrer ou à constituer une fois réunis, l'équipement spécialement conçu pour les personnes âgées ou handicapées. Sont exclus de la base du crédit d'impôt les frais annexes comme les frais administratifs (frais de dossier par exemple) ou les frais financiers (intérêts d'emprunt notamment), sous déduction des primes ou aides accordées aux contribuables pour la réalisation des travaux exception faîte pour les participations octroyées codifiées sous le I bis de l'article L. 515-19 du code de l'environnement des exploitants des installations à l'origine du risque technologique et des collectivités territoriales ou leurs groupements, dès lors qu'ils perçoivent tout ou partie de la contribution économique territoriale dans le périmètre couvert par le plan de prévention des risques technologiques, au financement des diagnostics préalables aux travaux et des travaux prescrits aux personnes physiques propriétaires de leur habitation au titre du IV de l'article L. 515-16 du code de l'environnement, sous réserve que ces dépenses de travaux soient payées dans un délai de cinq ans à compter de l'approbation du plan de prévention des risques technologiques.

Mesure transitoire pour les dépenses engagées avant le 1er janvier 2012.

Afin de ne pas pénaliser les contribuables qui auraient engagé des dépenses d'acquisition d'ascenseurs électriques à traction possédant un contrôle avec variation de fréquence avant le 1er janvier 2012 sur la base de la législation fiscale alors applicable, il est admis de retenir, pour les dépenses engagées ou réalisées au plus tard le 31 décembre 2011 (justifier, au plus tard à cette même date, de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte à l'entreprise) et dont le paiement intervient à compter du 1er janvier 2012, les conditions applicables à la date de la réalisation ou de l'engagement de la dépense correspondante.

Pour l'application de cette mesure transitoire, sont considérées comme réalisées ou engagées au plus tard le 31 décembre 2011, les dépenses afférentes à l'installation d'un ascenseur électrique à traction possédant un contrôle avec variation de fréquence pour lesquelles le contribuable peut justifier, au plus tard à cette même date, de l'acceptation d'un devis et du versement d'un acompte à l'entreprise.

En cas de paiement par l'intermédiaire d'un tiers (syndic de copropriété notamment), le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par le paiement par ce tiers du montant des travaux à l'entreprise qui les a effectués.

Ces travaux et dépenses s'entendent de ceux figurant sur la facture de l'entreprise ou, le cas échéant, des dépenses figurant sur une attestation fournie par le vendeur ou le constructeur du logement.

Chapitre 2 : Détermination du crédit d'impôt

226-4

Le crédit d'impôt est égal à :

- **25 %** du montant des dépenses d'installation ou de remplacement **d'équipements spéciaux** conçus pour les personnes âgées ou handicapées ;

- **40 %** pour les dépenses **payées du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2014** (30 % de 2010 à 2012 ; 15 % antérieurement) du montant des **travaux de prévention des risques technologiques** prescrits aux propriétaires d'habitation.

Remarque : Les frais de main-d'œuvre sont inclus dans la base du crédit d'impôt pour les travaux de prévention des risques technologiques et les dépenses d'équipement spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapés.

En revanche, ces frais sont exclus de la base de calcul pour les dépenses d'acquisition d'ascenseurs électriques spécifiques.

S'agissant des dépenses relatives aux ascenseurs électriques à traction avec contrôle de variation de fréquence, le taux du crédit d'impôt était fixé à 15 % du prix d'acquisition (fin du dispositif au 31 décembre 2011 sauf mesure transitoire).

226-5

Pour une même résidence, le montant des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt **ne peut excéder**, au titre d'une **période de cinq années consécutives** comprises entre le 1er janvier 2005 au 31 décembre 2014, la somme de **5 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de **10 000 €** pour un couple marié ou pacsé soumis à imposition commune.

Précision : En pratique, à compter de 2012, il y a trois périodes d'appréciation du plafond global pluriannuel, soit :

- pour les dépenses payées en 2012 : du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2012 ;

- pour les dépenses payées en 2013 : du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2013 ;

- pour les dépenses payées en 2014 : du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2014.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, cette somme est majorée de **400 €** par personne à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI (**200 €** en cas d'enfant réputé à charge égale de chacun des deux parents).

Pour les dépenses relatives aux t**ravaux de prévention de risque technologique** (PPRT) payées depuis le 1er janvier 2012, l'article 82 de la loi de finances pour 2012 a prévu que les sommes de **5 000 €** et **10 000 €** mentionnées ci-dessus **sont respectivement majorées de 5 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée et de **10 000 €** pour un couple soumis à imposition commune.

Précisions :

1 - En pratique, pour un même contribuable et une même habitation, du fait de l'entrée en vigueur de la majoration du plafond pour les dépenses de travaux prescrits par un PPRT, les dépenses éligibles sont retenues dans la limite d'un plafond pluriannuel qui s'apprécie du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014.

2 - A compter du 1er janvier 2013, **les propriétaires-bailleurs** peuvent également bénéficier du crédit d'impôt au titre des dépenses de diagnostics préalables aux travaux prescrits dans le cadre d'un PPRT. Ils bénéficient du plafond de droit commun **par logement loué ou destiné à la location.**

En cas de changement de résidence principale au cours de la période d'application du crédit d'impôt, le contribuable bénéficie d'un nouveau plafond sous réserve que toutes les autres conditions soient par ailleurs remplies. Il en est de même en cas de changement de situation matrimoniale du contribuable au cours de la période quand bien même il ne changerait pas de résidence principale car le mariage, le divorce ou le décès de l'un des époux entraîne création d'un nouveau foyer fiscal.

Chapitre 3 : Modalités d'application

A. Année au titre de laquelle le crédit d'impôt est accordé

226-6

Le crédit d'impôt s'applique :

- au titre de **l'année de paiement** de la dépense pour les travaux de prévention des risques technologiques (**PPRT**), les acquisitions d'ascenseurs électriques à traction avec contrôle à variation de fréquence ou les installations ou remplacements d'équipements spéciaux conçus pour les personnes âgées ou handicapées réalisés dans un logement déjà achevé ;

Remarques : Le versement d'un acompte, notamment lors de l'acceptation du devis, ne peut être considéré comme un paiement pour l'application du crédit d'impôt. Le paiement est considéré comme intervenu lors du règlement définitif de la facture. En cas de paiement par l'intermédiaire d'un tiers (syndic de copropriété notamment), le fait générateur du crédit d'impôt est constitué, non pas par le versement à ce tiers des appels de fonds par le contribuable, mais par le paiement par ce tiers du montant des travaux à l'entreprise qui les a effectués.

- au titre de **l'année d'achèvement** du logement ou de son **acquisition** si elle est postérieure, pour les équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées intégrés à un logement **acquis neuf** ou **en l'état futur d'achèvement** ou que le contribuable **fait construire**.

Remarques : Dans un logement déjà achevé, le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par la date du paiement de la dépense par le contribuable à l'entreprise qui a réalisé les travaux. Dans un logement neuf acquis achevé, le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par la date d'acquisition du logement, et dans un logement que le

contribuable fait construire ou acquiert en l'état futur d'achèvement, le fait générateur du crédit d'impôt est constitué par la date d'achèvement du logement.

B. Justification, imputation, restitution ou reprise du crédit d'impôt et sanctions

226-7

À compter de l'imposition des revenus au titre de l'année 2013, les dépenses ouvrent droit au bénéfice du crédit d'impôt sous réserve que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, l'attestation ou les factures, autres que des factures d'acompte, des entreprises ayant réalisé les travaux et comportant, outre les mentions prévues à l'article 289 du CGI, l'adresse de réalisation des travaux, leur nature ainsi que la désignation et le montant des équipements et travaux (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 17, I-E).

Lorsque des dépenses sont mises par un propriétaire à la charge du locataire, ce dernier doit être en mesure de présenter, à la demande de l'administration, une copie de la facture établie au nom du propriétaire ainsi qu'une attestation de celui-ci indiquant le montant des dépenses d'équipements, matériaux ou appareils mises à la charge du locataire.

Lorsque des personnes non soumises à imposition commune vivant dans un même logement constituant leur habitation principale commune demandent à bénéficier du crédit d'impôt, la facture doit comporter, en plus des indications ci-dessus, l'identité de chacune de ces personnes ainsi que, le cas échéant, la quote-part de la dépense payée par chacune d'elles.

226-8

Le contribuable doit pouvoir justifier, à la demande du service, des dépenses pour lesquelles il a demandé le bénéfice du crédit d'impôt. Par suite, lorsqu'il est procédé à la remise en cause d'un crédit d'impôt irrégulièrement obtenu parce que le contribuable ne peut justifier des dépenses invoquées ou a fourni des renseignements inexacts, le supplément de droits exigible est normalement assorti de l'intérêt de retard et, si la mauvaise foi est établie, des majorations de droits prévues à l'article 1729 du CGI. Par ailleurs, conformément aux dispositions du c du 4 de l'article 1727 du CGI, l'absence de justification des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater A du CGI doit être assimilée à une insuffisance de déclaration pour l'application de la tolérance légale prévue à ce même article.

Pour les sociétés, l'amende fiscale prévue par l'article 1740 A du CGI est applicable aux attestations qui comportent des mentions fausses ou de complaisance ou qui dissimulent l'identité du bénéficiaire. Cette amende est égale au montant du crédit d'impôt dont le contribuable a indûment bénéficié, sans préjudice des sanctions de droit commun.

226-9

Lorsque le bénéficiaire du crédit d'impôt est remboursé dans un délai de cinq ans de tout ou partie du montant des dépenses qui ont ouvert droit à cet avantage, il fait l'objet, au titre de l'année de remboursement et dans la limite du crédit d'impôt obtenu, d'une reprise égale, depuis le 1er janvier 2012, au montant de l'avantage fiscal accordé à raison de la somme qui a été remboursée.

> **Remarque** : Jusqu'au 31 décembre 2011, lors du remboursement de tout ou partie des dépenses, cette reprise était égale à 15 % ou 25 % de la somme remboursée, selon le taux du crédit qui s'est appliqué.

Toutefois, aucune reprise d'impôt n'est pratiquée lorsque le remboursement fait suite à un sinistre survenu après que les dépenses ont été payées. De même aucune reprise n'est pratiquée lorsque les sommes remboursées ont été versées au titre des participations prévues au I bis de l'article L. 515-19 du code de l'environnement.

226-10

Depuis le 1er janvier 2012, la durée de l'engagement de location **pendant une durée de cinq ans** s'apprécie à compter de la date de réalisation des dépenses ou, lorsque le logement n'est pas loué à cette date, à compter de la mise en location qui doit prendre effet, pour chaque logement concerné, dans les douze mois qui suivent la réalisation des dépenses.

En cas de non-respect de cet engagement, le ou les crédits d'impôt obtenus pour chaque logement concerné font l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle l'engagement n'est pas respecté (CGI, art. 200 quater A, 9).

226-11

L'imputation du crédit d'impôt s'effectue après celle des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis du CGI, des crédits d'impôts et des prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué. La restitution est effectuée d'office, au vu de la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10 330) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", que le contribuable, même non imposable, doit nécessairement souscrire dans le délai légal pour pouvoir bénéficier de l'avantage fiscal.

Le crédit d'impôt est exclu du champ d'application du plafonnement global des avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI.

Précisions :

- En présence d'une combinaison des plafonds de dépenses de droit commun et spécifique pour des dépenses PPRT. Les dépenses de travaux prescrits par un PPRT réalisées par un contribuable s'imputent en priorité sur le plafond de droit commun du crédit d'impôt et, lorsque ce premier plafond a été atteint, sur le plafond spécifique aux dépenses de PPRT. L'appréciation pluriannuelle des plafonds de dépenses de droit commun et spécifique s'effectue distinctement.

- Situation de cumul de dépenses relevant de deux catégories différentes. Depuis le 1er janvier 2012, le crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater A du CGI ne comporte plus que deux catégories de dépenses éligibles. Dans l'hypothèse où des dépenses éligibles relevant de ces deux catégories seraient réalisées simultanément, les dépenses d'installation ou de remplacement d'équipements spécialement conçus pour les personnes âgées ou handicapées s'imputent prioritairement aux dépenses de travaux prescrits par un PPRT sur le plafond de droit commun.

Depuis le 1er janvier 2012, **pour une même dépense**, les dispositions de l'article 200 quater A du CGI sont exclusives de celles du crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable de l'article 200 quater du CGI (cf. n° 225).

Titre 5 : Crédit d'impôt en faveur des contribuables exposant des dépenses de garde d'enfants

(CGI, art. 200 quater B ; BOI-IR-RICI-300)

227

Depuis le 1er janvier 2005, les contribuables peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt pour les dépenses effectivement supportées **pour la garde des enfants de moins de six ans** qu'ils ont à leur charge.

Chapitre 1 : Champ d'application

227-1

Le dispositif s'applique :

- aux contribuables domiciliés en France (CGI, art. 4 B) ;

Remarque : Les non-résidents « Schumacker » au sens de l'arrêt du 14 février 1995 de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-279-93) peuvent bénéficier de cet avantage fiscal, toutes conditions étant remplies.

- au titre des dépenses payées par la garde des enfants à l'extérieur du domicile du contribuable à une assistante maternelle agréée (ou à un assistant maternel agréé) ou à un établissement habilité par la législation française ou en application de la législation d'un autre État membre de l'Union européenne satisfaisant à une réglementation équivalente (y compris pour Monaco et la Suisse);

Remarque : Les sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile, dont l'activité peut notamment consister à garder des enfants, ouvrent droit, sous certaines conditions, à l'avantage fiscal prévu à l'article 199 sexdecies du CGI (cf. n° 112)

- pour la garde d'enfants **âgés de moins de six ans** au 1er janvier de l'année d'imposition, à la charge du contribuable.

Le crédit d'impôt **est accordé sans égard** à une condition d'activité professionnelle. À titre d'exemple, les couples dans lesquels l'un des membres est demandeur d'emploi peuvent bénéficier du dispositif.

Il est désormais admis que les frais de garde exposés par les grands-parents au profit du ou des enfant(s) de leur propre enfant majeur rattaché conformément aux dispositions du 3 de l'article 6 et de l'article 196 B du CGI ouvrent droit à ce crédit d'impôt.

Chapitre 2 : Montant du crédit d'impôt

227-2

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006 et donc pour les dépenses supportées depuis le 1er janvier 2006, le crédit d'impôt est égal à **50 %** du montant des dépenses représentatives des frais de garde **effectivement supportées au cours de l'année d'imposition**, retenu dans la limite d'un plafond annuel égal à **2 300 €** par enfant à charge.

Les dépenses éligibles ne sont pas limitées au montant des revenus professionnels nets de frais.

Remarque : Le montant ne fait l'objet d'aucune réduction prorata temporis lorsque l'enfant est né ou a atteint l'âge de 6 ans en cours d'année, a été donné en garde pendant seulement une partie de l'année.

En cas de séparation ou de divorce des parents, le crédit d'impôt est en principe attribué à celui qui supporte la charge principale d'entretien et d'éducation de l'enfant. En revanche, lorsque **l'enfant réside alternativement** au domicile de chacun de ses parents, l'avantage fiscal est accordé pour moitié à chacun d'entre eux et le plafond de **2 300 € divisé par deux**.

Le crédit d'impôt est imputable sur l'impôt sur le revenu, après prise en compte des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis et 200 octies du CGI, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

Le crédit d'impôt est retenu dans le champ d'application du plafonnement global de certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu mentionné à l'article 200-0 A du CGI.

S'il excède le montant de l'impôt dû, l'excédent est remboursé au contribuable.

Chapitre 3 : Modalités d'application

227-3

Pour être éligible au dispositif fiscal, **une dépense effectivement supportée est celle ayant donné lieu à un règlement définitif** afférent à une prestation réalisée . Il en résulte que :

- les montant facturés mais non réglés au titre d'une même année d'imposition ne peuvent être compris dans l'assiette de l'avantage fiscal au titre de cette même année ;

- le versement d'un acompte ne peut pas être considéré comme une dépense ouvrant droit à l'avantage fiscal ;

- les sommes versées pour « l'acquisition » de prestations non encore effectuées au 31 décembre de l'année de versement ne peuvent être comprises dans l'assiette de l'avantage fiscal au titre de cette même année ;

- les sommes versées à tort doivent faire l'objet d'une régularisation au titre de l'année pour laquelle elles ont ouvert droit à avantage fiscal. Il convient dans cette situation d'établir une déclaration rectificative mentionnant le montant des dépenses ouvrant droit à l'avantage minoré des sommes reversées.

227-4

Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt s'entendent des sommes **effectivement supportées et versées** pendant l'année d'imposition.

Doivent donc être déduites du montant à retenir pour l'assiette du crédit d'impôt toutes les aides qui peuvent être versées par des organismes publics ou privés pour aider les parents à rémunérer une garde d'enfants. Tel est le cas de la prestation d'accueil du jeune enfant (PAJE) ou encore des aides ayant un objet similaire versées par les employeurs à leurs salariés.

S'agissant de la PAJE, cette aide comporte quatre prestations distinctes :

- la prime à la naissance ou à l'adoption et l'allocation de base (prestations d'entretien, accordées sous conditions de ressources et indépendantes des modalités de garde) ;

- le complément de libre choix d'activité pour les parents choisissant de ne pas travailler, ou seulement à temps partiel, afin de s'occuper d'un enfant en bas âge ;

- et enfin, le complément de libre choix du mode de garde, octroyé lorsque les parents exerçant une activité professionnelle choisissent de faire garder leur enfant.

Il en résulte que **seul le montant perçu** par le contribuable **au titre du complément de libre choix du mode de garde de la PAJE doit être déduit du montant à retenir** pour le calcul de l'assiette du crédit d'impôt sur le revenu, à l'exclusion des autres aides versées dans le cadre de la PAJE, ces dernières étant indépendantes du mode et du coût de garde.

Par ailleurs, les dépenses acquittées grâce à l'aide financière consentie par le comité d'entreprise ou l'entreprise aux salariés, notamment sous la forme du chèque emploi-service universel (CESU) préfinancé, définie aux articles L. 7233-4 et 7233-5 du code du travail exonérée d'impôt sur le revenu en application du 37° de l'article 81 du CGI, n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt au titre des frais de garde de jeunes enfants à l'extérieur du domicile. Le montant de cette aide doit donc être déduit de l'assiette à retenir pour le calcul du crédit d'impôt.

Enfin depuis le 1er janvier 2006, il est admis que certaines indemnités connexes à la garde, en raison du lien direct existant entre elles et pour un montant fixé forfaitairement à **2,65 €** par journée d'accueil, ouvrent droit au bénéfice du crédit d'impôt. Il s'agit notamment des dépenses facturées aux parents telles que des achats de jeux, de matériels d'éveil, consommation d'eau, d'électricité, de chauffage.

227-5

Les contribuables qui demandent le bénéfice du crédit d'impôt indiquent dans le cadre approprié de la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** les noms et adresse de l'assistant(e) maternel(e) ou de l'établissement (crèche, garderie, etc.) qui a assuré la garde de l'enfant ainsi que le montant des sommes effectivement supportées à ce titre.

Le contribuable doit justifier par tout moyen de preuve le montant des frais de garde qu'il a effectivement supportés. Il appartient donc aux assistant(e)s maternel(le)s agréé(es), ainsi qu'aux établissements de services d'accueil des enfants, de libeller avec la plus grande précision le type de services rendus et le détail des montants facturés (RM Julia n° 78406, JO AN du 10 aout 2010 p. 8804). En pratique, en cas de demande de l'administration fiscale, produire l'attestation établie au nom du contribuable par la caisse d'allocations familiales ou la caisse de la mutualité sociale agricole dont ce dernier relève.

Les contribuables qui utilisent les services d'une personne ou d'un établissement non résident de France doivent en outre, en cas de demande de l'administration fiscale, fournir une attestation (un modèle d'attestation délivrée par la personne ou l'établissement assumant la garde de l'enfant est disponible au BOI-LETTRE-000001).

Titre 6 : Crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunts contractés par les étudiants en vue de financer leurs études supérieures

(CGI, art. 200 terdecies et ann. III, art. 46 AZ et 46 AZ bis ; BOI-IR-RICI-340)

233

L'article 200 terdecies du CGI a institué un crédit d'impôt sur le revenu destiné à alléger le coût des emprunts contractés entre le 1er septembre 2005 et le 31 décembre 2008 par les étudiants, âgés de moins de 26 ans, en vue du financement de leurs études.

Ouvraient droit au crédit d'impôt, les intérêts d'emprunt payés par les étudiants au titre des cinq premières annuités de remboursement.

Le crédit d'impôt était égal à 25 % des intérêts effectivement payés dans la limite de 1 000 €, si toutes les conditions prévues étaient respectées.

Ce dispositif est supprimé depuis le 1er janvier 2009. Toutefois, pour des raisons techniques (remboursement du prêt différé, constitution d'un foyer distinct), les titulaires de cet avantage fiscal peuvent en bénéficier jusqu'en 2014.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2013, paragraphes 120 et suiv. et au BOI-IR-RICI-340.

Titre 7 : Crédit d'impôt relatif aux intérêts d'emprunt pour l'acquisition de l'habitation principale

(CGI, art. 200 quaterdecies ; ann. III, art. 46 AZA sexies et 46 AZA septies ; BOI-IR-RICI-350 et suivants)

236

L'article 200 quaterdecies du CGI prévoit un crédit d'impôt sur le revenu au bénéfice des contribuables personnes physiques, fiscalement domiciliées en France, qui souscrivent un prêt immobilier pour acquérir ou faire construire un logement affecté à leur habitation principale.

Ce dispositif s'appliquait aux intérêts payés au titre des cinq premières annuités de remboursement des prêts éligibles. Son taux était fixé à 40 % pour les intérêts versés au titre de la première annuité de remboursement et à 20 % pour les quatre annuités suivantes.

Le montant annuel des dépenses prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt était plafonné à 3 750 € pour un célibataire et à 7 500 € pour un couple. Ces montants étaient doublés lorsqu'au moins un des membres du foyer fiscal était handicapé. Ces montants étaient également majorés de 500 € par personne à charge, ou de 250 € lorsqu'il s'agit d'un enfant réputé à charge égale de l'un et l'autre de ses parents.

Pour les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement depuis le 1er janvier 2009 ainsi que pour les logements que le contribuable a fait construire ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier depuis la même date, qui bénéficient du label « bâtiment basse consommation énergétique, BBC 2005 » (label BBC) défini au 5° de l'article 2 de l'arrêté du 3 mai 2007 relatif au contenu et aux conditions d'attribution du label « haute performance énergétique », le crédit d'impôt s'appliquait, au taux uniforme de 40 %, aux intérêts payés au titre des sept premières annuités.

Pour les logements neufs ou en l'état futur d'achèvement acquis en 2010 ainsi que pour les logements que le contribuable fait construire ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier la même année, qui ne bénéficient pas du label « BBC », les taux du crédit d'impôt ont été ramenés à 30 % du montant des intérêts versés au titre de la première annuité de remboursement et à 15 % au titre des quatre annuités suivantes. Lorsque ces mêmes logements ont été acquis ou construits en 2011, les taux du crédit d'impôt sont diminués de 5 points.

Pour les logements dont la demande de permis de construire a été déposée depuis le 1er janvier 2010, le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné à la justification par le contribuable du respect des exigences en matière de performance énergétique requises par la réglementation en vigueur.

L'article 90 de la loi de finances pour 2011 **a supprimé le droit de bénéficier de ce dispositif** depuis le 1er octobre 2011.Ce dispositif s'est donc appliqué aux opérations **réalisées au plus tard le 30 septembre 2011**, sous réserve **que chacun** des prêts concourant au financement ait fait l'objet d'une offre émise au plus tard le 31 décembre 2010.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, se reporter aux BOI-IR-RICI-350 et suivants.

236-1

En effet la réforme du régime des aides en faveur de l'accession à la propriété résultant de l'article 90 de la loi de finances pour 2011 (n° 2010-1657 du 29 décembre 2010) institue, à compter du 1er janvier 2011, un dispositif unique prenant la forme d'un prêt ne portant pas intérêt (prêt à taux zéro +, ou « PTZ + »), codifié sous les articles L. 31-10-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation, ouvrant droit pour les établissements de crédit distributeurs à un crédit d'impôt codifié sous l'article 244 quater V du CGI, et cela en substitution des différentes aides existantes, dont le crédit d'impôt sur les intérêts des prêts versés au titre de l'acquisition ou la construction de l'habitation principale.

Sur l'articulation entre les différents dispositifs , se reporter au BOI-IR-RICI-350-20-20 .

Ces nouveaux dispositifs sont étudiés au Livre BIC cf. n° 3260 et 3263, et au BOI-BIC-RICI-10-

120(crédit d'impôt prêt à taux zéro pour l'acquisition ou la construction de la résidence principale) et au BOI-BIC-RICI-10-140 (crédit d'impôt prêt à taux zéro (PTZ +) pour la première accession à la propriété).

Titre 8 : Crédit d'impôt accordé à certaines opérations forestières

(CGI, art. 200 quindecies ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 32-II-D)

237

À compter de l'imposition des revenus de 2014, il est institué un crédit d'impôt sur le revenu pour les personnes physiques qui réalisent certaines opérations forestières, **jusqu'au 31 décembre 2017**.

Chapitre 1 : Champ d'application

A. Contribuables concernés

237-1

Peuvent bénéficier du crédit d'impôt les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI.

B. Investissements concernés

237-2

Les investissements concernés sont les dépenses payées par un contribuable, par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière ainsi que la rémunération versée par ces mêmes personnes (physique ou morale) pour un contrat de gestion de la forêt.

I. Dépenses effectuées par un contribuable

237-3

Sont éligibles au crédit d'impôt, les **dépenses de travaux forestiers effectués par un contribuable** dans une propriété lorsqu'elle constitue une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant ou de 4 hectares d'un seul tenant lorsque la propriété est regroupée au sein d'une organisation de producteurs, au sens de l'article L. 551-1 du code rural et de la pêche maritime, et qu'elle présente l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 124-1 du code forestier, **sous réserve des deux conditions suivantes**.

1. Le contribuable doit prendre un engagement de gestion durant huit ans

Le contribuable doit prendre l'engagement **de conserver cette propriété jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant** celle des travaux et d'appliquer, pendant la même durée, l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 et L. 124-3 du code forestier.

2. Les travaux de plantation doivent être effectués avec des graines et des plants spécifiques

Les travaux de plantation sont effectués avec des graines et des plants forestiers conformes aux prescriptions des arrêtés régionaux relatifs aux aides de l'État à l'investissement forestier pris conformément à la partie réglementaire du code forestier.

II. Dépenses payées par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière

237-4

Bénéficient du dispositif fiscal, les **dépenses de travaux forestiers payées par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière** dont le contribuable est membre, lorsque la propriété du groupement ou de la société, sur laquelle sont réalisés les travaux, constitue une unité de gestion d'au moins 10 hectares d'un seul tenant ou de 4 hectares d'un seul tenant lorsque cette propriété est intégrée dans une organisation de producteurs, au sens de l'article L. 551-1 du code rural et de la pêche maritime, et qu'elle présente l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 et L. 124-3 du code forestier, **sous réserve des trois conditions suivantes**.

1. L'associé doit prendre un engagement de conservation des parts

L'associé doit prendre **l'engagement de conserver les parts** du groupement ou de la société **jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant** celle des travaux.

2. Le groupement ou la société doit prendre l'engagement de conserver les parcelles

Le groupement ou la société doit prendre **l'engagement de conserver les parcelles** qui ont fait l'objet de travaux ouvrant droit à crédit d'impôt **jusqu'au 31 décembre de la huitième année suivant** celle des travaux **et d'appliquer**, pendant la même durée, l'une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 124-1du code forestier.

3. Les travaux de plantation doivent être effectués avec des graines et des plants spécifiques

Les travaux de plantation sont effectués avec des graines et des plants forestiers conformes aux prescriptions des arrêtés régionaux relatifs aux aides de l'État à l'investissement forestier pris conformément à la partie réglementaire du code.

III. Rémunération d'un contrat de gestion

237-5

Est éligible au crédit d'impôt, **la rémunération versée** par le contribuable, par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre **pour la réalisation d'un contrat conclu pour la gestion de bois et forêts** d'une surface inférieure à 25 hectares, avec :

- un **gestionnaire forestier professionnel**, au sens de l'article L. 315-1 du code forestier version abrogée au 1er juillet 2012

- ou un **expert forestier**, au sens de l'article L. 171-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- dans le **cadre d'un mandat de gestion**, avec une coopérative forestière ou une organisation de producteurs, au sens de l'article L. 551-1 du code rural et de la pêche maritime, ou avec l'Office national des forêts en application de l'article L. 315-2 du code forestier ;

- **sous réserve** des trois conditions suivantes.

1. Programmation des travaux forestiers et des coupes de bois

Le contrat de gestion prévoit la réalisation de programmes de travaux et de coupes sur des terrains en nature de bois et forêts dans le respect de l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 et L. 124-3 du code forestier.

2. Cession des coupes de bois

Ces coupes doivent être cédées soit :

- dans le cadre d'un mandat de vente avec un gestionnaire forestier professionnel ou un expert forestier ;

- en exécution d'un contrat d'apport conclu avec une coopérative ou une organisation de producteurs, au sens de l'article L. 551-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- dans les conditions prescrites à l'article L. 315-2 du code forestier.

3. Prévision de la commercialisation des coupes

Ces coupes sont commercialisées à destination d'unités de transformation du bois ou de leurs filiales d'approvisionnement par voie de contrats d'approvisionnement annuels reconductibles ou pluriannuels.

Les conditions et les modalités d'application de ces dispositions sont fixées par décret.

Chapitre 2 : Modalités d'application

A. Base du crédit d'impôt

237-6

Le crédit d'impôt est calculé sur la base :

- des dépenses payées pour les travaux forestiers effectués dans une propriété par le contribuable ;

- de la fraction des dépenses payées pour les travaux forestiers payées par un groupement forestier ou une société d'épargne forestière dont le contribuable est membre correspondant à ses droits ;

- des dépenses de rémunération du contrat de gestion de bois et de forêts payées par le contribuable ou de la fraction de ces dépenses payées par le groupement ou la société correspondant aux droits que le contribuable détient dans ces derniers.

Remarque : Le crédit d'impôt n'est pas applicable aux dépenses payées dans le cadre de l'utilisation de sommes prélevées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance prévu au chapitre II du titre V du livre III du code forestier.

B. Limites du crédit d'impôt

237-7

Les limites du crédit d'impôt sont différentes lorsque les dépenses engagées relèvent des travaux forestiers ou de la rémunération d'un contrat de gestion.

I. Pour les dépenses de travaux forestiers

237-8

Les dépenses et la fraction des dépenses de travaux forestiers payés par le contribuable ou les groupements ou sociétés dont il est membre **sont globalement retenues** dans la limite de :

- **6 250 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

- **12 500 €** pour un couple marié ou pour les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune.

Lorsque ces dépenses dépassent cette limite, la fraction excédentaire de ces dépenses est retenue :

- au titre des **quatre années suivan**t celle du paiement des travaux et dans la même limite ;

- au titre des **huit années suivant** celle du paiement des travaux en cas de sinistre forestier pour lequel le premier alinéa de l'article 1398 du CGI s'applique et dans la même limite.

II. Pour les dépenses liées à la rémunération du contrat de gestion

237-9

Les dépenses et la fraction des dépenses afférentes à la **rémunération d'un contrat de gestion** sont **globalement retenues** dans la limite de :

- **2 000 €** pour une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

- **4 000 €** pour un couple marié ou pour les partenaires liés par un pacte civil de solidarité, soumis à une imposition commune. Le crédit d'impôt lié à la rémunération est accordé sous réserve que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, la facture du contrat de gestion ainsi que l'attestation délivrée par l'opérateur certifiant que la cession et la commercialisation des coupes sont réalisées dans les conditions prévues.

C. Taux du crédit d'impôt

237-10

Le taux du crédit d'impôt est de **18 %**.

Il **est porté à 25 %** pour les bénéficiaires adhérents à une organisation de producteurs, au sens de l'article L. 551-1 du code rural et de la pêche maritime. Le crédit d'impôt s'applique pour le calcul de l'impôt dû au titre de l'année de paiement des dépenses.

En cas de sinistre forestier, pour les dépenses de travaux forestiers du contribuable ou des entités juridiques dont il est membre, le crédit d'impôt peut s'appliquer pour le calcul de l'impôt dû au titre des quatre années suivantes ou des huit années suivantes.

D. Imputation du crédit d'impôt

237-11

Il est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par les contribuables au titre des années au cours desquelles les dépenses ont été exposées.

Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

Chapitre 3 : Remise en cause du crédit d'impôt

A. Principe

237-12

Le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'année où le contribuable, le groupement, la société ou la société d'épargne forestière cesse de respecter l'un des engagements prévus.

Il en est de même en cas de dissolution des groupements ou des sociétés concernés ou lorsque ces dernières ne respectent pas les articles L. 214-121 et L. 214-123 à L. 214-125 du code monétaire et financier.

B. Exceptions

237-13

Toutefois, le crédit d'impôt n'est pas repris dans les cas mentionnés aux a à c du 7 de l'article 199 decies H du CGI.

Il s'agit des situations suivantes :

- en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune ;

- lorsque le contribuable, après une durée minimale de détention de deux ans, apporte les terrains pour lesquels il a bénéficié de la réduction d'impôt à un groupement forestier ou à une société d'épargne forestière, à la condition qu'il s'engage à conserver les parts sociales reçues en contrepartie, pour la durée de détention restant à courir à la date de l'apport ;

- en cas de donation des terrains ou des parts ayant ouvert droit à la réduction d'impôt, à la condition que les donataires reprennent les engagements souscrits par le donateur pour la durée de détention restant à courir à la date de la donation.

Titre 9 : Prime pour l'emploi

(CGI, art. 200 sexies; BOI-IR-RICI-310 et suivants ; Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, art. 4)

250

Afin d'inciter au retour à l'emploi ou au maintien de l'activité, l'article 200 sexies du CGI prévoit l'attribution d'une prime pour l'emploi sous la forme d'un crédit d'impôt.

Cette prime est destinée à compenser une partie des prélèvements pesant sur les revenus d'activité et à améliorer ainsi la rémunération que procure le travail. Elle reste néanmoins conditionnée au respect d'un certain nombre de conditions.

Chapitre 1 : Conditions d'éligibilité à la prime pour l'emploi

(BOI-IR-RICI-310-10 et suivants)

251

A. Contribuables concernés

(BOI-IR-RICI-310-10-10)

251-1

La prime pour l'emploi est accordée à toute personne physique :

• fiscalement domiciliée en France au sens des dispositions de l'article 4 B du CGI (toutefois, les "non-résidents Schumacker" au sens de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJCE, 14/02/1995, C-279-93) peuvent, toutes conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de la présente réduction d'impôt) ;

• exerçant une activité professionnelle (déclarant et/ou conjoint: personne à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI);

• dont l'activité peut être salariée ou non-salariée, exercée à temps complet, à temps partiel ou une partie de l'année ;

• dont les membres du foyer fiscal ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre de l'année de réalisation des revenus d'activité professionnelle servant au calcul de la prime. Ainsi, par exemple, un célibataire qui remplit en 2012 les conditions de montants pour bénéficier de la PPE et qui devient pour la première fois imposable à l'ISF au titre de 2013 peut bénéficier de la PPE versée en 2013 au titre des revenus de 2012. Il ne pourra pas en revanche bénéficier de la PPE versée en 2014.

B. Revenus professionnels concernés

(BOI-IR-RICI-310-10-20 et BOI-IR-RICI-310-10-30 au II)

251-2

L'activité professionnelle doit procurer des revenus imposables dans les catégories suivantes :

- des traitements, salaires et assimilés ainsi que les sommes perçues en fin d'activité ;

- de l'article 62 du CGI (gérants et associés de certaines sociétés) ;

- des bénéfices professionnels (BA, BIC et BNC).

Sont cependant exclus du champ d'application de la prime pour l'emploi, les revenus déclarés dans les catégories des revenus fonciers, des revenus de capitaux mobiliers, des plus-values et des revenus non-professionnels BA, BIC et BNC (ex. : loueurs en meublés non-professionnels), ainsi que certains revenus imposables dans la catégorie des traitements et salaires (allocation de chômage, de préretraite, indemnité parlementaire...).

Sont également exclus les prestations sociales légales (diverses allocations : familiales, logement, de parent isolé, de rentrée scolaire, aux adultes handicapés, etc.) ainsi que le revenu minimum d'insertion.

Pour plus de précisions sur le champ d'application de la prime pour l'emploi, il convient de se reporter au BOI-IR-RICI-310-10-20.

C. Conditions tenant au niveau du revenu

(BOI-IR-RICI-310-10-30)

251-3

I. Revenu global du foyer fiscal

Le montant du revenu du foyer fiscal à prendre en considération correspond au revenu fiscal de référence défini au IV de l'article 1417 du CGI.

Pour bénéficier de la prime pour l'emploi, le revenu fiscal de référence ne doit pas excéder au titre des revenus de l'année **2013** (BOI-ANNX-000025) :

• **16 251 €** pour la première part de quotient familial d'une personne célibataire, veuve ou divorcée ;

• **32 498 €** pour les deux premières parts de quotient familial d'un couple marié soumis à imposition commune (limite également applicable aux contribuables devenus veufs au cours de l'année).

Ces limites sont majorées de **4 490 €** pour **chacune des demi-parts supplémentaires** accordées à quelque titre que ce soit (personnes à charge, invalidité, etc...) ou de la **moitié de cette somme** pour **chacun des quarts de parts supplémentaires** (CGI, art. 200 sexies, I-A-al. 1er).

La période de référence de ces limites correspond à une année entière. C'est pourquoi, en cas de mariage, de divorce ou de décès en cours d'année, le revenu fiscal de référence afférent à chacune des déclarations souscrites doit être converti **en base annuelle** pour l'appréciation de ces limites.

Le coefficient de conversion **en base annuelle** est égal au rapport entre le nombre de jours de l'année civile et celui correspondant à la période comprise entre le 1er janvier ou le 31 décembre et la date de l'événement pour chaque déclaration déposée.

Par mesure de simplification, le nombre de jours d'une année civile est égal à 360 jours, soit 30 jours par mois.

II. Montant des revenus d'activité professionnelle de chaque membre du foyer fiscal

Pour ouvrir droit à la prime pour l'emploi, le total des revenus d'activité professionnelle déclarés, au titre de l'année **2013**, par **chaque membre** du foyer fiscal doit être compris entre **3 743 € et 17 451 €** pour une activité exercée à **temps plein sur l'année entière**. Lorsque l'activité professionnelle n'est exercée qu'à temps partiel ou sur une partie seulement de l'année, le revenu d'activité doit être converti en équivalent temps plein pour l'appréciation des limites de revenus.

> **Remarque** : Depuis le 1er janvier 2009, ce total des revenus d'activité professionnelle sera majoré du montant des revenus soumis aux versements libératoires prévus par l'article 151-0 du CGI.

Toutefois, cette limite supérieure de **17 451 €** est portée à **26 572 €** pour :

- les personnes mariées soumises à imposition commune lorsque **l'un des conjoints** n'exerce aucune activité professionnelle ou dispose de revenus d'activité professionnelle d'un montant inférieur à **3 743 €** ;

- les personnes célibataires, veuves ou divorcées élevant seules un ou plusieurs enfants à charge. En pratique, il s'agit de celles ayant coché la case T de la déclaration des revenus.

Pour le revenu d'activité professionnelle, le coefficient de conversion **en équivalent temps plein** est égal (BOI-IR-RICI-310-10-30) :

• en cas de mariage, divorce, décès ;

• s'il s'agit d'une activité salariée à temps partiel ;

• s'il s'agit d'une activité non-salariée ;

• si l'activité est mixte (salariée et non-salariée).

III. Limite inférieure d'attribution de la prime pour l'emploi

Afin de ne pas attribuer la prime pour l'emploi à des activités occasionnelles ou saisonnières ou à des temps partiels très limités, **la limite inférieure de 3 743 € est intangible**.

Les revenus d'activité professionnelle inférieurs à cette limite sont exclus du champ d'application de la prime pour l'emploi. En conséquence, dans ce cas, aucune conversion en équivalent temps plein du revenu d'activité ne doit être effectuée.

Précisions :

• Les revenus salariaux doivent être retenus pour leur montant brut, c'est-à-dire avant toute déduction de frais professionnels (10 % ou frais réels).

• Sont également considérées comme des revenus d'activité au regard de la prime pour l'emploi, les rémunérations versées par l'association nationale pour la formation professionnelle des adultes (AFPA).

• Sont considérés comme des revenus d'activité au regard de la prime pour l'emploi, les montants perçus au titre de l'allocation de retour à l'emploi formation (AREF), pour le suivi d'une formation prescrite dans le cadre du projet personnalisé d'accès à l'emploi (PPAE). C'est le cas, notamment des rémunérations versées par Pôle emploi dans le cadre de stages de formation professionnelle définis à l'article L. 6313-1 du code du travail.

• Pour certains contribuables (apprentis, assistances maternelles, journalistes, jeunes agriculteurs) le montant des revenus déclarés est apprécié après imputation des abattements en vigueur.

• Pour les contribuables relevant du régime micro-entreprise BIC ou du régime déclaratif spécial BNC (micro-BNC), le revenu d'activité est retenu après déduction des abattements forfaitaires.

• Depuis le 1er janvier 2009, pour les contribuables relevant du régime micro-entreprise BIC ou du régime déclaratif spécial BNC (micro-BNC), les revenus d'activité soumis aux versements libératoires prévus à l'article 151-0 du CGI sont retenus pour leur montant diminué, selon le cas, de l'abattement prévu à l'article 50-0 du CGI ou à l'article 102 ter-1 du CGI.

• Pour les revenus des non-salariés, le revenu d'activité retenu, (après application notamment des abattements « micro-entreprise BIC » ou « déclaratif spécial BNC ou micro-BNC ») est majoré en cas de bénéfices (ou diminué en cas de déficits) de 11,11 % pour assurer une égalité de traitement avec les salariés.

Remarque :

• Les déficits professionnels constatés au titre de l'année considérée ne sont pas pris en compte pour le calcul de la prime pour l'emploi. Toutefois, en cas d'activités multiples exercées par une même personne, c'est la somme algébrique des sommes déclarées d'une part en revenu et d'autre part en déficit qui est retenue. Dans cette hypothèse, les déficits sont minorés de 11,11 % comme indiqué ci-dessus.

• Pour les entreprises nouvelles, les revenus exonérés d'impôt sur le revenu, selon les dispositions des articles 44 sexies à 44 undecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies et 44 quindecies du CGI ou, du 9 de l'article 93 du CGI, entrent dans le champ d'application de la prime pour l'emploi.

• Il n'est pas tenu compte des déficits reportables des années antérieures, ni des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

Chapitre 2 : Calcul de la prime pour l'emploi

(BOI-IR-RICI-310-20, BOI-ANNX-000025)

252

Si toutes les conditions d'éligibilité sont réunies, le calcul de la prime pour l'emploi est effectué dans un premier temps, sur le total des revenus déclarés par actif au sein du foyer fiscal puis, dans un second temps, déterminé pour le foyer fiscal en tenant compte, le cas échéant, de la composition du foyer (BOI-ANNX-000026) et des charges de famille (BOI-ANNX-000028) .

Remarque :Par revenus déclarés, il convient d'entendre revenus d'activité professionnelle déclarés convertis en équivalent temps plein, le cas échéant.

A. Pour chaque titulaire de revenus d'activité professionnelle au sein du foyer fiscal

252-1

Pour l'année **2013**, sous réserve de l'application de la limite inférieure mentionnée plus haut, la prime pour l'emploi est égale à **7,7 %** du revenu déclaré jusqu'à un montant de **12 475 €**.

Au-delà de ce niveau de revenu, la prime pour l'emploi est dégressive. Elle est alors égale à **19,3 %** de la différence entre la limite supérieure de **17 451 €** et le montant du revenu déclaré.

Pour les personnes dont les revenus ont fait l'objet d'une conversion en équivalent temps plein, le

montant de la prime **est divisé** par le coefficient de conversion.

- Lorsque ce coefficient **est égal ou supérieur à 2**, le montant de la prime ainsi obtenu est majoré de 85 % pour 2013.

- Lorsque ce coefficient **est inférieur à 2 et supérieur à 1**, le montant de la prime obtenu, après division par le coefficient de conversion, est multiplié par un coefficient de **0,15** pour **2013**. La prime est égale au produit ainsi obtenu **majoré de 85 %** pour **2013** du montant de la prime calculé dans les conditions prévues au 1° du A du II de l'article 200 sexies du CGI.

En cas de pluri-activité salariées et non-salariées voir au I-A-3 du BOI-IR-RICI-310-10-30.

B. Pour le foyer fiscal

252-2

I. Prime à chaque membre en activité professionnelle

La prime accordée au foyer fiscal est égale au total des primes attribuées à chaque membre, exerçant une activité professionnelle.

Il est rappelé que la prime pour l'emploi (PPE) n'est pas accordée au foyer fiscal lorsque ses membres sont passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) au titre de l'année de réalisation des revenus d'activité professionnelle éligibles.

II. Cas particulier des couples mono-actifs

Est considéré comme mono-actif, le couple dont l'un des membres n'exerce aucune activité professionnelle ou déclare des revenus inférieurs à **3 743 €** en **2013**.

• Lorsque les revenus déclarés au titre de l'année **2013** par l'autre membre du couple mono-actif sont supérieurs à **17 451 €** et inférieurs ou égaux à **24 950 €**, le montant de la prime pour l'emploi est fixé **forfaitairement à 83 €**. Ce montant n'a pas à être proratisé en fonction du temps effectivement travaillé.

• Lorsque ces revenus déclarés au titre de l'année **2013** sont supérieurs à **24 950 €** et inférieurs à **26 572 €**, la prime est égale à **5,1 %** de la différence entre **26 572 €** et le montant des revenus déclarés.

C. Majorations de la prime pour l'emploi

252-3

Des **majorations** de la prime pour l'emploi **sont prévues** dans certaines situations particulières.

I. Majoration en faveur des couples mono-actifs

En faveur des couples mono-actifs lorsque les revenus déclarés au titre de l'année **2013**, sont inférieurs ou égaux à **17 451 €,** la majoration est fixée **forfaitairement à 83 €**.

Ce montant de **83 €** n'a pas à être **proratisé en fonction du temps effectivement travaillé**.

Le cas échéant, cette majoration en faveur des couples mono-actifs peut se cumuler avec la majoration pour charges de famille décrite ci-dessous.

II. Majoration en présence de personnes à charge

En présence de personnes à charge, au sens des dispositions des articles 196 à 196 B du CGI, n'exerçant aucune activité professionnelle ou déclarant des revenus1 au titre de l'année **2013** inférieurs à **3 743 €**, une majoration pour charges de famille est accordée dans les conditions suivantes.

1. Cas général

- Le montant total de la prime pour l'emploi accordé au foyer fiscal, calculée dans les conditions définies aux n^{os} 252-1 et suiv. et éventuellement augmentée de la majoration de **83 €** si le couple est

mono-actif, est majoré de **36 €** par personne à charge.

Toutefois, la majoration de 36 € est divisée par deux pour les enfants réputés à charge égale de l'un et l'autre de leurs parents (CGI, art. 200 sexies, II-B-al. 1er).

- Pour les contribuables célibataires ou divorcés **qui vivent seuls** et supportent effectivement la charge d'un ou plusieurs enfants, la majoration pour charges de famille est fixée à **72 €** pour la première personne à charge puis à **36 €** par personne à charge à compter de la deuxième.

Toutefois, lorsque les contribuables entretiennent uniquement des enfants dont la charge est réputée également partagée entre l'un et l'autre des parents, la majoration de **72 €** est divisée par deux et appliquée à chacun des deux premiers enfants (CGI, art. 200 sexies, II-B, al. 2).

2. Cas particuliers des couples mono-actifs et des personnes célibataires ou divorcées vivant seules et supportant seules la charge de leurs enfants

Lorsque les revenus déclarés de ces contribuables sont supérieurs à **17 451 €** et inférieurs à **26 572 €**, le montant de la majoration pour charges de famille est fixé forfaitairement , quel que soit le nombre de personnes à charge, à :

- 36 €, pour les couples mono-actifs ;

- 72 € pour les personnes célibataires ou divorcées qui vivent seules et supportent effectivement la charge d'un ou plusieurs enfants (case T cochée sur la déclaration d'ensemble des revenus).

3. Majorations pour les personnes exerçant une activité à temps partiel

Remarque : Il est précisé qu'en présence d'enfants à charge exclusive ou principale et d'enfants dont la charge est également partagée entre les parents, les majorations de PPE sont calculées en prenant en compte les enfants à charge exclusive ou principale avant les enfants dont la charge est partagée.

D. Minoration de la prime pour l'emploi

252-4

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, le **montant total** de la prime accordée au foyer fiscal **est minoré** des sommes perçues au cours de l'année civile par les membres de ce foyer fiscal au sens du 1 et du 3 de l'article 6 du CGI au titre de la perception d'un revenu de solidarité active «complément d'activité» (RSA) défini à l'article L. 262-1 du code de l'action sociale et des familles, à l'exclusion des montants correspondant à la différence entre le revenu minimum garanti mentionné à l'article L. 262-2 du code de l'action sociale et des familles et les ressources du foyer définies à l'article L. 262-3 du code de l'action sociale et des familles (CGI, art 200 sexies, II-D).

Précision : Pour les contribuables fiscalement domiciliés à Mayotte, le montant total de la PPE accordé au foyer fiscal est apprécié après application de la minoration exposé au E ci-dessous.

E. Dispositions particulières pour Mayotte

(Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, art. 4)

252-5

Le montant total de la prime accordée aux contribuables domiciliés dans le département de Mayotte au 31 décembre de l'année de l'imposition est multiplié par :

- 0,74 au titre de l'imposition des revenus de l'année 2013 ;

- 0,81 au titre de l'imposition des revenus de l'année 2014 ;

- 0,88 au titre de l'imposition des revenus de l'année 2015 ;

- 0,94 au titre de l'imposition des revenus de l'année 2016.

Le montant de la prime calculé dans ces conditions est arrondi à l'euro le plus proche (CGI, art. 200 sexies, VII).

Chapitre 3 : Imputation ou paiement de la prime pour l'emploi

253

Depuis le 1er janvier 2006, la prime n'est pas versée lorsque son montant est inférieur à **30 €**.

253-1

Le montant total de la prime accordée au foyer fiscal s'impute sur le montant de l'impôt dû au titre de l'année d'imposition des revenus d'activité déclarés.

Cette imputation s'effectue après prise en compte des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis du CGI et 200 octies du CGI, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires.

253-2

Si l'impôt sur le revenu n'est pas dû ou si son montant est inférieur à la prime pour l'emploi, l'excédent est alors restitué sauf si son montant est inférieur à **8 €** (CGI, art. 1965 L).

Chapitre 4 : Obligations déclaratives des contribuables

254

Le bénéfice de la prime pour l'emploi est subordonné à l'indication par le contribuable, pour chaque membre du foyer fiscal exerçant une activité professionnelle, dans les cases prévues à cet effet sur la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042**, du montant des revenus d'activité professionnelle et des éléments relatifs à la durée d'exercice de ces activités.

Partie 6 : Obligations déclaratives

(BOI-IR-DECLA)

Titre 1 : Lieu d'imposition

(CGI, art. 10 et 11 ; BOI-IR-DECLA-10 et suivants)

300

Pour les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI, l'impôt est établi au lieu de leur résidence, s'ils ont une résidence unique en France ou, en cas de pluralité de résidences, au lieu du principal établissement. Pour les personnes non-domiciliées en France, cf. nos 500 et suiv.

Le lieu du principal établissement est celui où réside l'intéressé de façon effective et habituelle, sans qu'il y ait à se préoccuper du fait que le logement dont il dispose soit ou non sa propriété, qu'il corresponde ou non à son domicile civil ou au lieu d'exercice de sa profession, ou même qu'il soit loué au nom d'un tiers. En pratique, le choix du lieu d'imposition n'a d'influence sur la quotité de l'impôt que s'il doit être exercé entre un département de la métropole et un département d'outre-mer.

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer la résidence habituelle d'un contribuable, le service peut retenir d'autres critères, notamment : le lieu où il habite une maison dont il est propriétaire, où il a fait une demande d'ouverture de compte bancaire, où il a déposé des réclamations fiscales ou encore le lieu de résidence le plus proche de celui où il exerce sa profession. En fait le lieu du principal établissement est celui où réside l'intéressé de façon effective et habituelle. Dès lors, peu importe que le logement dont il dispose soit ou non sa propriété, qu'il corresponde ou non à son domicile civil ou au

lieu d'exercice de sa profession, ou même qu'il soit loué au nom d'un tiers. Le Conseil d'État retient des éléments factuels diverses, il ainsi jugé qu'un contribuable est réputé avoir son principal établissement non dans la commune où ses fonctions l'amènent à faire de fréquents séjours et où il ne possède, d'ailleurs, aucune résidence fixe, mais dans la commune où il dispose d'un appartement qu'il a pris en location meublée (CE, arrêt du 17 avril 1937, n° 55492).

Précisions :Les officiers et marins ne disposant pas d'une résidence en France peuvent être taxés, soit dans la commune où le navire a son port d'attache (marine nationale), soit dans la commune où le bateau a son port d'armement (marine marchande). Toutefois, lorsque les agents de l'État en service à l'étranger sont considérés comme fiscalement domiciliés en France (cf. n° 9), l'impôt est établi au service des impôts des particuliers non-résidents (SIPNR), 10 rue du Centre TSA 10010, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (tél. : 01 57 33 83 00 ; Arrêté du 20 juin 2011 publié au JO du 25 juin).

301

La date à retenir pour apprécier le lieu d'imposition est celle du 31 décembre de l'année de perception des revenus.

Toutefois, l'article 11 du CGI prévoit que lorsqu'un contribuable a déplacé, soit sa résidence, soit le lieu de son principal établissement, les cotisations dont il est redevable au titre de l'impôt sur le revenu pour les années antérieures non atteintes par la prescription, peuvent valablement être établies au nouveau lieu d'imposition.

Titre 2 : Déclarations

(BOI-IR-DECLA-20 et suivants)

302

L'impôt sur le revenu est établi au vu de déclarations souscrites par le contribuable. Il est prévu deux sortes de déclarations :

- d'une part, la **déclaration d'ensemble** regroupant tous les revenus perçus par les membres du foyer fiscal (formulaires n° **2042 et/ou 2042-C** disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».) ;

- d'autre part, les déclarations spéciales afférentes à certaines catégories de revenus elles également disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires » précité.

Remarque : A noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt 2014 pour les revenu de l'année 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations déclaratives à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs en vigueur.

303

Aussi, il est indiqué pour mémoire, que :

• les **déclarations annexes** à la déclaration d'ensemble sont principalement les suivantes :

- imprimé n° 2044 destiné à la déclaration des revenus fonciers ;
- imprimé n° 2074 destiné à la déclaration des plus-values de cession de valeurs mobilières ;
- imprimé n° 2047 destiné à la déclaration des revenus encaissés hors de France métropolitaine et des départements d'outre-mer (ou reçus directement d'un territoire ou pays autre que la France métropolitaine et les départements d'outre-mer), quel que soit le lieu de placement des capitaux, de la situation des biens ou de l'exercice de l'activité dont ils proviennent.

Remarque : Les revenus encaissés hors de France doivent être inclus dans les rubriques correspondantes de la déclaration d'ensemble en les ajoutant, le cas échéant, aux revenus de même nature perçus en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer.

• les **déclarations spéciales** afférentes à certaines catégories de revenus concernent :

- les bénéfices agricoles (déclarations n° 2139 et suivantes);
- les bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés (déclarations n° 2035 et suivantes);
- les bénéfices industriels et commerciaux (déclarations n° 2031 et suivantes).

• des **déclarations particulières** doivent être effectuées pour :

- les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A, al. 2) ;
- les contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes d'assurances établis hors de France. Cette obligation déclarative est matérialisée par une déclaration établie sur papier libre (CGI, art. 1649 AA).

304

Les déclarations annexes et particulières susvisées doivent être jointes à la déclaration d'ensemble des revenus.

Les déclarations relatives aux revenus provenant d'une activité professionnelle non-salariée sont souscrites par le titulaire de ces revenus (CGI, art. 172, 3).

Les développements ci-après ne concernent que la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042.**

Chapitre 1 : Personnes tenues de souscrire la déclaration d'ensemble des revenus

(CGI, art. 170, 1 et 1 bis, 170 bis ; BOI-IR-DECLA-20-10 et suivants)

305

Toute personne soumise à l'impôt sur le revenu doit souscrire une déclaration d'ensemble de ses revenus pour le compte de son **foyer fiscal** (cf. n° 13 et suivants).

Cette obligation est étendue, quel que soit le montant de leurs revenus, aux personnes qui disposent de certains éléments de train de vie (avion, voiture de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI depuis le 1er octobre 2010, yacht ou bateau de plaisance, cheval de course, employé de maison, résidence secondaire, résidence principale dont la valeur locative a excédé, au cours de l'année d'imposition, 150 € à Paris et dans un rayon de 30 km, et 114 € dans les autres localités). Ainsi au regard du principe issu du 1 de l'article 6 du CGI, selon lequel chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu à raison de tous les revenus du foyer, cela conduit à retenir les éléments que possèdent :

- le contribuable lui-même (les conjoints pour les personnes mariées ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité) ;

- les enfants à charge dont l'imposition séparée n'est pas demandée ;

- les enfants rattachés au foyer fiscal (CGI, art. 6, 3) ;

- et les personnes à charge au sens de l'article 196 A bis du CGI.

La production des déclarations spéciales de bénéfices ou de revenus catégoriels (BIC, BNC, BA) ne dispense pas les intéressés - même s'ils ne disposent que des revenus figurant sur ces déclarations - de souscrire leur déclaration d'ensemble n° **2042**.

Les époux doivent conjointement signer la déclaration d'ensemble des revenus de leur foyer. La déclaration éventuellement souscrite par l'un des époux est opposable à l'autre. Il en est de même pour les partenaires liés par un PACS et soumis à imposition commune.

Remarques :

1- En vertu du deuxième alinéa du 1 de l'article 170 du CGI, un contribuable qui n'est pas imposable à raison de l'ensemble de ses revenus ou bénéfices peut limiter sa déclaration à l'indication de ceux de ses revenus ou bénéfices soumis à l'impôt. Cette disposition s'applique notamment aux personnes non domiciliées en France, mais y possédant une ou plusieurs habitations secondaires. Celles-ci peuvent en effet être tenues de déclarer les revenus d'origine française à raison desquelles elles se trouvent imposables, lorsque leur montant dépasse le revenu forfaitaire déterminé conformément à l'article 164 C du CGI. À défaut de revenus de source française ou lorsque ces revenus sont inférieurs à trois fois la valeur locative de la ou des habitations dont ils disposent en France, les intéressés doivent, sous peine d'encourir éventuellement une taxation d'office, déclarer la valeur locative de la ou des habitations en cause pour permettre éventuellement l'établissement d'une imposition conformément à l'article 164 C du CGI.

2- Pour un couple marié ou lié par un PACS, si l'un des conjoints n'a pas son domicile en France, l'obligation fiscale en France du foyer porte sur l'ensemble des revenus du conjoint domicilié en France et sur les revenus de source française de l'autre conjoint.

Les obligations déclaratives à satisfaire en fonction de la composition du foyer fiscal sont étudiées au n° 13 et suivants et les situations spécifiques liées au décès du contribuable sont évoquées aux n° 400 et suivants.

Dans le cas des mineurs non émancipés ou des interdits, la déclaration est signée par le père ou le tuteur.

D'une manière générale, la déclaration peut être signée par un mandataire à condition qu'il puisse justifier d'un mandat spécial ou général en vertu duquel il agit.

Les personnes souscrivant une déclaration au nom de la succession d'un contribuable doivent préciser leurs nom, prénoms et adresse.

Une déclaration non signée n'a que la valeur d'un simple renseignement dépourvu de caractère probant étant souligné que la la déclaration déposée en ligne est signée électroniquement (cf. n° 321).

Remarques : Les personnes, qui ne sont pas soumises à l'obligation de souscrire une déclaration d'ensemble, peuvent avoir intérêt à en produire une volontairement. Tel est le cas, notamment, si elles veulent obtenir la restitution d'un crédit d'impôt.

306

Le contribuable assujetti à l'obligation de dépôt d'une déclaration annuelle de revenus **peut remettre** les pièces justificatives des charges correspondantes à **une personne** exerçant la mission **de tiers de confiance** (CGI, art. 170 ter ; ann. II, art. 95 ZA à 95 ZN ; BOI-DJC-TDC).

La **mission de tiers de confiance** est réservée aux personnes membres des professions réglementées d'avocat, de notaire et de l'expertise comptable ayant signé avec l'administration fiscale une convention individuelle.

La mission du tiers de confiance, ainsi que les droits et obligations de chaque partie, sont définis par un contrat ou une lettre de mission conclu entre le tiers de confiance et son client ou adhérent agissant au nom du foyer fiscal.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, il convient de se reporter au Livre DJC (Dispositions juridiques communes) au n° 9800 et suivants.

Chapitre 2 : Éléments à déclarer

(CGI, art. 170, 172 à 174 ; ann. III, art. 42 et 43)

307

Les indications à fournir dans la déclaration d'ensemble sont destinées à permettre l'établissement de l'impôt dont le contribuable est redevable.

Les contribuables doivent être en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, les pièces justifiant les avantages fiscaux dont ils bénéficient. Les pièces justificatives s'entendent des seuls documents établis par des tiers, à savoir les documents qui ne sont établis ni par l'usager ni par la Direction générale des finances publiques. Il s'agit notamment des factures, des reçus de dons ou de cotisations syndicales et de l'imprimé fiscal unique.

En revanche, les documents établis par le contribuable lui-même, qui complètent, précisent ou explicitent les éléments portés sur la déclaration doivent être joints à la déclaration (renseignements sur papier libre, mentions expresses, état détaillé des frais réels, engagements qui doivent être pris par le contribuable pour bénéficier d'un avantage fiscal).

Cette déclaration comporte, à cet effet, des mentions relatives à divers éléments :

A. Situation et charges de famille

308

Les contribuables précisent s'ils sont célibataires, mariés, liés par un pacte civil de solidarité (PACS), divorcés (ou séparés) ou veufs, en indiquant, le cas échéant, la date de leur mariage, de la conclusion de leur PACS, de leur divorce (ou séparation), ou celle du décès de leur conjoint mais également s'ils vivent seuls et ont eu un ou plusieurs enfants majeurs ou faisant l'objet d'une imposition distincte qu'ils ont élevé seuls pendant au moins cinq ans ou s'ils sont parent isolé vivant seul avec un ou plusieurs enfants ou des personnes invalides recueillies. Les contribuables précisent également s'ils ont des personnes à charge en indiquant leur nom, prénom ainsi que leur date de naissance.

309

De manière générale et sauf événement nouveau qui doit être déclaré, les indications portées dans la déclaration pré-remplie restent valables d'une année sur l'autre, seules les demandes de rattachement des enfants majeurs ou mariés ou chargés de famille sont souscrites chaque année. Il est de même lorsque le contribuable désire que l'un ou plusieurs de ses enfants à charge fassent l'objet d'une imposition distincte.

B. Revenus catégoriels composant le revenu d'ensemble

310

Doivent être déclarés l'ensemble des différents revenus du foyer fiscal (liste non exhaustive) :

- les traitements, salaires, pensions, rentes, rémunération des gérants et associés (cf. Livre RSA n° 700 et suivants) ;

- les revenus de valeurs, de capitaux mobiliers, les plus-values et gains divers (cf. Livres RPPM n° 1100 et suivants et RFPI n° 1600 et suivants) y compris ceux soumis à un régime particulier (indemnités visées à l'article 163 A du CGI ou plus-values mentionnées aux articles 150 U à 150 UD du CGI) ;

Précisions : La déclaration fait également état **des montants des reports d'imposition** :

- prévu par les dispositions des articles 93 quater, 151 octies, 151 octies A et 151 nonies du CGI. Un état doit être joint à la déclaration des revenus au titre de l'année au cours de laquelle les plus-values bénéficiant d'un report d'imposition sont réalisées et des années suivantes, faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée ;

- et des plus-values de l'article 150-0 B ter du CGI (pour les apports réalisés) et, **jusqu'au 31 décembre 2013**, celles en report d'imposition de l'article 150-0 D bis du CGI (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17, I-N-1°).

- les revenus fonciers (RFPI n° 1600 et suivants) ;

- les revenus et profits catégoriels d'activités non salariées exercées à titre professionnel ou non (cf. Livre BA n° 2000 et suivants, Livre BIC n° 2800 et suivants, Livre BNC n° 2400 et suivants).

Remarque : Le détail des revenus encaissés à l'étranger ou dans les communautés et territoires d'outre mer (CGI, art. 170, CGI, art. 173 et CGI, ann. II, art. 42) doit être déclaré sur une déclaration annexe n° ***2047*** (CERFA 11226), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaires".

311

La déclaration d'ensemble des revenus comporte également l'indication de certains revenus ou gains exonérés ou soumis à des prélèvements libératoires qui sont énumérés au troisième alinéa du 1 de l'article 170 du CGI et qui sont notamment utilisés pour établir le r**evenu fiscal de référence** prévu au IV de l'article 1417 du CGI (ou retenu pour le calcul du taux effectif d'imposition, cf. n° 98-2). Il en est ainsi par exemple :

- des produits de placement soumis aux prélèvements libératoires opérés en application, **à compter du 1er janvier 2013** du II de l'article 125-0 A et des I bis, II, III, de l'alinéa 2 du 4° et de l'alinéa 2 du 9° du III bis de l'article 125 A du CGI ;

- des prestations de retraite soumis au prélèvement libératoire prévu au II de l'article 163 bis du CGI ;

- et le montant des plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bisB du CGI.

312

La déclaration comportent également les montants :

- des bénéfices exonérés en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 decies, 44 undecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies, 44 quindecies, 93-0 A ou du 9 de l'article 93 du CGI (CGI, art. 170, 1) ;

- des revenus exonérés en application des articles 81 A, 81 B, 81 D et 155 B du CGI ;

- des revenus exonérés en application des articles 163 quinquies B à 163 quinquies C bis du CGI ;

- des gains réalisés nets et exonérés en application du I bis de l'article 150-0 A du CGI et des plus-values exonérées **en application jusqu'au 31 décembre 2013** du 3 du I (cessions au sein d'un groupe familial) et des 1, 1 bis et 7 du III de ce même article 150-0 A et, **à compter du 1er janvier 2014**, des 1 et 1 bis du III de l'article 150-0 A du CGI (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17, I-M) ;

- de la part des revenus distribués éligibles à l'abattement en base de 40 % et celle non éligible. Il doit

également mentionner le montant des revenus distribués éligibles à cet abattement perçus dans un PEA.

Précisions : Le bénéfice de la **prime pour l'emploi (PPE)** est subordonné à l'indication par le contribuable, dans les cases prévues à cet effet sur la déclaration d'ensemble des revenus, du montant des revenus d'activité professionnelle et des éléments relatifs à la durée d'exercice de ces activités (CGI, article 200 sexies, V).

C. Déficits, imputations, charges déductibles ou ouvrant droit à réduction ou crédits d'impôts et leur reprise éventuelle

313

Pour être pris en compte, les contribuables mentionnent dans les cadres appropriés de la déclaration d'ensemble :

- la CSG déductible de l'année précédente (report automatique sur la déclaration pré-remplie) plus celle de l'année en cours sur certains revenus de capitaux mobiliers qui ont déjà été soumis aux prélèvements sociaux

- les déficits des années antérieures dont ils demandent la déduction de leur revenu global ;

- les charges à retrancher du revenu global ;

- les dépenses et investissements ouvrant droit à des réductions ou crédits d'impôt ;

- les imputations diverses :

  - les retenues à la source sur les salaires, pensions et rentes viagères de source française (CGI, art. 182 A),
  - les sommes payées en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France (CGI, art. 182 A bis),
  - les gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié (CGI, art. 182 A ter) et certains revenus non salariaux ainsi que les salaires payés à raison des prestations sportives fournies ou utilisées en France (CGI, art. 182 B) bénéficiant à des personnes non domiciliées en France,
  - les retenue à la source sur les revenus d'obligations et de bons de caisse prévue à l'article 119 bis du CGI et à l'article 1678 bis du CGI,
  - la retenue à la source prévue à l'article 204-0 bis du CGI applicable à l'indemnité de fonction de l'élu local, lorsque ce dernier opte pour l'imposition de ses indemnités de fonction à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires ;

- les reprises d'impôts éventuels concernant le non respect des engagements et conditions liées à certains dispositifs de réductions ou de crédits d'impôts.

D. Abattements, étalements et précisions diverses

314

Le contribuable doit également mentionner, le cas échéant, les informations relatives :

- aux éléments du revenu global qui, en vertu des dispositions du CGI, ou d'une convention internationale relative aux doubles impositions, ou d'un autre accord international, sont exonérés, mais qui doivent être pris en compte pour le calcul du taux effectif (CGI, art. 170, 4) ;

- au montant de l'abattement mentionné à l'article 150-0 D ter du CGI (cessions à titre onéreux, de titres, droits ou actions) ;

- aux dispositions de l'article 151 octies B du CGI. L'apporteur doit joindre à la déclaration d'ensemble des revenus souscrite au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée.

315

Lorsque le contribuable entend bénéficier du **dispositif d'étalement** des indemnités à la retraite définies à l'article 163 A du CGI, il en fait la demande lors du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2402 en mentionnant sur cette déclaration le quart de la partie imposable des indemnités qui doit être ajouté à ses revenus de l'année d'imposition.

L'imposition des revenus exceptionnels et différés selon la règle du **quotient** (cf. n° 99 et suivants)doit également être expressément formulée sur la déclaration des revenus.

Chapitre 3 : Imprimés de déclaration - service destinataire - traitement

A. Imprimés et modalités de déclaration

316

En vertu de l'article 175 du CGI, le contribuable doit faire parvenir la déclaration d'ensemble à l'administration au plus tard le 1er mars de chaque année pour les revenus de l'année précédente. Un délai supplémentaire est généralement accordé.

De plus un dispositif de télédéclaration disponible 7 jours sur 7 et 24 heures sur 24 permet aux contribuables de transmettre la déclaration de revenus n° 2042 (première déclaration ou déclaration pré-établie) ainsi que les déclarations annexes par internet (CGI, art. 1649 quater B ter).

Chaque année les dates de dépôt de la déclaration papier ou télétransmise sont indiquées aux contribuables par voie de communiqué de presse et à l'appui de la déclaration pré-remplie adressée à ces derniers. Les dates de télé-déclaration varient en fonction du lieu du domicile ou résidence.

De même afin de simplifier les obligations déclaratives des entreprises, les délais spéciaux attachés aux principales déclarations professionnelles ont été harmonisés et alignés.

Précision s:

1 - Tous les formulaires déclaratifs sont accessibles depuis les sites impots.gouv.fr à la rubrique de « recherche de formulaires» ou mon service-public.fr.

2 - Les contribuables domiciliés hors de France, bénéficient de délais supplémentaires pour déposer leur déclaration (cf. les situations particulières au domicile, c f. n° 570-1).

Désormais un imprimé pré-identifié et pré-rempli de certains éléments imposables (salaires, allocations chômage, pensions, retraites, indemnités journalières de maladie, revenus de capitaux mobiliers) est adressé aux contribuables déjà identifiés, par les services informatiques de l'administration.

Remarque : Les contribuables, qui n'ont pas reçu de formulaires libellés à leur nom ou qui les ont égarées, peuvent se procurer les imprimés nécessaires 2042 dans les centres de distribution ouverts à cet effet pendant la période de déclaration ou utiliser ceux mis à leur disposition sur le site Internet www.impots.gouv.fr précité.

Quant aux annexes à la déclaration d'ensemble qui doivent, le cas échéant, être jointes à celle-ci, elles doivent être souscrites également sur des imprimés établis par l'administration.

A défaut la déclaration d'ensemble doit être rédigée en un seul exemplaire sur un imprimé 2042 (formulaire normal) et/ou 2042 C (formulaire complémentaire) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

B. Service destinataire

317

La déclaration d'ensemble des revenus et ses annexes doivent être adressées au service des impôts du lieu de la résidence du contribuable, ou, en cas de pluralité de résidences, au lieu du principal établissement (CGI, ann. III, art. 45).

En pratique et en dehors du recours au procédé de télé-transmission, la déclaration doit être envoyée au service des impôts mentionné sur l'imprimé préidentifié reçu à domicile, même en cas de changement d'adresse. Dans ce cas, en effet, le service en assurera la transmission au service des impôts du nouveau domicile.

Le lieu d'imposition des personnes physiques qui n'ont pas leur domicile fiscal en France et celui des fonctionnaires ou agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger est fixé au service des impôts des particuliers non-résidents (SIPNR), 10 rue du Centre TSA 10010, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (à l'exception des personnes physiques résidentes à Monaco visées à l'article 121 Z quinquies de l'annexe IV au CGI (CGI, ann. IV, art. 1).

C. Traitement de la déclaration

318

La déclaration d'ensemble comporte seulement l'indication du montant des éléments du revenu global. L'administration calcule le revenu imposable correspondant à ces éléments en tenant compte des déductions et des imputations de charges auxquelles le contribuable a légalement droit.

L'impôt est mis en recouvrement par voie de rôle dans les conditions de droit commun. Le contribuable reçoit un avis d'imposition qui comporte le décompte détaillé du revenu imposable faisant apparaître, notamment, le montant des revenus catégoriels, celui des déductions pratiquées, des charges retranchées du revenu global et de celles donnant lieu à réduction ou à crédit d'impôt ainsi que le montant de cette réduction ou de ce crédit.

Partie 7 : Recouvrement, contrôle et contentieux

350

Le recouvrement, le contrôle et le contentieux de l'impôt sur le revenu sont soumis aux règles de droit commun exposées respectivement aux Livres REC cf. n^{os} 7600 et suiv., CF cf. n^{os} 8100 et suiv., et CTX cf. n^{os} 8800 et suiv. du Précis de fiscalité.

Partie 8 : Décès du contribuable

(BOI-IR-CESS)

Titre 1 : Décès du contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé ou marié

(CGI, art. 6, 8 et 204 : LPF, art. L. 172)

400

Des dispositions particulières sont prévues pour accélérer l'établissement et le recouvrement de l'impôt sur le revenu lorsque certains changements interviennent dans la situation des contribuables.

Il en est ainsi pour celles visant le décès du contribuable qui ont une portée générale.

> **Remarque :**Les dispositions qui s'appliquent dans le cadre de certaines catégories de revenus (bénéfices agricoles, bénéfices non-commerciaux et bénéfices industriels et commerciaux) sont présentées respectivement aux Livres BA cf. n° 2176 et suiv., BNC cf. n° 2555 et BIC cf. n° 3396.

Dans le cas de décès du contribuable ou de l'un ou l'autre des époux soumis à une imposition commune, l'impôt sur le revenu est établi en raison des bénéfices et revenus non encore taxés.

Ces dispositions s'appliquent depuis l'imposition des revenus de l'année 2011.

Chapitre 1 : Base de l'imposition

401

Les revenus entrant dans la base d'imposition sont les suivants :

A. Revenus afférents à l’année du décès et bénéfices non taxés

402

Il s’agit des revenus dont le contribuable a disposé pendant l'année de son décès et bénéfices réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé. L'imposition porte tant sur les revenus personnels du défunt que sur ceux réalisés jusqu'à la date du décès par les autres membres du foyer fiscal.

B. Revenus résultant du décès

403

Ce sont les revenus dont la distribution ou le versement résulte du décès dès lors qu'ils n'ont pas été précédemment imposés. Il s'agit de revenus ou bénéfices antérieurement acquis par le défunt, mais dont la distribution ou le versement se sont trouvés différés jusqu'à son décès ; par exemple : la part revenant à un associé décédé dans les réserves de sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux, lorsque le décès a entraîné la dissolution de la société.

C. Revenus acquis mais non disponibles

404

Sont concernés les revenus que le contribuable a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son décès. Il s'agit non seulement des revenus personnels du défunt, mais aussi de ceux des autres membres du foyer fiscal.

Les revenus dont la disposition résulte du décès du contribuable, ou que ce dernier a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son décès, font l'objet d'une **imposition distincte**, lorsqu'ils ne devaient échoir **normalement** qu'au cours **d'une année postérieure à celle du décès**.

Remarque : L'année du décès d'un pensionné imposé selon les dispositions du e du 5 de l'article 158 du CGI, l'impôt est établi à raison des arrérages courus depuis la dernière mensualité soumise à l'impôt au titre de l'année précédente.

D. Revenus dont la taxation a été différée

405

Les plus-values dont la taxation a été différée par une disposition particulière de la loi deviennent taxables lors du décès du contribuable.

C'est le cas des plus-values visées aux articles 39 quaterdecies du CGI (plus-values à court terme), 39 quindecies du CGI (plus-values à long terme), et 238 nonies du CGI, du I et II de l'article 238 decies, de l'article 238 undecies du CGI (certaines plus-values immobilières) ou de l'article 150-0 C du CGI (plus-values de cessions de valeurs mobilières).

De même, la fraction des indemnités dont l'imposition a été différée conformément à l'article 163 A du CGI devient imposable.

Chapitre 2 : Détermination du revenu global imposable

406

Le montant des revenus imposables est déterminé selon les règles propres à la catégorie à laquelle ils se rattachent.

Les charges susceptibles d'être déduites du revenu global retenu pour l'établissement de l'imposition spéciale ainsi que celles donnant lieu, le cas échéant, à réduction d'impôt, sont celles qui ont été acquittées entre le 1er janvier et la date du décès.

L'imputation des déficits doit aussi être opérée conformément aux règles édictées par le I de l'article 156 du CGI (cf. n^{os} 55 et suiv.).

Chapitre 3 : Liquidation et établissement des impositions

407

La situation et les charges de famille dont il doit être tenu compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu sont celles existant au 1er janvier de l'année du décès (CGI, art. 196 bis).

Toutefois, en cas de mariage du contribuable ou d'augmentation des charges de famille postérieurement au 1er janvier, il est fait état de la situation à la date du décès.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, les ayants droit n'ont plus à respecter impérativement le délai de six mois pour souscrire la déclaration des revenus n° **2042** du défunt disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires». Ce délai de six mois **est supprimé**.

Désormais, cette déclaration des revenus n° **2042** est produite dans le délai de droit commun fixé à l'article 175 du CGI.

Le calcul de l'impôt doit être effectué en tenant compte de la législation en vigueur au moment où est survenu l'événement. Ainsi les changements de législation qui interviennent après l'établissement de l'imposition mais se rapportent à l'année d'imposition, notamment en matière de barème de l'impôt, doivent être appliqués.

L'imposition du contribuable décédé doit être établie au titre de l'année du décès et au nom de la succession si le défunt ou la défunte était célibataire, veuf, divorcé ou séparé.

Si le défunt (ou la défunte) était marié, l'imposition est établie au nom du mari précédé de la mention « Monsieur ou Madame ». Le conjoint survivant est personnellement imposable pour la période postérieure au décès.

Si le décès d'un conjoint intervient l'année de conclusion du mariage, voir cf. nos 452 et suiv.

Remarque : Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2010, aux termes du 2 de l'article 204 du CGI, les ayants droit du défunt devaient produire la déclaration des revenus imposables au nom de ce dernier dans les six mois de la date du décès.

Titre 2 : Décès du contribuable lié par un PACS et soumis à imposition commune

(CGI, art. 6, 8)

408

Ces dispositions s'appliquent depuis l'imposition des revenus de l'année 2011.

Chapitre 1 : Le décès intervient au cours d'une année postérieure à celle de conclusion du PACS

409

En cas de décès de l'un ou l'autre des partenaires liés par un PACS, la personne survivante est personnellement imposable au titre des revenus qu'elle a perçus au cours de la période postérieure au décès.

Il est ainsi établi deux impositions distinctes pour les revenus de l'année du décès :

- une imposition commune pour l'ensemble des revenus des partenaires et, éventuellement, des enfants ou personnes à charge, pour la période allant du 1er janvier à la date du décès. Cette imposition est établie au nom des deux partenaires ;

- une imposition personnelle pour l'ensemble des revenus mis à la disposition du partenaire survivant et, éventuellement, de ses enfants ou personnes à charge pour la période allant de la date du décès jusqu'au 31 décembre.

Pour les années postérieures au décès, en présence d'enfants à charge issus de l'union avec la personne décédée, le partenaire survivant conserve le bénéfice du quotient familial attribué au foyer avant le décès.

Chapitre 2 : Le décès intervient l'année de conclusion du PACS

410

Si le décès intervient l'année de conclusion du PACS, deux situations possibles.

A. Si l'imposition commune a été choisie pour l'année de conclusion du PACS

411

Il est établi deux impositions :

- une imposition commune pour l'ensemble des revenus du foyer fiscal perçus au cours de la période comprise entre le 1er janvier de l'année de la conclusion du PACS et le jour précédant le décès ;

- une imposition au nom du partenaire survivant et éventuellement de ses enfants ou personnes à charge pour les revenus perçus entre la date du décès et le 31 décembre de l'année considérée.

B. Si l'imposition distincte des revenus a été choisie pour l'année de conclusion du PACS

412

Il est établi deux impositions.

Une imposition séparée au nom de chacun des partenaires à raison des revenus perçus et, éventuellement, des revenus de leurs enfants ou personnes à charge, pour la période comprise :

- pour le partenaire décédé, entre le 1er janvier de l'année d'imposition et le jour précédant le décès ;

- pour le partenaire survivant, entre le 1er janvier et le 31 décembre.

Partie 9 : Situations particulières liées au domicile

(BOI-IR-DOMIC)

500

Les personnes domiciliées en France sont soumises à une obligation fiscale illimitée ; elles sont imposées dans les conditions de droit commun sur l'ensemble de leurs revenus de source française ou étrangère. Des exceptions sont toutefois prévues en faveur des salariés détachés à l'étranger par leur entreprise et qui ont conservé leur domicile fiscal en France (CGI, art. 81 A et cf. BOI-RSA-GEO-10) et les agents de l'État en service à l'étranger (2 de l'article 4 B du CGI, cf. BOI-IR-CHAMP).

501

Ainsi, sont imposables sur leurs **revenus de source française** :

- les contribuables qui ne disposent d'aucune habitation en France, mais perçoivent des revenus de source française au sens de l'article 164 B du CGI ;

- les contribuables qui, bien que disposant d'une ou plusieurs habitations en France, bénéficient de revenus de source française supérieurs au montant de la base forfaitaire déterminée en fonction de la valeur locative réelle de la ou desdites habitations.

502

Sont imposables sur une **base forfaitaire**, les contribuables qui disposent d'une ou plusieurs habitations en France et qui n'ont pas de revenus de source française ou dont les revenus de source française ne sont pas supérieurs à la base forfaitaire.

L'article 22 de la loi n° 2009-1674 de finances rectificative pour 2009 prévoit, depuis le 1er mars 2010, une retenue à la source de **50 %** pour les revenus, sommes ou produits payés à des personnes qui sont domiciliées ou établies **dans un État ou un territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Ce taux de 50 % est porté à **75 % à compter du 1er janvier 2013** par le T du I de l'article 9 de la loi de finances pour 2013.

503

Les retenues à la source effectuées viennent, le cas échéant, s'imputer sur l'impôt sur le revenu calculé sur les bases ci-dessus.

504

Bien entendu, les règles exposées dans la présente partie ne sont applicables que sous réserve des conventions fiscales internationales qui ont notamment pour effet :

- de conférer la qualité de non-résidents à des personnes qui seraient considérées comme domiciliées en France en s'en tenant au droit interne ;

- de retirer à la France le droit d'imposer certains revenus de non-résidents qui sont des revenus de source française au sens de l'article 164 B du CGI ;

- inversement, d'attribuer à la France, dans certains cas, le droit d'imposer des non-résidents sur des revenus qui ne sont pas de source française au sens du même article ;

- d'affecter les modalités d'imposition de certains revenus.

Remarque : Les conventions font généralement référence à la notion de résidence entendue au sens de domicile fiscal.

Titre 1 : Application du droit interne en l'absence de conventions internationales

Chapitre 1 : Personnes imposables

A. Personnes bénéficiant de revenus de source française

(CGI, art. 4 A, al. 2 ; BOI-IR-DOMIC-10-10)

505

En l'absence d'une convention fiscale dont elles peuvent se prévaloir, les personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France sont, quelle que soit leur nationalité, passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française (du fait de la localisation en France des biens, des droits ou de l'activité générateurs du revenu (I de l'article 164 B du CGI) ou de la localisation en France du domicile ou établissement du débiteur des revenus (II de l'article 164 B du CGI).

I. Revenus de source française concernés

(CGI, art. 164 B, I)

506

En vertu des dispositions de l'article 164 B, I du CGI, sont considérés de source française les catégories de revenus suivantes.

1. Revenus d'immeubles.

Il s'agit des **revenus d'immeubles sis en France** ou de droits relatifs à ces immeubles : droits immobiliers (nue-propriété, usufruit,...) et droits mobiliers (actions ou parts de sociétés immobilières).

2. Revenus de valeurs mobilières

Sont concernés les **revenus de valeurs mobilières françaises à revenu variable**, que ces valeurs soient déposées en France ou hors de France, et les revenus de tous autres capitaux mobiliers placés en France (revenus de parts sociales, produits de placements à revenu fixe, etc.).

3. Revenus des entreprises ou des exploitations

Il s'agit des produits ou des **revenus d'exploitations sises en France**.

Peu importe le caractère agricole, industriel ou commercial de l'activité des entreprises.

4. Revenus d'activités professionnelles libérales, salariées ou non

Ce sont les **revenus tirés d'activités professionnelles**, salariées ou non, exercées en France, ou d'opérations de caractère lucratif au sens des dispositions de l'article 92 du CGI et réalisées en France. Il s'agit également des profits qui présentent le caractère de BIC et qui sont relatifs à des fonds de commerce exploités en France ainsi qu'à des immeubles situés en France, à des droits immobiliers s'y rapportant ou à des actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens et droits.

Remarque : Les rémunérations de dirigeants de sociétés françaises font partie de cette catégorie de revenus.

5. Plus-values sur cessions de droits ou biens immobiliers de source française concernées

Il s'agit des **plus-values** mentionnées aux articles 150 U à 150 UC du CGI.

Pour les cessions et les rachats réalisés depuis le 1er janvier 2008, les plus-values, mentionnées aux articles 150 U à 150 UC du CGI, sont considérées également comme des revenus de source française si elles sont relatives à certains biens énumérés aux 1° à 3° du e bis du I de l'article 164 B du CGI.

Pour ces mêmes cessions, sont considérées comme des revenus de source française, les plus-values de certains droits sociaux, parts ou actions de sociétés ou groupements immobiliers, visées au e ter du I de l'article 164 B du CGI.

6. Gains nets sur cessions de droits sociaux.

Ce sont les **gains nets** mentionnés au I de l'article 150-0 A du CGI et résultant de la cession de droits sociaux ainsi que ceux mentionnés au 6 du II du même article retirés du rachat par une société émettrice de ses propres titres, lorsque les droits détenus directement ou indirectement par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé dont les titres sont rachetés, avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants dans les bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années.

Pour les **gains nets réalisés** depuis le 1er mars 2010, les droits détenus directement ou indirectement par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé sont émis par une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France, il n'est plus tenu compte du pourcentage de détention du capital par la famille (CGI, art. 164 B, I-f).

7. Distributions de fonds communs de placement à risques

À compter du 1er janvier 2014, sont considérés comme revenus de source française, les **distributions mentionnées au 7** du II de l'article 150-0 A du CGI afférentes à des éléments d'actif situés en France, à l'exception de celles effectuées par des entités constituées sur le fondement d'un droit étranger (CGI, art. 164 B, I-f bis instauré par l'article 17-I-L de la loi de finances pour 2014).

À compter du 1er janvier 2014, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui bénéficient de distributions mentionnées au f bis du I de l'article 164 B du CGI peuvent demander le remboursement de l'excédent de la retenue à la source de 30 % lorsque cette retenue à la source excède la différence entre, d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A du CGI à la somme des distributions précitées, réduites, le cas échéant, de l'abattement mentionné au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de ce même article 197 A au titre de la même année et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues à ce même article 197 A sur ces

autres revenus (CGI, art. 187, 1 complété par l'article 17-I-0 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

8. Distributions de plus-values par un OPVCM ou autre organisme de placement collectif

À compter du 1er janvier 2014, sont considérés comme revenus de source française, les **distributions mentionnées au 7 bis** du II de l'article 150-0 A du CGI prélevées sur des plus-values nettes de cession d'éléments d'actif situés en France, à l'exception des distributions de plus-values par des entités constituées sur le fondement d'un droit étranger (CGI, art. 164 B, I-f ter instauré par l'article 17-I-L de la loi de finances pour 2014).

À compter du 1er janvier 2014, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui bénéficient de distributions mentionnées au f ter du I de l'article 164 B du CGI peuvent demander le remboursement de l'excédent de la retenue à la source de 30 % lorsque cette retenue à la source excède la différence entre, d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A du CGI à la somme des distributions précitées, réduites, le cas échéant, de l'abattement mentionné au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de ce même article 197 A au titre de la même année et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues à ce même article 197 A sur ces autres revenus (CGI, art. 187, 1 complété par l'article 17-I-0 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

9. Prestations artistiques ou sportives réalisées en France.

Il s'agit des **sommes**, y compris les salaires, payées depuis le 1er janvier 1990 et correspondant à des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France.

> **Remarque** : les plus-values réalisées par des personnes domiciliées fiscalement hors de France à l'occasion de la cession d'un bien meuble en France ne figurent pas parmi les revenus de source française.

II. Le débiteur des revenus est domicilié ou établi en France

(CGI, art. 164 B, II)

507

Sont également considérés comme revenus de source française, lorsque **le débiteur des revenus a son domicile fiscal** ou **est établi en France** (CGI, art. 164 B, II), les catégories de revenus suivantes.

1. Pensions et rentes viagères

Sont de source française, les pensions et rentes viagères payées hors de France par un débiteur établi en France.

Elles sont de source française quel que soit le pays ou territoire où ont été rendus les services que la pension rémunère.

2. Revenus des droits d'auteur, des inventeurs, des obtenteurs et des produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale

Il s'agit des produits définis à l'article 92 du CGI et perçus par les **inventeurs** ou **au titre de droits d'auteur**, ceux perçus par les **obtenteurs de nouvelles variétés végétales** au sens des articles L. 623-1 à L. 623-35 du code de la propriété intellectuelle ainsi que tous les **produits** tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés.

3. Rémunérations des prestations réalisées en France

Sont de source française, les sommes payées à des personnes physiques, à des sociétés ou à toutes autres personnes morales qui ne possèdent pas d'installation fixe d'affaires dans notre pays, en rémunération des **prestations de toute nature** matériellement fournies ou effectivement utilisées en France.

a. Notion de fourniture de prestation en France

Une prestation est fournie en France lorsqu'elle y est matériellement exécutée (réparation ou entretien en France d'un matériel, études de toute nature réalisées en France, assistance technique fournie en France, prospection commerciale effectuée en France, par exemple).

b. Notion d'utilisation de la prestation en France

Une prestation **est utilisée** en France si le lieu de l'utilisation effective de la prestation se situe en France (fournitures d'informations d'ordre industriel, commercial ou scientifique, ou d'études techniques dont les résultats sont effectivement utilisés en France ; location d'un bien meuble

effectivement utilisé en France).

Précisions : Compte tenu de la définition « fiscale » de la France, les navires, aéronefs et matériels utilisés pour des transports effectués entre deux points situés en France continentale (cabotage national) ou pour des transports à destination ou en provenance de la Corse et des départements d'outre-mer doivent être considérés comme utilisés en France. Il s'ensuit que la rémunération versée au titre de la location de ces navires, aéronefs ou matériels à des personnes qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France doit, sous réserve des conventions internationales, être soumise à la retenue à la source.

B. Personnes disposant d'une ou plusieurs habitations en France

(CGI, art. 164 C ; BOI-IR-DOMIC-10-10 et BOI-IR-DOMIC-10-20 et suivants)

509

Pour les non-résidents qui disposent d'une ou plusieurs habitations en France, l'assiette du revenu imposable résulte d'une base forfaitaire minimum sauf dans certains cas ou elle se révèle inapplicable (cf. n° **511**).

Les contribuables doivent avoir à leur disposition en droit ou en fait pendant tout ou partie de l'année, une ou plusieurs habitations, soit à titre de propriétaire, d'usufruitier, de locataire ou d'occupant, soit encore comme associés de sociétés immobilières.

I. Principe d'imposition : base forfaitaire minimum

510

Les **personnes** qui n'ont pas leur domicile fiscal en France (métropole ou départements d'outre-mer) mais **qui y disposent d'une ou plusieurs habitations**, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, **sont assujetties** à l'impôt sur le revenu **sur une base forfaitaire minimum égale à trois fois la valeur locative réelle** de cette ou ces habitations.

Remarque : Est considéré comme habitation, tout local (maison entière, partie d'une maison ou appartement) en état d'être habité. Quant à la notion de disposition, elle se définit par rapport aux situations existantes, qu'elles soient de droit (propriétaire, locataire, associé de société immobilière, etc.) ou de fait (location fictive, jouissance de fait, etc.), sans qu'il y ait lieu d'ailleurs de rechercher si l'occupation du local a été effective.

II. Non-application de la base forfaitaire minimum

(BOI-IR-DOMIC-10-20-10)

511

L'imposition d'après la base forfaitaire minimum égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou ces habitations **ne s'applique pas** aux cas suivants.

1. Les revenus de source française du contribuable sont supérieurs au montant de la base forfaitaire minimum

La base forfaitaire minimum égale à trois fois la valeur locative de cette ou ces habitations **ne s'applique pas** lorsque les contribuables bénéficient de revenus de source française dont le montant est supérieur à ladite base.

Pour effectuer la comparaison, ces revenus comprennent ceux qui ont été soumis à une retenue ou à un prélèvement libératoire.

2. Présence d'une convention internationale

La base forfaitaire minimum égale à trois fois la valeur locative de cette ou ces habitations **ne s'applique pas** aux personnes de nationalité française ou étrangère, domiciliées dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention tendant à éviter des doubles impositions.

3. Imposition au moins égale aux deux tiers dans le pays étranger

La base forfaitaire minimum **ne s'applique** aux personnes de nationalité française, **qui justifient** être soumises, dans le pays ou territoire où elles ont leur domicile fiscal, à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus au moins égal aux deux tiers de l'impôt qu'elles auraient à supporter en France sur la même base d'imposition.

4. Présence d'un accord de réciprocité

La base forfaitaire minimum égale à trois fois la valeur locative de cette ou ces habitations **ne s'applique pas** aux ressortissants des pays ayant conclu avec la France un accord de réciprocité et répondant à la condition indiquée au 3 ci-dessus.

5. Justification du caractère professionnel du transfert de domicile

La base forfaitaire minimum égale à trois fois la valeur locative de cette ou ces habitations **ne s'applique pas** l'année du transfert du domicile fiscal hors de France et les deux années suivantes, aux contribuables de nationalité française qui **justifient** que ce transfert a été motivé par des impératifs d'ordre professionnel et que leur domicile fiscal était situé en France de manière continue pendant les quatre années qui précèdent celle du transfert.

Cette position est retenue également, dans les mêmes conditions, pour les nationaux des pays ou territoires ayant conclu avec la France un accord de réciprocité comportant une clause d'égalité de traitement fondée sur la nationalité applicable en matière d'impôt sur le revenu.

Chapitre 2 : Règles particulières d'imposition

(BOI-IR-DOMIC-10-20 et suivants)

Les articles 182 A, 182 A bis, 182 A ter et 182 B du code général des impôts (CGI) prévoient l'application de retenues à la source à quatre catégories de revenus :

- les salaires, pensions et rentes viagères de source française (CGI, art. 182 A) ;

- les sommes payées en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France (CGI, art. 182 A bis) ;

- les gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié (CGI, art. 182 A ter) ;

- certains revenus non salariaux ainsi que les salaires payés à raison des prestations sportives fournies ou utilisées en France (CGI, art. 182 B).

Afin de garantir au Trésor le versement de l'impôt dû, certains revenus versés à des personnes domiciliées hors de France supportent également une retenue à la source ou un prélèvement. Il en est ainsi également :

- des **revenus de capitaux mobiliers** et des **plus-values de cessions de droits sociaux** (cf. Livre RPPM cf. n^{os} 1224 et suiv.; n^{os}1416 et suiv.) ;

- des **plus-values immobilières** (cf. Livre RFPI n° 1600 et suiv.).

A. Retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française

(CGI, art. 182 A ; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10)

I. Conditions d'application de la retenue

512

Les sommes versées à titre de traitements, salaires, pensions et rentes viagères à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France supportent une retenue à la source :

- lorsque les traitements et salaires proviennent d'une activité professionnelle salariée exercée en France ;

> **Remarque** : La retenue à la source est, en principe, applicable même si le débiteur est domicilié ou établi à l'étranger. En pratique, elle n'est exigée que dans le cas où le débiteur peut, en application des dispositions des articles 164 D et 223 quinquies A du CGI, être invité à désigner un représentant en France.

- lorsque les pensions et rentes viagères sont versées par un débiteur établi en France.

Pour les sommes **versées** depuis le 1er janvier 2009, la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI n**e s'applique plus aux salaires** entrant dans le champ d'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 A bis du CGI.

513

La retenue à la source ne s'applique que dans la mesure où il n'existe pas de conventions internationales instituant un régime plus favorable.

1. Traitements et salaires

Il s'agit de toutes les sommes et tous les avantages alloués ou servis au salarié à l'occasion ou en contrepartie de son travail ou de sa fonction en France, à l'exception des allocations pour frais exonérées. Il y a lieu de retenir non seulement le montant des traitements, indemnités, émoluments et salaires, mais aussi, conformément aux règles de droit commun, tous les avantages en argent ou en nature accordés en sus de la rémunération proprement dite. Cela s'entend des pourboires et des avantages en nature qui sont à estimer, en principe, à leur valeur intrinsèque et réelle. Cette règle s'applique aux avantages consistant en nourriture ou en logement lorsque le montant des sommes effectivement perçues en espèces par le bénéficiaire est supérieur au chiffre limite fixé pour le calcul des cotisations de sécurité sociale.

514

a. Rémunérations de fonctions privées

En principe, les salariés non-résidents qui exercent une activité en France y sont imposables sur les rémunérations correspondant à cette activité.

Toutefois, ce principe comporte **quelques exceptions**, notamment pour :

1° La mission temporaire

En principe, **en cas de mission temporaire**, aucune retenue à la source n'est opérée, si les trois conditions définissant la mission temporaire sont simultanément remplies :

• séjour en France n'excédant pas la durée indiquée par la convention (le plus souvent 183 jours au cours de l'année considérée) ;

• rémunérations payées par un employeur ou pour un employeur non-résident de France ;

• rémunérations non supportées par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur aurait en France.

2° Les travailleurs frontaliers.

Pour les travailleurs frontaliers, **aucune retenue à la source** n'est à effectuer sur les salaires versés aux travailleurs frontaliers ayant leur domicile fiscal en Belgique, en Allemagne, en Suisse (sauf canton de Genève), en Italie et en Espagne.

Remarques :

- La liste des communes françaises et belges comprises dans la zone frontalière franco-belge figure au BOI-INT-CVB-BEL. Pour la définition du travailleur frontalier, voir cf. BOI-INT-CVB-BEL-10-60.

- Les autorités française et allemande se sont accordées sur les nouvelles règles applicables aux travailleurs frontaliers (BOI-INT-CVB-DEU-10-30).

- Les autorités française et suisse se sont accordées sur la définition du travailleur frontalier (BOI-INT-CVB-CHE-10-20-60).

b. Rémunérations de fonctions publiques

En matière de rémunérations publiques, la retenue à la source est généralement effectuée lorsque l'activité est exercée en France, sur les rémunérations versées par l'État français à une personne qui a son domicile fiscal dans un autre État et qui ne possède pas la nationalité de cet État.

Remarques :

1. Des règles particulières, auxquelles il convient de se reporter en tant que de besoin, sont prévues par les conventions en ce qui concerne les rémunérations versées aux professeurs, aux étudiants qui occupent un emploi de subsistance, ainsi qu'aux salariés exerçant leur activité à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international.

2. Les salaires payés depuis le 1er janvier 1990 et correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France sont assujetties à la retenue à la source visée à l'article 182 B du CGI. Il en était de même pour les salaires payés entre le 1er janvier 1990 et le 31 décembre 2008 et correspondant à des prestations artistiques.

2. Pensions et rentes viagères

515

a. Pensions versées en contrepartie de fonctions publiques

Il s'agit de pensions payées en contrepartie de droits acquis dans le cadre de fonctions publiques. Ces pensions sont généralement imposables, sauf exceptions, par l'État d'où elles proviennent.

La liste des conventions, à jour au 1er janvier 2006, permettant ou non d'appliquer la retenue à la source à ce type de pensions est établie.

b. Pensions qui relèvent d'un régime de sécurité sociale dont le caractère obligatoire relève de la loi, ou qui sont versées au titre de services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale, par un État, une collectivité locale ou un établissement de droit public.

Certaines conventions les traitent comme les pensions versées en contrepartie de fonctions publiques : imposition dans l'État de la source (cf. par exemple, les conventions conclues avec l'Allemagne ou le Canada).

La liste des conventions, à jour au 1er janvier 2006, permettant ou non d'appliquer la retenue à la source à ce type de pensions.

c. Pensions et rentes privées

Sauf dérogations expresses éventuelles, les pensions et rentes privées de source française servies à des non-résidents ne sont pas imposables en France.

II. Base de la retenue à la source

(BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10)

518

La base de la retenue est constituée par le montant net des sommes versées, déterminé conformément aux règles applicables en matière d'impôt sur le revenu, à l'exclusion de celles qui prévoient la déduction des frais professionnels réels.

1. Traitements et salaires

519

Le montant net des sommes payées à titre de traitements et salaires s'entend du montant brut des sommes payées et des avantages en nature ou en argent accordés, déterminés selon les règles de droit commun, sous déduction :

- des cotisations de caractère social, c'est-à-dire des cotisations ouvrières de Sécurité sociale, des retenues opérées par l'employeur en vue de la constitution de pensions ou de retraites, etc... ;

- de la déduction forfaitaire normale de 10 % au titre des frais professionnels. En tout état de cause, **aucune déduction** ne peut être pratiquée **au titre des frais professionnels réels**.

Pour le calcul de la base de la retenue, il y a lieu, en principe, de faire abstraction des diverses limites qui ne peuvent s'apprécier qu'au niveau de la déclaration annuelle faisant apparaître l'ensemble des rémunérations perçues par le contribuable au cours de l'année.

Remarque : L'aide conventionnelle au retour versée dans leur pays d'origine aux travailleurs immigrés qui ont regagné ce pays, est soumise à la retenue.

2. Pensions et rentes viagères

520

Il convient d'opérer une distinction entre les pensions et rentes viagères à titre gratuit et celles à titre onéreux.

a. Pensions et rentes viagères à titre gratuit

Les pensions et rentes viagères à titre gratuit sont soumises à la retenue à la source à raison du montant net des sommes versées.

Celui-ci est constitué par le montant total des arrérages perçus en espèces ou en nature sous déduction, le cas échéant, des cotisations de caractère social incombant obligatoirement au pensionné ou au rentier et retenues par le débiteur de la pension ou de la rente, de l'abattement de 10 % prévu en faveur des retraités au a du 5 de l'article 158 du CGI.

Aucune déduction n'est admise à raison des dépenses occasionnées par la perception de la rente ou de la pension.

Remarque : **une réfaction de 40 %** est pratiquée sur le montant brut des **pensions et rentes à titre gratuit** servies par un débiteur établi ou domicilié en France métropolitaine à des personnes ayant leur domicile fiscal en Polynésie française, aux îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises et en Nouvelle-Calédonie (CGI, art. 83 A).

b. Rentes viagères à titre onéreux

Les rentes viagères à titre onéreux ne sont imposables que pour une fraction de leur montant, déterminée d'après l'âge du crédirentier lors de l'entrée en jouissance de la rente. En conséquence, la base de la retenue est constituée par la fraction de la rente ainsi déterminée.

III. Taux et montant de la retenue

(CGI, ann. IV, art. 18 ; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-10)

521

Le montant de la retenue à la source dont sont passibles les traitements, salaires, pensions et rentes viagères est déterminé par application, en fonction de la durée d'activité ou de la période correspondant au paiement, d'un tarif progressif au montant net des traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

522

1. Retenue à la source applicable aux revenus salariaux et assimilés

523

Revenus de l'année 2014.

La retenue à la source applicable aux sommes perçues à compter du 1er janvier 2014 est calculée selon le tarif publié ci-après.

Fraction des sommes annuelles en euros soumises à retenue	Taux en %(1)
Inférieure à 14 359 € (14 245 € de 2011 à 2013)	0
De 14 359 € à 41 658 € (14 245 à 41 237 € de 2011 à 2013)	12
Supérieure à 41 658 € (à 41 327 € de 2011 à 2013)	20
(1) Les taux de 12 % et 20 % sont réduits à 8 % et 14,4 % dans les départements d'outre-mer si l'activité y est exercée ou si le paiement des arrérages y est opéré.	

2. Modalités d'application de cette retenue à la source sur les revenus salariaux et assimilés

524

Lorsque les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, qui donnent lieu à la retenue à la source instituée par l'article 182 A du CGI, sont payés par trimestre, au mois, à la semaine ou à la journée, les limites des tranches du tarif annuel prévu audit article sont divisées par 4, par 12, par 52 ou par 312 (CGI, ann. II, art. 91 A).

a. Salariés à temps complet

Il résulte de ces dispositions que pour le calcul de la retenue à la source afférente aux traitements et salaires, il convient, en pratique, d'appliquer le barème mensuel ou hebdomadaire indiqué ci-dessous, lorsque les sommes versées correspondent à un travail effectué chez un même employeur pendant la totalité du temps de travail pratiqué dans l'entreprise au cours de la période considérée.

b. Salarié à temps incomplet ou partiel

Dans tous les autres cas, c'est-à-dire lorsque le salarié n'a pas travaillé à temps complet au cours du mois ou de la semaine, ou lorsque la rémunération n'est pas payée au mois ou à la semaine, il y a lieu d'appliquer le barème journalier au montant de la rémunération divisé par le nombre de jours de travail, les journées de travail à temps partiel étant comptées pour un jour.

c. Pensionnés

Pour les pensions, il est fait application des barèmes annuel, trimestriel, mensuel ou hebdomadaire en fonction de la durée de la période à laquelle se rapportent les paiements. À cet effet, cette période est décomposée, s'il y a lieu, en trimestres, mois et semaines ; les fractions de période inférieures à sept jours sont comptées pour une semaine.

Taux applicables [1]	Limites des tranches selon la période à laquelle se rapportent les paiements en € [2]				
	Année	Trimestre	Mois	Semaine	Jour ou fraction de jour
0 % (moins de)	14 359	3 590	1 197	276	46
12 % (de)	14 359	3 590	1 197	276	46
(à)	41 658	10 415	3 472	801	134
20 % (au-delà de)	41 658	10 415	3 472	801	134

[1] Les taux de 12 % et 20 % sont réduits à 8 % et 14,4 % dans les départements d'outre-mer si l'activité y est exercée ou si le paiement des arrérages y est opéré.
[2] Ces limites sont exprimées en montant net imposable.

IV. Imputation et restitution de la retenue à la source

524-1

La retenue à la source doit être opérée par le débiteur des sommes versées et remise au service des impôts du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement au plus tard le 15 du mois suivant celui du paiement, en revanche la retenue n'est ni opérée, ni versée au Trésor, lorsque son montant n'excède pas 8 € par mois pour un même salarié, pensionné ou crédirentier (CGI, art. 1671 A, al. 3).

524-2

L'article 197 B du CGI prévoit que, **pour la fraction n'excédant pas la limite au-delà de laquelle le taux de 20 % (14,4 % dans les DOM) est applicable**, la retenue à la source prélevée au taux de 12 % (8 % dans les DOM) est libératoire de l'impôt sur le revenu. La fraction de salaire correspondante n'est donc pas imposée au barème et la retenue correspondante n'est pas imputable.

Seule la fraction excédentaire qui a été soumise à la retenue à la source au taux de 20 % (14,4 % dans les DOM) est imposée au barème progressif, avec les autres revenus de source française, mais dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI, c'est-à-dire avec application d'un taux minimum égal à 20 % (ou à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans un DOM). La retenue prélevée au taux de 20 % (ou 14,4 %) est imputable sur le montant de l'impôt ainsi déterminé.

Toutefois, l'article 197 A du CGI permet aussi au contribuable de justifier que le taux moyen de l'impôt résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de ses revenus de source française et étrangère serait inférieur au taux minimum de 20 % (ou 14,4 %). Ce taux inférieur est alors appliqué à ses seuls revenus de source française.

524-3

Le contribuable peut demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source opérée lorsque la totalité de cette retenue excède le montant de l'impôt qui résulterait de l'application des dispositions du a de l'article 197 A du CGI à la totalité de la rémunération.

524-4

Le débiteur qui n'a pas opéré la retenue à la source sur les sommes qu'il a versées, qui a sciemment opéré une retenue insuffisante ou qui a effectué la retenue à la source, mais ne l'a pas reversée au service des impôts des entreprises est passible des pénalités fiscales prévues par les articles 1727 et suivants du CGI.

Le débiteur qui a effectué la retenue à la source, mais qui ne l'a pas reversée au service des impôts des entreprises demeure redevable de la retenue à la source, sans préjudice de l'application éventuelle des pénalités fiscales et des sanctions pénales (CGI. art. 1771 ; BOI-CF-INF).

Les trois situations suivantes peuvent se présenter :

- lorsque la déclaration n'a pas été souscrite dans les délais, le montant de la retenue mise à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration déposée tardivement est assorti de l'intérêt de retard au taux de 0,4 % par mois prévue à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 10 % prévue à l'article 1728 du CGI. Cette majoration est portée à 40 % lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure ;

- lorsque la déclaration souscrite (dans le délai ou tardivement) fait apparaître un reversement insuffisant par rapport à la retenue qui a été effectivement pratiquée, les droits mis à la charge du débiteur sont assortis de l'intérêt de retard et de la majoration de 40 % prévue à l'article 1729 du CGI si le manquement délibéré de l'intéressé est établi et de 80 % s'il s'est rendu coupable de manœuvres

frauduleuses ou d'abus de droits au sens de l'article L. 64 du LPF ;

- dans le cas vraisemblablement exceptionnel, où le débiteur aurait souscrit la déclaration dans le délai sans reverser la retenue correspondante, il y aurait lieu d'appliquer l'intérêt de retard et la majoration de 5 % prévue par l'article 1731 du CGI.

L'application de ces majorations s'effectue sans préjudice des sanctions pénales prévues à l'article 1771 du CGI, qui prévoit que toute personne, association ou organisme qui n'a pas effectué dans les délais prescrits le versement des retenues opérées au titre de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 1671 A et CGI, art. 1671 B) ou n'a effectué que des versements insuffisants est passible, si le retard excède un mois, d'une amende pénale de 9 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans (BOI-CF-INF).

B. Retenue à la source sur les sommes payées en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France

(CGI, art. 182 A bis; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20)

I. Champ d'application de la retenue

525

L'article 25 de la loi de finances rectificative pour 2008 a institué une retenue à la source pour les sommes **payées** depuis le 1er janvier 2009, y compris les salaires, en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France, par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente.

II. Conditions d'application de la retenue à la source

526

1. Bénéficiaires concernés

Il s'agit des personnes physiques, sociétés ou autres personnes morales, qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente et qui perçoivent des rémunérations de source française à raison de prestations artistiques fournies ou utilisées en France directement ou par un intermédiaire ou agent.

> **Précision** : Conformément aux dispositions de l'article 164 D du CGI et de l'article 223 quinquies A du CGI, les personnes physiques ou morales qui ont leur domicile fiscal ou leur siège hors de France et qui exercent une activité en France peuvent être invitées à désigner un représentant en France.

Une installation est réputée permanente, dès lors que, suffisamment connue de la clientèle, elle sert à l'accomplissement périodique (à intervalles réguliers ou à des époques fixes) des actes professionnels.

Relèvent de cette catégorie : les artistes du spectacle, les acteurs de cinéma, les artistes lyriques, les artistes dramatiques, les artistes chorégraphiques, les artistes de variété, les musiciens-interprètes, les chansonniers, les artistes de complément, les chefs d'orchestre, les arrangeurs-orchestrateurs, et pour l'exécution de leur conception artistique, les metteurs en scène, etc. En revanche, les artistes plasticiens dont les œuvres sont normalement destinées à la vente (peintres, sculpteurs, etc.) ne sont pas concernés, leurs revenus relevant des dispositions relatives aux professions libérales.

La retenue est imputable sur le montant de l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés lorsque le bénéficiaire est soumis à ces impôts.

> **Précisions** : Les bénéfices tirés des manifestations artistiques organisées par un artiste non-résident doivent être déclarées en France. Tel n'est pas le cas lorsqu'une personne morale organise une manifestation artistique (dans ce cas , la retenue à la source s'applique).

2. Rémunérations concernées

Sont soumises à la retenue à la source, les rémunérations qui correspondent à des prestations artistiques quelles que soient :

- leur qualification : salaires ou revenus d'activités indépendantes ;

- l'identité et la nature du bénéficiaire : artiste, personne (en général, une personne morale) sous le couvert de laquelle les artistes exercent leur activité et dont ils sont ou non des salariés.

3. Prestations concernées

Les prestations doivent relever d'activités artistiques (cf. 1 ci-avant) et être fournies, utilisées ou matériellement exécutées en France. Les prestations d'une autre nature, tels que le montage de la scène, la mise en place d'un décor, la fourniture de son, des éclairages, les opérations de transport, n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 A bis du CGI.

4. Débiteur de la retenue à la source

L'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 A bis du CGI suppose que les sommes concernées soient payées par un **débiteur qui exerce une activité en France** à des bénéficiaires qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente.

La retenue doit être prélevée sur la rémunération par le débiteur de celle-ci, lorsqu'il exerce une activité en France.

III. Base de la retenue à la source

527

La base de la retenue à la source est constituée par le montant brut des rémunérations versées, y compris les salaires, après déduction d'un abattement forfaitaire de 10 % au titre des frais professionnels. Il n'y a pas lieu de se préoccuper du lieu de paiement et de ses modalités (en espèces, par chèque, par inscription à un compte courant ou en nature).

L'abattement mentionné au II de l'article 182 A bis du CGI, pratiqué au titre des frais professionnels, n'est pas plafonné. Il est exclusif de toute autre déduction, ce qui signifie qu'aucune option pour la déduction des frais réels n'est ouverte.

Précisions :

1- Les taxes sur le chiffre d'affaires qui, dans certains cas, peuvent être exigibles (revenus d'activité indépendantes, selon les cas), ne font pas partie du montant imposable, de même que les cotisations sociales. En revanche, les frais d'encaissement n'ont pas à être retranchés.

2 - Si le débiteur prend à sa charge la retenue à la source, l'avantage indirect ainsi procuré au bénéficiaire doit être ajouté au revenu servant de base à la retenue. Il en est de même lorsque le débiteur prend en charge les frais qui incombent normalement au bénéficiaire.

IV. Taux de la retenue à la source

528

Le taux de la retenue est fixé à **15 %**.

À compter du 1er janvier 2013, ce taux est porté à **75 %** (50 % de 2010 à 2012) pour les sommes, autres que les salaires, versées à des personnes **domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI, sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non-coopératif.

V. Paiement et obligations déclaratives de la retenue à la source

529

Conformément aux dispositions de l'article 1671 A du CGI, le débiteur de la retenue à la source prévue par l'article 182 A bis du CGI est tenu :

- d'opérer la retenue à la source sur les sommes qui y sont soumises **au moment où le paiement est effectué** ;

- **d'en verser le montant au service des impôts en charge du recouvrement compétent** (celui du lieu du domicile fiscal, du siège ou de l'établissement du débiteur en France ou, lorsque le débiteur n'a pas d'établissement en France, le service des impôts des non-résidents (CGI, ann. IV, art. 1 et 23 ter) au plus tard le 15 du mois suivant celui du paiement.

La retenue à la source prévue à l'article 182 A bis du CGI n'est ni opérée, ni versée au Trésor lorsque son montant n'excède pas 8 € par mois pour un même bénéficiaire des versements soumis à la retenue.

529-1

Le paiement doit être accompagné d'une déclaration ***n° 2494*** (CERFA n° 10325), accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires", en double exemplaire faisant apparaître outre l'identité et l'adresse du domicile fiscal ou du siège du bénéficiaire (adresse à l'étranger), le montant brut des sommes soumises à retenue à la source, le taux et le montant de la retenue.

Pour les professionnels, les versements passibles de la retenue à la source sur les revenus non salariaux doivent figurer sur la déclaration prévue par l'article 240 du CGI et l'article 241 du CGI (déclaration annuelle des commissions, honoraires et droits d'auteur). Cette déclaration doit indiquer, outre le montant brut des paiements soumis à retenue, celui des retenues effectuées (CGI, ann. III, art. 47).

Les sommes versées aux artistes et ayant le caractère de salaires doivent figurer sur la déclaration DADS 1 (CGI, art. 87, CGI, art. 87 A et CGI, art. 88).

VI. Imputation de la retenue à la source

530

Le montant de la retenue à la source s'impute soit sur le montant de l'impôt sur le revenu soit sur celui de l'impôt sur les sociétés.

1. Imputation sur le montant de l'impôt sur le revenu

a. Le débiteur a payé les rémunérations à l'artiste

1° Fraction de la retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu

L'article 182 A bis du CGI prévoit que les dispositions de l'alinéa 1er de l'article 197 B du CGI sont applicables pour la fraction de la rémunération qui n'excède pas annuellement la limite supérieure fixée aux III et IV de l'article 182 A du CGI.

La retenue à la source prélevée au taux de **15 % est libératoire** de l'impôt sur le revenu pour la **fraction n'excédant pas** la limite d'application du taux de 20 % prévue par l'article 182 A du CGI.

2° Sur la fraction non libérée

Seule la fraction de la rémunération excédentaire à cette limite fixée aux III et IV de l'article 182 A-du CGI qui a été soumise à la retenue à la source au taux de 15 % **est imposée au barème progressif**, avec les autres revenus de source française, mais dans les conditions prévues au a de l'article 197 A du CGI, c'est-à-dire avec application d'un taux minimum égal à 20 % (14,4 % dans les départements d'outre-mer).

Toutefois, l'article 197 A du CGI permet aussi au contribuable de justifier que le **taux moyen de l'impôt** résultant de l'application du barème à l'ensemble de ses revenus de source française et étrangère **est inférieur au taux minimum de 20 %** (14,4 %). Ce taux est alors appliqué à ses seuls revenus de source française.

b. Les rémunérations ont été payées à une personne interposée entre le débiteur et les artistes

1° Les dispositions de l'article 155 A du CGI s'appliquent

L'artiste est personnellement imposable sur la totalité de la rémunération payées à la personne interposée lorsque la personne interposée se trouve, en substance, dans l'une des trois conditions suivantes :

- l'artiste contrôle directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération ;

- l'artiste n'établit pas que cette personne exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ;

- la personne qui perçoit la rémunération est installée dans un État où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié.

2° Les dispositions de l'article 155 A du CGI ne sont pas applicables

Les artistes non-résidents n'y sont imposables que sur les rémunérations auxquelles ils ont personnellement droit à raison des prestations fournies ou utilisées en France.

2. Imputation sur le montant de l'impôt sur les sociétés

Lorsque le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source est imputable sur le montant de cet impôt éventuellement exigible à raison des revenus qui l'ont supportée (CGI, art.

219 quinquies).

Pour les redevables de l'impôt sur les sociétés, l'excédent de la retenue à la source, le cas échéant, n'est pas restitué.

VII. Restitution de l'excédent de retenue à la source

531

Les déclarations des revenus déposées par les contribuables non-résidents font l'objet d'une imposition avec, s'il y a lieu, application du taux minimum d'imposition prévu à l'article 197 A du CGI ou du taux moyen résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de leurs revenus de sources française et étrangère. Le cas échéant, ces contribuables peuvent demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source.

C. Retenue à la source sur la cession de titres réalisés par des non-domiciliés en France

(CGI, art. 182 A ter ; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30)

Depuis le 1er avril 2011, l'article 57 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a institué une retenue à la source pour les cessions de titres réalisés par des **personnes qui ne sont pas domiciliées en France**.

Précisions : Lorsqu'au cours de la même année :

- le bénéficiaire s'installe en France, il est soumis à la retenue à la source prévue à l'article 182 A ter du CGI à raison des gains pour lesquels le fait générateur est intervenu avant le transfert de son domicile en France ;

- le bénéficiaire transfère son domicile fiscal hors de France, il est soumis à la retenue à la source prévue à l'article 182 A ter à raison des gains pour lesquels le fait générateur est intervenu après le transfert de son domicile fiscal.

Bien entendu, le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions définies à l'article 167 du CGI à raison des gains pour lesquels le fait générateur est intervenu pendant la période au cours de laquelle son domicile fiscal est situé en France.

Les gains et avantages salariaux, de source française, provenant des dispositifs légaux ou non d'actionnariat salarié dont bénéficient des personnes domiciliées hors de France et résidentes des Etats ou territoires liés à la France par une convention fiscale au moment du fait générateur de la retenue ne sont imposables à l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, à la retenue à la source prévue à l'article 182 A ter du CGI en France que si la convention ne s'y oppose pas.

I. Champ d'application de la retenue

536

Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source les gains et avantages salariaux provenant de dispositifs légaux ou « innommés » d'actionnariat salarié **de source française :**

- options sur titres, actions gratuites, bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) ;

- attribution de titres à des conditions préférentielles en dehors de tout dispositif légal d'actionnariat salarié.

1. Avantages sur options sur titres et actions gratuites

Sont soumis à la retenue à la source, les avantages de source française, définis aux I des articles 80 bis et 80 quaterdecies du CGI, pour les options sur titres et les actions **gratuites attribuées** depuis le 28 septembre 2012, lors de la **cession des titres** correspondants lorsqu'ils sont réalisés par des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France.

Remarque : Auparavant, pour les options sur titres et les actions gratuites attribuées jusqu'au 27 septembre 2012, les avantages étaient définis au regard des articles 80 bis, I et 200 A , 6 bis du CGI au titre de l'année de cession.

2. Gains sur bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE)

Relèvent de la retenue à la source, les gains nets de cession de titres souscrits en exercice **de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise** mentionnés au I de l'article 163 bis G du CGI réalisés par les personnes **qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France** au titre de l'année de

ladite cession.

3. Gains sur levée d'options

Est soumis à la retenue à la source, l'avantage, de source française, correspondant à la différence définie au II de l'article 80 bis du CGI, lors de la levée des options pour les personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au titre de l'année de ladite levée.

4. Avantages salariaux

Sont soumis également à la retenue à la source, **les avantages salariaux**, de source française, offerts aux mêmes personnes sous forme d'attribution de titres à des conditions préférentielles, **notamment d'options sur titres ou d'attributions d'actions gratuites** qui ne répondent pas aux conditions prévues respectivement aux articles L. 225-177 à L. 225-186 et L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce.

Depuis le 28 septembre 2012, la retenue à la source est due lors de la **souscription ou l'acquisition** des titres.

Remarque : Jusqu'au 27 septembre 2012, la retenue à la source était due lors de la remise des titres.

II. Base et taux de la retenue à la source

537

Concernant la base :

1. Pour les options sur titres

L'assiette de la retenue à la source correspond à la fraction de source française de l'avantage défini au I de l'article 80 bis du CGI, ou gain de levée d'option, c'est-à-dire la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de la levée de l'option et le prix de souscription ou d'achat de l'action (prix d'exercice), diminuée, le cas échéant, du rabais excédentaire, qui est imposé lors de la levée des options selon les règles des traitements et salaires.

2. Pour les actions gratuites

L'assiette de la retenue à la source est constituée par la fraction de source française de l'avantage défini au 6 bis de l'article 200 A du CGI, c'est-à-dire par la valeur des actions à leur date d'acquisition définitive, nette le cas échéant de la participation symbolique exigée des bénéficiaires.

3. Pour les BSPCE

L'assiette de la retenue à la source est constituée par la fraction de source française du gain provenant de la cession de BSPCE défini à l'article 163 bis G du CGI, ou gain d'exercice des bons, c'est-à-dire la différence entre la valeur des titres au jour de l'exercice du bon et le prix d'acquisition du titre fixé lors de l'attribution du bon.

538

Concernant les taux :

4. Principe

a. Pour les options sur titres

Lorsque le gain net de cession de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise bénéficie du régime prévu au I de l'article 163 bis G du CGI, les taux de la retenue à la source correspondent à ceux prévus par ce régime.

Lorsque les actions issues d'options sur titres revêtent la forme nominative et demeurent indisponibles sans être données en location jusqu'à l'achèvement d'une période de quatre années à compter de la date d'attribution de l'option, le gain de levée d'options sur titres est imposé au taux proportionnel de 30 % pour la fraction annuelle du gain au plus égale à 152 500 € et au taux de 41 % au-delà.

Les taux précités de 30 % et 41 % sont respectivement réduits à 18 % et 30 % lorsque les titres sont conservés sous la forme nominative, sans être donnés en location, pendant une période supplémentaire minimale de deux ans suivant le délai d'indisponibilité de quatre ans.

Conformément au V de l'article 182 A ter du CGI, un taux spécifique de 50 % est applicable lorsque le bénéficiaire est domicilié dans un Etat non coopératif.

La retenue à la source est alors libératoire de l'impôt sur le revenu.

b. Pour les actions gratuites

Lorsque le délai de conservation prévu au I de l'article 80 quaterdecies du même code a été respecté, le gain provenant de l'acquisition d'actions gratuites est imposé au taux forfaitaire de 30 %.

c. Pour les BSPCE

Les gains provenant de la cession de titres souscrits en exercice de BSPCE sont assujettis au taux de 19 %. Ce taux est porté à 30 % si, au moment de la cession des titres, le bénéficiaire exerce ou a exercé son activité dans la société émettrice pendant moins de trois ans.

d. Pour les dispositifs innommés et les plans non qualifiés d'actionnariat salarié

L'assiette de la retenue pour les gains de source française provenant de dispositifs innommés et de plans non qualifiés correspond au montant net de l'avantage résultant de l'attribution préférentielle des titres. Ce montant est diminué de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 %. Aucune déduction au titre des frais réels et justifiés ne peut être pratiquée.

Les taux et les modalités de calcul de la retenue à la source sont ainsi ceux applicables aux salaires de source française versés à des personnes domiciliées hors de France (III de l'article 182 A du CGI ci-dessous) avec application des règles prévues au 2-b ci-dessous lorsque les avantages ou gains soumis à la retenue à la source sont réalisés par des personnes domiciliées dans un Etat ou un territoire non coopératif.

5. Exception

a. La retenue à la source est calculée en appliquant le tarif prévu au III de l'article 182 A du CGI dans les situations suivantes :

- en matière d'options sur titres, pour le rabais excédentaire éventuellement constaté et pour le gain de levée d'option lorsque le délai d'indisponibilité de quatre ans n'a pas été respecté ou, lorsque ce délai a été respecté, en cas d'option pour l'imposition à la retenue à la source selon les traitements et salaires ;

- en matière d'actions gratuites, pour le gain d'acquisition lorsque la période d'indisponibilité de deux ans n'a pas été respectée ou, lorsque ce délai a été respecté, en cas d'option pour l'imposition à la retenue à la source selon les traitements et salaires.

L'option pour le régime d'imposition des traitements et salaires, c'est-à-dire pour le tarif prévu au III de l'article 182 A du CGI, est effectuée par le contribuable auprès du redevable de la retenue avant le fait générateur de l'imposition à la retenue à la source (option « ex ante »). Une option « ex post » lors du dépôt l'année suivante de la déclaration d'impôt sur le revenu est également possible.

Le tarif prévu au III de l'article 182 A du CGI comporte trois tranches d'imposition à 0 %, 12 % ou 20 % qui s'appliquent au montant net de l'avantage imposable selon les règles des traitements et salaires. Les taux de 12 % et 20 % sont réduits à 8 et 14,4 % si l'activité a été exercée dans les départements d'Outre-mer.

b. Par dérogation, le taux de la retenue à la source est porté à 75 % à compter du 1er janvier 2013 (50 % du 1er mars 2010 au 31 décembre 2012) lorsque les avantages ou gains sont réalisés par des personnes domiciliées dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

III. Modalités pratiques

(BOI-IR-DOMIC-10-20-20-40)

539

Concernant l'imputation et la régularisation de la retenue à la source :

La retenue à la source est libératoire de l'impôt sur le revenu pour les gains provenant de dispositifs légaux d'actionnariat salarié imposés selon des règles spécifiques d'imposition autres que ceux issus de la levée d'options sur titres pour lesquels la retenue s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI.

En cas d'imposition selon les règles des traitements et salaires, de droit ou sur option, ou lorsque les régimes spécifiques d'imposition ne sont pas applicables, la retenue calculée conformément au tarif prévu au III de l'article 182 A du CGI (cf. n° 538 au 5-a ci-avant) est régularisée dans les conditions prévues à l'article 197 A du CGI et à l'article 197 B du CGI, conformément au 2 du III de l'article 182 A ter du CGI. Elle est libératoire de l'impôt sur le revenu pour la fraction nette imposable des gains qui n'excède pas la limite d'application du taux de 20 %. Lorsque les conditions d'assujettissement sont

remplies (notamment lorsque le bénéficiaire est rattaché à un régime français d'assurance maladie), les gains de source française provenant d'actions gratuites ou d'options sur titres réalisés par des personnes non domiciliées fiscalement en France sont passibles des contributions salariales.

Concernant le redevable, la déclaration et le paiement :

540

La retenue à la source **est acquittée par la personne qui effectue le versement** des sommes issues de la cession des titres dans les cas concernés ou qui constate l'avantage salarial ou assure **la remise** des titres, ou depuis le 28 septembre 2012, la souscription ou l'acquisition des titres.

Il peut donc s'agir de l'employeur du bénéficiaire s'il gère le plan en interne, de l'établissement teneur des comptes titres, de l'établissement auquel l'entreprise a dévolu la gestion de ses plans d'actionnariat salarié ou de celui dans lequel le salarié a transféré ses titres.

La retenue à la source est réalisée même si le débiteur est établi ou domicilié à l'étranger, elle est donc payée et déclarée à l'appui du modèle n° **2494 bis** (CERFA n° 14373), disponible sur internet sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaires". Ce formulaire précise notamment, pour le mois précédent, l'identité et le domicile fiscal des bénéficiaires, les taux applicables et les montants nets des gains soumis à la retenue à la source.

Le service des impôts compétent est selon les cas : celui du lieu du domicile fiscal, du siège ou de l'établissement du débiteur en France ou, lorsque le débiteur n'a pas d'établissement ou son domicile fiscal en France, le service des impôts des non-résidents.

541

L'absence ou l'insuffisance de retenue à la source et le défaut ou le retard dans le paiement de la retenue donnent lieu à l'application de l'intérêt de retard et des pénalités de droit commun prévues à l'article 1727 du CGI et à l'article 1731 du CGI.

De plus en application de l'article 1771 du CGI, toute personne, physique ou morale, qui n'a pas effectué dans les délais prescrits le versement des retenues opérées au titre de l'impôt sur le revenu, et notamment de la retenue à la source prévue à l'article 182 A ter du CGI, ou qui n'a effectué que des versements insuffisants est passible, si le retard excède un mois, de sanction pénale.

Ce défaut de versement de la retenue à la source prévue à l'article 182 A ter du CGI est puni, au maximum, d'une amende pénale de 9 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.

D. Retenue à la source sur certains revenus non-salariaux ou assimilés

(CGI, art. 182 B et 182 B bis ; BOI-IR-DOMIC-10-20-20-50)

545

Une retenue à la source portant sur certains revenus non salariaux ainsi que les salaires payés à raison des prestations sportives fournies ou utilisées en France est également exigible.

I. Champ d'application

1. Sommes ou produits soumis à la retenue

545-1

La retenue à la source s'applique :

a. Aux sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France

Il s'agit de celles versées pour rémunérer l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 du CGI (professions libérales proprement dites et toutes activités professionnelles relevant normalement de la catégorie des bénéfices-non-commerciaux).

b. Aux produits définis à l'article 92 du CGI

Ce sont les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur (que ces produits soient perçus par les écrivains, compositeurs ou inventeurs ou par leurs héritiers).

c. Aux produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales

Il s'agit des obtenteurs définis au sens des articles L. 623-1 à L. 623-35 du code de la propriété intellectuelle.

d. Aux produits de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés

Cette disposition a une portée beaucoup plus générale que celles mentionnées au 2 ci-dessus. En effet, s'agissant de la propriété industrielle, elle concerne tous les produits perçus au titre de la cession ou de la concession de licences d'exploitation des brevets, de la cession ou de la concession de marques de fabrique, de procédés, techniques ou formules de fabrication par les inventeurs, par leurs héritiers ou par toute autre personne physique ou morale.

e. Aux sommes payées en rémunération des prestations de toute nature

Ces prestations doivent être matériellement fournies ou effectivement utilisées en France.

f. Aux sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France, nonobstant les dispositions de l'article 182 A du CGI.

g. Aux sommes correspondant à des prestations artistiques fournies ou utilisées en France, nonobstant les dispositions de l'article 182 A du CGI

h. Aux sommes payées à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif (CGI, art. 182 B, III)

Il s'agit des sommes et produits mentionnés aux 1° et 2° ci-dessus qui sont payés à des personnes **domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Il en est de même pour les sommes, autres que les salaires, mentionnées au *e* et *f* ci-avant, qui sont **payées** à des personnes **domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non-coopératif.

Rappel. En règle générale, sont imposables par voie de retenue à la source les rémunérations afférentes :

- aux prestations fournies en France, c'est-à-dire celles qui y sont matériellement exécutées, quel que soit le lieu où ces prestations peuvent être considérées comme étant utilisées ;

- aux prestations effectivement utilisées en France quel que soit le lieu où ces prestations ont été fournies.

2. Sommes ou produits exonérés de la retenue

545-2

a. Cas de redevances exonérées de retenue à la source

Depuis le 1er janvier 2004, la retenue à la source n'est pas applicable aux redevances payées par une personne morale revêtant une des formes énumérées au premier alinéa du 1 de l'article 119 quater du CGI ou par un établissement stable à une personne morale qui est son associée ou à un établissement stable dépendant d'une personne morale qui est son associée.

Pour l'application du présent article, la qualité de personne morale associée d'une personne morale et de personne morale associée d'un établissement stable est reconnue conformément au deuxième et troisième alinéas du 1 de l'article 119 quater du CGI.

Les redevances concernées s'entendent des paiements de toute nature reçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret, ainsi que pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. Les paiements reçus pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit relatif à des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques sont considérés comme des redevances.

Cette exonération est soumise aux mêmes conditions et justifications que celles prévues à l'article 119 quater du CGI.

b. Cas de redevances soumises de la retenue à la source

545-3

L'exonération de retenue à la source ne s'applique pas lorsque les redevances payées bénéficient à

une personne morale ou à un établissement stable d'une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un plusieurs résidents d'États qui ne sont pas membres de l'Union européenne et si la chaîne de participations a comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage des dispositions citées au a ci-dessus.

Lorsqu'en raison des relations spéciales existant entre le payeur et le bénéficiaire effectif des redevances ou de celles que l'un et l'autre entretiennent avec un tiers, le montant des redevances excède le montant dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif en l'absence de telles relations, l'exonération ne s'applique qu'à ce dernier montant.

Les articles 46 quater-0 FB à 46 quater-0 FD de l'annexe III au CGI précisent les modalités d'application de ces dispositions.

II. Conditions d'application de la retenue

546

L'exigibilité de la retenue doit répondre à des conditions précises.

1. Le débiteur exerce une activité en France

Le **débiteur** des produits visés ci-dessus doit exercer une activité en France.

Les personnes physiques ou morales qui ont leur domicile fiscal ou leur siège hors de France et qui exercent une activité en France peuvent être invitées à désigner un représentant en France (CGI, art. 164 D et 223 quinquies A).

2. Le bénéficiaire ne dispose pas d'installation permanente en France

Les sommes doivent être payées à des bénéficiaires qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente.

La retenue à la source est applicable dans tous les cas, que le bénéficiaire soit une personne physique, une société ou une autre personne morale.

Lorsque les rémunérations sont payées à une personne interposée qui se trouve dans l'une des trois situations visées à l'article 155 A du CGI, la retenue à la source est exigible.

547

Il y a lieu de tenir compte conventions internationales en vigueur, qui prévoient, selon la nature des revenus en cause :

- soit l'exonération d'impôt en France. Dans ce cas, aucune retenue à la source n'est à effectuer par la partie versante ;

- soit une limitation du taux de la retenue à la source à appliquer ;

- soit l'application du taux de droit commun.

III. Base, taux et montant de la retenue

548

La **base** de la retenue à la source est constituée par **le montant brut** des **sommes versées hors taxes** sur le chiffre d'affaires à leur bénéficiaire. Aucune déduction n'est à pratiquer même à titre de frais professionnels.

Si le débiteur prend en charge la retenue à la source, l'avantage indirect ainsi procuré au bénéficiaire doit être ajouté au revenu servant de base à ladite retenue. Il en est de même, lorsque le débiteur prend en charge certains frais engagés par le bénéficiaire (frais de déplacement, notamment).

Le montant de la retenue est obtenu en appliquant à cette base le taux de 33,1/3 %. Lorsque la partie versante prend en charge la retenue, celle-ci est alors égale à la moitié de la somme effectivement payée au bénéficiaire.

Le taux est **ramené à 15 %** pour les rémunérations payées aux sportifs n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente .

À compter du 1er janvier 2013, le taux de la retenue à la source est porté à **75 %** (50 % du 1er mars 2010 au 31 décembre 2012) lorsque certaines sommes et produits **sont payés** à des personnes **domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI, (CGI, art. 182 B-III).

Précisions : Une clause de sauvegarde est prévue pour les seules sommes versées en contrepartie de prestations de services de toute nature et de prestations sportives fournies ou utilisées en France. Cette clause permet d'écarter l'application du taux majoré à la condition que le débiteur apporte la preuve que les sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif.

IV. Paiement, imputation, obligations déclaratives et sanctions de la retenue à la source

(CGI, art. 1671 A)

550

1. Paiement et déclaration de la retenue à la source

C'est le **débiteur des sommes versées**, quelle que soit sa qualité (simple particulier ou personne exerçant une activité professionnelle) **qui doit opérer** la retenue à la source :

- sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (CGI, art. 182 A) ;

- sur les sommes versées en contrepartie de prestations artistiques depuis le 1er janvier 2009 (CGI, art. 182 A bis) ;

- sur certains revenus non salariaux de source française (CGI, art. 182 B) ;

- sur les sommes ou produits payés dans un État ou territoire non-coopératif depuis le 1er mars 2010 ;

- sur les avantages ou gains, de source française, réalisés lors de la cession de titres depuis le 1er avril 2011 (CGI, art. 182 A ter).

Remarque : il est rappelé que la retenue à la source applicable aux traitements et salaires peut être exigée, alors même que le débiteur des revenus est domicilié ou établi à l'étranger.

551

Le versement de la remise de la retenue est effectuée par la personne qui l'a pratiquée.

Les retenues effectuées au cours d'un mois donné sur les sommes payées au cours dudit mois doivent être versées **dans les quinze premiers jours du mois** suivant1 au service des impôts du lieu du domicile ou du siège du débiteur ou au service des impôts des entreprises étrangères à la DRESG lorsque le débiteur n'a pas d'établissement en France.

Remarque : Les exploitants agricoles qui emploient des travailleurs saisonniers domiciliés à l'étranger sont autorisés à verser les retenues, afférentes aux paiements effectués au cours d'un trimestre, au plus tard le 10 du second mois du trimestre suivant.

En ce qui concerne le minimum de versement de **8 €** de la retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, sur les prestations artistiques, et sur les avantages et gains réalisés sur la cession de titres.

Le paiement doit être accompagné d'une déclaration n° **2494** (en double exemplaire) faisant apparaître l'identité et l'adresse du bénéficiaire ainsi que le montant brut des sommes soumises à la retenue, le taux et le montant de cette retenue. Les rémunérations payées aux sportifs ayant le caractère de salaires doivent figurer sur la déclaration annuelle des salaires (DADS 1) ou sur l' imprimé n° **2460**. Les imprimés n°s **2494** et **2460** sont accessibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

2. Sanctions applicables

552

Lorsque le débiteur n'a pas opéré la retenue à la source sur les sommes qu'il a versées ou a sciemment opéré une retenue insuffisante, il est alors passible des pénalités fiscales prévues par les articles 1727 et suiv. du CGI.

Si le débiteur a effectué la retenue à la source mais ne l'a pas reversée au service des impôts des entreprises, il est alors redevable de la retenue, sans préjudice de l'application éventuelle de pénalités fiscales et de sanctions pénales (CGI, art. 1771).

3. Imputation de la retenue

555

Le montant de la **retenue sur certains revenus non salariaux** (CGI, art. 182 B) s'impute sur l'impôt

sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le bénéficiaire à raison de ses revenus de source française. La retenue **n'est jamais restituable**.

555-1

Le taux de l'impôt sur le revenu ne peut être inférieur au minimum de 20 % (14,4 % dans les départements d'outre-mer) qui est prévu à l'article 197 A du CGI que si le contribuable justifie, conformément aux dispositions de cet article, que le taux d'imposition calculé en fonction de l'ensemble des revenus -de source française ou étrangère- de son foyer fiscal aurait été inférieur à 20 % (ou 14,4 %). C'est alors ce taux d'imposition qui s'applique (cf. BOI-IR-DOMIC-10-20-10).

556

Pour les sportifs exerçant dans un groupe qui n'a pas la personnalité morale chacun des membres du groupe peut imputer sur l'impôt sur le revenu dont il est personnellement redevable, la quote-part de la retenue à la source globale correspondant à sa rémunération personnelle.

Dans les cas de paiement des rémunérations à une personne (en principe une personne morale) interposée entre le débiteur et les sportifs au sens de l'article 155 A du CGI. Le sportif est alors personnellement imposable sur la totalité des rémunérations payées à la personne interposée si le sportif contrôle directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération, si le sportif n'établit pas que cette personne exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services, ou encore si la personne qui perçoit la rémunération est installée dans un État ou Territoire où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI. La personne interposée est néanmoins solidairement responsable du paiement de cet impôt.

Lorsque l'article 155 A du CGI n'est pas applicable, les sportifs qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France n'y sont imposables que sur les rémunérations auxquelles ils ont personnellement droit à raison des prestations fournies ou utilisées en France. La retenue à la source n'est bien entendu imputable qu'à raison du montant correspondant à ces rémunérations.

E. Retenues et prélèvements applicables sur les revenus et profits du patrimoine mobilier

(BOI-IR-DOMIC-10-20-20-60)

557

I. Concernant les revenus de capitaux mobiliers, les gains et profits divers

557-1

1. Retenue à la source sur les revenus distribués

Aux termes du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts (CGI), et sous réserve de l'application des conventions internationales, les revenus distribués par les sociétés françaises (dont le siège est situé en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer) passibles de l'impôt sur les sociétés et qui présentent le caractère de produits d'actions, de parts sociales ou de revenus assimilés font l'objet d'une retenue à la source au taux fixé à l'article 187 du CGI lorsqu'ils bénéficient à des **personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France** soit :

- 17 % pour les intérêts des obligations négociables (15 % pour les revenus visés au 1° de l'article 118 du CGI et afférents à des valeurs émises à compter du 1er janvier 1965 ainsi que pour les lots et primes de remboursement visés au 2° de l'article 118 du CGI et afférents à des valeurs émises à compter du 1er janvier 1986) ;

- 21 % pour les revenus de la nature de ceux éligibles à l'abattement prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI lorsqu'ils bénéficient à des personnes physiques qui ont leur domicile fiscal hors de France dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

- 30 % pour tous les autres revenus, étant précisé que les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui bénéficient de distributions mentionnées aux f bis et f ter du I de l'article 164 B du CGI peuvent demander le remboursement de l'excédent de la retenue à la source de 30 % lorsque cette retenue à la source excède la différence

entre, d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A du CGI à la somme des distributions précitées, réduites, le cas échéant, de l'abattement mentionné au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de l'article 197 A du CGI au titre de la même année et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues à ce même article 197 A du CGI sur ces autres revenus.

Une retenue à la source de 75 % est applicable pour les produits payés à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Précision : Echappent à la retenue à la source, les avances, prêts ou acomptes versés aux associés, les rémunérations ou distributions occultes, les répartitions faites sous le bénéfice de régimes spéciaux comportant la perception de taxes forfaitaires.

Dans les cas de rachat par la société française de ses propres titres et sous réserve des conventions internationales, lorsque les associés ou actionnaires ont leur domicile fiscal ou siège social hors de France, la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI est exigible sur la différence entre le prix de rachat des titres et le montant des apports compris dans les titres rachetés.

Précision : L'assiette de la retenue à la source est constituée de l'excédent du prix de rachat des titres sur le prix ou la valeur d'acquisition, si elle est supérieure au montant des apports, si les actionnaires non résidents justifient, auprès de la société qui procède au rachat de ses titres, du prix ou de la valeur d'acquisition des titres rachetés et si la société qui procède au rachat tient à la disposition de l'administration fiscale tout document de nature à justifier du prix ou de la valeur d'acquisition des titres rachetés aux associés ou actionnaires.

557-2

2. Prélèvement forfaitaire libératoire obligatoire sur les produits de placement à revenu fixe et sur les produits de bons ou contrats de capitalisation et contrats de même nature (art.125 A du CGI)

Les personnes physiques **fiscalement domiciliées en France** au sens de l'article 4 B du CGI qui bénéficient d'intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'Etat, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, ainsi que d'intérêts versés au titre des sommes mises à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel, **sont assujetties à un prélèvement** lorsque la personne qui assure le paiement de ces revenus est établie en France, qu'il s'agisse ou non du débiteur.

Le prélèvement ne s'applique pas aux intérêts et autres revenus exonérés d'impôt sur le revenu en application de l'article 157 du CGI. Pour le calcul de ce prélèvement, les revenus mentionnés sont retenus pour leur montant brut.

Le prélèvement est effectué par le débiteur ou par la personne qui assure le paiement des revenus.

Toutefois, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année, tel que défini au 1° du IV de l'article 1417 du CGI, est inférieur à 25 000 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et à 50 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune peuvent demander à être dispensées de ce prélèvement dans les conditions prévues à l'article 242 quater du CGI (attestation sur l'honneur indiquant que leur revenu fiscal de référence figurant sur l'avis d'imposition établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant le paiement des revenus mentionnés aux mêmes I est inférieur aux montants mentionnés au troisième alinéa du 1 du I de l'article 117 quater du CGI et au dernier alinéa du I de l'article 125 A du CGI).

Le taux du prélèvement est de :

- 24 % pour les produits d'obligations négociables et de titres participatifs (il s'agit des intérêts servis aux salariés sur les versements effectués dans les fonds salariaux , aux intérêts des plans d'épargne-logement ne bénéficiant pas de l'exonération mentionnée au 9° bis de l'article 157 du CGI et aux intérêts des comptes épargne d'assurance pour la forêt ne bénéficiant pas de l'exonération mentionnée au 23° du même article).

- 24 % pour les produits des titres de créances négociables sur un marché réglementé en application d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés.

- 24 % pour les produits des bons du Trésor sur formules, des bons d'épargne des PTT ou de la Poste, des bons de la caisse nationale du crédit agricole, des bons de caisse du crédit mutuel, des bons à cinq ans du crédit foncier de France, des bons émis par les groupements régionaux d'épargne et de prévoyance, des bons de la caisse nationale de l'énergie et des bons de caisse des établissements de crédit, sous réserve que ces titres aient été émis avant la date d'entrée en vigueur de la loi de finances pour 1980 (n° 80-30 du 18 janvier 1980), ainsi que les produits des autres placements ;

- 24 % pour les produits des bons et titres émis à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 et avant le 1er janvier 1998 lorsque le bénéficiaire des intérêts autorise l'établissement payeur, au moment du paiement, à communiquer son identité et son domicile fiscal à l'administration fiscale (42 % lorsque cette condition n'est pas remplie) ;

- 24 % pour les produits des parts émises par les fonds communs de créances ainsi que pour le boni de liquidation.

- 24 % pour les produits des bons et titres énumérés au 2° émis à compter du 1er janvier 1998 lorsque le souscripteur et le bénéficiaire, s'il est différent, ont autorisé, lors de la souscription, l'établissement auprès duquel les bons ou titres ont été souscrits à communiquer leur identité et leur domicile fiscal à l'administration fiscale et à condition que le bon ou titre n'ait pas été cédé, 60 % lorsque l'une de ces conditions n'est pas remplie mais 5 % pour les revenus des produits d'épargne soumis obligatoirement au prélèvement au profit d'un organisme « solidaire » mentionné au 1 de l'article 200 du CGI.

Un prélèvement de 75 % est obligatoirement applicable sur les revenus et produits dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés hors de France, dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, sauf si le débiteur démontre que les opérations auxquelles correspondent ces revenus et produits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un État ou territoire non coopératif ».

Le prélèvement est effectué par le débiteur ou par la personne qui assure le paiement des revenus.

Le prélèvement s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

Les prélèvements évoqués ci-avant de 5 %, 42 %, 60 % et 75 % libèrent les revenus auxquels ils s'appliquent de l'impôt sur le revenu.

Le caractère libératoire du prélèvement ne peut être invoqué pour les produits qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession non commerciale.

557-3

3. Prélèvement sur les plus-values de cession de droits sociaux

Aux termes de l'article 244 bis C du CGI et sous réserve des dispositions de l'article 244 bis B du CGI, les dispositions de l'article 150-0 A du CGI ne s'appliquent pas aux plus-values réalisées à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux effectuées par les personnes qui ne sont **pas fiscalement domiciliées en France** au sens de l'article 4 B du CGI, ou dont le siège social est situé hors de France, lorsque l'**associé ou l'actionnaire, non-résident** détient une **participation non substantielle** de la société française qui procède au rachat de ses propres titres.

Ainsi les personnes qui ne sont pas domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI et qui ont détenu, à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession, directement ou indirectement, avec leur groupe familial (conjoint, ascendants et descendants), plus de 25 % des droits aux bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France sont en revanche imposables en France lors de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux concernés.

La plus-value qui est déterminée selon les modalités prévues à l'article 150-0 A du CGI et suivants donne lieu au paiement de l'impôt qui est acquitté sous la forme d'un prélèvement au taux prévu au 2 de l'article 200 A du CGI, lors de l'enregistrement de l'acte ou, à défaut d'enregistrement, dans le mois suivant la cession (éventuellement sous la responsabilité d'un représentant désigné comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires).

En revanche ces gains sont imposés au taux forfaitaire de 75 %, par dérogation au taux prévu au 2 de l'article 200 A du CGI et, quel que soit le pourcentage des droits détenus dans les bénéfices de la société concernée, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes domiciliées dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

F. Prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents

(BOI-IR-DOMIC-10-20-20-70)

558

Sous réserve des conventions internationales, les plus-values immobilières de source française sont soumises à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu au taux de 33,33 % mentionné au 1 du I de l'article 244 bis A du code général des impôts (CGI)et au I de l'article 219 du CGI lorsqu'elles sont

réalisées par :

- des personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ;

- des personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France ;

- des sociétés ou groupements dont le siège social est situé en France et qui relèvent de l'article 8 du CGI à l'article 8 ter du CGI, au prorata des droits détenus par des associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France ;

- des fonds de placement immobiliers mentionnés à l'article 239 nonies du CGI, au prorata des parts détenues par des porteurs qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège est situé hors de France.

> **Remarque** : Cette disposition n'est pas applicable aux cessions d'immeubles réalisées par des personnes physiques ou morales ou des organismes qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale à laquelle ces immeubles sont affectés (les immeubles doivent être inscrits, selon le cas, au bilan ou au tableau des immobilisations établis pour la détermination du résultat imposable de cette entreprise ou de cette profession).
>
> Les organisations internationales, les Etats étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces Etats sont exonérés de ce prélèvement.

En revanche les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés et les porteurs de parts, personnes physiques, de fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies du CGI, résidents d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sont soumis au prélèvement selon le taux de 19 % fixé au premier alinéa de l'article 200 B du CGI.

Lorsque le prélèvement est dû par une personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés, les plus-values sont déterminées par différence entre, d'une part, le prix de cession du bien et, d'autre part, son prix d'acquisition, diminué pour les immeubles bâtis d'une somme égale à 2 % de son montant par année entière de détention.

Le taux est porté à 75 % lorsque les plus-values sont réalisées par ces mêmes personnes ou organismes lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

L'impôt est acquitté lors de l'enregistrement de l'acte ou, à défaut d'enregistrement, dans le mois suivant la cession, sous la responsabilité éventuelle d'un représentant désigné comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

> **Précisions** :
>
> 1 - L'impôt dû au titre des cessions que réalise un fonds de placement immobilier est acquitté pour le compte des porteurs au service des impôts des entreprises du lieu du siège social du dépositaire du fonds de placement immobilier et par celui-ci, dans un délai de dix jours à compter de la date de mise en paiement mentionnée à l'article L. 214-82 du CoMoFi des plus-values distribuées aux porteurs afférentes à ces cessions.
>
> 2 - L'impôt dû au titre des cessions de parts que réalise un porteur de parts de fonds de placement immobilier est acquitté pour le compte de ce porteur au service des impôts des entreprises du lieu du siège social de l'établissement payeur et par celui-ci, dans un délai d'un mois à compter de la cession.

Le prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu et s'impute, le cas échéant, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable à raison de cette plus-value au titre de l'année de sa réalisation. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué aux personnes morales résidentes d'un Etat de l'Union européenne ou d'un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et n'étant pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

Chapitre 3 : Établissement de l'imposition du contribuable non-résident

(BOI-IR-DOMIC-10-20-30)

A. Déclaration

I. Lieu d'imposition et délai de déclaration

570

Les contribuables domiciliés hors de France, qui disposent de revenus de source française ou d'une ou plusieurs habitations en France, doivent souscrire une déclaration d'ensemble de leurs revenus en principe au service des impôts des non-résidents (SIPNR), 10 rue du Centre TSA 10010, 93465 Noisy-Le-Grand cedex et dans les délais suivants :

Lieu du domicile des contribuables (y compris les télédéclarants)	Date d'expiration du délai pour les revenus 2013 déclarés en 2014
Europe et pays du littoral méditerranéen, Amérique du Nord et Afrique	30 juin
Amérique centrale, Amérique du Sud, Asie (sauf pays du littoral méditerranéen), Océanie et tous autres pays non visés ci-dessus	15 juillet

Remarques :

1 - La première année du transfert de domicile à l'étranger, le contribuable doit souscrire sa déclaration auprès du service des impôts territorialement compétent pour son ancien domicile en France.

2 - Les personnes physiques qui résident habituellement dans la Principauté de Monaco, qu'elles soient ou non fiscalement domiciliées en France, sont tenues d'accomplir leurs obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu au service des impôts de Menton.

Les personnes physiques, dont le domicile fiscal est situé ou est réputé se situer en France et qui exercent une activité professionnelle dans la Principauté de Monaco, déposent également les déclarations spéciales prévues par les articles 53 A (déclaration des résultats BIC) et 97 (déclaration des BNC) du CGI auprès de ce service (CGI, ann. IV, art. 121 Z quinquies).

571

Celle-ci doit mentionner, pour l'année considérée, les éléments nécessaires à l'établissement de leur imposition, c'est-à-dire :

- les renseignements relatifs à l'identité, la situation et les charges de famille du contribuable ;

- la valeur locative de l'habitation dont il dispose en France à quelque titre que ce soit ;

- et, éventuellement, les différents revenus de source française (la déclaration d'ensemble doit être accompagnée des déclarations spéciales ou annexes nécessaires).

Le contribuable doit faire état, non seulement de ses revenus propres et de la valeur locative de l'habitation dont il dispose en France, mais encore des revenus de source française réalisés par les personnes à sa charge qui ne font pas l'objet d'une imposition distincte.

En l'absence de déclaration, les intéressés peuvent être taxés d'office.

572

Les personnes physiques exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur domicile fiscal peuvent être invitées par le service des impôts à désigner, dans un délai de 90 jours à compter de la réception de cette demande, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt (CGI, art. 164 D).

Remarque : Il en est de même pour les agents de l'État, exerçant leurs fonctions ou chargés de mission dans un pays étranger, qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Cette règle ne s'applique pas aux contribuables qui perçoivent seulement des pensions ou des revenus mobiliers de source française.

En cas de refus ou à défaut de réponse dans le délai fixé par l'administration, les personnes concernées sont susceptibles d'être taxées d'office à l'impôt sur le revenu (LPF, art. L. 72).

572-1

La cession ou la cessation d'une entreprise industrielle ou commerciale, d'une exploitation agricole, de même que la cessation ou le transfert d'une profession non commerciale entraîne l'imposition

immédiate des bénéfices non encore taxés (CGI, art. 201 à 203) sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que le contribuable est ou non domicilié en France.

En cas de décès du contribuable, domicilié hors de France mais qui disposait d'une habitation dans notre pays, l'impôt doit être établi au nom du défunt à raison de la fraction de revenu forfaitaire correspondant à la période antérieure au décès, à moins bien entendu, que le défunt n'ait disposé, pour la même période, de revenus de source française atteignant un chiffre plus élevé, ou ne soit pas taxable pour un autre motif à raison de cette base forfaitaire. Toutefois, les revenus dont la disposition résulte du décès du contribuable ou que ce dernier a acquis sans en avoir la disposition avant son décès pourront faire l'objet d'une imposition distincte -toujours au nom du défunt- lorsqu'ils ne devaient échoir normalement qu'au cours d'une année postérieure à celle du décès.

Il résulte des dispositions de l'article 167 du CGI que les règles prévues à l'égard des contribuables qui **transfèrent leur domicile à l'étranger** s'appliquent également dans le cas d'abandon de toute résidence en France. Ces derniers contribuables doivent donc faire l'objet, au titre de l'année de cet abandon, d'une imposition distincte établie à raison du plus élevé des deux chiffres suivants :

- montant du forfait prévu à l'article 164 C du CGI et réduit prorata temporis (si ce forfait est applicable) ;

- montant des revenus de source française dont l'intéressé a eu la disposition ou qu'il a acquis entre le 1er anvier et la date de l'abandon de toute résidence en France.

Le contribuable doit fournir, dans les mêmes conditions qu'en cas de transfert de domicile à l'étranger, une déclaration comportant les éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition.

B. Calcul de l'impôt

I. Contribuables imposés en fonction de leurs revenus de source française

(CGI, art. 197 A, a)

573

L'impôt est calculé en faisant application des règles de droit commun prévues aux 1 et 2 du I de l'article 197 du CGI.

Il est donc fait application du **barème progressif** de l'impôt sur le revenu et du **système du quotient familial.**

Précision :Le système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (BOI-IR-LIQ-20-30-20) s'applique aux revenus exceptionnels ou différés perçus par les contribuables non domiciliés en France et imposés sur leurs revenus de source française selon le barème progressif fixé au 1 de l'article 197 du CGI.

573-1

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, le montant de l'impôt ne peut être inférieur à **20 %** du revenu net imposable ou à **14,4 %** pour les revenus ayant leur source dans les départements d'outre-mer.

573-2

Toutefois, lorsque les contribuables non-résidents justifient que le taux moyen de l'impôt résultant de l'application du barème progressif à l'ensemble de leurs revenus mondiaux serait inférieur au taux minimum, ce taux moyen inférieur est alors appliqué à leurs seuls revenus de source française.

Dans cette hypothèse, l'administration fiscale procède alors directement à la liquidation de l'impôt dû sur la base du taux moyen inférieur.

573-3

Si les intéressés ont leur domicile fiscal dans un pays ayant signé une convention fiscale avec la France, le taux moyen ne s'applique qu'aux seuls revenus imposables en France en vertu de la convention.

573-4

Remarques :

1. La retenue à la source pratiquée en application des articles 182 A, 182 A bis, 182 A ter et 182 B du CGI peut

s'imputer sur le montant de l'impôt, dans les conditions exposées ci-dessus.

2. **Jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2011**, dans un but de simplification et afin d'alléger la charge des contribuables les plus modestes, il avait été décidé de ne pas procéder à l'établissement des impositions effectuées en application des taux minima lorsque les cotisations correspondantes n'excédaient pas 305 €.

II. Contribuables taxés en fonction de la valeur locative de l'habitation

(CGI, art. 197 A, b)

576

Le revenu imposable correspondant à trois fois la valeur locative de l'habitation est taxé dans les conditions prévues à l'article 197 du CGI (barème progressif et quotient familial) sans qu'il y ait lieu de faire application d'un taux minimum d'imposition.

576-1

Les retenues pratiquées peuvent être imputées dans les conditions exposées ci-dessus.(cf. n^{os} 555 et suiv.). Leur excédent éventuel ne peut jamais être restitué.

Titre 2 : Acquisition d'un domicile en France ou transfert hors de France

(CGI, art. 166, 167 et 167 bis ; BOI-IR-DOMIC-20)

577

Les contribuables domiciliés en France sont soumis à l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus, qu'ils soient de source française ou non. Mais, les intéressés ne sont tenus à l'obligation fiscale illimitée que pour la période au cours de laquelle ils ont en France leur domicile.

En application de ce principe, les articles 166 et 167 du CGI fixent les règles d'imposition en cas de transfert de domicile entre la France et l'étranger.

Remarque : Par ailleurs, seuls les revenus (exonérés en France) réalisés ou devenus disponibles pendant la période de domiciliation en France sont pris en compte pour calculer le taux d'imposition effectif des revenus imposables de l'année du transfert.

577-1

Pour rappel : En matière d'impôt sur le revenu, la France s'entend de la France continentale, des îles du littoral et de la Corse et des départements d'outre-mer (BOI-IR-CHAMP-10). Les précisions ci-après sont donc également valables en cas de transfert de domicile entre la France, ainsi définie, et une collectivité d'outre-mer de la République française.

Des dispositions particulières sont toutefois prévues pour les membres des expéditions françaises dans le territoire des Terres australes et antarctiques françaises (TAAF) (BOI-RSA-GEO-30). En outre, ces règles s'appliquent, pour les transferts de domicile vers Saint-Barthélémy ou Saint-Martin, sous réserve des dispositions de l'article LO. 6214-4 du code général des collectivités territoriales (CGCT) et de l'article LO. 6314-4 du CGCT qui prévoient notamment une condition de résidence minimale de cinq ans pour pouvoir être considéré comme domicilié fiscalement dans ces territoires.

Chapitre 1 : Année de l'acquisition d'un domicile en France

(CGI, art. 166)

577-2

Pour la période antérieure à l'année de l'acquisition d'un domicile en France, l'intéressé pouvait déjà être imposable en France s'il y disposait d'une ou plusieurs habitations (art. 164 C du CGI) ou en

qualité de bénéficiaire de revenus de source française (CGI, art. 164 B ou en qualité de "non-résidents Schumacker", arrêt du 14 février 1995 de la Cour de Justice de l'Union Européenne - affaire C-279-93 et n° 590, cf. également les BOI-IR-DOMIC-10-10 et BOI-IR-DOMIC-40).

En toute hypothèse, une seule imposition doit être établie au titre de l'année de l'acquisition du domicile en France ; cette imposition regroupe les revenus imposables au titre de chacune des périodes considérées.

Cela étant, quatre situations sont à envisager exposées ci-après aux A à D :

A. Contribuable non-imposable en France avant d'y établir son domicile

578

Le contribuable est alors imposable d'après l'ensemble des revenus, de source française ou non, qu'il a réalisés ou dont il a eu la disposition depuis la date de son arrivée en France.

Il en est ainsi quel que soit le pays où l'intéressé était domicilié antérieurement à son établissement en France : État étranger ou collectivité française d'outre-mer.

B. Contribuable disposant d'une habitation en France avant d'y établir son domicile

578-1

Le contribuable est imposable d'après un revenu global constitué par la somme des éléments suivants :

- pour la période antérieure au transfert : soit le forfait fixé d'après la valeur locative de la ou des habitations que le contribuable possédait en France pendant cette période **réduite prorata temporis** (toutefois cf. n° 511), soit le montant des revenus de source française dont l'intéressé a disposé au cours de la période considérée si ce montant est supérieur à ce forfait ;

> **Précisions** : Il est rappelé que cette imposition forfaitaire ne s'applique pas certains cas exposés au BOI-IR-DOMIC-10-20-10; et les modalités d'imposition des personnes imposables en France, en vertu de l'article 164 C du CGI, parce qu'elles disposent d'une ou plusieurs habitations (BOI-IR-DOMIC-10-10) sont également précisées au BOI-IR-DOMIC-10-20-10 précité.

- pour la période postérieure au transfert : total des revenus de source française ou étrangère dont le contribuable a disposé, depuis la date du transfert jusqu'à la fin de l'année.

C. Contribuable percevant ou réalisant des bénéfices ou des revenus en France avant d'y établir son domicile

578-2

Le revenu imposable est constitué par la somme des éléments suivants :

- pour la période antérieure au transfert : montant des revenus de source française dont l'intéressé a disposé (CGI, art.164 B) ;

- pour la période postérieure au transfert : total des revenus réels dont le contribuable a eu la disposition ou qu'il a réalisés depuis cette date jusqu'à la fin de l'année, que ces revenus proviennent de sources situées ou non en France.

D. Contribuable imposable suivant la règle du taux effectif

(BOI-IR-LIQ-20-30-30)

578-3

En cas de transfert du domicile fiscal de l'étranger en France, les dispositions prévues pour les personnes domiciliées ne sont applicables qu'aux revenus de la période de domiciliation en France.

Par suite, seuls les revenus (exonérés en France) réalisés ou devenus disponibles pendant cette période de domiciliation en France sont susceptibles d'être pris en compte pour calculer le taux

d'imposition effectif des revenus imposables de l'année du transfert.

Précisions : Il faut, en principe, se référer à la date à laquelle le revenu est devenu disponible lorsque celui-ci entre dans l'une des catégories suivantes : salaires, pensions, rentes viagères, revenus de capitaux mobiliers, revenus fonciers, bénéfices non commerciaux, rémunérations de dirigeants de sociétés visées à l'article 62 du CGI. Pour les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices agricoles et les plus-values, c'est au contraire la date de réalisation du revenu qui doit être retenue (sur ces notions de disponibilité et de réalisation, BOI-IR-BASE-10-10-10-30 et BOI-IR-BASE-10-10-10-40).

Chapitre 2 : Année du transfert de domicile hors de France

(CGI, art. 167 et 167 bis)

A. Transfert de domicile à l'étranger

579

I. Contribuable non-passible de l'impôt sur le revenu postérieurement au transfert de son domicile à l'étranger

579-1

La base d'imposition doit comprendre pour l'année du transfert les revenus dont l'intéressé a disposé jusqu'à la date de son départ, les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices agricoles, taxables selon un régime de bénéfice réel, qu'il a réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé, les revenus qu'il a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son départ, ainsi que les revenus dont l'imposition avait été différée. Il en est ainsi de la fraction imposable de l'indemnité de départ à la retraite définie à l'article 163 A du CGI.

Pour les revenus évalués forfaitairement, le montant du forfait annuel est réduit suivant la durée de la période écoulée entre le 1er janvier et la date du départ. Toutefois, en ce qui concerne les bénéfices agricoles déterminés selon le régime du forfait.

Il est rappelé que l'obligation de souscrire une déclaration provisoire des revenus **2042** disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires». dis dans les trente jours précédant le transfert de leur domicile hors de France, est supprimée pour les contribuables qui s'expatrient depuis le 1er janvier 2005.

Pour le recouvrement, cf. Livre Recouvrement, n° 7600 et suiv.

II. Contribuable passible de l'impôt sur le revenu postérieurement au transfert de son domicile à l'étranger

579-2

Le revenu imposable au titre de l'année du transfert du domicile est constitué par la somme des éléments suivants :

- période antérieure au transfert : montant des revenus déterminés selon les dispositions de chaque catégorie de revenus ;

- période postérieure au transfert : lorsque le contribuable a en France une ou plusieurs habitations, il est imposable pour la période considérée sur un revenu égal soit au forfait de trois fois la valeur locative de la ou des habitations (réduit **prorata temporis**) [cf. toutefois n° 511], si l'imposition forfaitaire est applicable, soit au montant des revenus de source française dont il a eu la disposition ou qu'il a réalisés au cours de cette période, s'il est supérieur au forfait (réduit **prorata temporis**).

Dans le cas d'un contribuable qui n'a plus d'habitation en France, l'imposition porte sur les bénéfices et revenus qu'il a perçus ou réalisés en France au cours de la même période.

Il est rappelé que pour les contribuables qui transfèrent leur domicile hors de France depuis le 1er janvier 2005, l'obligation de souscription d'une déclaration provisoire est supprimée.

Pour le recouvrement, cf. Livre Recouvrement, n° 7600 et suiv.

III. Contribuable imposable suivant la règle du taux effectif

579-3

En cas de transfert du domicile fiscal de France à l'étranger, les dispositions prévues pour les personnes domiciliées ne sont applicables qu'aux revenus de la période de domiciliation en France.

IV. Contribuable disposant de plus-values mobilières latentes

(CGI, art. 167 bis)

579-4

L'article 48 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a rétabli l'imposition des contribuables fiscalement domiciliés en France lors du **transfert de leur domicile fiscal hors de France** au titre des plus-values mobilières latentes.

Les articles 18 et 22 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ainsi que l'article 10 de la loi de finances pour 2013 apportent des modifications.

Ce dispositif est présenté au Livre RPPM, cf. n^{os} 1510 et suiv.

B. Transfert de domicile dans une collectivité d'outre-mer (COM)

580

Conformément aux règles de territorialité exposées au n° 577-1, le contribuable, qui transfère son domicile dans une COM doit normalement souscrire, l'année suivant celle de ce transfert, dans les délais spéciaux accordés aux contribuables domiciliés hors de France, une déclaration comprenant tous les éléments nécessaires à la détermination de son revenu imposable pour l'année entière, c'est-à-dire :

- période antérieure au transfert de domicile : montant des revenus dont le contribuable a disposé ou qu'il a réalisés jusqu'à la date de ce transfert, à l'exclusion de ceux qu'il a acquis avant cette date sans en avoir la disposition ;

- période postérieure : le revenu imposable résultant des seuls revenus de source française ou, éventuellement du forfait de trois fois la valeur locative (réduit **prorata temporis**) s'il est supérieur.

581

L'année suivant celle du départ à l'étranger, les contribuables doivent déposer deux déclarations des revenus perçus pendant l'année entière :

- une déclaration d'ensemble n°**2042** (et éventuellement une déclaration n° **2042-C** comportant l'ensemble des revenus perçus avant le départ à l'étranger ;

- et, le cas échéant, une déclaration annexe n° **2042-NR** (comportant les revenus de source française perçus après le départ à l'étranger (IR - Différents formulaires de la déclaration d'ensemble des revenus, BOI-ANNX-000007).

Les formulaires n°**2042, 2042-C** et **2042-NR** sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la page "Recherche de formulaires".

Précisions : Pour obtenir le bénéfice de l'exonération codifié au deuxième alinéa de l'article 164 C du CGI (BOI-IR-DOMIC-10-20-10), les contribuables doivent joindre, à la déclaration de revenu qu'ils doivent souscrire au titre de la période comprise entre le 1er janvier et le jour du transfert du domicile fiscal hors de France, un document établi sur papier libre :

- précisant l'adresse de la ou des habitations dont ils conservent la disposition en France durant la période de leur expatriation ;

- accompagné de justifications établissant que le transfert du domicile fiscal est motivé par des impératifs d'ordre professionnel. Il pourra s'agir, par exemple, pour les salariés d'une copie du contrat de travail ou de tout autre document de nature à justifier l'exercice à titre principal d'une activité professionnelle dans le pays ou territoire concerné.

Chapitre 3 : Contribuable transférant son domicile dans la principauté de Monaco

(BOI-IR-DOMIC-20)

582

Les contribuables de nationalité française transférant leur domicile à Monaco ne sont pas concernés par les dispositions de l'article 167 du CGI, ils restent imposés au titre de l'année du transfert comme pour les années postérieures, dans les mêmes conditions que s'ils avaient conservé leur domicile ou leur résidence en France (Convention franco-monégasque du 18 mai 1963, art. 7).

La Cour administrative d'appel de Marseille, arrêt du 1er septembre 2009 n° 06MA02917, a estimé que le 1 de l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963 n'était applicable qu'aux personnes ayant procédé au transfert de leur domicile à Monaco.

Consécutivement à cet arrêt, l'administration exclut du champ d'application du 1 de l'article 7 de la convention déjà citée les personnes nées à Monaco avant le 29 décembre 1995 et possédant à leur naissance à la fois la nationalité française et une nationalité étrangère dès lors qu'elles respectent certaines conditions prévues.

En revanche, lorsqu'un contribuable de nationalité française antérieurement domicilié dans un État étranger établit son domicile à Monaco, il est, à compter du jour de cet établissement, assujetti à l'impôt sur le revenu en France dans les mêmes conditions que s'il avait établi son domicile en France. Il doit donc souscrire en France, au début de l'année suivant celle du transfert, une déclaration comprenant :

- d'une part, les revenus de toute nature et de toute origine perçus ou réalisés depuis la date de son installation à Monaco ;

- d'autre part, le cas échéant, les éléments nécessaires à son imposition dans les conditions définies à l'article 164 B du CGI ou à l'article 164 C du CGI (BOI-IR-DOMIC-10-10).

Le service des impôts de Menton est chargé de suivre les impositions de ces contribuables.

Titre 3 : Contribuables prêtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France

(CGI, art. 155 A ; BOI-IR-DOMIC-30)

584

Les sommes destinées à rémunérer les prestations de services de certaines personnes peuvent ne pas être versées directement à leurs véritables bénéficiaires, mais à une personne physique ou morale domiciliée ou établie dans des pays ayant des régimes fiscaux privilégiés et chargée en apparence de fournir les services des intéressés. Cette pratique a pour conséquence de soustraire à l'application de l'impôt français la majeure partie des rémunérations en cause.

Afin de remédier à cet abus, la loi prévoit que les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France, en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France, sont imposables au nom de ces dernières :

- soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;

- soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;

- soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A du CGI.

Ces dispositions sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France.

La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend.

Les sommes encaissées par le bénéficiaire sont imposées en France au nom du prestataire de services dans la catégorie de revenus (Traitements et salaires, BNC, BIC) correspondant à la nature de l'activité exercée.

Pour plus de précisions sur le dispositif applicable en fonction de la nature de la prestation et des règles de territorialité applicable, la détermination du revenu imposable et les modalités de recouvrement, il convient de se reporter au BOI-IR-DOMIC-30.

Remarque : Le Conseil d'Etat a ainsi jugé que les dispositions du I de l'article 155 A du CGI sont compatibles avec le principe européen de liberté d'établissement, dès lors qu'elles visent uniquement l'imposition des services essentiellement rendus par une personne établie ou domiciliée en France et ne trouvant aucune contrepartie réelle dans une intervention propre d'une personne établie ou domiciliée hors de France (CE, arrêt du 20 mars 2013, 9e et 10e s-s, n°346642, ECLI:FR:CESSR:2013;346642.20130320).

Titre 4 : Situation des non-résidents dits « schumacker »

(BOI-IR-DOMIC-40)

590

Par un arrêt du 14 février 1995 affaire C-279-93 Schumacker, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a jugé que les États membres, qui sont fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'État concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds.

Les non-résidents concernés, dits non-résidents « Schumacker », sont assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France, au sens du droit interne, mais restent tenus à une obligation fiscale limitée, au sens des conventions internationales.

Les non-résidents « Schumacker » sont assimilés aux contribuables domiciliés fiscalement en France en droit interne aux conditions suivantes.

Cette assimilation est présumée, lorsque :

- le non-résident « Schumacker » est **domicilié** dans un autre État membre de l'Union européenne, ou dans un État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

- les **revenus de source française** du non-résident concerné sont supérieurs ou égaux à **75 %** de son revenu mondial imposable, conformément à la recommandation de la Commission européenne, du 21 décembre 1993, relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un État membre autre que celui de leur résidence (supérieurs ou égaux à 50 % dans les conditions exposées au I-B du BOI-IR-DOMIC-40);

- le non-résident « Schumacker » **ne bénéficie pas de mécanismes suffisants de nature à minorer** l'imposition dans l'État de résidence, en fonction de sa situation personnelle et familiale, en raison de la faiblesse des revenus imposables dans ce même État.

590-1

Les règles de détermination et de calcul de l'impôt sur le revenu sont en principe celles applicables aux contribuables domiciliés fiscalement en France. Ils sont donc soumis à une obligation fiscale illimitée sur leurs revenus de source française et étrangère.

Néanmoins pour plus de précisions sur les dispositions relatives aux non-résidents « Schumacker », il convient de se reporter au BOI-IR-DOMIC-40.

Partie 10 : Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus

(CGI, art. 223 sexies ; BOI-IR-CHR)

599

Dans un contexte de réduction des déficits publics et de redressement des finances publiques, le législateur a souhaité demander un effort exceptionnel aux foyers fiscaux les plus aisés disposant de «hauts revenus» en les soumettant à une contribution prenant comme base de calcul le revenu fiscal de référence. Ces dispositions sont applicables **depuis l'imposition des revenus de l'année 2011**.

A. Champ d'application

600

Il est institué à la charge des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu, y compris s'ils en sont exonérés, une **contribution sur le revenu fiscal de référence du foyer fiscal**, tel que défini au 1° du IV de l'article 1417 du CGI sans qu'il soit fait application des règles de quotient définies à l'article 163-0 A du CGI.

La contribution **est calculée** en appliquant un taux de :

- **3 %** à la fraction de revenu fiscal de référence **supérieure à 250 000 € et inférieure ou égale à 500 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction de revenu fiscal de référence s**upérieure à 500 000 € et inférieure ou égale à 1 000 000 €** pour les contribuables soumis à imposition commune ;

- **4 %** à la fraction de revenu fiscal de référence **supérieure à 500 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à la fraction de revenu fiscal de référence **supérieure à 1 000 000 €** pour les contribuables soumis à imposition commune.

600-1

Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions sont imposables à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus les contribuables domiciliés fiscalement en France, et les contribuables domiciliés fiscalement hors de France mais passibles de l'impôt sur le revenu en France et qui disposent de revenus de source française entrant dans la composition du revenu fiscal de référence. Néanmoins pour ces derniers, le revenu fiscal de référence ne comprend pas les revenus de source étrangère qui sont exclus du champ d'application de l'impôt sur le revenu en application de l'article 4 A du CGI.

B. Conditions d'application

601

Toutefois si, au titre de l'année d'imposition à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, le revenu fiscal de référence du contribuable **est supérieur ou égal à une fois et demie la moyenne des revenus fiscaux de référence des deux années précédentes**, la **fraction du revenu** fiscal de l'année d'imposition supérieure à cette moyenne **est divisée par deux**, puis le montant ainsi obtenu **est ajouté** à cette même moyenne. La cotisation supplémentaire ainsi obtenue est alors **multipliée par deux.**

Cette disposition **est applicable** aux contribuables dont le revenu fiscal de référence au titre de l'année précédant celle de l'imposition **n'a pas excédé 250 000 €** pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés **et 500 000 €** pour les contribuables soumis à imposition commune.

Elle est applicable aux contribuables qui ont été passibles de l'impôt sur le revenu au titre des deux années précédant celle de l'imposition pour plus de la moitié de leurs revenus de source française ou étrangère de même nature que ceux entrant dans la composition du revenu fiscal de référence.

601-2

Un mécanisme de quotient ou lissage est également prévu en présence de revenus qualifiés d'exceptionnels en raison de leur montant dans les conditions exposées au II-B et III-B du BOI-IR-

CHR.

C. Modalités d'application en cas de modification de la situation de famille

602

En cas de modification de la situation de famille du contribuable au cours de l'année d'imposition ou des deux années précédentes, les revenus fiscaux de référence concernés sont ceux :

- du couple et des foyers fiscaux auxquels les conjoints ou les partenaires ont appartenu au cours des années mentionnées ci-dessus en cas d'union. Toutefois, en cas d'option au titre de l'année d'établissement de la contribution pour l'imposition séparée définie à l'alinéa 2 du 5 de l'article 6 du CGI, les dispositions mentionnées au deuxième tiret ci-dessous s'applique ;

- du contribuable et des foyers fiscaux auxquels le contribuable passible de la contribution a appartenu au cours des années susmentionnées en cas de divorce, séparation ou décès.

Ce dispositif est subordonné au dépôt d'une réclamation comprenant les informations nécessaires au calcul de la moyenne calculée selon les modalités ainsi précisées.

D. Détermination du revenu fiscal de référence

603

Pour le calcul de la moyenne, le revenu fiscal de référence déterminé au titre des années 2009 et 2010 s'entend de celui défini au 1° du V de l'article 1417 du CGI.

Il s'entend de celui défini ci-dessus pour les revenus fiscaux de référence déterminés à compter de 2011.

E. Déclaration, contrôle, contentieux

604

La contribution est contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu. En revanche elle ne peut donner lieu à acompte provisionnel ni à paiement par mensualisation. Son montant est mentionné sur l'avis d'impôt sur le revenu et s'ajoute en général au solde à payer (dernière échéance).

Les réclamations sont adressées au service des impôts dans le délai prévu aux articles R. 196-1 et R. 196-3 du LPF.

Elles sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière d'impôt sur le revenu.

Remarque :Pour l'établissement de la contribution due au titre des revenus de 2011, les contribuables peuvent demander auprès de leur service des impôts, par voie de réclamation, le dégrèvement de la fraction de contribution qui a été calculée sans tenir compte de l'incidence des conventions internationales destinées à éliminer les doubles impositions et/ou sans exclure du montant du revenu fiscal de référence le montant de l'abattement pour durée de détention des dirigeants partant à la retraite prévu à l'article 150-0 D ter du CGI.

Livre II: Revenus salariaux et assimilés

Introduction

Le livre II Revenus salariaux et assimilés expose les dispositions relatives à la catégorie des revenus des traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

Ce livre II est composé de **six parties.**

Respectivement, elles traitent :

- du champ d'application des traitements et salaires, (première partie, n° 700 et suiv.);

- des régimes territoriaux particuliers (deuxième partie, n° 740 et suiv.);

- de la base d'imposition (troisième partie, n° 70 et suiv.);

- des pensions et rentes viagères (quatrième partie, n° 900 et suiv.);

- de l'épargne salariale et actionnariat salarial (cinquième partie, n° 1024 et suiv.);

- et des rémunérations allouées aux gérants et aux associés de certaines sociétés (sixième partie, n° 1070 et suiv.).

Enfin, en annexe figurent les tableaux qui retracent les évaluations forfaitaires des avantages en nature, les allocations forfaitaires pour frais d'emploi et le barème kilométrique des véhicules pour le calcul des frais réels.

Remarque :

Les dispositions de ce présent livre II intitulé Revenus salariaux et assimilés étaient précédemment traités dans l'édition 2013 du Précis de Fiscalité au Livre I Fiscalité directe des personnes.

Partie 1 : Champ d'application des traitements, salaires et revenus assimilés

(CGI, art. 79 et suiv.; BOI-RSA-CHAMP)

700

Le champ d'application de l'impôt recouvre non seulement les salaires proprement dits, mais aussi les rémunérations assimilées et diverses indemnités.

Titre 1 : Définition des revenus imposables

(BOI-RSA-CHAMP-10)

701

Entrent dans la catégorie des traitements et salaires :

- les rémunérations versées à des personnes placées dans un état de subordination envers leur employeur ;

- les rémunérations allouées aux titulaires d'un statut particulier ;

- les traitements publics et privés ;

- les revenus assimilés à des salaires par le code général des impôts.

Par ailleurs, certains revenus sont déterminés suivant les règles applicables aux traitements et salaires sans entrer toutefois dans le champ d'application de cette catégorie.

Chapitre 1 : Rémunérations versées aux personnes placées dans un état de subordination

(BOI-RSA-CHAMP-10-10)

702

En principe, doivent être rangés dans la catégorie des traitements et salaires, les revenus professionnels perçus par les contribuables qui possèdent la qualité de salarié, c'est-à-dire par tous ceux qui sont liés à un employeur par un contrat de travail, écrit ou tacite.

Celui-ci se définit comme une convention par laquelle une personne, le salarié, s'engage à mettre son activité à la disposition d'une autre, l'employeur, sous la subordination de laquelle elle se place, moyennant une rémunération, généralement appelée salaire.

Ces principes s'appliquent notamment dans les cas particuliers suivants :

703

- les **honoraires perçus par les médecins** dans leur activité professionnelle présentent, normalement, le caractère de revenus non commerciaux. **Toutefois,** relèvent de la catégorie des traitements et salaires les rémunérations qui leur sont allouées par certaines collectivités ou entreprises, lorsque les intéressés se trouvent placés, à l'égard de celles-ci, dans un état de subordination. Tel est le cas, par exemple, des médecins du travail, des médecins chargés par les établissements scolaires de la surveillance médicale des élèves, des médecins des hôpitaux publics et centres hospitaliers, des médecins consultants des dispensaires de l'assistance publique et de la mutualité maternelle, ou encore, des médecins membres des commissions médicales des permis de conduire.

Tel est également le cas des rémunérations perçues par les médecins membres des équipes techniques des commissions techniques d'orientation et de reclassement professionnel (COTOREP) instituées en application de la législation prévue par le code du travail, dont les fonctions sont fixées par les dispositions réglementaires du même code, pour la participation de ces médecins aux réunions de travail de l'équipe technique.

Remarque : Ces dispositions ne s'appliquent pas aux spécialistes extérieurs à l'équipe technique auxquels il peut être fait appel.

704

- les **honoraires perçus par les vétérinaires** constituent des profits imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Mais, les rémunérations allouées aux vétérinaires chargés du contrôle de la salubrité des viandes dans les abattoirs municipaux ou à ceux qui effectuent des inspections aux frontières, aux bureaux des douanes ou des aéroports sont passibles de l'impôt dans la catégorie des traitements et salaires.

704-1

- sans préjudice du régime social applicable, la **part de rémunération versée** en application des dispositions du code du travail **aux sportifs professionnels** et correspondant à **l'exploitation de l'image collective de l'équipe** est imposable à l'impôt sur le revenu. Cette part de rémunération, dont le versement s'inscrit dans le cadre du contrat de travail, est imposable selon les règles de droit commun des traitements et salaires et soumise aux prélèvements sociaux (CSG, CRDS, etc...) au titre

des revenus d'activité.

Chapitre 2 : Rémunérations des titulaires d'un statut particulier

(BOI-RSA-CHAMP-10-20)

Certaines professions ou activités sont régies par des dispositions particulières du code du travail.

A. Artistes du spectacle

705

Aux termes de l'article L. 7121-2 du code du travail, sont considérés comme artistes du spectacle, notamment l'artiste lyrique, l'artiste dramatique, l'artiste chorégraphique, l'artiste de variétés, le musicien, le chansonnier, l'artiste de complément, le chef d'orchestre, l'arrangeur-orchestrateur et, pour l'exécution matérielle de sa conception artistique, le metteur en scène.

Les artistes du spectacle doivent être regardés comme des salariés dès lors qu'une personne physique ou morale s'assure leur concours moyennant rémunération et qu'ils n'exercent pas leur activité dans des conditions impliquant leur inscription au registre du commerce et des sociétés.

> **Remarque** : Les artistes du spectacle peuvent bénéficier d'une imposition étalée dans les conditions et selon les modalités de l'article 100 bis du CGI.

Toutefois, entrent dans la catégorie des bénéfices non commerciaux les redevances versées à l'artiste par l'employeur ou tout autre utilisateur à l'occasion de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement de son interprétation, exécution ou présentation, dès lors que la présence physique de l'artiste n'est plus requise pour exploiter cet enregistrement et que ces redevances résultent du produit de la vente ou de l'exploitation dudit enregistrement.

Cette disposition ne s'applique, dans le cadre d'un contrat conclu depuis le 1er janvier 1986 entre un **artiste-interprète et un producteur pour la réalisation d'une œuvre audiovisuelle**, qu'à la fraction de la rémunération versée en application du contrat excédant les bases fixées par la convention collective ou par l'accord spécifique conclu dans chaque secteur d'activité entre les organisations de salariés et d'employeurs représentatives de la profession. Cette règle s'applique notamment aux rémunérations versées à un artiste-interprète pour toute utilisation secondaire d'une émission de télévision à la réalisation de laquelle il a participé (rediffusion, cession, etc...).

B. Journalistes

706

Les rémunérations perçues par les journalistes professionnels relèvent de la catégorie des traitements et salaires, qu'ils soient rétribués au mois, lorsqu'ils travaillent à temps complet à la rédaction d'un journal, ou à la « pige », lorsqu'ils collaborent à différentes entreprises de presse.

Le journaliste professionnel est celui qui a pour occupation principale, régulière et rétribuée, l'exercice de sa profession dans une ou plusieurs publications quotidiennes ou périodiques ou dans une ou plusieurs agences de presse et qui en tire le principal de ses ressources (Code du travail, art. L. 7111-3). Il est titulaire d'une carte d'identité professionnelle et la convention qui le lie à l'entreprise de presse est présumée être un contrat de travail.

En ce qui concerne les autres collaborateurs occasionnels de journaux ou revues, il est fait application des règles de droit commun : les rémunérations perçues pour leur collaboration sont considérées comme des salaires, sur le plan fiscal, dès lors qu'il existe un véritable lien de subordination entre les intéressés et la direction du journal. Dans le cas inverse, il s'agit de recettes non commerciales.

C. Voyageurs, représentants, placiers

707

Ont la qualité de salariés, quand bien même utiliseraient-ils le concours de plusieurs salariés :

I. Représentants statutaires

Il s'agit de ceux dont le contrat répond aux conditions posées par le titre 1er du livre III de la septième partie du code du travail.

D'une manière générale, ces représentants sont ceux qui :

- travaillent pour le compte d'un ou plusieurs employeurs ;

- exercent en fait d'une façon exclusive et constante leur profession de représentant.

> **Remarque** : Parmi les personnes se livrant simultanément à une activité de représentant et à une autre activité, seules peuvent prétendre au maintien du statut professionnel de VRP pour l'ensemble de leurs activités, les personnes qui, conjointement à l'exercice de la profession de représentant, se livrent accessoirement à d'autres activités pour le compte de leur employeur.

- ne font effectivement aucune opération commerciale pour leur compte personnel ;

- sont liés à leurs employeurs par des engagements déterminant la nature des prestations de services ou des marchandises offertes à la vente ou à l'achat, la région dans laquelle ils doivent exercer leur activité ou les catégories de clients qu'ils sont chargés de visiter, le taux des rémunérations.

Les intéressés sont généralement titulaires d'une carte d'identité professionnelle de représentants.

II. Représentants dont le contrat ne remplit pas toutes les conditions fixées par le statut particulier

Il s'agit de ceux qui sont dans un état de subordination de fait à l'égard de leur employeur.

Lorsque les représentants sont liés à plusieurs employeurs, la qualité de salarié doit être appréciée relativement à chaque employeur.

Pour les indemnités versées en cas de licenciement, cf. n^{os} 723 et suiv.

> **Remarque** : les sommes perçues par les représentants qui n'entrent pas dans une de ces deux catégories (représentants mandataires) ainsi que par les agents commerciaux sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

D. Professions diverses

708

Constituent des salaires, les rémunérations perçues par :

• les **apprentis** (sur leurs modalités d'imposition, cf. n^{o} 734-3);

• le **personnel des entreprises de travail temporaire** (les indemnités de précarité d'emploi et de congés payés sont imposables) ;

• les **gérants dépositaires**, qui exploitent un dépôt, pour le compte d'un tiers, en qualité de véritable préposé, ce qui suppose l'existence d'un lien de subordination entre eux et les entreprises contractantes.

> **Remarque :** À ce titre, la qualité de gérant dépositaire salarié est notamment reconnue aux vendeurs détaillants de billets de la Française des jeux, aux bibliothécaires des gares et aux tenanciers des kiosques à journaux de province ;

• les assistants et assistantes maternels (cf. n^{o} 783) ;

• les **stagiaires de la formation professionnelle**, qu'il s'agisse des rémunérations allouées par l'État ou des indemnités versées par les entreprises d'accueil (exemples: rémunérations allouées aux bénéficiaires de stages et aux titulaires de contrats de travail dans le cadre de la formation en alternance, indemnité versée par le maître-exploitant au jeune agriculteur effectuant un stage de six mois préalable à son installation) ;

• les **aidants familiaux salariés**, voir RES N° 2007/26 au BOI-BNC-CHAMP-10-30-10 au I-B-1.

Chapitre 3 : Traitements publics et privés

(BOI-RSA-CHAMP-10-30)

Les dispositions de l'article 79 du CGI font entrer dans le champ d'application de l'impôt non seulement les salaires proprement dits versés payés en exécution d'un contrat de travail, mais aussi les indemnités, émoluments et traitements, tant publics que privés, quelle que soit, par ailleurs, la situation de leurs bénéficiaires au regard de la législation du travail ou de la législation sociale.

Sont donc imposables dans la catégorie des traitements et salaires :

A. Revenus ayant pour source des fonds publics

709

Ce sont les revenus ayant leur source dans les rémunérations payées par l'État, les régions, les départements, les communes et les établissements publics aux titulaires de charges, fonctions ou emplois rétribués sur des fonds publics.

Tel est le cas des rémunérations payées sur la dotation des pouvoirs publics, des rémunérations versées aux fonctionnaires titulaires ou aux agents auxiliaires, temporaires, contractuels, stagiaires, ou au personnel des entreprises publiques ; sous certaines conditions, des indemnités perçues par les titulaires de fonctions électives (assemblée nationale, sénat, assemblée des communautés européennes), les membres du conseil constitutionnel et les membres du conseil économique et social ; des indemnités, émoluments, vacations ou allocations servis aux membres de certaines institutions (membres de l'Institut, par exemple).

Précision : Toutefois, lorsqu'un membre du Conseil économique et social fait abandon de sa rémunération à l'organisation syndicale ou professionnelle qu'il représente et qui l'a désigné, cette rémunération n'est pas soumise à l'impôt à son nom.

En ce qui concerne les vacations et allocations versées aux conseillers prud'hommes.

Pour celles versées aux membres des chambres de métiers et de l'artisanat des chambres d'agriculture ou des chambres de commerce et d'industrie (sont concernées les assemblées permanentes, chambres de région, régionales ou départementales), cf. BOI-RSA-CHAMP-10-10-20.

Remarque :

Deux arrêtés du 12 mai 2011, publiés au JO du 21 mai, retracent notamment les indemnités de fonction et les vacations dont peuvent disposer les membres des chambres de métiers et de l'artisanat.

710

La doctrine et la jurisprudence considèrent que relèvent également de la catégorie des traitements et salaires :

- les vacations perçues par les **commissaires de police** lors des inhumations, des exhumations, des saisies et expulsions ;

- jusqu'au 30 juin 2011, la **solde de réserve perçue** par les **officiers généraux du cadre de réserve** ou par les **officiers généraux de la gendarmerie nationale** qui, eu égard aux obligations des intéressés, restent à la disposition du ministre de la défense ou celui de l'intérieur, doit être regardée comme la contrepartie de l'exercice effectif d'une fonction.

  • Depuis le 1er juillet 2011, de nouvelles dispositions s'appliquent. Les officiers généraux admis en deuxième section et âgés de moins de soixante-sept ans perçoivent une solde de réserve qui est toujours imposable selon les règles applicables aux traitements et salaires.
  • En revanche, les officiers généraux admis en deuxième section et âgés de soixante-sept ans et plus perçoivent une pension militaire de retraite imposable selon les règles applicables aux pensions de retraite qui comportent un plafonnement différent de l'abattement de 10 %. Ce nouveau dispositif s'applique aux pensions prenant effet depuis le 1er juillet 2011. Toutefois, les officiers âgés de plus de soixante-sept ans au 1er juillet 2011 ne sont pas concernés et continuent de percevoir une solde de réserve imposable dans la catégorie des traitements et salaires ;

- les sommes perçues par les **pilotes des ports maritimes** ;

- les allocations d'année préparatoire à l'institut universitaire de formation des maîtres et les allocations d'institut universitaire de formation des maîtres créées par le décret n° 91-586 du 24 juin 1991 et versées aux étudiants qui se destinent à une carrière d'enseignant ;

- **l'indemnité mensuelle de séjour** (« living monthly allowance ») ainsi que l'indemnité d'exploration de carrière (« career exploratory allowance ») versées aux chercheurs dans le cadre des actions Marie Curie ;

- lorsqu'elles ne bénéficient pas de l'exonération visée au n° 734-11, les sommes versées **à des**

étudiants en rémunération de leurs travaux (étudiants hospitaliers, étudiants affectés à des travaux de recherches effectués auprès de laboratoires, dans le cadre de contrats passés entre les universités et des entreprises, par exemple).

B. Revenus ayant pour origine l'exercice de certaines fonctions privées

711

Tel est, notamment, le cas des rémunérations de **certains dirigeants de sociétés**. Ont ainsi le caractère de traitement :

- dans les sociétés anonymes de type classique, les jetons de présence spéciaux, ainsi que le traitement, les participations et avantages divers attribués à titre de rétribution de leurs fonctions, au président du conseil d'administration, au directeur général et à l'administrateur provisoirement délégué ;

- dans les sociétés anonymes de type nouveau, les rémunérations allouées aux membres du directoire ;

- dans les sociétés à responsabilité limitée, les rémunérations perçues par les **gérants minoritaires**, qu'ils soient ou non associés et par les associés non gérants. En revanche, les rémunérations allouées aux gérants majoritaires relèvent de la catégorie définie à l'article 62 du CGI.

> **Précision** : Les vacations ou indemnités pour perte de gain ou de salaire et les indemnités pour préparation de réunion perçues par les administrateurs (salariés ou non) des organismes de sécurité sociale (CANAM, caisses de sécurité sociale, mutualité sociale agricole et caisses de retraite) sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires. Cependant, les remboursements et indemnités pour frais de transport et de séjour ainsi que l'indemnité forfaitaire représentative de frais peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu prévue au 1° de l'article 81 du CGI.

Chapitre 4 : Revenus considérés comme des salaires ou déterminés comme en matière de traitements et salaires par la loi

(BOI-RSA-CHAMP-10-40 et BOI-RSA-CHAMP-10-50)

A. Revenus considérés comme des salaires en vertu d'une disposition législative expresse

Sur le plan fiscal, ce sont les gains réalisés dans l'exercice de leur profession ou dans des situations de préjudice.

Sont concernés :

I. Artisans-pêcheurs

712

Les artisans-pêcheurs, ainsi que, lorsqu'ils sont embarqués, le ou les pêcheurs associés d'une société de pêche artisanale, telle que définie au I de l'article 21 de la loi n° 97-1051 du 18 novembre 1997 d'orientation sur la pêche maritime et les cultures marines et soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI, pour les revenus correspondant aux rémunérations dites « à la part » qui leur reviennent au titre de leur travail personnel (CGI, art. 34).

Il est admis que ces revenus bénéficient de l'exonération partielle désormais prévue au II de l'article 81 A du CGI dans les mêmes conditions que pour les marins pêcheurs.

II. Travailleurs à domicile

713

Les travailleurs à domicile répondant à la définition donnée par les articles L. 7412-1, art. L. 7412-2 et

art. L. 7413-2 du code du travail (CGI, art. 80, al. 1er). La qualité de travailleur à domicile au sens de ces dispositions est reconnue aux personnes qui exécutent, moyennant une rémunération forfaitaire et avec des concours limités, un travail pour le compte d'un ou plusieurs établissements industriels, artisanaux ou non, commerciaux ou agricoles (de quelque nature que soient les établissements, qu'ils soient publics ou privés, laïques ou religieux, même s'ils ont un caractère d'enseignement professionnel ou de bienfaisance), qui leur est confié soit directement, soit par un intermédiaire.

Précision : **Concours autorisés**. Les intéressés doivent travailler soit seuls, soit avec leur conjoint ou avec leurs enfants à charge au sens fixé par les articles L. 313-3 et art. R. 313-12 du code de la sécurité sociale (enfants de moins de 16 ans, enfants de moins de 18 ans placés en apprentissage, enfants de moins de 20 ans qui poursuivent leurs études ou qui sont, par suite d'infirmités ou de maladies chroniques, dans l'impossibilité permanente de se livrer à un travail salarié), ou avec un auxiliaire.

III. Gérants non salariés

714

Les gérants non salariés des succursales de maisons d'alimentation de détail ou des coopératives de consommation (CGI, art. 80, al. 2).

IV. Dirigeants d'organismes non lucratif

714-1

De même, sont également imposées comme des traitements et salaires, les **rémunérations perçues par les dirigeants d'organismes sans but lucratif**, lorsque le versement des rémunérations s'effectue dans le respect des conditions prévues par les troisième à dixième alinéas du d du 1° du 7 de l'article 261 du CGI (CGI, art. 80, al. 3).

V. Accueillants familiaux

714-2

Conformément aux articles L. 442-1 et art. L. 443-10 du code de l'action sociale et des familles, les rémunérations journalières des services rendus et les indemnités mentionnées au 1° et 2° de l'article L. 442-1 et au 1° de l'article L. 443-10 du code de l'action sociale et des familles perçues par les accueillants familiaux obéissent au même régime fiscal et de cotisations sociales que les salaires (CGI, art. 80 octies).

VI. Conjoints des exploitants ou des associés

715

La rémunération du **conjoint de l'exploitant ou de l'associé d'une société de personnes** est rattachée à la catégorie des traitements et salaires **dans la mesure où il est déductible** du revenu professionnel et a donné lieu au versement des cotisations sociales (CGI, art. 154).

VII. Indemnités pour préjudice moral

715-1

Enfin, depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, sont également imposées comme des traitements et salaires les **indemnités**, au-delà d'un million d'euros, **perçues au titre du préjudice moral fixées par décision de justice** (CGI, art. 80).

B. Revenus déterminés comme en matière de traitements et salaires

716

Pour être soumis à l'impôt certains revenus sont déterminés comme en matière de traitements et salaires, mais entrent toujours dans le champ d'application de l'impôt au titre de leur catégorie d'origine.

Ce rattachement à la catégorie des traitements et salaires n'a donc d'incidence pour les intéressés qu'au niveau de l'assiette de l'impôt.

Sont limitativement concernés :

I. Agents généraux d'assurance

Ce sont sous certaines conditions, les profits tirés de l'exercice de leur activité par les **agents généraux d'assurances** et leurs sous-agents.

II. Auteurs des œuvres de l'esprit

Il s'agit des **produits de droits d'auteur perçus** par les auteurs des œuvres de l'esprit mentionnés à l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle, lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers.

III. Associés d'exploitations agricoles

C'est l'intéressement aux résultats perçu par les **associés d'exploitations agricoles** en application du 2° de l'article L. 321-7 du code rural et de la pêche maritime (CGI, art. 77 A).

IV. Fonctionnaires, chercheurs

Il s'agit du **revenu perçu**,depuis le 1er janvier 2009, par les fonctionnaires qui sont autorisés à apportés leur concours scientifique à une entreprise qui assure la valorisation de leurs travaux au titre de l'article L. 413-8 du code de la recherche (CGI, art. 93, I bis).

Titre 2 : Éléments du revenu imposable

Chapitre 1 : Rémunérations principales

A. Allouées aux personnes en activité

(BOI-RSA-CHAMP-20-10)

718

Le mode de calcul ou l'appellation de la rémunération principale (traitements, soldes, appointements, salaires, gages, indemnités, émoluments, vacations, etc...) est sans influence sur la qualification fiscale. C'est ainsi, par exemple, que sont imposables au titre de l'article 79 du CGI les éléments suivants.

I. Les commissions

Les **commissions**, calculées généralement en proportion du chiffre de recettes réalisées, sont imposables dès lors qu'elles sont perçues dans l'exercice d'une profession salariée.

II. Les pourboires

Les **pourboires** sont soumis à l'impôt sur le revenu, qu'ils soient remis à l'intéressé directement par le client ou par l'intermédiaire de l'employeur.

III. Les sommes perçues par les parlementaires nationaux

Sont imposables **l'indemnité parlementaire** définie à l'article 1er de l'ordonnance n° 58-1210 du 13 décembre 1958, ainsi que **l'indemnité de résidence** et, le cas échéant, **le supplément familial de traitement** payés aux membres du Parlement.

Depuis le 1er janvier 1993, ces indemnités sont imposables pour leur montant total selon les règles de droit commun applicables aux traitements et salaires (CGI, art. 80 undecies).

IV. Les sommes perçues par les parlementaires européens

Les indemnités prévues à l'article 1er de la loi n° 79-563 du 6 juillet 1979 relative à l'indemnité des représentants du Parlement européen sont imposables à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 80 undecies).

V. Les sommes perçues par le Président de la République, le Premier ministre et les autres membres du gouvernement

Le traitement brut mensuel et l'indemnité de résidence perçus par le Président de la République, le Premier ministre et les autres membres du gouvernement sont imposables selon les règles applicables aux traitements et salaires.

Ces dispositions s'appliquent également à l'indemnité perçue par les anciens membres du gouvernement pendant les 6 mois suivants la cessation de leurs fonctions gouvernementales pour la fraction égale à la somme du traitement brut mensuel et de l'indemnité de résidence (CGI, art. 80 undecies A).

VI. Les indemnités de fonction des élus locaux

Depuis le 1er janvier 1993, l'indemnité de fonction perçue par l'élu local, définie dans le code général des collectivités territoriales et au titre III modifié de la loi n° 92-108 du 3 février 1992, **est soumise à une retenue à la source libératoire** de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 204-0 bis).

Toutefois, tout élu local peut opter pour l'imposition de ses indemnités de fonction à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires, dans les conditions fixées aux 1° et 2° du III de l'article 204-0 bis du CGI.

Pour les titulaires de mandats locaux nouvellement élus l'année de leur élection, des dispositions sont prévues.

Lorsque l'élu local opte pour l'assujettissement de ses indemnités de fonction à l'impôt sur le revenu, les frais liés à l'exercice de son mandat électif sont pris en compte selon le régime de droit commun des frais professionnels applicable dans la catégorie des traitements et salaires, défini au 3° de l'article 83 du CGI (déduction forfaitaire de 10 % ou, sur option, déduction des frais professionnels réels et justifiés). Il est précisé que la fraction représentative de frais d'emploi définie au I de l'article 204-0 bis du CGI, bénéficie de la présomption irréfragable d'utilisation conforme à son objet posée par le second alinéa du 1° de l'article 81 du CGI, cf. n° 728-4.

VII. La participation et l'intéressement des salariés

Pour la participation et l'intéressement des salariés, cf. Livre II Revenus salariaux et assimilés, Partie épargne salariale et actionnariat salarié, cf. n^{os} 1025 et suiv.

Remarque : du 1er octobre 2007 au 31 décembre 2012, la rémunération des heures supplémentaires (salariés à temps plein) ou complémentaires (salariés à temps partiel) était exonérée d'impôt sur le revenu dans les conditions prévues.

B. Allouées aux salariés privés d'emploi

(BOI-RSA-CHAMP-20-20)

719

Les salariés involontairement privés d'emploi, totalement ou partiellement, ont droit à un revenu de remplacement imposable, en principe, dans les conditions fixées pour les salaires.

I. Chômage total

Sous réserve du cas des salariés qui relèvent d'une convention du FNE ou du dispositif visé par la loi n° 96-126 du 21 février 1996, (cf. ci-après, n° 720), les régimes d'indemnisation comportent notamment :

- au titre du régime d'assurance : l'allocation d'aide au retour à l'emploi ;

Remarque : Cette allocation a remplacé l'allocation unique dégressive et l'allocation chômeurs âgés dans la convention du 1er janvier 2001.

- au titre du régime de solidarité : l'allocation d'insertion, l'allocation de solidarité spécifique ;

- l'allocation complémentaire visée à l'article L. 5425-2 du code du travail.

II. Chômage partiel

Il s'agit de l'allocation spécifique, des indemnités complémentaires conventionnelles et de l'allocation complémentaire destinée à garantir le SMIC.

III. Aide exceptionnelle versée par le « pôle emploi »

L'aide exceptionnelle versée, sous certaines conditions, par le « Pôle emploi » est imposable à l'impôt sur le revenu au titre de l'article 79 du CGI.

Cette aide exceptionnelle concerne les demandeurs d'emploi, immédiatement disponibles et sans activité professionnelle, qui ont épuisé leurs droits à l'assurance chômage, entre le 1er janvier et le 31 décembre 2010, et qui ne peuvent prétendre au bénéfice d'une allocation de solidarité, du revenu de solidarité active, du revenu minimum d'insertion, de l'allocation de parent isolé ou d'une allocation spécifique d'indemnisation du chômage au titre de la solidarité nationale.

C. Allouées aux préretraités

(BOI-RSA-CHAMP-20-20)

720

Sont imposables les allocations perçues au titre des différents régimes :

I. Préretraite totale FNE ou préretraite-licenciement

Il s'agit d'allocations spéciales.

II. Préretraite progressive

Il s'agit de l'allocation spéciale de préretraite progressive (emploi à temps partiel dans le cadre d'une convention du FNE).

III. Préretraite totale dans le cadre du dispositif visé par la loi n° 96-126 du 21 février 1996

Il s'agit de l'allocation de remplacement du fonds paritaire d'intervention en faveur de l'emploi (ARPE ; cessation anticipée d'activité en contrepartie d'embauche).

IV. Préretraite amiante

L'allocation de cessation anticipée d'activité versée par les caisses régionales d'assurance maladie en application du I de l'article 41 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 1999 ainsi que l'allocation de cessation anticipée d'activité versée par la caisse générale de prévoyance des marins en faveur des marins exposés ou ayant été exposés à l'amiante (CGI, art. 81, 33°).

V. Préretraite d'entreprise (« préretraite maison »)

Sont imposables à l'impôt sur le revenu, les allocations de préretraite d'entreprise (« préretraite maison ») qu'elles soient versées pendant la période de disponibilité du salarié ou à la suite de la rupture du contrat de travail (RES N° 2010/05 au BOI-RSA-PENS-10-20-20 au I-B).

Chapitre 2 : Rémunérations accessoires

(BOI-RSA-CHAMP-20-30)

721

Les accessoires à la rémunération perçus par les salariés suivent, sur le plan fiscal, le régime de la rémunération proprement dite.

Sont donc **imposables** :

A. Les allocations afférentes à la qualité du travail ou au statut du personnel

(BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10)

Sont imposables, les allocations sont liées à la qualité du travail ou au statut des salariés dans l'entreprise (primes d'ancienneté, d'assiduité, par exemple).

B. Les allocations afférentes aux conditions de travail

(BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10)

Les primes ou indemnités de sujétions, de risques, de pénibilité, de dépaysement, de froid, d'intempéries, de responsabilité de caisse, de mobilité, etc. **sont imposables** à l'impôt sur le revenu.

Remarque : Les primes ou indemnités versées à titre exceptionnel aux salariés lors d'un changement de leur lieu de travail entraînant un transfert de leur domicile ou de leur résidence peuvent bénéficier du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI.

C. Les allocations ou indemnités pour frais professionnels

(BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10)

Dès lors qu'elles ne répondent pas aux conditions posées par le 1° de l'article 81 du CGI pour être exonérées (cf. n^{os} 726 et suiv.), **elles sont imposables** à l'impôt sur le revenu.

Cependant, les sommes correspondant à la **prise en charge par l'employeur d'une partie du coût des titres d'abonnements aux transports en commun** souscrits par les salariés de la région parisienne sont exonérées d'impôt sur le revenu.

En outre, et à titre exceptionnel, les **primes de transport** versées aux salariés de province et aux salariés de la région parisienne qui ne remplissent pas les conditions nécessaires pour bénéficier de la mesure visée ci-dessus continuent à être exonérées de l'impôt sur le revenu à hauteur de **4 €** par mois, depuis l'imposition des revenus de l'année 2001.

Le montant des sommes ainsi exonérées doit être inclus dans le montant brut des rémunérations imposables lorsque le contribuable opte pour la prise en compte de ses frais réels (cf. n^{os} 774 et suiv.).

D. Les sommes versées aux dirigeants de sociétés

(BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10)

Sont imposables, quel que soit leur objet, les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires

pour frais versés aux dirigeants de sociétés, (cf. n° 721) ou aux dirigeants des organismes non-lucratifs mentionnés à l'alinéa 3 du 1° du 7 de l'article 261 du CGI (CGI, art. 80 terdecies ; cf. n° 727 et suiv.).

E. Les allocations afférentes à la situation personnelle ou familiale du salarié

(BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-10)

Ont le caractère imposable, les primes ou gratifications de mariage, de naissance, allocations de caractère social, allocations familiales extra-légales payées par l'entreprise, gratifications à caractère personnel, cadeaux, indemnités ou gratifications allouées au salarié pour le rembourser de dépenses personnelles (indemnités de logement, de chauffage, remboursement du loyer de l'habitation, par exemple), avantages divers (prise en charge par l'employeur de cotisations sociales normalement à la charge du salarié, de primes d'assurances, paiement direct par l'employeur de charges incombant personnellement au salarié, notamment).

Précisions :

- Si les allocations sociales revêtent le **caractère de secours** compte tenu des circonstances et des modalités de leur attribution, elles ne sont pas imposables.

- Gratifications lors de la remise de la médaille d'honneur du travail ne sont pas imposables.

- Les cadeaux en nature de valeur modique ne sont pas imposables, plafond de 156 € en 2014, cf. n° 793.

F. L'intéressement

Est imposable l'intéressement versé aux salariés en application de l'ordonnance n° 86-1134 du 21 octobre 1986 modifiée et les dividendes des actions de travail attribuées aux salariés des sociétés anonymes à participation ouvrière.

G. Les sommes versées à la sortie d'un compte épargne-temps (CET)

Le compte épargne-temps est instauré conformément aux dispositions du titre V du livre 1er de la troisième partie du code du travail (BOI-RSA-CHAMP-20-30-40).

Ces sommes sont, en principe, **imposables lors de l'indemnisation du congé** pris par le salarié dans le cadre du CET au titre de l' (ou des) année(s) où elles sont versées.

Toutefois, lorsque les droits à congé rémunéré ont été accumulés dans le CET en contrepartie des sommes issues de l'épargne salariale visée à l'article L. 3343-1 du code du travail, les indemnités compensatrices correspondantes **sont exonérées**.

Le montant des droits inscrits à un CET et qui sont utilisés depuis le 1er janvier 2006 pour alimenter un PERCO ou un PEE peut faire l'objet d'un étalement d'imposition sur quatre ans.

H. Les prestations sociales

Sont imposables les prestations sociales telles que :

- les **indemnités de congé-naissance** ;

- les rémunérations servies durant les **congés-formation** ;

- les sommes et avantages alloués par l'employeur aux salariés accomplissant **leur service national** ;

- la rémunération garantie et la prime d'intéressement **versées par l'ESAT au travailleur handicapé** (Code de l'action sociale et des familles, art. L. 243-4 et art . R. 243-6 ; BOI-RSA-CHAMP-20-30-30 ; Actualités du 30/08/2013 RSA) ;

- les **indemnités journalières** versées par les caisses du régime général de la sécurité sociale, des régimes spéciaux et de la mutualité sociale agricole, ou pour leur compte, **à l'exclusion** (CGI, art. 80 quinquies) :

• de la **fraction exonérée** des indemnités journalières versées, depuis le 1er janvier 2010, aux accidentés du travail en application du 8° de l'article 81 du CGI. Elles sont soumises à l'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % de leur montant (cf. n° 742) ;
• des **indemnités journalières** de maladie versées à des personnes atteintes d'une des maladies figurant sur la liste, établie par décret, des affections comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse.

- les sommes perçues en sus des **indemnités journalières de sécurité sociale** dans le cadre d'un régime complémentaire obligatoire ;

- **l'allocation journalière d'accompagnement** d'une personne en fin de vie versée par un organisme de sécurité sociale ou par son employeur à un salarié, un agent public ou un demandeur d'emploi (BOI-RSA-CHAMP-20-30-20 au III).

Remarques :

1. Les salariés dépendant de régimes spéciaux qui assurent le maintien du salaire ou du traitement en cas de maladie ou de maternité (fonctionnaires, par exemple) sont intégralement imposables à raison des sommes versées durant ces périodes.

2. Les indemnités ou allocations journalières versées par les régimes complémentaires obligatoires d'assurance invalidité-décès des travailleurs non salariés ne sont pas assimilables aux indemnités journalières de maladie, de repos ou d'accidents du travail versées aux salariés. Elles sont imposables dans la catégorie des pensions.

3. Si un salarié souscrit un contrat d'assurance - ou adhère à un contrat d'assurance de groupe - en vue de compléter son régime légal de protection sociale (maladie, maternité, invalidité, décès), les prestations perçues en exécution de ce contrat sont exclues du champ d'application de l'impôt sur le revenu, dès lors que la souscription ou l'adhésion est facultative, et que, dans cette situation, les primes ou cotisations payées par l'assuré ne sont pas déductibles de son revenu imposable (même dans l'hypothèse où l'opération est réalisée dans le cadre de l'exercice de la profession).

4. Les indemnités journalières de repos versées aux femmes bénéficiant d'un congé de maternité sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires. Il en est de même des indemnités journalières versées au titre du congé de paternité.

Toutefois, les indemnités journalières de maternité supplémentaires attribuées à la suite d'une décision individuelle tenant compte de la situation sociale du bénéficiaire et versées par les caisses primaires d'assurance maladie aux femmes assurées sociales dont le métier comporte des travaux incompatibles avec leur état sont exonérées en application du 9° de l'article 81 du CGI.

5. Le supplément familial de traitement (SFT) attribué aux fonctionnaires ou à leurs conjoints constitue un complément de rémunération imposable dans la catégorie des traitements et salaires. En cas de séparation judiciaire ou de divorce, ce revenu est imposable au nom du parent qui a la garde des enfants et qui, à ce titre, est le bénéficiaire final du SFT. Corrélativement, le parent fonctionnaire qui est à l'origine de l'ouverture du droit au SFT, mais n'en a pas la disposition du fait de son versement direct à l'ex-conjoint, est autorisé à le déduire de ses traitements à déclarer pour le montant correspondant à la somme transférée.

Le contribuable qui opère cette déduction doit la porter à la connaissance de l'administration en indiquant sur sa déclaration 2042, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires», le montant déduit ainsi que les nom et adresse du conjoint bénéficiaire du transfert de SFT.

Chapitre 3 : Rémunérations en nature

(BOI-RSA-CHAMP-20-30-50)

722

Les **rémunérations en nature** entrent dans le champ d'application de l'impôt au même titre que les rémunérations en argent, que ces rémunérations couvrent l'intégralité de l'activité du salarié ou seulement une partie de celle-ci.

Ces rémunérations consistent dans la concession gratuite au salarié d'un bien dont l'employeur est propriétaire ou locataire ou dans la fourniture de prestations de services (nourriture, logement, usage d'une voiture automobile ou réparation et équipement du véhicule appartenant au salarié, téléphone, etc.).

En ce qui concerne l'évaluation des avantages en nature, voir annexe 1 du Livre II RSA, cf. n^{os} 1090 et suiv.

Chapitre 4 : Sommes perçues en fin d'activité

(CGI, art. 80 duodecies; BOI-RSA-CHAMP-20-40-10; CAA Nantes arrêt du 24 juin 2008 n° 07NT02861; CE, arrêt du 30 décembre 2009 n° 316730)

723

Le 1 de l'article 80 duodecies du CGI fixe le régime fiscal applicable aux indemnités de rupture de contrat de travail (sur la notion de rupture du contrat de travail cf. BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-10) en posant le principe général d'assujettissement à l'impôt sur le revenu de l'ensemble des indemnités perçues à cette occasion, sous réserve de certaines exceptions tenant à la nature ou au montant des indemnités versées.

Remarque : conformément au revirement de jurisprudence de la Cour de cassation intervenu le 26 septembre 2006, la date de notification du licenciement ou de mise à la retraite s'entend, lorsque la rupture du contrat de travail est notifiée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, de la date d'envoi par l'employeur de ladite lettre recommandée (C. Cass. ch. sociale du 26 septembre 2006 n° 05-43841).

A. Sommes perçues à l'occasion de la rupture du contrat de travail

(BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-20)

I. Indemnités imposables

723-1

Sont notamment imposables :

- l'indemnité compensatrice de préavis (ou de délai-congé) ;

Remarque : Cette indemnité peut bénéficier des dispositions de l'article 163 quinquies du CGI.

- l'indemnité compensatrice de congés payés ;

- l'indemnité de non-concurrence ;

- l'indemnité prévue par les articles L. 1243-1 et suiv. du code du travail en cas de rupture anticipée par l'employeur, hors faute grave ou force majeure, d'un contrat de travail à durée déterminée ;

- l'indemnité de fin de contrat ou de fin de mission versée aux salariés à l'issue d'un contrat à durée déterminée ou d'une mission intérim ;

- les primes annuelles versées aux salariés, le plus souvent, au prorata du temps de présence dans l'entreprise l'année de la cessation d'activité ;

- les indemnités de départ volontaire à la retraite versées depuis le 1er janvier 2010 ;

- la totalité des indemnités de départ volontaire versées, depuis le 1er janvier 2011, aux salariés dans le cadre d'un accord collectif de gestion prévisionnelle des emplois.

II. Indemnités totalement ou partiellement exonérées

(BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-30)

724

Il convient de distinguer selon que les indemnités de rupture de contrat de travail **sont versées ou non dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi** (« plan social »).

1. Indemnités versées en dehors d'un plan de sauvegarde de l'emploi

a. Départ volontaire dans le cadre d'un accord collectif de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (CGI, art. 80 duodecies, 1-5°)

724-1

Le II de l'article 199 de la loi de finances pour 2011 **a abrogé** le 5° du 1 de l'article 80 duodecies du CGI.

Ainsi, depuis le 1er janvier 2011, les **indemnités de départ volontaire** versées aux salariés dans le

cadre d'un accord collectif de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences **sont imposables** à l'impôt sur le revenu, dès le premier euro.

Remarque :

Auparavant jusqu'au 31 décembre 2010, une fraction des indemnités de départ volontaire versées aux salariés dans le cadre d'un accord collectif de gestion prévisionnelle des emplois et des compétences et n'excédant pas quatre fois le plafond de la sécurité sociale était exonérée.

b. Départ dans le cadre d'une rupture conventionnelle du contrat de travail (CGI, art. 80 duodecies, 1-6°)

724-2

La **fraction des indemnités** prévues à l'article L. 1237-13 du code du travail versées à l'occasion de la rupture conventionnelle du contrat de travail d'un salarié **est exonérée d'impôt sur le revenu** lorsqu'il n'est pas en droit de bénéficier d'une pension de retraite d'un régime légalement obligatoire, qui n'excède pas :

- soit deux fois le montant de la rémunération annuelle brute perçue par le salarié au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail, ou **50 %** du montant de l'indemnité si ce seuil est supérieur, dans la limite de six fois le plafond de la sécurité sociale en vigueur à la date de versement des indemnités ;

- soit le montant de l'indemnité de licenciement prévue par la convention collective de branche, par l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi.

Remarque : Exonération et appréciation de la rupture effective du contrat de travail (BOI-RSA-CHAMP-20-40-10-30)

La condition relative au droit de liquidation d'une pension de retraite doit être appréciée au jour de la rupture effective du contrat de travail.

Dès lors qu'elle est postérieure à la date de rupture effective du contrat de travail, la circonstance que l'ouverture du droit de pension intervient au cours de la même année n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération.

c. Autre départ volontaire à la retraite ou en préretraite

724-3

Le II de l'article 100 de la loi de finances pour 2010 **a abrogé** les dispositions du 22° de l'article 81 du CGI.

Par conséquent, les **indemnités de départ volontaire à la retraite** versées depuis le 1er janvier 2010 sont imposables dès le premier euro.

d. Mise à la retraite à l'initiative de l'employeur

724-4

Pour la rupture du contrat de travail notifiée depuis le 1er janvier 2006, en application du 4° du 1 de l'article 80 duodecies du CGI, les **indemnités de mise à la retraite sont exonérées** dans la limite la plus élevée des deux suivantes :

- le **montant prévu par la convention collective de branche**, par l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi ;

- **deux fois le montant de la rémunération annuelle brute** perçue par le salarié concerné au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail **ou**, si ce montant est supérieur, **50 % du montant total des indemnités perçues**, ces montants alternatifs étant eux-mêmes retenus sous un plafond égal, pour les indemnités de mise à la retraite, à cinq fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale soit **185 160 € pour 2013** et **187 740 € pour 2014** (181 860 € pour 2012; 176 760 € pour 2011).

724-5

Remarques :

1. La fraction imposable des indemnités est, quel que soit son montant, éligible au choix du bénéficiaire, soit au système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI soit à celui de « l'étalement vers l'avant » prévu à l'article 163 A du CGI.

2. L'adhésion à certains dispositifs de préretraite se traduit pour les salariés concernés par une simple dispense d'activité, jusqu'à ce qu'ils remplissent les conditions requises pour bénéficier d'une vieillesse à taux plein et être alors mis à la retraite par l'employeur. Tel est le cas des dispositifs de préretraite de branche qui s'inscrivent dans le cadre des dispositions du décret n° 2000-105 du 9 février 2000 relatif à la cessation d'activité de certains travailleurs salariés

(CATS) et de l'arrêté d'application du même jour.

Lorsque l'accord professionnel national ou l'accord d'entreprise, tous deux requis pour la mise en œuvre du dispositif CATS au niveau, d'abord de la branche d'activité concernée, puis des entreprises couvertes, prévoit le versement aux salariés, au moment de l'adhésion au dispositif, d'un acompte sur l'indemnité de mise à la retraite, les dispositions de l'article 80 duodecies du CGI sont applicables :

- d'abord à l'acompte perçu, par référence à la rémunération annuelle brute versée aux intéressés au cours de l'année civile précédant celle de la suspension de leur contrat de travail ;

- puis, compte tenu du montant déjà ainsi exonéré, et par référence à la même rémunération, à raison du solde de l'indemnité de mise à la retraite perçu lors de la rupture effective du contrat de travail.

3. Sur la date de notification, Cf. ci-dessus n° 723.

e. Indemnité de licenciement en cas de licenciement abusif ou irrégulier

724-6

Les indemnités qui sont **versées à titre de dommages et intérêts** en application des articles L. 1235-1, L. 1235-2, art. L. 1235-3, art. L. 1235-11, art. L. 1235-12 et art. L. 1235-13 du code du travail **sont totalement exonérées**.

Il est admis que **l'indemnité pour licenciement abusif** visée à l'article L. 1235-5 du code du travail **soit également exonérée.**

f. Autres indemnités de licenciement

724-7

Pour l**a rupture du contrat de travail** notifiée depuis le 1er janvier 2006, en application du 3° du 1 de l'article 80 duodecies du CGI, les **indemnités de licenciement** versées **en dehors** d'un plan de sauvegarde de l'emploi **sont exonérées** dans la **limite la plus élevée** des deux suivantes :

- le **montant prévu par la convention collective de branche**, par l'accord professionnel ou interprofessionnel ou, à défaut, par la loi ;

- **deux fois le montant de la rémunération annuelle brute perçue** par le salarié concerné au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail **ou**, si ce montant est supérieur, **50 % du montant total des indemnités perçues**, ces montants alternatifs étant eux-mêmes retenus sous un plafond égal, pour les indemnités de licenciement, à six fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur à la date du versement des indemnités soit **222 192 € en 2013** et **225 288 € en 2014** (218 232 € en 2012 ; 212 112 € en 2011).

Remarques :

1. L'imposition du montant non exonéré des indemnités perçues par le salarié dans la catégorie des traitements et salaires peut être effectuée avec application, sur demande du bénéficiaire, du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI (cf. n° 99 et suiv.).

2. Sur la date de notification, cf. ci-dessus n° 723.

3. L'ensemble des limites précitées s'applique au montant global des indemnités perçues (hors primes et indemnités visées au n° 723-1 et totalement imposables) au titre de la rupture du contrat de travail, y compris lorsque les indemnités sont versées par plusieurs entreprises ou sur deux années successives.

g. Indemnités de rupture de contrat de travail assimilées aux indemnités de licenciement

724-8

Il s'agit :

- de l'indemnité versée en cas de rupture du contrat de travail en commun accord avec l'employeur, aux salariés adhérant à une convention de conversion ;

- de l'indemnité perçue par les salariés faisant l'objet d'un licenciement économique et adhérant à une convention d'allocations spéciales du FNE (préretraite-licenciement) ;

- de l'indemnité de cessation d'activité versée lors de la rupture du contrat de travail en commun accord avec l'employeur, aux salariés bénéficiant de l'ancien dispositif conventionnel du 6 septembre 1995 de cessation d'activité de salariés âgés contre l'embauche de demandeurs d'emploi ou « préretraite ARPE ».

Ces indemnités sont exonérées dans les mêmes conditions et limites que celles visées aux n^{os} 724-6 et 724-7.

2. Indemnités versées dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi (« plan social »)

724-9

Les indemnités de licenciement ou de départ volontaire, que celui-ci s'effectue sous la forme d'une démission, d'un départ à la retraite ou en préretraite, versée dans le cadre d'un plan de sauvegarde de l'emploi au sens des articles L. 1233-32 et L. 1233-61 à L. 1233-64 du code du travail, ainsi que les indemnités versées au titre d'un licenciement abusif ou irrégulier sont exonérées pour leur montant total.

3. Tableau récapitulatif du régime fiscal au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités de rupture de contrat de travail (BOI-ANNX-000060)

724-10

Nature de l'indemnité			Régime des indemnités versées en cas de rupture du contrat de travail notifiée depuis le 1er janvier 2006
Indemnité compensatrice de préavis			Imposable
Indemnité compensatrice de congés payés			Imposable
Indemnité compensatrice de non-concurrence			Imposable
Indemnité de fin de contrat (CDD) ou de mission (intérim)			Imposable
Indemnité de rupture anticipée d'un contrat de travail à durée déterminée	- Montant des rémunérations qui auraient été perçues jusqu'au terme du contrat		Imposable
	- Surplus de l'indemnité		Régime de l'indemnité de licenciement
Indemnité de licenciement (autres que les indemnités pour licenciement abusif ou irrégulier)	Hors plan social		Exonérée dans la limite la plus élevée : - du **montant légal ou conventionnel** sans limitation ; - de **50 % de l'indemnité totale** ou du d**ouble de la rémunération annuelle brute** de l'année civile précédente, **sans excéder six fois** le montant annuel du plafond de la sécurité sociale, soit 212 112 € en 2011, 218 232 € en 2012, **222 192 € en 2013** et **225 288 € en 2014.**
	Plan social		Exonérée en totalité
Prime ou indemnité de départ volontaire (démission, rupture négociée...)	Hors plan social		Imposable en totalité
	Plan social		Exonérée en totalité
Indemnité de rupture conventionnelle	Code du travail, art. L. 1237-13		Depuis le 27 juin 2008 : exonérée dans la limite de : - soit **deux fois** la rémunération annuelle brute **ou 50 %** de l'indemnité si ce seuil est supérieur dans la limite de **six fois** le plafond de la sécurité sociale ; - soit le **montant de l'indemnité** de licenciement conventionnelle ou légale
Prime ou indemnité de retraite	Départ volontaire	Hors plan social et hors accord collectif de gestion	Imposable dès le premier euro perçu depuis le 1er janvier 2010
		Plan social	Exonérée en totalité
		Accord collectif de gestion	Imposable dès le premier euro perçu, depuis le 1er janvier 2011
	Mise à la retraite par l'employeur		Exonérée dans la limite la plus élevée : - du **montant légal ou conventionnel**, sans limitation ; - de **50 % de l'indemnité totale** ou du **double de la rémunération annuelle brute** de l'année civile précédente, **sans excéder cinq fois** le montant annuel du plafond de la sécurité sociale, soit 176 760 € en 2011, 181 860 € en 2012, **185 160 € en 2013** et **187 740 € en 2014**
Prime ou indemnité de préretraite (avec rupture du contrat de travail)	Hors plan social		Imposable dès le premier euro perçu depuis le 1er janvier 2010
	Plan social		Exonérée en totalité

Précision : Les indemnités de rupture du contrat de travail doivent être portées par la partie versante sur la DADS pour leur montant imposable tel qu'il résulte des dispositions de l'article 80 duodecies du CGI. Les manquements par la partie versante à ses obligations déclaratives, notamment les omissions ou inexactitudes relevées sur le montant imposable des indemnités de rupture du contrat de travail porté sur la DADS-U, sont passibles des sanctions en vigueur dans les conditions de droit commun (CGI, art. 1729 B et CGI, art. 1736, III).

B. Sommes perçues à l'occasion de la cessation des fonctions de mandataire social ou de dirigeant

(BOI-RSA-CHAMP-20-40-20; CE, arrêt du 30 décembre 2009 n° 316730)

725

Le 2 de l'article 80 duodecies du CGI, pose le principe de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires, de l'ensemble des indemnités versées aux mandataires sociaux, dirigeants et personnes visées à l'article 80 ter du CGI (cf. n° 723-1). Cette règle est applicable quel que soit le mode de rupture du contrat de travail ou du mandat social (démission, licenciement, mise à la retraite, etc.) et quel que soit le fondement juridique des indemnités versées (indemnité contractuelle ou transactionnelle).

Par exception, ces indemnités sont toutefois exonérées dans certaines limites, lorsque la cessation d'activité revêt un caractère forcé, notamment en cas de révocation.

Les modalités de détermination de ces limites d'exonération sont modifiées pour les cessations forcées d'activité intervenues depuis le 1er janvier 2006.

I. Notion de cessation forcée d'activité

725-1

Il appartient au dirigeant de justifier du caractère forcé de la cessation de ses fonctions, l'appréciation de ce caractère forcé reposant, au-delà des apparences juridiques, sur l'examen des circonstances de fait.

En d'autres termes, l'exonération prévue au 2 de l'article 80 duodecies du CGI est susceptible de s'appliquer aux indemnités versées au dirigeant :

- faisant l'objet d'une révocation, qui constitue une cessation forcée des fonctions de l'intéressé, sauf preuve contraire apportée par l'administration au vu des circonstances de fait ;

- lorsqu'en l'absence de révocation formelle par l'organe social compétent, le dirigeant a pu apporter la preuve de la cessation forcée de ses fonctions.

II. Montant de l'exonération

725-2

Pour la cessation d'activité décidée ou présentée depuis le 1er janvier 2006, conformément au 2 de l'article 80 duodecies du CGI, le montant de la fraction imposable des indemnités (et donc de la fraction exonérée) est déterminée selon les mêmes modalités que celles évoquées au n° 724-7 en cas de rupture du contrat de travail.

III. Tableau récapitulatif du régime fiscal au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités de cessation des fonctions de mandataire social ou de dirigeant

725-3

	Régime au regard de l'impôt sur le revenu des indemnités de cessation des fonctions décidée depuis le 1er janvier 2006
Cessation forcée des fonctions	Exonération, dans la limite en tout état de cause de six fois – ou de cinq fois s'il s'agit d'une mise à la retraite (en pratique, cette situation ne devrait concerner que les dirigeants de fait) : - du **montant annuel du plafond de la sécurité sociale** (212 112 € ou 176 760 € en 2011, 218 232 € ou 181 860 € en 2012, **222 192 € ou 185 160 € en 2013** et **225 288 € ou 187 740 € en 2014**) à concurrence du montant le plus élevé : • du **double de la rémunération annuelle brute** de l'année civile précédant la rupture du mandat social ou, le cas échéant, du contrat de travail ; • ou de **50 %** de l'indemnité totale.
Autres cas de cessation des fonctions	Imposable

Précision : Les indemnités de rupture du mandat social doivent être portées par la partie versante sur la DADS pour leur montant imposable tel qu'il résulte des dispositions de l'article 80 duodecies du CGI. Les manquements par la partie versante à ses obligations déclaratives, notamment les omissions ou inexactitudes relevées sur le

montant imposable des indemnités de rupture du mandat social porté sur la DADS-U, sont passibles des sanctions en vigueur dans les conditions de droit commun (CGI, art. 1729 B et CGI, art. 1736, III).

Titre 3 : Revenus exonérés

(BOI-RSA-CHAMP-20-50 et suivants)

Diverses exonérations sont prévues.

Chapitre 1 : Exonération des allocations pour frais d'emploi

(CGI, art. 81, 1°; BOI-RSA-CHAMP-20-50-10)

726

Le premier alinéa du 1° de l'article 81 du CGI prévoit d'une part, l'exonération des allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet et, d'autre part, un dispositif particulier s'agissant des rémunérations perçues par les journalistes, rédacteurs, photographes, directeurs de journaux et critiques dramatique et musicaux, depuis le 1er janvier 1998.

726-1

Le deuxième alinéa du 1° de l'article 81 du CGI prévoit que lorsque leur montant est fixé par voie législative, les allocations pour frais d'emploi sont toujours réputées utilisées conformément à leur objet et ne peuvent donner lieu à aucune vérification de la part de l'administration.

A. Conditions générales auxquelles les allocations spéciales pour frais doivent répondre pour être exonérées

727

Les allocations spéciales pour frais professionnels peuvent prendre la forme d'indemnités ou de remboursements forfaitaires, de remboursements de frais réels, d'allocations en nature.

Les indemnités et allocations destinées à couvrir certains frais spéciaux (cf. n° 727-3) ou les remboursements dont ces frais font l'objet ne peuvent être exonérés que si les conditions suivantes sont remplies.

I. Non-cumul avec les frais réels

727-1

L'exonération n'est susceptible de s'appliquer qu'à l'égard des salariés pratiquant la seule déduction forfaitaire de **10 %**. Les salariés demandant la prise en compte du montant réel de leurs dépenses professionnelles doivent, sauf exceptions (cf. n° 728), inclure dans leur rémunération brute imposable les remboursements et allocations pour frais qu'ils perçoivent.

II. Les allocations doivent correspondre à des frais professionnels

727-2

Ces allocations doivent couvrir des dépenses strictement inhérentes à la fonction ou à l'emploi. Les

frais de caractère personnel ne sont jamais admis en déduction pour la détermination du revenu imposable. La prise en charge par l'employeur d'une dépense personnelle du salarié, sous quelque forme que ce soit, constitue un complément de rémunération imposable.

Lorsqu'une voiture d'entreprise est mise à la disposition d'un salarié qui l'utilise à des fins à la fois professionnelles et personnelles, l'utilisation privée constitue un avantage en nature, dont la valeur doit être ajoutée à la rémunération imposable de l'intéressé. La valeur correspondant aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail doit également être ajoutée à la rémunération imposable, dès lors que ces frais de transports sont couverts par la déduction forfaitaire de **10 %**.

D'autre part, s'il est justifié que le véhicule est utilisé par le salarié pour des déplacements professionnels (autres que les trajets du domicile au lieu de travail) l'avantage en nature ou les remboursements de frais correspondant à cette utilisation revêtent le caractère d'une allocation pour frais d'emploi susceptible d'être exonérée.

III. Les allocations doivent correspondre à des dépenses professionnelles spéciales

727-3

Certaines dépenses professionnelles courantes auxquelles la plupart des salariés doivent faire face pour être en mesure d'occuper leur emploi ou d'exercer leurs fonctions ne peuvent donner lieu à des allocations ou à des remboursements exonérés d'impôt. Il en est ainsi notamment :

Remarque : Sauf exceptions expressément prévues (remboursement de la carte orange et titres-restaurant, cf. n^{os} 731 et 731-4).

- des frais de déplacement du domicile au lieu de travail ;

- des frais de restauration sur le lieu de travail (hors contrainte particulière, tel que le travail posté, en horaire décalé, de nuit ...) ;

- des frais de documentation personnelle et de mise à jour des connaissances nécessitées par l'activité professionnelle.

En revanche, peuvent faire l'objet de remboursements de la part de l'employeur ou donner lieu au versement d'indemnités ou d'allocations exonérées d'impôt certains frais spéciaux occasionnés par l'exercice même de l'activité professionnelle et qui, **spécifiques à cette activité**, sont exposés par le salarié directement dans l'intérêt de l'entreprise. Ce sont par exemple :

- les frais liés aux déplacements nécessités par l'emploi occupé ou les fonctions exercées, qu'il s'agisse de frais de restauration, d'hébergement, de transports (quels que soient le mode de transport utilisé et les distances parcourues) ;

- les dépenses entraînées par des invitations résultant d'obligations professionnelles ;

- les cadeaux offerts dans le cadre des relations professionnelles, dans la mesure où ces cadeaux constitueraient une charge déductible pour l'entreprise s'ils étaient faits par elle.

IV. Les allocations doivent correspondre à des dépenses réelles

727-4

La fixation des allocations ou indemnités doit être effectuée en fonction des charges réellement supportées par les intéressés dans l'exercice de leurs fonctions au service de l'entreprise. Si l'évaluation de ces charges et, par conséquent, des indemnités allouées en contrepartie peut comporter un certain degré d'approximation, elle ne doit, en aucun cas, être obtenue par l'application d'un pourcentage, fixe ou variable, aux émoluments reçus.

L'exonération de ces remboursements ou allocations suppose que les frais correspondants **soient appuyés de justifications suffisamment précises** pour en établir la réalité et le montant et qu'il soit clairement démontré qu'ils ont été exposés dans l'intérêt de l'entreprise et ne sont pas d'un niveau exagéré.

V. Les allocations doivent être utilisées conformément à leur objet

727-5

À l'exception des cas prévus par le 1° de l'article 81 du CGI (cf. n^{os} 728 et suiv. ci-dessous), les justifications de l'utilisation de ces allocations sont à produire sur demande de l'administration en

recourant à tous les modes de preuve compatibles avec les règles de la procédure en matière d'impôts directs.

Les éléments de preuve doivent être d'autant plus précis que le montant des allocations paraît élevé en valeur absolue ou par rapport au montant global de la rémunération principale et aux conditions dans lesquelles l'activité est exercée.

B. Régimes particuliers

728

Le régime fiscal des allocations pour frais tel qu'il est exposé ci-dessus comporte des particularités ou des dérogations qui concernent :

- les allocations forfaitaires ;

- certaines allocations ou rémunérations perçues dans l'exercice de quelques activités particulières.

I. Allocations forfaitaires

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-20)

1. Allocations forfaitaires perçues par les salariés autres que les dirigeants de sociétés et assimilés

728-1

Lorsqu'elles répondent aux conditions générales (cf. n^{os} 727 à 727-5), les allocations forfaitaires pour frais professionnels perçues par des salariés autres que les dirigeants de sociétés au sens de l'article 80 ter du CGI (cf. ci-après n° 728-2) et qui ne pratiquent que la déduction forfaitaire de 10 % sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

À cet égard, les **allocations forfaitaires pour frais professionnels**, à l'exception des indemnités dites « de mobilité professionnelle », versées aux salariés autres que les dirigeants de sociétés et assimilés, sont présumées utilisées conformément à leur objet à concurrence des montants prévus par la réglementation sociale. Par suite, il convient d'appliquer pour l'impôt sur le revenu les limites d'exonération des indemnités forfaitaires pour frais professionnels prévues par l'arrêté du 20 décembre 2002, publié au JO du 27 décembre 2002.

Pour les **indemnités de repas et de grand déplacement en France métropolitaine**, les limites applicables pour 2013 (ainsi que celles applicables pour 2012 et 2011) sont détaillées aux tableaux figurant au n° 1091.

Pour les **indemnités de grand déplacement en Outre-mer**, les limites d'exonération sont fixées par référence aux montants des indemnités de mission allouées aux personnels civils et militaires de l'État envoyés en mission temporaire dans ces départements ou territoires d'outre-mer. **Pour 2013**, sous réserve de modification, le **montant maximum exonéré est de 90 €** pour la Martinique, la Guyane, la Réunion, Mayotte et Saint-Pierre-et-Miquelon **et 120 €** pour la Nouvelle-Calédonie, les îles Wallis et Futuna et la Polynésie française.

Pour les **indemnités de grand déplacement à l'étranger**, les limites d'exonération sont fixées par référence aux montants des indemnités de missions du groupe I allouées aux personnels civils et militaires de l'État envoyés en mission temporaire à l'étranger. Les modifications qui affectent le montant de ces indemnités font l'objet chaque année d'une instruction publiée au BOI-ANNX-000062.

2. Allocations forfaitaires pour frais perçues par les dirigeants de sociétés ou assimilés

728-2

Les **indemnités**, **remboursements** et **allocations forfaitaires pour frais**, c'est-à-dire, en pratique, toutes les sommes destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi dont le montant est calculé forfaitairement, doivent être considérés comme un supplément de rémunération passible de l'impôt lorsqu'ils sont versés à un dirigeant ou assimilé (CGI, art. 80 ter).

Les indemnités, remboursements et allocations pour frais ne peuvent être exonérés d'impôt que si leur montant est fixé à partir du chiffre exact et justifié des dépenses correspondantes. Des remboursements calculés d'après des indications imprécises ou des pièces comportant un chiffre global doivent être considérés comme des **remboursements forfaitaires**, à inclure dans la rémunération imposable.

Toutefois, la circonstance que des remboursements de frais de voiture automobile, de vélomoteur, de scooter ou de moto seraient calculés en fonction des barèmes des prix de revient kilométriques publiés annuellement par l'administration (cf. n^{os} 1092 et 1093) ne serait pas de nature à leur conférer un caractère forfaitaire, dès lors qu'il serait justifié du nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel.

Sont concernés non seulement les salariés qui ont, en droit, la qualité de dirigeant mais également ceux qui, eu égard au montant de leur rémunération, peuvent être considérés comme disposant, en fait, de pouvoirs de direction.

Les **dirigeants de droit s'entendent** :

- dans les sociétés anonymes : du président du conseil d'administration, du directeur général, de l'administrateur provisoirement délégué, des membres du directoire, de tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales ;

- dans les sociétés à responsabilité limitée : des gérants minoritaires ;

- dans les autres sociétés, personnes morales ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : de tous les dirigeants qui sont soumis au régime fiscal des salariés.

Les **salariés ayant, en fait, la qualité de dirigeants** sont ceux dont la rémunération totale excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de leur entreprise. Toutefois, les rémunérations versées aux administrateurs ou aux membres du conseil de surveillance chargés de fonctions spéciales ne peuvent servir d'éléments de comparaison.

3. Allocations forfaitaires pour frais perçues par les dirigeants d'organismes sans but lucratif

728-3

Les indemnités, remboursements et allocations pour frais versés aux dirigeants d'organismes sans but lucratif, sont, quel que soit leur objet, soumis à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 80 terdecies).

II. Allocations perçues dans l'exercice de certaines activités

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-30)

728-4

En principe, les allocations spéciales pour frais **cessent d'être exonérées** lorsque le salarié demande à pratiquer la déduction de ses frais professionnels réels.

Cette règle **admet plusieurs exceptions** qui concernent principalement :

- **l'allocation de saison** allouée aux artistes, musiciens, chefs d'orchestre, etc., qui sont engagés par les casinos ou les théâtres municipaux ;

- **l'indemnité de défraiement** allouée aux artistes dramatiques, lyriques, chorégraphiques ainsi qu'aux régisseurs de théâtre, qui sont en tournée ;

- les **allocations et remboursements de frais perçus par les chefs d'orchestre, musiciens et choristes** à l'occasion de leurs déplacements professionnels en France et à l'étranger, sous réserve que ces sommes ne se rapportent pas à des frais déjà couverts par la déduction forfaitaire de 10 % ;

- certains remboursements consentis aux journalistes (cf. ci-après).

Cette liste est limitative. Aucune extension ou assimilation n'est admise.

Le régime fiscal de ces allocations et indemnités est défini par les textes.

III. Assimilation partielle de la rémunération des journalistes et des professions voisines à une allocation pour frais d'emploi

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-30)

728-5

Le premier alinéa du 1° de l'article 81 du CGI, prévoit que les rémunérations perçues ès qualités par les journalistes, rédacteurs, photographes, directeurs de journaux et critiques dramatiques et musicaux **sont, à concurrence de 7 650 €, représentatives** d'allocations pour frais d'emploi utilisées conformément à leur objet. Elles sont, à ce titre, **exonérées d'impôt sur le revenu**.

Précisions :

Il s'agit de la rémunération annuelle nette des cotisations sociales mentionnées aux 1°, 1° quater, 2° et 2° bis de l'article 83 du CGI et de la part de la CSG qui est déductible en application du I de l'article 154 quinquies du CGI, avant application par conséquent de la déduction forfaitaire pour frais professionnels de 10 %.

Dans la limite du montant des salaires concernés s'il est inférieur à 7 650 €.

Cette exonération s'applique de plein droit, sans que les intéressés, par dérogation au régime de droit commun des allocations spéciales pour frais d'emploi, ne soient tenus de justifier de l'affectation effective de leur rémunération au paiement de frais professionnels à due concurrence.

Cette exonération ne s'applique qu'aux salariés concernés qui font état de la seule déduction forfaitaire de 10 %. Ceux qui optent pour la déduction de leurs frais réels, doivent ajouter à leur rémunération brute imposable la fraction de la rémunération ainsi exonérée.

Afin d'éviter une double prise en compte de frais, les allocations pour frais d'emploi effectivement perçues doivent être également réintégrées, pour les journalistes et pour les directeurs de journaux, dans les conditions respectivement prévues.

En cas de modification de la situation familiale du salarié ou en cas de début ou de fin d'activité en cours d'année, voir le BOI-RSA-CHAMP-20-50-10-30.

IV. Allocations pour frais d'emploi dont le montant est fixé par la loi

728-6

L'alinéa 2 du 1° de l'article 81 du CGI prévoit que les allocations spéciales pour frais d'emploi dont le montant est fixé par la loi sont toujours réputées être utilisées conformément à leur objet et ne sont susceptibles de faire l'objet d'aucun contrôle de la part de l'administration fiscale.

Il s'agit d'une présomption irréfragable, qui ne peut donc pas être renversée par la preuve contraire qui serait apportée par l'administration d'une utilisation non conforme à son objet de l'allocation concernée.

Pour l'application de cette disposition, deux conditions doivent être réunies simultanément :

- la nature d'allocation spéciale inhérente à la fonction ou à l'emploi résulte directement de la loi ;

- son montant est fixé par la loi.

En pratique, ces dispositions concernent la fraction de l'indemnité de fonction des élus locaux qui, lorsque cette indemnité est soumise au régime de la retenue à la source prévue au I de l'article 204-0 bis du CGI, est représentative de frais d'emploi (cf. n° 718). La présomption irréfragable d'utilisation conforme concerne également la fraction de la rémunération des journalistes et professions voisines représentative de frais d'emploi, dans la limite évoquée au n° 728-1).

V. Primes ou indemnités versées aux chercheurs dans le cadre des actions Marie CURIE par l'Union européenne

728-7

À la différence de l'indemnité mensuelle de séjour ou de l'indemnité d'exploration de carrière qui sont imposables selon les règles de droit commun des traitements et salaires, les **primes ou indemnités mensuelles de mobilité** (« mobility allowance ») **ainsi que la prime ou indemnité de voyage** (« travel allowance ») constituent des **allocations forfaitaires pour frais d'emploi exonérées** de l'impôt sur le revenu en application des dispositions du 1° de l'article 81 du CGI (ces primes ou indemnités sont réputées être utilisées conformément à leur objet au sens desdites dispositions).

Chapitre 2 : Exonérations de caractère social

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-30)

A. Revenus, allocations ou prestations sociales exonérés

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-30 au I et CGI, art. 81, 2°)

730

Sont exonérées les sommes perçues au titre :

- des **prestations familiales** énumérées par l'article L. 511-1 du code de la sécurité sociale : prestation d'accueil du jeune enfant, allocations familiales, complément familial, allocation de logement, allocation d'éducation spéciale, allocation de soutien familial, allocation de rentrée scolaire, allocation de parent isolé, allocation de présence parentale ;

> **Remarque** : L'allocation de logement versée, sous certaines conditions, aux personnes âgées, aux infirmes et handicapés, aux jeunes salariés, ainsi que l'aide personnalisée au logement sont aussi exonérées (CGI, art. 81, 2° bis).

- de **l'allocation de salaire unique, l'allocation de la mère au foyer et l'allocation pour frais de garde** maintenues par la loi n°77-765 du 12 juillet 1977 instituant le complément familial ;

- de **l'allocation aux adultes handicapés**, le **complément de ressources** visé à l'article L. 821-1-1 du code de la sécurité sociale et la **majoration pour la vie autonome** instaurée par l'article L. 821-1-2 du code de la sécurité sociale. Est également exonérée d'impôt sur le revenu, la **prestation de compensation du handicap** versée conformément à l'article L. 245-1 du code de l'action sociale et des familles (CGI, art. 81, 9° ter) ;

- de **l'allocation personnalisée d'autonomie** prévue par le chapitre II du titre III du livre II du code de l'action sociale et des familles.

B. Participation des employeurs à l'acquisition de titres-restaurant

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-30 au V)

731

Cette participation **est exonérée**, sous certaines conditions, dans la limite de **5,29 €** par titre acquis **en 2013** (CGI, art. 81, 19°).

Cette limite est fixée à **5,33 € pour 2014**.

C. Participation du secteur associatif ou d'une personne morale de droit public à l'acquisition de titre et de chèque repas

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-60)

I. Acquisition de titre-repas du volontaire de service civique ou de l'engagé de service civique

(CGI, art. 81, 17°-e)

731-1

1. Pour le volontaire de service civique

La participation de l'association ou de la fondation est exonérée, sous certaines conditions, dans la limite de **5,29 €** par titre acquis **en 2013**.

Cette limite est fixée à **5,33 € pour 2014**.

2. Pour l'engagé de service civique

L'avantage résultant de la contribution de la personne morale agréée au financement des titres-repas dans le cadre d'un engagement de service civique en application des articles L. 120-21 et L. 120-22 du code du service national est exonéré (Loi n° 2010-241 du 10 mars 2010 relative au service civique, art. 20, 2°).

Cette contribution est exonérée de toutes contributions ou cotisations sociales.

II. Acquisition de « chèque-repas » du bénévole

(CGI, art. 81, 17°-f)

731-2

L'avantage résultant pour le bénévole du chèque-repas entièrement financé par l'association est exonéré d'impôt sur le revenu, sous certaines conditions, dans la limite de **6 € en 2013**.

D. L'avantage résultant de la contribution de l'employeur à l'acquisition des chèques-vacances par les salariés

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-30 au VI)

731-3

Conformément à la section 1 du chapitre Ier du titre Ier du livre IV du code du tourisme, cet avantage et, le cas échéant, la participation financière du comité d'entreprise, sont exonérés de l'impôt sur le revenu, dans la limite du SMIC apprécié sur une base mensuelle soit **1 431 €** en **2013** et 1 445 € en 2014 (CGI, art. 81, 19° bis).

Remarque :

Depuis le 25 juillet 2009, tous les salariés, quel que soit leur revenu fiscal de référence, peuvent bénéficier des chèques-vacances.

E. La prise en charge par l'employeur des frais de trajet entre le domicile et le lieu de travail

(CGI, art. 81, 19° ter; BOI-RSA-CHAMP-20-30-10-20)

731-4

Sont exonérés :

- **l'avantage résultant de la prise en charge obligatoire par l'employeur** du prix des titres d'abonnement souscrits par les salariés pour les déplacements effectués au moyen de transports publics de voyageurs ou, depuis le 1er janvier 2009, de services publics de location de vélos, entre leur résidence habituelle et leur lieu de travail, conformément à l'article L. 3261-2 du code du travail (CGI, art. 81, 19° ter-a). Pour le régime fiscal de la prise en charge obligatoire des frais de transports publics ;

- depuis le 1er janvier 2009, **l'avantage résultant de la prise en charge facultative par l'employeur** des frais exposés par les salariés pour l'alimentation, en carburant ou en électricité, de leurs véhicules personnels, dans les conditions prévues à l'article L. 3261-3 du code du travail et **dans la limite de la somme de 200 € par an** (CGI, art. 81, 19° ter-b).

Précision : Cette prise en charge (obligatoire ou facultative) est exclue de l'assiette des cotisations et contributions sociales.

F. L'épargne, la participation et l'intéressement des travailleurs

(BOI-RSA-ES et suivants et cf. n° 1024 et suivants)

732

Le dispositif a été aménagé et complété par la loi n°2001-152 du 19 février 2001 sur l'épargne salariale puis par les articles 38 et 39 de la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie et en dernier lieu, par la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

Depuis l'intervention de ces textes, l'exonération concerne :

I. Les sommes versées au titre de la participation

(BOI-RSA-ES-10-20 et cf. n° 1028)

732-1

Les sommes versées aux salariés au titre de la participation des salariés aux résultats des entreprises, en application du titre II du livre III de la troisième partie du code du travail (C. travail, art. L. 3321-1 à art. L. 3326-2; CGI, art. 157, 16°bis et art. 163 bis AA), à l'exception des sommes attribuées en 2005 au titre de la participation pour le dernier exercice clos et dont les salariés ont demandé le déblocage et le versement jusqu'au 31 décembre 2005.

De même, depuis l'intervention de la loi en faveur des revenus du travail, les sommes versées aux salariés au titre de la participation ne sont exonérées que lorsqu'elles ont été affectées dans les conditions prévues à l'article L. 3323-2 du code du travail, c'est-à-dire lorsqu'elles ne sont pas immédiatement disponibles. Lorsqu'elles ne sont pas exonérées, les sommes versées aux salariés au titre de la participation sont désormais imposables dans les conditions de droit commun des traitements et salaires (CGI, art. 158, 5-b).

II. Les sommes versées par l'employeur au titre des plans d'épargne

(BOI-RSA-ES-10-30 et n° 1033 et suivants)

732-2

Les sommes versées par l'entreprise en application de plans d'épargne constitués conformément aux dispositions au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail (C. travail, art. L. 3331-1 à art. L. 3335-1 ; CGI, art. 81, 18°-a).

III. Les sommes versées par le salarié pour alimenter un plan d'épargne pour la retraite collectif

(BOI-RSA-ES-10-30 et n° 1033 et suivants)

732-3

Il s'agit des sommes versées dans les conditions du dernier alinéa de l'article L. 3153-3 du code du travail ou, depuis le 11 novembre 2010, dans les conditions prévues par le deuxième alinéa de l'article L. 3334-8 du code du travail (CGI, art. 81, 18°-b).

IV. Les sommes versées aux salariés au titre de l'intéressement

(BOI-RSA-ES-10-10 et n° 1025)

732-4

Les sommes versées aux salariés au titre de l'intéressement des salariés à l'entreprise et affectées à la réalisation de plans d'épargne constitués conformément au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail, dans la limite d'un montant égal à la moitié du plafond annuel moyen retenu pour le calcul des cotisations de sécurité sociale ainsi que, dans les mêmes conditions et limites, les dividendes des actions de travail attribués aux salariés des sociétés anonymes à participation ouvrière régies par la loi du 26 avril 1917 (CGI, art. 81, 18°bis).

V. Les sommes diverses

(Pour une étude complète sur l'actionnariat salarié se reporter au BOI-RSA-ES-20 et suivants) et n° 1045 et suivants)

732-5

Il s'agit des versements complémentaires effectués :

• par les entreprises à l'occasion de l'émission et de l'achat en bourse d'actions réservées aux salariés et mentionnés aux articles L. 225-192 et L. 225-196 du code de commerce (CGI, art. 81, 17° bis) ;

• par les sociétés coopératives ouvrières de production à l'occasion de l'émission de parts sociales destinées exclusivement à leurs salariés (CGI, art. 81, 17° ter).

VI. Les attributions gratuites d'actions des compagnies d'assurances

732-6

Les attributions gratuites d'actions faites aux personnels des entreprises nationales d'assurances sont exonérées (CGI, art. 81, 20°).

VII. La valeur des actions remises gratuitement aux salariés de la société AIR FRANCE

732-7

Cette valeur, dans le cadre des dispositifs prévus à l'article 17 de la loi n° 94-679 du 8 août 1994 et à l'article 51 de la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998, n'est pas retenue pour l'assiette de tous impôts, taxes et prélèvements assis sur les salaires ou les revenus.

Le montant correspondant n'est donc pas compris dans la base des traitements et salaires (CGI, art. 81, 25° et art. 163 bis E).

VIII. L'indemnisation ou la valeur des actions remises à ce titre aux participants et anciens participants de la société coopérative de main-d'œuvre (SCMO)

732-8

Cette indemnisation (ou valeur), dans le cadre du dispositif prévu à l'article L. 225-270 du code de commerce visant les SAPO, **n'est pas retenue** pour l'assiette de tous impôts, taxes et prélèvements assis sur les salaires ou les revenus. Le montant correspondant n'est donc pas compris dans la base des traitements et salaires (CGI, art. 81, 26° et 163 bis E).

G. Le revenu minimum d'insertion (RMI) ou revenu de solidarité active (RSA)

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-30 au III)

732-9

Ce revenu est remplacé, progressivement, par le revenu de solidarité active. Il était et est exonéré de l'impôt sur le revenu.

Le revenu de solidarité active (RSA), soit **483,24€ par mois** à compter du **1er janvier 2013** et **492,90 € à compter du 1er septembre 2013** et **499,31 € à compter du 1er janvier 2014** (Décrets n° 2013-793 du 30 août 2013 et n° 2013-1263 du 27 décembre 2013) est également exonéré d'impôt sur le revenu (CGI, art. 81, 9°). Il remplace également l'allocation de parent isolé.

Précision : Pour Mayotte, le RSA est fixé à 249,66 € à compter du 1er janvier 2014 (Décret n° 2013-1262 du 27 décembre 2013).

H. La part salariale du complément de cotisation d'assurance-vieillesse

732-10

Cette part salariale prévue au code rural et de la pêche maritime est exonérée de l'impôt sur le revenu, lorsqu'elle est prise en charge par l'employeur (CGI, art. 81, 28°).

I. Remise gratuite de matériels informatiques et de logiciels nécessaires à leur utilisation par les employeurs à leurs salariés

(CGI, art. 81, 31° bis)

732-11

L'avantage résultant pour le salarié de la remise gratuite effectuée depuis le 1er janvier 2007 par son employeur de matériels informatiques et de logiciels nécessaires à leur utilisation entièrement amortis et pouvant permettre l'accès à des services de communications électroniques et de

communication au public en ligne, **est exonéré d'impôt sur le revenu dans la limite** d'un prix de revient global des matériels et logiciels reçus dans l'année **de 2 000 €**. Si le prix de revient global des matériels et logiciels donnés au salarié dans l'année est supérieur à ce montant, la fraction excédentaire de ce plafond constitue un avantage en nature imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

J. Part salariale du complément de cotisation et de contribution à la caisse de retraite des marins

732-12

Cette part salariale du complément de cotisation et de contribution à la caisse des retraites des marins est exonérée lorsqu'elle est prise en charge par l'employeur (loi n° 98-461 du 13 juin 1998 d'orientation et d'incitation relative à la réduction du temps de travail, art. 12, V).

K. L'aide financière au titre des services à la personne et aux familles

732-13

Il s'agit de l'aide financière consentie par le comité d'entreprise, l'entreprise ou les personnes morales de droit public aux salariés au titre des services à la personne et aux familles

L'aide financière, mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail est exonérée d'impôt sur le revenu pour les versements effectués depuis le 17 novembre 2005 (CGI, art. 81, 37°).

I. Services aidés

Cette aide financière est destinée soit à financer l'accès des bénéficiaires à des services aux personnes et aux familles développés au sein de l'entreprise, soit à financer directement ou par l'intermédiaire d'une structure prestataire, des activités entrant dans le champ des services mentionnés aux articles L. 7231-1 et L. 7232-1 du code du travail et définies à l'article D.7231-1 du code du travail. Il s'agit notamment des services aux personnes à leur domicile relatifs aux tâches ménagères et familiales ainsi que de l'activité de gardes d'enfants de moins de 3 ans.

II. Modalités de versement et montant de l'aide exonérée

1. Modalités de versements concernés

Les articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail permettent au comité d'entreprise ou à l'entreprise de verser des aides financières, sous conditions, soit directement, soit au moyen du chèque emploi-service universel (CESU). Le CESU remplace, en les fusionnant, les chèques emploi-service (CES) et les titres emploi-service (TES), et peut prendre la forme soit d'un chèque (« CESU bancaire »), soit d'un titre spécial de paiement (« CESU préfinancé »).

Conformément aux dispositions des articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail, **l'aide financière d'une personne morale de droit public** destinée à financer le CESU au bénéfice de ses agents et salariés et des ayants droit **est également exonérée**, pour celle perçue depuis le 1er janvier 2007.

> **Remarque** : Sous réserve de l'exonération de l'aide financière versée par l'État à ses agents sous forme du « CESU-garde d'enfant » dont il a été admis qu'elle s'applique dès l'imposition des revenus 2006.

2. Montant de l'aide exonérée

Cette exonération est plafonnée au montant maximal de 1 830 €, par an et par bénéficiaire. Ce montant est révisé chaque année en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation.

Les aides financières versées au-delà de ce plafond par l'entreprise ou le comité d'entreprise sont à due concurrence imposables comme complément de salaire, dans les conditions de droit commun.

3. Non-cumul

Dès lors que l'aide financière du comité d'entreprise ou de l'entreprise accordée ne constitue pas un supplément de rémunération imposable, les dépenses acquittées grâce à elle n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt prévue par l'article 199 sexdecies du CGI, au titre des emplois à domicile. Elle doit

être également déduite de la base du crédit d'impôt prévu à l'article 200 quater B du CGI au titre des frais de garde de jeunes enfants à l'extérieur du domicile.

Remarque.

L'aide financière, qui ne constitue pas une rémunération au sens de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, n'est pas soumise, dans la même limite, à la CSG et à la CRDS ainsi qu'aux taxes et participations assises sur les salaires.

L. Les primes forfaitaires liées à une reprise d'activité

732-14

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, est exonérée la prime forfaitaire instituée par l'article L. 5425-3 du code du travail (CGI, art. 81, 9° quater).

M. L'indemnité de l'engagement de service civique ou de volontariat de service civique

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-60 et BOI-ANNX-000068)

732-15

I. Pour le ou la volontaire de service civique

L'indemnité de volontariat de service civique versée à la personne volontaire, de plus de vingt cinq ans titulaire d'un contrat de volontariat de service civique, n'est pas soumise à l'impôt sur le revenu.

Sont également exonérés d'impôt sur le revenu, l'avantage résultant pour le volontaire ou le bénévole de la contribution de l'association ou de la fondation d'utilité publique au financement des titres-repas ou des chèques-repas (CGI, art. 81, 17°-e et f).

Ces indemnité et avantage **sont exonérés** de toute **contribution ou cotisation sociale**.

II. Pour l'engagé(e) de service civique

L'indemnité, les prestations de subsistance, d'équipement et de logement versées à l'engagé(e), de seize à vingt-cinq ans, dans le cadre d'un engagement de service civique en application des articles L. 120-21 et article L. 120-22 du code du service national **sont exonérées d'impôt sur le revenu** et de **toute contribution ou cotisation sociale** (Loi n° 2010-241 du 10 mars 2010 relative au service civique, art. 20).

N. Le pécule modulable d'incitation à une seconde carrière pour les militaires

732-16

Est exonéré d'impôt sur le revenu, **du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2013**, le pécule modulable d'incitation des militaires à une seconde carrière, versé en application de l'article 149 de la loi de finances pour 2009 (CGI, art. 81, 30° ; Décret n° 2009-82 du 21 janvier 2009).

Ce pécule est versé en deux fois, le second versement étant conditionné par l'exercice d'une activité professionnelle.

L'option pour la déduction des frais professionnels pour leur montant réel et justifié ne fait pas perdre le bénéfice de l'exonération.

Ce pécule modulable d'incitation à un seconde carrière **est remplacé, à compter du 1er janvier 2014**, par le pécule d'incitation au départ des militaires (cf. n° **732-17**).

Toutefois, le III de l'article 38 de la loi n° 2013-1168 du 18 décembre 2013 relative à la programmation militaire précise que les pécules modulables d'incitation à une seconde carrière demeurent régis par les dispositions du 30° de l'article 81 dans sa rédaction applicable au 31 décembre 2013.

O. Le pécule d'incitation au départ des militaires

732-17

Est exonéré d'impôt sur le revenu, **du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2019**, le pécule modulable d'incitation au départ des militaires, versé en application du I de l'article 38 de la loi n° 2013-1168 du 18 décembre 2013 relative à la programmation militaire pour les années 2014 à 2019 et portant diverses dispositions concernant la défense et la sécurité nationale.

Le pécule est versé en deux fois.

Le premier versement, correspondant aux trois quarts du pécule accordé, est effectué au moment de la radiation des cadres ou des contrôles ou l'admission en deuxième section, selon les modalités fixées aux articles 3 à 6 du décret n° 2013-1308 du 27 décembre 2013.

Ce pécule d'incitation au départ des militaires remplace le pécule modulable d'incitation à une deuxième carrière mentionné ci-dessus.

P. L'indemnité de départ volontaire attribuée aux ouvriers d'État du ministère de la Défense

732-18

Est exonérée d'impôt sur le revenu, **l'indemnité de départ volontair**e attribuée, **du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2019** (Loi n° 2013-1168 du 18 décembre 2013, art. 41), aux ouvriers de l'État du ministère de la défense lorsqu'ils quittent le service dans le cadre d'une restructuration ou d'une réorganisation (CGI, art. 81, 30° bis ; Décret n°2009-83 du 21janvier 2009).

L'option pour la déduction des frais professionnels pour leur montant réel et justifié ne fait pas perdre le bénéfice de l'exonération.

Q. L'indemnisation des victimes des essais nucléaires français

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-50)

732-19

Sont exonérées les indemnités versées aux personnes souffrant de **maladies radio-induites** ou à leurs ayants droit, en application de la loi n° 2010-2 du 5 janvier 2010 relative à la reconnaissance et à l'indemnisation des victimes des essais nucléaires français (CGI, art. 81, 33° ter).

R. Le revenu supplémentaire temporaire d'activité dans les DOM

732-20

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, le **revenu supplémentaire temporaire d'activité** versé, en application du décret n° 2009-602 du 27 mai 2009 relatif au revenu supplémentaire temporaire d'activité, dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion, **est exonéré d'impôt sur le revenu** (CGI, art. 81, 38°).

S. Les contributions des collectivités territoriales en GUADELOUPE et en MARTINIQUE

732-21

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, les **contributions** des collectivités territoriales prévues par les articles II et III de l'accord régional interprofessionnel sur les salaires en Guadeloupe en date du 26 février 2009 mentionnées par l'arrêté du 3 avril 2009 portant extension dudit accord ainsi que celles prévues par l'article 4 de l'accord régional interprofessionnel sur les rémunérations des salariés du secteur privé de la Martinique en date du 11 mars 2009 mentionnées par l'arrêté du 29 juillet 2009 portant extension dudit accord **ne sont pas soumises** à l'impôt sur le revenu.

T. L'aide exceptionnelle versée en faveur des publics bénéficiaires de prestations sociales ou de demandeurs d'emploi

732-22

Est exonérée d'impôt sur le revenu au titre des années 2009 et suivantes, **l'aide exceptionnelle d'un montant de 200 €** versée en application du décret n° 2009-479 du 29 avril 2009 instituant une aide versée sous la forme de chèques emploi-service universels (CESU) préfinancés par l'État en faveur du pouvoir d'achat de publics bénéficiaires de prestations sociales ou de demandeurs d'emploi.

U. La prime forfaitaire versée en faveur de certains salariés privés d'emploi

732-23

Est exonérée d'impôt sur le revenu au titre des années 2009 et suivantes, la **prime forfaitaire d'un montant de 500 €** versée en application du décret du 27 mars 2009 instituant une prime exceptionnelle pour certains salariés privés d'emploi.

Chapitre 3 : Exonérations ayant un caractère de reconnaissance nationale

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-40)

733

Sont exonérés à ce titre :

- les **traitements attachés à la légion d'honneur et à la médaille militaire** (CGI, art. 81, 7°) ;

- les **gratifications allouées** à l'occasion de la remise de la **médaille d'honneur du travail et de distinctions honorifiques décernées**, pour ancienneté de services, par un département ministériel, à des personnes qui ne peuvent prétendre à la médaille d'honneur du travail, dans la limite d'un montant correspondant à celui du salaire mensuel de base du bénéficiaire (CGI, art. 157, 6°) ;

- **l'allocation forfaitaire complémentaire**, les **aides spécifiques au logement** et les **aides spécifiques en faveur des conjoints survivants** versées en application de la loi n° 94-488 du 11 juin 1994 relative aux rapatriés anciens membres des formations supplétives et assimilées ou victimes de la captivité en Algérie (CGI, art. 81, 27°) ;

- pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1er janvier 2003, **l'allocation de reconnaissance**, prévue aux I et I bis de l'article 47 de la loi de finances rectificative pour 1999, n° 99-1173 du 30 décembre 1999, en faveur respectivement des personnes désignées au premier alinéa de l'article 2 de la loi n° 94-488 du 11 juin 1994 relative aux rapatriés anciens membres des formations supplétives et assimilés ou victimes de la captivité en Algérie et de leurs conjoints ou ex-conjoints survivants non remariés (CGI, art. 81-4°-b). L'exonération s'applique également aux **indemnités en capital, aux restitutions et à l'indemnité forfaitaire** respectivement visées aux articles 6, 7, 9, 12 et 13 de la loi n° 2005-158 du 23 février 2005 portant reconnaissance de la Nation et contribution nationale en faveur des Français rapatriés (Décret n° 2005-477 du 17 mai 2005 et décret n° 2005-539 du 26 mai 2005) ;

- les **sommes perçues** dans le cadre de **l'attribution du prix Nobel** par les lauréats de ce prix (CGI, art. 92 A) ;

- les **sommes perçues** dans le cadre de l'attribution de **récompenses internationales** de niveau équivalent au prix Nobel dans les domaines littéraire, artistique ou scientifique (CGI, ann. II, art. 39 A).

Chapitre 4 : Exonération des heures supplémentaires

A. Champ d'application

(CGI, art. 81 quater abrogé; BOI-RSA-CHAMP-20-50-20)

733-1

L'article 81 quater du CGI avait instauré, sous certaines conditions, l'exonération des heures supplémentaires et des heures complémentaires effectuée par les salariés.

Le 1° du II de l'article 3 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 **a abrogé** l'article 81 quater du CGI pour les rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires et complémentaires effectuées **depuis le 1er août 2012**.

Toutefois, **il a été admis** que l'article 81 quater du CGI restait applicable, dans sa rédaction en vigueur antérieurement au 1er août 2012, aux rémunérations des heures supplémentaires et complémentaires de travail réalisées pendant des périodes de décompte du temps de travail ne correspondant pas au mois calendaire lorsque celles-ci étaient en cours au 1er août 2012 et sous réserve qu'elles se terminaient **au plus tard le 31 décembre 2012** (BOFiP-Impôts, Actualités du 27/11/2012 : RSA).

Ces dispositions **abrogées** ne sont plus présentées dans cet ouvrage. Pour plus de précisions sur cet ancien dispositif, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2013 paragraphes 435-3 et suiv.

B. Exonération des heures supplémentaires effectués par les travailleurs frontaliers

(CGI, art. 81 quater abrogé ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-20-60)

733-2

Le 1° du II de l'article 3 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 **a abrogé** l'article 81 quater du CGI pour les rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires et complémentaires effectuées **depuis le 1er août 2012**.

Toutefois, **il a été admis** que l'article 81 quater du CGI restait applicable, dans sa rédaction en vigueur antérieurement au 1er août 2012, aux rémunérations des heures supplémentaires et complémentaires de travail réalisées pendant des périodes de décompte du temps de travail ne correspondant pas au mois calendaire lorsque celles-ci étaient en cours au 1er août 2012 et sous réserve qu'elles se terminaient **au plus tard le 31 décembre 2012.**

Ces dispositions **abrogées** ne sont plus présentées dans cet ouvrage. Pour plus de précisions sur cet ancien dispositif, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2013 paragraphes 435-8 et suiv.

Chapitre 5 : Exonérations diverses

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-50, BOI-RSA-CHAMP-20-50-60)

Sont exonérées les sommes mentionnées ci-dessous.

A. Sommes liées à l'activité agricole

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 au I et au III)

734

Sont concernées :

- **jusqu'au 30 juin 2014**, les sommes attribuées à **l'héritier d'un exploitant agricole** au titre d'un contrat de travail à salaire différé prévu par l'article L. 321-13 du code rural et de la pêche maritime

(CGI, art. 81, 3° **abrogé à compter du 1er juillet 2014** par l'article 26-I-h de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014) ;

- les prestations, visées aux articles L. 325-1 et L. 325-2 du code rural et de la pêche maritime, dans le cadre de l'entraide entre agriculteurs (CGI, art. 81, 15°).

B. Sommes liées à la cessation anticipée d'activité ou à l'amiante

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 au VII)

734-1

Il s'agit de :

- **l'indemnité de cessation anticipée d'activité** versée aux salariés et anciens salariés **exposés à l'amiante**, en application de l'article 41 modifié de la loi de financement de la sécurité sociale pour 1999. Cette indemnité est également exclue de l'assiette des cotisations sociales, de la CSG et de la CRDS (CGI, art. 81, 32°) ;

> **Remarque** : L'exonération concerne également **l'indemnité complémentaire** qui, le cas échéant, est ajoutée à l'indemnité de cessation d'activité en vertu d'une décision unilatérale de l'employeur ou d'un accord d'entreprise.

- **l'indemnité de cessation anticipée d'activité** versée en application d'une convention collective de branche, d'un accord professionnel ou interprofessionnel, d'un accord d'entreprise, du contrat de travail ou d'une disposition unilatérale de l'employeur, **aux marins exposés ou ayant été exposés à l'amiante** admis au bénéfice de l'allocation de cessation anticipée d'activité visée au 9° de l'article L. 12 du code des pensions de retraite des marins français du commerce, de pêche ou de plaisance. Cette indemnité **est également exclue** de l'assiette des cotisations de sécurité sociale, de la CSG et de la CRDS (CGI, art. 81, 33°) ;

- **l'indemnité versée**, sous quelque forme que ce soit, aux **victimes de l'amiante ou à leurs ayants droit par le Fonds d'indemnisation des victimes de l'amiante (FIVA)** en application de l'article 53 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2001 (Loi n° 2000-1257 du 23 décembre 2000) ou **par décision de justice** (CGI, art. 81, 33° bis). Eu égard au contexte particulier de l'exposition aux poussières d'amiante, il est admis que ces dispositions s'appliquent aux indemnités perçues à ce titre depuis le 26 décembre 2000.

C. Sommes liées au service national, service civique et volontariat

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-60)

734-2

Sont exonérées :

- les **indemnités et prestations perçues** par le personnel accomplissant le **service national actif dans le service de la coopération ou dans celui de l'aide technique** (CGI, art. 81, 17°-a ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-60) ;

- **l'indemnité mensuelle et l'indemnité supplémentaire versées** dans le cadre de l'accomplissement du **volontariat international en entreprises ou en administration** en application de l'article L. 122-12 du code du service national ainsi que **l'indemnité allouée** dans le cadre d'un **contrat de volontariat de solidarité internationale** institué par la loi n° 2005-159 du 23 février 2005 (CGI, art. 81, 17°-b et d ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-60). Par analogie, il est admis que la gratification et la prise en charge des frais dont bénéficient les volontaires effectuant un service volontaire européen dans les conditions prévues par la réglementation européenne, bénéficient également d'une exonération d'impôt sur le revenu sauf abus manifeste et détournement des règles fixées par les textes communautaires ;

- **l'allocation mensuelle et la prime incitative** versées dans le cadre du **contrat de volontariat pour l'insertion** conformément à l'article L. 130-3 du code du service national (CGI, art. 81, 17°-c ; BOI-RSA-CHAMP-20-50-60).

D. Sommes liées au statut d'apprenti ou de stagiaire

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 au X)

734-3

I. Pour les salaires versés aux apprentis

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, les **salaires versés aux apprentis**, munis d'un contrat répondant aux conditions posées par le code du travail, **sont exonérés**, **dans la limite** du montant annuel du salaire minimum de croissance (SMIC), soit **17 163 € en 2013** et 17 346 € en 2014 (16 944 € en 2012 ; 16 416 € en 2011).

II. Pour les salaires versés aux stagiaires

L'article 7 de la loi n° 2014-788 du 10 juillet 2014 tendant au développement, à l'encadrement des stages et à l'amélioration du statut des stagiaires prévoit que **la gratification** mentionnée à l'article L. 124-6 du code de l'éducation versée aux stagiaires lors d'un stage ou d'une période de formation en milieu professionnel **est exonérée de l'impôt sur le revenu** dans la limite dans la limite du montant annuel du salaire minimum de croissance (CGI, art. 81 bis modifié).

III. Modalités d'application

Cette disposition s'applique à l'apprenti ou le stagiaire, personnellement imposable, ou au contribuable qui l'a à sa charge (CGI, art. 81 bis).

Sur la déclaration des revenus de l'apprenti ou du stagiaire ou des parents qui le comptent à charge, **seule doit figurer la fraction des salaires qui excède la limite d'exonération**.

E. Sommes liées aux prélèvements opérés sur les salaires

734-4

Il s'agit des prélèvements opérés sur les salaires, dans la limite annuelle de 460 € :

• à l'occasion de l'émission et de l'achat en bourse d'actions réservées aux salariés, en application des articles L. 225-192 et L. 225-196 du code de commerce (CGI, art. 81 ter,1).

• à l'occasion de la souscription des parts sociales émises par les sociétés coopératives ouvrières de production et destinées exclusivement à leurs salariés, dans les conditions fixées par les articles 35 à 44 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 (CGI, art. 81 ter, 2).

F. Sommes liées à la recherche biomédicale

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 au II)

734-5

Est exonérée l'indemnité prévue par l'article L. 1121-11 du code de la santé publique versée, en compensation des contraintes subies, aux personnes se prêtant à une recherche biomédicale sans bénéfice individuel direct (CGI, art. 81, 14° ter).

G. Sommes liées au transfert ou au transport des fonctionnaires

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-50)

734-6

Sont concernées :

- **l'indemnité compensatoire pour frais de transport** attribuée aux magistrats, militaires, fonctionnaires et agents de la fonction publique de l'État, aux fonctionnaires et agents de la fonction publique hospitalière, aux fonctionnaires et agents des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, aux agents contractuels de droit privé des trois fonctions publiques (État, territoriale, hospitalière) ainsi qu'aux agents de droit public de La Poste et de France Télécom **en service dans les départements de la Haute-Corse et de la Corse-du-Sud** (CGI, art. 81, 23°) ;

- **l'indemnité de départ** servie **à certains engagés et sous-officiers de carrière** en application des dispositions du décret n° 91-606 du 27 juin 1991 ;

- **les primes et indemnités** attribuées par l'État aux agents publics et aux salariés **à l'occasion du transfert hors de la région d'Île-de-France** du service, de l'établissement ou de l'entreprise où ils exercent leur activité (CGI, art. 81, 24°).

H. Prestations ou sommes liées à la liquidation judiciaire ou à l'invalidité

734-7

Sont exonérés les prestations en nature ainsi que **les versements en capital** effectués en cas de liquidation judiciaire ou d'invalidité dans les conditions prévues par l'article 41 modifié de la loi n°94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle.

I. Sommes versées aux sapeurs-pompiers volontaires

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 au VI)

734-8

Ce sont les **vacations horaires, l'allocation de vétérance personnelle ou de réversion** et la **prestation de fidélisation et de reconnaissance** versées aux sapeurs-pompiers volontaires ou à leurs ayants droit qui sont exonérées, en application du titre II de la loi n° 96-370 du 3 mai 1996 relative au développement du volontariat dans les corps de sapeurs-pompiers (CGI, art. 81, 29°).

J. Sommes liées à la réinsertion de salariés licenciés

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 au XI)

734-9

Il s'agit des sommes versées par une entreprise à un cabinet de placement pour la réinsertion de salariés licenciés qui sont exonérées. En ce sens cf. la RM Godfrain n° 58282, JO AN 25 janvier 1993 p. 286.

K. Sommes représentant l'aide financière de l'État (dispositif EDEN)

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-30 au VII)

734-10

Est exonérée l'aide financière de l'État mentionnée à l'article L. 5141-2 du code du travail (exonération applicable aux aides financières de l'État versées depuis le 1er janvier 1998 dans le cadre du dispositif de l'encouragement au développement d'entreprises nouvelles ; CGI, art. 81, 35°).

L. Sommes perçues par les étudiants

(BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 au IX)

734-11

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2007, **sur option des bénéficiaires**, dans le cadre d'une déclaration des revenus personnelle ou de celle du foyer fiscal de rattachement, les salaires versés aux personnes âgées de vingt-cinq ans au plus au 1er janvier de l'année d'imposition, à l'exception des agents publics percevant une rémunération dans le cadre de leur formation, **en rémunération d'activités exercées pendant leurs études, secondaires ou supérieures**, dans la **limite de trois fois** le montant mensuel du salaire minimum de croissance (SMIC), soit **4 291 € en 2013** et 4 336 € en 2014 (4 236 € en 2012 ; 4 104 € en 2011).

Cette exonération ne remet pas en cause celle prévue par la doctrine administrative en faveur des indemnités perçues par les étudiants qui effectuent des stages faisant partie intégrante du programme

de l'école ou des études, présentant un caractère obligatoire et dont la durée n'excède pas trois mois.

Les deux exonérations **peuvent** donc, le cas échéant, **se cumuler** au titre d'une même année (CGI, art. 81, 36°).

Ne peuvent pas bénéficier de cette exonération les allocataires de recherche, les doctorants contractuels, les internes en médecine et en pharmacie au motif qu'il s'agit d'agents publics rémunérés dans le cadre de leur formation initiale (RES N° 2012/16 au BOI-RSA-CHAMP-20-50-50 au IX-A-1).

Chapitre 6 : Précisions

735

A. Revenu fiscal de référence

(BOI-RSA-GEO-10-40)

Pour les revenus perçus depuis l'année 2006, sont incluses dans le montant du revenu fiscal de référence, les rémunérations versées aux personnes appelées par une entreprise établie dans un autre État à occuper en France pendant une période limitée et exonérées d'impôt sur le revenu en application des dispositions de l'article 81 B du CGI.

Sur l'incidence des exonérations diverses pour la détermination du revenu fiscal de référence, cf.BOI-RSA-GEO-10-40 au I.

735-1

B. Fonctionnaires de l'Organisation des Nations Unies (ONU)

Les modalités particulières d'exonération d'impôt sur le revenu, de CSG et de CRDS prévue à l'égard des rémunérations perçues par les fonctionnaires des institutions spécialisées des Nations unies sont commentées au BOI-IR-LIQ-20-30-30.

735-2

C. Membres du personnel de l'organisation internationale de police criminelle INTERPOL

Conformément aux dispositions de l'article 18 de l'accord publié par le décret n° 2009-1098 du 4 septembre 2009 et entré en vigueur le 1er septembre 2009, les membres du personnel de l'Organisation internationale de police criminelle-Interpol visés en annexe de l'accord sont assujettis à un impôt au profit de l'Organisation sur les salaires et émoluments qu'elle leur verse. À compter de la date d'application dudit impôt, ces salaires et émoluments sont exonérés de l'impôt français sur le revenu.

Partie 2 : Régimes territoriaux particuliers

(BOI-RSA-GEO)

Sous réserve des conventions fiscales internationales (BOI-INT et n^{os} 9386 et suiv.), les règles de droit commun s'appliquent en principe aux salaires.

Ainsi, en vertu de l'article 4 A du code général des impôts (CGI), les personnes qui ont en France leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI (BOI-IR-CHAMP-10), sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de

France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française (BOI-IR-DOMIC-10-10).

Le d du I de l'article 164 B du CGI précise que sont considérés comme revenus de source française, les salaires tirés d'activités professionnelles exercées en France (BOI-IR-DOMIC-10-10).

Par suite, les rémunérations perçues par les salariés, qu'ils soient ou non domiciliés fiscalement en France, à raison d'une activité exercée en France, sont en principe imposables en France pour leur montant total. Cependant les salariés domiciliés fiscalement en France, au sens de l'article 4 B du CGI (BOI-IR-CHAMP-10 et n° 3 et suivants), bénéficient sous conditions, de régimes territoriaux particuliers.

Sur le régime applicable aux travailleurs frontaliers, cf. BOI-RSA-GEO-10-10 au IV-B.

Enfin afin de renforcer l'attractivité du territoire national et d'encourager l'installation en France des cadres de haut niveau, il a été instauré, en matière de traitement et salaires, un régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés » (cf. n° 750), à côté de celui dont bénéficient les salariés des quartiers généraux ou des centres de logistique.

Titre 1 : Salariés envoyés à l'étranger par un employeur établi en France

(CGI, art. 81 A; BOI-RSA-GEO-10 et suivants)

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, un dispositif d'exonération d'impôt sur le revenu est mis en place pour les salaires perçus en rémunération d'une activité exercée à l'étranger.

Chapitre 1 : Personnes concernées

(BOI-RSA-GEO-10-10)

740

Les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui exercent une **activité salariée** et sont envoyées par un employeur dans un État autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée dans l'État où elles sont envoyées.

L'employeur doit être établi en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne, en Islande ou en Norvège.

En revanche, ne peuvent pas bénéficier de ce régime, les salariés dont l'employeur est établi au sein de la Confédération Helvétique, dans la Principauté de Monaco, la Principauté d'Andorre ou le Liechtenstein.

> **Exemple :** Une personne fiscalement domiciliée en France, employée par une entreprise établie en Allemagne, sera réputée exercer ses fonctions dans un État étranger au sens des dispositions de l'article 81 A du CGI si celles-ci se déroulent hors de France (lieu de son domicile fiscal) et d'Allemagne (lieu d'établissement de son employeur).

Chapitre 2 : Exonération totale des rémunérations de l'activité à l'étranger

(BOI-RSA-GEO-10-20)

741

Ces dispositions présentent l'exonération totale des rémunérations de l'activité exercée hors de France

ou du lieu d'établissement de l'employeur.

L'exonération totale des rémunérations éligibles **est accordée** si les salariés justifient remplir **l'une** des conditions suivantes.

A. Condition liée à l'impôt payé à l'étranger

Pour être exonérée d'impôt sur le revenu en France, la personne doit avoir été effectivement soumise sur les rémunérations en cause à un impôt sur le revenu dans l'État où s'exerce son activité et sous réserve que cet impôt soit au moins égal aux deux tiers de celui qu'elle aurait à supporter en France sur la même base d'imposition.

B. Condition liée à la durée d'exercice de l'activité à l'étranger

Pour être exonérée d'impôt sur le revenu en France, l'activité salariée à l'étranger doit avoir été exercée selon les modalités suivantes.

L'activité à l'étranger doit avoir été supérieure à une certaine durée dans des domaines spécifiques.

I. Soit une durée supérieure à 183 jours sur douze mois pour certaines activités

La durée d'activité à l'étranger doit être **supérieure à 183 jours au cours d'une période de douze mois consécutifs.**

Dans ce cas, l'activité à l'étranger doit se rapporter aux domaines suivants :

- chantiers de construction ou de montage, installation d'ensembles industriels, leur mise en route, leur exploitation et l'ingénierie y afférente ;

- recherche ou extraction de ressources naturelles ;

- navigation à bord de navires immatriculés au registre international français.

II. Soit une durée supérieure à 120 jours sur douze mois pour la prospection commerciale

L'activité de **prospection commerciale** doit avoir été **supérieure à 120 jours au cours d'une période de douze mois consécutifs.**

> **Remarque** : les agents de la fonction publique sont expressément exclus du bénéfice de l'exonération totale d'impôt sur le revenu accordée en considération de l'exercice de certaines activités visées au 2° du I de l'article 81 A du CGI.

Chapitre 3 : Exonération partielle des suppléments de rémunérations liés à l'expatriation

(BOI-RSA-GEO-10-30-10)

742

Lorsqu'ils ne peuvent bénéficier de l'exonération totale, les salariés qui entrent dans le champ d'application de l'article 81 A du CGI ne sont toutefois imposés que sur la rémunération qu'ils auraient perçue si celle-ci s'était déroulée en France, ce qui a pour effet **d'exonérer les suppléments de rémunération** qui leur sont éventuellement versés au titre des séjours effectués hors de France.

A. Cas général

Le II de l'article 81 A du CGI encadre toutefois le bénéfice de cette **exonération partielle** en la subordonnant à **l'existence de trois conditions** qui doivent être **simultanément réunies** :

- les suppléments de rémunération doivent être versés en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif de l'employeur ;

- ils doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'une durée effective d'au moins 24 heures dans un autre État ;

- et être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours dans un autre État et en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rémunération versée aux salariés compte non tenu des suppléments de rémunération. Le montant des suppléments de rémunération ne peut pas excéder 40 % de la rémunération précédemment définie.

B. Cas particulier : marins-pêcheurs

Cette **exonération partielle**, prévue au II de l'article 81 A du CGI, **s'applique** notamment aux marins-pêcheurs appelés à exercer leur activité **hors des eaux territoriales françaises** (au-delà des 12 milles).

Pour l'année **2013**, pour les marins-pêcheurs la fraction de rémunération **exonérée s'élève à 18 490 €**. Pour l'année **2014**, cette fraction de rémunération exonérée est **portée provisoirement à 18 550 €**, sous réserve des actualisations qui pourraient intervenir en cours d'année.

Sur ce point se référer au BOI-RSA-GEO-10-10 au IV-B , au BOI-RSA-GEO-10-20 au II-A et principalement au BOI-RSA-GEO-10-30-20.

Chapitre 4 : Prise en compte des revenus exonérés pour le calcul du taux effectif

743

Les revenus exonérés **totalement ou partiellement** en application des articles 81 A et 81 D du CGI sont pris en compte pour le calcul du taux effectif (CGI, art. 197 C).

Les dispositions relatives à l'article 81 D du CGI s'appliquent aux personnes dont la prise de fonctions en France intervient depuis le 1er janvier 2011. Sur la prise en compte des revenus exonérés pour la détermination du taux effectif, cf.BOI-RSA-GEO-10-40 au I.

Titre 2 : Fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger

(CGI, art. 81 A ; BOI-RSA-GEO-20)

Chapitre 1 : Agents non-assujettis à l'impôt à l'étranger : domicile fiscal en France

(CGI, art. 4 B, 2)

744

A. Principe

Sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger, **s'ils ne sont pas soumis dans ce pays** à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (CGI, art. 4 B, 2).

Ces dispositions sont applicables même si, en fait, ces personnes ne disposent pas d'une habitation en France.

Les intéressés sont alors imposables en France sur l'ensemble de leurs revenus (réalisés en France ou à l'étranger), d'après les mêmes règles que celles prévues pour les contribuables domiciliés en France.

B. Modalités d'imposition

Toutefois, les rémunérations qu'ils perçoivent à raison de leur activité exercée à l'étranger ne sont imposables qu'à concurrence du montant du traitement qu'ils auraient perçu si leur activité avait été exercée en France.

Les primes d'éloignement et les indemnités destinées à couvrir des dépenses spéciales sont donc exonérées.

Les intéressés doivent souscrire la déclaration d'ensemble de leurs revenus au service des impôts des particuliers non-résidents (SIPNR), 10, rue du Centre TSA 10010, 93465 NOISY-LE-GRAND CEDEX (tel. : 01 57 33 83 00 ; Arrêté du 20 juin 2011 publié au JO du 25 juin).

Ils peuvent être invités par le service des impôts à désigner, dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de la demande, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt (CGI, art. 164 D).

En cas de refus ou à défaut de réponse dans le délai fixé, les personnes concernées sont taxées d'office (LPF, art. L. 72).

Précision : Les sommes exonérées en application de l'article 81 A du CGI versées aux agents de la fonction publique sont prises en compte pour le calcul du taux effectif (CGI, art. 197 C) et pour la détermination du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417, IV-1°-c).

Chapitre 2 : Agents ayant conservé leur foyer en France

(CGI. Art. 4 B, 1-a)

745

Ces agents peuvent également être considérés comme domiciliés en France en vertu du 1 de l'article 4 B du CGI lorsqu'ils ont conservé leur foyer en France.

Les règles particulières prévues à l'article 81 A du CGI leur sont applicables à l'exception de l'exonération totale accordée en considération de l'exercice de certaines activités.

Titre 3 : Agents de l'État et personnes d'organismes intervenant dans les terres australes et antarctiques françaises (TAAF)

(BOI-RSA-GEO-30)

746

En application de la loi n° 55-1052 du 6 août 1995, qui a conféré l'autonomie administrative et financière au Territoire des terres australes et antarctiques françaises (TAAF), les agents de l'État et les personnes relevant d'organismes appelés à intervenir dans les TAAF qui sont envoyés dans ce territoire **sont soumis à un impôt local sur le revenu.**

L'arrêté n° 2001-29 du 6 août 2001 pris par l'administrateur supérieur du territoire, **institue une contribution directe territoriale prélevée à la source** par les employeurs sur les revenus perçus au titre d'une activité professionnelle exercée dans le territoire des TAAF. Elle se substitue au précédent impôt local recouvré par voie de rôle.

Chapitre 1 : Agents et personnes fiscalement domiciliés dans les TAAF

(CGI, art. 4 B, 2)

747

Lorsque les intéressés sont considérés comme fiscalement domiciliés hors de France, les rémunérations perçues à l'occasion de leur activité dans le territoire des terres australes et antarctiques françaises (TAAF) ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu en France. Ils sont en revanche imposables en métropole à raison de leurs revenus de source française.

L'impôt acquitté dans le territoire des TAAF (la « contribution directe territoriale ») n'est en aucun cas imputable sur l'impôt métropolitain exigible à raison de leurs revenus de source française.

Chapitre 2 : Agents et personnes dans les TAAF ayant conservé leur foyer en France

(CGI. Art. 4 B, 1-a)

748

Les revenus professionnels correspondant à une activité exercée sur le territoire des terres australes et antarctiques françaises (TAAF) **sont soumis à une contribution directe territoriale**.

Cette contribution est **retenue à la source** par les employeurs et directement payée auprès de l'administration territoriale.

L'impôt retenu à la source au titre d'une année **s'impute sur l'impôt sur le revenu métropolitain** dû au titre des revenus de cette même année, acquitté l'année suivante.

Titre 4 : Salariés « impatriés »

(BOI-RSA-GEO-40)

Chapitre 1 : Salariés dont la prise de fonctions est intervenue depuis le 1er janvier 2008

(CGI, art. 155 B ; Décret n° 2009-389 du 7 avril 2009; BOI-RSA-GEO-40-10)

750

L'article 155 B du CGI instaure un nouveau régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés » dont la prise de fonctions en France est intervenue depuis le 1er janvier 2008.

Ainsi, sous certaines conditions et pendant une durée limitée, certains éléments de rémunération et certains « revenus passifs » et plus-values de cession de valeurs mobilières réalisés par des salariés ou dirigeants « impatriés » qui n'étaient pas antérieurement résidents de France.

A. Définition des salariés et dirigeants « impatriés »

751

Peuvent bénéficier, pendant une période limitée, du régime spécial d'imposition prévu à l'article 155 B du CGI, les salariés et dirigeants appelés à occuper un emploi pendant une durée déterminée ou indéterminée dans une entreprise établie en France, soit par l'intermédiaire d'une entreprise établie à l'étranger, soit directement par l'entreprise établie en France.

B. Conditions liées à la domiciliation en France

752

Pour bénéficier du régime fiscal des « impatriés », les salariés et dirigeants concernés ne doivent pas avoir été fiscalement domiciliés en France au cours des cinq années précédant celle de leur prise de fonctions et doivent être fiscalement domiciliés en France au sens des a et b du I de l'article 4 B du CGI.

Remarque : Sur les conséquences d'un changement d'employeur ou d'entreprise avant le 31 décembre de la cinquième année suivant l'installation en France, voir RES N° 2010/60 au BOI-RSA-GEO-40-10-10 au II-B-2-b-2°.

C. Exonération de certains éléments de la rémunération perçue au titre de l'activité professionnelle

753

Le salarié ou le dirigeant « impatrié » **bénéficie**, dans certaines conditions et pour une durée limitée, **de l'exonération du supplément de rémunération lié** à l'exercice de son activité en France et **de la part** de sa rémunération correspondant aux missions qu'il effectue à l'étranger.

Il peut opter soit pour un plafonnement global de ces exonérations, soit pour un plafonnement de l'exonération de la seule part de sa rémunération correspondant à l'activité exercée à l'étranger.

Les conditions ainsi que les modalités de calcul des plafonnements sont prévues au BOI-RSA-GEO-40-10-20.

D. Exonération de certains « revenus passifs » et de certaines plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux

754

Le salarié ou le dirigeant « impatrié » bénéficie, dans certaines conditions et pour une durée limitée, d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % du montant de certains revenus de capitaux mobiliers (« revenus passifs ») perçus à l'étranger et de certaines plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus à l'étranger.

Les revenus et plus-values qui bénéficient de cette exonération partielle ainsi que ses modalités pratiques d'application sont détaillés aux BOI-RSA-GEO-40-10-30-20 et BOI-RSA-GEO-40-10-30-30.

E. Durée de l'exonération

755

L'exonération prévue à l'article 155 B du CGI s'applique jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la prise de fonctions en France au titre de chacune des années au cours desquelles « l'impatrié » a son domicile fiscal en France au sens des a et b du I de l'article 4 B du CGI.

F. Remarques

756

I. Prélèvements sociaux

Les revenus de capitaux mobiliers dont **le paiement est assuré par une personne établie hors de France** ainsi que les gains nets de cessions de valeurs mobilières ou de droits sociaux **sont soumis aux prélèvements sociaux**. Pour la détermination de la base soumise à ces prélèvements, les revenus produits et gains sont pris en compte pour leur montant avant application de l'exonération de 50 % ainsi que les moins-values de cession pour leur montant avant réduction de 50 %.

II. Revenu fiscal de référence

L'ensemble du revenu exonéré en application de l'article 155 B du CGI **est pris en compte pour la détermination du revenu fiscal de référence** mentionné au IV de l'article 1417 du CGI.

III. Déductibilité des cotisations sociales

1. Prévoyance complémentaire et retraite complémentaire

Le dispositif de déduction sous plafond de certaines cotisations prévu au 2°-0 ter de l'article 83 du CGI est étendu aux « impatriés » relevant du nouveau régime prévu à l'article 155 B du code précité pour leurs cotisations auprès des régimes étrangers.

2. Régimes de sécurité sociale étrangers

Les cotisations de sécurité sociale versées auprès des régimes étrangers sont également déductibles.

Chapitre 2 : Salariés dont la prise de fonctions est intervenue avant le 1er janvier 2008

(BOI-RSA-GEO-40-20)

757

L'ancien article 81 B du CGI avait institué un régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés », c'est-à-dire des salariés et des dirigeants appelés par une entreprise établie à l'étranger à occuper un emploi pendant une période limitée dans une entreprise établie en France et **dont la prise de fonctions** était intervenue entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2007.

Ainsi, les salariés et les dirigeants mentionnés aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter du CGI appelés par une entreprise établie dans un autre État à occuper un emploi dans une entreprise établie en France pendant une période limitée n'étaient pas soumis à l'impôt à raison des éléments de leur rémunération directement liés à cette situation.

Cette disposition **s'appliquait jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant** celle de leur prise de fonctions et à la condition que les personnes concernées n'aient pas été fiscalement domiciliées en France au cours des dix années civiles précédant celle de leur prise de fonctions. Si la part de la rémunération soumise à l'impôt sur le revenu est inférieure à la rémunération versée au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou, à défaut, dans des entreprises similaires établies en France, la différence est réintégrée dans les bases imposables de l'intéressé. Ce régime spécial d'imposition est commenté au BOI-RSA-GEO-40-20.

Le dispositif prévu à l'ancien article 81 B du CGI a été modifié par l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2005. Ainsi, pour les personnes dont la prise de fonctions en France était intervenue depuis le 1er janvier 2005, le **délai de non-domiciliation fiscale** antérieure en France avait été **ramené** de dix ans **à cinq ans.**

Par ailleurs, pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1er janvier 2005, les salariés et dirigeants « impatriés » sont, sur option, exonérés pour la fraction de leur rémunération correspondant à l'activité qu'ils exercent à l'étranger jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, sans que la fraction ainsi exonérée puisse excéder 20 % de la rémunération imposable.

Chapitre 3 : Salariés « impatriés » auprès de la Chambre de Commerce Internationale en France

(CGI, art. 81 D et BOI-RSA-GEO-40 au§ 60)

758

Les salariés et dirigeants appelés de l'étranger pour occuper un emploi auprès de la Chambre de Commerce Internationale en France ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison des

traitements et salaires qui leur sont versés à ce titre.

Ce dispositif est applicable sous réserve que les personnes concernées n'aient pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle de leur prise de fonctions et, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année civile suivant celle de cette prise de fonctions, au titre des années à raison desquelles elles sont fiscalement domiciliées en France au sens des a et b du 1 de l'article 4 B du CGI.

Les salariés et personnes mentionnées ci-dessus ne peuvent se prévaloir des dispositions de l'article 155 B du CGI.

Ces dispositions sont applicables aux personnes dont la prise de fonctions en France intervient depuis le 1er janvier 2011.

Titre 5 : Salariés des quartiers généraux et des centres de logistique

(BOI-RSA-GEO-50)

Le régime fiscal applicable aux salariés qui viennent de l'étranger en France pour exercer leur activité professionnelle au sein d'un quartier général (QG) ou d'un centre de logistique varie selon les catégories d'indemnités susceptibles de leur être versées.

Chapitre 1 : Indemnités liées au surcoût du logement et au supplément d'impôt et de cotisations sociales

759

Un **régime spécifique** aux salariés des quartiers généraux et des centres de logistiques **peut être appliqué** à ces indemnités **sur demande du quartier général ou du centre de logistique**.

Le **remboursement du surcoût du logement** constituant la résidence du salarié expatrié en France et **celui de l'excédent d'impôt et de cotisations obligatoires de sécurité sociale payés en France** par rapport à ceux du pays d'origine «tax-equalization» sont exonérés d'impôt sur le revenu sous deux conditions cumulatives :

- le salarié ne doit pas avoir été domicilié fiscalement en France au cours des cinq années civiles précédant celle de son arrivée en France ;

- et le quartier général ou le centre de logistique doit opter pour l'assujettissement de ces deux indemnités à un impôt calculé au taux normal de l'impôt sur les sociétés et aux contributions y afférentes en lieu et place de l'impôt sur le revenu au nom du salarié.

Chapitre 2 : Remboursements de frais professionnels

760

En application du 1° de l'article 81 du CGI, **un certain nombre d'indemnités correspondant à la prise en charge par l'entreprise du surcoût** résultant pour les bénéficiaires de l'exercice temporaire de leur activité en France **sont exonérées d'impôt sur le revenu**.

Cette exonération est de droit commun, elle concerne, outre les salariés détachés auprès d'un QG ou d'un centre de logistique, tous les salariés qui, n'ayant pas été domiciliés fiscalement en France l'année civile précédant celle de leur arrivée en France, viennent exercer leur activité auprès d'une entreprise établie en France pour une durée n'excédant pas six années.

En outre, ces indemnités et **remboursements sont à exclure de l'assiette** de la CSG et de la CRDS chaque fois qu'elles remplissent les conditions fixées l'arrêté du 20 décembre 2002 relatif aux frais professionnels déductibles pour être exonérées de cotisations de sécurité sociale.

En revanche, ils doivent être ajoutés à la rémunération imposable de leurs bénéficiaires dans l'hypothèse où ces derniers **opteraient pour la déduction des frais réels** ou, le cas échéant, pour l'application d'une déduction forfaitaire supplémentaire.

Pour les remboursements de frais exonérés, il convient de se reporter au BOI-RSA-GEO-50.

Chapitre 3 : Autres indemnités

(CGI, art. 79 et BOI-RSA-GEO-50 au III).

761

Toutes les autres indemnités versées au salarié s'analysent en des compléments de salaire imposables dans les conditions de droit commun.

Partie 3 : Base d'imposition des traitements, salaires et revenus assimilés

(BOI-RSA-BASE et suivants)

Titre 1 : Détermination du revenu brut

(BOI-RSA-BASE-20 et suivants)

770

Conformément aux principes généraux, le revenu net est constitué par l'excédent du revenu brut sur les dépenses payées pour l'acquisition ou la conservation du revenu. Cependant, des modalités particulières de prise en compte de ces dépenses sont prévues, notamment en matière de traitements et salaires.

L'impôt est dû chaque année à raison des revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année (CGI, art. 12) et qui comprennent, notamment, les traitements, salaires, pensions et rentes viagères (CGI, art. 156).

Selon l'article 13 du CGI, le revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu.

Le revenu à prendre en considération est donc :

- **un revenu annuel** (cf. BOI-RSA-BASE-20-10 au II);

- **un revenu net**, égal à la différence entre le montant brut des revenus qui entrent dans la catégorie et les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation de ces revenus.

Ces principes généraux sont repris sous les articles 82 et 83 du CGI qui précisent les conditions de détermination du montant brut des revenus imposables et énumèrent les dépenses admises en déduction.

Chapitre 1 : Principe

(BOI-RSA-BASE-20-10 au I)

776

Le revenu brut à prendre en considération est constitué par toutes les sommes (notamment traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, augmentés des avantages en argent ou en nature(n° 790)) qui ont été mises à sa disposition ou par les soins de son employeur :

- soit par voie de paiement, soit par voie d'inscription au crédit d'un compte sur lequel l'intéressé a fait ou aurait pu faire un prélèvement ;

- durant l'année d'imposition.

Ce principe comporte certaines dérogations.

Chapitre 2 : Exceptions

(BOI-RSA-BASE-20-10 au II)

777

A. Indemnité compensatrice de délai-congé ou de préavis

(CGI, art. 163 quinquies)

778

Lorsqu'elle se rapporte à la fois à l'année de congédiement et à l'année suivante, cette indemnité peut être déclarée en plusieurs fractions correspondant respectivement à la part de l'indemnité afférente à chacune des années considérées.

B. Artistes du spectacle et sportifs

779

Les salaires imposables reçus par les artistes du spectacle dans le cadre d'un contrat de travail entrant dans les prévisions des articles L. 7121-3 à L. 7121-7 du code du travail et les salaires imposables des sportifs perçus au titre de la pratique d'un sport peuvent, sous certaines conditions et sur option des contribuables, être déterminés d'après la moyenne des salaires imposables de l'année d'imposition et des deux ou quatre années précédentes (CGI, art. 84 A).

C. Fraction de la rémunération versée à un fonds salarial à titre obligatoire

780

Elle est taxable à l'impôt sur le revenu au titre de l'année au cours de laquelle le salarié peut en disposer, c'est-à-dire à la fin de la période de blocage de cinq ans.

Toutefois, la fraction de la rémunération versée à titre facultatif est immédiatement assujettie à l'impôt sur le revenu.

D. Reversement des sommes antérieurement taxées

781

Le **reversement de sommes sur lesquelles le contribuable a été régulièrement imposé s'impute** sur le revenu brut de l'année au cours de laquelle il est intervenu.

Ainsi, les sommes qu'un fonctionnaire reverse à l'administration, à la suite de la rupture de son engagement, **s'imputent sur le montant brut** (c'est-à-dire avant déduction des frais professionnels) des salaires perçus l'année du reversement.

En l'absence de revenus de cette catégorie, le reversement est traité comme un déficit.

E. Salariés domiciliés en France envoyés en mission à l'étranger

782

En ce qui concerne le montant des rémunérations à prendre en compte, le cas échéant, pour les salariés français domiciliés en France et envoyés en mission à l'étranger par un employeur établi en France, cf. n° 740.

F. Assistants et assistantes maternels agréés

783

Pour l'assiette de l'impôt sur le revenu dont sont redevables les **assistants et assistantes maternels** ou les **assistants ou assistantes familiaux agréés**, le **revenu brut** à retenir **est égal à la différence** entre :

- d'une part, le total des sommes versées tant à titre de rémunération que d'indemnités pour l'entretien et l'hébergement des enfants ;

- et d'autre part, une somme égale à trois fois le montant horaire du salaire minimum de croissance, par jour et pour chacun des enfants qui leur sont confiés.

Cette somme est portée à quatre fois le montant horaire du SMIC par jour et par enfant ouvrant droit à la **majoration** prévue à l'article L. 423-13 du code de l'action sociale et des familles (enfants handicapés, malades ou inadaptés).

Toutefois, le montant de ces déductions est majoré d'une fois le montant horaire du SMIC lorsque la durée de garde de l'enfant est de vingt-quatre heures consécutives (CGI, art. 80 sexies).

À titre de simplification, les intéressés peuvent faire application, pour l'ensemble de l'année, du montant horaire du SMIC, soit **9,43 € pour 2013** (9 € pour 2011; 8,86 € pour 2010).

À titre d'information, il est indiqué qu'au **1er janvier 2014**, **le montant horaire du SMIC est revalorisé à 9,53 €**.

Remarques :

Par dérogation à l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles et sous réserve de la signature d'une convention entre l'organisme de sécurité sociale et le président du conseil général, l'assistant maternel peut accueillir des mineurs dans un local en dehors de son domicile. Ce local peut réunir au maximum quatre assistants maternels et les mineurs qu'ils accueillent.

L'article 80 sexies du CGI s'applique, depuis le 1er janvier 2009, aux revenus professionnels liés à l'exercice de l'activité d'assistant maternel dans les conditions prévues aux articles L. 424-1 à article L. 424-7 du code de l'action sociale et des familles, sauf si celui-ci est salarié d'une personne morale de droit privé. Cet article 80 sexies du CGI s'applique également à l'activité d'assistant maternel exerçant dans une maison d'assistants maternels (Loi n° 2010-625 du 9 juin 2010, art. 3).

Chapitre 3 : Évaluation des avantages en nature

(CGI, art. 82, al. 2; BOI-RSA-BASE-20-20)

790

Au montant des rémunérations perçues en espèces, **il convient d'ajouter** éventuellement **le montant des rémunérations en nature** (cf. n° 722) dont le contribuable a disposé pendant l'année d'imposition. Les règles d'évaluation de l'avantage en nature ont été modifiées pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1er janvier 2005.

Les dispositions ci-après sont celles en vigueur à compter de cette date. Conformément au dernier alinéa de l'article 82 du CGI, le montant des rémunérations allouées sous la forme d'avantages en nature est évalué selon les règles établies pour le calcul des cotisations de sécurité sociale en application de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale ou de l'article L. 741-10 du code rural et de la pêche maritime.

Si l'avantage est concédé moyennant une retenue pratiquée sur le salaire de l'intéressé, le montant de cette retenue vient en diminution de la valeur de l'avantage en nature à comprendre dans les bases de l'impôt.

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

sociale.

791

Il convient donc d'appliquer les règles sociales, à savoir :

- la **nourriture** est évaluée, pour la généralité des salariés, à **4,60 € par repas pour 2014** et **4,55 € par repas pour 2013** (4,45 € pour 2012; 4,40 € pour 2011) ; [cf. n°1090-1];

- **l'avantage en nature logement** est évalué **forfaitairement** selon le barème mensuel figurant au n°1090, **ou**, sur option de l'employeur, **d'après la valeur locative cadastrale** servant de base à la taxe d'habitation augmentée, le cas échéant, de la valeur réelle des avantages accessoires ;

- **l'utilisation privée d'un véhicule** mis à la disposition d'un salarié par l'entreprise est évaluée sur la base des **dépenses réellement engagées ou**, sur option de l'employeur, sur la **base d'un forfait annuel** (cf. n°1090-2] ;

- **l'usage privé d'outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication** (téléphone mobile, micro-ordinateur portable ou non, etc...) mis à la disposition du salarié est évalué sur la base des **dépenses réellement engagées ou**, sur option de l'employeur, sur la base d'un **forfait annuel estimé à 10 % du coût d'achat ou, le cas échéant, de l'abonnement ;**

- les **autres avantages en nature** sont évalués pour leur **valeur réelle**.

792

Un autre avantage lié à la protection sociale **doit être ajouté** au montant des rémunérations perçues en espèces.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2013, l'article 4 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit **que les cotisations à la charge de l'employeur** correspondant à des garanties portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident **sont ajoutées** à la rémunération prise en compte pour la détermination des bases d'imposition.

793

Remarques :

1. **N'est pas retenue** pour la détermination du revenu imposable :

- la **valeur des repas fournis gratuitement** :

• aux « éducateurs », c'est-à-dire tous les personnels, quelle que soit leur qualification professionnelle, ayant pour obligation de prendre leurs repas à la table de personnes inadaptées ou handicapées ou de déficients sensoriels, qu'il s'agisse d'ailleurs d'enfants, d'adolescents ou d'adultes, qu'ils sont tenus d'assister dans un but éducatif ou thérapeutique ;

• au personnel infirmier des établissements psychiatriques, lorsque leur participation au même repas que les malades et à leur table, dans un but thérapeutique, est nécessaire et imposée par l'employeur ;

• aux personnes exerçant à titre temporaire et non bénévole l'encadrement d'adultes handicapés dans un centre de vacances ou de loisirs ;

• aux personnes qui exercent, à titre occasionnel, des fonctions de moniteur ou d'animateur dans des colonies de vacances ou dans des centres de vacances et de loisirs et qui prennent leurs repas avec les enfants dont ils assurent l'encadrement ;

- la **valeur des vivres de bord fournis aux marins-pêcheurs, aux artisans-pêcheurs ou aux pêcheurs** associés d'une société de pêche artisanale imposables dans la catégorie des salaires ;

- la **valeur des logements mis à la disposition des personnels de la gendarmerie** dans les conditions prévues par l'article D 14 du code du domaine de l'État (CGI, art. 82).

2. Les modalités d'évaluation de l'avantage en nature accordé aux agents du secteur public logés gratuitement sont prévues.

3. Les cadeaux en nature de valeur modique offerts aux salariés par l'employeur ou le comité d'entreprise dont la remise s'effectue à l'occasion d'un événement particulier sans lien direct avec l'activité professionnelle des bénéficiaires (mariage ou anniversaire du salarié, naissance d'un enfant, fêtes de Noël...) sont exonérés d'impôt sur le revenu lorsque **leur valeur ne dépasse pas 5 % du plafond mensuel de sécurité sociale par événement** et **par année civile**, soit **156 € pour 2014**, **154 € pour 2013**, 152 € pour 2012, 147 € pour 2011. Par exception, pour Noël, le plafond est de 154 € par salarié et de 154 € par enfant en 2013.

Titre 2 : Charges déductibles du revenu brut

(CGI, art. 83 ; BOI-RSA-BASE-30 et suivants)

800

Le montant net du revenu imposable est déterminé en déduisant du montant brut des sommes payées et des avantages en argent ou en nature accordés, certaines cotisations de caractère social, certains intérêts d'emprunts et les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, les dispositions relatives à la déductibilité des cotisations ou primes versées pour la retraite ont été plusieurs fois modifiées.

Chapitre 1 : Cotisations au titre de la prévoyance et de la retraite versées depuis le 1er janvier 2004 et autres contributions déductibles

(CGI, art. 83; ann. III, art. 39 et art. 39-0 A ; BOI-RSA-BASE-30-10)

801

Depuis le 1er janvier 2004, les contribuables exerçant une activité salariée **peuvent déduire sans limite de leur rémunération brute**, les cotisations versées au titre des régimes de base de retraite et de prévoyance (régime général et régimes spéciaux de sécurité sociale, régime des assurances sociales agricoles), des régimes complémentaires légalement obligatoires (ARRCO, AGIRC ...) et, pour les fonctionnaires, les cotisations versées au nouveau régime public de retraite additionnel obligatoire, assis sur les primes, en vigueur depuis le 1er janvier 2005.

Sont également **déductibles sans limite**, les cotisations versées dans le cadre du nouveau dispositif de rachats volontaires de cotisations au titre des années d'études ou des années insuffisamment cotisées.

La déduction des cotisations ou primes versées aux régimes de **retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire reste plafonnée**, selon un plafond spécifique à chaque type de cotisation (retraite ou prévoyance).

Enfin, dans l'hypothèse où ces changements se traduiraient par une diminution du montant des cotisations déductibles, un dispositif transitoire jusqu'en 2008 permettait d'appliquer l'ancien mécanisme de plafonnement aux cotisations et primes versées aux régimes de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire auxquels le salarié était affilié à titre obligatoire avant le 25 septembre 2003, pour les taux de cotisations en vigueur avant cette date.

Les cotisations d'assurance chômage, la contribution de solidarité due par les fonctionnaires et la CSG demeurent déductibles dans les mêmes conditions et limites qu'auparavant.

Précision.

L'article 24 de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites prévoit une procédure de remboursement de tout ou partie des rachats de trimestres pour années d'études ou années incomplètes effectuées auprès des régimes de retraite obligatoires d'assurance vieillesse avant le 13 juillet 2010.

A. Les cotisations déductibles sans limite et le remboursement des rachats de cotisations imposable

(BOI-RSA-BASE-30-10-10)

802

I. Nature des cotisations déductibles sans limite

(CGI, art. 83, 1° et 1°-0 bis)

803

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, **sont déductibles sans limite** de la rémunération brute :

- les **cotisations de sécurité sociale** (régime général et régimes spéciaux, y compris les régimes étrangers de sécurité sociale auxquels les salariés restent affiliés dans leur pays d'origine conformément aux dispositions du règlement CEE n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 ou d'une convention de sécurité sociale) ;

- les **cotisations d'assurance vieillesse** versées en exercice des **facultés de rachat** prévues aux articles L. 351-14-1 du code de la sécurité sociale et art. L. 9bis du code des pensions civiles et militaires de retraite (rachat des années d'études ou insuffisamment cotisées) ainsi que celles prévues par les dispositions réglementaires ayant le même objet prises sur le fondement de l'article L. 711-1 du code de la sécurité social ;

- les **cotisations versées aux régimes de retraite complémentaire** mentionnés au chapitre Ier du titre II du livre IX du code de la sécurité sociale (régimes complémentaires légalement obligatoires tels que l'ARRCO, l'AGIRC, l'IRCANTEC ou la CRPNAC) ;

- les **cotisations au régime public de retraite additionnel obligatoire (RAFP)** institué par l'article 76 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 portant réforme des retraites (régime en vigueur depuis le 1er janvier 2005) ;

- les **cotisations versées conformément aux dispositions du règlement CEE n° 1408/71** du Conseil du 14 juin 1971 **ou** conformément aux stipulations **d'une convention ou d'un accord international** relatif à l'application des régimes de sécurité sociale (Disposition applicable aux cotisations versées pour les salariés dont la prise de fonction en France est intervenue depuis le 1er janvier 2004).

II. Remboursement des rachats de cotisations d'assurance vieillesse imposable

804

L'article 24 de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites **prévoit une procédure de remboursement**, sous certaines conditions et **pour certains assurés**, de **tout ou partie des rachats de trimestres pour années d'études ou années incomplètes** (dits «rachats Fillon») qui ont été effectués auprès des régimes obligatoires d'assurance vieillesse avant le 13 juille 2010.

Ce **remboursement est ouvert sur demande** des intéressés dans un **délai de trois ans** à compter de l'entrée en vigueur de cette loi, soit **jusqu'au 10 novembre 2013**.

Les remboursements de rachats de cotisations d'assurance vieillesse peuvent être demandés par les salariés du régime général, les ministres du culte et membres des congrégations religieuses, les artisans, industriels et commerçants, les avocats, les salariés et non-salariés agricoles, les agents de la fonction publique, les militaires, les agents de collectivités territoriales et les ouvriers des établissements de l'État.

Ces assurés doivent être nés depuis le 1er juillet 1951, résidents de France ou non, et ne pas avoir fait valoir leur droit à la retraite.

Le montant à rembourser est calculé en revalorisant les cotisations versées par l'assuré par application du coefficient annuel de revalorisation des pensions de vieillesse mentionné à l'article L. 161-23-1 du code de la sécurité sociale.

Au titre de l'année de perception, ce **montant du remboursement des rachats des cotisations**, y compris la revalorisation citée ci-dessus, **constitue un complément de revenu imposable** à l'impôt sur le revenu dans la même catégorie d'imposition que celle au titre de laquelle les cotisations remboursées ont été déduites et selon les mêmes règles.

Remarques.

- Pour le cas exceptionnel où le rachat a fait l'objet d'une déduction du revenu global en application du 4° du II de l'article 156 du CGI.

- Le montant du remboursement peut bénéficier de l'imposition à l'impôt sur le revenu selon le système du quotient prévu par le I de l'article 163-0 A du CGI.

B. Les cotisations déductibles dans certaines limites

(CGI, art. 83,1° quater, 2° et 2°-0 ter; BOI-RSA-BASE-30-10-20; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 4)

805

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, **sont déductibles de la rémunération brute**, dans les **conditions et limites détaillées** ci-après :

- les **cotisations ou primes versées aux organismes de prévoyance complémentaire obligatoires et collectifs**, au sens du sixième alinéa de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale **à compter du 1er janvier 2013** (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 4, 1°-a). Depuis le 1er janvier 2008, la déductibilité est conditionnée, lorsque ces cotisations ou primes financent des garanties portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident à ce que ces garanties respectent les conditions mentionnées à l'article L. 871-1 du code de la sécurité sociale. **À compter du 1er janvier 2013**, l'article 4 de la loi de finances pour 2014 précise que les cotisations ou les primes s'entendent, s'agissant des cotisations à la charge de l'employeur, de celles correspondant à des garanties autres que celles portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident ;

- les **cotisations ou primes versées aux organismes de retraite supplémentaire** y compris ceux gérés par une institution mentionnée à l'article L. 370-1 du code des assurances pour les contrats mentionnés à l'article L. 143-1 du code des assurances lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition et la jouissance de droits viagers, auxquels le salarié est affilié à titre obligatoire (Ordonnance n° 2006-344 du 23 mars 2006, art. 2-3°);

- les **cotisations versées**, depuis le 1er janvier 1993, **à titre obligatoire au régime de prévoyance des joueurs professionnels de football** institué par la charte du football professionnel ;

- les **cotisations versées aux régimes de prévoyance complémentaire et aux régimes de retraite complémentaire** qui répondent aux conditions fixées à l'article 3 de la directive 98/49/CE du Conseil du 29 juin 1998 ou à celles prévues par les conventions ou accords internationaux de sécurité sociale, auxquels les personnes désignées au I de l'article 81 B du CGI ou, pour les personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue depuis le 1er janvier 2008, au 1 du I de l'article 155 B du CGI étaient affiliées ès qualités dans un autre État avant leur prise de fonctions en France. Les cotisations sont déductibles jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, dans certaines limites qui tiennent compte des versements de l'employeur (Décret n° 2009-389 du 7 avril 2009).

Conformément aux dispositions du 2°-0 ter de l'article 83 du CGI, la déduction de ces cotisations est plafonnée à :

• **5 925 € en 2013** et **6 008 € en 2014** pour celles versées à des **régimes de prévoyance complémentaire** (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 4-1°-c) ;

• **23 700 € en 2013** et **24 031 € en 2014** pour celles versées à des **régimes de retraite supplémentaire**.

Ces dispositions, applicables aux personnes, salariés ou mandataires sociaux, dont la prise de fonctions en France est intervenue depuis le 1er janvier 2004 sont commentées au BOI-RSA-BASE-30-10-20.

Remarque : Régime fiscal des cotisations versées dans le cadre du maintien des droits à couverture complémentaire santé et prévoyance des anciens salariés au chômage prévu par l'article 14 de l'accord national interprofessionnel du 11 janvier 2008, modifié par l'avenant du 18 mai 2009.

C. Les limites de déduction des cotisations plafonnées

(CGI, art. 83,1°quater et 2°; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 4)

810

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

- de **prévoyance complémentaire**, dans la limite annuelle, y compris les versements de l'employeur, égal à la somme des éléments suivants :

  • **5 %** du plafond annuel retenu pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (soit **1 852 € pour**

2013 et **1 877 € pour 2014**);
• et **2 %** de la rémunération annuelle brute (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 4-1°-c).

Le total ainsi obtenu **ne peut excéder 2% de huit fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale** précité (soit un montant maximal déductible de **5 925 € pour 2013** et **6 008 € pour 2014** ; (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 4-1°-c).

En cas d'excédent, celui-ci est ajouté à la rémunération.

- de **retraite supplémentaire et de prévoyance des joueurs professionnels de football**, dans la limite, y compris les versements de l'employeur, de **8 %** de la rémunération annuelle brute, elle-même retenue à concurrence **de huit fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale** en vigueur l'année de versement des cotisations (soit une déduction maximale de **23 700 € pour 2013** et **24 031 € pour 2014**).

Cette limite **est réduite**, le cas échéant, des **sommes versées par l'entreprise ou**, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, **par le salarié** au plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) (CGI, art.83, 2°).

En cas d'excédent, celui-ci est ajouté à la rémunération.

Remarque :

Les limitations de la déduction s'appliquent dans les mêmes conditions aux cotisations versées aux régimes de prévoyance et de retraite complémentaire et supplémentaire auxquels les personnes exerçant temporairement une activité en France depuis le 1er janvier 2004 souscrivaient déjà avant leur arrivée en France. Il en est de même pour les «impatriés» relevant du régime de l'article 155 B du CGI.

D. Obligations déclaratives

(CGI, ann. III, art. 39 et art. 39-0 A)

811

I. Pour les obligations déclaratives de l'employeur

Au regard des article 87 du CGI et 39 de l'annexe III au CGI, toute personne physique ou morale versant des traitements, émoluments, salaires ou rétributions imposables est tenue de remettre dans le courant du mois de janvier de chaque année, sauf application de l'article 87 A du CGI (c'est-à-dire aux organismes de sécurité sociale désignés pour la recevoir), à l'autorité compétente de l'Etat du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement ou du bureau qui en a effectué le paiement, une déclaration dont le contenu est fixé par décret.

Cette déclaration doit, en outre, faire ressortir distinctement, pour chaque bénéficiaire appartenant au personnel dirigeant ou aux cadres, le montant des indemnités pour frais d'emploi qu'il a perçues ainsi que le montant des frais de représentation, des frais de déplacement, des frais de mission et des autres frais professionnels qui lui ont été alloués ou remboursés au cours de l'année précédente. Par dérogation au premier alinéa, les déclarations prévues par les articles 240 et 241du CGI peuvent être souscrites en même temps que la déclaration de résultats.

II. Pour les obligations déclaratives du salarié

Le salarié est informé du montant de l'épargne retraite professionnelle déductible de sa rémunération imposable au titre de l'année précédente.

Il porte le montant correspondant aux cotisations d'une année dans les cases appropriées de la déclaration des revenus n° 2042, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires», en vue du calcul du plafond de déduction des cotisations ou primes versées au titre de l'épargne retraite (PERP notamment) de l'année suivante.

E. Les cotisations d'assurance chômage

812

Les cotisations d'assurance chômage payées par les salariés, prévues par l'article L. 5422-9 du code du travail (CGI, art. 83, 2° bis) **sont déductibles sans limitation** (BOI-RSA-BASE-30-20).

F. La contribution exceptionnelle de solidarité

(Code du travail, art. L. 5423-26)

813

La contribution exceptionnelle de solidarité prévue à l'article L.5423-26 du code du travail , en faveur des travailleurs privés d'emploi, due principalement par les agents de l'État, des collectivités locales et des établissements publics est déductible (CGI, art. 83, 2° ter et (BOI-RSA-BASE-30-20).

G. La contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité et de remplacement

(BOI-RSA-BASE-30-30)

814

Pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1er janvier 2005, conformément aux dispositions du I de l'article 154 quinquies du CGI, la **contribution sociale généralisée**, prévue à l'article L.136-1 du code de la sécurité sociale **au titre des revenus d'activité et de remplacement**, **est admise en déduction** du montant brut des sommes payées et des avantages en nature ou en argent accordés à hauteur de :

- **5,1 %** pour les revenus d'activité ;

- **3,8 %** pour les revenus de remplacement visés au 1° du II et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (allocations de chômage et pensions de retraite de certaines personnes ne payant pas l'impôt sur le revenu) ;

- **4,2 %** pour les revenus de remplacement visés au 2° du II de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (pensions de retraite, pensions d'invalidité).

Précision : La CSG acquittée sur une indemnité de rupture conventionnelle, exonérée en totalité d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales, n'est pas, pour son montant total, déductible fiscalement.

Chapitre 2 : Intérêts d'emprunt

(BOI-RSA-BASE-30-40 et suivants)

820

Les intérêts d'emprunts contractés pour souscrire au capital de sociétés nouvelles ou pour participer à des opérations de rachat d'entreprises peuvent, dans certaines limites et sous certaines conditions, être déduits de la rémunération brute, avant imputation des frais professionnels.

A. Souscription au capital de sociétés nouvelles ou souscription de parts de SCOP issues de la transformation de sociétés

(BOI-RSA-BASE-30-40-10)

821

Sont déductibles les intérêts des emprunts contractés, depuis le 1er janvier 1984, par les salariés qui souscrivent au capital de certaines sociétés.

Le dispositif, développé ci-après pour les sociétés nouvelles ou souscription de parts de SCOP issues de la transformation de sociétés, **est abrogé pour les emprunts contractés à compter du 1er janvier 2017** (art. 26 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014).

I. Capital de sociétés nouvelles

(CGI, art. 83, 2° quater)

821-1

Sont concernés les **intérêts des emprunts** contractés pour **souscrire au capital de sociétés nouvelles**.

Les salariés doivent souscrire au capital de ces sociétés au cours de l'année de leur création ou des deux années suivantes et percevoir de ces sociétés une rémunération imposable dans la catégorie des traitements et salaires.

La société créée doit notamment exercer une activité nouvelle (industrielle, commerciale, artisanale ou libérale), être soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et répondre aux conditions énumérées aux a, b et c du 2° quater de l'article 83 du CGI.

II. Capital de société coopérative ouvrière de production

(CGI, art. 83, 2° quinquies)

821-2

Sont déductibles les intérêts des emprunts contractés pour **souscrire au capital d'une société coopérative ouvrière de production** (SCOP) créée pour reprendre une entreprise dans les conditions fixées à l'article 48 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives.

III. Modalités de déduction des intérêts

821-3

Le **montant déductible** des intérêts des emprunts **ne peut excéder** annuellement :

- **ni 50 %** du montant brut de la rémunération versée à l'emprunteur par la société nouvelle (ou par la société rachetée) ;

- **ni** la somme de **15 250 €.**

La période au cours de laquelle les intérêts sont déductibles n'est pas limitée. Une déduction peut être pratiquée à ce titre aussi longtemps que le contribuable supporte la charge d'intérêts afférents à l'emprunt contracté et pour autant que les conditions visées ci-dessous soient satisfaites.

Le bénéfice de la déduction est subordonné à la conservation des titres pendant une durée de cinq ans. En outre, ces titres doivent revêtir la forme nominative et être déposés auprès d'un intermédiaire agréé.

IV. Obligations déclaratives

821-4

1. Concernant les contribuables

Sous réserve des précisions apportées au BOI-IR-DECLA-20 et suivants, à l'appui de chaque déclaration de revenus 2042 dans laquelle il fait état d'intérêts d'emprunts contractés pour souscrire au capital d'une société nouvelle ou pour souscrire des parts de SCOP issues de la transformation de sociétés, le contribuable doit préciser le nom et l'adresse du prêteur, la date et la nature de l'acte constatant le prêt, le montant des intérêts annuels (CGI, ann. III, art. 38 septdecies A). En outre, la déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle a lieu la souscription au capital doit être accompagnée d'une attestation établie par la société créée, précisant qu'elle est assujettie à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et mentionnant la raison sociale et le siège de cette société, la date de sa création, la date et le montant de la souscription et la désignation de l'intermédiaire agréé (CGI, ann. III, art. 38 septdecies B).

Pour mémoire, la déclaration des revenus 2042 est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

2. Concernant les intermédiaires agréés

Lorsque les titres souscrits sont cédés ou sont convertis sous la forme au porteur, l'intermédiaire agréé doit notifier à la direction des finances publiques du lieu de l'établissement la date de l'opération et le nombre de titres concernés, avant le 16 février de l'année suivant celle au cours de laquelle a eu lieu la cession ou la conversion (CGI, ann. III, art. 38 septdecies E).

B. Rachat d'une entreprise par ses salariés

822

Depuis le 1er janvier 1984, trois dispositifs d'incitation fiscale ont été successivement mis en place pour faciliter les opérations de rachats des entreprises par leurs salariés.

Le premier, institué par la loi n° 84-578 du 9 juillet 1984 sur le développement de l'initiative économique, s'est appliqué aux rachats effectués antérieurement au 15 avril 1987. Bien que n'étant plus en vigueur depuis cette date, la période de déductibilité des intérêts d'emprunts n'est pas limitée et certains salariés peuvent encore s'en prévaloir à raison de charges d'intérêts qu'ils supporteraient encore à ce titre (pour un exposé complet, se référer au BOI-RSA-BASE-30-40-20).

Les obligations déclaratives des contribuables ainsi que celle des intermédiaires sont les mêmes que celles prévues pour la déduction des intérêts d'emprunt prévue au 2° quater de l'article 83 du CGI.

Il convient de se reporter au n° **821-3** (pour un exposé complet y compris sur les sanctions de non respect du dispositif, se référer au BOI-RSA-BASE-30-40-10).

823

Le second, créé par l'article 26 de la loi n° 87-416 du 17 juin 1987 sur l'épargne, s'est appliqué aux rachats effectués entre le 15 avril 1987 et le 31 décembre 1991. Ce dispositif n'ayant pas été prorogé n'est plus applicable aux rachats effectués après le 31décembre 1991. Il conserve cependant toute sa valeur pour les rachats antérieurs placés sous le régime des dispositions de l'article 220 quater A du CGI (pour un exposé complet, se référer au BOI-RSA-BASE-30-40-30-10).

En ce qui concerne les obligations déclaratives et les sanctions de non respect du dispositif, se référer au BOI-RSA-BASE-30-40-30-20.

824

Le troisième enfin, institué par l'article 90 de la loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 de finances pour 1992 applicable aux sociétés nouvelles créées entre le 1er janvier 1992 et le 31décembre 1996 et aux souscriptions qui seront libérées au plus tard le 31 décembre 1999 a cessé de produire ses effets depuis le 31 décembre 2005.

Chapitre 3 : Frais inhérents à la fonction ou à l'emploi

(CGI, art. 83, 3°; BOI-RSA-BASE-30-50)

826

Les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi sont admis en déduction pour la détermination du revenu net. Cette déduction, soumise à certaines conditions, peut être opérée soit forfaitairement, soit en justifiant des frais réellement exposés. Bien entendu lorsqu'elle est exercée, l'option pour le régime des frais réels est exclusive de la déduction forfaitaire. En effet, il n'est en aucun cas possible de cumuler la déduction forfaitaire et la déduction des frais réels.

Ainsi de manière générale pour être admises en déduction, les dépenses supportées par les salariés doivent répondre aux conditions posées par les 1 de l'article 13 du CGI et 3° de l'article 83 du CGI, c'est-à-dire :

- être effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu imposable ;

- être nécessitées par l'exercice d'une profession dont les résultats sont taxables dans la catégorie des traitements et salaires ;

- avoir été payées l'année de l'imposition ;

- pouvoir donner lieu à justification.

Toutes ces conditions (exposées en détail au BOI-RSA-BASE-30-50-10) sont présumées remplies lorsque le salarié opte pour le système forfaitaire de déduction.

Sous réserve des précisions apportées au BOI-IR-DECLA-20 et suivants quant à la nature des justificatifs à produire à l'appui de la déclaration des revenus n° 2042 (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires»)

A. Régime de la déduction forfaitaire

(BOI-RSA-BASE-30-50-20)

827

La déduction à effectuer au titre des frais professionnels est normalement fixée à **10 %** du montant du revenu, déterminé après défalcation des cotisations de caractère social et des intérêts d'emprunts visés aux n^{os} 821 et suiv.

Elle est toutefois limitée à **12 097 €** pour **2013** (12 000 € pour 2012 ; 14 157 € pour 2011).

Cette déduction couvre les dépenses généralement à la charge des salariés du fait même de l'emploi qu'ils exercent et pour lequel ils sont rémunérés.

Remarque : La fraction imposable, soit 50 %, des indemnités journalières allouées, depuis le 1er janvier 2010, en cas d'accidents du travail ou de maladies professionnelles bénéficie de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels.

Le régime de la déduction forfaitaire appelle les précisions suivantes.

I. Non-cumul entre déduction forfaitaire et frais réels

828

Lorsqu'un contribuable perçoit des revenus provenant de plusieurs sources imposables selon les règles prévues en matière de traitements et salaires, la déduction des frais professionnels ne peut être effectuée que globalement, soit forfaitairement, soit par la prise en compte du montant réel et justifié de ces frais.

II. Limites de la déduction forfaitaire

829

Le montant afférent aux frais inhérents à la fonction ne peut être inférieur au minimum de la déduction forfaitaire prévu par le troisième alinéa du 3° de l'article 83 du CGI.

1. Minimum de déduction de droit commun

829-1

Il est fixé à **424 €** pour les revenus de l'année **2013** (421 € pour 2012 et 2011) sans pouvoir excéder le montant brut des traitements et salaires.

Ce minimum de déduction s'applique séparément aux rémunérations perçues par chaque membre du foyer fiscal.

Exemple : Soit un ménage de salariés, dont l'épouse travaille occasionnellement comme mannequin et dont l'enfant à charge a lui-même exercé une activité salariée pendant les vacances scolaires.

La détermination du revenu net de l'année 2013 doit être effectuée comme suit :

	Époux	Épouse	Enfant à charge
Gains	18 000 €	1 200 €	260 €
Déductions forfaitaires de 10 %	1 800 €	120 €	26 €

Minimum de déduction	-	424 €	260 €
Revenu net	16 200 €	776 €	-

Le minimum de déduction s'applique également aux rémunérations versées aux gérants et associés relevant de l'article 62 du CGI qui n'ont pas opté pour la déduction des frais réels.

2. Minimum de déduction spécifique aux demandeurs d'emploi

829-2

Depuis l'imposition des revenus perçus en 1997, le minimum de la déduction forfaitaire de 10 % est plus élevé pour les personnes inscrites auprès de l'organisme gestionnaire du régime d'assurance chômage (ASSEDIC) en tant que demandeurs d'emploi depuis plus d'un an.

Remarque : Les demandeurs d'emploi qui bénéficient d'un « contrat aidé » ou d'un stage de formation professionnelle continuent normalement à figurer sur la liste des demandeurs d'emploi. Par suite, la durée d'inscription continue à courir pendant la période du « contrat aidé » ou de la formation professionnelle.

Ainsi, il est fixé à **931 €** pour l'imposition des revenus de **2013** (924 € pour 2012 et 2011).

Ce minimum spécifique s'applique quelle que soit la nature des revenus imposés dans la catégorie des traitements et salaires perçus par les personnes visées ci-dessus au cours de l'année d'imposition.

Ces revenus peuvent donc être constitués, par exemple, à la fois d'allocations de chômage, d'indemnités journalières de maladie, puis de salaires proprement dits.

Comme le minimum de droit commun, ce minimum spécifique s'applique séparément à chaque membre du foyer fiscal.

Bien entendu, les intéressés conservent la possibilité de renoncer à la déduction forfaitaire pour frais professionnels et d'opter pour la prise en compte de ces frais pour leur montant réel et justifié.

Exemple : un demandeur d'emploi est inscrit sur la liste des demandeurs d'emploi depuis le 12 juillet 2012.

Il bénéficie depuis le 1er mars 2013 d'un « contrat aidé » pendant 9 mois et reste inscrit sur la liste des demandeurs d'emploi conformément aux dispositions applicables en la matière. À l'issue du « contrat aidé », il trouve un emploi salarié à plein temps. Il cesse d'être inscrit sur la liste à la date de reprise d'activité, c'est-à-dire au 1er décembre 2013.

Ses rémunérations sont les suivantes :

- allocations de chômage du 1er janvier au 28 février 2013 : 762 €

- salaire perçu pendant le « contrat aidé » du 1er mars au 30 novembre 2013 : 2 744 €

- salaire perçu du 1er au 31 décembre 2013 : 990 €

L'intéressé a été demandeur d'emploi au cours de l'année 2013, et a été inscrit sur la liste des demandeurs d'emploi jusqu'au 30 novembre 2013, totalisant ainsi plus de 12 mois d'inscription continue. Il peut donc bénéficier du minimum de déduction pour frais professionnels de **931 €** pour l'imposition de ses revenus dans la catégorie des traitements et salaires (4 496 €).

Les personnes inscrites comme demandeurs d'emploi depuis plus d'un an durant l'année d'imposition déclarent cette situation sur la déclaration des revenus 2042 **en cochant la case prévue** à cet effet (pour mémoire, la déclaration des revenus 2042 est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires»).

Aucun justificatif n'est à joindre lors du dépôt de la déclaration des revenus.

Toutefois, le demandeur d'emploi pourra être amené à fournir, sur demande du service des impôts ou du service des finances publiques, un document établi par l'organisme gestionnaire du régime d'assurance chômage (ASSEDIC) dont il dépend et qui atteste, en cas de respect des conditions, qu'il a été inscrit sur la liste des demandeurs d'emploi depuis au moins 12 mois consécutifs à un moment

quelconque de l'année d'imposition concernée.

B. Régime des frais réels

(BOI-RSA-BASE-30-50-30 et suivants)

830

Si le contribuable estime avoir engagé un montant de dépenses supérieur à celui de la déduction forfaitaire, il peut faire état de ses frais réels, à la condition d'en justifier.

L'option est exclusive de la déduction forfaitaire.

Elle peut être opérée dans la déclaration de revenus n° 2042 ou dans le délai général fixé par l'article R*196-1 du livre des procédures fiscales (LPF), c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle (cf. BOI-CTX et suivant, et n° 8800 et suivants), ou, si le contribuable a fait l'objet d'une procédure de rectification, dans le délai spécial prévu à l'article R*.196-3 du LPF, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de la troisième année, en principe, suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectifications.

Le régime de la déduction des frais réels **ne peut pas se cumuler** avec celui de l'exonération des allocations pour frais d'emploi éventuellement perçues par le salarié. Toute demande de déduction des frais réels entraîne donc, en principe, la prise en compte de ces allocations dans le revenu brut imposable.

> **Remarque** : Les apprentis peuvent déduire, toutes conditions étant par ailleurs remplies, des frais réels sur la partie du salaire non exonéré, voir RES N° 2005/19 au BOI-RSA-BASE-30-50-30-20.

La nature des frais déductibles et les justifications à produire appellent les précisions suivantes :

I. Nature des frais déductibles

(BOI-RSA-BASE-30-50-30-20 , BOI-RSA-BASE-30-50-30-30 et BOI-RSA-BASE-30-50-30-40)

831

Les frais dont la déduction est admise doivent s'entendre de ceux **effectivement acquittés au cours de l'année d'imposition** en vue de l'acquisition et de la conservation d'un revenu imposable (CGI, art. 13,1), c'est-à-dire, plus précisément, des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi exercé par le salarié (CGI, art. 83,3°).

> **Remarque** : Le montant des frais réels à prendre en compte au titre de l'acquisition des immeubles, des véhicules et autres biens **dont l'utilisation est supérieure à un an** s'entend de la **dépréciation** que ces biens ont subie au cours de l'année d'imposition (CGI, art. 83,3°). Dès lors, la déduction intégrale, au titre d'une même année, du prix de revient d'un tel bien n'est pas autorisée.

Cette possibilité de déduction ne peut donc pas concerner des dépenses d'ordre privé qui constituent un emploi du revenu (gages versés à un domestique remplaçant la mère de famille travaillant à l'extérieur, frais de crèche ou de garde d'enfants, de maladie, frais habituels de logement et de nourriture du contribuable et de sa famille, usage d'une voiture automobile pour des déplacements personnels).

Les frais les plus couramment exposés comprennent notamment :

1. Les frais d'usage à des fins professionnelles de la voiture (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20)

832

Pour leurs dépenses liées à l'utilisation professionnelle de la voiture, les contribuables peuvent utiliser:

- soit le barème kilométrique publié par l'administration ;

- soit le barème forfaitaire « carburant » avec le montant réel des autres dépenses ;

- soit le montant résultant des dépenses réellement engagées.

a. Pour les contribuables qui utilisent le barème kilométrique publié par l'administration

Depuis l'imposition des revenus au titre de l'année 2012, la déduction des frais d'usage à des fins professionnelles de la voiture **est limitée** en fonction de la puissance administrative du véhicule, soit

sept chevaux.

En effet, lorsque les bénéficiaires de traitements et salaires **optent** pour le régime des frais réels, **l'évaluation des frais de déplacement**, **autres que** les frais de péage, de garage ou de parking et d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé, peut s'effectuer sur le fondement d'un barème kilométrique fixé par arrêté du ministre chargé du budget **en fonction de la puissance administrative du véhicule**, retenue **dans la limite maximale de sept chevaux**, et de la distance annuelle parcourue (CGI, art. 83, 3°; cf. n° 1092).

b. Pour les contribuables qui utilisent le barème forfaitaire « carburant »

À défaut d'utiliser le barème kilométrique, le contribuable peut déduire le montant des **frais de carburant correspondants** selon le barème forfaitaire « carburant » prévu au 2 de l'article 302 septies A ter A du CGI (BOI-BAREME-000003).

Les autres dépenses (frais de réparations ou de garage, par exemple) sont retenues pour leur montant réel à concurrence de l'utilisation professionnelle du véhicule.

c. Pour les contribuables qui utilisent l'option des dépenses réellement engagées

Depuis l'imposition des revenus au titre de l'année 2012, la déduction des frais réellement engagés pour l'usage à des fins professionnelles de la voiture **est également limitée** en fonction de la puissance administrative du véhicule, **soit sept chevaux**.

Lorsque les bénéficiaires **ne font pas application** du barème kilométrique ou du barème forfaitaire « carburant », publiés par l'administration, **les frais réels déductibles, autres que** les frais de péage, de garage ou de parking et d'intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule utilisé, **ne peuvent excéder** le montant qui serait admis en déduction en application du barème précité, à distance parcourue identique, pour un véhicule de la puissance administrative maximale retenue par le barème (CGI, art. 83, 3°).

d. Nature des frais déductibles à des fins professionnelles de la voiture

Les frais déductibles comprennent la dépréciation effectivement subie par le véhicule au cours de l'année d'imposition, les frais d'entretien, de carburant, de réparations, d'assurances, de garage, de stationnement, de péage d'autoroute, etc...

Pour les frais pris en compte par le barème kilométrique, il convient de se reporter au n° 1092.

Le barème forfaitaire des « frais de carburant » ne prend en compte que le carburant utilisé par le contribuable, les autres frais peuvent être déduits et doivent être justifiés.

e. Véhicule utilisé par le salarié

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2012, pour l'évaluation professionnelle des frais de véhicules, l'administration permet l'utilisation des deux barèmes (kilométrique ou forfaitaire de « carburant ») quelle que soit le véhicule utilisé.

Ainsi, ces deux types de barèmes peuvent être utilisés par

- le contribuable propriétaire ou copropriétaire de son véhicule ;

- le contribuable qui prend en location un véhicule (les loyers étant déjà pris en compte dans le barème kilométrique) ;

- le contribuable qui dispose d'un véhicule simplement prêté gratuitement

Remarques :

Cas particulier de la location avec option d'achat : Les contribuables qui utilisent un véhicule pris en location peuvent déduire le montant des loyers versés à la société de crédit bail (sous réserve, dans le cas d'une location avec option d'achat ou LOA, que le contrat ne stipule pas un délai anormalement bref au terme duquel le véhicule loué peut être acquis à un prix très bas) au prorata de l'utilisation professionnelle ainsi que les frais d'usage (frais de carburant, d'autoroute, de garage, de stationnement, d'assurance), d'entretien et de réparations, pour leur montant réel à concurrence de l'utilisation professionnelle du véhicule.

Véhicule financé à crédit : Lorsque le salarié se sert d'un **véhicule financé à crédit**, dès lors qu'il est propriétaire du véhicule qu'il utilise effectivement pour ses déplacements professionnels. Il peut déduire en plus les intérêts annuels afférents au crédit, au prorata de l'utilisation professionnelle du véhicule.

2. Les frais d'usage à des fins professionnelles de vélomoteurs, scooters ou motos (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20)

833

Pour l'évaluation professionnelle des dépenses de transports, lorsque le salarié ou son conjoint **est**

propriétaire ou **copropriétaire** ou **prend en location** ou **dispose d'un prêt** du deux-roues motorisé utilisé, les frais y afférents peuvent être calculés :

- soit en faisant application d'un barème kilométrique publié annuellement par l'administration (cf. n° 1093);

- soit en déduisant le montant des **frais de carburant correspondants** calculés selon le barème forfaitaire « carburant » prévu au 2 de l'article 302 septies A ter A du CGI (BOI-BAREME-000003) ;

- soit le montant résultant des dépenses réellement engagées.

Les intéressés doivent justifier de la fréquence, de l'importance et de la durée de leurs déplacements.

3. Les frais de transport du domicile au lieu de travail (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20)

834

Les frais de déplacement de moins de 40 kilomètres entre le domicile et le lieu de travail **sont admis, sur justificatifs**, au titre des frais professionnels réels. Lorsque la distance est supérieure, la déduction admise porte sur les 40 premiers kilomètres, sauf circonstances particulières notamment liées à l'emploi justifiant une prise en compte complète (CGI, art. 83, 3°-al. 7).

a. La distance entre le domicile et le lieu de travail n'excède pas 40 km

835

Dans ce cas, le salarié n'a pas à justifier du caractère normal de l'éloignement. La déduction est toujours admise dans son principe. Les frais dont fait état le salarié à ce titre ne sont déductibles que s'ils sont justifiés.

En particulier, l'intéressé doit être en mesure de justifier du moyen de transport qu'il a effectivement utilisé ainsi que de la fréquence et de l'importance de ses déplacements. L'utilisation du barème kilométrique des frais de voiture publié par l'administration (cf. n° 1092) ou du barème kilométrique des frais de vélomoteur, scooter ou moto1 (cf. n° 1093) ne dispense pas le salarié d'apporter ces justifications. Dès lors, la facture d'achat du véhicule, le certificat d'immatriculation, les factures d'entretien et de réparation, la copie du contrat d'assurance notamment pourront être demandés par le service.

Remarque : Les dépenses relatives à l'utilisation d'un vélomoteur, d'un scooter ou d'une moto peuvent également être évaluées par l'application d'un barème kilométrique publié par l'administration (cf. n°833).

b. La distance entre le domicile et le lieu de travail excède 40 Km

836

1° Le salarié fait état de circonstances particulières qui justifient l'éloignement

Dans ce cas, la déduction de l'intégralité des frais justifiés dans les conditions visées cf. n° 835 doit être admise.

Constituent notamment des circonstances particulières justifiant l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail :

• les motifs liés à l'emploi, tels que la difficulté à trouver un emploi à proximité du domicile, la précarité ou mobilité de l'emploi, une mutation géographique professionnelle ;
• les contraintes familiales ou sociales, notamment l'exercice d'une activité professionnelle par le conjoint, l'état de santé du salarié et des membres de sa famille, les problèmes de scolarisation des enfants, les écarts de coût de logement, l'exercice de fonctions électives au sein d'une collectivité locale sur le territoire de laquelle le salarié réside.

Remarques :

1. Le contribuable qui demande la déduction des frais de transport entre le domicile et le lieu de travail pour une distance supérieure à 40 km doit joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la déduction est demandée, une note explicative précisant les raisons pour lesquelles il a fixé ou maintenu son domicile à une telle distance de son travail ; les circonstances particulières ainsi évoquées par les contribuables doivent être appréciées avec largeur de vue. Ainsi, il convient d'apprécier avec souplesse et discernement les circonstances particulières tenant non seulement aux caractéristiques mêmes de l'emploi occupé, notamment lorsque celui-ci est par nature précaire ou mobile, mais aussi, et en particulier, aux difficultés pour les salariés d'occuper un emploi à proximité de leur domicile, notamment si celui-ci est situé en zone rurale, ou, au contraire, le cas échéant, de se loger à proximité de leur emploi, par exemple si ce dernier est situé du côté étranger d'une zone frontalière.

2. Le contribuable qui fait état de la situation professionnelle ou personnelle de son concubin, doit établir l'existence simultanée des critères de stabilité et de continuité de ses relations pour justifier un éloignement supérieur à 40 km

entre son domicile et son lieu de travail. Cette justification peut être apportée par tous moyens.

3. Les contribuables qui exercent leur activité professionnelle selon le mode du télétravail peuvent déduire, dans les conditions de droit commun, les dépenses de déplacement entre leur domicile et les locaux de l'entreprise :

1° lorsque l'activité est exercée exclusivement à domicile, les frais de déplacement sont déductibles s'il est justifié de la réalité et de la nécessité par le télétravailleur de se rendre dans l'entreprise, par exemple pour rendre compte à son employeur de son activité ou participer à des réunions de travail.

2° lorsque le lieu d'exercice de l'activité est partagé entre le domicile et l'entreprise, les frais de déplacement s'analysent comme des frais de transport entre le domicile et le lieu de travail et sont donc déductibles dans les conditions prévues aux alinéas 7 à 9 du 3° de l'article 83 du CGI. La seule circonstance que le télétravailleur exerce une partie de son activité professionnelle à son domicile ne suffit pas toutefois, à elle seule, à justifier un éloignement supérieur à 40 kilomètres du domicile par rapport au lieu où l'intéressé exerce en entreprise l'autre partie de son activité.

2° Absence de justification de l'éloignement entre domicile et lieu de travail

Lorsqu'aucune circonstance particulière ne justifie l'éloignement entre le domicile et le lieu de travail, la déduction est admise à concurrence des 40 premiers kilomètres (cf. n° 835).

Lorsque le salarié utilise uniquement son véhicule et demande la déduction sur la base du barème kilométrique (cf. n° 1092), la fraction des frais déductibles est obtenue en multipliant la distance de 80 km (kilométrage correspondant à un aller-retour quotidien) par le nombre de jours concernés et le tarif applicable.

Lorsqu'il fait état du montant détaillé de ses frais de véhicule ou lorsqu'il utilise un autre moyen de transport, la fraction déductible est déterminée par proratisation du montant total des frais supportés.

Exemple : soit un salarié domicilié à 75 km de son lieu de travail qui ne peut faire état de circonstances particulières justifiant cet éloignement. Ce salarié a supporté 4 500 € de frais de transport dont il peut justifier de la réalité et du montant.

Il peut demander la déduction de 4 500 € × 40/75 = 2 400 €.

Remarques :

1. Un salarié ne peut déduire que les frais de transport afférents à un seul aller-retour quotidien. Il ne peut en être autrement que si le salarié justifie de circonstances particulières qui permettent de regarder le fait d'effectuer deux trajets aller et retour chaque jour comme nécessaires et inhérents à leur emploi. Tel est le cas, notamment, des contribuables qui invoquent des problèmes personnels de santé ou de l'existence, au domicile, de personnes nécessitant leur présence, ou encore qui ne peuvent se restaurer à proximité de leur lieu de travail.

2. Le fait que la distance parcourue dépasse de quelques kilomètres la limite de quarante ne suffit pas à lui seul à remettre en cause la déduction des frais de déplacement domicile-travail pour la part excédant quarante kilomètres.

4. Les frais supplémentaires de repas (RES N° 2010/43 au BOI-RSA-BASE-30-50-30-20)

837

Les salariés qui optent pour la déduction du montant réel de leurs frais sont autorisés **à faire état des frais supplémentaires de repas pris sur leur lieu de travail** lorsqu'ils ne peuvent rentrer prendre leurs repas au domicile en raison de leurs horaires de travail ou de l'éloignement de leur domicile. Pour déterminer le montant de leurs frais déductibles à ce titre, il est admis que la valeur du repas pris au foyer soit évaluée suivant les règles retenues pour l'appréciation des avantages en nature.

Compte tenu de la modification des règles d'évaluation des avantages en nature, la **valeur du repas pris au foyer** est évaluée à **4,55 €** pour **2013** et 4,60 € en 2014 (4,45 € en 2012 ; 4,40 € en 2011).

Lorsque le salarié **ne peut justifier** du montant de ses frais de repas avec suffisamment de précision, **la dépense supplémentaire** correspondante est également évaluée par repas à **4,55 €** pour **2013** et 4,60 € en 2014 (4,45 € en 2012 ; 4,40€ en 2011).

a. Modalités de déduction à défaut d'une cantine sur le lieu de travail

L'application de cette évaluation forfaitaire ne dispense pas le salarié de faire la preuve, par tous moyens, qu'il supporte effectivement des frais supplémentaires.

Il peut ainsi lui être demandé d'établir qu'il ne dispose pas d'une cantine sur le lieu de son travail ou à proximité ou qu'il n'est pas en mesure d'y prendre ses repas pour des raisons inhérentes à l'exercice de sa profession (horaires de travail incompatibles avec les horaires des repas à la cantine, par exemple).

Remarque : si le contribuable établit qu'il ne dispose pas de possibilité de restauration collective sur le lieu de travail et qu'en outre la durée de la pause méridienne ou la distance entre son lieu de travail et son domicile ne lui permettent

pas de rejoindre ce dernier pour déjeuner, l'existence de frais supplémentaires de repas peut être présumée, sans qu'il y ait lieu de lui demander de justifier qu'il fréquente habituellement un restaurant ou utilise un autre mode de restauration (RES n° 2010/43 au BOI-RSA-BASE-30-50-30-20).

b. Modalités de déduction en présence d'une cantine sur le lieu de travail (RES n° 2010/43 au BOI-RSA-BASE-30-50-30-20)

1° Salarié qui déjeune au restaurant d'entreprise

Le salarié qui ne peut pas rentrer chez lui et qui **déjeune au restaurant d'entreprise** peut **déduire la différence** entre le prix payé pour son repas et la valeur d'un repas pris dans son foyer, évaluée forfaitairement (4,55 € pour 2013 et 4,60 € en 2014).

Le service peut, le cas échéant, demander au salarié de justifier qu'il fréquente effectivement la cantine.

2° Salarié ne déjeunant pas au restaurant d'entreprise

Lorsque le salarié qui ne peut prendre ses repas chez lui dispose d'un mode de restauration collective sur son lieu de travail ou à proximité **mais n'y déjeune pas** pour des raisons personnelles, l'existence de dépenses supplémentaires de repas n'est pas exclue mais ne peut être présumée.

Dès lors, sous réserve de justifier de la réalité de ces dépenses et de leur montant, le salarié peut déduire le montant de la dépense supplémentaire de repas qu'il supporte, plafonnée au coût d'un repas pris à la cantine diminué de la valeur du repas pris au foyer, évaluée forfaitairement.

En effet, l'excédent de prix payé au restaurant par rapport au prix payé à la cantine résulte d'un choix d'ordre privé et la dépense supplémentaire correspondante ne peut alors être considérée comme présentant un caractère professionnel.

D'autres frais sont également déductibles tels que :

5. Les frais supplémentaires exposés lors de tournées, voyages ou déplacements professionnels (BOI-RSA-BASE-30-50-30-40)

838

6. Les frais de séjour professionnel à l'étranger (BOI-RSA-BASE-30-50-30-40 au I)

839

Sont déductibles les déplacements qui sont imposés par l'employeur et qui présentent donc un caractère obligatoire pour le salarié.

7. Les frais de vêtements spécifiques à la profession (BOI-RSA-BASE-30-50-30-40 au III)

840

Il s'agit des frais d'achat, coût d'entretien et de blanchissage.

8. Les frais de documentation professionnelle (BOI-RSA-BASE-30-50-30-40 au I)

841

9. Les frais de stage de formation professionnelle (BOI-RSA-BASE-30-50-30-40 au I)

842

Ce sont les frais de stage supportés par un salarié en activité, ou par un demandeur d'emploi régulièrement inscrit auprès du service compétent (cf. n° **843**).

10. Les dépenses exposées pour l'acquisition d'un diplôme, d'une qualification ou d'un emploi (BOI-RSA-BASE-30-50-30-40)

843

Ces dépenses de formation doivent avoir pour objet l'amélioration de la situation du salarié au sein de sa profession ou l'accès à une autre profession.

Les dépenses de formation professionnelle en vue d'accéder à un nouvel emploi sont déductibles même si l'exercice effectif de la nouvelle activité professionnelle n'est pas prévu immédiatement, dès lors que les intéressés peuvent justifier que ces dépenses ont été réellement exposées dans la perspective de l'exercice de ladite activité (ex. : lettres de candidature à un emploi, convocations à des

entretiens d'embauches).

Il en est de même des dépenses exposées en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une conversion professionnelle par les personnes tirant un revenu de la pratique d'un sport.

Remarque : il est admis que les maîtres d'internat et les surveillants d'externat peuvent inclure dans leurs dépenses professionnelles les frais nécessités par la poursuite d'études supérieures (droits d'inscription et achats de livres, frais de déplacement entre le lieu de travail et la ville universitaire, dépenses supplémentaires de nourriture et de logement exposés à cette occasion...).

Sont notamment déductibles les dépenses effectivement supportées par un demandeur d'emploi régulièrement inscrit auprès du service compétent, pour la recherche d'un nouvel emploi (frais de déplacement pour un entretien, communications téléphoniques, frais de confection de CV, frais de correspondance,d'inscription à des annuaires professionnels) ou pour suivre des stages de formation professionnelle (RM Meyer n° 10314, AN 4 avril 1994 p. 1657). Il en est de même des dépenses faites dans le même but par un salarié qui change volontairement d'emploi.

11. Les frais de déménagement exposés par les salariés (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20 au I-C)

844

Les frais de déménagement des salariés sont déductibles lorsqu'ils sont contraints de changer de résidence pour obtenir un nouvel emploi, à l'exclusion des dépenses de réinstallation du foyer.

12. Les frais de double résidence (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20 au I-D)

845

Lorsque, pour des raisons indépendantes de leur volonté, des époux exercent leur activité professionnelle dans des lieux éloignés l'un de l'autre, les **frais de double résidence** (dépenses supplémentaires de logement, de nourriture ou de voyage) qu'ils exposent du fait de cet éloignement **peuvent être regardés comme des dépenses professionnelles** (RM Gest n° 41373, JO AN du 18 novembre 1996, p. 6025 et CE, arrêt du 6 octobre 2004, n°256092).

Remarques :

En revanche, ne peuvent pas déduire des frais de double résidence, les personnels de l'État et des établissements publics administratifs en service à l'étranger qui perçoivent une indemnité de résidence majorée du fait de leur affectation à l'étranger et qui optent pour le régime des frais réels (RES N° 2010/01 au BOI-RSA-BASE-30-50-30-20).

L'indemnité de résidence majorée est prise en compte dans le revenu fiscal de référence en application de l'article 1417, IV du CGI (RES N° 2010/01 précité).

13. Les dépenses de mobilier, de matériel et d'outillage (BOI-RSA-BASE-30-50-30-40)

846

Elles sont déductibles dès lors qu'il s'agit de biens susceptibles de se déprécier et en rapport direct avec la profession, à concurrence du montant de la dépréciation effectivement subie au cours de l'année d'imposition.

Mais, à titre de règle pratique, il est admis que les salariés peuvent déduire :

- la totalité du prix d'acquisition des matériels, outillages, matériels et mobiliers de bureau (y compris les meubles meublants) utilisés dans le cadre de l'activité salariée, lorsque leur **valeur unitaire hors taxe n'excède pas 500 €** ;

Remarque : Si un bien se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément (meubles de rangement modulables, par exemple), il y a lieu de prendre en considération le prix global de ce bien, et non la valeur de chaque élément, pour l'appréciation de la limite de 500 €.

- une somme égale à une annuité d'amortissement calculée selon le mode linéaire dans les autres cas.

847

14. Les cotisations versées aux syndicats et les dépenses exposées à l'occasion d'une activité syndicale et au comité d'entreprise (BOI-RSA-BASE-30-50-30-40)

848

15. Les sommes versées par un dirigeant en exécution d'un engagement de caution (BOI-RSA-BASE-30-50-30-40 au VI)

849

Ce sont les sommes qu'un dirigeant doit verser en exécution d'un engagement de caution au profit de son entreprise.

Elles peuvent être considérées comme des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi, lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- l'engagement doit avoir été souscrit dans l'intérêt de l'exploitation, soit pour la maintenir, soit pour la développer ;

- la souscription de l'engagement doit relever de l'accomplissement normal de la fonction de dirigeant, ce qui implique que l'engagement ait été pris par le titulaire de la rémunération et que l'exécution de l'engagement ne se rattache pas à la gestion du patrimoine privé du souscripteur ou ne corresponde pas à une prise en charge spontanée des dettes de la société ;

- le versement de la caution ne doit pas être le résultat d'une gestion anormale de la société (abus de biens sociaux, détournement d'actes, dépenses étrangères à l'intérêt de l'entreprise).

Conformément à la jurisprudence, les **sommes versées en exécution d'un engagement de caution ne sont déductibles** que dans la mesure où **cet engagement n'excède pas le triple de la rémunération allouée** à l'intéressé ou celle qu'il pouvait escompter au moment où il a contracté cet engagement.

Toutefois, lorsque le montant de l'engagement est supérieur au triple des salaires, les sommes versées sont déductibles à hauteur de la fraction de l'engagement **qui n'excède pas** cette limite.

Au-delà de ce plafond, le dirigeant est regardé comme ayant en vue la sauvegarde du patrimoine qu'il avait investi dans la société (et non la conservation de son salaire) et la fraction de l'engagement correspondante constitue une dépense en capital non déductible. La nature et le montant de l'engagement doivent être justifiés par la production des documents originaux faisant foi de sa souscription. Le paiement correspondant auprès de l'organisme de crédit doit également être justifié.

16. Les dépenses afférentes aux locaux professionnels (BOI-RSA-BASE-30-50-30-30)

850

Les salariés peuvent comprendre dans leurs dépenses professionnelles les **frais afférents aux locaux effectivement utilisés à des fins professionnelles** lorsque :

- l'activité nécessite, par nature, l'utilisation d'un bureau ou d'un local spécifique (stockage de produits de démonstration, d'échantillons ou de marchandises utilisés notamment par un VRP). Sont essentiellement concernées, les professions entraînant des travaux d'étude, de recherche (activités intellectuelles d'enseignement, de journalisme...), de gestion ou de création (activités liées à la bureautique à domicile, à la fabrication à domicile...) ;

- l'employeur ne met pas à la disposition du salarié un bureau adapté aux conditions d'exercice de la profession.

a. Dépenses déductibles

Il importe peu que le salarié soit propriétaire ou locataire de son habitation principale, chacune de ces qualités ne lui permettant la prise en compte que des dépenses lui incombant.

Les **frais déductibles** peuvent comprendre :

- les dépenses d'entretien, réparation et amélioration ;

- les dépenses de grosses réparations ;

- les charges de copropriété ;

- diverses dépenses à caractère locatif : frais de nettoyage, gardiennage, ramonage, éclairage, chauffage, primes d'assurance... ;

- des dépenses d'agencements spécifiques à l'exercice de la profession à concurrence du montant de la dépréciation subie ;

- des impôts locaux acquittés au titre de l'année d'imposition : taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe d'habitation, taxe d'enlèvement des ordures ménagères... ;

- le loyer proprement dit, augmenté des sommes remboursées au bailleur (taxe d'enlèvement des ordures ménagères...).

b. Dépenses non-déductibles

En revanche, ne peuvent pas être déduits :

- les frais occasionnés par l'achat de la résidence principale, notamment le paiement immédiat et intégral du prix de revient au titre de l'année d'acquisition ou sous forme d'amortissement ;

- les dépenses ayant pour objet la reconstruction d'une partie de l'habitation ou son agrandissement ;

> **Précision** : Les intérêts d'un emprunt contracté pour ces opérations demeurent déductibles s'il est justifié qu'elles sont engagées par nécessité professionnelle.

- un loyer fictif correspondant à celui qui aurait dû être acquitté en cas de location d'un local identique ;

- une somme représentative de la valeur locative cadastrale de la pièce à usage professionnel ;

- un amortissement sur la durée probable d'utilisation du bien.

En application des dispositions du cinquième alinéa du 3° de l'article 83 du CGI, le propriétaire peut faire état de la dépréciation effectivement subie chaque année par le local. Mais, en pratique, la prise en compte d'une telle dépréciation n'est possible que lorsque l'exercice par le salarié de son activité professionnelle dans sa résidence principale est de nature à entraîner une perte de valeur de celle-ci. Dans cette situation, des justifications précises doivent être demandées au contribuable qui désire procéder à une déduction à ce titre.

c. Modalités de calcul des dépenses imputables

Les dépenses individualisables qui se rapportent spécifiquement au local professionnel sont intégralement déductibles.

La **quote-part** des dépenses communes à l'habitation principale qui est déductible au titre du local professionnel est calculée en fonction du rapport entre la superficie du seul local professionnel et la superficie totale de l'immeuble à usage mixte (habitation et usage professionnel).

Lorsque le local professionnel fait également l'objet d'une utilisation familiale, seul un pourcentage des dépenses (évalué en fonction des circonstances de fait) correspondant au local professionnel est déductible.

17. Les intérêts d'emprunts contractés en vue d'acquérir des titres de la société dans laquelle le salarié travaille (BOI-RSA-BASE-30-50-30-30)

Ces dispositions s'appliquent aux frais, droits et intérêts d'emprunts payés depuis le 1er janvier 2009 (CGI, art. 83, 3°-al.10).

Ainsi, **en cas d'option pour le régime des frais réels**, le **salarié** ou le **dirigeant** peut déduire les frais, droits et intérêts d'emprunt versés pour **acquérir** ou **souscrire** des parts ou des actions **de la société** dans laquelle **il exerce son activité principale**.

Ces dépenses **sont déductibles** sous réserve :

- **d'être utiles à l'acquisition ou à la conservation du revenu** provenant de l'activité professionnelle principale exercée par le salarié ou le dirigeant dans la société. Le dispositif est également applicable en cas de cumul de fonctions ;

- **d'être versées pour acquérir ou souscrire** des parts ou des actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale;

- **de correspondre à la part de l'emprunt** dont le montant est proportionné à la rémunération annuelle perçue ou escomptée au moment où l'emprunt est contracté, c'est-à-dire de la part de l'emprunt **qui n'excède pas** le triple de cette rémunération. La rémunération prise en compte s'entend des revenus mentionnés à l'article 79 du CGI et imposés sur le fondement de cet article.

Les **frais admis en déduction**, sur justificatifs, au titre des frais professionnels sont :

- les frais et droits supportés pour l'acquisition ou la souscription des titres (commissions, honoraires, droits d'enregistrement, frais d'actes) ;

- les intérêts d'emprunts payés au cours de l'année ainsi que les frais et les droits y afférents (frais de dossier pour souscrire le prêt, cotisations d'assurance, droits d'enregistrement).

Non-cumul de la mesure avec d'autres avantages fiscaux.

La fraction des versements effectués au titre des souscriptions ou acquisitions de titres donnant lieu aux réductions d'impôt prévues aux articles 199 terdecies-0 A, 199 terdecies-0 B ou 885-0 V bis du CGI, ainsi que les souscriptions et acquisitions de titres figurant dans un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D du CGI ou dans un plan d'épargne salariale prévu au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail, ne peuvent donner lieu à aucune déduction d'intérêts

d'emprunt.

851

18. Les frais spécifiques aux professions artistiques (BOI-RSA-BASE-30-50-30-30 au III).

De manière générale, en cas d'option pour les frais réels, les artistes musiciens peuvent déduire leurs frais d'instruments de musique et frais accessoires ainsi que diverses dépenses dont la justification est malaisée pour un montant forfaitaire respectivement égal à 14 % et 5 % du montant total de la rémunération nette annuelle déclarée. En revanche, les professeurs de musique ne peuvent prétendre à ces déductions forfaitaires qu'à raison d'une activité artistique exercée parallèlement et sur les seules rémunérations correspondant à cette activité artistique

II. Justifications des frais réels

(BOI-RSA-BASE-30-50-30-10 au II)

860

Les dépenses à prendre en considération sous le régime des frais réels **doivent faire l'objet de justifications** (factures, notes d'hôtel et toutes pièces permettant d'apprécier la nature et le montant des dépenses).

861

Cependant, l'obligation de justifier ne doit pas être interprétée dans un sens littéral.

C'est ainsi que la déduction de frais, dont le caractère professionnel n'est pas contestable, ne doit pas être systématiquement refusée, au seul motif que la demande du contribuable ne serait pas appuyée de documents détaillés, lorsqu'il est notoire que la justification précise de ces frais est pratiquement impossible.

L'application de ces principes permet une certaine souplesse dans l'appréciation des justifications produites, les salariés n'étant pas astreints à tenir, au jour le jour, une comptabilité complète de leurs dépenses professionnelles, ni à la produire. Mais elle ne doit jamais conduire à dispenser le contribuable de la production de toutes justifications de la réalité et du montant des frais dont il demande la déduction.

Ces justifications doivent être d'autant plus précises que le montant des sommes dont la déduction est demandée présente un caractère inhabituel, notamment lorsque ce montant n'est pas en rapport avec la nature et l'importance de l'activité exercée ou des obligations professionnelles de l'intéressé ou même avec le niveau de sa rémunération.

862

Remarques :

1. Dépenses professionnelles dont les pièces justificatives sont exprimées en monnaies étrangères : cf. BOI-RSA-BASE-30-50-30-10.

2. Lorsqu'ils ont opté pour le régime des frais réels, les voyageurs et représentants de commerce peuvent évaluer à 2 % du montant des commissions, les dépenses occasionnées par les relations avec la clientèle (frais de correspondance, invitations, cadeaux, etc.) pour lesquelles il est difficile de fournir des justifications. Cette déduction est toutefois limitée à 765 €.

3. Sur les justifications des frais de transport du domicile au lieu de travail, voir aussi n^{os} 834 à 836.

III. Obligations déclaratives

863

Sous réserve des précisions apportées au BOI-IR-DECLA-20 et suivants quant à la nature des justificatifs à produire à l'appui de la déclaration des revenus n° 2042 (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires»), le montant déductible au titre des frais réels est à signaler sur la déclaration n° 2042 dans la rubrique dédiée aux traitements et salaires, et doit être accompagnée d'une liste détaillée des frais engagés.

Partie 4 : Pensions et rentes viagères

(BOI-RSA-PENS et suivants)

Titre 1 : Définition des revenus imposables concernés

Conformément à l'article 79 du code général des impôts (CGI), et sous réserve des exonérations prévues par l'article 81 du CGI, les pensions et rentes viagères concourent tout comme les traitements, salaires, indemnités, émoluments à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu.

Les pensions et les rentes viagères consistent en des allocations périodiques dont le paiement est, d'une manière générale, mais pas nécessairement, garanti aux bénéficiaires leur vie durant.

Chapitre 1 : Pensions de vieillesse et de retraites

(BOI-RSA-PENS-10-10-10)

900

Sous réserve des exonérations expressément prévues par la loi (BOI-RSA-PENS-20), les allocations, rentes ou indemnités allouées soit en récompense de services rendus durant la vie active, soit à raison de droits acquis lors de la constitution d'une retraite, soit pour assurer des ressources aux personnes ayant atteint un certain âge et dont le paiement est, le plus souvent, garanti au bénéficiaire sa vie durant, constituent, en principe, des pensions passibles de l'impôt sur le revenu.

A. Pensions : principes d'imposition

(BOI-RSA-PENS-10-10-10-10)

901

Ce terme désigne plus spécialement les allocations, rentes ou indemnités qui représentent, dans une certaine mesure, la contrepartie de droits acquis à raison d'une activité exercée antérieurement ou la récompense de services passés, la contrepartie de la réduction ou de la perte de capacité de gain ou encore les moyens qui sont accordés à une personne pour assurer son existence.

I. Pensions de vieillesse et de retraite imposables

902

En principe, les pensions de vieillesse et de retraite **sont imposables** même si les droits à pension sont calculés sur des sommes non soumises à l'impôt sur le revenu. Tel est le cas, notamment :

- des sommes perçues au titre de l'assurance vieillesse des différents régimes de sécurité sociale ;

- des pensions civiles et militaires servies par l'État y compris la pension militaire de retraite, qui a pris effet au 1er juillet 2011, perçue par les officiers généraux admis en deuxième section qui atteignent l'âge de soixante-sept ans postérieurement au 1er juillet 2011. En revanche, les officiers généraux âgés de plus de soixante-sept ans au 1er juillet 2011 ne sont pas concernés et continuent à percevoir une solde de réserve imposable dans la catégorie des traitements et salaires ;

- des pensions payées par les régimes complémentaires de retraite et de prévoyance ;

- des pensions versées par les entreprises à d'anciens membres de leur personnel ;

- des pensions versées par la Caisse commune des pensions des Nations Unies aux anciens fonctionnaires internationaux de l'UNESCO ou d'autres institutions spécialisées des Nations unies ;

- des arrérages servis par les régimes de retraite complémentaire institués par la caisse nationale de prévoyance de la fonction publique (PREFON) ;

- des arrérages versés par le comité de gestion des œuvres sociales des établissements publics d'hospitalisation ;

- des arrérages correspondant à des cotisations versées depuis le 1er janvier 1989 au régime de retraite complémentaire institué par l'Union nationale des mutuelles retraite des instituteurs et des fonctionnaires de l'Éducation nationale et de la Fonction publique (UNMRIFEN-FP) et transféré à l'Union mutualiste retraite (UMR);

- des pensions servies au titre des plans d'épargne retraite populaire (PERP) créés par l'article L. 144-2 du code des assurances (CGI, art. 158, 5-b quater; voir également RES N° 2010/45 au BOI-IR-LIQ-20-30-20).

II. Sommes soumises à l'impôt

903

Les sommes soumises à l'impôt comprennent la totalité de la prestation.

Sont donc imposables :

- la pension principale telle qu'elle résulte, le cas échéant, des diverses bonifications ayant affecté son calcul (bonifications pour campagne de guerre, pour ancienneté, pour dépaysement, pour services particuliers, etc...) ;

- ainsi que les avantages accessoires en argent ou en nature concédés au titulaire de la pension ou à ses ayants droit.

Sont à inclure dans le montant à déclarer à titre d'avantages accessoires, notamment :

- les majorations de retraite pour conjoint à charge ;

- les majorations de retraite pour enfants à charge **sont imposables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2013** (CGI, art. 81, 2° ter **abrogé** par l'article 5 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014);

- les bonifications pour campagne de guerre qui majorent la pension d'ancienneté attribuée aux anciens combattants à raison de leurs services civils ;

- sauf cas particulier, les allocations supplémentaires servies par les régimes de retraite à leurs affiliés (allocations ou rentes éducation, allocation décès, allocation maladie, bourses, allocations de chauffage, prise en charge des frais de pension dans une maison de retraite, etc...);

- la mise à la disposition du pensionné d'un logement ou d'attributions gratuites ou à prix réduit de gaz, d'électricité ou d'autres éléments.

B. Cas spécifiques de certaines pensions vieillesses et de retraites

(BOI-RSA-PENS-10-10-10-20)

904

I. Cas de certaines allocations non contributives au régime général de sécurité sociale

Lorsque le travailleur salarié n'a pas cotisé aux assurances sociales ou n'a cotisé que pendant un nombre d'années insuffisant pour lui permettre de bénéficier d'une pension de retraite, il lui est versé, s'il répond à certaines conditions, des allocations non contributives de la sécurité sociale et donc exclues du champ d'application de l'impôt sur le revenu.

Il en est ainsi de l'allocation de solidarité aux personnes âgées (ASPA) et de l'allocation supplémentaire d'invalidité (ASI) en application des dispositions de l'ordonnance n° 2004-605 du 24 juin 2004 simplifiant le minimum vieillesse, ou encore des allocations non contributives de vieillesse (« minimum vieillesse ») exonérées d'impôt sur le revenu (les conditions de ressources pour en bénéficier sont régulièrement revalorisées (cf. n° 960 et 1090-3).

Pour plus de détails se reporter au BOI-RSA-PENS-10-10-10-20.

II. Cas de certaines allocations contributives

1. Assistance d'une tierce personne

Si la pension de retraite de la Sécurité sociale et ses avantages accessoires entrent dans le champ d'application de l'impôt, toutefois en est exclue la majoration pour assistance d'une tierce personne qui doit être considérée comme non imposable par application d'une décision ministérielle du 17 février 1955 . (cf également n° 960)

2. En fonction du montant perçu

1. Il est rappelé que sont également exonérées d'impôt sur le revenu les **pensions de retraite** servies par les régimes de sécurité sociale dont le montant ne dépasse pas celui de l'allocation aux vieux travailleurs salariés si les ressources du bénéficiaire (pour les personnes mariées, il est fait masse des ressources du foyer) n'excèdent pas le maximum prévu pour l'attribution de ladite allocation.

2. Lorsque le montant annuel de la **pension de vieillesse** à laquelle l'assuré pourrait prétendre est inférieur à un certain minimum (revalorisable), la pension est remplacée par un versement forfaitaire unique (CSS, art. L. 351-9) mais le versement forfaitaire a le caractère d'un revenu imposable en qualité de pension. En revanche ce versement constitue un revenu exceptionnel dont il a été admis qu'il puisse bénéficier du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI quel que soit son montant.

3. Autres cas particuliers

Les pensions et allocations servies par d'autres régimes de sécurité sociales (agricoles par exemple), pour certaines prestations versées aux fonctionnaires civils et militaires, pour la marine marchande, pour les entreprises minières, les sapeurs pompiers volontaires...sont exposées au BOI-RSA-PENS-10-10-10-20.

Les pensions exonérées sont exposées également aux n° 960 et suivants.

C. Pensions de retraite en capital

(BOI-RSA-PENS-10-10-10-30)

910

En application de l'alinéa 2 de l'article 79 du CGI et du b quinquies du 5 de l'article 158 du CGI, les prestations de retraite qui font l'objet d'un versement sous forme de capital, sont en général imposables à l'impôt sur le revenu selon les règles des pensions et retraites.

Constituent notamment des prestations de retraite en capital imposables :

- les retraites de faible montant versées par les régimes ou contrats de retraite en France ou à l'étranger qui font, par exception, l'objet d'une liquidation non pas sous forme de rente viagère mais d'un versement unique ;

- pour le plan d'épargne retraite populaire (PERP), les versements en capital autorisés par la réglementation ;

- des prestations de retraite versées sous forme de capital, depuis le 1er janvier 2011, sous réserve de l'application du 6° bis de l'article 120 du CGI, **à l'exception** de celles versées en exercice des facultés de rachat prévues aux troisième à septième alinéas de l'article L. 132-23 du code des assurances. Le bénéficiaire peut toutefois demander le bénéfice des dispositions du II de l'article 163 bis du CGI (CGI, art. 158, 5-b quinquies).

En revanche certaines prestations de retraite versées sous forme de capital relèvent de modalités

d'imposition spécifiques et ne sont pas imposables selon les règles des pensions de retraite. Il s'agit notamment des plans d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) (cf.BOI-RSA-ES-10-30-20), des contrats en « sursalaire » (BOI-RPPM-RCM-10-10-80), des prestations de retraite en capital de source étrangère prévu à l'article 120 du CGI (BOI-RPPM-RCM-10-30-10-10).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter également au BOI-RSA-PEN-10-10-10-30.

Les pensions exonérées sont exposées aux n° 960 et suivants.

Chapitre 2 : Pensions d'invalidité

(BOI-RSA-PENS-10-10-20)

A. Pensions d'invalidité imposables

920

D'une manière générale, **sont imposables les allocations, rentes ou indemnités** allouées, tant à l'intéressé lui-même qu'à ses ayants cause, à raison d'une infirmité ayant entraîné soit une invalidité, soit le décès.

C'est ainsi qu'entrent, notamment, dans le champ d'application de l'impôt :

- les **pensions d'invalidité** servies par les régimes de sécurité sociale à raison d'un accident ou d'une maladie n'ouvrant pas droit à réparation au titre de la législation sur les accidents du travail des salariés, ou par les régimes spéciaux de sécurité sociale à raison d'une invalidité ne résultant pas de l'exercice des fonctions. Toutefois, par analogie avec la solution prévue pour les pensions d'assurance vieillesse (cf. n° 960), il est admis que la pension d'invalidité servie au titre de l'assurance invalidité par le régime général de sécurité sociale n'est pas soumise à l'impôt lorsque son montant ne dépasse pas celui de l'allocation aux vieux travailleurs salariés et que les ressources du bénéficiaire n'excèdent pas le maximum prévu pour l'attribution de cette allocation (cf. n° 1090) ;

- les **avantages** servis par les organismes de retraite ou de prévoyance dans le cadre de contrats collectifs et obligatoires, y compris les indemnités journalières s'ajoutant, le cas échéant, aux allocations similaires des régimes de base, lorsque le contrat de travail est rompu ;

- les **indemnités et allocations journalières versées** par les régimes complémentaires obligatoires d'assurance invalidité-décès des travailleurs non salariés.

921

Néanmoins, la **majoration pour assistance d'une tierce personne** accordée, s'il y a lieu, par les divers régimes de sécurité sociale, y compris les régimes spéciaux (fonctionnaires, notamment), doit, en toute hypothèse, être exclue des bases de l'impôt dû par le bénéficiaire soit **13 115,83 €** pour **2013**.

Pour ce qui concerne le montant de la **prestation complémentaire pour recours à tierce personne** mis en place **depuis le 1er mars 2013**, il varie en fonction du nombre d'actes ordinaires de la vie courante que la victime ne peut pas accomplir seule (soit une mensualité allant de 541,22 € à 1 623,55 €).

Précisions : Les pensions exonérées sont exposées également aux n° 960 et suivants, au n° 970 en ce qui concerne les pensions d'invalidité prévues par le code militaire ou servies aux victimes de guerre et au n° 975 en ce qui concerne les indemnités, pensions, prestations prévues pour les victimes d'accidents de travail ou de maladie professionnelle.

B. Sommes soumises à l'impôt

925

Les sommes soumises à l'impôt comprennent non seulement la pension principale mais aussi les avantages accessoires, en nature ou en argent, qui lui sont adjoints.

Doivent notamment être regardés comme dépourvus d'intérêts sur le régime fiscal des pensions, le genre de l'activité exercée ouvrant droit au bénéfice de la pension, les modalités d'attribution, la nature de son payeur, l'appellation donnée et la périodicité du versement.

Enfin, peu importe que la pension couvre une invalidité temporaire ou définitive.

Chapitre 3 : Autres revenus à forme de pensions

(BOI-RSA-PENS-10-20 et suivants)

930

Certaines allocations à caractère périodique sont également soumises à l'impôt, dès lors qu'elles ont le caractère de revenus.

Il s'agit entre autres de **l'allocation de veuvage et des allocations versées à certains anciens combattants** (allocation différentielle et de préparation à la retraite attribuée par le fonds de solidarité aux anciens combattants d'Indochine ou d'Afrique du Nord qui sont dans une situation de chômage de longue durée)(Sur ces deux points cf. BOI-RSA-PENS-10-20-10) ;

et **des différentes allocations versées par des régimes de prévoyance ou des régimes complémentaires obligatoires et prestations servies sous forme de rente** :

- allocations servies par les entreprises, en vertu d'accords particuliers ou de conventions collectives, aux membres de leur personnel qui acceptent de cesser leur activité avant l'âge normal de départ à la retraite. Il en est ainsi, notamment, des allocations de préretraite d'entreprise « préretraite maison », voir RES N° 2010/05 au BOI-RSA-PENS-10-20-20 au I-B;

- parts de redevances sur les débits de tabac qui sont assimilées à des pensions publiques (pour les modalités de suppression des procédures d'attribution, voir Décret n° 2006-875 du 13 juillet 2006 et arrêté du 13 juillet 2006 au JO du 16 juillet 2006);

- **prestations servies sous forme de rentes** ou **pour perte d'emploi** subie par les régimes ou au titre des contrats visés au deuxième alinéa du I de l'article 154 bis du CGI, modifié depuis le 1er janvier 2008 par l'article 52 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 (CGI, art. 158, 5-b bis). Ces prestations sont imposables selon les règles de droit commun applicable aux pensions ;

- **prestations servies sous forme de rente au titre des contrats d'assurance de groupe** prévus au 2° de l'article L. 144-1 du Code des assurances (pour les travailleurs non salariés agricoles). Cette disposition s'applique aux prestations versées depuis le 19 novembre 1997. Toutefois, ces prestations ne bénéficient plus de l'abattement de 10 % prévu au a du 5 de l'article 158 du CGI au motif que le décret n° 2010-421 du 27 avril 2010 a supprimé le deuxième alinéa du b bis du 5 de l'article 158 dudit code.

- **pensions servies eu titre des plans d'épargne retraite populaires (PERP)** (dans les conditions exposées au VI du BOI-RSA-PENS-10-20-20)**.**

Remarque : Depuis le 1er janvier 1993, les **prestations servies par le régime de prévoyance des joueurs professionnels de football** institué par la charte du football professionnel et notamment le «pécule», perçu en fin de carrière, à l'exclusion du capital en cas de décès ou d'invalidité totale et définitive qui demeure exonéré (CGI, art. 80 decies) sont imposables. Les modalités d'imposition de ces prestations sont précisées à l'article 163-0 A bis du CGI. Il est précisé que les dispositions du II de l'article 163 bis du CGI ne s'appliquent pas aux prestations payées par le régime de prévoyance des joueurs professionnels de football.

Chapitre 4 : Pensions alimentaires et assimilées

(BOI-RSA-PENS-10-30)

940

Les **pensions alimentaires payées en exécution** des obligations résultant des dispositions du code

civil sont, en principe, **passibles de l'impôt.**

Tel est le cas notamment :

- de la pension alimentaire versée par les enfants à leurs parents dans le besoin et réciproquement ; toutefois, les pensions alimentaires versées à un enfant majeur sont soumises à l'impôt sur le revenu dans les limites admises pour leur déduction par le débiteur (CGI, art. 80 septies);

- de la pension alimentaire versée à l'époux dans le besoin en cas de séparation de corps (C. civ., art. 303) ;

- de la pension alimentaire versée au titre du devoir de secours (C. civ., art. 282 et art. 285), quand **le divorce** est prononcé pour rupture de la vie commune ;

- de la pension alimentaire attribuée en cas de divorce, comme contribution à l'entretien et à l'éducation des enfants (C. civ., art. 373-2-2 et art. 373-2-4) ;

Toutefois, depuis l'imposition des revenus de l'année 2003, les pensions alimentaires versées pour un enfant mineur résidant en alternance chez ses parents et pris en compte pour la détermination du quotient familial de chacun d'eux ne sont pas imposables entre les mains de celui qui les reçoit (CGI, art. 80 septies).

- en vertu des dispositions expresses du c du 5 de l'article 158 du CGI, de la provision alimentaire allouée à l'un des époux en instance de séparation de corps ou de divorce pour son entretien et celui de ses enfants, lorsque cet époux, résidant séparément de l'autre, dans les conditions fixées par les articles 254 à 257 du code civil, fait l'objet de l'imposition distincte prévue au b du 4 de l'article 6 du CGI.

Sont **assimilées à des pensions alimentaires passibles de l'impôt** (CGI, art. 80 quater) :

- les versements de sommes d'argent mentionnés à l'article 275 du Code civil, lorsqu'ils sont effectués sur une période supérieure à douze mois, mais n'excédant pas huit ans, à compter de la date à laquelle le jugement de divorce, que celui-ci résulte ou non d'une demande conjointe, est passé en force de chose jugée et les rentes versées en application des article 276, article 278 ou article 279,1 du CGI ;

- dans la limite de 2 700 €, la rente prévue à l'article 294 du code civil;

- la contribution aux charges du mariage définie à l'article 214 du code civil, lorsque son versement résulte d'une décision de justice et que les époux font l'objet d'une imposition distincte.

941

Toutefois, il **est admis que ne sont pas soumises à l'impôt**, lorsqu'elles procèdent de l'obligation alimentaire :

- les sommes consacrées par le père ou la mère d'un enfant majeur infirme dénué de ressources à l'entretien de cet enfant, sous la forme de paiement des frais de séjour dans un établissement hospitalier ;

- les sommes réglées directement à l'établissement par des enfants ou petits-enfants au titre des frais de pension ou d'hospitalisation d'un ascendant ne disposant que de très faibles ressources (RM CARDO n° 38 788 JO AN du 26 août 1996 p.4581) .

Chapitre 5 : Rentes viagères à titre gratuit ou à titre onéreux

(BOI-RSA-PENS-10-40)

950

En principe, les sommes représentant les rentes viagères sont versées à échéance régulière suite à un contrat, une décision unilatérale ou à un jugement.

Elles sont soumises, en règle générale, à l'impôt sur le revenu. Celles exonérées sont exposées aux n^{os} 980 et suivants.

A. Définition

951

Ces termes rentes viagères désignent les allocations périodiques, ou arrérages, qu'une personne appelée débirentier, s'engage à verser à une autre personne, appelée crédirentier, pendant la vie de celle-ci.

La rente viagère résulte, en principe, d'un contrat (code civil, art. 1968 et suiv.).

Elle peut être constituée :

- **soit à titre onéreux**, lorsque l'une des parties contractantes cède volontairement à l'autre, la propriété d'objets mobiliers ou immobiliers ou d'une somme d'argent ;

- **soit à titre gratuit**, si le contrat ne comporte pas, pour le bénéficiaire, la cession préalable d'un capital mobilier ou immobilier.

La rente viagère peut résulter également d'un jugement ou d'une disposition testamentaire.

B. Champ d'application

952

Toutes les rentes viagères, quelle que soit leur forme ou leur origine, sont, en principe, passibles de l'impôt sur le revenu. Sont ainsi comprises dans le champ d'application de l'impôt, notamment, les rentes viagères constituées soit moyennant l'aliénation, en pleine propriété ou en nue-propriété, d'un bien corporel, meuble ou immeuble, d'un fonds de commerce, de valeurs mobilières, de droits incorporels quelconques en vertu d'un contrat à titre onéreux ou à titre gratuit, soit comme charge d'un legs de ces mêmes biens. C'est ainsi que le droit d'habitation consenti au vendeur dans l'immeuble qu'il a cédé moyennant le paiement d'une rente viagère constitue un accessoire de ladite rente et doit être soumis à l'impôt (CE, arrêt du 9 octobre 1967 n° 70313).

Le fait que les rentes soient constituées sur une ou plusieurs têtes, ou à capital réservé ou aliéné, qu'elles soient affectées ou non d'une clause de variation automatique ou qu'elles présentent un caractère insaisissable ou incessible, demeure sans influence sur le champ d'application de l'impôt.

Certains revenus sont qualifiés, par la loi, comme des rentes viagères à titre onéreux.

Ainsi, l'article 80 undecies B du CGI prévoit que les **pensions de retraite versées** depuis le 1er janvier 2011, **par les régimes facultatifs de retraite des élus locaux** mis en place avant l'entrée en vigueur de la loi n° 92-108 du 3 février 1992 relative aux conditions d'exercice des mandats locaux **sont imposables** à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux **rentes viagères constituées à titre onéreux** (RVTO), quelle que soit la date à laquelle la pension a été liquidée ou la période durant laquelle l'élu a acquis ses droits à pension.

Ces **dispositions s'appliquent** également, le cas échéant, **aux pensions de réversion** versées par ces régimes, quelle que soit la date de la pension de liquidation de la pension de réversion.

Titre 2 : Pensions et rentes exonérées

(BOI-RSA-PENS-20 et suivants)

Chapitre 1 : Exonération des pensions de retraite et de vieillesse

(BOI-RSA-PENS-20-10)

960

Sont exonérées :

- l'allocation aux vieux travailleurs (salariés et non-salariés) ainsi que la majoration pour conjoint à charge et son éventuel complément ;

- l'allocation aux mères de famille ;

- l'allocation supplémentaire visée à l'article L. 815-2 du code de la Sécurité sociale [ex-FNS] (cf. n° 1090);

- les majorations de retraite ou de pension pour charges de famille jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2012 (CGI, art. 81, 2°ter **abrogé** par l'article 5 de la loi de finances pour 2014) ;

- la majoration pour **assistance d'une tierce personne** (cf. n° 920) ;

- la pension de retraite, l'allocation de vieillesse ou la pension d'invalidité payées par les régimes de sécurité sociale, lorsque leur montant ne dépasse pas celui de l'allocation aux vieux travailleurs et que les ressources du bénéficiaire n'excèdent pas le maximum prévu pour l'attribution de cette allocation (cf. n° 1090-3) ;

- les allocations versées au titre de l'aide sociale (CGI, art. 81, 9°) ;

- la prestation spécifique dépendance instituée par la loi n°97-60 du 24 janvier 1997 ;

- les retraites mutualistes attribuées aux anciens combattants et victimes de la guerre dans le cadre des dispositions de l'article L. 222-2 du code de la mutualité (CGI, art. 81, 12°) ;

- la retraite du combattant visée aux articles L. 255 à L. 257 du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre (CGI, art. 81, 4°) ;

- la fraction des pensions temporaires d'orphelin qui correspond au montant des prestations familiales auxquelles aurait eu droit le parent décédé (CGI, art. 81, 14°) ;

- les pensions temporaires d'orphelin lorsqu'elles remplacent en tout ou partie, du fait de la loi, l'allocation aux adultes handicapés (CGI, art. 81, 14° bis) ;

- la prime de transmission versée aux adhérents des caisses d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés des professions artisanales et des professions industrielles et commerciales, en application de l'article 25 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises (CGI, art. 157, 19°bis). En raison de l'extension du champ d'application de la réduction d'impôt prévue à l'article 200 octies du CGI, cette exonération est supprimée pour l'imposition des revenus des années 2009 et suivantes.

Chapitre 2 : Exonération des pensions d'invalidité

(BOI-RSA-PENS-20-20 et suivants)

A. Pensions prévues par le code des pensions militaires et des victimes de guerre

(BOI-RSA-PENS-20-20-10)

970

Sont exonérées :

- les pensions d'invalidité proprement dites attribuées en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre (CGI, art. 81, 4°-a) aux militaires et anciens combattants ;

- l'allocation temporaire aux grands invalides ;

- l'allocation aux grands mutilés de guerre ;

- l'indemnité de soins aux tuberculeux ;

Remarque : Dans certains cas, la solde ou le traitement perçu par les militaires ou fonctionnaires, atteints de tuberculose, tient lieu de l'indemnité de soins jusqu'à concurrence du montant de cette indemnité. Cette dernière étant exonérée d'impôt, il en résulte que, pour l'imposition des personnels en cause, il convient de ne retenir que la fraction de leur solde ou de leur traitement qui excède ledit montant (**12 764,46 € pour 2013**; 12 750,72 € pour 2012; 12 700,33 € pour 2011).

- les allocations servies aux ayants cause des intéressés, telles que les pensions de veuves de guerre ;

- les pensions aux victimes civiles de la guerre ou à leurs ayants droit ;

- y compris les pensions mixtes versées en application de l'article 59 de la loi du 31 mars 1919 et la partie des pensions mixtes visées au 2° de l'article 60 de ladite loi qui ne correspond pas à la durée des services.

B. Indemnités, pensions, prestations prévues pour les victimes d'accidents de travail ou de maladie professionnelle

(BOI-RSA-PENS-20-20-20).

975

Sont exonérées :

- les indemnités temporaires à hauteur de 50 % de leur montant pour celles versées depuis le 1er janvier 2010, les prestations et rentes viagères servies aux victimes d'accidents du travail ou à leurs ayants droit (CGI, art. 81, 8°) en exécution de la législation sur les accidents du travail et les maladies professionnelles des salariés; une rente complémentaire d'accident du travail servie à un salarié, en vertu d'un contrat de groupe souscrit par son employeur auprès d'une compagnie d'assurances, ou allouée en vertu du règlement de la caisse interprofessionnelle de prévoyance des cadres, ne peut donc bénéficier de l'exonération ;

- l'allocation temporaire d'invalidité, à laquelle peut prétendre tout fonctionnaire de l'État atteint d'une invalidité résultant d'un accident de service ayant entraîné une incapacité permanente d'au moins 10 % ou d'une maladie professionnelle en vertu de l'article 65 de la loi n° 84-16 du 11 janvier 1984 portant dispositions statuaires relatives à la fonction publique de l'État (BOFiP-Impôts, Actualités du 17/07/2014) ; CGI, art. 81, 8°) ;

> **Remarque** : Les pensions allouées aux fonctionnaires à raison d'une invalidité résultant de l'exercice des fonctions (rentes viagères d'invalidité) bénéficient également de cette disposition.

- les allocations servies aux infirmes civils en application des lois et décrets d'assistance et d'assurance (CGI, art. 81, 9°).

Chapitre 3 : Exonération des rentes viagères

A. Rentes viagères et dommages-intérêts

(BOI-RSA-PENS-20-20-20 au III)

980

I. Principe

Sont exonérées d'impôt sur le revenu, les rentes viagères servies en représentation de dommages-intérêts en vertu d'une condamnation prononcée judiciairement pour la réparation d'un préjudice corporel ayant entraîné pour la victime une incapacité permanente totale l'obligeant à avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie, (CGI, art. 81, 9° bis).

II. Modalités d'application : tolérance administrative

Pour l'application de ces dispositions, il est admis que l'exonération s'applique :

- aux victimes bénéficiant d'une pension de 3ème catégorie au sens de l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ;

- ainsi qu'aux victimes auxquelles a été reconnu un taux d'incapacité permanente d'au moins 80 % à condition qu'elles soient dans l'obligation de recourir à une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie (BOFiP-Impôts, Actualités du 11/07/2014 RSA).

Il est admis également que cette exonération s'applique, sous les mêmes conditions, dans le cas d'une rente versée à la victime d'un accident de la circulation en exécution d'une transaction intervenue entre la victime et la compagnie d'assurances en application de la loi n°85-677 du 5 juillet 1985.

B. Rente viagère et plan d'épargne en actions

(BOI-RSA-PENS-20-20-20 au III)

981

Lorsqu'un plan d'épargne en actions (PEA) **se dénoue après huit ans** par le versement d'une rente viagère, celle-ci **est exonérée** d'impôt sur le revenu (CGI, art. 157, 5°ter).

C. Rente viagère et persécutions

(BOI-RSA-PENS-20-20-10)

982

Est exonérée d'impôt sur le revenu, la **rente viagère mensuelle** versée en application du décret n° 2000-657 du 13 juillet 2000 aux orphelins dont les parents ont été **victimes de persécutions antisémites** (CGI, art. 81,4°), soit **517,44 € par mois pour 2013** (504,82 € par mois en 2012 ; 492,51€ par mois en 2011).

Elle est portée à **530,38 € à compter 1er janvier 2014** (Arrêté du 29 janvier 2014 publié au JO du 12 février 2014).

Il en est de même pour la **rente viagère mensuelle** de même montant versée en application du décret n° 2004-751 du 27 juillet 2004 aux orphelins dont les parents ont été **victimes d'actes de barbarie** durant la deuxième guerre mondiale (Arrêté du 29 janvier 2014 publié au JO du 12 février 2014).

Titre 3 : Détermination du revenu imposable et modalités d'imposition des pensions, des rentes viagères à titre gratuit et des prestations retraite en capital

(BOI-RSA-PENS-30-10 et suivants)

Chapitre 1 : Pensions de retraite et de vieillesse et rentes viagères à titre gratuit

(BOI-RSA-PENS-30-10-10)

A. Montant soumis à l'imposition

985

Le revenu brut des pensions et des rentes est constitué par le montant total des arrérages perçus en espèces ou en nature, au cours de l'année d'imposition.

B. Sommes déductibles du revenu brut

986

Sont déductibles des pensions ou des rentes à titre gratuit, le cas échéant, les cotisations ayant un caractère social mais également les dépenses ayant pour objectif l'acquisition ou la conservation desdites pensions ou rentes.

I. Déduction des cotisations à caractère social

987

Le cas échéant, peuvent être déduites du revenu brut, les cotisations à caractère social incombant obligatoirement au pensionné ou au rentier.

Les cotisations à caractère obligatoire destinées à couvrir le risque maladie des bénéficiaires de pensions de retraite retenues par le débiteur ou, le cas échéant, versées par les intéressés eux-mêmes sont admises en déduction pour la détermination du revenu net. Il en est de même de la fraction déductible de la contribution sociale généralisée (CSG) prélevée sur ces revenus de remplacement en application de l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale (CSS) (CGI, art.154 quinquies, I).

Il a été également admis que les retenues faites par la SNCF sur les arrérages de pension de ses anciens agents en contrepartie de l'affiliation de ces derniers à la caisse de prévoyance du personnel de cette société peuvent, étant donné le caractère obligatoire et le mode de perception de ces cotisations, être retranchées des arrérages. Ces cotisations étant précomptées, les retraités déclarent le montant des arrérages qu'ils perçoivent effectivement.

La même solution est applicable aux cotisations obligatoirement retenues au titre de l'assurance maladie dans le cadre des régimes spéciaux, tel celui des fonctionnaires ou des militaires, par exemple.

II. Déduction des dépenses effectuées pour acquérir ou conserver les pensions

988

D'une façon générale, seules les dépenses occasionnées par la perception de la rente ou de la pension (frais de certificat de vie, d'encaissement, frais de procès) sont déductibles à l'exclusion donc de toutes dépenses personnelles (habillement, équipement, santé...). La déduction de frais professionnels n'est pas davantage autorisée lorsque les pensionnés exercent une activité à titre bénévole ou poursuivent des travaux personnels de recherche entrepris avant la cessation de leurs fonctions (BOI-RSA-BASE-30-50-30)

Pour la déduction des prestations d'assistance, individualisées et justifiées, rendues aux assurés sociaux pour obtenir la liquidation de leurs droits à pension, voir RES N° 2012/13 au BOI-RSA-PENS-30-10-10.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2011, la **contribution** prévue à l'article L. 137-11-1 du code de la sécurité sociale, modifié par l'article 32 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012, sur les rentes

versées au titre de retraite, à la charge du bénéficiaire, **est déductible du revenu brut dans la limite de la fraction acquittée** au titre des premiers **1 000 €** de rente mensuelle (CGI, art. 83, 2°-0 quater).

Revalorisée annuellement en fonction de l'évolution du plafond de la sécurité sociale, la contribution variera et le montant déductible sera modifié en conséquence. Il est précisé que le montant imposable de la rente déclarée à l'administration fiscale tient déjà compte de la fraction de contribution déductible précomptée.

C. Abattement de 10 % sur le montant net des pensions et rentes viagères à titre gratuit

(CGI, art. 158, 5-a-alinéas 2 et 3)

989

Les pensions, retraites et revenus assimilés ouvrent droit à un **abattement de 10 %**.

Pour l'imposition des revenus de 2013, cet abattement comporte :

- un minimum de **377 €** (374 € en 2012 et 2011) apprécié **au niveau de chaque titulaire** de pension ou retraite ;

- un plafond de **3 689 €** (3 660 € pour 2012 et 2011) applicable au **montant total** des pensions et retraites perçues par l'ensemble des membres **du foyer fiscal**.

L'abattement s'applique à toutes les pensions imposables : pensions de vieillesse et de retraite, pensions d'invalidité, pensions alimentaires ou assimilées, autres revenus à forme de pensions, et rentes viagères à titre gratuit.

En revanche, l'abattement de **10% n'est pas applicable** aux rentes viagères constituées à titre onéreux.

Chapitre 2 : Prestations de retraite en capital

(BOI-RSA-PENS-30-10-20)

A. Droit commun : imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu

990

Lorsqu'elles ne bénéficient pas d'une exonération expresse ou ne relèvent pas d'un régime d'imposition spécifique, les prestations de retraite servies sous forme de capital sont, sous réserve de l'incidence des conventions fiscales (cf. n^{os} 9386 et suiv., et BOI-INT-CVB), imposables en France au barème progressif de l'impôt sur le revenu selon les règles des pensions de retraite (cf. n°985). Elles peuvent bénéficier du système du quotient pour les revenus exceptionnels prévu à l'article 163-0 A du CGI qui permet d'atténuer la progressivité de l'impôt (cf. n° 98-4 et suivants et BOI-IR-LIQ-20-30-20).

B. Option pour la taxation forfaitaire de 7,5 % des prestations de retraite versées sous forme de capital

(CGI, art. 163 bis, II)

991

Les prestations de retraite versées sous forme de capital imposables conformément au b quinquies du 5 de l'article 158 du CGI peuvent, sur **demande expresse et irrévocable** du bénéficiaire, être soumises à un **prélèvement** au taux **de 7,5 %** qui libère les revenus auxquels il s'applique de l'impôt sur le revenu.

Ce **prélèvement** est assis sur le montant du capital **diminué** d'un abattement de **10 %**.

Ce **prélèvement est applicable** lorsque le versement n'est pas fractionné et que le bénéficiaire justifie que les cotisations versées durant la phase de constitution des droits, y compris le cas échéant par l'employeur, étaient déductibles de son revenu imposable ou étaient afférentes à un revenu exonéré dans l'État auquel était attribué le droit d'imposer celui-ci.

Le prélèvement est établi, contrôlé et recouvré comme l'impôt sur le revenu et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions (cf. BOI-IR-PROCD et n° 350) .

Ce dispositif s'applique depuis l'imposition des revenus de l'année 2011.

Précisions :

Ces dispositions ne sont pas applicables aux prestations mentionnées à l'article 80 decies du CGI (régime de prévoyance des joueurs professionnels de football).

Les sommes soumises au prélèvement de 7,5 % sont portées sur la déclaration de revenus d'ensemble, ainsi que le prévoit le dernier alinéa du 1 de l'article 170 du CGI . Le montant brut du capital retraite est inscrit dans des cases spécifiques 1 AT ou 1BT (conjoint) de la déclaration n° 2042 (CERFA 10330), disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires". Corrélativement, le montant imposable du capital retraite doit être déduit du montant figurant dans les cases 1AS à 1DS s'il figure dans le montant déclaré à l'administration fiscale par les tiers déclarant et figure sur la déclaration préremplie. Il est recommandé au contribuable d'indiquer dans une note annexe ou le cadre renseignements de la déclaration la nature et le montant des prestations de retraite en capital soumises au prélèvement.

Chapitre 3 : Étalement sur les années à venir des indemnités de départ à la retraite et du montant des droits inscrits à un compte épargne temps (CET)

(CGI, art. 163 A et BOI-RSA-BASE-20-10 au II-E)

992

Un contribuable peut **demander l'étalement par parts égales** sur **l'année de sa mise à disposition** et les **trois années suivantes** :

- de la fraction imposable des indemnités de départ volontaire en retraite ou de mise à la retraite ;

- du montant des droits inscrits à un compte épargne-temps mentionné à l'article L.3151-1 du code du travail et utilisés pour alimenter un PERCO ou un PEE, dans certaines conditions, depuis le 1er janvier 2006.

Précisions : Pour le capital issu d'un **PERP** ouvert pour l'acquisition de la résidence principale à l'âge de la retraite (perçus jusqu 'au 31 décembre 2010) se reporter au III du BOI-RSA-PENS-30-10-20.

A. Champ d'application

992-1

Ce dispositif s'applique :

- à la fraction imposable des indemnités de départ volontaire en retraite ou de mise à la retraite ;

- au montant des droits inscrits à un compte épargne-temps mentionné à l'article L. 3151-1 du code du travail et qui sont utilisés pour alimenter un plan d'épargne pour la retraite collectif défini aux articles L. 3334-1 à article L. 3334-16 du code du travail ou un plan d'épargne d'entreprise dans les conditions prévues au troisième alinéa de l'article L. 3332-10 du code du travail depuis le 1er janvier 2006 (RES N° 2010/07 au BOI-RSA-CHAMP-20-30-40 au I).

B. Conditions et modalités de l'étalement sur les années à venir

992-2

L'étalement sur les années à venir de ces indemnités ou droits est subordonné à une **demande expresse** présentée par le bénéficiaire dans une note jointe à la déclaration d'ensemble des revenus.

La demande est **irrévocable**.

L'exercice de cette option d'étalement sur les années à venir **est incompatible** avec celle prévue à l'article 163-0 A du CGI.

Les indemnités ou droits concernés sont répartis par parts égales sur l'année au cours de laquelle le contribuable en a disposé et sur les trois années suivantes.

Le bénéficiaire **est tenu de déclarer** chaque année, pendant quatre ans, le quart des indemnités ou droits qui doit être ajouté à ses revenus de l'année d'imposition.

En cas de transfert du domicile fiscal à l'étranger ou de décès du contribuable, les dispositions du 1 de l'article 167 du CGI et du 1 de l'article 204 du CGI s'appliquent.

Titre 4 : Détermination du revenu imposable et modalités d'imposition des rentes viagères constituées à titre onéreux

(CGI, art. 158, 6; BOI-RSA-PENS-30-20)

1000

Les rentes viagères constituées à titre onéreux font l'objet de modalités particulières d'imposition. Elles ne sont à comprendre dans les revenus de leur bénéficiaire que pour une fraction de leur montant qui varie selon l'âge du crédirentier au moment de l'entrée en jouissance de la rente.

Chapitre 1 : Rentes concernées

1001

Sont notamment concernées par cette mesure :

- les rentes perçues en contrepartie de la vente d'un immeuble, d'un fonds de commerce, de la nue-propriété de biens ou de la cession de parts de sociétés appartenant au crédirentier ;

- celles constituées dans un partage, à titre de soulte, pour compenser l'inégalité de deux lots ;

- les rentes servies à un ascendant en exécution d'une clause d'un partage d'ascendant ;

- celles résultant de la conversion en rente viagère de l'usufruit du conjoint survivant ;

- les rentes servies en exécution d'une clause de donation entre vifs et à titre de charge imposée au donataire ;

- les rentes viagères constituées auprès de compagnies d'assurances moyennant le versement d'un capital en espèces, ainsi que celles constituées, dans les mêmes conditions, auprès de la caisse nationale de prévoyance dès lors qu'il ne s'agit pas de la simple constitution d'une pension de retraite ;

- la rente à caractère indemnitaire allouée, en vertu d'une décision de justice, à la victime d'un accident ;

- la «rente survie» visée à l'article 50 de la loi d'orientation du 30 juin 1975 en faveur des personnes handicapées.

1001-1

En revanche, **se trouve exclue** du bénéfice des dispositions du 6 de l'article 158 du CGI, la rente viagère constituée à titre gratuit (rente constituée en dot par un père à son enfant, par exemple).

Chapitre 2 : Modalités d'application

1010

Les rentes viagères constituées à titre onéreux ne sont imposables que pour une fraction de leur montant.

Cette fraction, déterminée d'après l'âge du crédirentier lors de l'entrée en jouissance de la rente, est fixée à (CGI, art. 158, 6) :

- 70 % si l'intéressé est âgé de moins de 50 ans ;

- 50 % s'il est âgé de 50 à 59 ans inclus ;

- 40 % s'il est âgé de 60 à 69 ans inclus ;

- 30 % s'il est âgé de plus de 69 ans.

La date d'entrée en jouissance d'une rente viagère est, en principe, celle à laquelle le premier arrérage a commencé à courir.

Pour apprécier l'âge du crédirentier en cas de rentes viagères constituées au profit d'un ménage et réversibles sur la tête du conjoint survivant, il convient de retenir l'âge qu'avait atteint le plus âgé des époux lors de l'entrée en jouissance de la rente.

Pour une étude plus approfondie , se reporter au BOI-RSA-PENS-30-20.

Remarque : la fraction imposable des rentes viagères à titre onéreux supporte les prélèvements sociaux.

Titre 5 : Déclaration annuelle des pensions et rentes viagères

(CGI, art. 88 et CGI, ann. III, art. 39 A, BOI-RSA-PENS-40)

Chapitre 1 : Obligation de déclaration

A. Personnes tenues de souscrire la déclaration

1015

Toute personne physique ou morale payant des pensions ou rentes viagères est tenue de fournir des indications relatives aux titulaires de ces pensions ou rentes (déclaration n° 2466).

Les administrations et services publics, ainsi que les collectivités locales, sont tenus à la même obligation (bulletins n° 2472).

Remarque : Depuis les revenus 2007 déclarés en 2008, **toute personne physique** payant des **pensions alimentaires** est **dispensée de souscrire** la déclaration **2466**, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

B. Contenu de la déclaration

1016

La déclaration, qui doit être souscrite par les personnes payant des pensions ou rentes viagères, comporte les mêmes indications que celles prévues en matière de traitements et salaires et notamment :

I. Identification du déclarant

Sur la déclaration n° 2466, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires» , le déclarant doit mentionner tous les éléments permettant de l'identifier.

Il doit mentionner ses nom, prénom ou raison sociale, adresse et, pour les entreprises, le numéro SIRET.

II. Identification du bénéficiaire

Pour chaque bénéficiaire, le déclarant fait état de :

- l'identification (dont son numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques pour les seules déclarations des personnes ou organismes mentionnés au I de l'article R* 81 A-1 du LPF) et son adresse au 31 décembre de l'année du revenu;

- la nature des sommes versées et l'année normale d'échéance si elle diffère de celle du paiement;

- le montant versé après déduction des cotisations aux assurances sociales, sous réserve des dispositions du 1 de l'article 204 du CGI;

- le montant de la retenue effectuée au titre de l'impôt sur le revenu, en application de l'article 182 A du CGI ;

- le cas échéant, la date du décès.

III. Récapitulation des données

Le déclarant doit reporter sur la déclaration n° 2466 le total des sommes mentionnées ci-dessus pour l'ensemble des allocataires .

Chapitre 2 : Forme et délais

A. Formulaires normalisés

1020

La déclaration doit être produite sur un imprimé de déclaration modèle n° 2466 (ou sur un support magnétique), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires », dans les mêmes délais que la déclaration des traitements et salaires, c'est-à-dire dans la généralité des cas, avant le 1er février de l'année suivant celle du versement des arrérages.

Le regroupement des établissements payeurs peut être effectué ; il est obligatoire pour la procédure TD-Bilatérale.

Les pensions et rentes viagères servies par les administrations, établissements et offices publics, ainsi que par les collectivités locales doivent être déclarées à l'aide de bulletins n° 2472.

B. Procédés informatiques

1021

Pour les sommes versées depuis le 1er janvier 2005, la déclaration doit être transmise selon un procédé informatique par le déclarant qui a souscrit au cours de l'année précédente une déclaration **comportant au moins deux cents bénéficiaires** (CGI, art. 89 A).

Chapitre 3 : Lieu de dépôt de la déclaration

1022

S'agissant du lieu de dépôt de la déclaration, pour le support papier, elle doit être souscrite auprès de la direction départementale des finances publiques ou de la direction régionale des finances publiques

du lieu du domicile de la personne ou du siège de l'établissement ou du bureau qui a assuré le paiement.

Lorsqu'elle est souscrite par procédé informatique, il convient d'utiliser l'application Télé TD EDI (envoi de données informatisées).

En pratique, lorsqu'elle est souscrite sur support papier, la déclaration est transmise au service indiqué dans la rubrique "lieu de dépôt des déclarations" disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique professionnels / accès spécialisés / tiers déclarants.

Lorsqu'elle est souscrite par procédé informatique, il convient d'utiliser l'application Télé TD EDI (envoi de données informatisées) également disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique professionnels / accès spécialisés / tiers déclarants.

Chapitre 4 : Sanctions

1023

Le non-respect des obligations prévues par l'article 88 du CGI entraîne l'application d'une amende fiscale égale à **5 %** du montant des **sommes non déclarées** (CGI, art. 1736, III). L'amende s'applique lorsque les sommes en cause n'ont pas été déclarées ou ne l'ont été que partiellement.

Les autres omissions ou inexactitudes (omission de l'adresse du salarié par exemple) relevées dans les renseignements que doivent comporter les déclarations dont le dépôt est exigé par les articles 87 du CGI, 87 A du CGI, 88 du CGI ou 241 du CGI donnent lieu à l'application des amendes prévues par le 2 de l'article 1729 B du CGI (cf. BOI-CF-INF-10-40-10 au I-C-2 § 60).

Partie 5 : Épargne salariale et actionnariat salarial

1024

Pour favoriser l'association des travailleurs aux résultats de leur entreprise, plusieurs dispositifs d'épargne ont été instaurés au bénéfice des salariés en vue de les intéresser aux progrès économiques réalisés par les entreprises, indépendamment de la rémunération de leur travail.

Il s'agit de l'intéressement, de la participation et des plans d'épargne salariale.

À ces dispositifs s'ajoutent ceux tendant à favoriser l'actionnariat du personnel dans les entreprises, tels que les options de souscription ou d'achat d'actions (« stock-options » ou « options sur titres »), les attributions d'actions gratuites et les bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE).

Ne seront traités dans cette partie que les aspects relatifs au **régime fiscal au regard des bénéficiaires** des dispositifs d'épargne salariale. Pour plus de précisions sur l'économie générale de ces dispositifs au regard de l'entreprise, il convient de se reporter à la série "Bénéfice industriel et commercial" (BIC), BOI-BIC-PTP et suivants, et Livre VII n° n°s 3400 et suivants).

Titre 1 : L'épargne salariale

(BOI-RSA-ES-10 et suivants)

Chapitre 1 : L'intéressement : régime fiscal au regard des bénéficiaires

(BOI-RSA-ES-10-10)

1025

L'intéressement qui a pour objet d'**associer collectivement les salariés aux résultats** ou **aux performances** de l'entreprise, présente un caractère aléatoire et résulte d'une formule de calcul liée à ces résultats ou performances.

Les sommes perçues au titre d'un accord d'intéressement dûment établi **sont imposables** à l'impôt sur le revenu.

Toutefois, ces sommes **peuvent être exonérées**, sous certaines conditions.

A. Imposition des sommes perçues au titre de l'intéressement

1026

Les **sommes attribuées** aux bénéficiaires en application d'un accord d'intéressement **sont imposables** selon les règles des traitements et salaires au titre de l'année au cours de laquelle le bénéficiaire en a eu la disposition (CGI, art. 158, 5-a et C. travail, art. L. 3315-1, al. 2).

Il en va de même pour les intérêts éventuellement perçus en cas de versement tardif (C. travail, art. L. 3315-1, al. 2).

Toutefois, ces dispositions **ne sont pas applicables** aux sommes, **qui ne sont pas déductibles** des résultats imposables de l'entreprise ou de la société versées aux exploitants individuels, aux associés de sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés et aux conjoints collaborateurs et associés (C. travail, art. L. 3315-1, al. 3).

B. Exonération des sommes perçues au titre de l'intéressement et affectées à un plan d'épargne

(CGI, art. 81, 18° bis et Code du travail, art. L.3315-2)

1027

Les sommes perçues au titre de l'intéressement peuvent être exonérées si elles sont affectées à certains plans d'épargne à hauteur d'un montant déterminé et sous certaines conditions.

I. Intéressement et plans d'épargne concernés

1027-1

Sont exonérées d'impôt sur le revenu, les sommes perçues au titre de l'intéressement que le bénéficiaire **affecte à la réalisation de plans d'épargne** constitués conformément au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail : plan d'épargne d'entreprise (PEE), plan d'épargne interentreprises (PEI), plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO).

II. Limite de l'exonération

1027-2

Pour la somme perçue au titre de l'intéressement affectée à un plan d'épargne salariale, le **montant exonéré** d'impôt sur le revenu **est fixé à la moitié du plafond annuel moyen retenu** pour le calcul des cotisations de sécurité sociale.

Pour **déterminer cette limite**, il y a lieu de retenir le plafond de sécurité sociale **applicable** pour l'année de perception de ces sommes.

Pour **2013**, le montant d'exonération est fixé à **18 516 €** (18 774 € pour 2014).

Remarque : **Sont exclues** de l'assiette des bénéfices non commerciaux et de l'assiette des bénéfices industriels et commerciaux, **dans la limite d'un plafond égal à la moitié du plafond annuel moyen retenu** pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, les sommes versées aux exploitants individuels, aux associés de sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés et aux conjoints collaborateurs et associés (C. du travail, art. L.3315-1) qui adhérent à un plan d'épargne salariale et affecte à la réalisation dudit plan tout ou partie des sommes attribuées par l'entreprise au titre de l'intéressement (C. du travail, art. L. 3315-3).

III. Conditions de l'exonération

1027-3

L'affectation au plan d'épargne (PEE, PEI, PERCO) des sommes attribuées au titre de l'intéressement doit avoir lieu dans un délai de quinze jours à compter de la date de perception de l'intéressement (C. du travail, art. L.3332-12).

Si ce délai est dépassé, ces sommes ne bénéficient d'aucune exonération.

L'exonération accordée ne porte que sur les sommes réellement affectées à un plan d'épargne.

L'exonération s'applique également sous réserve du dépôt de l'accord d'intéressement (CGI, art. 81, 18° bis).

Remarque :Les actions ou parts acquises dans le cadre d'un plan d'épargne à l'aide des sommes perçues au titre de l'intéressement sont indisponibles au minimum pendant cinq ans si le plan est un PEE ou un PEI ou jusqu'au départ à la retraite du salarié s'il s'agit d'un PERCO.

Chapitre 2 : La participation : régime fiscal au regard des bénéficiaires

(BOI-RSA-ES-10-20)

1028

La participation est un dispositif légal prévoyant **la redistribution au profit des salariés d'une partie des bénéfices** qu'ils ont contribué, par leur travail, à réaliser dans leur entreprise.

Obligatoire pour les entreprises d'au moins cinquante salariés, facultative pour les autres, la participation est mise en place par un accord qui précise les modalités de son application dans les limites du cadre législatif et réglementaire (C. travail, art. L. 3321-1 et suiv. et art. R. 3321-1 et suiv.).

A. Régime fiscal des sommes attribuées au titre de la participation

1029

Les bénéficiaires de la participation ont la possibilité de **demander le versement immédiat** de tout ou partie des sommes qui leur reviennent au titre de la participation (C. du travail, art. L. 3323-5 et art. L. 3324-10).

À défaut d'une demande de versement immédiat, les sommes réparties au titre de la participation sont :

- **bloquées pendant au moins cinq ans** (huit en cas de régime d'autorité ou jusqu'à la retraite du bénéficiaire en cas de placement sur un PERCO);

- et **affectées à des comptes ouverts** au nom des intéressés dans le cadre d'un plan d'épargne salariale ;

Remarque : Il est précisé que toutes les entreprises ayant un accord de participation doivent, en application de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites, mettre en place un PEE, un PEI ou, sous réserve qu'un PEE ou un PEI soit également mis en place, un PERCO, pour recevoir les droits à participation. Les entreprises ont jusqu'au 1er janvier 2013 pour mettre leurs accords en conformité (C. du travail, art. L. 3323-2).

- à **des fonds d'investissement de l'entreprise**, sous forme de compte courant bloqués, mais uniquement si un PEE a été mis en place dans l'entreprise.

Remarque : Si le bénéficiaire n'a pas demandé le versement immédiat de ses droits à participation et n'a pas choisi de mode d'affectation des droits lui revenant, la moitié des sommes réparties est affectée d'office dans un PERCO, si un tel plan a été mis en place dans l'entreprise, conformément aux dispositions de l'article L. 3324-12 du code du travail.

Le régime fiscal de ces sommes au regard de l'impôt sur le revenu est différent selon qu'elles sont versées immédiatement ou bloquées.

I. Imposition des sommes versées immédiatement

1029-1

Lorsque le bénéficiaire demande le versement immédiat des droits lui revenant au titre de la participation aux résultats de l'entreprise, les sommes sont imposables à l'impôt sur le revenu selon les règles des traitements et salaires, au titre de l'année au cours de laquelle il en a eu la disposition (CGI, art. 158, 5-b).

II. Exonération des sommes indisponibles attribuées au titre de la participation

1029-2

L'exonération des sommes attribuées est subordonnée au respect de certaines conditions notamment de blocage.

Toutefois, des situations sont susceptibles de permettre le déblocage anticipé de ces sommes (C. travail, art. R. 3324-22).

1. Champ d'application de l'exonération

Sont exonérées en totalité d'impôt sur le revenu, les sommes revenant aux salariés au titre de la participation aux résultats de l'entreprise lorsque :

- elles **sont affectées** dans les conditions prévues à l'article L. 3323-2 du code du travail c'est-à-dire qu'elles sont investies selon les modalités prévues par l'accord de participation ;

- et **demeurent indisponibles pendant cinq ans** en application de l'article L. 3324-10 du code du travail **ou huit ans en l'absence d'accord** dans les conditions prévues à l'article L. 3323-5 du code du travail (C. du travail, art. L. 3325-2; CGI, art. 163 bis AA) ou dans les conditions prévues à l'article L. 3324-12 de ce même code du travail (versement par défaut sur un PERCO).

2. Conditions d'application de l'exonération

Le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu des sommes revenant aux bénéficiaires au titre de la participation qui ont été bloquées est subordonné au dépôt de l'accord de participation à la direction départementale du travail et de l'emploi du lieu où cet accord a été conclu (CGI, art. 163 bis AA).

Plus généralement, pour ouvrir droit aux exonérations fiscales qui y sont attachées, l'ensemble des dispositions du code du travail doivent s'appliquer (Troisième partie livre III titre II dudit code).

Les exonérations sont également subordonnées à la condition que la réserve spéciale n'excède pas l'un des trois plafonds alternatifs prévus à l'article L. 3324-2 du code du travail.

Le respect de la condition de blocage des sommes est indispensable pour bénéficier de l'exonération qui n'est définitive qu'à l'expiration du délai d'indisponibilité prévu.

3. Exception au principe de blocage des sommes sans perte de l'exonération

Dans l'hypothèse où le bénéficiaire n'a pas opté pour la disponibilité immédiate, les salariés peuvent exceptionnellement liquider ou transférer leurs droits avant l'expiration des délais d'indisponibilité prévus sans perdre le bénéfice des avantages fiscaux.

Ces cas liés à la situation ou aux projets du salarié (mariage , pacs, naissance, divorce, décès, rupture du contrat de travail, surendettement...) prévus par l'article R. 3324-22 du code du travail sont soumis à certaines conditions (pour plus de précisions cf. BOI-RSA-ES-10-20 au I-B-3) .

B. Régime fiscal des produits des sommes attribuées au titre de la participation

1030

En principe les produits des sommes attribués au titre de la participation sont imposables à l'impôt sur le revenu.

Toutefois, le législateur a prévu des cas d'exonération par l'article 163 bis AA du CGI et l'article L. 3325-2 du code du travail durant la période d'indisponibilité ou après cette période.

1030-1

Pendant la période d'indisponibilité, sont exonérés d'impôt sur le revenu, les produits de toute nature (dividendes ou intérêts) des sommes revenant au titre de la participation, à la condition expresse que les revenus en cause soient remployés dans les mêmes conditions que ces sommes et qu'ils demeurent indisponibles pendant le même délai (CGI, art. 163 bis AA, al. 3).

Le réinvestissement des revenus doit être intégral et immédiat pour que l'exonération s'applique. Les revenus ainsi réemployés sont alors frappés de la même indisponibilité que les sommes dont ils proviennent. Ces revenus peuvent donc être débloqués à l'issue de la période d'indisponibilité de ces sommes sans que leur exonération soit remise en cause.

1030-2

Après la période d'indisponibilité, l'article 163 bis AA du CGI maintient, pour certains revenus, le régime d'exonération (totale ou partielle) des revenus au-delà de la période légale d'indisponibilité aussi longtemps que les salariés ne demandent pas la délivrance des droits constitués à leur profit. Ainsi l'exonération ne s'applique que si les sommes dont proviennent les revenus demeurent elles-mêmes investies.

Trois catégories de revenus sont susceptibles d'être exonérées au-delà de la période d'indisponibilité :

- revenus provenant de sommes utilisées pour acquérir des actions de l'entreprise ou versées à des organismes de placements extérieurs à l'entreprise (CGI, art. 163 bis AA, al. 4);

- revenus provenant de sommes initialement placées dans un fonds d'investissement de l'entreprise (CGI, art. 163 bis AA, al. 5);

- revenus de sommes issues de la participation et réinvestis par les salariés dans la constitution du capital d'une société créée pour le rachat de leur entreprise. Cette **exonération est prévue pour les emprunts contractés jusqu'au 31 décembre 2016** (CGI, art. 163 bis AA, al. 6 **abrogé à compter du 1er janvier 2017** par le p du I de l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

1030-3

Les crédits d'impôt attachés aux revenus exonérés sont exonérés dans les mêmes conditions que ces revenus. Par dérogation aux dispositions de l'article 199 ter du CGI, les crédits d'impôt sont restituables (CGI, art. 163 bis AA, al. 3, pour les modalités pratiques se reporter au BOI-RSA-ES-10-20 au II-B).

Précisions : Dans un souci de simplification, les entreprises sont dispensées de déclarer les produits des sommes attribuées aux salariés au titre de la participation lorsque ces produits sont exonérés en totalité. A contrario une déclaration doit être servie dans tous les cas où les produits sont imposables totalement ou partiellement en vertu des dispositions de l'article L. 3325-2 du code du travail. De même une déclaration s'impose, sous réserve des cas de libération anticipée prévus par l'article R. 3324-22 du code du travail, si les produits susvisés devenaient disponibles avant le terme du délai d'indisponibilité et se trouvaient par là même soumis à l'impôt sur le revenu entre les mains des bénéficiaires.

C. Régime fiscal des gains nets sur cessions de valeurs mobilières acquises dans le cadre de la participation

1031

Les dispositions relatives à la taxation des plus-values de cession de valeurs mobilières ne s'appliquent pas :

- aux titres cédés dans le cadre de leur gestion par les fonds communs de placement, constitués par application des législations sur la participation des salariés aux résultats des entreprises et les plans d'épargne d'entreprise ainsi qu'aux rachats de parts de tels fonds (CGI, art. 150-0 A, III-3);

- à la cession des titres acquis dans le cadre de la législation sur la participation des salariés aux résultats de l'entreprise et sur l'actionnariat des salariés, à la condition que ces titres revêtent la forme nominative et comportent la mention d'origine (CGI, art. 150-0 A, III-4).

D. Exigibilité des prélèvements sociaux lors de la délivrance des droits

1032

La délivrance des droits sur la réserve de participation (soit à l'issue des périodes d'indisponibilité, soit en cas de déblocage anticipé lors de la survenance d'événements particuliers) constitués au profit du salarié entraîne l'exigibilité des prélèvements sociaux sur le revenu.

Les revenus constitués par la différence entre le montant des droits acquis au titre de la participation dont le bénéficiaire demande la délivrance et le montant des sommes issues de la répartition de la réserve de participation qui ont été bloquées sont assujettis aux prélèvements sociaux dus sur les produits de placements (cf. n° 1540 et suivants)

E. Gains net sur cessions de valeurs mobilières acquises dans le cadre d'un PEE

1032-1

Les gains nets réalisés dans le cadre d'un plan d'épargne d'entreprise **sont exonérés** d'impôt sur le revenu.

Les dispositions du I de l'article 150-0 A du CGI, relatif à la taxation des plus-values de cession de valeurs mobilières ne s'appliquent pas en effet.

Les dispositions des 3 et 4 du III de l'article 150-0 A prévoient cette **exonération** d'impôt sur le revenu.

Chapitre 3 : Plan d'épargne d'entreprise (PEE) : régime fiscal au regard des bénéficiaires

(BOI-RSA-ES-10-30-10)

1033

Le plan d'épargne d'entreprise (PEE), institué par l'ordonnance n° 67-694 du 17 août 1967, est un **système d'épargne collectif ouvrant aux salariés** d'une entreprise et, sous certaines conditions tenant à l'effectif de l'entreprise, **à ses dirigeants** (chef d'entreprise ou mandataires sociaux investis de fonction de direction), la **faculté de participer**, avec l'aide de celle-ci, à la **constitution d'un portefeuille de valeurs mobilières** (C. du travail, art. L. 3332-1 à art. L. 3332-28).

Un plan d'épargne d'entreprise (PEE) est un système d'épargne collectif ouvrant aux salariés d'une entreprise la faculté de participer, avec l'aide de celle-ci, à la constitution d'un portefeuille de valeurs mobilières.

A. Versement des bénéficiaires

1034

Les **sommes versées par les salariés et des personnes** mentionnées à l'article L. 3332-2 du code du travail **ne sont pas déductibles de leur revenu imposable**. Ces sommes proviennent de leurs rémunérations qui supportent en principe l'impôt sur le revenu.

En revanche, les droits inscrits sur un compte épargne temps (CET) qui sont utilisés pour alimenter un PEE dans les conditions prévues peuvent, par exception, bénéficier du régime de l'étalement prévu à cet article (CGI, art. 163 A, I).

Les sommes perçues au titre de l'intéressement affectées à un PEE sont exonérées à hauteur de la moitié du plafond annuel moyen retenu pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale (cf. BOI-RSA-ES-10-10 au I § 20) .

Sont exonérées en totalité d'impôt sur le revenu, les sommes revenant aux salariés au titre de la participation aux résultats de l'entreprise lorsqu'elles sont affectées à un plan d'épargne salariale dans les conditions prévues à l'article L.3323-2 du code du travail (cf. BOI-RSA-ES-10-20 au I-B § 50).

B. Versement complémentaire ou abondement de l'entreprise

1035

Les **sommes versées par l'entreprise** en application d'un PEE **sont exonérées** d'impôt sur le revenu (CGI, art. 81, 18°, a et art. 163 bis B, I).

I. Abondement de l'entreprise plafonné

1035-1

Cependant le **versement complémentaire** de l'entreprise **est plafonné**.

Les sommes versées annuellement par une ou plusieurs entreprises pour chaque salarié ou personne ne peuvent excéder un plafond fixé (C. du travail, art. L. 3332-2) **ne peuvent excéder** :

- à 8 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale ;

- dans la limite du triple de la contribution du bénéficiaire (C. du travail, art. R. 3332-8).

II. Abondement de l'entreprise lors de l'acquisition d'actions gratuites ou de certificats d'investissement

1035-2

L'entreprise **peut majorer** son versement à concurrence du montant consacré par le salarié ou la personne à l'acquisition d'actions ou de certificats d'investissement émis par l'entreprise ou par une entreprise liée à celle-ci sans que, cette majoration puisse excéder 80 %.

Précisions :

Les versements de l'entreprise ne peuvent se substituer à aucun des éléments de rémunération en vigueur dans l'entreprise au moment de la mise en place d'un plan.

Le non-respect de cette règle est susceptible de remettre en cause les exonérations fiscales et sociales, lorsque le délai entre le dernier versement de l'élément de rémunération supprimé en tout ou partie et la date de mise en place du plan est inférieur à douze mois (C. du travail, art. L. 3332-13).

Pour ouvrir droit à ces exonérations, les règlements des plans d'épargne d'entreprise établis à compter de la publication de la loi n° 2001-152 du 19 février 2001 sur l'épargne salariale doivent être déposés (C. du travail, art. L. 3332-27).

C. Augmentations de capital réservées aux adhérents d'un PEE

1036

Les sociétés peuvent procéder à des augmentations de capital réservées aux adhérents d'un PEE (cf. BOI-BIC-PTP-20-30) en attribuant des décotes ou des rabais.

L'avantage correspondant à ces décotes ou rabais **est exonéré** d'impôt sur le revenu.

I. Société cotée

1036-1

Lorsque la **société est cotée**, le prix des titres souscrits peut faire l'objet d'une **décote maximale de 20 %** par rapport à la moyenne des cours cotés aux vingt séances de bourse précédant le jour de la décision du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, fixant la date d'ouverture de la souscription.

Si le PEE, ou le compartiment dans lequel seront logés ces titres, a une durée d'indisponibilité supérieure ou égale à dix ans, la décote maximale est portée à 30 %.

II. Société non cotée

1036-2

Lorsque **la société n'est pas cotée**, le prix des titres souscrits peut faire l'objet d'un **rabais maximum**

de 20 % ou de 30 % selon le cas, par rapport au prix de cession déterminé.

III. Attribution gratuite d'actions ou autres titres

1036-3

L'assemblée générale qui décide de l'augmentation de capital peut prévoir l'attribution gratuite d'actions ou d'autres titres donnant accès au capital afin de remplacer :

- en tout ou partie la décote ou le rabais ;

- ou la contribution de l'entreprise afférente à l'abondement, sans la contre-valeur pécuniaire évaluée au prix de souscription ne dépasse les plafonds applicables.

D. Levée des options sur titres dans le cadre d'un plan d'épargne en entreprise

1037

La levée des options sur titres doit répondre à certaines contraintes du dispositif prévu et notamment à un délai d'indisponibilité des titres pour bénéficier de l'exonération des gains dégagés à l'impôt sur le revenu.

I. Dispositif

1037-1

La levée des options consenties dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 ou art. L. 225-179 du code de commerce au moyen des avoirs indisponibles du plan d'épargne d'entreprise (PEE) est autorisée, moyennant un portage de cinq ans à compter de la levée des options (C. du travail, art. L. 3332-25).

Il est précisé que la liquidation des avoirs figurant dans le PEE pour lever les options constitue une délivrance des sommes correspondantes rendant exigibles au moment de cette liquidation les prélèvements sociaux sur les produits de placements sur le gain net réalisé.

La levée des options s'effectue donc au moyen des avoirs liquidés nets de ces prélèvements.

Les actions ainsi souscrites ou achetées doivent être versées dans le plan et sont isolées dans un compte spécifique (ou un sous-compte du compte individuel du salarié) ouvert au sein du PEE au nom du salarié, exclusivement destiné à la comptabilisation de l'acquisition et de la cession des titres sous option.

Les actions sont inscrites à leur prix d'acquisition ou de souscription, tel qu'il a été fixé par le conseil d'administration ou par le directoire lors de l'attribution des options.

En cas de rabais excédentaire, celui-ci est imposé selon les règles des traitements et salaires au titre de l'année de levée d'option.

II. Indisponibilité des actions

1037-2

Les actions ainsi souscrites ou achetées **ne sont disponibles** qu'à l'expiration d'un **délai minimum de cinq ans** à compter de ce versement, sauf en cas de décès du bénéficiaire.

III. Régime fiscal du gain net de cession

1037-3

Le **gain net de cession** (à titre gratuit ou à titre onéreux) des titres devenus disponibles, qui est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition ou de souscription des actions, le cas échéant majoré du rabais excédentaire, **est exonéré d'impôt sur le revenu**.

En revanche, le gain net **est soumis** aux prélèvements sociaux.

E. Produits des sommes placées dans un PEE

1038

Les revenus des titres détenus dans un PEE bénéficient d'une exonération d'impôt sur le revenu s'ils sont réemployés dans le plan d'épargne et frappés de la même indisponibilité que les titres auxquels ils se rattachent (CGI, art. 163 bis B, II).

Ils sont définitivement exonérés à l'expiration de la période d'indisponibilité correspondante.

Le remploi doit être immédiat et porter sur l'intégralité des revenus.

L'exonération est maintenue au-delà de cette période d'indisponibilité tant que les salariés et anciens salariés ne demandent pas la délivrance des parts ou actions acquises pour leur compte.

F. Exigibilité des prélèvements sociaux lors de la délivrance des sommes ou valeurs

1040

Les avoirs des plans d'épargne dont le participant a demandé la délivrance (soit à l'issue des périodes d'indisponibilité, soit en cas de déblocage anticipé lors de la survenance d'événements particuliers, soit au-delà des périodes d'indisponibilité) **sont soumis aux prélèvements sociaux** sur les produits de placements

Chapitre 4 : Plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) : régime fiscal des bénéficiaires

(BOI-RSA-ES-10-30-20)

1041

Le plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO), institué par la loi du 21 août 2003 portant réforme des retraites, est pour sa part un plan d'épargne salariale dans lequel les **sommes ou valeurs sont bloquées jusqu'au départ à la retraite** (C. du travail, art. L. 3334-1 à art. L. 3334-16) sauf dans un nombre limitatif de situations (C. du travail, art. R. 3334-4).

Pendant la période d'indisponibilité, le régime fiscal du PERCO est similaire à celui du PEE.

Les sommes versées annuellement par une ou plusieurs entreprises pour chaque salarié ou personne **ne peuvent excéder 16 %** du montant annuel de la sécurité sociale dans la limite du triple de la contribution du bénéficiaire pour un PERCO.

En l'absence de compte épargne temps dans l'entreprise, le salarié peut, dans la limite de cinq jours par an, verser les sommes correspondant à des jours de repos non pris sur le PERCO. Ces sommes sont exonérées (CGI, art. 81, 18°-b).

Précision : Pour plus de détails sur l'économie générale du PERCO ainsi que sur la situation au regard de l'entreprise, il convient de se reporter au BOI-BIC-PTP-20-50.

A. Période d'indisponibilité

1042

Pendant la période d'indisponibilité, le régime fiscal du PERCO est similaire à celui du PEE.

Les sommes versées annuellement par une ou plusieurs entreprises pour chaque salarié ou personne ne peuvent excéder 16 % du plafond de la sécurité sociale dans la limite de la contribution du bénéficiaire.

En l'absence de compte épargne temps dans l'entreprise, le salarié peut, dans la limite de cinq jours par an, verser les sommes correspondant à des jours de repos non pris sur le PERCO. Ces sommes sont exonérées (CGI, art. 81, 18°-b).

B. Délivrance des sommes après la retraite

1043

La délivrance s'effectue sous forme de rentes viagères acquises à titre onéreux.

Toutefois, des modalités peuvent être prévues pour une délivrance en capital et conversion en rente.

I. Délivrance sous forme de rentes viagères acquises à titre onéreux (RVTO)

1043-1

1. Capital constitutif de la rente

Ce capital constitutif de la rente est exonéré d'impôt sur le revenu.

En revanche, au moment de la délivrance des avoirs, les prélèvements sociaux sur les produits de placements sont dus sur le revenu constitué par la différence entre les sommes ou valeurs provenant du PERCO et le montant des sommes ou valeurs versées sur ce plan.

2. Lors du service de la rente

La rente est imposable à l'impôt sur le revenu compte tenu de l'âge du crédirentier lors de l'entrée en jouissance de la rente (CGI, art. 158, 6). Le montant imposable correspond à la quote-part des arrérages représentatifs des intérêts produits par le capital postérieurement à la conversion en rente

Les prélèvements sociaux dus au titre des revenus du patrimoine sont dus sur la même assiette que celle soumise à l'impôt sur le revenu.

II. Délivrance sous forme de capital, le cas échéant, converti en rentes viagères à titre onéreux

1043-2

Le capital perçu est exonéré d'impôt sur le revenu mais il est assujetti aux prélèvements sociaux.

En cas de conversion en rente de ce capital, la rente est soumise à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux.

III. Déblocage anticipé : délivrance des avoirs sous forme de capital

1043-3

Le capital perçu est exonéré d'impôt sur le revenu mais il est soumis aux prélèvements sociaux.

Titre 2 : L'actionnariat salarial

(BOI-RSA-ES-20 et suivants)

Les dispositions présentées sont afférentes :

- aux options de souscription ou d'achats d'actions (cf. n° 1045 et suivants) ;

- aux attributions d'actions gratuites (cf. n° 1048 et suivants);

- aux bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (cf. n° 1057 et suivants);

- aux dispositifs concernant les sociétés anonymes à participation ouvrière (SAPO) et aux sociétés coopératives ouvrières (SCOP) (cf. n° 1063 et suivants);

- et à la contribution salariale sur les gains de levée d'option sur titre et d'acquisition d'actions gratuites (cf. n° 1051 et suivants).

Précision : S'agissant des conséquences fiscales au regard de la société émettrice, il convient de se reporter à la

série "Bénéfices industriels et commerciaux (BIC)", BOI-BIC-PTP et suivants, et Livre VII n° n°s 3400 et suivants).

Chapitre 1 : Options de souscription ou d'achat d'actions

(CGI, art. 80 bis ; BOI-RSA-ES-20-10 et suivants)

1045

Ce dispositif a pour objet d'associer les salariés ou les dirigeants mandataires sociaux au capital et résultat de l'entreprise.

Sous certaines conditions, il permet à une société par actions d'offrir à tout ou partie de ses salariés d'offrir la possibilité de souscrire ou d'acquérir ses titres à un prix (prix d'exercice de l'option) fixé au jour de l'option, qui est indépendant de la valeur du titre à la date où l'option est effectivement levée.

Bien entendu, les bénéficiaires ont intérêt à lever l'option lorsque le cours de bourse ou la valeur réelle de l'action est supérieur au prix fixé initialement.

La différence entre ces deux valeurs apparaît donc comme un avantage consenti au bénéficiaire de l'option et considéré comme un complément de salaire.

A. Régime juridique des options sur titres

(BOI-RSA-ES-20-10-10)

1046

Toutes les sociétés par actions (y compris pour celles dont le siège est situé à l'étranger), que leurs titres soient ou non admis aux négociations sur un marché réglementé, peuvent consentir à leurs salariés ou dirigeants mandataires sociaux et, dans certains cas, à ceux des sociétés qui leur sont liées des options sur titres, des options de souscription d'actions ou des options d'achat d'actions dans les conditions et limites exposées au BOI-RSA-ES-20-10-10 auquel il convient de se reporter.

B. Imposition des gains sur levée d'option de souscription ou d'achat d'actions depuis le 28 septembre 2012

(CGI, art. 80 bis et BOI-RSA-ES-20-10-20 et suivants)

1047

Les gains sur levée d'option de souscription ou d'achat d'actions sont imposés obligatoirement, depuis le 28 septembre 2012, dans la catégorie des traitements et salaires (CGI, art. 80 bis, I).

I. Détermination du montant imposable pour le bénéficiaire lors de la levée d'option

1047-1

1. Avantage imposable

L'avantage correspondant à la différence entre la valeur réelle des actions à la date de levée d'une option accordée dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à art. L. 225-186 du code de commerce et le prix de souscription ou d'achat de ces actions **est imposé dans la catégorie des traitements et salaires** (CGI, art. 80 bis, I).

2. Différence imposable

Lorsque le **prix d'acquisition** des actions offertes dans les conditions prévues ci-dessus **est inférieur à 95 %** de la moyenne des cours ou du cours moyen d'achat respectivement mentionnés aux articles

L. 225-177 et art. L. 225-179 du code de commerce, **la différence est imposée dans la catégorie des traitements et salaires** (CGI, art. 80 bis, II et BOI-RSA-ES-20-10-20-10).

Précisions : Lorsqu'un dirigeant salarié ou toute autre personne en relation d'affaires avec un groupe de sociétés bénéficie d'options de souscription ou d'achat d'actions en dehors du dispositif légal, ou se voit offrir la possibilité d'acheter ou/et de revendre dans des conditions préférentielles des titres d'une société, l'Administration se réserve le droit de requalifier le gain réalisé à cette occasion et de le taxer non pas dans la catégorie des plus-values sur valeurs mobilières mais dans celle correspondant effectivement à la nature de l'opération réalisée.

L'imposition sera donc effectuée au barème progressif de l'impôt sur le revenu:

- soit dans la catégorie des traitements et salaires (ou dans celle de l'article 62 du CGI), si la prestation rendue en contrepartie de l'offre des titres peut être rattachée à l'exécution d'un contrat de travail ou à l'exercice de fonctions dirigeantes dont la rémunération est imposable dans la catégorie des traitements et salaires (ou dans celle de l'article 62) ;

- soit dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 92,1) lorsque l'avantage a pour contrepartie une activité déployée à titre personnel (cf. CE n° 20325 du 6 février 1984, CAA de Paris n° 93PA00031 du 24 février 1994).

- soit en tant que revenu distribué si l'avantage consenti est occulte, ou résulte d'un acte de gestion anormal de la société, ou a pour effet de porter la rémunération totale du bénéficiaire à un montant exagéré.

II. Année d'imposition

1047-2

1. Principe

L'avantage, défini au 1 du I ci-dessus, le cas échéant diminué de la différence mentionnée ci-dessus au 2 du même I **est imposé au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion** au porteur **ou de mise en location** des titres correspondants (CGI, art. 80 bis, II bis).

2. En cas de prix d'acquisition inférieur à une certaine moyenne des cours

Lorsque le prix d'acquisition des actions offertes dans les conditions prévues est inférieur à 95 % de la moyenne des cours ou du cours moyen d'achat respectivement mentionnés aux articles L. 225-177 et L. 225-179 du code de commerce, la **différence est imposée au titre de l'année** au cours de laquelle l'option est levée (CGI, art. 80 bis,II).

3. En cas d'échange sans soulte

En cas d'échange sans soulte d'actions résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou de l'apport à une société créée dans les conditions prévues à l'article 220 nonies du CGI, **l'impôt est dû au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion au porteur ou de mise en location** des actions reçues en échange (CGI, art. 80 bis, II bis).

III. Modalités d'application

1047-3

Ces dispositions s'appliquent lorsque l'option est accordée, dans les mêmes conditions, par une société dont le siège est situé à l'étranger et qui est mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle le bénéficiaire exerce son activité.

L'article 91 bis de l'annexe II au CGI prévoit des obligations déclaratives pour les sociétés et les bénéficiaires des options sur titres (cf. BOI-RSA-ES-20-10-20-40).

Précisions : La société est passible à raison des obligations qu'elle n'a pas respectées des amendes fiscales prévues au III de l'article 1736 du CGI s'agissant des omissions ou inexactitudes relevées sur la DADS et à l'article 1729 B du CGI s'agissant du défaut de production à l'administration fiscale de l'état liquidatif.

Au titre de l'année de levée d'option :

- le bénéficiaire doit joindre à sa déclaration des revenus 2042 l'état individuel fourni par la société

émettrice, en revanche les contribuables qui transmettent la déclaration de leurs revenus par voie électronique, en application de l'article 1649 quater B ter du CGI, sont dispensés de joindre cet état à cette déclaration. Ils doivent le conserver jusqu'à l'expiration du délai de reprise et le présenter à l'administration sur demande de sa part.

- le montant correspondant au rabais excédentaire doit également être inclus par le bénéficiaire dans sa rémunération annuelle imposable portée sur la déclaration de revenus 2042 souscrite.

Au titre de l'année de cession :

- si la cession, la conversion au porteur ou la location intervient avant l'expiration du délai d'indisponibilité :

Le bénéficiaire fait figurer le gain de levée d'options sur la déclaration des revenus souscrite au titre de l'année de cession (à titre gratuit ou à titre onéreux), de conversion ou de mise en location. Il déclare, le cas échéant, la plus-value de cession constatée à la date de la cession égale à la différence entre le prix de cession et la valeur des actions à la date de la levée de l'option.

- **si la cession intervient après l'expiration du délai d'indisponibilité et pour les cessions d'actions issues de l'exercice d'options sur titres attribuées depuis le 20 septembre 1995, il déclare le gain de levée d'option et la plus-value de cession.**

Précisions : Les gains résultant de l'attribution de titres à des conditions préférentielles consenties en contrepartie d'une activité salariée, notamment les gains de levée d'options sur titres, réalisés par des résidents de France, n'ont pas à être imposés en France lorsqu'ils se rattachent à une activité exercée antérieurement par les bénéficiaires dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale . Inversement, ces mêmes gains réalisés par des non-résidents de France sont imposés en France lorsqu'ils se rattachent à une activité exercée antérieurement en France par les bénéficiaires. Les principes applicables dans un contexte international aux gains résultant de l'acquisition de titres à des conditions préférentielles consenties en contrepartie d'une activité salariale ou de fonctions dirigeantes exercées dans plusieurs États par des salariés ou des dirigeants sont étudiés dans la série International (cf. BOI-INT et n°9386 et suiv) s'agissant d'une part de la nature des gains de levée d'options et plus ou moins-values de cession au regard de l'impôt sur le revenu et des conventions internationales et, d'autre part, de l'élimination des doubles impositions.

Pour les règles de détermination de la part du gain de levée d'option imposable dans chaque État ainsi que les modalités d'imposition des gains de levée d'options réalises par **les salariés ou dirigeants migrants, il convient de se reporter au II du BOI-RSA-ES-20-10-20-60.**

IV. Calcul du montant du gain en cas de vente des titres par le bénéficiaire

1047-4

Le gain net, égal à la différence entre le prix de cession et le prix de souscription ou d'achat des actions, augmenté, le cas échéant, de l'avantage défini au 1 du I ci-dessus, est imposé dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI (CGI, art. 80 bis, IV).

Si les actions sont cédées pour un prix inférieur à leur valeur réelle à la date de levée d'option, la moins-value est déductible du montant brut de l'avantage mentionné au 1 du I ci-dessus et dans la limite de ce montant (CGI, art. 80 bis, IV).

Chapitre 2 : Attributions d'actions gratuites

(CGI, art. 80 quaterdecies; BOI-RSA-ES-20-20)

1048

Ce **dispositif permet** aux sociétés par actions, cotées ou non cotées, **d'attribuer**, sous certaines conditions et dans certaines limites, **des actions gratuites** à leurs salariés et mandataires sociaux ou à ceux des sociétés qui leur sont liées selon un régime fiscal et social spécifique.

A. Mise en place du dispositif d'attributions d'actions gratuites

1049

Seules les sociétés par actions, que leurs titres soient ou non admis aux négociations sur un marché

réglementé, peuvent attribuer des actions gratuites à leurs salariés ou dirigeants ou à ceux des sociétés qui leur sont liées. Il s'agit notamment des sociétés anonymes (SA), des sociétés par actions simplifiées (SAS) et des sociétés en commandite par actions (SCA). Sont donc exclues du dispositif notamment les sociétés à responsabilité limitée (SARL), les sociétés en commandite simple (SCS) ou les sociétés en nom collectif (SNC).

Les actions gratuites attribuées, dans les mêmes conditions que celles prévues aux articles L. 225-197-1 à L.225-197-3 du code de commerce (il doit s'agir de véritables titres de capital et au rendement aléatoire), par des sociétés dont le siège est situé à l'étranger et qui sont mères ou filiales de celles dans lesquelles l'attributaire exerce son activité bénéficient également du régime spécial d'imposition. Il est admis qu'une participation financière dite symbolique des attributaires (qui n'excède pas 5 % de la valeur réelle des titres au jour de l'attribution revêt) puisse être demandée et ce, même si elle correspond à la valeur nominale des titres. Enfin, pour tenir compte des spécificités du code de commerce précité, des modifications doivent, le cas échéant, être apportées au plan étranger, par exemple sous la forme d'un sous-plan. S'il n'est pas nécessaire que le plan (ou le sous-plan) étranger reprenne in extenso les dispositions pertinentes du code de commerce, en revanche, les modifications apportées aux dispositions non conformes (ou dérogatoires) doivent être expressément mentionnées (cf.BOI-RSA-ES-20-20 au III).

1049-1

Des actions gratuites peuvent être attribuées par une société à ses salariés et mandataires sociaux (à l'exclusion des administrateurs ou des membres du conseil de surveillance) et, dans certains cas, à ceux des sociétés qui lui sont liées. L'assemblée générale extraordinaire (AGE) peut autoriser l'attribution d'actions gratuites en faveur de l'ensemble du personnel salarié ou, le cas échéant, de certaines catégories seulement de celui-ci.

Sous certaines conditions exposées au I du BOI-RSA-ES-20-20, des actions gratuites de sociétés liées peuvent être également consenties (filiales, sociétés «mères», sociétés «soeurs»). Ainsi une société dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé ne peut attribuer d'actions gratuites qu'aux seuls salariés de ses filiales, à l'exclusion des mandataires sociaux.

1049-2

Les attributions d'actions gratuites font l'objet de limites individuelles en fonction du % de détention des bénéficiaires (en général ce % ne peut être supérieur à 10 % du capital social) et d'une limite globale appréciée au niveau de l'entreprise (l'attribution d'actions gratuites ne peut excéder 10 % du capital social). Des limites spécifiques pour les mandataires sociaux des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé sont exposées au I du BOI-RSA-ES-20-20.

1049-3

Le bénéficiaire d'une attribution d'actions gratuites ne devient propriétaire des titres correspondants qu'au terme d'une période d'acquisition (déterminée par AGE, minima de deux ans) et ne peut pleinement en disposer qu'à l'issue d'une période de conservation (déterminée par AGE , minima de deux ans) sous réserve de l'exception prévue au septième alinéa du I de l'article L.225-197-1 du code de commerce. Des dérogations aux délais d'acquisition et de conservation en cas de décès ou d'invalidité du bénéficiaire, ou encore d'opérations dites intercalaires (opérations d'échanges avec soulte, d'apport à une fond commun de placement par exemple) sont toutefois prévues (cf. BOI-RSA-ES-20-20 au II).

B. Imposition des gains sur attributions d'actions gratuites depuis le 28 septembre 2012

(CGI, art. 80 quaterdecies et BOI-RSA-ES-20-20-20).

1050

L'avantage obtenu sur l'attribution d'actions gratuites **est imposé**, entre les mains de l'attributaire, depuis le 28 septembre 2012 dans la **catégorie des traitements et salaires** (CGI, art. 80 quaterdecies, I). La **plus-value** éventuelle de cession est imposée selon le régime de droit commun des plus-values **de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux prévu à l'article 150-0 A du CGI.** Les dividendes perçus au cours de l'année à raison des actions gratuites immédiatement disponibles sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

I. Détermination du montant de l'avantage imposable lors de l'attribution

1050-1

L'avantage (ou gain d'acquisition) correspondant à la valeur, à leur date d'acquisition, des actions attribuées dans les conditions définies aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce (les actions attribuées ont été conservées, sans être données en location, pendant de deux ans à compter de leur attribution définitive) **est imposé, entre les mains de l'attributaire comme un complément de rémunération dans la catégorie des traitements et salaires** (CGI, art. 80 quaterdecies, I).

II. Année d'imposition

1050-2

1. Principe

L'impôt est dû au titre de l'année au cours de laquelle le bénéficiaire **a disposé de ses actions**, les a **cédées** (à titre gratuit ou onéreux), **converties** au porteur ou **mises en location** (CGI, art. 80 quaterdecies, II).

Précisions : L'imposition selon les règles des traitements et salaires de l'avantage est sans incidence sur la nature des prélèvements sociaux auxquels le bénéficiaire est assujetti. L'avantage, quel que soit son mode d'imposition à l'impôt sur le revenu, est ainsi soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine. S'y ajoute, la contribution salariale spécifique prévue à l'article L.137-14 du code de la sécurité sociale (cf. n° 1051).

Les actions gratuites ne peuvent pas figurer sur un plan d'épargne en actions (PEA) ou sur un plan d'épargne salariale, ou sur un plan d'épargne d'entreprise (PEE) sous réserve de la situation visée à l'article L.3332-14 du code du travail.

En cas de mobilité internationale du salarié bénéficiaire, le gain d'acquisition est donc imposable dans le ou les États dans lesquels l'activité rémunérée par l'attribution gratuite a été exercée, sous réserve que la rémunération perçue au titre de cette activité soit imposable dans l'État considéré en application des dispositions conventionnelles (cf. BOI RSA-ES-20-10-20-60). Voir également le I du BOI-RSA-ES-20-20-20.

2. En cas d'échange sans soulte

En cas d'échange sans soulte d'actions résultant d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, de division ou de regroupement réalisée conformément à la réglementation en vigueur, **l'impôt est dû** au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion au porteur ou de mise en location des actions reçues en échange (CGI, art. 80 quaterdecies, III).

3. En cas d'opérations d'apport d'actions

Il en est de même **en cas d'opérations d'apport d'actions** réalisées dans les conditions prévues au second alinéa du III de l'article L. 225-197-1 du code de commerce par une personne détenant, directement ou indirectement, moins de 10 % du capital de la société émettrice lorsque l'attribution a été réalisée au profit de l'ensemble des salariés de l'entreprise et que la société bénéficiaire de l'apport détient, directement ou indirectement, moins de 40 % du capital et des droits de vote de la société émettrice (CGI, art. 80 quaterdecies, III).

III. Calcul de la plus-value en cas de vente des titres par l'attributaire

1050-3

Le gain net, égal à la différence entre le prix de cession et la valeur des actions à leur date d'acquisition, est imposé dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI.

IV. Obligations des salariés et des sociétés

(BOI-RSA-ES-20-20-30)

1050-4

L'article 38-0 septdecies de l'annexe III au CGI prévoit les obligations et les formulaires à communiquer à l'administration fiscale.

Pour les sociétés :

Au titre de l'année d'acquisition définitive des titres ou actions, les sociétés sont tenues à diverses obligations déclaratives (au plus tard le 1er mars de l'année qui suit celle au cours de laquelle a eu lieu l'opération) envers les bénéficiaires (états individuels qui mentionne notamment la date et la nature de l'opération, le nombre d'actions concernées), envers l'administration fiscale (en fonction de la société émettrice sur la DADS ou en fournissant un duplicata des états individuels) et envers les établissements éventuellement chargés de la tenue des comptes titres (en fournissant un duplicata des états individuels).

Au titre de l'année de cession ou de location avant le terme du délai d'indisponibilité ou en cas d'opérations intercalaires (échanges avec soulte par exemple), la société communique aux bénéficiaires, aux établissements chargés de la tenue des comptes et à l'administration, et au plus tard le 1er mars de l'année qui suit celle au cours de laquelle a eu lieu l'opération, l'état individuel précité.

Précision : La société est passible à raison des obligations qu'elle n'a pas respectées des amendes fiscales prévues au III de l'article 1736 du CGI s'agissant des omissions ou inexactitudes relevées sur la DADS et à l'article 1729 B du CGI s'agissant du défaut de production à l'administration fiscale de l'état liquidatif.

Pour les bénéficiaires :

Au titre de l'année d'acquisition définitive des titres ou actions, le bénéficiaire doit joindre à sa déclaration des revenus n° 2042 souscrite au titre de l'année d'acquisition définitive l'état individuel précité.

Au titre de l'année de cession,

Le bénéficiaire fait figurer, sur la déclaration des revenus n° 2402 souscrite au titre de l'année de cession (à titre gratuit ou à titre onéreux), le gain d'acquisition conformément à l'article 80 quaterdecies du CGI.

Il déclare également le cas échéant, la plus-value de cession imposée dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI, ainsi que les éventuels dividendes perçus au cours de l'année à raison des actions gratuites immédiatement disponibles dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Pour mémoire, la déclaration de revenus n° 2042 est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Précision : Pour les obligations déclaratives des personnes physiques non fiscalement domiciliées en France, il convient également de se reporter au BOI-IR-DOMIC et suivants et au Livre I relatif à l'IR aux n^{os}500 et suiv.

Chapitre 3 : Contribution salariale sur les attributions d'options de souscriptions ou d'achats d'actions et sur les attributions gratuites

(Code de la sécurité sociale, art. L.137-17; BOI-RSA-ES-20-30)

1051

Pour participer au financement des régimes obligatoires d'assurance maladie, il a été institué une **contribution salariale sur les gains de levée d'options sur titres** (stock-options) et les **gains d'acquisitions d'actions gratuites** (Code de la sécurité sociale, art. L. 137-14).

Cette contribution salariale est due par les bénéficiaires d'options sur titres ou d'actions gratuites, attribuées depuis le 16 octobre 2007, dont les gains de levée d'options ou d'acquisitions étaient imposés dans les conditions prévues aux 6 et 6 bis de l'article 200 A du CGI et qui étaient affiliés à un régime obligatoire d'assurance maladie.

Le E du I de l'article 11 de la loi de finances pour 2013 **a abrogé** les 6 et 6 bis de l'article 200 A du CGI depuis le 28 septembre 2012.

Désormais, l'avantage obtenu par les bénéficiaires d'options sur titres ou d'actions gratuites est imposable selon les dispositions aux I des articles 80 bis et article 80 quaterdecies du CGI.

Remarque : Pour mémoire, l'article 13 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 a institué également une **contribution patronale** sur les options de titres et sur les actions gratuites.

A. Champ d'application

1052

Sont soumis à la contribution salariale, les bénéficiaires des options sur titres ou d'actions gratuites imposables dans la catégorie des traitements et salaires et affiliées à un régime obligatoire d'assurance maladie (condition appréciée au jour de la cession).

I. Bénéficiaires d'options sur titres ou d'actions gratuites

1052-1

La **contribution salariale est due** par les personnes physiques qui bénéficient :

- **d'options sur titres** attribuées dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce par une société dont le siège social est situé en France ou attribuées dans les mêmes conditions au sens du III de l'article 80 bis du CGI par une société dont le siège social est situé à l'étranger et qui est mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle le bénéficiaire exerce son activité ;

- **d'actions gratuites** attribuées dans les conditions prévues aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce par une société dont le siège est situé en France ou attribuées dans les mêmes conditions au sens du II de l'article 80 quaterdecies du CGI par une société dont le siège est situé à l'étranger et qui est mère ou filiale de l'entreprise dans laquelle le bénéficiaire exerce son activité.

II. Options sur titres ou actions gratuites doivent être imposées selon la catégorie de revenus prévue

1052-2

1. Principe

Le E du I de l'article 11 de la loi de finances pour 2013 **a abrogé** les 6 et 6 bis de l'article 200 A du CGI depuis le 28 septembre 2012.

Désormais, l'avantage (éventuellement diminué de la participation symbolique exigée) obtenu par les bénéficiaires d'options sur titres ou d'actions gratuites est imposable selon les dispositions aux I des articles 80 bis et 80 quaterdecies du CGI qui prévoient l'application des règles de droit commun des traitements et salaires.

Remarque : La contribution salariale est due que l'avantage défini aux 6 ou au 6 bis de l'article 200 A du CGI était imposé à un taux forfaitaire ou qu'il était imposé sur option selon les règles de droit commun des traitements et salaires. De même depuis le 28 septembre 2012 l'avantage n'est plus réduit de la moins-value éventuelle constatée lors la cession des actions attribuées gratuitement.

2. Exclusion

Les B et F du I de l'article 11 de la loi de finances pour 2013 **a modifié et abrogé** respectivement les articles 80 quaterdecies et 163 bis C du CGI, déjà cités, depuis le 28 septembre 2012.

Sont exclues de l'assiette de la contribution, les options sur titres et les actions gratuites **qui ne sont pas imposées** selon les règles des traitements et salaires.

Remarque : Dans ces cas, les avantages en résultant constituaient un complément de salaires soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires et, par suite, aux cotisations et prélèvements sociaux dus au titre des revenus d'activité.

B. Modalités d'imposition

1053

Le législateur a prévu le fait générateur, l'assiette ainsi que le taux applicable. Ce dernier connaît une certaine évolution.

I. Fait générateur

1053-1

Quel que soit le montant annuel des cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux, la contribution salariale est due au jour de l'imposition du gain d'acquisition ou de levée. La contribution salariale est donc due au jour de la cession à titre gratuit ou à titre onéreux des titres acquis grâce à l'option ou à l'attribution gratuite.

II. Assiette

1053-2

1. En matière d'options sur titres

Depuis le 28 septembre 2012, le gain de levée d'option est déterminé selon les dispositions de l'article 80 bis du CGI.

Le montant brut de l'avantage est réduit de la moins-value constatée lors de la cession des actions issue de la levée d'options, le cas échéant.

Précisions :

- Le rabais excédentaire est soumis aux cotisations sociales et aux prélèvements sociaux dus sur les revenus d'activité au titre de l'année de levée d'option.

- Les moins-values constatées lors de la cession d'autres valeurs mobilières ne sont jamais imputables sur le gain de levée d'option.

- Pour les options levées au moyen des avoirs indisponibles d'un plan d'épargne d'entreprise (PEE).

- L'assiette de la contribution salariale est constituée par l'avantage défini, jusqu'au 27 septembre 2012, au 6 de l'article 200 A du CGI c'est-à-dire par le gain de levée d'option, qui correspond à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de la levée de l'option et le prix de souscription ou d'achat de l'action (prix d'exercice), diminuée le cas échéant du rabais excédentaire.

2. En matière d'actions gratuites

Depuis le 28 septembre 2012, le gain d'attribution des actions gratuites est déterminé selon les dispositions de l'article 80 quaterdecies du CGI.

Cet avantage est réduit de la moins-value constatée lors de la cession des actions attribuées gratuitement, le cas échéant.

Précisions :

- Le rabais excédentaire est soumis aux cotisations sociales et aux prélèvements sociaux dus sur les revenus d'activité au titre de l'année de levée d'option.

- Les moins-values constatées lors de la cession d'autres valeurs mobilières ne sont jamais imputables sur l'avantage obtenu de l'attribution d'actions gratuites.

- Pour les actions gratuites inscrites dans un PEE en application de l'article L. 3332-14 du code du travail.

L'assiette de la contribution salariale est constituée par l'avantage défini, jusqu'au 27 septembre 2012, au 6 bis de l'article 200 A du CGI c'est-à-dire par la valeur, nette le cas échéant de la participation symbolique exigée des bénéficiaires, des actions à leur date d'attribution définitive.

III. Taux

1053-3

1. Principe

Le taux de la contribution salariale est fixé à :

- 10 % pour les gains de levée d'options et les gains d'acquisition d'actions gratuites correspondant à des titres cédés depuis le 11 juillet 2012 ;

- 8 % pour les gains de levée d'options et les gains d'acquisition d'actions gratuites correspondant à des titres cédés du 1er janvier 2011 au 10 juillet 2012 ;

- 2,5 % pour les gains de levée d'options et les gains d'acquisition d'actions gratuites correspondant à des titres cédés avant le 1er janvier 2011.

2. Cas particulier pour les actions gratuites

Pour les gains d'acquisition d'actions gratuites réalisés du 1er janvier 2011 au 10 juillet 2012, le taux de la contribution a été maintenu à 2,5 % lorsqu'au titre d'une année, le montant total des gains d'acquisition d'actions gratuites imposables est inférieur à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale.

Lorsque ce seuil était dépassé, le taux de 8 % s'appliquait à la totalité des gains d'acquisition.

Désormais, depuis le 11 juillet 2012, ce taux minoré pour les actions gratuites, **est supprimé**.

Précision : Pour l'appréciation de ce seuil, il est tenu compte de l'ensemble des gains d'acquisition d'actions gratuites du foyer fiscal assujettis à la contribution salariale au titre d'une année, après imputation éventuelle de la moins-value constatée.

C. Déclaration, recouvrement et contrôle

1054

Le montant total des gains issus d'options sur titres ou d'actions gratuites soumis à la contribution salariale doit être déclaré sur la case spécifique de la déclaration complémentaire de revenus n° 2042 C, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

La contribution salariale est contrôlée, recouvrée et exigible dans les mêmes conditions et est passible des mêmes sanctions que celles applicables à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine (Code de la sécurité sociale, art. L. 136-6).

Précisions :La contribution salariale sur les options sur titres et sur les actions gratuites n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires. Elle n'est pas prise en compte pour la détermination du droit à restitution prévu au titre du dispositif dit du «bouclier fiscal » dans sa rédaction en vigueur à l'époque (cf. BOI-CTX-BF et suivants, et Livre XX Contentieux aux nos 9092 et suivants).

Chapitre 4 : Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE)

(CGI, art. 163 bis G; CGI, ann. II, art. 91 ter A; BOI-RSA-ES-20-40)

1057

Le dispositif des bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE), a été instauré afin de permettre aux jeunes sociétés de s'attacher, par le biais d'un intéressement à leur capital, le concours de salariés (y compris les dirigeants salariés) qu'elles ne peuvent s'offrir compte tenu de leur faible surface financière.

Les BSPCE confèrent à leurs bénéficiaires le droit de souscrire des titres représentatifs du capital de leur entreprise à un prix définitivement fixé au jour de leur attribution.

Ils offrent ainsi la perspective de réaliser un gain en cas d'appréciation du titre entre la date d'attribution du bon et la date de cession du titre acquis au moyen de ce bon.

A. Conditions d'attribution des BSPCE

1058

Pour attribuer des bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE), les sociétés doivent remplir certaines conditions au moment de l'attribution effective.

I. Sociétés concernées

1058-1

1. Les sociétés par actions

Il s'agit des sociétés anonymes (SA), des sociétés par actions simplifiées (SAS), des sociétés en

commandite par actions (SCA) et des sociétés européennes.

Sont exclues notamment du dispositif les sociétés à responsabilité limitée (SARL), les sociétés en commandite simple (SCS), les sociétés en nom collectif (SNC).

2. Sociétés non cotées ou de petite capitalisation boursière

a. Sociétés non cotées

Les sociétés non cotées éligibles sont celles dont les titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché d'instruments financier.

b. Sociétés de petite capitalisation boursière

1° Principe

Les sociétés de petite capitalisation sont celles dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou organisé d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) et dont la capitalisation boursière est inférieure à 150 millions d'euros.

Voir l'article 91 ter A de l'annexe II au CGI pour les modalités de calcul.

2° Exception

Les sociétés qui dépassent le seuil de capitalisation boursière prévu peuvent, sous réserve de remplir l'ensemble des autres conditions prévues, continuer à attribuer des BSPCE pendant les trois années suivant ce dépassement (CGI, art. 163 bis G, II bis).

Ce délai est apprécié de date à date.

c. Sociétés passibles en France de l'impôt sur les sociétés

d. Sociétés de moins de quinze ans

Peuvent attribuer des BSPCE, les sociétés immatriculées au registre du commerce et des sociétés depuis moins de quinze ans à la date d'attribution des bons, décomptés de quantième à quantième.

e. Sociétés détenues directement et de manière continue depuis leur création par des personnes physiques ou par des personnes morales elles-mêmes détenues par des personnes physiques

Le capital de la société émettrice doit être détenu directement et de manière continue pour 25 % au moins par des personnes physiques ou par des personnes morales, elles-mêmes détenues pour 75 % au moins par des personnes physiques.

f. Sociétés non créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension ou d'une reprise d'activités préexistantes

II. Date d'appréciation des conditions

1058-2

Les conditions citées ci-dessus doivent être respectées par la société au moment où elle procède à l'attribution des BSPCE et aussi longtemps qu'elle souhaite en attribuer à ses salariés ou dirigeants.

B. Bénéficiaires des BSPCE

1059

Peuvent bénéficier des BSPCE, les salariés (et dirigeants salariés) de la société émettrice qui sont soumis à la catégorie d'imposition des traitements et salaires.

1059-1

La société émettrice peut attribuer des BSPCE à ses salariés ainsi qu'à ceux de ses dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

Dans les SA et les SAS, les dirigeants éligibles sont le président du conseil d'administration, les directeurs généraux, les directeurs généraux délégués et les membres du directoire.

Sont en revanche exclus les administrateurs ou les membres du conseil de surveillance, dont les rémunérations perçues ès qualités sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (RCM).

Dans les SCA, les dirigeants éligibles sont les gérants non associés et les gérants associés

commandités dont les rémunérations sont imposées selon les règles prévues en matière de traitements et salaires.

Les membres du conseil de surveillance, dont les rémunérations sont en principe imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC), sont en revanche exclus du bénéfice des BSPCE.

En revanche, elle ne peut attribuer de BSPCE ni aux salariés ni aux dirigeants de ses filiales.

C. Conditions et modalités d'émission des BSPCE

1060

Les BSPCE, qui sont attribués intuitu personae par les actionnaires réunis en assemblée générale extraordinaire (laquelle autorise l'émission des bons et l'augmentation de capital correspondante) confèrent à leurs bénéficiaires le droit de souscrire des titres représentant une quote-part du capital de la société émettrice, à un prix fixé de manière intangible lors de leur attribution. Ils sont incessibles et ne constituent en aucun cas des valeurs mobilières. De même, ils ne peuvent être portés ni sur un plan d'épargne en actions (PEA) ni sur un plan d'épargne salariale, notamment sur un plan d'épargne d'entreprise (PEE).

Pour une vision d'ensemble des caractéristiques et des modalités pratiques, se reporter au II du BOI-RSA-ES-20-40.

D. Régime d'imposition des gains de cession des titres souscrits en exercice des BSPCE

1061

Les gains de cession des titres souscrits en exercice des BSPCE sont soumis à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux.

En revanche, ils ne sont pas soumis aux taxes et participations sur les salaires.

I. Au regard de l'impôt sur le revenu

1061-1

1. Modalités d'imposition

Le gain net réalisé lors de la cession des actions souscrites en exercice des BSPCE, égal à :

- la différence entre le prix de cession des titres net de frais et taxes acquittés par le cédant ;

- et leur prix d'acquisition.

Le gain net est imposable selon le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux.

Ce régime d'imposition est applicable sans condition de délai minimum entre l'attribution et l'exercice du bon ou entre l'exercice du bon et la cession du titre.

Le gain net réalisé lors de la cession des titres souscrits en exercice des BSPCE est imposable dans les conditions prévues par l'article 150-0 A du CGI.

Ce gain net peut bénéficier de l'abattement prévu pour durée de détention.

2. Taux d'imposition

En principe, le gain net de cession des titres acquis en exercice des bons est passible du taux d'imposition de droit commun de 19 % (CGI, art. 200 A, 2).

Lorsque au moment de la cession des titres acquis en exercice des bons le bénéficiaire exerce son activité dans la société émettrice depuis moins de trois ans, le gain correspondant est taxable au taux de 30 % (CGI, art. 163 bis G, I).

Le délai de trois ans est décompté de quantième en quantième.

3. Lieu d'imposition

Le gain d'exercice est imposable dans le ou les États dans lesquels l'activité rémunérée par le bon a été exercée, sous réserve que la rémunération perçue au titre de cette activité soit imposable dans l'État considéré en application des dispositions conventionnelles (cf. BOI-RSA-ES-20-10-20-60 relatif aux salariés et dirigeants migrants).

Précisions : En cas de mobilité internationale des bénéficiaires,il convient de considérer que seul constitue **un gain salarial** la fraction du gain net correspondant à la différence entre la valeur du titre souscrit au jour de l'exercice du bon et le prix d'acquisition du titre fixé lors de l'attribution du bon. Ce gain de nature salariale est dénommé « gain d'exercice » (l'article 15 du Modèle indique que ces gains sont assimilables aux «salaires, traitements, et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié »). En revanche, la fraction du gain net de cession des BSPCE correspondant à la différence entre le prix de cession du titre acquis au moyen du bon et sa valeur au jour de l'exercice du bon constitue un gain en capital qui, à ce titre, relève de l'article 13 du Modèle précité ou, à défaut, de l'article 21 du Modèle relatif aux autres revenus.

II. Au regard des prélèvements sociaux

1061-2

Les gains nets imposables en France réalisés lors de la cession de titre acquis en exercice de BSPCE sont pour les cessions soumis aux prélèvements sociaux dus au titre des revenus du patrimoine dès le premier euro.

III. Au regard des taxes et participations assises sur les salaires

1061-3

Les gains de cession des titres acquis en exercice des BSPCE ne sont pas compris dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale (C. Sécurité Soc., art. L. 242-1) qui est identique, en principe, à celle des taxes et participations sur les salaires.

En conséquence, ces gains de cession ne sont pas soumis à la taxe sur les salaires, à la taxe d'apprentissage et aux participations à l'effort de construction et à la formation professionnelle.

E. Obligations déclaratives

1062

L'article 41 V bis de l'annexe III au CGI prévoit les obligations et les formulaires à communiquer à l'administration fiscale.

I. Pour les sociétés

Au titre de l'année qui suit l'exercice des bons, les sociétés sont tenues à diverses obligations déclaratives (au plus tard le 1er mars de l'année qui suit celle au cours de laquelle a eu lieu l'opération) envers les bénéficiaires (états individuels récapitulant l'opération et son objet), envers l'administration fiscale (en fonction de la société émettrice sur la DADS ou en fournissant un duplicata des états individuels) et envers les établissements éventuellement chargés de la tenue des comptes titres (en fournissant un duplicata des états individuels).

Précision : La société est passible à raison des obligations qu'elle n'a pas respectées des amendes fiscales prévues au III de l'article 1736 du CGI s'agissant des omissions ou inexactitudes relevées sur la DADS et à l'article 1729 B du CGI s'agissant du défaut de production à l'administration fiscale de l'état liquidatif.

II. Pour les bénéficiaires

Au titre de l'année d'exercice des BSPCE, le bénéficiaire doit joindre à sa déclaration des revenus n° 2042 souscrite au titre de l'année d'acquisition définitive l'état individuel précité.

Au titre de l'année de cession des actions souscrites en exercice des bons ,

Le bénéficiaire fait figurer, sur la déclaration des revenus n° 2402 souscrite au titre de l'année de cession le montant du gain net réalisé dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI.

Pour mémoire, la déclaration de revenus n° 2042 est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Précision : Pour les obligations déclaratives des personnes physiques non fiscalement domiciliées en France, il convient également de se reporter au BOI-IR-DOMIC et suivants et au Livre I relatif à l'IR aux n^{os}500 et suiv.

Chapitre 5 : Sociétés anonymes à participation ouvrière (SAPO)

(CGI, art. 80 nonies ; BOI-RSA-ES-20-50)

1063

La société anonyme à participation ouvrière (SAPO) est une forme particulière de société anonyme comportant deux types d'actions :

- les actions de capital représentatives des apports effectués par les associés ;

- les «actions de travail», sans valeur nominale, qui sont la propriété exclusivement collective des salariés regroupés en une société coopérative de main d'œuvre (SCMO) et qui ne sont pas la contrepartie d'un apport.

Les actions de travail confèrent aux salariés un droit de vote aux assemblées de la SAPO et leur donnent vocation à une fraction des bénéfices réalisés par cette société ainsi que, le cas échéant, à une partie du boni de liquidation.

A. Régime fiscal des dividendes

1064

Les dividendes des actions de travail attribuées aux salariés des sociétés anonymes à participation ouvrière régies par la loi du 26 avril 1917 sont soumis à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires.

Ils peuvent bénéficier en outre des mesures relatives à l'intéressement, dans les conditions et limites prévues pour ce dispositif (CGI, art. 80 nonies), et peuvent également être exonérés d'impôt sur le revenu entre les mains de leurs bénéficiaires s'ils sont affectés à un plan d'épargne d'entreprise (cf n° 1024 et suivants).

B. Indemnisation accordée aux salariés des SAPO en cas de dissolution de la SCMO

1065

Lorsque les capitaux propres d'une SAPO deviennent, en raison des pertes constatées, inférieures à la moitié du capital social (article L225-248 du code de commerce), l'assemblée générale extraordinaire peut décider, sous certaines conditions, une modification des statuts entraînant la perte de la forme juridique de SAPO et, par là-même, la dissolution de la SCMO.

Si celle-ci est dissoute, il peut être attribué aux participants et anciens participants de la SCMO une indemnisation. L'indemnisation des salariés des SAPO ou, le cas échéant, la valeur des actions de capital attribuées à ce titre sont, exonérées d'impôt sous réserve des dispositions de l'article 150-0 D du CGI (CGI, art. 163 bis E).

En revanche, en cas de cession ultérieure des titres, le bénéficiaire est susceptible de réaliser une plus-value imposable en application des dispositions de l'article 150-0 A du CGI.

Chapitre 6 : Sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP)

(BOI-RSA-ES-20-50)

1067

Sont affranchis de l'impôt, dans la **limite annuelle de 460 €**, les prélèvements opérés sur les salaires à l'occasion de la souscription des parts sociales émises par les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) et destinées exclusivement à leurs salariés, dans les conditions fixées (CGI, art. 81 ter, 2).

Sont également affranchis de l'impôt, dans les mêmes limites, les versements complémentaires effectués par les sociétés coopératives ouvrières de production (CGI, art. 81, 17° ter).

Partie 6 : Rémunérations allouées aux gérants et aux associés de certaines sociétés

(CGI, art. 62 et BOI-RSA-GER)

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-RSA-GER-10 et suivants)

Le champ d'application de l'article 62 du CGI est défini en fonction de la qualité des dirigeants ou associés et de la nature des rémunérations perçues par les intéressés.

Chapitre 1 : Personnes concernées

(BOI-RSA-GER-10-10)

A. Personnes physiques soumises à cette catégorie de revenus

1070

Sont imposables dans la catégorie particulière prévue à l'article 62 du CGI les rémunérations perçues par (la liste des personnes imposables dans la catégorie de l'article 62 du CGI est limitative) :

- les gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;

> **Remarque** : L'article 62 du CGI est applicable, quel que soit l'objet de la société au sein de laquelle les intéressés exercent leurs fonctions, même si cet objet est purement civil.

- les gérants majoritaires des EARL pluripersonnelles non familiales ;

- les gérants associés commandités des sociétés en commandite par actions ;

> **Remarque** : Les rémunérations des gérants non associés des sociétés en commandite par actions relèvent de la catégorie des traitements et salaires.

- les associés des sociétés en nom collectif, des EURL, les associés commandités des sociétés en commandite simple, les membres des sociétés en participation et des sociétés de fait, lorsque ces sociétés ou entreprises ont opté pour l'impôt sur les sociétés ;

Remarque : Y compris les syndicats financiers.

- les associés (gérants ou non) des sociétés civiles de personnes qui n'ayant pas une forme ou un objet commercial ont néanmoins opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ; cette option n'est pas offerte aux sociétés civiles de construction vente, aux sociétés civiles immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale, aux sociétés civiles de moyens, aux SCPI, aux groupements forestiers qui remplissent les conditions prévues par les articles L. 241-1 à article L. 246-2 du code forestier ;

- les associés (gérants ou non) des EARL ayant opté pour l'impôt sur les sociétés.

Remarque : Il s'agit des rémunérations perçues par les personnes physiques. Lorsque le dirigeant est une personne morale, les rémunérations n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 62 du CGI.

B. Personnes physiques exclues de cette catégorie de revenus

1071

N'entrent donc pas dans cette catégorie de revenus :

- les rémunérations allouées aux dirigeants des sociétés anonymes et des sociétés par actions simplifiées ou aux gérants minoritaires des sociétés à responsabilité limitée qui relèvent de la catégorie des traitements et salaires ;

- les rémunérations des associés des sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux. Ces rémunérations sont toujours rapportées au bénéfice social pour l'établissement de l'impôt dû personnellement par chaque associé, au titre de la catégorie correspondant à l'activité de la société (revenus fonciers, bénéfices agricoles, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux) ;

- les rémunérations des associés de sociétés à responsabilité limitée, qu'ils soient gérants ou non, lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ; elles sont imposables dans la catégorie correspondant à l'activité de la société.

Remarques : Le régime d'imposition des rémunérations des dirigeants de sociétés anonymes est transposable aux rémunérations des dirigeants des sociétés d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA).

De la même manière, le régime d'imposition des rémunérations versées aux gérants ou membres du Conseil de surveillance des SARL et des sociétés en commandite par actions est transposable aux gérants ou membres du Conseil de surveillance des sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) et des sociétés d'exercice libéral en commandite par actions (SELCA), cf. n^{os}2788 et suiv.

C. Appréciation de la qualité de gérant majoritaire de SARL

(BOI-RSA-GER-10-10-10 et BOI-RSA-GER-10-10-20)

1072

Dans les sociétés à responsabilité limitée, seules les rémunérations allouées aux gérants majoritaires sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie prévue à l'article 62 du CGI.

Pour l'application de ces dispositions, il y a lieu de considérer comme gérant majoritaire :

- l'associé gérant qui détient plus de la moitié des parts sociales (50 % plus une part au minimum) ;

- les associés gérants qui appartiennent à un collège de gérants possédant ou détenant plus de la moitié des parts sociales ou le droit de vote attaché à plus de la moitié des parts sociales, alors même que chacun d'eux, pris isolément, ne possède pas cette majorité (sur ce point, cf. BOI-RSA-GER-10-30).

Remarque : Dans le cas où l'associé gérant ou le collège d'associés gérants possède exactement la moitié des parts sociales, la gérance est réputée ne pas être majoritaire.

Cette définition appelle les précisions suivantes au regard de l'appréciation de la qualité d'associé et de gérant.

I. Appréciation de la qualité d'associé

(BOI-RSA-GER-10-10-10-10)

1072-1

D'une manière générale, la qualité d'associé se déduit de la propriété personnelle de parts sociales.

Remarque : Pour la détermination du caractère majoritaire de la gérance, sont retenues les parts possédées en pleine propriété, les parts possédées en usufruit et les parts possédées en indivision, s'il y a accord sur l'exercice des droits relatifs à ces dernières.

Toutefois, les gérants, qui n'ont pas personnellement la propriété de parts sociales, sont considérés comme associés si leur conjoint ou leurs enfants non émancipés ont la qualité d'associé (CGI, art. 211, I-al. 3).

Dans ce cas, comme dans celui où le gérant est associé, les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint et aux enfants non émancipés du gérant sont considérées comme possédées par ce dernier (CGI, art. 211, I-al. 4).

Doivent également être considérées comme détenues par un gérant, les parts dont il a l'administration ou dont il dispose en fait (notamment, parts possédées par une société dont le gérant en cause a le contrôle ; parts cédées fictivement).

Remarque : les mêmes règles d'appréciation s'appliquent à l'égard des partenaires liés par un PACS et soumis à imposition commune (RM Wiltzer n°52514, JO AN du 9 avril 2001 p.2106).

Le caractère majoritaire de la gérance s'apprécie à la date convenue par les parties si elle est celle de l'acte ou si elle est postérieure à sa passation, et lorsque la gérance devient majoritaire ou minoritaire au cours d'une année ou d'un exercice donné, il y a lieu de distinguer, pour déterminer le régime fiscal applicable aux rémunérations perçues, entre la période au cours de laquelle les associés gérants ont possédé la majorité des parts sociales et celle pendant laquelle ils ont été minoritaires.

Dans l'hypothèse de cession ou de transmission de parts, lorsque l'acte d'acquisition est assorti d'une condition résolutoire, il y a lieu de retenir comme date d'acquisition la date figurant dans l'acte (CE, arrêt du 13 mars 1964, n° 60888). À l'inverse, en cas d'acquisition sous condition suspensive, la date à retenir est celle de la réalisation de la condition.

II. Appréciation de la qualité de gérant

(BOI-RSA-GER-10-10-10-20)

1072-2

Les gérants, au sens de l'article 62 du CGI, sont non seulement ceux auxquels les statuts ou les décisions de l'assemblée générale ont expressément conféré cette qualité ou des pouvoirs étendus d'administration, mais aussi ceux qui exercent en fait de tels pouvoirs.

À cet égard, la qualité de gérant de fait est, en général, reconnue à l'associé qui assume des fonctions analogues à celles du gérant statutaire ou qui exerce un contrôle effectif et constant sur la direction de l'entreprise. A cet égard la qualité de gérant de fait peut être recherchée et établie par l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt. Cette qualité a pu être reconnue (solutions jurisprudentielles) au regard d'associés disposant de pouvoirs spéciaux, exerçant une activité ou des fonctions salariées dans l'entreprise, ou à l'égard d'anciens propriétaires ou gérants de l'entreprise.

Remarques : Pour les personnes autres que les gérants majoritaires de SARL, et notamment celles des gérants de sociétés en commandite par actions (SCA) et des associés de sociétés de personnes et assimilées ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, se reporter au BOI-RSA-GER-10-10-20.

Chapitre 2 : Rémunérations imposables

(BOI-RSA-GER-10-20)

Entrent dans la catégorie des revenus visés à l'article 62 du CGI, toutes les rémunérations perçues par les gérants ou associés mentionnés audit article (cf. n° 1070), dès lors qu'elles sont admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés.

A. Forme des rémunérations

1073

Toutes les rémunérations perçues par les intéressés entrent dans le champ d'application de l'article 62 du CGI, quelle que soit leur forme ou leur appellation.

Il en est ainsi notamment des traitements, indemnités, allocations ou remboursements forfaitaires et de toutes autres rémunérations allouées aux intéressés (appointements, indemnités fixes ou proportionnelles, rémunérations ou avantages en nature).

Sont également imposables les indemnités, primes ou allocations servies au dirigeant au moment où il quitte ses fonctions. De même, les indemnités versées au titre de la prévoyance complémentaire par les régimes éligibles au dispositif visé à l'alinéa 2 du I de l'article 154 bis du CGI et qui revêtent le caractère d'un revenu de remplacement sont imposables au titre de l'article 62 du CGI lorsqu'il n'y a pas cessation d'activité (CGI, art. 154 bis A).

En revanche, sont exclues les sommes ayant le caractère de dommages-intérêts allouées pour révocation abusive ainsi que les prestations en nature et les versements en capital effectués en cas de liquidation judiciaire ou d'invalidité dans les conditions prévues par l'article 41 modifié de la loi n°94-126 du 11 février 1994.

B. Déduction des rémunérations pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés

(BOI-RSA-GER-10-20)

1074

Les **rémunérations des associés** visés à l'article 62 du CGI **sont admises en déduction** du bénéfice de la société pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, **à la double condition** que ces rémunérations **correspondent à un travail effectif** (CGI, art. 211) et **ne soient pas excessives** eu égard à l'importance du service rendu (CGI, art. 39,1-1°).

Lorsque cette dernière condition n'est pas remplie, la fraction de la rémunération des intéressés qui est considérée comme excédant la rémunération normale des fonctions effectivement exercées, est rapportée aux bases de l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale. Corrélativement, cette fraction est considérée comme un revenu distribué soumis à l'impôt sur le revenu, au nom des bénéficiaires, dans la catégorie des revenus mobiliers (cf. Livre III sur les revenus et profits du patrimoine mobilier n^{os} 1150 et suiv.).

Titre 2 : Détermination du revenu imposable et obligations du contribuable

Chapitre 1 : Détermination du revenu imposable

(BOI-RSA-GER-20)

1075

Le dernier alinéa de l'article 62 du CGI étend aux rémunérations perçues depuis le 1er janvier 1996, par les gérants et associés visés ci-dessus (cf. n° 1070), les règles d'imposition prévues en matière de traitements et salaires. Cette mesure, qui n'a cependant pas pour effet de conférer aux revenus en cause le caractère de salaires, permet en pratique aux intéressés de bénéficier de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels.

Conformément au dernier alinéa de l'article 62 du CGI, le montant imposable des rémunérations concernées est déterminé, après déduction de certains frais, cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis du CGI, selon les règles prévues pour les traitements et salaires.

A. Montant brut des rémunérations

1076

Il comprend l'ensemble des sommes dont le contribuable a disposé au cours de l'année d'imposition (cf. n° 1073) qu'elles soient effectivement versées ou créditées en compte. La durée de l'exercice social de la personne morale versante ou la date de clôture de cet exercice sont sans influence à cet égard.

Remarque : Il en est ainsi même si le bénéficiaire n'avait plus la qualité de dirigeant au sens de l'article 62 du CGI à la date à laquelle sa rémunération lui a été versée.

Par ailleurs, l'exonération des allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction et à l'emploi prévue au 1° de l'article 81 du CGI en matière de traitements et salaires est susceptible de s'appliquer pour la détermination du montant imposable des rémunérations visées à l'article 62 du CGI, sous réserve toutefois que ces allocations prennent la forme d'un remboursement de frais réels.

B. Déductions à opérer

1077

I. Cotisations et primes à caractère social

(CGI, art. 62 et art. 154 bis)

Sont déductibles les cotisations à des régimes obligatoires d'allocations familiales, d'assurance vieillesse, ou d'assurance maladie et maternité.

Sont également déductibles les cotisations et primes versées à des régimes facultatifs tels que les primes versées au titre des contrats d'assurance groupe, définis à l'alinéa 2 de l'article 154 bis du CGI, ou encore les cotisations versées au titre de régimes facultatifs mis en place par les caisses de sécurité sociale.

Précisions : Pour bénéficier de la déduction des cotisations versées à des régimes facultatifs, les contribuables doivent remplir deux conditions simultanément :

- percevoir un revenu imposable dans la catégorie définie à l'article 62 du CGI ;

- et relever du régime de sécurité sociale des non-salariés non-agricoles.

Les cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis du CGI sont déductibles dans les mêmes conditions et limites que celles fixées pour les titulaires de BIC ou BNC.

Pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1er janvier 2005, **la déduction de la CSG est admise** à hauteur de :

- **5,1 %** pour les revenus d'activité ;

- **3,8 %** pour les revenus de remplacement visés au 1° du II et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (allocations de chômage et pensions de retraite de certaines personnes ne payant pas l'impôt sur le revenu) ;

- **4,2 %** pour les revenus de remplacement visés au 2° du II de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (pensions de retraite, pensions d'invalidité).

1078

II. Les intérêts de certains emprunts

(CGI, art. 83, 2° quater; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 26, I-i)

Les **intérêts** des emprunts contractés pour la souscription au capital de sociétés nouvelles **sont déductibles** dans les conditions et limites prévues (CGI, art. 83, 2°quater).

Le i du I de l'article 26 de la loi de finances pour 2014 **abroge à compter du 1er janvier 2017** cette disposition.

1079

III. Déduction des autres frais professionnels

Les règles de déduction des frais professionnels des intéressés résultent des dispositions du 3° de l'article 83 du CGI (voir Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 26, I-i).

Conformément aux règles applicables en matière de traitements et salaires, les dépenses professionnelles peuvent être prises en compte, soit forfaitairement, par application de la déduction de 10 %, soit pour leur montant réel, à condition d'en justifier.

L'option pour l'un ou l'autre de ces deux modes de déduction des frais professionnels **est, bien entendu, globale** et s'applique à l'ensemble des rémunérations perçues dans la catégorie de l'article 62 du CGI et, le cas échéant, dans celle des salaires.

1079-1

1. Régime de la déduction forfaitaire

La déduction à effectuer au titre des frais professionnels est normalement fixée à **10 %** du montant net des rémunérations perçues après déduction des cotisations et des intérêts d'emprunt visés ci-dessus.

Le montant de la déduction est compris entre un minimum et un maximum respectivement fixés à **424 €** et **12 097 €** pour l'imposition des revenus de l'année **2013** (respectivement 421 € et 12 000 € pour 2012 ; 421 € et 14 157 € pour 2011).

> **Remarque** : Ce minimum est porté à **931 € en 2013** (924 € pour 2012 et 2011) pour les personnes inscrites comme demandeurs d'emploi depuis plus d'un an.

Cette déduction couvre les dépenses généralement à la charge des contribuables du fait même de la fonction qu'ils exercent et pour laquelle ils sont rémunérés. Par ailleurs, elle peut se cumuler, le cas échéant, avec l'exonération prévue à l'égard des allocations spéciales pour frais d'emploi qui prennent la forme d'un remboursement de frais réels (cf. n° 1076).

1079-2

2. Régime des frais réels

Si le contribuable estime avoir engagé un montant de dépenses supérieur à celui de la déduction forfaitaire, il peut faire état de ses frais réels.

Dans ce cas, le contribuable doit réintégrer à son revenu imposable la totalité des allocations et remboursements de frais dont il a bénéficié.

D'une manière générale, pour être admises en déduction les dépenses doivent répondre aux conditions suivantes :

• être inhérentes à l'exploitation sociale et à la fonction exercée ;

• être engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu ;

• être effectivement supportées par le contribuable et payées au cours de l'année d'imposition ;

• être justifiées.

> **Remarque** : les gérants et associés relevant de l'article 62 du CGI, peuvent déterminer leurs dépenses d'automobile, de vélomoteurs, scooters et motos par application des barèmes forfaitaires publiés chaque année par l'administration pour les salariés (cf. n^{os} 1092 et suiv.). Ces contribuables, comme les salariés, sont tenus d'apporter toutes justifications quant au véhicule utilisé, ainsi qu'à la réalité et à l'importance du kilométrage parcouru.

Sont déductibles à ce titre, notamment les frais de mission, de déplacement, les dépenses de réception de clients ou de fournisseurs.

En revanche, ne peuvent pas faire l'objet d'une déduction les dépenses d'ordre privé ou les frais liés à l'exercice d'une activité autre que celle faisant l'objet des rémunérations imposables.

a. Pour les frais, droits et intérêts d'emprunts payés depuis le 1er janvier 2009 (CGI, art. 83, 3°-al. 8)

En cas d'option pour le régime des frais réels, le salarié ou le dirigeant **peut déduire les frais, droits et intérêts d'emprunt versés** pour acquérir ou souscrire des parts ou des actions de la société dans laquelle il exerce son activité principale.

Ces dépenses **sont déductibles** sous réserve :

- d'être **utiles à l'acquisition ou à la conservation** du revenu provenant de l'activité professionnelle principale exercée par le salarié ou le dirigeant dans la société. Le dispositif est également applicable en cas de cumul de fonctions ;

- d'être **versées pour acquérir ou souscrire** des parts ou des actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;

- de **correspondre à la part de l'emprunt** dont le montant est proportionné à la rémunération annuelle perçue ou escomptée au moment où l'emprunt est contracté, c'est-à-dire de la part de l'emprunt qui n'excède pas le triple de cette rémunération. La rémunération prise en compte s'entend des revenus mentionnés à l'article 79 du CGI et imposés sur le fondement de cet article.

Les **frais admis en déduction**, sur justificatifs, au titre des frais professionnels **sont** :

- les frais et droits supportés pour l'acquisition ou la souscription des titres (commissions, honoraires, droits d'enregistrements, frais d'actes) ;

- les intérêts d'emprunts payés au cours de l'année ainsi que les frais et les droits y afférents (frais de dossier pour souscrire le prêt, cotisations d'assurance, droits d'enregistrements).

b. Non-cumul de la mesure avec d'autres avantages fiscaux

Les souscriptions ou les acquisitions de titres donnant lieu aux réductions d'impôt prévues aux articles 199 terdecies-0 A, 199 terdecies-0 B ou 885-0 V bis du CGI, ainsi que les souscriptions et acquisitions de titres figurant dans un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D du CGI ou dans un plan d'épargne salariale prévu au titre III du livre III de la troisième partie du code du travail, ne peuvent donner lieu à aucune déduction d'intérêts d'emprunt.

Chapitre 2 : Obligations des contribuables

1080

Les dirigeants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI doivent indiquer sur la déclaration d'ensemble de leurs revenus n° 2042 le montant brut de leur rémunération au sens du premier alinéa de l'article précité, diminué du montant des cotisations à caractère social et, éventuellement, des intérêts d'emprunts mentionnés ci-dessus.

Ils doivent joindre à leur déclaration une note indiquant le détail de ces cotisations et intérêts d'emprunts.

La déduction forfaitaire de **10 %** est pour sa part calculée automatiquement par le service.

Lorsqu'ils demandent la déduction de leurs frais professionnels pour leur montant réel, les intéressés doivent joindre à leur déclaration un état donnant le détail de ces frais.

TABLEAU POUR LES ASSOCIÉS, GÉRANTS ET DIRIGEANTS DE SOCIÉTÉS

1089

RÉGIMES D'IMPOSITION APPLICABLES AUX RÉMUNÉRATIONS DES ASSOCIÉS ET DIRIGEANTS DE SOCIÉTÉS		
Sociétés versantes et qualité des bénéficiaires	**Nature des rémunérations ou allocations**	**Régime d'imposition à l'impôt sur le revenu(1)**
I. Sociétés anonymes dites de type classique		
1° Président du conseil d'administration, directeur général, administrateur provisoirement délégué.	Rémunération correspondant à leurs fonctions de direction : - traitement fixe ou proportionnel - jetons de présence spéciaux	 TS (2) TS (2) (3)
2° Administrateurs ès qualités de membres du conseil d'administration.	Jetons de présence ordinaires	RCM
3° Administrateurs membre du comité d'études.	Jetons de présence spéciaux	RCM
4° Administrateurs exécutant un travail particulier non salarié.	Honoraires	BNC (2)
5° Administrateurs exerçant des fonctions salariées.	Salaires	TS (2)
II. Sociétés anonymes de type nouveau		
1° Membres du directoire	Rémunérations correspondant à leurs fonctions de direction : - traitement fixe ou proportionnel - jetons de présence spéciaux	 TS (2) TS (2) (3)
2° Membres du conseil de surveillance ès qualités.	- Jetons de présence ordinaires - Rémunérations allouées au président et au vice-président en application de l'article 138 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966	RCM RCM
3° Membres du conseil de surveillance rémunérés en contrepartie de travaux particuliers (missions ou mandats).	Honoraires Salaires	BNC (2) TS (2)
III. Sociétés anonymes simplifiées		
(Président et autres dirigeants)	Traitement fixe ou proportionnel	TS (2)
IV. Sociétés à responsabilité limitée		
1° Gérants majoritaires	Toutes rémunérations	CGI, art. 62 (2)
2° Gérants minoritaires	Toutes rémunérations	TS (2)
3° Gérants non associés n'appartenant pas à un collège de gérance majoritaire	Toutes rémunérations	TS (2)
4° Membres du conseil de surveillance éventuellement institué.	Rémunérations	BNC (2)
V. Sociétés en commandite par actions		
1° Gérants associés commandités	Rémunérations	CGI, art. 62 (2)
2° Gérants non associés	Rémunérations	TS (2)
3° Membres du conseil de surveillance.	Rémunérations	BNC (2)
VI. Sociétés de personnes et assimilées (y compris les EURL et les EARL)		
a. N'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux :		
- gérants associés	Rémunérations rapportées au bénéfice social	Imposition dans la catégorie de revenus correspondant à l'activité exercée par la société (BIC, BNC, BA, RF).
- gérants non associés	Rémunérations	TS (2)
b. Ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux :		
- associés	Toutes rémunérations	CGI, art. 62 (2)
VII. Sociétés civiles		

a. Non soumises à l'impôt sur les sociétés :		
- associés	Rémunérations	Imposition dans la catégorie de revenus correspondant à l'activité exercée par la société [BIC (4), BNC, BA, RF].
- gérants salariés non associés	Rémunérations	TS (2)
b. Soumises à l'impôt sur les sociétés :		
- de plein droit : associés gérants	Rémunérations	BNC (2) (5)
- sur option : associés (gérants ou non)	Rémunérations	CGI, art. 62 (2)
VIII. Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale :		
- gérants ou dirigeants	Rémunérations	BIC

(1)
TS catégorie des traitements et salaires.
RCM catégorie des revenus de capitaux mobiliers.
BNC catégorie des bénéfices non commerciaux.
BIC catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.
BA catégorie des bénéfices agricoles.
RF catégorie des revenus fonciers.
(2) Sous réserve de constituer la rémunération normale d'un travail effectif et de ne pas être excessives.
(3) Sous réserve de leur non-réintégration dans les résultats imposables en vertu de la limitation du montant global des jetons de présence déductibles (CGI, art. 210 sexies). Dans le cas d'une telle réintégration, les jetons de présence qu'elle concerne présentent le caractère de revenus de capitaux mobiliers.
(4) Cas des sociétés de construction-vente visées à l'article 239 ter du CGI. Tout autre société civile exerçant une activité industrielle ou commerciale au sens des articles 34 et 35 du CGI est passible de l'impôt sur les sociétés en vertu du 2 l'article 206 du CGI.
(5) Si la société, à objet civil, a pris la forme d'une société de capitaux, les rémunérations qu'elle alloue à ses dirigeants suivent le régime fiscal des rémunérations des dirigeants des sociétés de capitaux dont elle a pris la forme.

ANNEXE 1

ÉVALUATIONS FORFAITAIRES DES AVANTAGES EN NATURE ET RENSEIGNEMENTS DIVERS

(ANNÉES 2012, 2013 ET 2014)

1 - Barème d'évaluation forfaitaire de l'avantage en nature logement (BOI-BAREME-000002)

1090

L'évaluation de l'avantage logement s'effectue au mois le mois, son montant annuel résultant de la totalisation des évaluations mensuelles ainsi effectuées.

Le tableau ci-après indique pour les années 2012, **2013** et **2014**, le montant mensuel de l'avantage logement en fonction de la rémunération du bénéficiaire et du nombre de pièces du logement concerné.

Rémunération brute mensuelle en espèces (R) en fonction du montant mensuel du plafond de la sécurité sociale (P)1 et du nombre de pièces du logement	Montant mensuel de l'avantage logement en (€)		
	2012	2013	2014
R < 0,5 P			
Logement d'une pièce principale	64,60	**65,80**	**66,70**
Autres logements (par pièce principale)	34,50	**35,10**	**35,60**
0,5 P ≤ R < 0,6 P			
Logement d'une pièce principale	75,50	**76,90**	**77,90**
Autres logements (par pièce principale)	48,50	**49,40**	**50,00**
0,6 P ≤ R < 0,7 P			
Logement d'une pièce principale	86,20	**87,80**	**88,90**
Autres logements (par pièce principale)	64,60	**65,80**	**66,70**
0,7 P ≤ R < 0,9 P			
Logement d'une pièce principale	96,90	**98,60**	**99,90**
Autres logements (par pièce principale)	80,70	**82,20**	**83,30**
0,9 P ≤ R < 1,1 P			
Logement d'une pièce principale	118,60	**120,70**	**122,30**
Autres logements (par pièce principale)	102,30	**104,10**	**105,50**
1,1 P ≤ R < 1,3 P			
Logement d'une pièce principale	140	**142,50**	**144,40**
Autres logements (par pièce principale)	123,90	**126,10**	**127,70**
1,3 P ≤ R < 1,5 P			
Logement d'une pièce principale	161,60	**164,50**	**166,60**
Autres logements (par pièce principale)	150,70	**153,40**	**155,40**
R ≥ 1,5 P			
Logement d'une pièce principale	183,20	**186,50**	**188,90**
Autres logements (par pièce principale)	172,40	**175,50**	**177,80**
1 P = montant mensuel du plafond de la sécurité sociale, soit 3 031 € en 2012 (36 372 € par an), 3 086 € en 2013 (37 032 € par an) et 3 129 € en 2014 (37 548 € par an).			

Exemple : un **logement de trois pièces** fourni gratuitement par l'employeur à un salarié dont la rémunération brute en espèces s'élève à 2 700 € par mois (soit entre 0,7 et 0,9 fois le plafond mensuel de la sécurité sociale) **doit en 2013** être évalué à 82,20 € x 3 = 246,10 € par mois soit 2959,20 € pour l'année.

2 - Évaluation forfaitaire de l'avantage de nourriture (sauf cas de déplacement professionnel ; BOI-ANNX-000055)

1090-1

Avantage nourriture par catégorie de bénéficiaires	Montants 2012		Montants 2013		Montants 2014	
	Par repas	Par jour	Par repas	Par jour	Par repas	Par jour
Cas général	4,45 €	8,90 €	**4,55 €**	**9,10 €**	4,60 €	9,20 €
Salariés des secteurs des hôtels, cafés, restaurants et assimilés	1 MG(*), soit 3,44 € du 1er janvier au 30 juin et 3,49 € du 1er juillet au 31 décembre 2012	2 MG(*), soit 6,88 € du 1er janvier au 30 juin et 6,98 € du 1er juillet au 31 décembre 2012	1 MG(*), soit **3,49 €** à compter du 1er janvier 2013	2 MG(*), soit **6,98 €** à compter du 1er janvier 2013	1 MG(*), soit 3,51 € à compter du 1er janvier 2014	2 MG(*), soit 7,02 € à compter du 1er janvier 2014
Dirigeants de sociétés	Valeur réelle					
(*) MG = minimum garanti						

3 - Évaluation de l'usage privé d'un véhicule mis à disposition du salarié (BOI-ANNX-000056)

1090-2

MODES D'ÉVALUATION		VÉHICULE ACHETÉ		VÉHICULE EN LOCATION (LE CAS ÉCHÉANT AVEC OPTION D'ACHAT)
		Moins de 5 ans	Plus de 5 ans	
Selon dépenses réelles (évaluation annuelle)	Dépenses prises en compte	Amortissement, soit 20 % du coût d'achat TTC du véhicule + assurance + frais d'entretien	Amortissement, soit 10 % du coût d'achat TTC du véhicule + assurance + frais d'entretien	Coût de location + assurance + frais d'entretien
	Montant de l'avantage en nature	montant total des dépenses ci-dessus x kilométrage à titre privé / kilométrage total du véhicule + le cas échéant, frais réels de carburant pris en charge par l'employeur		
Selon forfait annuel	L'employeur ne paie pas le carburant	9 % du coût d'achat TTC du véhicule	6 % du coût d'achat TTC du véhicule	30 %(**) du coût global annuel (location, assurance, entretien)
	L'employeur paie le carburant	Idem + frais réels de carburant ou sur option, 12 % du coût d'achat TTC du véhicule	Idem + frais réels de carburant ou sur option, 9 % du coût d'achat TTC du véhicule	Idem + frais réels de carburant ou sur option, 40 % du coût global annuel (location, assurance, entretien)
(**). L'évaluation forfaitaire ainsi obtenue est, le cas échéant, plafonnée à celle applicable pour les véhicules achetés.				

4. Montants pour 2013 de l'allocation de solidarité aux personnes âgées (ASPA) et de l'allocation supplémentaire d'invalidité (ASI) exonérées d'impôt sur le revenu (BOI-RSA-PEN-10-10-10-20).

1090-3

Ces allocations remplacent, sous réserve de dispositions transitoires, les prestations constitutives du minimum vieillesse.

L'allocation de solidarité aux personnes âgées (ASPA), prévue à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale, est une allocation unique et différentielle versée aux personnes âgées d'au moins 65 ans (60 ans dans certains cas, notamment en cas d'inaptitude au travail ou pour les travailleurs

handicapés) et dont les ressources (ou celle de leur foyer) sont inférieures à certains plafonds.

Périodes	Plafond de ressources annuelles prévu par les articles L. 815-9 et D. 815-2 du code de la sécurité sociale (allocation comprise)		Montant annuel de l'ASPA prévu à l'article D. 815-1 du code de la sécurité sociale (maximum)	
Année entière	Pour une personne seule	Pour un couple (mariés, concubins, pacsés)	Pour une personne seule	Pour un couple (mariés, concubins ou pacsés) dont les deux membres en sont bénéficiaires
	9 416, 90 €	14 620,27 €	9 416,90 €	14 620,27 €

Les personnes invalides ne remplissant pas la condition d'âge pour prétendre à l'ASPA peuvent bénéficier, en complément de leur pension d'invalidité, de l'allocation supplémentaire d'invalidité (ASI), conformément à l'article L. 815-24 du code de la sécurité sociale.

Depuis le 1er janvier 2009, le plafond de ressources et le montant de l'ASI sont différents de ceux de l'ASPA (Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, art. 73).

Périodes	Plafond de ressources annuelles prévu par les articles L. 815-24-1 et D. 815-19-1 du code de la sécurité sociale (allocation comprise)		Montant annuel de l'ASI prévu à l'article D. 815-19 du code de la sécurité sociale (maximum)	
Année entière	Pour une personne seule	Pour un couple (mariés, concubins, pacsés)	Pour une personne seule	Pour un couple (marié) dont les deux membres en sont bénéficiaires
	8 346,94 €	14 620,27 €	4 800,83 €	7 922,10 €

5. Montant pour 2013 de l'allocation aux vieux travailleurs salariés, de l'allocation supplémentaire du FSV prévue à l'article L. 815-2 du code de la sécurité sociale et conditions de ressources pour obtenir ces allocations pour les personnes qui en sont encore bénéficiaires (BOI-RSA-PENS-10-10-10-20).

1090-4

Périodes	Plafonds de ressources annuelles (allocations comprises)		Montant annuel de l'allocation aux vieux travailleurs salariés et non salariés (maximum)		Montant annuel de l'allocation supplémentaire du FSV prévue à l'article L. 815-2 du code de la sécurité sociale (maximum)	
Année entière	Pour une personne seule	Pour un ménage	Pour une personne seule	Pour un ménage	Pour une personne seule	Pour un ménage
	9 416,90 €	14 620,27 €	3 349,02 €	6 698,05 €	6 067,88 €	7 922,22 €

ANNEXE 2
ALLOCATIONS FORFAITAIRES POUR FRAIS D'EMPLOI
(ANNÉES 2012, 2013 ET 2014)

Limites d'exonération des indemnités forfaitaires pour frais professionnels (CGI, art. 81, 1°)

1091

1 - Indemnités liées aux dépenses supplémentaires de nourriture

Indemnités de repas	Montants 2012	Montants 2013	Montants 2014
Indemnité de repas sur le lieu de travail Salarié contraint de prendre son repas sur le lieu de travail en raison de conditions particulières d'organisation ou d'horaires de travail (travail en équipe, travail posté, travail continu, travail en horaire décalé ou travail de nuit).	5,90 €	**6,00 €**	6,10 €
Indemnité de repas hors les locaux de l'entreprise Salarié en déplacement sur un chantier ou hors les locaux de l'entreprise, lorsque les conditions de travail l'empêchent de regagner sa résidence ou son lieu habituel de travail pour le repas et qu'il n'est pas démontré que les circonstances ou les usages de la profession l'obligent à prendre son repas au restaurant.	8,40 €	**8,60 €**	8,70 €
Indemnité de repas lors d'un déplacement professionnel Salarié en déplacement professionnel et empêché de regagner sa résidence ou son lieu habituel de travail et qui prend son repas au restaurant.	17,40 €	**17,70 €**	17,90 €

2 - Indemnités de grand déplacement en France métropolitaine

Indemnités destinées à compenser les dépenses supplémentaires de :		Montants 2012	Montants 2013	Montants 2014
Nourriture (par repas)		17,40 €	**17,70 €**	17,90 €
Logement et petit déjeuner (par jour)	Déplacements à Paris et « petite couronne » (départements 75, 92, 93 et 94)	62,20 €	**63,30 €**	64,10 €
	Déplacements dans les autres départements de métropole	46,20 €	**47 €**	47,60 €

Remarque : L'exonération des indemnités de grand déplacement est limitée aux déplacements dont la durée continue ou discontinue dans un même lieu n'est pas supérieure à trois mois. Toutefois, lorsque les conditions de travail conduisent le salarié à une prolongation de la durée de son affectation au-delà de trois sur un même lieu de travail, et comme pour l'assiette des cotisations de sécurité sociale (article 5 de l'arrêté à leur objet à concurrence des montants forfaitaires ci-dessus réduits de 15 % à compter du quatrième mois et de 30 % à compter du 25ème mois et dans la limite de quatre ans.

ANNEXE 3

FRAIS DE VOITURE AUTOMOBILE

(BOI-BAREME-000001)

1092

I. Personnes concernées par le barème kilométrique

Les dépenses relatives à l'utilisation professionnelle d'une automobile peuvent être évaluées par l'application d'un barème kilométrique **annuellement publié** par l'administration.

1. Contribuable propriétaire ou copropriétaire du véhicule

Ce barème **peut être utilisé** pour les véhicules dont le salarié, lui-même ou, le cas échéant, son conjoint, **est personnellement propriétaire**.

Il peut également être utilisé pour les véhicules **dont le salarié est copropriétaire** (cas notamment des partenaires d'un PACS, lorsque le véhicule a été acquis par l'un ou l'autre partenaire après la conclusion du PACS et qu'il est donc présumé, en application de l'article 515-5 du code civil, indivis par moitié si l'acte d'acquisition n'en dispose pas autrement).

2. Contribuable prenant en location un véhicule

Ce barème kilométrique peut être utilisé si le véhicule **est pris en location**.

Précision :

Les loyers correspondants à la location du véhicule sont déjà pris en compte dans le barème kilométrique.

3. Contribuable utilisant un véhicule prêté

Le contribuable utilisant un véhicule prêté gratuitement peut également utilisé le barème kilométrique.

II. Frais inclus dans le barème kilométrique

Ce barème **prend en compte** notamment les éléments suivants : dépréciation du véhicule, frais d'achat des casques et protections, frais de réparation et d'entretien, dépenses de pneumatiques, consommation de carburant et primes d'assurances.

III. Frais non-pris en compte par le barème kilométrique mais pouvant être ajoutés au montant des dépenses de transports

Certains frais ne sont pas pris en compte et peuvent, sous réserve des justifications nécessaires, être ajoutés au montant des frais de transport évalués en fonction du barème.

Il s'agit notamment :

- des frais de garage qui sont essentiellement constitués par les frais de stationnement au sens large (parcmètres, parking de plus ou moins longue durée). En revanche, l'affectation du garage de l'habitation principale à un véhicule qui fait l'objet d'une utilisation professionnelle ne justifie à ce titre aucune dépense supplémentaire ;

- des frais de péage d'autoroute ;

- des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule, retenu au prorata de son utilisation professionnelle.

S'agissant des véhicules électriques, la location de la batterie et les frais liés à la recharge de la batterie sont déjà pris inclus dans le brème kilométrique.

Les contribuables doivent alors déduire des frais exposés la part correspondant à l'usage privé qu'ils font de leur véhicule.

Par ailleurs, lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel plusieurs véhicules, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit leur puissance administrative ou la cylindrée. Il ne doit donc pas être fait masse des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants.

IV. Barème applicable

Pour l'imposition des revenus de l'année 2013, le barème est utilisé de la façon suivante :

- les tranches relatives à des distances professionnelles parcourues inférieures à 5 000 km et supérieures à 20 000 km la lecture directe du coût kilométrique ;

-la tranche intermédiaire met en œuvre une formule de calcul simple à appliquer au barème kilométrage professionnel effectué.

Barème kilométrique véhicule automobile 2013			
Puissance administrative	**Jusqu'à 5 000 km**	**De 5 001 km à 20 000 km**	**Au-delà de 20 000 km**
3 CV et moins	d x 0,408	(d x 0,244) + 820	d X 0,285
4 CV	d x 0,491	(d x 0,276) + 1 077	d x 0,330
5 CV	d x 0,540	(d x 0,303) + 1 182	d x 0,362
6 CV	d x 0,565	(d x 0,318) + 1 238	d x 0,380
7 CV et plus	d x 0,592	(d x 0,335) + 1 282	d x 0,399
D : représente la distance parcourue			

Exemples :

- pour un parcours professionnel de 4 000 km avec un véhicule de 6 CV, le montant des frais correspondants est de :

4 000 x 0,565 = 2 260 €

- pour un parcours professionnel de 6 000 km avec un véhicule de 5 CV, le montant des frais correspondants est de :

(6 000 x 0,303) + 1 182 = 3 000 €

- pour un parcours professionnel de 22 000 km avec un véhicule de 7 CV, le montant des frais correspondants est de :
22 000 x 0,399 = 8 778 €

ANNEXE 4

FRAIS DE VÉLOMOTEUR, SCOOTER, MOTO

(BOI-BAREME-000001)

1093

I. Personnes concernées par le barème kilométrique

Les dépenses professionnelles relatives à l'utilisation d'un vélomoteur, d'un scooter ou d'une moto peuvent être évaluées par l'application d'un barème kilométrique annuellement publié par l'administration.

1. Contribuable propriétaire ou copropriétaire d'un véhicule

Ce barème **peut être utilisé** pour les véhicules dont le salarié, lui-même ou, le cas échéant, son conjoint, **est personnellement propriétaire**.

Il peut également être utilisé pour les véhicules dont **le salarié est copropriétaire** (cas notamment des partenaires d'un PACS, lorsque le véhicule a été acquis par l'un ou l'autre partenaire après la conclusion du PACS et qu'il est donc présumé, en application de l'article 515-5 du code civil, indivis par moitié si l'acte d'acquisition n'en dispose pas autrement).

2. Contribuable prenant en location un véhicule

Le barème kilométrique peut être utilisé si le véhicule est pris en location.

Précision :

Les loyers correspondants à la location du véhicule sont déjà pris en compte dans le barème.

3. Contribuable utilisant un véhicule prêté

Le contribuable utilisant un véhicule prêté gratuitement peut également utilisé le barème kilométrique.

II. Frais inclus dans le barème kilométrique

Ce barème prend en compte notamment les éléments suivants : dépréciation du véhicule, frais d'achat des casques et protections, frais de réparation et d'entretien, dépenses de pneumatiques, consommation de carburant et primes d'assurance.

III. Frais non-pris en compte par le barème kilométrique mais pouvant être ajoutés au montant des dépenses de transports

Certains frais ne sont pas pris en compte et peuvent, sous réserve des justifications nécessaires, être ajoutés au montant des frais de transport évalués en fonction du barème. Il s'agit notamment :

- des frais de garage qui sont essentiellement constitués par les frais de stationnement au sens large (parcmètres, parking de plus ou moins longue durée). En revanche, l'affectation du garage de l'habitation principale à un véhicule qui fait l'objet d'une utilisation professionnelle ne justifie à ce titre aucune dépense supplémentaire ;

- des frais de péage d'autoroute ;

- des intérêts annuels afférents à l'achat à crédit du véhicule, retenu au prorata de son utilisation professionnelle.

S'agissant des véhicules électriques, la location de la batterie et les frais liés à la recharge de la batterie sont déjà pris inclus dans le brème kilométrique.

Les contribuables doivent alors déduire des frais exposés la part correspondant à l'usage privé qu'ils font de leur véhicule.

Par ailleurs, lorsque les contribuables utilisent à titre professionnel plusieurs véhicules, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit sa puissance fiscale. Il ne doit donc pas être fait masse des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants.

IV. Barème applicable

Pour l'imposition des revenus de l'année **2013**, deux barèmes kilométriques sont présentés ci-dessous l'un pour les cyclomoteurs l'autre pour les deux roues.

1. Le véhicule utilisé est un cyclomoteur au sens du code de la route

1093-1

Précision : Un **cyclomoteur est un véhicule** dont la vitesse maximale par un constructeur ne dépasse pas 45 km/h et équipé d'un moteur d'une cylindrée ne dépassant pas 50 cm^3 s'il est à combustion interne, ou d'une puissance maximale nette n'excédant pas 4 KW pour les autres types de moteur. Il peut donc s'agir selon les dénominations commerciales de scooters, de vélomoteurs, etc...

Le barème doit être utilisé de la façon suivante :

- les tranches relatives à des distances parcourues à titre professionnel inférieures ou égales à 2 000 km et supérieures à 5 000 km permettent la lecture directe du coût kilométrique ;

- la tranche intermédiaire met en œuvre une formule de calcul à appliquer au kilométrage professionnel effectué.

Barème kilométrique applicable en 2013 au cyclomoteur (cylindrée n'excédant pas 50 cm^3)		
Jusqu'à 2 000 km	De 2 001 km à 5 000 km	Au-delà de 5 000 km
d x 0,268	(d x 0,063) + 410	d X 0,145
d = distance parcourue		

Exemples :

- Un contribuable ayant parcouru 2 500 km dont 1 800 km à titre professionnel avec un vélomoteur dont la cylindrée est inférieure à 50 cm^3 peut déduire :

1 800 X 0, 268 = 482,4 € arrondi à 482 €

- Un contribuable ayant parcouru 3 000 km à titre professionnel avec un scooter dont la cylindrée est inférieure à 50 cm^3 peut déduire :

(3 000 x 0,063) + 410 = 599 €

- Un contribuable ayant parcouru 5 000 km à titre professionnel avec un scooter dont la cylindrée est inférieure à 50 cm^3 peut déduire :

5 000 x 0,145 = 725 €

2. Le véhicule utilisé n'est pas un cyclomoteur au sens du code de la route (cylindrée supérieure à 50 cm3)

1093-2

Le barème doit être utilisé de la façon suivante :

- les tranches relatives à des distances parcourues à titre professionnel inférieures ou égales à 3 000 km et supérieures à 6 000 km permettent la lecture directe du coût kilométrique ;

- la tranche intermédiaire met en œuvre une formule de calcul à appliquer au kilométrage professionnel effectué.

Barème kilométrique applicable en 2013 aux deux roues dont la cylindrée est supérieure à 50 cm3			
Puissance administrative	**Jusqu'à 3 000 km**	**De 3 001 à 6 000 km**	**Au-delà de 6 000 km**
1 ou 2 CV	d x 0,336	(d x 0,084) +756	d x 0,210
3, 4 ou 5 CV	d x 0,398	(d x 0,070) + 984	d x 0,234
Plus de 5 CV	d x 0,515	(d x 0,067) + 1 344	d x 0,291
d = distance parcourue			

Exemples :

- Un contribuable ayant parcouru 3 000 km dont 2 000 km à titre professionnel avec une moto dont la puissance administrative est de 5 CV peut déduire :

2 000 X 0, 398 = 796 €

- Un contribuable ayant parcouru 5 000 km à titre professionnel avec un scooter dont la cylindrée est 1 CV peut déduire :

(5 000 x 0,084) + 756 = 1 176 €

- Un contribuable ayant parcouru 6 200 km à titre professionnel avec une moto un scooter dont la puissance est de 5 CV peut déduire :

6 100 x 0,291 = 1 775,1 € arrondi à 1 775 €

Livre III : Revenus et profits du patrimoine mobilier

Introduction

Ce livre III intitulé « Revenus et profits du patrimoine mobilier (RPPM) » du Précis de fiscalité édition 2014 présente en **quatre parties** les dispositions relatives :

- aux plus-values sur bien meubles et taxe forfaitaire sur les objets précieux (première partie, n^{os} 1100 et suiv.) ;
- aux revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés (deuxième partie, n^{os} 1150 et suiv.) ;
- aux plus-values sur biens meubles incorporels (troisième partie, n^{os} 1400 et suiv.) ;
- et aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les produits de placement (quatrième n^{os} 1540 et suiv.).

Partie 1 : Plus-values sur biens meubles et taxe forfaitaire sur les objets précieux

(BOI-RPPM-PVBMC)

Titre 1 : Cession de biens meubles

(BOI-RPPM-PVBMC-10)

Chapitre 1 : Champ d'application

A. Dispositions générales

(CGI, art. 150 UA, I)

1100

Sous réserve des dispositions de l'article 150 VI du CGI et de celles qui sont propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices agricoles et aux bénéfices non commerciaux, les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de biens meubles ou de droits relatifs à ces biens,

par des personnes physiques, domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI, ou des sociétés ou groupements qui relèvent de l'article 8 du CGI à l'article 8 quinquies du CGI dont le siège est situé en France, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues de l'article 150 V du CGI à l'article 150 VH du CGI.

Compte-tenu de ces restrictions et des exceptions prévues ci-après, le régime d'imposition des plus-values sur biens meubles réalisées par des particuliers est donc d'application rare.

B. Exceptions

(CGI, art. 150 UA, II)

1101

Les exceptions expressément prévues par la loi concernent :

- les **meubles meublants**, les **appareils ménagers** et les **voitures automobiles** qui ne constituent pas des objets d'art, de collection ou d'antiquité pour lesquels l'option prévue à l'article 150 VL du CGI a été exercée ;

- les **meubles**, **autres que les métaux précieux** mentionnés au 1° du I de l'article 150 VI du CGI, dont le prix de cession **est inférieur ou égal à 5 000 €**.

Chapitre 2 : Modalités d'imposition

(BOI-RPPM-PVBMC-10 au II)

1102

Les modalités d'imposition sont les mêmes qu'en matière immobilière, c'est-à-dire par différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition du bien, sous réserve des précisions suivantes :

- les frais acquittés pour la restauration et la remise en état des biens meubles peuvent être ajoutés au prix d'acquisition, pour leur montant réel et à condition d'être justifiés ;

- la plus-value réalisée est réduite d'un **abattement de 5 %** par année de détention au-delà de la deuxième (CGI, art. 150 VC, I-al. 4) ;

> Remarque : Le taux de l'abattement est fixé à 5 % pour les plus-values de cession réalisées à compter du 1er janvier 2014. Antérieurement il était fixé à 10 %, conduisant à une exonération au terme d'un délai de détention de douze ans.

Voir également RES N° 2005/15 au BOI-RPPM-PVBMC-10 au II-B.

Chapitre 3 : Obligations déclaratives et de paiement

(CGI, art. 150 VG à CGI, art. 150 VH ; BOI-RPPM-PVBMC-10 au III)

1103

Une déclaration conforme au modèle établi par l'administration (déclaration n° 2048-M, CERFA n°12358, disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") doit être déposée pour chaque bien ou droit cédé par le contribuable auprès du service des impôts de son domicile.

La déclaration est accompagnée du paiement des droits (CGI, art. 150 VH, I).

Le contribuable est dispensé du dépôt de la déclaration lorsque la plus-value n'est pas imposable.

Titre 2 : Taxe sur ventes de métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection ou d'antiquité

(CGI, art. 150 VI à CGI, art. 150 VM ; CGI, ann. II, art. 74 S bis à CGI, ann. II, art. 74 S septies ; BOI-RPPM-PVBMC ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 19)

1105

Le chapitre premier de ce titre 3 présente le dispositif applicable aux ventes de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité.

Chapitre 1 : Application de plein droit de la taxe forfaitaire

(BOI-RPPM-PVBMC-20)

1106

Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels, sont soumises à une taxe forfaitaire dans les conditions prévues de l'article 150 VJ du CGI à l'article 150 VM du CGI, les cessions à titre onéreux ou les exportations, **autres** que temporaires, **hors du territoire des États membres de l'Union européenne**, de métaux précieux et de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité (CGI, art. 150 VI, I modifié par l'article 19-I-A de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

Ces dispositions sont applicables aux cessions réalisées dans un autre État membre de l'Union européenne (CGI, art. 150 VI, I modifié par l'article 19-I-A de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

A. Biens concernés

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au I)

I. Métaux précieux

1107

Les métaux précieux sont définis par la législation qui leur est propre. Il s'agit en pratique des articles suivants :

- or (y compris l'or platiné) ;

- platine (à l'exclusion du palladium, du rhodium, de l'iridium, de l'osmium et du ruthénium) ;

- argent (y compris l'argent doré ou vermeil et l'argent platiné) ;

- déchets et débris de métaux précieux ou de plaqué ou doublé de métaux précieux (y compris les objets destinés à la fonte ; les autres objets en métaux précieux font partie des bijoux [cf. ci-dessous]) ;

- monnaies d'or et d'argent postérieures à 1800 ; les autres monnaies d'or ou d'argent sont considérées comme des objets de collection (cf. ci-dessous).

II. Bijoux, objets d'art, de collection et d'antiquité

1108

1. Objets d'art et d'antiquité.

Il s'agit notamment des articles suivants :

- tableaux et peintures entièrement réalisées à la main ;

- gravures, estampes, lithographies originales ;

- tapisseries et textiles muraux faits à la main, sur la base de cartons originaux fournis par les artistes,

à condition qu'il n'existe pas plus de huit exemplaires de chacun d'eux ;

- tapis et tapisseries de plus de cent ans d'âge ;

- statues et sculptures originales, émaux et céramiques originaux ;

- photographies d'art (voir également BOI-TVA-LIQ-30-10-60) ;

- œuvres d'art audiovisuelles sur support analogique ou numérique, ainsi que les biens mobiliers constitutifs de l'installation dans laquelle ils s'intègrent lorsqu'ils font l'objet d'une facturation globale, sous réserve que le tirage de celles-ci soit contrôlé par l'artiste ou ses ayants-droit et limité au plus à douze exemplaires, et qu'elles soient signées et numérotées par l'artiste ou, à défaut, accompagnées d'un certificat d'authenticité signé par lui ;

- meubles meublants et objets d'antiquité de plus de cent ans d'âge ;

- livres et manuscrits ;

- éléments faisant partie intégrante de monuments historiques, artistiques ou religieux et provenant du démembrement de ceux-ci, ayant plus de cent ans d'âge.

2. Bijoux et assimilés.

Il s'agit notamment des articles suivants :

- perles fines ou de culture ni montées, ni serties ;

- diamants ni montés, ni sertis (à l'exclusion des biens à usage industriel) ;

- pierres gemmes ni montées ni serties (à l'exclusion des biens à usage industriel) ;

- pierres synthétiques ou reconstituées ni montées ni serties (à l'exclusion des biens à usage industriel) ;

- ouvrages en perles fines et de culture, en pierre gemme ou en pierre synthétique (à l'exclusion des biens à usage industriel) ;

- articles de bijouterie ou de joaillerie et leurs parties en métaux précieux (y compris les ébauches et articles incomplets, à moins qu'ils ne soient destinés à la fonte auquel cas ils font partie des métaux précieux - cf. ci-dessus) ;

- articles d'orfèvrerie et leurs parties en métaux précieux ou en plaqués ou doublés de métaux précieux (y compris les ébauches et articles incomplets, à moins qu'ils ne soient destinés à la fonte auquel cas ils font partie des métaux précieux - cf. ci-dessus) ;

- bijoux de fantaisie ;

- montres-bracelets, montres de poche et similaires ;

- bracelets de montres et similaires en métaux précieux ;

- autres ouvrages en métaux précieux.

Les objets d'or et d'argent travaillés sont classés parmi les bijoux et assimilés, à l'exception des monnaies d'or et d'argent qui sont considérés comme des métaux précieux lorsqu'elles sont postérieures à 1800 et comme des objets de collection lorsqu'elles sont antérieures à cette date.

3. Objets de collection.

D'une manière générale, le point de savoir si un bien constitue un objet de collection est une question de fait qui doit être appréciée, cas par cas, sous le contrôle du juge de l'impôt. À cet égard, cette qualification découle de l'application d'un ou plusieurs critères tels que la rareté, l'ancienneté, l'importance de son prix, l'arrêt de la fabrication du bien, la provenance ou la destination, l'intérêt historique, le fait qu'il ait appartenu à un personnage célèbre.

On peut citer :

- les timbres-postes et assimilés ;

- les objets de collection zoologiques, botaniques, minéralogiques, historiques, archéologiques, paléontologiques, ethnologiques, numismatiques, etc. ;

- les monnaies d'or ou d'argent antérieures à 1800 ;

- les véhicules de collection y compris les motocyclettes (cf. les précisions apportées au 3 du B du I du BOI-RPPM-PVBMC-20-10).

B. Personnes imposables

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au II)

1109

L'article 150 VI du CGI prévoit que sont soumises à une taxe forfaitaire les cessions ou les exportations de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels.

Sont donc soumis à la taxe forfaitaire, **les particuliers**, les associations ainsi que **toutes les personnes morales** qui réalisent des cessions de tels biens lorsque leurs produits ne peuvent être assujettis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

S'agissant des particuliers, la taxe concerne essentiellement les particuliers résidant en France.

Pour ce qui concerne les professionnels, les cessions réalisées par des professionnels imposés à l'impôt sur le revenu selon les dispositions de droit commun ou à l'impôt sur les sociétés ne sont pas soumises à la taxe forfaitaire. Les autres cessions réalisées par des personnes morales quelle que soit leur forme sont soumises à la taxe même si cette cession ne constitue pas l'activité ordinaire de l'entreprise, dès lors que les biens vendus étaient inscrits à l'actif. La taxe n'est, en principe, pas applicable aux professionnels, personnes physiques ou morales, résidant hors de France.

S'agissant des artistes, leur situation doit être réglée comme indiqué au C du II du BOI-RPPM-PVBMC-20-10.

C. Opérations imposables

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au III)

1110

Le I de l'article 150 VI du CGI prévoit deux types d'opérations taxables :

- les cessions à titre onéreux d'un bien situé en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne ;

- et les exportations définitives hors du territoire des États membres de l'Union européenne.

I. Cessions à titre onéreux

Elles s'entendent des ventes (aux enchères ou de gré à gré) et des échanges et apports qui doivent être considérés comme des ventes croisées.

Les cessions à titre gratuit (donation, succession) ne sont pas soumises à la taxe forfaitaire.

Sont imposables les cessions réalisées en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne.

II. Exportations définitives

Seules les exportations définitives vers un État tiers à l'Union européenne donnent lieu à l'application de la taxe forfaitaire.

III. Précisions

Les cessions de métaux précieux, de bijoux et d'objets d'art, de collection ou d'antiquité sont regardées comme réalisées dans l'État dans lequel se situe physiquement le bien cédé au jour de l'opération (CGI, ann. II, art. 74 S bis).

D. Opérations exonérées

(CGI, art. 150 VJ ; BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au IV ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. I-B)

1111

I. Exonération en raison du montant

Sont exonérées les cessions ou les exportations définitives de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité lorsque le prix de cession ou la valeur en douane **n'excède pas 5 000 €** (CGI, art. 150 VJ, 4°).

Remarque :

Il est indiqué que cette exonération en raison du montant **ne s'applique pas** aux cessions ou expotations de métaux précieux.

Pour l'appréciation de ce seuil d'imposition, le prix à retenir est :

- le prix de cession en cas de cession en France et dans un autre État membre de l'Union européenne ;

- ou la valeur en douane en cas d'exportation vers un État tiers à l'Union européenne.

La limite de 5 000 € s'applique à chaque cession ou exportation.

En pratique, il convient de l'apprécier objet par objet, sauf lorsque les objets cédés ou exportés forment un ensemble. Tel est notamment le cas d'une collection de timbres-poste, d'un collier de perles ou de pierres précieuses, d'objets formant une paire (fauteuils, tableaux, chandeliers, boucles d'oreilles, etc.) ou d'un service de porcelaine ou d'argenterie.

II. Exonération en raison du cessionnaire

Aux termes de l'article 150 VJ du CGI, **sont exonérées** :

- les cessions réalisées au profit d'un musée auquel a été attribuée l'appellation « musée de France » prévue à l'article L. 441-1 du code du patrimoine ou d'un musée d'une collectivité territoriale ;

- les cessions au profit de la Bibliothèque nationale de France (BNF) ou d'une autre bibliothèque de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne physique ;

- les cessions réalisées au profit d'un service d'archives de l'État, d'une collectivité territoriale ou d'une autre personne publique.

III. Exonération en faveur des contribuables non-résidents

Sont exonérées, les cessions ou les exportations définitives de **bijoux, objets d'art**, de collection ou d'antiquité, lorsque le cédant ou l'exportateur n'a pas en France son domicile fiscal.

Sont également exonérées de la taxe, les **exportations de métaux précieux**, lorsque l'exportateur n'a pas en France son domicile fiscal.

L'exportateur doit pouvoir justifier d'une importation antérieure, d'une introduction antérieure ou d'une acquisition en France.

L'article 19 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014) aménage et rationalise les dispositions l'article 150 VJ du CGI sans modifier leur portée.

IV. Modalités d'application

Pour le bénéfice des exonérations prévues ci-dessus, l'exportateur doit justifier, lors de l'accomplissement des formalités douanières, être fiscalement domicilié hors de France et présenter l'un des documents mentionnés à l'article 74 S ter de l'annexe II au CGI.

Pour le bénéfice de ces mêmes exonérations, lorsqu'un intermédiaire participe à la transaction, la responsabilité de celui-ci est dégagée, sous réserve qu'il justifie de l'identité et de la résidence du cédant ou de l'exportateur du bien au moyen d'une copie de la pièce d'identité délivrée au nom de celui-ci et d'une attestation sur l'honneur, établie par l'intéressé, de sa résidence fiscale à l'étranger (CGI, ann. II, art. 74 S quater).

E. Assiette et taux de la taxe

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au V)

I. Assiette

1112

Conformément aux dispositions du II de l'article 150 VK du CGI, la taxe est calculée :

- sur le prix de cession, s'il s'agit d'une cession ;

- sur la valeur en douane, s'il s'agit d'une exportation.

II. Taux

(CGI, art. 150 VK ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 19-I-C-2°)

1113

La taxe comprend deux taux, selon la nature de l'objet :

- pour les **métaux précieux**, le taux d'imposition est fixé à **10 % à compter du 1er janvier 2014** (7,5 % antérieurement) ;

- pour les **bijoux** et les **objets d'art**, de collection ou d'antiquité, le taux d'imposition est fixé à **6 % à compter du 1er janvier 2014** (4,5 % antérieurement).

Remarque : La contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 % mentionnée à l'article 1600-0 I du CGI est applicable à toutes les opérations entrant dans le champ d'application de la taxe forfaitaire.

F. Obligations déclaratives et de paiement

(BOI-RPPM-PVBMC-20-10 au VI)

Les obligations déclaratives et de paiement varient, selon qu'un intermédiaire ou, à défaut, un acquéreur assujetti à la TVA établi en France, participe ou non à la transaction (cf. BOI-ANNX-000086 et BOI-ANNX-000091).

I. Absence de participation d'un intermédiaire ou d'un acquéreur assujetti à la TVA établi en France

1114

L'article 150 VM du CGI prévoit qu'une déclaration modèle n° 2091 (CERFA n° 11294), disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires"), qui retrace les éléments servant à la liquidation de la taxe doit être déposée. La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

En cas de cession ou d'exportation effectuée sans la participation d'un intermédiaire à la transaction, la taxe qui tient lieu d'imposition sur la plus-value est supportée par le vendeur ou l'exportateur. L'acquéreur est dégagé de toute formalité.

En cas de **cession**, la déclaration n° 2091 est déposée par le vendeur ou, **à compter du 1er janvier 2014**, en l'absence d'intermédiaire lorsque l'acquéreur est un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée établi en France, par cet acquéreur au service des impôts chargé du recouvrement dont il relève dans un délai d'un mois à compter de la cession (CGI, art. 150 VM, I-1°-a modifié par le 1° du E du I de l'article 19 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014). La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

Toutefois à compter du 1er janvier 2014, lorsque cet acquéreur responsable du versement est, par ailleurs, redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, la déclaration n° 2091 est déposée dans le même délai que la déclaration de TVA prévue à l'article 287 du CGI relative à la période d'imposition au cours de laquelle l'exigibilité de la taxe forfaitaire est intervenue (CGI, art. 150 VM, I-1°-b modifié par l'article 19-I-E-1° de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

En cas d'**exportation**, la déclaration est déposée par l'exportateur à la recette des douanes compétente pour cette exportation, lors de l'accomplissement des formalités douanières. La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

II. Participation à la transaction d'un intermédiaire ou d'un acquéreur assujetti à la TVA établi en France

(CGI, art. 150 VK et CGI, art. 150 VM ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 19-I-C)

1115

1. Redevable de la taxe

Jusqu'au 31 décembre 2013, la taxe est supportée par le vendeur ou l'exportateur. Toutefois, dès lors qu'un intermédiaire participe à la transaction, l**a taxe doit être reversée par cet intermédiaire**. Il est donc responsable de l'impôt, notamment des droits et pénalités qui pourraient être réclamés à la suite d'un contrôle.

À compter du 1er janvier 2014, la taxe est due, sous leur responsabilité, **par l'intermédiaire** établi fiscalement en France participant à la transaction **ou, en l'absence d'intermédiaire, par l'acquéreur** lorsque celui-ci est un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée établi en France. **Dans les autres cas**, elle est due par le vendeur ou l'exportateur (CGI, art. 150 VK, I modifié par le 1° du C du I de l'article 19 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

L'intermédiaire s'entend de toute personne domiciliée fiscalement en France participant à la transaction qui agit au nom et pour le compte du vendeur ou de l'acquéreur, ou qui fait l'acquisition du bien en son nom concomitamment à sa revente à un acquéreur final (CGI, ann. II, art. 74 S quinquies, al.1).

2. Cession du bien mobilier

En cas de cession, lorsqu'un intermédiaire participe à la transaction, la déclaration modèle n° 2091 est en principe déposée dans le délai d'un mois à compter de cette cession au service des impôts chargé du recouvrement dont il dépend ou, si le responsable du versement est un officier ministériel, au service des impôts chargé du recouvrement compétent pour l'enregistrement de l'acte lorsqu'il doit être présenté à cette formalité.

> **Remarque** : Toutefois, lorsque la personne responsable du versement est, par ailleurs, redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (intermédiaire ou officier ministériel), la déclaration 2091 est déposée dans le même délai que la déclaration prévue à l'article 287 du CGI relative à la période d'imposition au cours de laquelle l'exigibilité de la taxe forfaitaire est intervenue, dans la limite toutefois de la date de paiement de l'acompte prévu au 3 de l'article 287 du CGI afférent au trimestre (semestre voir remarque ci-dessous) au cours duquel l'exigibilité de la taxe forfaitaire est intervenue. La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

3. Exportation du bien mobilier

En cas d'exportation, la déclaration est déposée par l'exportateur, à la recette des douanes compétente pour l'exportation, lors de l'accomplissement des formalités douanières. La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration. Lorsqu'un intermédiaire participe à la transaction, la taxe, supportée par l'exportateur propriétaire de l'objet, est versée par cet intermédiaire, sous sa responsabilité, lors de l'accomplissement des formalités douanières.

> **Remarque :**
>
> Pour les acomptes **dus à compter du 1er janvier 2015**, la déclaration 2091 doit être déposée dans la limite de la date de paiement de l'acompte afférent au semestre au cours duquel l'exigibilité de la taxe forfaitaire est intervenue (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 20-IX et XVII-D).

G. Sanctions, garanties et contentieux

1116

Le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de la taxe établie ou recouvrée par la DGFiP donne lieu au versement d'un intérêt de retard au taux de **0,40 % par mois** (BOI-RPPM-PVBMC-20-10).

Conformément aux dispositions de l'article 1761 du CGI, les infractions aux articles 150 VI du CGI à 150 VM du CGI donnent lieu à une **amende fiscale** égale à **25 %** des droits éludés. Cette amende est recouvrée comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et s'applique concurremment avec l'intérêt de retard.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires ou comme en matière de droits de douane, suivant le comptable compétent (CGI, art. 150 VM, IV).

Chapitre 2 : Option pour le régime de droit commun des plus-values

(CGI, art. 150 VL ; BOI-RPPM-PVBMC-20-20)

1117

Lorsque la cession ou l'exportation entre dans le champ d'application de la taxe forfaitaire, les dispositions de l'article 150 VL du CGI autorisent, sous certaines conditions, le **vendeur** ou **l'exportateur à opter** pour le régime de droit commun d'imposition des plus-values prévu aux articles 150 UA et suiv. du CGI.

A. Modalités d'exercice de l'option pour le régime de droit commun des plus-values

(BOI-RPPM-PVBMC-20-20)

I. Champ d'application de l'option

1118

L'option est possible, sous certaines conditions, pour les bijoux et les objets d'art, de collection et d'antiquité, comme pour les métaux précieux.

L'exonération prévue par le 2° du II de l'article 150 UA du CGI en faveur des meubles dont le prix de cession est inférieur à 5 000 € **n'est pas applicable** aux métaux précieux pour lesquels l'option prévue à l'article 150 VL du CGI a été exercée.

L'option concerne les vendeurs ou les exportateurs, quelle que soit leur qualité, dont les opérations entrent dans le champ de la taxe forfaitaire sur les cession ou exportations de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité.

L'option peut être exercée en cas de **cession** comme en cas d'**exportation**. Le vendeur ou l'exportateur peut exercer l'option, que la cession soit réalisée en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne.

II. Conditions d'exercice de l'option

1119

Jusqu'au 31 décembre 2013, l'option ne peut être formulée que si le contribuable est en mesure d'établir de manière probante la date et le prix d'acquisition de l'objet ou de justifier que le bien est détenu **depuis plus de douze ans**.

À compter du 1er janvier 2014, l'option peut être formulée si le vendeur ou l'exportateur peut justifier :

- de la date et du prix d'acquisition du bien ;

- ou que le bien est **détenu depuis plus de vingt-deux ans** (CGI, art. 150 VL modifié par le D du I de l'article 19 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

Remarque : Le taux de l'abattement est fixé à 5 % pour les plus-values de cession réalisées à compter du 1er janvier 2014. Antérieurement, il était fixé à 10 %, conduisant à une exonération au terme d'un délai de détention de douze ans.

A défaut d'option, la taxe forfaitaire prévue à l'article 150 VI du CGI est exigible dans les conditions de droit commun.

III. Obligations déclaratives

1120

L'article 150 VM du CGI prévoit la souscription d'une déclaration n° 2092 (CERFA n° 10251) disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Cette déclaration doit être accompagnée des éléments permettant d'établir la date et le prix d'acquisition du bien cédé ou exporté ou de justifier que ce dernier est **détenu depuis plus de vingt-**

deux ans (ou **douze ans jusqu'au 31 décembre 2013**).

Lorsque la cession est réalisée **sans la participation d'un intermédiaire ou d'un acquéreur assujetti à la TVA établi en France**, qu'il s'agisse d'une cession effectuée dans un État membre de l'Union européenne (y compris la France) ou d'une cession dans un État tiers de biens exportés temporairement, l'option est exercée par le vendeur au service des impôts chargé du recouvrement dont il relève, dans un délai d'un mois à compter de la cession.

Lorsque l'exportation est réalisée sans la participation d'un intermédiaire, l'option est exercée par l'exportateur au service des impôts chargé du recouvrement dont il relève, préalablement à l'accomplissement des formalités douanières.

Lorsque la cession ou l'exportation est réalisée **avec la participation d'un intermédiaire** fiscalement domicilié en France **ou, en l'absence d'intermédiaire, lorsque l'acquéreur est un assujetti à la TVA établi en France**, l'option est exercée par le vendeur ou l'exportateur mais la déclaration n° 2092 est déposée, selon le cas, par l'intermédiaire ou l'acquéreur.

En cas d'option, l'intermédiaire ou l'acquéreur assujetti à la TVA en France, est dégagé de toute responsabilité tant à raison des renseignements fournis par le vendeur ou l'exportateur (notamment pour le bénéfice de certaines exonérations) que, le cas échéant, du calcul de la plus-value imposable (CGI, ann. II, art. 74 S quinquies, al. 2). Il est toutefois responsable du dépôt de la déclaration n° 2092 et, le cas échéant, du paiement de l'impôt correspondant.

Le vendeur ou l'exportateur reste responsable des éléments déclaratifs servant à la détermination de la plus-value et à la liquidation de l'impôt (prix d'acquisition, durée de détention, etc). Par suite, les insuffisances dues à une liquidation de l'impôt effectuée sur la base d'éléments inexacts ou incomplets seront mises à sa charge.

IV. Conséquences de l'option

1121

L'option exercée **est irrévocable**.

Elle a pour conséquence d'exempter de la taxe forfaitaire prévue à l'article 150 VI du CGI le vendeur ou l'exportateur qui l'a exercée.

Lorsque l'option est **remise en cause** par le service des impôts, la taxe forfaitaire est alors exigible dans les conditions de droit commun. Dans cette situation, la taxe est due par le vendeur, y compris lorsqu'un intermédiaire a participé à la transaction, ou à défaut, lorsque l'acquéreur est un assujetti à la TVA établi en France.

B. Imposition de la plus-value

(BOI-RPPM-PVBMC-20-20 au II)

1122

Aux termes de l'article 150 VL du CGI, le vendeur ou l'exportateur opte pour le régime prévu à l'article 150 UA du CGI. Ainsi, les plus-values sur biens meubles réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé sont déterminées dans les conditions prévues de l'article 150 V du CGI à l'article 150 VH du CGI (BOI-RPPM-PVBMC-10).

Chapitre 3 : Cas particulier de Monaco

(BOI-RPPM-PVBMC-20-30)

1123

Afin d'éviter toute distorsion entre les conditions des ventes réalisées en France et celles réalisées à Monaco, une taxe analogue à la taxe française sur les cessions de métaux précieux a été introduite dans la législation monégasque. À la différence de la taxe de **10%** (7,5 % jusqu'au 31 décembre 2013) sur les métaux précieux, il n'existe aucune taxe équivalente à celle sur les ventes de bijoux, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité sur le territoire de la principauté.

Pour plus de précisions, voir BOI-RPPM-PVBMC-20-30.

Partie 2 : Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés

(BOI-RPPM-RCM)

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-RPPM-RCM-10)

Chapitre 1 : Produits de placements à revenu fixe de source française et gains assimilés

(BOI-RPPM-RCM-10-10)

1150

D'une manière générale, les placements à revenu fixe s'analysent comme des **prêts d'argent** consentis à des personnes physiques ou à des personnes morales de droit privé ou public et **assortis d'une rémunération** revêtant en principe **la forme d'un intérêt**.

Les régimes d'imposition auxquels les produits de ces placements doivent ou peuvent être soumis varient selon la nature des produits encaissés ou encore suivant l'option exercée par le créancier.

Ainsi, selon le cas, les produits de placements à revenu fixe peuvent, soit supporter, à titre obligatoire ou optionnel, un prélèvement forfaitaire, soit être soumis, dans les conditions de droit commun, à l'impôt sur le revenu.

Quel que soit le régime d'imposition applicable, ces revenus peuvent être soumis, au préalable, à une retenue à la source génératrice d'un crédit d'impôt d'égal montant, imputable ou éventuellement restituable.

Les produits de placements à revenu fixe sont également soumis à divers prélèvements sociaux.

Toutefois, certains de ces produits, exonérés d'impôt sur le revenu, le sont aussi des prélèvements.

Les produits de placements à revenu fixe et produits et gains assimilés entrant dans le champ d'application de l'impôt peuvent être classés en :

- revenus des bons du Trésor et assimilés et gains résultant de la cession de ces contrats ;

- produits des obligations et produits assimilés ;

- produits des bons de caisse et gains résultant de la cession de ces contrats ;

- revenus des créances, dépôts, cautionnements, et comptes courants et gains résultant de la cession de ces contrats ;

- produits des titres de créances négociables et gains résultant de la cession de ces titres ;

- produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et aux placements de même nature.

A. Revenus des bons du trésor et assimilés et gains résultant de la cession de ces contrats

(CGI, art. 118 ; BOI-RPPM-RCM-10-10-20)

I. Revenus de la catégorie

1151

Entrent dans le champ d'application de l'impôt, les intérêts des bons du Trésor sur formules.

Sont assimilés aux bons du Trésor **notamment** :

- les bons de l'organe central du Crédit agricole ;

- les bons d'épargne de la Poste ;

- les bons des caisses d'épargne ;

- les bons à cinq ans du Crédit foncier de France.

II. Modalités d'imposition

1152

1. Produits des bons du Trésor.

En principe, les produits (intérêts) des bons du Trésor sur formules et les bons assimilés sont soumis d'office au régime du prélèvement forfaitaire libératoire.

Toutefois, une option peut être exercée pour leur intégration dans le revenu global passible de l'impôt sur le revenu.

2. Gains de cession de bons du Trésor (CGI, art. 124 B, al. 3).

Les gains de cession de bons du Trésor et assimilés réalisés depuis le 1er septembre 1992 par des personnes physiques, sont imposés dans les mêmes conditions que les produits de ces contrats.

3. Créances négociables.

Les produits et les gains sont, le cas échéant, diminués des pertes subies lors de la cession à titre onéreux, dans des conditions identiques à celles prévues pour les créances négociables.

B. Produits des obligations et assimilés

(CGI, art. 118, CGI, art. 119 et CGI, art. 238 septies A ; BOI-RPPM-RCM-10-10-10)

I. Revenus de la catégorie

1153

Entrent dans le champ d'application de l'impôt :

- les intérêts, arrérages et tous autres produits des obligations, effets publics et tous autres titres d'emprunt négociables émis par l'État, les personnes morales françaises de droit public (départements, communes et établissements publics) et par les personnes morales françaises de droit privé (associations de toute nature, sociétés, compagnies et entreprises quelconques, financières, industrielles, commerciales ou civiles) ;

Remarque : Sont des titres tenus pour négociables tous les titres cotés ou susceptibles d'être cotés en Bourse.

- les lots et primes de remboursement payés aux porteurs des mêmes titres (cf. toutefois n° 1155) ;

- les produits des titres participatifs émis conformément aux dispositions de l'article 21 de la loi n° 83-1 du 3 janvier 1983 sur le développement des investissements et la protection de l'épargne par des sociétés par actions appartenant au secteur public, par des sociétés anonymes coopératives, par des banques mutualistes ou coopératives et par des établissements publics de l'État à caractère industriel et commercial. Bien que la rémunération de ces titres comporte une part fixe et une part variable, leur régime fiscal est celui des obligations à taux fixe.

II. Détermination du revenu

1154

Le revenu des obligations et produits assimilés est déterminé comme suit :

1. Obligations et titres participatifs

Pour les obligations, titres participatifs, effets publics et emprunts : par l'intérêt ou le revenu distribué dans l'année.

2. Pour les lots

Il est déterminé par le montant même du lot.

3. Pour les primes de remboursement

a. Par la différence

Le revenu est déterminé par la différence entre la somme remboursée et le taux d'émission des emprunts (CGI, art. 119, 3° et CGI, art. 238 septies A, I), sous réserve du b ci-après.

b. Pour la prime de remboursement

S'agissant des contrats définis au II de l'article 238 septies A du CGI, la prime de remboursement s'entend de la différence entre les sommes ou valeurs à recevoir et celles versées lors de l'acquisition.

Un titre peut être acquis sur le marché primaire (à l'émission) ou secondaire (en Bourse, de gré à gré, etc.). Toutefois, les intérêts versés chaque année et restant à recevoir après l'acquisition n'entrent pas dans la définition de la prime.

> **Remarque :** S'agissant précisément des conséquences de cette définition de la prime de remboursement en matière d'assiette et de fait générateur.

Ces contrats sont les suivants :

1° Obligations et autres emprunts négociables visés à l'article 118 du CGI émis depuis le 1er janvier 1992.

2° Emprunts, titres ou parts de même nature que ceux mentionnés au 1° ci-dessus et démembrés depuis le 1er juin 1991.

3° Emprunts négociables visés à l'article 118 du CGI qui font l'objet d'émissions successives et d'une cotation en bourse unique (emprunt « assimilable ») dont une partie est émise après le 1er janvier 1992 et fait l'objet d'un règlement depuis le 1er janvier 1994 (décision ministérielle publiée le 5 février 1992).

4° Obligations étrangères et autres titres ou droits visés aux 6° et 7° de l'article 120 du CGI émis ou démembrés depuis le 1er janvier 1993, ou dont une partie est émise à compter de la même date quand l'emprunt fait l'objet d'émissions successives et d'une cotation en bourse unique.

c. Cas particuliers

1° Démembrement

La prime de remboursement afférente à un droit au paiement du capital ou des intérêts ou de toute autre rémunération d'un titre démembré s'entend de la différence entre les sommes ou valeurs à recevoir et le prix d'acquisition du droit, ou du titre représentatif de ce droit en cas d'émission adossée.

2° Opération d'échange

Lorsque les titres ou droits mentionnés aux II et III de l'article 238 septies A du CGI ont été reçus, depuis le 1er janvier 2000, dans le cadre d'une opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI, au quatrième alinéa de l'article 150 A bis du CGI ou au II de l'article 150 UB du CGI, la prime de remboursement est calculée à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres ou droits remis à l'échange, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée.

III. Modalités d'imposition

1155

Ces produits sont soumis à l'impôt sur le revenu **ou, sur option** du bénéficiaire, au prélèvement libératoire, à l'exception de certaines primes de remboursement qui sont exonérées (CGI, art. 157, 3°).

L'exonération concerne les primes de remboursement attachées aux emprunts négociables émis en France avec l'autorisation du ministre de l'économie et des finances.

Toutefois, elle **n'est pas applicable** :

- aux primes attachées aux titres émis depuis le 1er juin 1985 lorsqu'elles sont supérieures à 5 % du nominal ;

- aux primes distribuées ou réparties, depuis le 1er janvier 1989, par un organisme de placement collectif en valeurs mobilières (SICAV ou fonds commun de placement) visé par les articles L. 214-2 et suiv. du code monétaire et financier lorsqu'elles représentent plus de 10 % du montant de la distribution ou de la répartition ;

- aux primes de remboursement définies au II de l'article 238 septies A du CGI.

Cette exonération **ne s'applique donc pas** :

• aux emprunts émis depuis le 1er janvier 1992 ;
• aux emprunts démembrés depuis le 1er juin 1991 ;
• aux emprunts qui font l'objet d'émissions successives et d'une cotation en bourse unique si une partie de cet emprunt a été émise après le 1er janvier 1992 avec règlement de cette partie depuis le 1er janvier 1994.

1156

Sous réserve de certaines dispenses particulières, les produits des obligations peuvent être soumis préalablement à une retenue à la source. Celle-ci s'impute sur l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire ou, le cas échéant, sur le montant du prélèvement libératoire.

Les intérêts servis à raison des dépôts dans les fonds salariaux bénéficient du régime fiscal des produits d'obligations.

Remarque : s'agissant du transfert d'une obligation dont le coupon est mis en paiement avant que le titre ait été inscrit au compte du bénéficiaire du transfert.

C. Produits des bons de caisse et gains résultant de la cession de ces contrats

(CGI, art. 1678 bis ; CGI, ann. IV, art. 188 B à CGI, ann. IV, art. 188 F ; BOI-RPPM-RCM-10-10-30)

I. Définition

1157

Les bons de caisse sont des billets à ordre, au porteur ou à personne dénommée, comportant ou valant engagement de payer une certaine somme à échéance déterminée et portant intérêt à un taux convenu. Ils sont émis, en contrepartie d'un prêt, par les banques, les entreprises industrielles ou commerciales et, quel que soit leur objet, par les collectivités passibles de l'impôt sur les sociétés (même si elles sont, en fait, exonérées dudit impôt par une disposition particulière).

II. Modalités d'imposition

1158

1. Les produits des bons de caisse sont passibles de l'impôt sur le revenu

Leur régime fiscal présente des particularités.

a. Bons de caisse émis par des établissements de crédits

Lorsque les bons de caisse sont **émis par des établissements de crédit**, leurs produits peuvent être soumis au prélèvement libératoire, lorsqu'ils sont payés à des personnes physiques domiciliées en France. Dans ce cas, le prélèvement tient lieu de retenue à la source.

Remarque :À cet égard, il y a lieu de noter que les bons de caisse du crédit mutuel et de la caisse nationale de l'énergie sont assimilés à des bons de caisse émis par les établissements de crédit.

b. Bons de caisse émis par des entreprises industrielles et commerciales

Pour les bons de caisse **émis par des entreprises industrielles et commerciales**, et pour les revenus **perçus à compter du 1er janvier 2013**, l'imposition des bons de caisse résulte de la retenue à la source prévue au I de l'article 119 bis du CGI ou du prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI (CGI, art. 1678 bis).

Cette retenue ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur le montant de l'impôt dû personnellement par le bénéficiaire.

Remarque : Jusqu'au 31 décembre 2012, les produits des bons de caisse émis par les autres entreprises ou personnes morales ne sont pas admis au régime du prélèvement. Ils donnent lieu, au moment du paiement à l'application de la retenue à la source, même lorsqu'ils ne présentent pas le caractère de titres négociables.

2. Les gains de cession de bons de caisse

Depuis le 1er septembre 1992, les gains de cession de bons de caisse réalisés, par des personnes physiques, sont imposés dans les mêmes conditions que les produits de ces contrats (CGI, art. 124 B, al. 3).

3. Les produits et les gains

Ces produits et ces gains sont, le cas échéant, diminués des pertes subies lors de la cession à titre onéreux, dans des conditions identiques à celles prévues pour les créances négociables.

D. Revenus de créances, dépôts, cautionnements, comptes courants et gains résultant de la cession de ces contrats

(CGI, art. 124, CGI, art. 124 A et CGI, art. 125 ; BOI-RPPM-RCM-10-10-40)

I. Revenus imposables

1159

Entrent dans le champ d'application de l'impôt au titre des revenus de capitaux mobiliers dans la catégorie des revenus de créances, lorsqu'ils ne sont pas compris dans les recettes d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une exploitation minière, les intérêts, arrérages, primes de remboursement et tous autres produits :

- des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de celles représentées par des obligations, effets publics et assimilés ;

- des dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe, quel que soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt ;

- des cautionnements en numéraire ;

- des comptes courants, à l'exception des intérêts excédentaires des comptes courants d'associés ;

- des opérations réalisées par les contribuables qui effectuent des placements en report (CGI, art. 124 A).

> **Remarque :** Lorsque les produits d'une exploitation minière figurent dans les recettes d'entreprises ou exploitations, ils sont soumis, selon le cas, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie de revenus correspondante : BIC, BA, BNC ou à l'impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, les produits des clauses d'indexation perçus et revenant à un associé à raison des sommes mises à la disposition de la société sous quelque forme que ce soit (compte courant, prêt, bon de caisse), à l'exception des obligations négociables, sont assimilés à des intérêts imposables à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de leur perception (CGI, art. 39, 1-3°).

II. Revenus exonérés

1160

Sont expressément exonérés :

- les produits et plus-values que procurent les placements effectués d**ans le cadre du plan d'épargne en action**s et les crédits d'impôt restitués ainsi que le versement, au-delà de la huitième année, d'une rente viagère. Toutefois, l'exonération dont bénéficient les produits, et crédits d'impôt des placements en titres non cotés est limitée à 10 % du montant de ces placements. Les titres de capital de sociétés régies par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération sont, cependant, exclus de ce plafonnement (CGI, art. 157, 5° bis et CGI, art. 157, 5° ter) ;

> **Remarque** : Ces revenus sont toutefois soumis à divers prélèvements sociaux.

- les intérêts des sommes inscrites, depuis le 1er janvier 2009, sur les **livrets A** ; en revanche, ceux afférents aux livrets supplémentaires demeurent imposables (CGI, art. 157, 7°) ;

- la rémunération des sommes déposées sur les **livrets d'épargne populaire** « livrets roses » (CGI, art. 157, 7° ter) ;

- les intérêts des sommes déposées sur les **« livrets jeunes »** (CGI, art. 157, 7° quater) ;

- les intérêts et primes versés aux titulaires de **comptes d'épargne-logement** ou de **plans**

d'épargne-logement (CGI, art. 157, 9° bis). Toutefois, pour les plans d'épargne-logement, l'exonération est limitée à la totalité de la prime d'épargne et à la fraction des intérêts acquis au cours des douze premières années du plan ou, pour les PEL ouverts avant le 1er avril 1992, jusqu'à leur date d'échéance ;

Remarque : Ces revenus sont toutefois soumis à divers prélèvements sociaux.

- les intérêts des sommes déposées sur un c**ompte épargne d'assurance pour la forêt** constitué dans les conditions prévues de l'article L. 352-1 du code forestier à L. 352-5 du code forestier dans leur rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

L'exonération s'applique dans la limite de la fraction des intérêts correspondant au **taux de rémunération de 2 %**.
Cette exonération des intérêts provenant du compte épargne d'assurance pour la forêt est remise en cause au titre de l'année de survenance de l'un des cas mentionnés au 1° et 2° de l'article L. 352-5 du code forestier dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.
À compter de la cession partielle de la surface de bois et forêts assurée dans les conditions prévues au 3° du 1 de l'article L. 352 du code forestier, la fraction des intérêts exonérés est celle afférente au plafond de versements recalculé après la cession dans les conditions mentionnées au premier alinéa de l'article L. 352-2 du code forestier dans sa rédaction antérieure de cette même loi (CGI, art. 157, 23° modifié par le B de l'article 32 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

- les intérêts versés aux titulaires de **livrets d'épargne manuelle**, ainsi que la prime versée aux travailleurs manuels qui procèdent effectivement à la création ou au rachat d'une entreprise artisanale (CGI, art. 157-9° ter) ;

Remarque : Les livrets d'épargne manuelle peuvent être transformés en livrets d'épargne-entreprise dans les conditions fixées par le décret n° 85-68 du 22 janvier 1985 (JO du 23).

- le produit des dépôts effectués sur un **livret de développement durable** (ex. CODEVI) ouvert et fonctionnant dans les conditions et limites prévues, depuis le 1er janvier 2009, à l'article L. 221-27 du code monétaire et financier (CGI, art. 157, 9° quater) ;

- les intérêts des sommes inscrites sur les l**ivrets d'épargne-entreprise, ouverts jusqu'au 31 décembre 2013** (CGI, art. 157, 9° quinquies **abrogé** par le n du I de l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 pour les livrets d'épargne-entreprise **ouverts à compter du 1er janvier 2014**). En revanche, la prime complémentaire d'épargne ne bénéficie pas de l'exonération ;

- les **intérêts de certains prêts familiaux**, d'une durée maximum **de dix ans** et **consentis** entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2007, **au profit** d'un enfant, d'un petit-enfant ou d'un arrière-petit-enfant, sous réserve que l'emprunteur utilise les sommes reçues, **dans les six mois de la conclusion du prêt**, au financement de l'acquisition d'un **immeuble affecté à son habitation principale** situé en France ou à l'étranger. **Les intérêts** doivent correspondre à un montant de prêt **n'excédant pas 50 000 €**. Ce plafond est applicable aux prêts consentis par un même prêteur à un même emprunteur. Pour les prêts d'un montant **supérieur à 50 000 €**, ces dispositions s'appliquent à la part des intérêts correspondant au rapport existant entre **50 000 €** et le montant du prêt consenti (CGI, art. 157, 9° sexies).

Pour les revenus du plan d'épargne populaire, voir : CGI,art. 157, 22°.

III. Modalités d'imposition

1161

1. Les revenus de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants ne supportent pas la retenue à la source

Ils sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou sur option de leur bénéficiaire, au prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu. Il en est de même des intérêts des comptes épargne pour la forêt ne bénéficiant pas de l'exonération mentionnée au 23° de l'article 157 du CGI.

Cas particulier des intérêts des comptes de dépôts à vue.

Depuis le 16 mars 2005, les comptes de dépôts à vue détenus par les particuliers peuvent être rémunérés. Les intérêts de ces comptes sont imposables dans les conditions de droit commun au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou, sur option, au prélèvement libératoire, selon les modalités précisées.

2. Les gains de cession des créances non négociables visées à l'article 124 du CGI

Depuis le 1er septembre 1992, lorsqu'ils sont effectués par des personnes physiques, ces gains sont imposés dans les mêmes conditions que les produits de ces contrats, sous réserve, pour les cessions réalisées depuis le 1er janvier 2007, de l'article 150-0 A du CGI (CGI, art. 124 B, al. 3).

3. Les produits et les gains

Ils sont diminués, le cas échéant, diminués des pertes subies lors de la cession à titre onéreux, dans des conditions identiques à celles prévues pour les créances négociables.

E. Produits des titres de créances négociables et gains résultant de la cession de ces titres

(CGI, art. 124 ; CGI, art. 124 B à CGI, art. 124 E, CGI, art. 125 A, III bis-1° bis et CGI, ann. III, art. 41 duodecies J à 41 duodecies P ; BOI-RPPM-RCM-10-10-70)

Remarque : Il s'agit des titres de créances négociables définis par l'article 1er du décret n° 98-1316 du 31 décembre 1998 (JO du 3 janvier 1999) portant modification du décret n° 92-137 du 13 février 1992 qui intégrait, en outre, les bons des institutions et sociétés financières.

I. Produits concernés

1162

Il s'agit des produits :

- des certificats de dépôts ;

- des billets de trésorerie ;

- des bons à moyen terme négociables.

Ces titres émis en France ou hors de France par des personnes établies ou non en France, ou en devises, par des émetteurs établis ou non en France, sont négociables sur un marché réglementé par une **disposition législative particulière**. Ils ne sont pas susceptibles d'être cotés. Ils ne peuvent pas être anonymes.

II. Modalités d'imposition

1163

1. Les produits imposables pour leur montant brut sont les intérêts et tous produits du capital ainsi que toutes les prestations reçues par le créancier à titre de rémunération complémentaire

Les **produits de ces titres versés** à des personnes physiques relèvent de l'impôt sur le revenu.

Ils peuvent être soumis sur option du bénéficiaire au prélèvement libératoire. Ils sont placés en dehors du champ d'application de la retenue à la source prévue au 1 de l'article 119 bis du CGI.

Ces modalités d'imposition sont applicables aux personnes physiques domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI lorsque les titres sont compris dans leur patrimoine privé et détenus directement ou par l'intermédiaire de personnes interposées telles que les sociétés de personnes ayant un objet civil.

Les personnes dont le domicile ou le siège social est situé hors de France sont exonérées du prélèvement forfaitaire libératoire et échappent à l'impôt sur le revenu.

2. Le régime d'imposition des gains retirés par les personnes physiques de cessions de ces titres, effectuées directement ou par personnes interposées, suit celui des produits de ces mêmes titres (CGI, art. 124 B, al. 1)

Ces dispositions s'appliquent aux cessions de parts des fonds communs de créances dont la durée à l'émission est inférieure ou égale à cinq ans (CGI, art. 124 B, al. 2).

Remarque : Les dispositions de l'article 150-0 A du CGI s'appliquent aux cessions de parts de fonds communs de créances dont la durée à l'émission est supérieure à cinq ans.

Les gains sont taxables quel que soit le montant des cessions réalisées au cours de l'année d'imposition.

Le montant des gains est fixé **à compter du 1er janvier 2013** selon les conditions prévues au premier alinéa du 1 et au 2 de l'article 150-0 D du CGI (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-A). Toutefois, les frais d'acquisition à titre onéreux ne peuvent être déterminés forfaitairement (CGI, art. 124 C, al. 1).

Les pertes subies par les personnes physiques sont exclusivement imputables sur les produits et les gains retirés de cessions de titres dont les produits sont soumis au même régime d'imposition au cours de la même année et des cinq années suivantes (CGI, art. 124 C).

Remarque : Le contribuable qui demande à bénéficier d'un report de pertes subies au cours des cinq années antérieures est tenu de joindre à la déclaration de ses revenus une note indiquant par année le détail des pertes reportées.

F. Produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature

(CGI, art. 125-0 A ; BOI-RPPM-RCM-10-10-80)

1164

Afin de renforcer l'orientation de l'épargne vers les PME, le régime applicable aux contrats d'assurance-vie investis en actions, prévu à l'article 125-0 A du CGI est rénové.

Ainsi, **sont exonérés d'impôt sur le revenu** les contrats d'assurance-vie de plus de huit ans qui sont investis à **30 %** au moins en actions, dont **10 %** au moins en titres de sociétés non cotées ou cotées de faible capitalisation, la part de l'épargne investie en titres non cotés devant être au moins égale à 5 % (contrats dits « SARKOZY »).

Le régime juridique et fiscal actuel des contrats dits « DSK » en cours est maintenu. Pendant une période qui a expiré le 30 juin 2007, ils pouvaient toutefois être transformés en nouveaux contrats investis en actions tout en conservant leur antériorité fiscale. Il en était de même s'agissant des autres contrats récemment souscrits, à savoir entre le 1er janvier 2003 et le 30 juin 2006.

Depuis le 28 juillet 2005, les transformations d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros en un bon ou contrat dont une partie significative ou l'intégralité des primes versées sont affectées à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (UC) n'entraînent plus les conséquences fiscales d'un dénouement.

Le F du I de l'article 22 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 **soumet obligatoirement au prélèvement** les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et les placements de même nature prévus au I de l'article 125-0 A du CGI qui bénéficient à des personnes qui **n'ont pas leur domicile** ou qui ne sont **pas établies en Franc**e.

Le D du I de l'article 9 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 prévoit l'option pour le prélèvement libératoire sur certains produits répondant à certaines conditions.

Pour favoriser la contribution de l'assurance vie au financement de l'économie, le b du 1° du A du I de l'article 9 de la loi n° 2014-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, permet la transformation de certains contrats d'assurance vie ou des bons ou contrats de capitalisation sans les conséquences fiscales d'un dénouement.

Les encours des contrats d'assurance vie étant principalement effectués sur des engagements en euros pour des investissements en obligations, l'ordonnance n° 2014-696 du 26 juin 2014 prévoit notamment la possibilité de faire coexister au sein d'un même contrat trois types d'engagements (euros, unités de comptes, diversifiés) sans ouvrir de nouveaux contrats spécifiques tout en permettant la transformation des contrats actuels sans dénouement.

Enfin, l'article 6 de la loi n° 2014-617 du 13 juin 2014 relative aux comptes bancaires inactifs et aux contrats d'assurance vie **en déshérence** prévoit, **à compter du 1er janvier 2016**, que les sommes versées par la Caisse des dépôts et consignations sont soumises à l'impôt sur le revenu. Les bénéficiaires de ces sommes peuvent opter pour le prélèvement prévu par le II de l'article 125-0 A du CGI.

I. Dispositif d'imposition

(BOI-RPPM-RCM-20-10-20-50)

Les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et aux placements de même nature

souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France, depuis le 1er janvier 1983, sont, lors du dénouement du contrat ou de son rachat partiel, soumis à l'impôt sur le revenu.

1. Produits concernés

1164-1

Il s'agit des produits attachés :

- aux bons ou contrats de capitalisation souscrits auprès des sociétés dites « de capitalisation » moyennant le versement d'un intérêt ou produit qui n'est pas distribué chaque année mais capitalisé jusqu'à l'échéance du bon ou contrat. Le souscripteur s'engage à verser soit une prime unique, soit des primes à versements libres ou périodiques. Ces bons ou contrats comportent en principe une possibilité de remboursement anticipé ;

- aux contrats d'assurance-vie individuels ou de groupe à prime unique ou à primes à versements libres ou périodiques qui comportent une valeur de rachat ou la garantie du paiement d'un capital ou d'une rente à leur terme en cas de vie, accompagnés ou non d'une garantie ou d'une contre-assurance en cas de décès.

2. Produits imposables

a. Conditions d'application

1164-2

Les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature (assurance-vie), souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France depuis le 1er janvier 1983, sont imposables à l'impôt sur le revenu **lors du dénouement** du contrat (ou de son rachat partiel).

Toutefois, ces mêmes produits bénéficiaient, jusqu'au 1er janvier 1998, d'une exonération lorsque la durée du bon ou du contrat était au moins égale à 8 ans (6 ans pour les bons ou contrats souscrits avant le 1er janvier 1990).

Depuis le 1er janvier 1998, les produits acquis ou constatés sur des bons souscrits depuis le 26 septembre 1997 ainsi que, sauf exceptions (cf. CGI, art. 125-0 A, I ter), les mêmes produits afférents à des versements effectués depuis le 26 septembre 1997 sur des contrats en cours sont soumis à l'impôt sur le revenu quelle que soit leur durée à la date du dénouement.

Les produits des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie et les produits de placements de même nature souscrits auprès d'un établissement d'assurances domicilié hors de France sont également imposables dans les conditions et selon les modalités prévues à l'article 120 du CGI et à l'article 122 du CGI.

Sont imposables depuis le 1er mars 2010, les produits des bons contrats de capitalisation et d'assurance-vie ainsi que les produits de placements de même nature lorsqu'ils bénéficient à des personnes **qui n'ont pas leur domicile fiscal** ou qui ne sont **pas établies en France**.

Enfin, est soumise à l'impôt sur le revenu, **à compter du 1er janvier 2016**, la fraction ayant le caractère de produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation, ainsi qu'aux produits de même nature, notamment les contrats d'assurance sur la vie **non-réclamés**, des sommes versées par la Caisse des dépôts et consignations en application des articles L. 132-27-2 du code des assurances et L. 223-25-4 du code de la mutualité est soumise à l'impôt sur le revenu (CGI, art.105-0 A II ter nouveau ; Loi n° 2014-617 du 13 juin 2014, art. 6).

b. Modalités d'imposition

1° Principes

1164-3

Ces produits, dont la base d'imposition est constituée par la différence entre les sommes remboursées et le montant des primes versées, sont soumis :

- soit au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;

- soit, sur option du bénéficiaire, à un prélèvement libératoire dont le taux varie en fonction de la durée du contrat dans le cas où le bénéficiaire renonce à l'anonymat (CGI, art. 125-0 A, II-1° et 1° bis). Dans le cas contraire, le taux est fixé à **60 %** (CGI, art. 125-0 A, II-2°).

À compter du 1er janvier 2016, cette **option est applicable** pour les bénéficiaires des sommes, ayant pour origine des contrats en déshérence, et versées par la Caisse des dépôts et consignations en application des articles L. 132-27-2 du code des assurances et L. 223-25-4 du code de la mutualité (CGI, art.105-0 A II ter nouveau ; Loi n° 2014-617 du 13 juin 2014, art. 6).

Remarque :

En cas de rachats partiels, cf. RES N° 2010/46 au I-B du BOI-RPPM-RCM-20-10-20-50.

La durée des contrats souscrits depuis le 1er janvier 1990 s'entend dans tous les cas, de la seule durée effective courue entre la date du premier versement et la date de dénouement ou de rachat partiel du contrat, quelles que soient les modalités de paiement des primes.

2° Précisions sur le maintien du caractère libératoire du prélèvement à compter du 1er janvier 2013

1164-4

Le D du I de l'article 9 de la loi de finances pour 2013 **maintient le caractère libératoire** du prélèvement prévu au II de l'article 125-0 A du CGI, **dans certains cas**.

En effet, pour les revenus **perçus à compter du 1er janvier 2013**, cet article dispose que les personnes physiques **peuvent opter** pour leur assujettissement à **un prélèvement qui libère** les revenus auxquels il s'applique **de l'impôt sur le revenu** lorsque la personne qui assure le paiement des revenus est établie en France, qu'il s'agisse ou non du débiteur, ce dernier étant établi dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

L'option **est irrévocable** et est exercée au plus tard lors de l'encaissement des revenus.

Le **caractère libératoire** du prélèvement **ne peut pas être invoqué** pour les produits qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou d'une profession non commerciale.

3° Dispositions particulières applicables aux bons ou contrats d'une durée au moins égale à 8 ans (ou 6 ans pour ceux souscrits avant le 1er janvier 1990)

1164-5

Les produits imposables attachés aux bons ou contrats d'une durée au moins égale à 8 ans (ou 6 ans pour les contrats conclus entre le 1er janvier 1983 et le 31 décembre 1989) bénéficient d'un **abattement annuel de 4 600 €** pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés **et de 9 200 €** pour les contribuables mariés soumis à une imposition commune.

Ces mêmes produits peuvent, sur option de leur bénéficiaire, être soumis à un prélèvement libératoire au taux réduit de **7,5 %** et, sous certaines conditions, bénéficier d'un crédit d'impôt correspondant à l'application de l'abattement précité aux produits qui ont supporté ce prélèvement.

Ce crédit d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu. Il est restitué dans la mesure où son montant excède celui de l'impôt dû.

Les conditions d'application de cet abattement annuel, mis en place depuis le 1er janvier 2005.

4° Dispositions particulières applicables aux bons ou contrats souscrits par des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un État ou territoire non-coopératif

1164-6

Depuis le 1er mars 2010, lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui ont l**eur domicile fiscal** ou qui **sont établies dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI, les produits imposables attachés aux bons ou contrats de capitalisation et de placements de même nature, quelle que soit la durée du contrat, **sont soumis obligatoirement** à un taux de prélèvement libératoire de 50 % (CGI, art. 125-0 A, II bis).

Pour les revenus **perçus à compter du 1er janvier 2013**, le taux de 50 % est **porté à 75 %.**

II. Dispositifs d'exonération

1. Produits attachés aux bons ou contrats investis en actions et souscrits avant le 1er janvier 2005 (contrats dits « DSK » ; BOI-RPPM-RCM-10-10-90 ; CGI, art. 125-0 A, I quater)

1165

Sont exonérés d'impôt sur le revenu :

a. Les produits des bons ou contrats investis en actions bénéficient, dans certaines conditions, d'une exonération d'impôt sur le revenu lorsque ces bons ou contrats ont une durée au moins égale à 8 ans.

Il s'agit des bons ou contrats en unités de compte d'un durée au moins égale à huit ans, souscrits avant le 1er janvier 2005 et visés au deuxième alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances dont l'actif est composé pour 50 % au moins d'actions françaises et titres assimilés, dont au moins 5 % de placements à risques.

Depuis le 1er janvier 2000, l'article 125-0 A du CGI a :

- rendu éligibles au quota de 50 % et au quota de 5 % précités, les titres des sociétés cotées ou non-cotées dont le siège est situé dans un État de l'Union européenne ;

- précisé que les titres retenus dans le quota d'investissement de 50 % peuvent être admis aux négociations sur un marché réglementé européen ;

- étendu le quota de 5 % aux sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur les marchés réglementés de valeur de croissance de l'Espace économique européen ou les compartiments de valeurs de croissance de ces marchés.

Depuis le 1er janvier 2005, ce quota de 5 % concerne les actions, admises aux négociations sur un marché d'instruments financiers, dont le fonctionnement est assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de services d'investissement ou tout autre organisme similaire étranger, d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, émises par des sociétés qui exercent une activité mentionnée à l'article 34 du CGI autre que celles mentionnées au dernier alinéa du I de l'article 44 sexies du CGI et dont la capitalisation boursière est inférieure à 150 millions d'euros. La capitalisation boursière est évaluée selon la moyenne des cours d'ouverture des soixante jours de bourse précédant celui de l'investissement.

b. Les contrats de capitalisation et les placements de même nature (assurance-vie)

Ces contrats mentionnés à l'article 125-0 A du CGI pouvaient, par avenant conclu avant le 1er juillet 1999, être transformés en contrats investis en actions.

Cette transformation n'entraînait pas les conséquences fiscales du dénouement du contrat qui conserve son antériorité.

En cas de transformation partielle du contrat d'origine, le transfert devait porter sur 30 % au moins de la provision mathématique de ce contrat. À cet égard, il est précisé que, pour les transformations partielles intervenues entre le 1er janvier 1999 et le 30 juin 1999, la provision mathématique servant de référence à l'appréciation de la proportion de 30 % est la provision mathématique du contrat d'origine à la date du 1er janvier 1998 si le contrat a été souscrit avant cette date ou la provision mathématique à la date de la transformation si le contrat d'origine a été souscrit postérieurement au 1er janvier 1998.

> **Précision :** La date limite retenue initialement pour la transformation des contrats est celle se situant entre le 1er janvier 1999 et le 30 juin 1999

c. Remarque

Si l'une des conditions prévues pour l'application du régime fiscal des contrats investis en actions n'est pas remplie ou n'est plus satisfaite, les produits attachés aux rachats effectués sur ces bons ou contrats sont dans tous les cas soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun et ce quelle que soit la durée de ces contrats.

2. Produits attachés aux bons ou contrats investis en actions et souscrits depuis le 1er janvier 2005 (contrats dits « SARKOZY » ; BOI-RPPM-RCM-10-10-100 ; CGI, art. 125-0 A, I quinquies)

1165-1

Est créée, depuis le 1er janvier 2005, une nouvelle génération d'opérations de capitalisation et de contrats d'assurance-vie investis en actions dont les produits sont, sous réserve du respect de certaines règles d'investissement en actions et actifs « risqués », **exonérés d'impôt sur le revenu** lorsque la durée du bon ou contrat e**st au moins égale à huit ans**. Ces bons ou contrats sont appelés à remplacer les contrats dits « DSK » qui sont fermés à la souscription à partir de la même date.

a. Nature des bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie investis en actions

Sont concernés :

- les bons ou contrats de capitalisation relevant du code des assurances. Le souscripteur s'engage à verser soit une prime unique, soit des versements libres ou périodiques. Ces bons ou contrats comportent en principe une possibilité de remboursement anticipé ;

- et les contrats d'assurance sur la vie individuels ou de groupe à prime unique ou à versements libres ou périodiques qui comportent une valeur de rachat ou la garantie du paiement d'un capital ou d'une rente à leur terme en cas de vie, accompagnés ou non d'une garantie ou d'une contre-assurance en cas de décès.

Les bons ou contrats sur lesquels les primes sont versées par le souscripteur peuvent être investis :

- soit uniquement en une ou plusieurs unités de compte ;

- soit pour partie en unités de compte et pour partie en euros (contrats multi-supports).

b. Composition des bons ou contrats capitalisation et d'assurance-vie investis en actions

En principe, un bon ou contrat est investi exclusivement dans une ou plusieurs unités de compte éligibles.

Toutefois, il peut également être investi non exclusivement en unités de compte non éligibles sous réserve de respecter globalement, lors de chaque versement, les conditions requises pour être qualifiés de bons ou contrats investis en actions.

Pour plus d'informations sur la composition des bons ou contrats, il convient de se reporter au B du I du BOI-RPPM-RCM-10-10-100-10.

c. Conditions de fonctionnement des bons ou contrats investis en actions

Les conditions de fonctionnement des bons ou contrats investis en actions et notamment le retraitement des quotas d'investissement au regard de l'exposition au risque de l'organisme ou de la société concerné sont prévues, voir au II du BOI-RPPM-RCM-10-10-100-20.

d. Régime fiscal de bons ou contrats investis en actions

Les produits des bons ou contrats investis en actions qui remplissent l'ensemble des conditions juridiques **sont exonérés** d'impôt sur le revenu **lorsque la durée** de ces bons ou contrats **est au moins égale à huit ans** (BOI-RPPM-RCM-10-10-110-10).

e. Sanctions en cas de non-respect des conditions de fonctionnement de bons ou contrats investis en actions

Si l'une des conditions juridiques prévues pour l'application du régime fiscal des contrats investis en actions n'est pas remplie ou n'est plus satisfaite, les produits attachés aux rachats effectués sur ces bons ou contrats sont soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun, et ce quelle que soit la durée de ces contrats.

Le non-respect des conditions de fonctionnement du bon ou contrat investi en actions remet en cause l'exonération des produits capitalisés, y compris ceux acquis entre la date du premier versement et celle du manquement, même si ce dernier est intervenu postérieurement à la huitième année du contrat (BOI-RPPM-RCM-10-10-110-20).

f. Obligations déclaratives des établissements payeurs

Les produits exonérés doivent être mentionnés sur la déclaration IFU.

3. Autres exonérations

1165-2

Les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même natures souscrits auprès d'entreprises d'assurances sont exonérés, quelle que soit la durée du contrat, lorsque celui-ci se dénoue directement par le versement d'une rente viagère ou que ce dénouement résulte du licenciement du bénéficiaire des produits, ou de sa mise à la retraite anticipée, ou de son invalidité ou de celle de son conjoint (CGI, art. 125-0 A, I).

III. Mesures transitoires

(Décret n° 2006-607 du 26 mai 2006, art. 2)

1166

En principe, la **transformation** d'un bon ou contrat de capitalisation ou d'un placement de même nature en bons ou contrats mentionnés au I quinquies de l'article 125-0 A du CGI **entraîne** dans tous les cas les conséquences fiscales **d'un dénouemen**t.

Toutefois, cette disposition **n'était pas applicable** pour la transformation d'une part de bons ou contrats mentionnés au I quater de l'article 125-0 A du CGI et d'autre part de bons ou contrats

mentionnés au I de l'article 125-0 A du CGI souscrits entre le 1er janvier 2003 et le 30 juin 2006 en bons ou contrats mentionnés au I quinquies de l'article 125-0 A du CGI, lorsque cette transformation résultait d'un avenant conclu avant le 1er juillet 2007.

1. Modalités de la transformation

a. Contrats concernés

Un contrat d'assurance-vie ou un bon ou contrat de capitalisation ne pouvait être transformé qu'en un bon ou contrat de même nature (décret n° 2006-607 du 26 mai 2006, art. 2-1°). Ainsi, un contrat de capitalisation ne pouvait être transformé en contrat d'assurance-vie, ou réciproquement.

Pouvaient être transformés en nouveaux bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie investis en actions mentionnés au I quinquies de l'article 125-0 A du CGI, **sans conséquence fiscale** :

- l'ensemble des bons ou contrats investis en actions dits « DSK », quelle que soit leur date de souscription ;

- les autres bons ou contrats souscrits entre le 1er janvier 2003 et le 30 juin 2006.

En revanche, les bons ou contrats de capitalisation et d'assurance-vie souscrits avant le 1er janvier 2003 **ne pouvaient pas être transformés, sans conséquence fiscale**, en nouveaux bons ou contrats d'assurance-vie investis en actions mentionnés au I quinquies de l'article 125-0 A du CGI.

La transformation pouvait être totale ou partielle mais devait être effectuée selon les modalités prévues et matérialisée par un avenant signé par les parties avant le 1er juillet 2007.

2. Conséquences attachées à la transformation

La transformation du bon ou un contrat d'origine en bon ou contrat investi en actions n'entraînait pas les conséquences fiscales d'un dénouement.

3. Conséquences sur les anciens contrats « DSK »

Depuis le 1er janvier 2005, il ne pouvait plus être souscrit de bons ou contrats dits « DSK » (contrats d'ancienne génération prévus au I quater de l'article 125-0 A du CGI). Les bons ou contrats « DSK » en cours à cette date perduraient dans leur fonctionnement et de nouvelles primes pouvaient toujours être versées sur ces bons ou contrats. L'épargne investie sur ces bons ou contrats pouvait également être transférée sur de nouveaux contrats investis en actions sans conséquence fiscale.

IV. Transformation de bons ou contrats en euros en bons ou contrats en unités de compte

(Loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie, art. 1er)

1167

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie, la transformation d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros en un bon ou contrat dont une part ou l'intégralité des primes versées était affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (contrats dits multi-supports) entraînait, en matière d'impôt sur le revenu, la perte d'antériorité fiscale dudit bon ou contrat.

Conformément aux dispositions de l'article 1er de la loi précitée, la transformation depuis le 28 juillet 2005, d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros en un bon ou contrat dont une part significative ou l'intégralité des primes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (contrats dits multi-supports) n'entraîne plus les conséquences fiscales d'un dénouement.

Ainsi, le bon ou contrat nouveau, issu de la transformation, est réputé avoir été souscrit à la date du premier versement effectué sur le bon ou contrat d'origine, avec toutes les conséquences attachées à cette antériorité.

Ces dispositions s'appliquent aux transformations effectuées depuis le 28 juillet 2005 pour les contrats d'assurance-vie et les bons ou contrats de capitalisation, quelle que soit leur date de souscription ou leurs modalités de versement des primes.

V. Transformations de bons ou contrats intervenus à compter du 1er janvier 2014

(CGI, art. 125-0 A, I-2° inséré par le b du 1° du A du I de l'article 9 de la loi n° 2014-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-RPPM-RCM-30-10-20-20 au V ; Ordonnance n° 2014-696 du 26 juin 2014)

1168

Afin de favoriser la contribution de l'assurance vie au financement de l'économie, le législateur a souhaité permettre la transformation de certains contrats d'assurance vie ou des bons ou contrats de capitalisation sans les conséquences fiscales d'un dénouement.

Ces dispositions concernent les transformations, **à compter du 1er janvier 2014**, des contrats d'assurance-vie ou bon ou contrat de capitalisation, quelle que soit leur date de souscription ou leurs modalités de versement des primes, y compris les contrats d'assurance-vie adossés à des plans d'épargne populaire.

1. Contrats concernés et conséquences attachées à la transformation

1168-1

N'entraîne pas les conséquences fiscales d'un dénouement, la transformation partielle ou totale :

- d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros (contrat « mono-support » en euros) en un bon ou contrat dont une part ou l'intégralité des primes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (contrats en unités de compte ou contrats « multi-supports » euros/UC) ;

- d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros ou dont une part ou l'intégralité des primes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (contrats mono-support en unités de comptes ou contrats multi-supports euros/ UC) en un bon ou contrat dont une part ou l'intégralité des primes versées sont affectées à l'acquisition de droits donnant lieu à la constitution d'une provision de diversification ;

- des contrats relevant du chapitre IV du titre III du livre Ier du code des assurances (Ordonnance n° 2014-696 du 26 juin 2014, art. 1-6° et 7°) en un contrat dont une part des engagements peut être affectée à l'acquisition de droits en euros.

En conséquence, sous réserve du respect des conditions de transformation, n'entraînent pas les conséquences fiscales d'un dénouement :

- l'ajout d'un support en unités de compte ou d'un support donnant lieu à la constitution d'une provision de diversification à un contrat mono-support en euros ;

- l'ajout d'un support donnant lieu à la constitution d'une provision de diversification à un contrat mono-support en unités de comptes ;

- l'ajout d'un support donnant lieu à la constitution d'une provision de diversification à un contrat multi-supports en euros et en unités de compte ;

- la transformation d'un contrat diversifié, préexistant à l'ordonnance n° 2014-696 du 26 juin 2014, en un contrat défini par cette même ordonnance et pouvant donner lieu à la constatation d'engagements exprimés en euros, d'engagements exprimés en unités de compte et d'engagements donnant lieu à la constitution d'une provision de diversification.

Pour plus de précisions, voir au BOI-RPPM-RCM-30-10-20-20 au A du V.

2. Modalités de la transformation

1168-2

Un contrat d'assurance-vie ou un bon ou contrat de capitalisation ne peut être transformé qu'auprès du même organisme assureur en un bon ou contrat de même nature.

Cette transformation peut être partielle ou totale.

a. Contrats individuels

La transformation de contrats individuels s'effectue :

- soit par un avenant au contrat d'origine entre le souscripteur et l'assureur ayant proposé ledit contrat. L'avenant prévoit que les primes versées sur le contrat peuvent être, selon le cas, affectées à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte ou à l'acquisition de droits donnant lieu à la

constitution d'une provision de diversification ;

- soit par le transfert de l'intégralité du montant de la provision mathématique constituée au moyen des primes versées sur le contrat d'origine, qui donne lieu à la souscription d'un nouveau contrat. L'ancien contrat est dénoué en franchise d'impôt.

b. Contrats de groupe

Cette transformation s'effectue :

- soit par un avenant à l'adhésion ;

- soit par la conclusion d'un nouveau contrat de capitalisation ou d'assurance ou l'adhésion à un autre contrat de groupe.

Dans ces deux cas, la transformation doit se traduire par le transfert partiel ou total du montant de la provision mathématique constituée au moyen des primes versées sur le contrat d'origine par les adhérents ayant décidé la transformation. L'ancienne adhésion est, le cas échéant, dénouée en franchise d'impôt.

Pour les contrats d'assurance de groupe, la transformation n'est donc effective pour un adhérent au contrat de groupe que lorsque celui-ci en a exprimé la volonté.

3. Conditions de la transformation

1168-3

La transformation doit donne lieu à la conversion d'au moins 10 % des engagements, autres que ceux exprimés en unités de compte ou donnant lieu à la constitution d'une provision de diversification, en engagements donnant lieu à la constitution d'une provision de diversification.

À défaut du respect de cette condition, d'une part, le nouveau contrat ne peut bénéficier de l'antériorité fiscale de l'ancien contrat et, d'autre part, la transformation de l'ancien contrat entraîne les conséquences d'un retrait ou d'un rachat partiel ou total.

Chapitre 2 : Revenus distribués et assimilés de source française

(CGI, art. 108 à CGI, art. 115 ter ; BOI-RPPM-RCM-10-20)

A. Définition et détermination des revenus distribués par les sociétés françaises

(BOI-RPPM-RCM-10-20-10)

1171

Les distributions imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sont celles qui sont réalisées par :

- les sociétés et autres collectivités assujetties obligatoirement à l'impôt sur les sociétés ;

- les sociétés qui ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

- les collectivités qui seraient normalement passibles de l'IS, mais qui en sont expressément exonérées par l'article 207 du CGI à l'article 208 sexies du CGI.

I. Définition des revenus distribués

1172

Selon le 1 de l'article 109 du CGI, sont considérés comme des revenus distribués :

- tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;

- toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

1. Répartitions de bénéfices (CGI, art. 109, 1-1°)

1172-1

Lorsque les bénéfices des sociétés ou personnes morales sont transférés hors du patrimoine social, les attributaires de cette distribution sont considérés, en principe, comme percevant un revenu imposable.

Le 1° du 1 de l'article 109 du CGI institue une **présomption de distribution** des bénéfices qui ne demeurent pas investis dans l'entreprise.

Cette présomption légale a une portée générale et s'applique aux bénéfices qui, sans donner lieu à une distribution apparente, sont en fait transférés, soit aux associés et actionnaires, soit, dans certains cas, selon la jurisprudence du Conseil d'État, à des tiers (en effet la qualité d'associé, d'actionnaire ou de porteur de parts n'est exigée que lorsque les sommes ou valeurs distribuées n'ont pas été prélevées sur les bénéfices).

1172-2

Les **bénéfices** visés au 1° du 1 de l'article 109 du CGI s'entendent, selon les termes de l'article 110 du même code, de **ceux qui ont été retenus pour l'assiette** de l'impôt sur les sociétés. Leur montant tient compte, le cas échéant, des rehaussements apportés aux bénéfices déclarés.

Ces bénéfices doivent, en outre, subir **certaines corrections** afin de dégager les résultats d'ensemble de l'entreprise pour la période d'imposition considérée.

C'est ainsi que les bénéfices retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés doivent être augmentés de ceux légalement exonérés dudit impôt. Il s'agit notamment :

- de la fraction des revenus de valeurs mobilières encaissés par une société mère de ses filiales et qui a été retranchée du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 216 du CGI ;

- des bénéfices réalisés dans les établissements situés hors de France et de la fraction des résultats provenant des exploitations situées dans les départements d'outre-mer, exonérée d'impôt sur les sociétés ;

- de l'abattement sur le bénéfice imposable des entreprises nouvelles.

Le bénéfice fiscal **est diminué** :

- des sommes payées au titre de l'impôt sur les sociétés et, d'une manière générale, de tous les impôts qui ne sont pas admis dans les charges déductibles ;

- des pertes subies dans les établissements exploités hors de France ;

- des amendes et pénalités de toute nature qui ne sont pas admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés ;

- des bénéfices réalisés au cours d'exercices antérieurs, et qui, n'ayant pas été imposés lors de leur réalisation, sont pour une cause quelconque fiscalement rattachés à l'exercice considéré.

1172-3

Le montant global des bénéfices distribués **est calculé en retranchant** des bénéfices imposables ainsi corrigés **les sommes** qui, prélevées sur ces bénéfices, **ont été incorporées au capital ou mises en réserves**. Les bénéfices incorporés au capital font l'objet de décisions des organes délibérants des sociétés. Quant aux réserves, il s'agit de la réserve légale, des réserves statutaires, du report bénéficiaire à nouveau ainsi que des provisions et amortissements qui ont supporté l'impôt sur les sociétés.

2. Répartitions de sommes ou valeurs non prélevées sur les bénéfices (CGI, art. 109, 1-2°)

1172-4

Sont considérées comme revenus distribués les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices, à condition que l'administration en apporte **la preuve**.

Le 2° du 1 de l''article 109 du CGI permet notamment d'imposer, lorsque la preuve de leur distribution ou de leur appréhension par les associés, actionnaires ou porteurs de parts est apportée :

- les sommes correspondant aux rectifications opérées en cas d'exercices déficitaires, qui n'ont pas entraîné une imposition effective à l'impôt sur les sociétés mais ont abouti seulement à l'annulation ou à la réduction des déficits déclarés ;

- les détournements et prélèvements, effectués par un associé, de sommes appartenant à la société ;

- la prise en charge par la société de travaux ou d'achats effectués pour l'usage personnel d'un associé, etc.

Le caractère de revenus distribués doit être également reconnu, en vertu des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du CGI, à toutes les sommes n'ayant pas le caractère de charges déductibles qui sont attribuées à des associés, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ces sommes ont été ou non soumises à l'impôt sur les sociétés, quel que soit le motif de cette non-imposition (résultats déficitaires, exonération de fait, etc.).

II. Détermination des revenus distribués

1173

La détermination des revenus distribués est assurée en deux phases :

- le calcul de la masse des revenus distribués (CGI, art. 109 à CGI, art. 115 ter) ;

- le calcul des revenus individuels (CGI, art. 116 et CGI, art. 117).

1. Calcul de la masse des revenus distribués (CGI, art. 109, 1-2°-al. 2)

1173-1

En principe, les revenus distribués sont déterminés, pour chaque période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, selon une méthode synthétique fondée sur la comparaison des bilans de clôture de cette période et de la période précédente.

Mais, en pratique, les revenus distribués sont déterminés selon les règles fixées par l'article 109 du CGI à l'article 115 du CGI. Les sociétés sont tenues de déclarer toutes les sommes qu'elles ont distribuées au sens de ces derniers articles.

2. Calcul des revenus individuels

1173-2

Les personnes morales passibles de l''impôt sur les sociétés (IS) doivent fournir, en même temps que la déclaration des résultats, un état indiquant les bénéfices répartis à chacun des associés, actionnaires ou porteurs de parts, ainsi que les sommes ou valeurs présentant le caractère de revenus distribués mises à leur disposition au cours de la période retenue pour l'assiette de l'IS. Les revenus distribués ouvrant droit à **l'abattement de 40 %** prévu du 2° du 3 de l'article 158 du CGI et ceux qui n'y ouvrent pas droit doivent être indiqués distinctement (CGI, art. 223, 2-2° ; CGI, ann. IV, art. 23 H et CGI, ann. IV, art. 23 I).

3. Comparaison à effectuer

1173-3

En principe, il doit exister une concordance absolue, pour une période d'imposition donnée, entre la masse des revenus distribués et le total des revenus individuels déclarés.

Lorsque la masse des revenus distribués excède le montant total des revenus individuels, la société est invitée à fournir, dans un délai de 30 jours, toutes indications sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution.

B. Classification de revenus distribués

I. Produits des actions et parts sociales

(BOI-RPPM-RCM-10-20-20-10)

1. Distributions imposables

1174

Cette première catégorie résulte de la définition générale au 1° du 1 de l'article 109 du CGI qui considère comme revenus distribués tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital.

Les produits des actions et parts sociales comprennent notamment :

- les dividendes, intérêts, arrérages et tous autres produits des actions de toute nature et des parts de fondateur, distribués par les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions ;

- les produits des parts des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;

- les produits des parts d'intérêt des sociétés en nom collectif lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;

- les produits des parts des commanditaires dans les sociétés en commandite simple ;

- les revenus distribués par les sociétés civiles assujetties à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme ou de leur objet ;

- les produits des parts d'intérêt distribués par les sociétés en participation n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, aux associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration ;

- les produits des parts d'intérêt des commandités dans les sociétés en commandite simple et, dans les sociétés en participation, des associés indéfiniment responsables et connus de l'administration, lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

Remarque : Il est rappelé que seules les distributions effectuées par les personnes morales passibles de l'IS à titre obligatoire ou sur option ou expressément exonérées dudit impôt sont imposables, au nom des bénéficiaires, au titre des revenus mobiliers (CGI, art. 108). Ne constituent donc pas des revenus de capitaux mobiliers :

- les produits des parts d'intérêt des associés des sociétés en nom collectif et des commandités dans les sociétés en commandite simple, sauf option de ces sociétés pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ;

- les revenus distribués par les sociétés civiles non passibles de l'impôt sur les sociétés ;

- les produits des parts de sociétés à responsabilité limitée de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes ;

- les distributions des sociétés immobilières de copropriété bénéficiant de la « transparence fiscale », même si ces sociétés sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux.

2. Forme de la distribution imposable

1174-1

La distribution est imposable **quelle que soit la forme** sous laquelle elle est opérée.

Le plus souvent, il s'agit d'un **paiement en espèces**, mais elle peut aussi résulter d'une opération telle que **l'inscription de sommes au crédit des comptes courants** des associés (même si les bénéficiaires ne font pas de prélèvements sur ces comptes), ou le paiement en l'acquit des actionnaires de sommes dont ceux-ci sont débiteurs envers des tiers.

La distribution peut aussi résulter de **l'octroi d'avantages en nature** (par exemple, distribution aux actionnaires d'une société de produits de son activité ; attribution gratuite ou à prix réduit de titres figurant dans le portefeuille de la société).

La distribution peut également **revêtir une forme indirecte ou déguisée**.

C'est ainsi qu'il convient de considérer comme impliquant des distributions imposables, notamment :

- la cession aux associés de biens sociaux pour un prix inférieur à leur valeur réelle ;

- la vente de biens quelconques par les associés à la société pour un prix supérieur à la valeur réelle ;

- les rémunérations allouées pour de prétendus services salariés non justifiés ;

- l'utilisation par un associé, pour son usage privé, de véhicules ou d'autres biens appartenant à la société ou pris en location par celle-ci ;

- la prise en charge par la société de dettes ou charges incombant normalement aux associés, etc.

II. Avances, prêts ou acomptes

(CGI, art. 111, a ; BOI-RPPM-RCM-10-20-20-20)

1176

Le a de l'article 111 du CGI établit une **présomption de distribution** en ce qui concerne les sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personnes ou sociétés interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes, prélevées ou non sur les bénéfices.

Mais le redevable peut combattre cette présomption **en apportant la preuve contraire**. En outre, lorsque les sommes qui ont été soumises à l'impôt en application de cette disposition sont effectivement remboursées à la société, l'impôt perçu antérieurement peut être restitué.

1. La présomption de distribution

1176-1

Elle s'applique à tous les associés des sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux, que les avances et prêts aient été consentis directement ou par personnes ou sociétés interposées.

Dans le cas d'avances ou de prêts consentis par voie d'inscriptions au compte courant de l'associé, la présomption de distribution s'apprécie à la date de leur mise à la disposition effective de celui-ci et l'impôt est établi au titre de la période d'imposition à l'impôt sur le revenu (ou à l'impôt sur les sociétés) du bénéficiaire englobant cette date. Toutefois, la taxation des revenus distribués à la date de clôture de l'exercice reste possible si le service ne dispose pas d'éléments suffisants pour apprécier la date réelle d'appréhension de la distribution.

Les opérations ainsi visées peuvent revêtir les formes les plus diverses.

C'est ainsi que des décisions jurisprudentielles se sont fondées sur le a de l'article 111 du CGI pour admettre l'existence d'une distribution dans les cas suivants :

- billet à ordre au porteur, souscrit par un associé, auquel la société a donné son aval et dont elle a réglé le montant pour le compte du souscripteur, alors que cette avance n'a pas été remboursée par le bénéficiaire au cours de l'exercice considéré ;

- avances consenties à un associé gérant majoritaire d'une société par l'intermédiaire d'une banque. En l'espèce, cet associé avait tiré des chèques en vue de l'acquisition de biens personnels alors que son compte n'était pas approvisionné, les intérêts des sommes correspondantes étant, par ailleurs, prélevés par la banque sur ceux qu'elle devait elle-même à la société à raison des fonds déposés par cette dernière.

2. La preuve contraire pour faire échec à la présomption de distribution

1176-2

Elle consiste, pour le contribuable, à démontrer que l'opération en cause ne présente pas le caractère d'une distribution exceptionnelle ou anticipée de produits sociaux.

Cette preuve a été considérée comme rapportée dans les cas ci-après :

- existence d'un acte écrit, préalable ou concomitant à la remise des fonds, correspondant à un prêt régulièrement enregistré dans les écritures sociales, prévoyant le versement d'intérêts normaux et fixant les modalités de remboursement de la dette ;

- avances consenties dans le cadre d'opérations commerciales normales exclusives de tout avantage consenti à un associé en tant que tel (par exemple, acomptes versés par une société sur le prix de marchandises qui lui sont vendues par un associé) ;

- avances faites dans l'intérêt de la société (par exemple, prélèvements effectués par un associé-gérant sur les disponibilités sociales, lorsqu'il est établi que les sommes correspondantes étaient destinées à l'acquisition de valeurs mobilières pour le compte de la société) ;

- prêts ou avances consentis en vue de la construction d'une maison d'habitation à un employé actionnaire, dans les mêmes conditions qu'aux autres salariés de l'entreprise ;

- avances non constatées par un acte de prêt, mais se trouvant remboursées antérieurement, soit à la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été consenties, soit à la vérification effectuée par l'administration ;

- avances non constatées dans un acte de prêt, lorsque le contribuable apporte des justifications confirmées par les écritures comptables de la société ;

- avances accordées à des associés qui sont par ailleurs créanciers de la société, dans la mesure où les associés peuvent exciper d'un cas de compensation légale opérant l'extinction des dettes réciproques.

3. Restitution d'impôts (CGI, art. 111, a, al. 2 et CGI, ann. III, art. 49 bis à 49 sexies)

1176-3

Lorsque des avances, prêts ou acomptes précédemment considérés comme des revenus distribués sont remboursés à la personne morale qui les avait versés, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leurs ayants cause.

Le montant de l'impôt à restituer est égal à la différence entre, d'une part, l'impôt régulièrement liquidé

et effectivement acquitté, à l'exclusion des pénalités et, d'autre part, le même impôt à nouveau liquidé en déduisant la fraction de l'acompte, de l'avance ou du prêt qui a fait l'objet du remboursement.

La demande de restitution doit être adressée au directeur des services fiscaux au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le remboursement a été opéré.

Cette demande doit mentionner tous les renseignements nécessaires au calcul de la restitution et être accompagnée d'une attestation du comptable justifiant du paiement de l'impôt dont la restitution est demandée.

III. Rémunérations et distributions occultes

(CGI, art. 111, c ; CGI, art. 117 et CGI, art. 1759 ; BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40)

1177

Les rémunérations et avantages occultes sont considérés comme des revenus distribués, qu'ils soient ou non prélevés sur les bénéfices (CGI, art. 111, c).

Dans la pratique, ces revenus peuvent revêtir deux aspects différents :

- **rémunérations occultes** : figurant régulièrement dans les charges comptables de la société, elles rémunèrent, en principe, une fonction, un service ou un prêt. Elles bénéficient, en règle générale, à des tiers dont l'identité n'est pas révélée par l'entreprise ;

- **distributions occultes** : elles ne figurent pas en comptabilité et, le plus souvent, résultent de dissimulations de recettes. Elles bénéficient généralement aux associés.

Les régimes fiscaux de ces deux formes de distribution sont cependant identiques. En particulier, les rémunérations et distributions occultes ne sont pas admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Elles sont placées hors du champ d'application de la retenue à la source et sont exclues du champ de l'abattement de 40 %.

Il est précisé qu'à compter de l'imposition des revenus de 2006, le montant des rémunérations et avantages occultes mentionnés à l'article 111-c du CGI, retenus **pour le calcul de l'impôt sur le revenu**, est **multiplié par 1,25** (CGI, art. 158, 7).

1. Procédure prévue à l'article 117 du CGI

1177-1

Il doit exister une concordance absolue, pour une période d'imposition donnée, entre la masse des revenus distribués et le total des revenus individuels déclarés par la personne morale. En effet, la masse des revenus distribués, déterminée conformément aux règles fixées par l'article 109 du CGI à l'article 115 quinquies du CGI, est considérée comme répartie entre les attributaires, pour l'évaluation du revenu de chacun d'eux, à concurrence des chiffres indiqués dans la déclaration fournie par la personne morale.

Lorsque la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale, celle-ci est invitée à fournir à l'administration, **dans un délai de trente jours** toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution (CGI, art. 117).

La demande de désignation effectuée par l'administration doit :

- comporter la mention explicite du délai de trente jours impartis à la société pour y déférer ;

- exposer clairement et sans ambiguïté les conséquences du refus ou l'absence de réponse dans le délai de trente jours ;

- faire état des questions précises et complètes.

Dans les **trente jours de la notification**, la société doit indiquer par écrit de manière explicite, non seulement l'identité des bénéficiaires, mais aussi les dates de versement et le montant des sommes allouées à chacun d'eux.

La désignation des bénéficiaires de la distribution constitue, pour l'administration, une simple information non opposable aux personnes désignées. Par suite, si les intéressés n'ont pas accepté personnellement et de façon expresse les rehaussements les concernant, il appartient au service d'apporter la preuve qu'ils ont bien appréhendé les sommes litigieuses.

L'exigence du contreseing de la réponse de la société par les personnes désignées comme étant les bénéficiaires des distributions est dépourvue de base légale ou réglementaire ; aussi le service doit se

limiter à user strictement de la procédure de l'article 117 du CGI telle qu'elle est définie par la loi et la jurisprudence.

Remarque : pour donner son plein effet à la prorogation du délai de réponse de 30 à 60 jours prévu au deuxième alinéa de l'article L. 57 du LPF, le contribuable qui entend solliciter cette prorogation pour répondre aux rectifications qualifiées de revenus distribués peut disposer de cette prorogation pour désigner les bénéficiaires de ces distributions.

2. Conséquence du défaut de réponse

1177-2

En cas de défaut de réponse, l'article 1759 du CGI prévoit l'application d'une amende.

IV. Autres distributions en cours de société

(BOI-RPPM-RCM-10-20-20-30)

1179

Sont qualifiés de revenus distribués, les sommes ou valeurs afférentes aux parts de bénéficiaires ou de fondateurs, les amortissements de capital, les rémunérations excessives, les dépenses à caractère somptuaire, les intérêts excédentaires alloués aux associés, les frais généraux rapportés aux bénéfices imposables et les rehaussements des résultats déclarés.

1. Sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateurs au titre du rachat de ces parts (CGI, art. 111, b)

1180

Le prix de rachat est considéré comme un revenu distribué dans la mesure où il excède la valeur originaire des parts. Mais le rachat des parts n'est pas imposable lorsqu'il est effectué par remise gratuite aux porteurs de ces parts d'actions émises en représentation d'une incorporation de réserves au capital social.

2. Amortissement du capital

1181

Cette opération qui consiste à rembourser le montant des actions et parts sociales au moyen de fonds prélevés sur les bénéfices sociaux, sans entraîner de réduction du capital au bilan, doit être considérée comme donnant lieu à une distribution imposable, sous réserve des dispositions particulières prévues en faveur des sociétés concessionnaires.

À la liquidation de la société, la reprise du capital amorti (actions de jouissance) s'effectue, en principe, en franchise d'impôt (CGI, art. 112, 3°-b).

3. Rémunérations excessives (CGI, art. 111, d)

1182

En application du 1° du 1 de l'article 39 du CGI, les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu. La fraction de ces rémunérations considérée comme exagérée est réintégrée dans les bases de l'IS et corrélativement considérée comme un revenu distribué.

Il est précisé qu'à compter de l'imposition des revenus de 2006, le montant des revenus distribués mentionnés au d de l'article 111 du CGI, retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu, est multiplié par 1,25 (CGI, art. 158, 7).

4. Dépenses de caractère somptuaire (CGI, art. 111, e)

1183

Les dépenses de caractère somptuaire visées aux premier et cinquième alinéas du 4 de l'article 39 du CGI sont exclues des charges déductibles pour la détermination des bases de l'IS.

Ces dépenses et charges sont considérées comme des revenus distribués.

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés doivent déclarer sur l'état des répartitions de bénéfices prévu à l'article 23 H de l'annexe IV au CGI l'identité des personnes au profit desquelles les dépenses somptuaires ont été exposées, ainsi que la nature et la valeur des avantages accordés.

Si l'identité des bénéficiaires n'est pas révélée à l'administration, la société doit acquitter, à raison des

distributions correspondantes, une amende calculée suivant les règles prévues pour les distributions occultes.

Il est précisé qu'à compter de l'imposition des revenus de 2006, le montant des revenus distribués mentionnés au e de l'article 111 du CGI, retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu, est multiplié par 1,25 (CGI, art. 158, 7).

5. Intérêts excédentaires alloués aux associés

1184

Les intérêts déductibles des bases imposables de la société versante, dans les conditions définies par au 3° du 1 de l'article 39 du CGI et à l'article 212 du CGI, constituent, pour le bénéficiaire, des revenus de créances, dépôts et comptes courants.

Par contre, les intérêts excédentaires, exclus des charges déductibles de la société, sont considérés comme des produits d'actions ou de parts sociales, même en l'absence de solde bénéficiaire taxable à l'impôt sur les sociétés.

6. Frais généraux divers rapportés aux bénéfices imposables (BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50 au C du I)

1185

Ils sont considérés en principe comme des revenus distribués. Tel est le cas, en règle générale, des dons et subventions réintégrés dans les bases de l'IS. Il existe cependant de nombreuses exceptions qui concernent notamment l'IS et les pénalités d'assiette.

7. Rehaussements des résultats déclarés (CGI, art. 109 ; CGI, ann. II, art. 47 ; BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50 au D du I)

1186

Les sommes correspondant aux rehaussements apportés aux résultats déclarés, à la suite d'un contrôle fiscal, constituent en principe des revenus distribués dans la mesure où elles ne sont pas demeurées investies dans l'entreprise (il s'ensuit que les sommes correspondant à la réintégration fiscale d'amortissements, de provisions ou au rehaussement de l'évaluation des valeurs d'exploitation ne représentent pas des revenus distribués).

Dans la pratique, trois cas peuvent être distingués :

1er cas : Le rehaussement a pour effet d'augmenter un résultat bénéficiaire déjà déclaré. Le complément de bénéfice taxable à l'impôt sur les sociétés est alors réputé distribué en application de la présomption légale de distribution instituée parle1° du 1 de l'article 109 du CGI.

2e cas : Le rehaussement aboutit à substituer à un déficit déclaré un solde bénéficiaire :

1. La présomption de distribution s'applique uniquement à concurrence de la fraction du rehaussement effectivement cotisée à l'impôt sur les sociétés.

2. La fraction du rehaussement ayant annulé le déficit déclaré n'est susceptible d'être taxée au titre des revenus distribués que si le service apporte la preuve de l'appréhension par les associés des sommes ainsi réintégrées (CGI, art. 109, 1-2°).

3e cas : Le rehaussement aboutit simplement à annuler ou à réduire le déficit déclaré. Les sommes réintégrées ne peuvent être considérées comme distribuées que si la preuve visée au b ci-dessus est apportée par l'Administration.

Il est précisé qu'à compter de l'imposition des revenus de 2006, le montant des revenus distribués mentionnés à l'article 109 du CGI qui sont réputés distribués à la suite d'une rectification des résultats de la société distributrice, retenus pour le calcul de l'impôt sur le revenu du bénéficiaire, est multiplié par 1,25 (CGI, art. 158, 7).

V. Jetons de présence et autres rémunérations alloués par les sociétés anonymes

(CGI, art. 117 bis) ; BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50 au 2 du C du I)

1187

Les jetons de présence et toutes autres rémunérations alloués, à quelque titre que ce soit, aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance par les sociétés anonymes sont

considérés, en principe, comme des revenus de capitaux mobiliers.

1187-1

Il en va toutefois différemment lorsque ces rémunérations présentent le caractère de salaires, de bénéfices non commerciaux ou de redevances de propriété industrielle.

Remarque : Toutefois, lorsque le montant total de la rémunération versée à un dirigeant excède la rétribution normale des fonctions effectivement exercées, la fraction excédentaire de cette rémunération n'est pas déductible du bénéfice imposable de la société (art. 39, 1-1° du CGI) et doit être taxée au nom du bénéficiaire à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au titre des « revenus distribués ».

1187-2

Les rémunérations suivantes relèvent de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers :

- jetons de présence ordinaires versés aux administrateurs en leur qualité de membres du conseil d'administration ou aux membres du conseil de surveillance et déductibles dans certaines limites du bénéfice imposable de la société ;

- jetons de présence spéciaux alloués à certains administrateurs en tant que membres du comité consultatif et déductibles dans certaines limites du bénéfice imposable de la société.

- rémunérations allouées au président et au vice-président d'un conseil de surveillance en application de l'article 138 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales (RM Labbé, JO AN du 5 mars 1990, n° 14652 p. 995).

Remarques :

1. Les jetons de présence ordinaires ou spéciaux alloués aux administrateurs n'ouvrent pas droit au bénéfice de l'avoir fiscal.

2. Les rémunérations visées ci-dessus qui présentent le caractère de revenus mobiliers doivent, le cas échéant, donner lieu à la retenue à la source prévue à l'article 119 bis, 2 du CGI, lorsque le bénéficiaire n'a pas son domicile fiscal ou son siège en France.

3. Les jetons de présence des représentants du personnel au sein des conseils d'administration ou de surveillance de sociétés privatisées abandonnés à leur organisation syndicale ne sont pas soumis à l'impôt au nom des représentants à condition :

- que l'abandon porte sur l'intégralité des jetons de présence ;

- que l'abandon soit consenti dès la prise de fonction de l'intéressé et pour la durée de son mandat ;

- que la rémunération en cause soit directement versée à l'organisation syndicale.

4. Il est rappelé que le montant global des jetons de présence alloués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes n'est déductible, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, que dans certaines limites. Mais, il est admis que la réintégration de la fraction excédentaire des jetons de présence porte par priorité sur les jetons déjà taxables dans la catégorie des revenus mobiliers.

VI. Distributions consécutives à la dissolution des sociétés

(BOI-RPPM-RCM-10-20-40)

1188

La dissolution des personnes morales soumises à l'IS entraîne, entre autres conséquences, la taxation du boni de liquidation entre les mains des associés.

1. Définition du boni de liquidation

Le **boni de liquidation** s'entend, du point de vue fiscal, de la différence entre le montant de l'actif net social et celui des apports réels (apports proprement dits et primes d'émission) ou assimilés susceptibles d'être repris par les associés en franchise d'impôt.

Précision : Les distributions faites aux associés en fin de société sont réputées s'appliquer en premier lieu au remboursement des apports et sommes assimilées.

Toutes les sommes et valeurs attribuées aux associés qui excèdent la masse des apports, réels ou assimilés, non encore remboursés en franchise d'impôt, sont, en conséquence, imposables au titre des revenus distribués.

Ces attributions sont notamment constituées par :

- les réserves de toute nature ;

- les réserves et bénéfices incorporés au capital depuis le 1er janvier 1949 ;

- les bénéfices d'exploitation non encore imposés et ceux dont l'imposition a été différée ;

- les plus-values réalisées ou constatées sur les divers éléments de l'actif social.

La répartition du boni de liquidation entre les associés ne constitue pas une distribution de dividendes. Lorsque les bénéficiaires ont leur domicile fiscal ou leur siège à l'étranger, la quote-part du boni leur revenant donne lieu, sous réserve des conventions internationales, à la perception de la retenue à la source.

Mais, même à défaut de répartition effective du boni de liquidation entre les associés, l'imposition de ce boni au titre des revenus distribués serait exigible du seul fait de la disparition de l'être social qui peut intervenir à la suite non seulement d'une dissolution proprement dite, mais aussi d'une fusion ou, dans certains cas, d'opérations telles qu'une transformation de société entraînant la création d'une personne morale nouvelle. Il en serait de même en cas de transformation n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle mais ayant pour effet la modification du régime fiscal de la société.

L'article 111 bis du CGI dispose, en effet, que lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables aux transformations agréées de sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) en coopératives agricoles ni aux sociétés admises au bénéfice du régime prévu à l'article 208 C du CGI ni, pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2008, aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui se transforment en sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 du CGI.

1188-1

Remarques sur la situation des bénéficiaires du boni de liquidation.

1. Le **bénéficiaire est une personne physique** soumise à l'impôt sur le revenu, et les droits sociaux annulés ne figurent pas à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale, ou d'une exploitation agricole placée sous un régime de bénéfice réel. Dans ce cas :

• Si le bénéficiaire du boni a souscrit lui-même les droits sociaux, l'impôt sur le revenu est applicable à la totalité de la différence entre le prix de remboursement et le montant des apports.

• Si le bénéficiaire du boni a acquis les droits sociaux d'un tiers pour un prix supérieur aux apports normalement remboursables en franchise d'impôt, le boni de liquidation n'est compris dans les bases de l'impôt sur le revenu qu'à concurrence de l'excédent du remboursement des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. Cette disposition s'applique également dans le cas où la société rachète au cours de son existence, et à compter du 1er janvier 2006, les droits de certains associés, actionnaires ou porteurs de parts bénéficiaires (CGI, art. 161, al. 2). Mais si le prix d'acquisition des droits sociaux avait été inférieur au montant des apports, la somme imposable serait égale, comme dans le premier cas, à la différence entre le prix de remboursement et le montant des apports.

2. Les **droits sociaux annulés figurent à l'actif du bilan** d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, d'une entreprise industrielle ou commerciale, ou d'une exploitation agricole placée sous un régime de bénéfice réel. La répartition du boni de liquidation peut faire apparaître un profit ayant le caractère d'un revenu distribué, dans la mesure où le prix de remboursement excède le montant des apports réels (ou le prix d'acquisition s'il est supérieur).

Mais cette répartition peut également dégager une plus-value dans les écritures de l'entreprise bénéficiaire, lorsque la valeur comptable des actions annulées est inférieure au montant des apports, ou une moins-value lorsque la valeur comptable est supérieure à la valeur remboursée.

VII. Sommes ne constituant pas des revenus distribués

1189

Ne sont pas considérés comme revenus distribués, les remboursements d'apports ou de primes d'émission ou ceux liés à la liquidation des sociétés, les sommes ou valeurs attribuées au titre des rachats des actions, les actions ou parts sociales découlant de l'intégration des réserves au capital, les rémunérations d'un prêt ou d'un service ou d'une fonction, le transfert d'un bien meuble ou immeuble sous certaines conditions et la fraction d'intérêts non-déductible.

1. Répartitions présentant le caractère de remboursements d'apports ou de primes d'émission et distributions assimilées

1189-1

Le remboursement des apports et des primes d'émission en franchise d'impôt est soumis à deux restrictions :

• D'une part, lorsque cette reprise a lieu en cours de société, tous les bénéfices et réserves autres

que la réserve légale doivent avoir été auparavant répartis. Cette restriction ne s'applique pas lorsque la répartition est effectuée au titre d'un rachat par la société émettrice de ses propres titres réalisé à compter du 1er janvier 2002.

• D'autre part, ne peuvent être considérées comme des apports, au sens du 1° de l'article 112 du CGI, les réserves incorporées au capital (CGI, art. 112, 1°-a), ainsi que les sommes incorporées au capital ou aux réserves à l'occasion d'une fusion ou d'une scission de sociétés ou, pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2001, d'un apport partiel d'actif donnant lieu à l'attribution de titres aux associés dans les conditions prévues au 2 de l'article 115 du CGI (CGI, art. 112, 1°-b). Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions prévues à l'article 112 du CGI s'appliquent aux opérations visées au I de l'article 210-0 A du CGI réalisées depuis le 1er janvier 2002.

a. Certains remboursements consécutifs à la liquidation de sociétés (CGI, art. 112, 3°)

En cas de liquidation de sociétés, toutes les attributions faites aux associés qui excèdent la masse des apports réels ou sommes assimilées, non déjà remboursés en franchise d'impôt, doivent être imposées au titre des revenus distribués.

Sont assimilés à des remboursements d'apports, les remboursements portant sur :

• les réserves incorporées au capital antérieurement au 1er janvier 1949 ;

• le capital amorti, à concurrence de la fraction ayant, lors de l'amortissement, supporté l'ancien impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou l'impôt sur le revenu ;

• les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion) à l'occasion d'une fusion antérieure au 1er janvier 1949 dans la mesure où elles ont supporté, à raison de la fusion, l'ancien impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou la taxe additionnelle au droit d'apport.

2. Sommes ou valeurs attribuées aux actionnaires au titre du rachat de leurs actions (CGI, art. 112, 6°) ; (Décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014)

1189-2

Trois procédures de rachat d'actions ou de droits sociaux sont autorisées :

- le rachat réalisé en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes ;

- le rachat en vue d'une attribution des titres rachetés aux salariés ;

- et le rachat par les sociétés cotées opéré dans le cadre d'un plan de rachat d'actions.

Remarque : Consécutivement à une question prioritaire constitutionnelle, le Conseil constitutionnel a décidé que le 6° de l'article 112 du CGI était contraire à la Constitution tout en précisant que l'abrogation était reportée au 1er janvier 2015, dans l'attente de l'intervention du législateur. Il a ajouté que pour les instances en cours, les sommes ou valeurs en cours devaient être imposées selon le régime des plus-values (Décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014).

a. Rachat de titres réalisé en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes (BOI-RPPM-RCM-10-20-30-20 au II)

1° Régime fiscal des rachats par une société de ses propres titres aux associés ou actionnaires personnes physiques résidentes

Lors du rachat par une société de ses propres titres sont susceptibles, les sommes ou valeurs attribuées aux associés ou actionnaires personne physiques sont susceptibles d'être d'être imposées suivant:

- d'une part, le régime de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ;

- d'autre part, le régime des plus-values mobilières.

• Partie du prix du rachat constituant un revenu distribué imposable.

Ne sont pas considérés comme revenus distribués, la répartition présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursements d'apports ou de primes d'émissions à condition que tous les bénéfices et les réserves autres que la réserve légale ont été auparavant distribués (CGI, art. 112, 1°).

En revanche, la partie du prix de rachat correspondant aux bénéfices non encore distribués et aux réserves constitue un revenu mobilier. Le solde est constitutif d'un remboursement d'apports.

Ces dispositions sont applicables au rachat de titres.

Ainsi, la **partie du prix de rachat** correspondant au montant des apports réels ou assimilés compris dans chaque titre **ne constitue pas un revenu distribué**, y compris lorsque le bilan de la société qui rachète ses titres révèle l'existence de bénéfices non encore distribués ou de réserves autres que la

réserve légale

Pour les actionnaires personnes physiques fiscalement domiciliés en France, le montant du revenu distribué **soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus de capitaux mobiliers** est égal (CGI, art. 161), à l'excédent du prix de rachat des titres annulés sur :

- le montant des apports compris dans la valeur nominale des titres rachetés ;

- ou le prix ou la valeur d'acquisition des titres rachetés, s'il est supérieur au montant des apports.

Remarques :

Par prix d'acquisition, il convient d'entendre, le cas échéant, le prix de souscription.

A titre de règle pratique, lorsque les titres rachetés appartenant à une série de titres de même nature ont été acquis par l'actionnaire à des prix différents, il est admis de déterminer le prix ou la valeur d'acquisition à partir du prix ou de la valeur moyenne pondérée d'acquisition de ces titres.

Lorsque les titres rachetés ont été reçus à l'occasion d'une opération d'échange e montant des revenus distribués est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée.

• Partie du prix de rachat constituant une plus-value ou une moins-value de cession

Les dispositions de l'article 150-0 A du CGI s'appliquent au gain net retiré par le bénéficiaire lors d'un rachat par une société émettrice de ses propres titres et défini au 8 ter de l'article 150-0 D dudit code, indépendamment des dispositions de l'article 109, de l'article 112, de l'article 120 et de l'article 161 du même code (CGI, art. 150-0 A, II-6).

Le gain net mentionné au 6 du II de l'article 150-0 A du CGI est égal à la différence entre:

- le montant du remboursement et le prix ou la valeur d'acquisition ou de souscription des titres rachetés ;

- diminuée du montant du revenu distribué imposable à l'impôt sur le revenu au titre du rachat dans les conditions prévues de l'article 109, de l'article 112, de l'article 120 et de l'article 161 dudit code (CGI, art. 150-0 D, 8 ter).

La plus-value résultant du rachat est imposable au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Par ailleurs, cette plus-value est soumise aux prélèvements sociaux dus sur les revenus du patrimoine.

La moins-value nette constatée au titre du rachat est imputable sur les plus-values de cession et gains de même nature réalisés au cours de la même année ou des dix années suivantes.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RPPM-RCM-10-20-30-20 au II.

2° Actionnaire soumis à l'IS ou relevant des BIC (BOI-RPPM-RCM-10-20-30-20 au B du II)

Si les titres sont inscrits à l'actif d'une entreprise dont les résultats sont déterminés selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux ou selon les règles de l'impôt sur les sociétés, l'opération de rachat entraîne chez l'actionnaire en cause la constatation d'une part, d'un revenu distribué et d'autre part, d'un profit ou d'une perte relevant, le cas échéant, du régime des plus ou moins-values à long terme.

Le revenu distribué est égal à la différence entre le prix de rachat et le montant des apports réels ou assimilés compris dans la valeur nominale des titres rachetés ou, si elle est supérieure, leur valeur d'inscription à l'actif (CGI, art. 161).

Ce revenu peut bénéficier du régime des sociétés mères et filiales prévu à l'article 145 du CGI et à l'article 216 du CGI si les conditions d'application de ce régime sont remplies.

L'opération de rachat entraîne également, selon que le prix de revient fiscal des titres rachetés excède ou non le second terme de la différence, la constatation d'une perte ou d'un profit égal à la différence entre les deux termes de cette comparaison.

Ce résultat, déterminé en appliquant la règle PEPS, ou, s'il y a lieu, la règle du coût d'achat moyen pondéré, suit le régime fiscal des plus-values de cession des titres du portefeuille prévu à l'article 39 duodecies du CGI, à l'article 39 quindecies du CGI et au I de l'article 219 du CGI.

Ces dispositions s'appliquent également en cas de liquidation de société.

3° Aménagement du régime fiscal pour les rachats par une société établie en France aux actionnaires non-résidents (BOI-RPPM-RCM-10-20-30-20 au C du II)

Sous réserve des conventions internationales, lorsque les associés ou actionnaires ont leur domicile fiscal ou siège social hors de France, la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI est

exigible sur la différence entre le prix de rachat des titres et le montant des apports compris dans les titres rachetés.

Il est toutefois admis que l'assiette de la retenue à la source soit constituée de l'excédent du prix de rachat des titres sur le prix ou la valeur d'acquisition, s'il est supérieur au montant des apports, sous réserve :

- d'une part, que les actionnaires non-résidents justifient, auprès de la société qui procède au rachat de ses titres, du prix ou de la valeur d'acquisition des titres rachetés,

- et d'autre part, que la société qui procède au rachat tienne à la disposition de l'administration fiscale tout document de nature à justifier du prix ou de la valeur d'acquisition des titres rachetés aux associés ou actionnaires.

b. Rachat de titres en vue d'une attribution aux salariés et rachat d'actions dans le cadre d'un plan de rachat d'actions*(BOI-RPPM-RCM-10-20-30-20 ; Décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014)*

Ce régime fiscal s'applique aux sommes ou valeurs reçues, **avant le 1er janvier 2015**, lors de rachats réalisés en vue d'une attribution des titres aux salariés ou opéré dans le cadre de plans de rachat.

Le régime fiscal qui s'applique lorsque ces mêmes sommes ou valeurs sont reçues à compter du 1er janvier 2015 est identique à celui décrit au a ci-dessus

Lorsque le rachat par une société de ses propres titres est effectué en vue d'une attribution des titres rachetés aux salariés (C. com., art. L. 225-208) ou est opéré dans le cadre de plans de rachat (C. com., art. L. 225-209 ou C. com., art. L. 225-209-2), le 6° de l'article 112 du CGI prévoit que les sommes ou valeurs attribuées aux associés ou actionnaires à cette occasion relèvent du régime fiscal des plus-values.

> **Remarque** : Dans sa décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014, le Conseil constitutionnel a déclaré le 6° de l'article 112 du code général des impôts contraire à la Constitution. Cette déclaration d'inconstitutionnalité prend effet aux sommes ou valeurs reçues, à compter du 1er janvier 2015, lors de rachats réalisés en vue d'une attribution des titres aux salariés ou opéré dans le cadre de plans de rachat (entrée en vigueur fixée par les considérants 13 et 14).
>
> Le régime fiscal qui s'applique à ces sommes ou valeurs reçues à compter du 1er janvier 2015 est identique à celui prévu pour les rachats par une société de ses propres titres en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes.

1° Pour les personnes physiques domiciliées en France

Les plus-values réalisées à l'occasion de ces rachats sont soumises, à compter du 1er janvier 2013, à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif.

La plus-value nette retirée du rachat par une société de ses propres titres st déterminée, quelle que soit la situation de la société au regard des dispositions du 1° de l'article 112 du CGI, selon les modalités du premier alinéa du 1 de l'article 150-0 D du CGI, par différence entre le prix effectif de rachat des titres et leur prix effectif d'acquisition ou en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation.

Lorsque les titres rachetés ont été reçus à l'occasion d'une opération d'échange mentionnée à l'article 150-0 B du CGI, le 9 de l'article 150-0 D du CGI prévoit que le gain net est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres ou droits remis à l'échange, le cas échéant, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée.

Les moins-values subies à l'occasion d'une opération de rachat ont imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des dix années suivante

2° Pour les personnes physiques non-résidentes

L'impôt est acquitté dans les conditions fixées au IV de l'article 244 bis A du CGI.

3. Attribution d'actions ou de parts sociales opérée en conséquence de l'incorporation de réserves au capital (CGI, art. 112, 7° ; BOI-RPPM-RCM-10-20-30-10).

1190

Ces sommes ne sont pas considérées comme des revenus distribués.

En ce qui concerne l'attribution de titres, sommes ou valeurs effectuées dans le cadre de fusions ou de scissions de sociétés, cf. BOI-RPPM-RCM-10-20-30-30.

4. Rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction (CGI, art. 112, 4°)

1191

Les sommes mises à la disposition des associés ne constituent pas des revenus distribués lorsqu'elles

représentent la rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction et sont valablement comprises dans les charges déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés (voir toutefois le régime fiscal réservé aux rémunérations excessives, cf. BOI-RPPM-RCM-10-20-20-30 au II, et aux intérêts excédentaires, cf. BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50).

5. Avantage en nature consenti par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui ont pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble

1192

La valeur nette de cet avantage ne constitue pas un revenu distribué lorsque les conditions prévues à l'article 239 octies du CGI sont remplies. Cet avantage est exonéré d'impôt entre les mains du bénéficiaire, sauf si celui-ci est une personne morale passible de l'IS, ou une entreprise soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Titre 2 : Prise en compte dans le revenu global de l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers

(BOI-RPPM-RCM-20)

1196

Lorsqu'ils sont encaissés par des personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France et n'entrent pas dans les recettes d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale, les revenus de capitaux mobiliers de source française, autres que ceux soumis au prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt ou exonérés, sont pris en compte dans le revenu global et soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

> **Remarque :** Les revenus ou autres produits inscrits sur les comptes de campagnes électorales ne sont pas libres d'emploi En conséquence, il est convenu de ne pas les imposer au nom du mandataire financier ou de l'association de financement électorale, ou du candidat.

Lorsque ces revenus sont compris dans les recettes d'une telle entreprise, ils interviennent, en principe, pour la détermination du résultat imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, agricoles ou non commerciaux. Mais, pour permettre aux exploitants individuels et aux associés de sociétés ou d'organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI de bénéficier des avantages dont certains revenus de capitaux mobiliers sont assortis, il est admis que ces revenus soient retranchés des résultats professionnels et déclarés par l'exploitant ou par les associés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Par ailleurs, les revenus de capitaux mobiliers retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu sont soumis à divers prélèvements sociaux.

> **Remarque :** Pour les revenus de capitaux mobiliers soumis au prélèvement libératoire prévu à l'article 125 A du CGI.

Le chapitre premier traite des **revenus à prendre en compte** au titre de la catégorie au n° 1197.

Le chapitre 2 expose les **règles de détermination** du revenu imposable n° 1200.

Le chapitre 3 traite des **modalités d'imputation ou de restitution** du crédit d'impôt n° 1217.

Le chapitre 4 présente le **prélèvement forfaitaire non libératoire** applicable à certains dividendes perçus depuis le 1er janvier 2013 n° 1218.

Le chapitre 5 est consacré au régime d'imposition des **revenus perçus par des personnes non-domiciliées fiscalement en France** n° 1223.

Le chapitre 6 retrace le régime d'imposition des **revenus de valeurs mobilières de source étrangère** et autre régimes spéciaux n° 1226.

Chapitre 1 : Revenus à prendre en compte au titre de la catégorie

1. La fraction d'intérêts non-déductible en application du sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007 (CGI, art. 112, 8°)

A. Revenus distribués et assimilés par les sociétés françaises

1197

Sont considérés comme des revenus distribués et doivent donc être pris en compte pour la détermination du revenu global :

- les produits des actions et parts sociales, ;

- les avances, prêts ou acomptes ;

- certaines rémunérations allouées par les sociétés anonymes (jetons de présence et autres rémunérations) ;

- les distributions consécutives à la dissolution des sociétés ;

- certaines autres distributions en cours de société.

Remarques :

- Sur le régime d'imposition des rémunérations et distributions occultes, cf. n° 1177.

- Les bénéfices exonérés distribués par les SIIC et les SPPCAV sont obligatoirement imposés au brème progressif de l'impôt sur le revenu pour leur montant brut sans application des abattements d'assiette mais avec déduction des dépenses effectuées pour l'acquisition ou la conservation du revenu.

Les autres sommes qui peuvent être versées aux associés ne constituent pas des revenus distribués (CGI, art. 112). Elles sont alors exonérées d'impôt sur le revenu, sous réserve, bien entendu, qu'elles ne représentent pas la rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction.

Du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2012, les revenus distribués éligibles à l'abattement à la base de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI peuvent sur option être soumis à un prélèvement forfaitaire libératoire (CGI, art. 117 quater).

Toutefois, pour les revenus perçus **à compter du 1er janvier 2013**, le **prélèvement** prévu par l'article117 quater du CGI présente **un caractère non-libératoire** et il doit donc être imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré.

B. Produits de placements à revenu fixe

1198

Se reporter au champ d'application défini aux nos 1150 et suiv.

C. Prélèvements sociaux

1199

Les revenus de capitaux mobiliers retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont soumis :

- à la contribution sociale généralisée (CSG) [CGI, art. 1600-0 C) ;

- à la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) [CGI, art. 1600-0 G] ;

- au prélèvement social (CGI, art. 1600-0 F bis I) ;

- aux contributions additionnelles au prélèvement social.

Lorsqu'ils s'appliquent aux revenus distribués éligibles à l'abattement en base, ces prélèvements sociaux sont appliqués sur le montant déclaré, c'est à dire avant l'application de **l'abattement de 40 %** et jusqu'au 31 décembre 2011 de l'abattement annuel, après déduction des dépenses en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu.

Les prélèvements sociaux sont présentés au Livre III RPPM Partie Prélèvements sociaux sur les

revenus du patrimoine et les produits de placements aux n^{os} 1540 et suiv.

Remarque : pour la détermination de la base des prélèvements sociaux supportés par les revenus de capitaux mobiliers bénéficiant de l'exonération partielle en faveur des « impatriés » prévue par l'article 155 B du CGI, il convient de prendre les gains et produits pour leur montant avant application de l'exonération de 50 %, ainsi que les moins-values de cession pour leur montant avant réduction de 50 %.

Chapitre 2 : Détermination du revenu imposable

(BOI-RPPM-RCM-20-10)

1200

La détermination du revenu imposable obéit, d'une manière générale, aux principes de droit commun.

Ce revenu est ainsi constitué, sauf exceptions, par l'excédent du produit brut sur les dépenses effectuées en vue de son acquisition ou de sa conservation.

Les revenus de capitaux mobiliers doivent, lorsqu'ils sont payables en espèces, être soumis à l'impôt au titre de l'année, soit de leur paiement en espèces ou par chèques, soit de leur inscription au crédit d'un compte.

Il n'y a donc pas lieu, en ce qui concerne ces revenus, de tenir compte de la date de leur échéance, mais uniquement des encaissements effectifs, l'inscription au crédit d'un compte étant à cet égard assimilée à un encaissement.

Remarque : en cas de capitalisation des intérêts d'un prix de vente de fonds de commerce, le fait générateur de l'impôt est reporté à la date du paiement effectif des intérêts (CGI, art. 125, al. 3).

A. Revenu brut

1202

Le revenu brut est constitué des revenus distribués et des produits de placement à revenu fixe.

Pour mémoire, il est rappelé que le contribuable bénéficiait d'un abattement sur les revenus versé jusqu'au 31 décembre 2011.

Enfin, le contribuable doit tenir compte des modalités déclaratives spécifiques.

I. Revenus distribués

(BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10)

1. Années 2006 et suivantes

1203

Le revenu brut s'entend du montant brut des produits effectivement perçus par le bénéficiaire.

Remarque : Sur la date et les modalités d'imposition des dividendes intercalaires.

Toutefois, le 3 de l'article 158 du CGI prévoit que les revenus distribués par certaines sociétés ou organismes passibles de l'IS ou d'un impôt équivalent sont réduits, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'un abattement égal à **40 %** de leur montant brut perçu.

Cet **abattement de 40 %**, non limité dans son montant, s'applique sur le montant brut des revenus distribués éligibles, déduction faite des seuls frais d'encaissement (BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10).

a. Revenus distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou un impôt équivalent

1204

1° Sociétés concernées

Sont éligibles à l'abattement de **40 %**, les revenus distribués par :

- les sociétés établies en France relevant de plein droit de l'impôt sur les sociétés, mentionnées

qu'elles soient effectivement imposées ou qu'elles soient exonérées de cet impôt ;

- les sociétés établies en France et soumises, sur option, à l'impôt sur les sociétés ;

- les sociétés soumises à un impôt équivalent, ayant leur siège dans un État de la Communauté européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus.

Depuis le 1er janvier 2009 pour les **sociétés étrangères n'ayant pas leur siège** dans un État de l'Union européenne, **l'éligibilité** à l'abattement en base de 40 % sera **réservée** aux revenus distribués par des sociétés établies dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

Remarque.

L'intérêt statutaire servi aux parts sociales par les sociétés coopératives **est éligible** à l'abattement en base de 40 %.

Sont exclus du champ d'application de **l'abattement en base de 40 %** :

- les produits ou revenus exonérés d'impôt sur les sociétés distribués par certaines sociétés d'investissement dont l'activité est la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières. **À compter du 1er janvier 2013**, les sociétés de développement régional ne sont plus concernées par cette exclusion du champ d'application (CGI, art. 158, 3-3°-a modifié par le o du I de l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014). En effet, le 1° ter de l'article 208 du CGI qui faisait état de l'exonération de l'impôt sur les sociétés desdites sociétés **est abrogé à compter des exercices clos le 31 décembre 2013** (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 26-I-u) ;

- les bénéfices exonérés distribués, depuis l'année 2011, par les sociétés d'investissements immobiliers cotées mentionnées à l'article 208 C du CGI ou par les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3 nonies de l'article 208 du CGI (CGI, art. 158, I-3-3°-b bis).

2° Revenus distribués éligibles (BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10)

L'imposition des revenus distribués après abattement en base de **40 %**, s'applique que l'investissement dans la société distributrice soit réalisé directement par la personne physique ou par l'intermédiaire de certaines structures (OPCVM, sociétés d'investissement).

L'éligibilité de la distribution à l'abattement en base de **40 % s'apprécie** au regard de deux critères cumulatifs : un critère fiscal et un critère juridique.

S'agissant du critère fiscal, le revenu distribué doit être qualifié de revenu distribué sur le plan fiscal, c'est à dire que l'abattement en base de 40 % s'applique aux revenus de capitaux mobiliers imposables à l'impôt sur le revenu qui ont le caractère de revenus distribués au sens de l'article 108 du CGI à l'article 123 bis du CGI.

S'agissant du critère juridique, la distribution doit résulter d'une décision juridique régulière des organes compétents. Sont donc notamment exclues du champ de l'abattement en base de 40 %, les distributions qui sont qualifiées de rémunérations et avantages occultes (CGI, art. 111, c), de revenus réputés distribués imposés au nom de l'actionnaire à la suite d'une rectification du résultat fiscal de la société et également les intérêts excédentaires de comptes courants d'associés ou d'actionnaires (CGI, art. 39, 1-3° et CGI, art. 212).

3° Les revenus distribués exclus du champ d'application de l'abattement en base de 40 %

Les revenus distribués concernés **peuvent** résulter d'une décision régulière de la société mais **sont expressément exclus** du champ d'application de l'abattement en base de 40 %. Il s'agit des revenus, sommes ou bénéfices expressément visés aux c, d, e et (jusqu'au 31 décembre 2011) f du 3° du 3 de l'article 158 du CGI.

Depuis le 1er janvier 2012, le 2° du H du I de l'article 9 de la loi de finances pour 2013 **a abrogé** les dispositions mentionnées au f du 3° du 3 de l'article 158 du CGI. Ainsi, à compter de cette dernière date, les revenus soumis au prélèvement non-libératoire prévu à l'article 117 quater modifié du CGI peuvent bénéficier de l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI.

b. Revenus perçus ou distribués indirectement par un organisme de placement collectif de valeurs mobilières (OPCVM ou société d'investissement assimilée) ou par une société de personnes (BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10 au II)

1205

1° Revenus distribués via des OPCVM (ou société d'investissement assimilée)

Le 4° du 3 de l'article 158 du CGI prévoit que l'abattement en base de 40 % est applicable, sous

certaines conditions, à la part des revenus distribués, de même nature et origine que ceux mentionnés au 2° du 3 de l'article 158 du CGI perçus par des actionnaires personnes physiques via des OPVCM français ou des sociétés d'investissement assimilées ou certains OPVCM étrangers.

2° Sociétés de personnes françaises ou assimilées imposables dans les conditions des articles 8 et suiv. du CGI

- Lorsque les revenus distribués mentionnés au 2° du 3 de l'article 158 du CGI sont perçus par une société de personnes exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale agricole ou non commerciale, ils sont compris dans ses résultats imposables et peuvent constituer, pour l'associé, des revenus de capitaux mobiliers, s'ils sont retranchés du résultat de l'entreprise. Si l'associé est une personne physique, ces revenus sont déclarés par lui à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et bénéficient, s'ils répondent aux conditions d'éligibilité, de l'abattement en base de 40 %.

- Lorsque ces mêmes revenus sont perçus par une société qui exerce une activité civile, ils sont imposés à l'impôt sur le revenu au nom des associés personnes physiques dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et sont éligibles à l'abattement en base de 40 %.

2. Majoration de certains RCM pour le calcul de l'impôt des années 2006 et suivantes (BOI-RPPM-RCM-20-10-20-80)

1206

Cf. n° 1213.

II. Produits de placements à revenu fixe

(BOI-RPPM-RCM-20-10-20-30)

1207

Pour les produits de placements à revenu fixe, le **revenu brut** est, en principe, le **revenu perçu** au cours de l'année d'imposition.

Pour les produits de créances, dépôts, cautionnements, comptes courants, intérêts des bons du Trésor et assimilés, produits des fonds d'État, le revenu est égal aux sommes effectivement encaissées par le contribuable ou mises à sa disposition.

Lorsque les revenus ont supporté la retenue à la source, le **revenu brut** est constitué par le montant du revenu **effectivement perçu, majoré de l'impôt déjà payé** au Trésor (crédit d'impôt). En contrepartie, le montant de l'impôt payé d'avance (ou crédit d'impôt) est imputé sur l'impôt personnel dû par le bénéficiaire du revenu.

III. Abattement

(CGI, art. 158, 3-5° **abrogé** par le 2° du H du I de l'article 9 de la loi de finances pour 2013 ; BOI-RPPM-RCM-20-10-30-20)

1208

Le 2° du H du I de l'article 9 de la loi de finances pour 2013 **a abrogé** le 5° du 3 de l'article 158 du CGI pour les revenus versés depuis le 1er janvier 2012.

Cette abrogation a pour conséquence de **supprimer** l'abattement annuel de 1 525 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de 3 050 € pour les couples soumis à imposition commune, qui bénéficient de revenus de capitaux mobiliers depuis le 1er janvier 2012.

Remarque :

Pour plus d'informations sur cet ancien dispositif de l'abattement annuel pour les revenus de capitaux mobiliers, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2012, paragraphes 629 à 629-3.

IV. Obligations déclaratives du contribuable

(BOI-RPPM-RCM-20-10-30-30 au III)

1209

Les revenus distribués sont déclarés sur la déclaration de revenus n° 2042 (CERFA n° 10330) disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires" pour leur montant brut, déduction faite des seuls frais d'encaissement.

Le contribuable qui perçoit un revenu distribué par une société étrangère établie dans un pays avec lequel la France a conclu une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions, déclare le revenu distribué pour son montant brut, impôt acquitté à l'étranger compris, lorsque la convention fiscale prévoit l'élimination de la double imposition par l'intermédiaire d'un crédit d'impôt représentatif de l'impôt étranger.

En l'absence de convention, le revenu distribué sera déclaré pour son montant net perçu, après déduction des seuls impôts établis dans le pays d'origine et dont le paiement incombe au bénéficiaire des revenus (CGI, art. 122).

Pour l'imposition des revenus de capitaux mobiliers perçus depuis l'année 2006, ceux qui sont majorés d'un coefficient de 1,25 pour le calcul de l'impôt sur le revenu doivent être déclarés pour leur montant avant majoration de 1,25 (cf. n° 1213).

B. Dépenses déductibles du revenu brut

(BOI-RPPM-RCM-20-10-20-70)

1211

Le contribuable peut déduire du revenu brut certaines dépenses après l'imputation d'un abattement.

I. Conditions de déduction des dépenses

1. Dépenses admises en déduction

1211-1

D'une manière générale, les **frais et charges** afférents aux revenus de capitaux mobiliers, **à l'exception de ceux** relatifs aux revenus de créances, **sont déductibles** pour leur montant réel, dès lors qu'ils sont exposés en vue de l'acquisition (entendu au sens de perception) ou de la conservation des revenus imposables.

> **Remarque :** Par dérogation aux dispositions de l'article 125 du CGI, il est admis, en cas de prêt consenti à une société par son dirigeant à l'aide de fonds que ce dernier a lui-même empruntés, que les intérêts versés à l'organisme prêteur soient déduits du montant des intérêts reçus par l'intéressé à raison de sa créance sur la société. Toutefois, cette déduction n'est admise que si les fonds empruntés ont été mis en totalité et immédiatement à la disposition exclusive de la société.
>
> Cette mesure s'applique, dans les mêmes conditions, lorsque les fonds mis à la disposition d'une société proviennent d'un prêt consenti par un établissement de crédit à un associé qui n'est pas dirigeant de cette société RM Morisset n° 35902, JO AN du 17 mars 1997, p. 1360.

Pour être déduites au titre d'une année donnée, les dépenses doivent être effectivement réglées au cours de ladite année.

Au nombre des charges déductibles figurent notamment :

- les **frais de garde** des titres, **d'encaissement** des coupons, **de location** de coffres. Pour la déduction de droits de garde déterminés de façon forfaitaire, voir RES N° 2006/54 au BOI-RPPM-RCM-20-10-20-70 ;

- les **primes d'assurances** relatives aux valeurs mobilières dans la mesure où l'objet du contrat n'est pas de couvrir le risque de dépréciation.

2. Dépenses non déductibles

1211-2

En revanche, sont formellement **exclues du droit à déduction**, les dépenses qui présentent le caractère de charges en capital ou d'un emploi du revenu. Dès lors, la déduction des frais d'abonnement à des revues ou à des journaux financiers ne peut être admise. Il en est de même des intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de valeurs mobilières.

II. Modalités d'imputation des dépenses déductibles

1212

Depuis le 1er janvier 2012, les frais et charges **doivent être déduits**, après application de l'abattement en base de **40 %**.

Remarque :

Depuis l'année 2006, les frais et charges doivent être déduits, après application de l'abattement en base de 40 % mais avant, jusqu'au 31 décembre 2011 application de l'abattement annuel de 1 525 € ou 3 050 € (selon la situation familiale), de chaque type de revenus déclarés au prorata du montant de celui-ci dans l'ensemble des revenus de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (hors revenus de créances dont les frais ne sont pas déductibles).

C. Majoration de certains RCM pour le calcul de l'impôt

(CGI, art. 158, 7-2° ; BOI-RPPM-RCM-20-10-20-80)

1213

Conformément aux dispositions du 2° du 7 de l'article 158 du CGI, le montant de certains revenus de capitaux mobiliers **limitativement énumérés par la loi** est **multiplié par** un coefficient de **1,25** pour le **calcul de l'impôt sur le revenu** des années 2006 et suivantes.

Remarque : ces revenus ne peuvent pas bénéficier de l'abattement en base de **40 %**.

a. Revenus de capitaux mobiliers concernés.

Il s'agit des revenus de capitaux mobiliers suivants :

- les rémunérations et avantages occultes (CGI, art. 111, c) ;

- la fraction des rémunérations qui n'est pas admise en déduction du résultat de la société versante en vertu des dispositions du 1° du 1 de l'article 39 du CGI (CGI, art. 111, d). Il s'agit des rémunérations, directes ou indirectes (y compris indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais), qui ne correspondent pas à un travail effectif ou qui sont excessives eu égard à l'importance du service rendu ;
- les dépenses et charges qui ne sont pas admises en déduction du résultat de la société en vertu des dispositions de l'alinéa 1er du 4 et du c du même 4 de l'article 39 du CGI (CGI, art. 111, e). Il s'agit des dépenses afférentes à la chasse, à la pêche, aux résidences de plaisance et d'agrément, à la navigation de plaisance ;
- les revenus ou bénéfices imposés dans les conditions prévues à l'article123 bis du CGI et provenant de participations directes ou indirectes dans des structures étrangères soumises à un régime fiscal privilégié ;

- les revenus distribués mentionnés à l'article 109 du CGI et qui sont réputés distribués à la suite d'une rectification des résultats de la société distributrice.

b. Revenus de capitaux mobiliers à déclarer.

Ces revenus **doivent être déclarés** pour leur montant **avant majoration de 1,25**. Ils sont mentionnés sur la ligne concernée de la rubrique « Revenus de capitaux mobiliers » de la déclaration des revenus 2042 (imprimé disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

Remarque. Pour la détermination des prélèvements sociaux et du revenu fiscal de référence, les revenus de capitaux mobiliers mentionnés ci-dessus sont retenus **pour leur montant majoré** d'un coefficient **de 1,25**.

Chapitre 3 : Imputation ou restitution du crédit d'impôt

(CGI, art. 119 bis et CGI, art. 1678 bis ; BOI-RPPM-RCM-20-20)

1217

Les revenus des obligations et autres titres d'emprunt négociables émis en France avant le 1er janvier 1987, ainsi que des intérêts de bons de caisse lorsqu'ils bénéficient, à compter du 1er janvier 2013, à des personnes qui ont leur siège en France ou à l'étranger ou qui n'ont pas leur domicile fiscal en France (CGI, art. 119 bis, 1) sont soumis à une retenue à la source qui constitue, en principe, une perception anticipée à valoir, sous la forme d'un crédit d'impôt, sur le montant de l'impôt sur le revenu du bénéficiaire.

Lorsque l'impôt dû par l'intéressé **est inférieur** au montant du crédit d'impôt, **la différence est**, sous certaines conditions, **restituée**.

Pour plus de précisions, voir BOI-RPPM-RCM-20-20.

Chapitre 4 : Prélèvement forfaitaire non-libératoire sur les revenus distribués depuis le 1er janvier 2013

(CGI, art. 117 quater ; BOI-RPPM-RCM-30-20)

1218

Afin de soumettre l'ensemble des revenus au barème progressif de l'impôt sur le revenu le B du I de l'article 9 de la loi de finances pour 2013 **supprime** le **caractère libératoire** de l'impôt sur le revenu du prélèvement sur les revenus distribués ou dividendes **perçus à compter du 1er janvier 2013**.

Ainsi, certains revenus distribués (dividendes ou revenus assimilés) sont soumis à un **prélèvement non-libératoire** de l'impôt sur le revenu, sous certaines conditions.

A. Champ d'application du prélèvement non-libératoire

(BOI-RPPM-RCM-30-20-10)

I. Personnes concernées

(BOI-RPPM-RCM-30-20-20)

1219

1. Personnes assujetties au prélèvement

Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui bénéficient de revenus distribués mentionnés à l'article 108 du CGI, à l'article117 bis du CGI et de l'article 120 du CGI à l'article 123 bis du CGI sont assujetties à un prélèvement.

Ces revenus distribués doivent être perçus dans le cadre de la gestion, directe ou indirecte de leur patrimoine privé.

2. Personnes dispensées du prélèvement

a. Conditions pour être dispensées du prélèvement

Peuvent **demander à être dispensées de ce prélèvement**, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le **revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417, IV-1°) de l'avant-dernière année est **inférieur** :

- **à 50 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;
- et **à 75 000 €** pour les contribuables soumis à une imposition commune.

Cette demande de dispense de prélèvement s'effectuent dans les conditions prévues à l'article 242 quater du CGI.

b. Demande de dispense du prélèvement.

Les personnes physiques mentionnées au a ci-dessus formulent, sous leur responsabilité, leur demande de dispense du prélèvement **avant le 31 octobre de l'année précédant** celle du paiement des revenus, mentionnés au II ci-dessous, en produisant auprès des personnes qui en assurent le paiement, une attestation sur l'honneur indiquant que leur revenu fiscal de référence figurant sur l'avis d'imposition établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant le paiement des revenus est inférieur aux montants cités au a ci-dessus (CGI, art. 242 quater).

Précision : Les personnes qui assurent le paiement des revenus sont tenues de produire cette attestation sur demande de l'administration.

II. Revenus concernés

(BOI-RPPM-RCM-30-20-10 au II)

1219-1

1. Revenus distribués concernés

Ce prélèvement forfaitaire non-libératoire de l'impôt sur le revenu **s'applique** :

- aux produits des actions et parts sociales et revenus assimilés (CGI, art. 108 à CGI, art. 117) ;
- aux jetons de présence et autres rémunérations alloués aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes (CGI, art. 117 bis) ;
- ainsi qu'aux revenus des valeurs mobilières émises hors de France et revenus assimilés (CGI, art. 120 à CGI, art. 123 bis).

Pour le calcul de ce prélèvement, les revenus mentionnés ci-dessus sont retenus pour leur montant brut, sans application des abattements d'assiette et sans déduction des dépenses en vue de l'acquisition desdits revenus (frais d'encaissement et droits de garde).

2. Revenus distribués exclus du prélèvement

Le prélèvement **ne s'applique pas** :

- aux revenus qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession non-commerciale ;
- aux revenus afférents à des titres détenus dans un plan d'épargne en actions (PEA) défini à l'article 163 quinquies D du CGI ;
- aux revenus distribués imposables à la suite d'une rectification par l'administration fiscale des revenus déclarés par l'actionnaire ou associé personne physique.

B. Assiette et fait générateur de l'imposition

(BOI-RPPM-RCM-30-20-30)

1220

Le prélèvement est calculé sur le montant brut des revenus distribués perçus, c'est-à-dire sans application des abattements d'assiette et sans déduction d'aucune dépense effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu (notamment les frais d'encaissement et les droits de garde).

Le fait générateur d'imposition au prélèvement forfaitaire non-libératoire intervient à la date de perception des revenus distribués par le contribuable.

C. Obligations déclaratives et paiement du prélèvement forfaitaire non-libératoire

(BOI-RPPM-RCM-30-20-50)

1221

Les règles relatives au recouvrement des prélèvements sont différentes selon que l'établissement payeur est établi en France ou hors de France dans un État partie de l'accord sur l'Espace économique européen (EEE).

1. La personne qui paye les revenus est établie en France

1221-1

Lorsque la personne qui assure le paiement des revenus pour lesquels le contribuable est soumis au prélèvement **est établie en France**, elle dépose, sous sa propre responsabilité, une déclaration n° 2777, accompagnée du paiement du prélèvement forfaitaire au service des impôts des non-résidents au plus tard le 15 du mois suivant le paiement des revenus (CGI, art. 1671 C).

La déclaration mentionne le montant des revenus distribués soumis au prélèvement et aux prélèvements sociaux, ainsi que le montant desdits prélèvements

En outre, par mesure de simplification, lorsque cet établissement payeur est uniquement redevable des prélèvements sociaux sur les revenus distribués, la déclaration « simplifiée »**n° 2777-D (**CERFA

n° 13685) peut être utilisée pour déclarer et acquitter les prélèvements sociaux. Dans ce cas, la déclaration simplifiée est déposée et le paiement correspondant acquitté par l'établissement payeur auprès du service des impôts des entreprises dont il dépend.

Les déclarations n° 2777 (n° CERFA 10024) et n° 2777-D (n° CERFA 13685) sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

2. La personne qui paye les revenus est établie hors de France dans un État européen

1221-2

Lorsque la personne qui assure le paiement des revenus mentionnés **est établie hors de France**, le prélèvement forfaitaire est déclaré à l'appui d'un imprimé n° 2778-DIV (CERFA n° 13658) et acquitté au plus tard le 15 du mois suivant le paiement des revenus soit par le contribuable lui-même auprès du service des impôts de son domicile, soit par l'établissement payeur établi dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, mandaté par le contribuable pour effectuer en ses lieu et place les formalités déclaratives et de paiement du prélèvement.

Remarque : La déclaration n° 2778-DIV est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

3. Taux du prélèvement forfaitaire non-libératoire

1221-3

À compter du 1er janvier 2013, le taux est fixé à **21 %**.

4. Imputation du crédit d'impôt

Ce prélèvement s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

D. Déclaration, recouvrement et contrôle

(BOI-RPPM-RCM-30-20-50)

1222

Le prélèvement est contrôlé et recouvré selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que le prélèvement mentionné à l'article 125 A du CGI. (cf. n° 1245).

Chapitre 5 : Revenus perçus par des personnes non-domiciliées en France

(BOI-RPPM-RCM-30-30)

1223

Les contribuables domiciliés hors de France sont, en principe, imposables à raison de leurs seuls revenus de source française.

A. Revenus distribués

(CGI, art. 187, 1 ; BOI-RPPM-RCM-30-30-10)

1224

Ces revenus distribués sont imposés au regard de la situation géographique du bénéficiaire ou de son domicile fiscal.

I. Contribuables domiciliés dans un État membre de l'UE ou autre État partie de l'accord de l'EEE

(CGI, art. 187 ; BOI-RPPM-RCM-30-30-10-10)

1224-1

Les **revenus distribués** par les sociétés françaises (dont le siège est situé en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer) passibles de l'impôt sur les sociétés et qui présentent le caractère de **produits des actions et parts sociales** (CGI, art. 109 à CGI, art. 117 et CGI, art. 117 bis) et les revenus assimilés font l'objet d'une retenue à la source au taux de **21 %** fixé à l'article 187 du CGI lorsqu'ils sont perçus par des personnes physiques dont le domicile fiscal est situé **hors de France** (CGI art. 119 bis, 2).

Pour tous les **autres revenus** distribués le taux de la retenue à la source est fixé à 30%.

Toutefois, **à compter du 1er janvier 2014**, les **personnes physiques** qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui bénéficient de distributions mentionnées aux f bis et f ter du I de l'article 164 B du CGI **peuvent demander le remboursement de l'excédent** de la retenue à la source de **30 %**.

En effet, lorsque cette retenue à la source excède la différence entre, d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A du CGI à la somme des distributions précitées, réduites, le cas échéant, de l'abattement mentionné au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de l'article 197 A du CGI au titre de la même année et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues à ce même article 197 A du CGI sur ces autres revenus (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-O).

Remarque : Sous réserve de l'application des conventions internationales (BOI-RPPM-RCM-30-30-10-50).

II. Contribuables domiciliés dans un État ou territoire non-coopératif

1224-2

Une **retenue à la source** au taux de **75 % à compter du 1er janvier 2013** (55 % en 2012 ; 50 % antérieurement) **est applicable** pour les produits payés à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 119 bis, 2 ; arrêté du 12 février 2010, publié au JO du 17, relatif à la liste des États ou territoires non-coopératifs modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 publié au JO du 29 avril, par l'arrêté du 4 avril 2012 publié au JO du 12 avril et par l'arrêté du 17 janvier 2014 publié au JO du 19 janvier).

Précision : Cependant, échappent à la retenue à la source, les avances, prêts ou acomptes versés aux associés, les rémunérations ou distributions occultes, les répartitions faites sous le bénéfice de régimes spéciaux comportant la perception de taxes forfaitaires.

La retenue à la source **libère définitivement** les contribuables fiscalement domiciliés **hors de France** de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté cette retenue (CGI, art. 199 quater A). En conséquence, la retenue n'ouvre droit à aucun crédit d'impôt.

B. Produits de placements à revenu fixe

(BOI-RPPM-RCM-30-10-10-20 ; BOI-RPPM-RCM-30-10-20-40)

1225

Sous réserve de certaines exceptions et de l'application des conventions internationales, les **produits de placements à revenu fixe** encaissés par des personnes fiscalement domiciliées hors de France sont soumis obligatoirement au prélèvement forfaitaire visé au III de l'article 125 A du CGI. Ce prélèvement est **libératoire** de l'impôt sur le revenu, sous conditions.

Pour les **intérêts d'emprunt** visés à l'alinéa 2 du III de l'article 125 A du CGI (dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 28 février 2010), ou, **depuis le 1er mars 2010**, pour les **intérêts d'obligations** émises depuis le 1er octobre 1984 qui bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies hors du territoire de la République française, de Monaco ou d'un État dont l'institut d'émission est lié au Trésor français par un compte d'opération monétaire et qui ne sont pas soumis au prélèvement obligatoire, la retenue à la source éventuellement opérée n'est pas restituable (CGI, art. 199 ter, I-a-al. 2). Toutefois, les produits de ces titres émis depuis le 1er janvier 1987 n'étant pas

soumis à retenue à la source, ne supportent, dès lors, aucune imposition en France.

Depuis le 1er janvier 2013, la retenue à la source reste applicable aux revenus des obligations et titres assimilés émis avant le 1er janvier 1987 et aux intérêts des bons de caisse quelle que soit leur date d'émission lorsqu'ils bénéficient à des **personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France** (CGI, art. 119 bis, 1).

Chapitre 6 : Revenus de valeurs mobilières étrangères et régimes spéciaux

(BOI-RPPM-RCM-10-30)

A. Revenus à déclarer

(CGI, art. 120 et CGI, art. 122 ; BOI-RPPM-RCM-10-30-10-10)

1226

Les revenus des valeurs mobilières émises hors de France et les revenus assimilés sont, en principe, soumis à l'impôt sur le revenu lorsqu'ils sont perçus à titre privé par des personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France.

L'article 120 du CGI donne l'énumération des revenus imposables à ce titre.

I. Produits distribués par les sociétés étrangères

Cette énumération correspond sensiblement à celle des produits distribués par des sociétés françaises et à celle des produits des placements à revenu fixe autres que les créances, dépôts, cautionnements et comptes courants.

Les intérêts et arrérages et autres produits des obligations des sociétés et compagnies.

Sont compris dans cette énumération, depuis le 1er janvier 2005, les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même nature souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France, lors du dénouement du contrat et les gains de cessions de ces mêmes placements (CGI, art. 120, 6°).

II. Produits d'opérations réalisés à l'étranger sur les marchés à terme, d'options négociables ou bons d'option

Elle comprend aussi les profits résultant des opérations réalisées à l'étranger sur un marché à terme d'instruments financiers ou de marchandises ou sur un marché d'options négociables ou sur bons d'option.

III. Produits des prestations de retraite en vertu d'un contrat souscrit à l'étranger

Sont également qualifiés de revenus de valeurs mobilières, les produits attachés aux prestations de retraite versées sous forme de capital et perçues en exécution d'un contrat souscrit auprès d'une entreprise établie hors de France, lorsque le bénéficiaire justifie que les sommes versées durant la phase de constitution des droits, y compris le cas échéant par l'employeur, n'étaient pas déductibles du revenu imposable et n'étaient pas afférentes à un revenu exonéré dans l'État auquel était attribué le droit d'imposer celui-ci (CGI, art. 120, 6° bis).

Les produits distribués par un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI, quelle que soit la consistance des biens ou droits placés dans le trust sont considérés comme des revenus de placements mobiliers.

Lorsque ces produits sont attachés à des bons ou contrats souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE), ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, hors Liechtenstein, l'article 122 du CGI leur étend le bénéfice de l'abattement annuel de **4 600 €** pour les personnes

seules **et de 9 200 €** pour les couples mariés ou pacsés. **Cet abattement**, qui **concerne les contrats d'une durée au moins égale à huit ans** (ou six ans), s'applique dans les mêmes conditions que pour les contrats souscrits en France. Les limites de cet abattement s'applique globalement, c'est à dire en totalisant les produits imposables à l'IR des contrats de plus de huit ans (ou six ans) souscrits en France et auprès d'entreprises d'assurances établies dans un État partie de l'EEE, hors Liechtenstein.

IV. Produits des fonds de placement ou d'investissement

Il s'agit des produits des fonds de placement ou d'investissement constitués à l'étranger, quelle que soit la nature ou l'origine des produits distribués.

V. Autres revenus

Sont concernés les lots et primes de remboursement, les produits distribués par un trust, les redevances et royalties dues pour l'exploitation des nappes de pétrole ou de gaz naturel.

VI. Précisions

Pour les revenus **autres** que ceux attachés aux bons ou contrats de capitalisation ou aux placements de même nature évoqués ci-dessus, les revenus doivent être déclarés **pour leur contre-valeur** en euros, calculée **d'après le cours du change à Paris** au jour de l'encaissement ou de l'inscription au crédit d'un compte à l'étranger. Ils sont pris en compte dans le revenu global pour leur montant net encaissé, déduction faite des impôts établis dans le pays d'origine et supportés par le bénéficiaire.

Remarque : À défaut de cotation ce jour-là, il convient de retenir le cours moyen de négociation pratiqué à une date suffisamment rapprochée de ce jour.

Ce principe comporte, cependant, des exceptions (cas, notamment, de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt français : cette imputation et la déduction ne sont pas cumulables).

B. Régime d'imposition

1227

Les revenus de valeurs mobilières étrangères sont soumis au même régime fiscal qu'ils soient encaissés en France ou à l'étranger. Ces revenus sont directement compris dans les bases de l'impôt dû par le bénéficiaire.

Ce principe entraîne les conséquences suivantes.

I. Titres émis dans un État ayant conclu avec la France un accord

1227-1

Lorsque ces produits proviennent de titres émis dans un État ayant conclu avec la France un accord prévoyant l'imputation de l'impôt retenu à l'étranger sur l'impôt français, ils donnent droit à un crédit d'impôt correspondant à l'impôt étranger ainsi déductible ou à la décote qui en tient lieu.

Le même régime s'applique aux revenus de l'espèce provenant de la Polynésie française, de Saint-Pierre-et-Miquelon, des îles Wallis et Futuna ou des Terres australes et antarctiques françaises.

Le crédit d'impôt est déterminé, à l'égard des personnes physiques passibles de l'impôt sur le revenu, en appliquant **au montant net** des produits encaissés les pourcentages fixés par les conventions internationales en vigueur.

La **déclaration n° 2047** (CERFA n° 11226) que doivent souscrire, à l'appui de la déclaration d'ensemble de leurs revenus, les contribuables disposant de revenus de source étrangère **encaissés hors de France métropolitaine et des départements d'outre-mer** (ou reçus directement d'un État étranger, de la Polynésie française, de Saint-Pierre-et-Miquelon, des îles Wallis et Futuna ou des Terres australes et antarctiques françaises), comporte, pour chacun des pays étrangers avec lesquels ont été conclues des conventions, et selon la nature des produits perçus, l'indication du taux applicable pour la détermination du crédit d'impôt. Ce crédit doit être ajouté aux revenus nets pour obtenir le revenu imposable. Il est imputable sur l'impôt dû par le bénéficiaire.

Précision : Lorsque les revenus des valeurs mobilières étrangères sont encaissés en France par l'intermédiaire d'un

établissement payeur français, les contribuables n'ont pas à souscrire de déclaration 2047. Ces revenus sont portés directement sur la déclaration d'ensemble n° 2042. Le crédit d'impôt auquel ouvrent droit les revenus en cause figure sur le justificatif qui leur est délivré par l'établissement payeur.

Les déclarations n° 2047 et n° 2042 sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires"

II. Autres revenus

1227-2

Tous les autres revenus sont compris dans les bases de l'impôt pour leur montant net et n'ouvrent droit à aucun crédit d'impôt.

III. Remarque

1227-3

Les revenus distribués par les sociétés ayant leur siège dans un État de l'Union européenne ou dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus (exceptées les sociétés d'investissement dont l'activité consiste en la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières) **sont éligibles** à l'abattement en base de **40 %** mentionnée au 2° du 3 de l'article 158 du CGI sous réserve que la distribution soit régulière au regard du droit étranger et qu'elle respecte, en même temps, un minimum de formalités pour être qualifiée de régulière au regard du droit français.

Les dividendes de source étrangère éligibles à l'abattement en base de **40 %** doivent être déclarés dans le tableau 2-A de la page 2 de la déclaration n° 2047, les autres dividendes dans le tableau 2-B. La déclaration n° 2047 (CERFA n° 11226) est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

C. Régimes spéciaux

(BOI-RPPM-RCM-30-10-30)

1228

Des régimes d'imposition spéciaux sont prévus notamment pour :

- les obligations émises en France par des organismes étrangers ou internationaux ;

- les obligations émises à l'étranger par des sociétés françaises ;

- les emprunts émis ou contractés à l'étranger par des personnes morales françaises ;

- les placements financiers effectués en France par les organisations internationales ou les États souverains étrangers ;

- la gestion d'actifs hors de France dans des entités juridiques soumises à un régime fiscal privilégié.

I. Obligations émises en France par des organismes étrangers ou internationaux (régime spécial des titres émis avant le 1er janvier 1987)

(CGI, art. 131 ter, 2 et CGI,ann. II, art. 51 à 53 ; BOI-RPPM-RCM-30-10-30-10)

1229

Les obligations négociables émises en France avec l'autorisation du ministre par des organismes étrangers ou internationaux sont assimilées à des obligations françaises pour l'application de la retenue à la source et du prélèvement libératoire (l'option pouvant être exercée par le bénéficiaire des intérêts).

Ainsi, sauf dispositions contraires des conventions internationales, l'émission de ces titres entraîne l'obligation pour l'organisme émetteur d'opérer, le cas échéant, sur leurs produits et pendant toute la durée de ceux-ci, la retenue à la source édictée au 1 de l'article 119 bis du CGI. Celle-ci ouvre droit au crédit d'impôt.

Avant l'ouverture de l'émission, l'émetteur doit faire agréer un représentant responsable du versement

de la retenue à la source pour toute la durée de l'emprunt ou, à défaut, fournir des garanties jugées suffisantes.

En revanche, le prélèvement obligatoire n'a pas à être opéré sur les produits de ces obligations qui sont versés à des personnes dont le domicile fiscal ou le siège social est situé hors de France.

II. Obligations émises à l'étranger par des sociétés françaises

(CGI, art. 131 ter, 1 et CGI,ann. III, art. 41 terdecies à art. 41 sexdecies)

1230

Les séries spéciales d'obligations émises à l'étranger, antérieurement au 1er janvier 1976, par les sociétés, compagnies ou entreprises françaises avec l'autorisation du ministre sont soumises, pour toute leur durée, au régime fiscal des valeurs mobilières étrangères.).

Ces dispositions impliquent l'exonération de toute imposition à la source (retenue et prélèvement obligatoire) des produits attachés à ces titres.

Ce régime spécial a été étendu par décisions ministérielles, sous certaines conditions, à des emprunts ne revêtant pas la forme de séries spéciales d'obligations négociables.

III. Emprunts émis ou contractés à l'étranger par des personnes morales françaises

(CGI, art. 131 quater ; BOI-RPPM-RCM-30-10-30-30)

1231

L'article 131 quater du CGI **exonère du prélèvement** prévu au III de l'article 125 A du CGI les produits des emprunts contractés hors de France, avant le 1er mars 2010 et dont la date d'échéance n'est pas prorogée à compter de cette date, ainsi que les emprunts conclus depuis le 1er mars 2010 mais assimilables à un emprunt conclu avant cette date (RES N° 2010/11 au BOI-RPPM-RCM-30-10-30-30 au I-C) :

- par des personnes morales françaises ;

- ou depuis le 1er janvier 2006, par des fonds communs de créances (FCC) régis par l'article L. 214-43 du code monétaire et financier (CoMoFI) à l'article L. 214-49 du CoMoFI ;

- ou par des fonds communs de titrisation constitués depuis le 14 juin 2008 ou placés antérieurement à cette date sous le régime des FCC, à l'exception des fonds supportant des risques d'assurance mentionnés de l'article L. 214-187 du CoMoFi à l'article L. 214-190 du CoMoFi.

Cette **exonération s'applique** aux **intérêts des obligations** et **autres titres** d'emprunts négociables ainsi que des bons ou autres effets assimilables à des bons de caisse et aux primes d'émission et de remboursement afférentes à ces emprunts.

Sous certaines conditions, les intérêts payés hors de France, depuis le 1er janvier 1999, par les centrales de trésorerie bénéficient de cette exonération.

Elle s'applique également à la retenue à la source sur les produits des bons de caisse mentionnés à l'article 1678 bis du CGI, les autres produits étant déjà placés hors du champ d'application de la retenue prévue au 1 de l'article 119 bis du CGI.

Remarques :

- Les produits de ces emprunts, lorsqu'ils sont versés à des personnes dont le domicile fiscal est situé en France peuvent, dans les conditions de droit commun être soumis, sur option, au prélèvement libératoire.

- Des précisions concernant les émissions obligataires sont apportées.

- Sur l'exonération applicable, le cas échéant, au profit financier résultant de contrats de la finance islamique. Il convient de se reporter à ces instructions, pour les régimes d'imposition applicables aux opérations de murabaha et aux sukuk d'investissement.

IV. Placements financiers effectués en France par les organisations internationales ou les États souverains étrangers

(CGI, art. 131 quinquies ; CGI, art. 131 sexies ; BOI-RPPM-RCM-30-10-30-40)

1232

Les **intérêts des séries spéciales de bons du Trésor** en comptes courants libellés en euros, qui sont réservées en souscription aux organisations internationales, aux États souverains étrangers, aux banques centrales ou aux institutions financières de ces États, **sont exonérés** du prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI [CGI, art. 131 quinquies].

Les **produits** visés à l'article 118 du CGI, notamment, les revenus d'obligations négociables qui bénéficient à des organisations internationales, à des États souverains étrangers ou aux banques centrales de ces États **sont exonérés** de la retenue à la source prévue au 1 de l'article 119 bis du CGI et au prélèvement prévu au III de l'article125 A du CGI.

Ces placements ne doivent pas constituer un investissement direct au sens de la loi n° 66-1008 du 28 décembre 1966 modifiée relative aux relations financières avec l'étranger et des textes réglementaires pris pour son application. Les titres doivent revêtir la forme nominative ou être déposés auprès d'un établissement bancaire établi en France (CGI, art. 131 sexies, I-al. 2).

Par ailleurs, **sur agrément ministériel**, la retenue à la source ou le prélèvement prévus à l'article 119 bis du CGI et à l'article125 A du CGI peuvent être réduits ou supprimés (CGI, art. 131 sexies, II) en ce qui concerne :

• les produits visés à l'article 118 du CGI (produits d'obligations négociables), sous les conditions mentionnées au I de l'article 131 sexies du CGI, qui bénéficient à des institutions publiques étrangères ;

Remarque : Ces dispositions s'appliquent, sous les mêmes conditions, aux produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires distribués par des sociétés françaises, en ce qui concerne la retenue à la source visée au 2 de l'article 119 bis du CGI.

• les intérêts de créances, dépôts, cautionnements, comptes courants et les intérêts des bons de caisse ainsi que les produits afférents à des placements constituant des investissements directs en France au sens du I de l'article 131 sexies du CGI qui bénéficient à des organisations internationales, à des États souverains étrangers, aux banques centrales de ces États ou à des institutions financières publiques étrangères.

V. Emprunts émis en France par les organisations internationales

(CGI, art. 131 ter A ; BOI-RPPM-RCM-30-10-30-20)

1233

Les intérêts, arrérages et tous autres produits des emprunts émis en France par les organisations internationales sont exonérés de la retenue à la source définie au 1 de l'article 119 bis du CGI. Ils sont, le cas échéant, exonérés du prélèvement prévu au I de l'article 125 A du CGI.

VI. Gestion d'actifs hors de France dans des entités juridiques soumises à un régime fiscal privilégié constituées par des personnes physiques

(CGI, art. 123 bis et CGI, ann. II, art. 50 bis à 50 septies ; BOI-RPPM-RCM-10-30-20)

1234

Depuis l'imposition des revenus de l'année 1999, l'article 123 bis du CGI prévoit que sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, **même lorsque les bénéfices ne sont pas effectivement distribués**, les personnes physiques domiciliées en France qui détiennent une participation d'au moins 10 % dans des entités juridiques étrangères (sociétés, fiducies, fondations ou trusts) lorsqu'elles ont une activité prépondérante de gestion de valeurs mobilières et sont établies dans un État ou territoire à fiscalité privilégié.

Les dispositions du I de l'article 123 bis du CGI **ne sont pas applicables**, depuis le 1er janvier 2010, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de l'Union européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française (CGI, art. 123 bis, 4 bis).

La condition de détention de **10 %** est présumée satisfaite, depuis le 1er janvier 2010, lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 123 bis, CGI, art. 4 ter ; arrêté du

12 février 2010, publié au JO du 17, relatif à la liste des États ou territoires non-coopératifs modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 publié au JO du 29 avril, par l'arrêté du 4 avril 2012 publié au JO du 12 avril et par l'arrêté du 17 janvier 2014 publié au JO du 19).

1. Conditions d'application (cf. BOI-RPPM-RCM-10-30-20-10)

a. Contribuables concernés

1234-1

Sont visées par ce dispositif, les personnes physiques domiciliées en France conformément aux dispositions de l'article 4 A du CGI et de l'article 4 B du CGI, sous réserve des dispositions relatives aux conventions internationales conclues par la France.

Cas particulier : Personnes qui, au cours d'une année, transfèrent leur domicile fiscal en France ou hors de France.

Pour appliquer les dispositions de l'article 123 bis du CGI, la domiciliation en France d'une personne physique doit être établie à la date à laquelle les revenus sont réputés acquis.

b. Caractéristiques des participations détenues par les personnes physiques

1234-2

1° Nature des titres ou autres droits détenus

Il s'agit notamment :

- des actions ou parts des sociétés de capitaux ;
- des actions, parts ou autres droits dans des Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières (OPCVM) :
- des parts d'intérêt possédées dans des sociétés de personnes et organismes assimilés, notamment sociétés en participation, sociétés de fait, sociétés en nom collectif, « joint-ventures » et « partnerships » ;
- des droits dans les fiducies, trusts ou institutions comparables ;

- des titres ou droits de toute nature détenus par des organismes comparables aux entités précitées et des droits résultant du démembrement des titres ou droits cités ci-dessus.

2° Appréciation du pourcentage de détention

Une personne physique entre dans le champ d'application de l'article 123 bis du CGI si elle détient **directement ou indirectement 10 % au moins** des titres, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique étrangère, sans considération pour la valeur de cette participation.

En présence, d'une dissociation des droits de vote et des droits financiers, il convient de distinguer ces deux catégories de droits pour le calcul du pourcentage de détention.

3° Droits détenus indirectement

La détention indirecte vise deux cas :

• la détention indirecte par l'intermédiaire d'une **chaîne de participations**.

L'appréciation du pourcentage de 10 % s'opère en multipliant, **séparément**, entre eux les taux de détention des titres, parts, droits financiers ou droits de vote successifs ;
• la détention indirecte par l'intermédiaire d'une **communauté d'intérêts à caractère familia**l.
Pour déterminer si la détention de **10 %** est atteinte, il convient d'ajouter à la participation de la personne physique domiciliée en France celles possédées par le conjoint, les ascendants, les descendants ou le partenaire avec lequel il est lié par un PACS et avec lequel il est soumis à imposition commune.

4° Date à laquelle s'apprécie la quotité de 10 %

L'article 50 bis de l'annexe II au CGI prévoit qu'il y a lieu de retenir le pourcentage de la participation de la personne physique constaté :

- soit **à la clôture de l'exercice** de l'entité juridique étrangère, établie ou constituée hors de France ;

- soit **au 31 décembre**, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année.

Toutefois, s'il est plus élevé, le pourcentage à retenir est celui de la participation détenue pendant une durée de 183 jours au moins, consécutifs ou non, au cours de l'exercice ou de l'année civile, suivant le cas.

c. Conditions relatives à l'entité juridique étrangère soumise à un régime fiscal privilégié (cf. BOI-RPPM-RCM-10-30-20-10 au II)

1234-3

1° Tenant à la forme de la structure établie ou constituée hors de France

Ce dispositif concerne **les participations de 10 % au moins** détenues dans l'une des catégories d'entités juridiques étrangères suivantes :

- toutes les personnes morales, notamment les sociétés de capitaux, les sociétés de personnes ou encore dénommées « partnerships », les sociétés civiles et les fondations ;
- tous les organismes, notamment les OPCVM ayant une personnalité distincte de leurs membres, les « Anstalten » et « Stiftungen » au sens du droit du Liechtenstein, ainsi que les groupements dotés ou non de la personnalité morale (GIE, GIEE et assimilés, associations en participation ou encore contrats d'associations conclus par des syndicats, groupes et pools) ;
- les fiducies ou institutions comparables, notamment les trusts et certaines fondations de famille ;
- l'ensemble des institutions dont les caractéristiques s'inspirent de celles de l'une des entités évoquée ci-dessus.

Remarque : Précisions concernant les OPCVM.

2° Tenant à l'établissement ou à la constitution hors de France

Pour l'application de ce dispositif, **le terme « France »** s'entend **uniquement** des départements européens et d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) de la République française.

Par ailleurs, une personne physique ne peut sortir du champ d'application ou du minimum d'imposition forfaitaire prévu par l'article 123 bis du CGI, en se prévalant de la différence de situation entre le siège de direction effective et le siège statutaire de l'entité juridique étrangère (code civil, art. 1837 ; loi du 24 juillet 1966, art. 3).

3° Tenant au régime fiscal privilégié dont bénéficie l'entité juridique étrangère

Le deuxième alinéa du 1 de l'article 123 bis du CGI prévoit que **le caractère privilégié du régime fiscal** de l'entité juridique étrangère est déterminé conformément aux dispositions de l'article 238 A du CGI par comparaison avec le régime fiscal applicable à une société ou collectivité mentionnée au 1 de l'article 206 du même code, pour des bénéfices ou revenus identiques.

Les participations dans des entités juridiques étrangères soumises hors de France à un régime fiscal privilégié **de caractère temporaire** relèvent, dans tous les cas, des dispositions de l'article 123 bis du CGI.

4° Tenant à la composition de l'actif ou des biens de l'entité juridique étrangère

Sont seuls concernés par ce dispositif les bénéfices ou revenus positifs des entités juridiques étrangères **dont l'actif ou les biens** sont **principalement constitués** de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants.

Il en est ainsi lorsque les éléments de cette nature constituent plus de 50 % de l'actif ou des biens de l'entité juridique étrangère. Dans ce cas, l'ensemble des revenus, même s'ils proviennent de biens autres que ceux précités, relèvent des dispositions de l'article 123 bis du CGI.

Les modalités de valorisation des éléments de l'actif sont précisées.

2. Modalités d'application (cf. BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20)

a. Année d'imposition à l'impôt sur le revenu

1234-5

Le 3 de l'article 123 bis du CGI dispose que les bénéfices ou les revenus positifs de l'entité juridique étrangère **sont réputés acquis** :

- soit le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entité juridique étrangère en cause ;
- soit le 31 décembre, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, notamment pour les fiducies et trusts qui peuvent ne pas avoir d'exercice.

Au titre de l'année réputée d'acquisition, la personne physique doit donc déclarer, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, les bénéfices ou les revenus positifs concernés en même temps que les autres revenus réalisés ou dont elle a eu la disposition au cours de ladite année.

b. Proportion des résultats bénéficiaires ou des revenus positifs

1234-6

• Le résultat bénéficiaire ou les revenus positifs de l'entité juridique étrangère sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique résidente de France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement.
Pour le calcul de ce revenu, les droits de vote et les droits détenus par l'intermédiaire d'une communauté d'intérêts à caractère familial ne sont pas pris en compte.
• Seuls les bénéfices ou revenus positifs réalisés par l'entité juridique étrangère sont à prendre en compte pour le calcul du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique.

En conséquence, **les déficits** réalisés par une telle entité juridique étrangère **ne peuvent être imputés ni** sur le revenu global de la personne physique, **ni** sur les bénéfices ou revenus positifs réalisés par d'autres entités juridiques étrangères donnant lieu à l'application de l'article 123 bis du CGI.

Toutefois, ces déficits peuvent être reportés, conformément au droit commun de l'impôt sur les sociétés, sur les bénéfices réalisés postérieurement par l'entité en cause.

c. Reconstitution des résultats de l'entité juridique étrangère

1234-7

Pour chaque personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établi ou constitué hors de France, la personne physique doit établir un bilan de départ qui sert de base à la détermination des bénéfices ou revenus positifs de cette entité.

1° Bilan de départ

L'actif net de ce bilan de départ sert de base à la détermination des résultats de cette personne morale, de cet organisme, de cette fiducie ou de cette institution comparable, et notamment de base pour l'imposition minimum au deuxième alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts.

Les éléments figurant au bilan de départ doivent être retenus pour la valeur comptable résiduelle (CGI, ann. II, art. 50 ter).

2° Détermination des résultats

Ils sont déterminés selon les règles fixées comme si l'entité juridique était imposable à l'impôt sur les sociétés en France.

Ils sont convertis en euros sur la base du taux de change publié par la Banque de France à partir du cours fixé par la Banque centrale européenne, en vigueur, suivant le cas, à la clôture de l'exercice ou le 31 décembre (CGI, ann. II, art. 50 quater).

d. Calcul du montant du revenu de capitaux mobiliers

1234-8

1° Principe

Le montant du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique est déterminé par application aux résultats imposables retraités de l'entité du pourcentage des droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une chaîne de participations (mais non d'une communauté d'intérêts à caractère familial).

Il est précisé que ce montant est soumis à la CSG (CGI, art. 1600-0 C), à la CRDS (CGI, art. 1600-0 G) ainsi qu'au prélèvement social (CGI, art. 1600-0 F bis) et à la contribution additionnelle à ce prélèvement.

2° Exception

En l'absence de convention d'assistance administrative conclue entre la France et l'État ou territoire étranger concerné, ou qui est non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, le deuxième alinéa du 3 de l'article 123 bis du CGI prévoit que le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur à une **base minimum d'imposition forfaitaire** égale au produit :

- du montant de la fraction de l'actif net de chaque entité juridique concernée à la clôture de son exercice ou, à défaut d'exercice, au 31 décembre ;

- par le taux prévu au 3° du I de l'article 39 du CGI.

3° Application d'un coefficient de majoration de 1,25

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, les revenus ou bénéfices imposés dans les conditions prévues à l'article 123 bis du CGI sont multipliés par un coefficient de **1,25** pour le **calcul** de l'impôt sur le revenu.

3. Élimination des doubles impositions (BOI-RPPM-RCM-10-30-20-30)

a. Déduction de l'impôt acquitté localement par l'entité juridique étrangère

1234-9

En application du 3 de l'article 123 bis du CGI, l'impôt acquitté localement par l'entité juridique étrangère **est déductible du revenu réputé** constituer un revenu de capitaux mobiliers, sous les conditions suivantes :

- l'impôt doit être comparable à l'impôt sur les sociétés ;

Remarque : Le montant calculé en fonction de la base minimum d'imposition forfaitaire, ne constitue pas un impôt comparable.

- l'impôt n'est déductible que dans la proportion des droits financiers détenus directement ou indirectement par la personne physique ;

- la preuve du paiement effectif de l'impôt dont l'imputation est demandée, doit être apportée.

Précision : Sont comparables à l'impôt sur les sociétés, les impôts de quotité exprimés en unité monétaire, non déductibles du résultat fiscal sur lequel ils sont assis, et versés à titre définitif sans contrepartie au profit notamment d'États souverains.

b. Imputation sur l'impôt sur le revenu dû en France des prélèvements effectués à l'étranger, dans le cadre des conventions fiscales internationales, sur les distributions faites à la personne physique

1234-10

Selon les dispositions de l'article 50 sexies de l'annexe II au CGI, les prélèvements effectués à l'étranger, dans le cadre des conventions fiscales internationales, sur des distributions de bénéfices ou de revenus positifs reçus par la personne physique, sont imputables sur l'impôt sur le revenu exigible au titre de l'article 123 bis du CGI.

c. Exonération des revenus distribués ou payés à la personne physique par une entité juridique étrangère

1234-11

Afin d'éviter une double imposition en France, d'une part, des bénéfices ou revenus positifs, réalisés par des structures établies ou constituées hors de France, imposés en application de l'article 123 bis du CGI, et, d'autre part, des revenus distribués ou payés par ces structures, le paragraphe 4 du même article prévoit que ces revenus ne constituent pas des revenus imposables au sens de l'article 120 du CGI.

La fraction des revenus distribués ou payés **qui excède** celle correspondant aux bénéfices ou résultats positifs soumis aux dispositions de l'article 123 bis du CGI demeure imposable en application de l'article 120 du CGI.

Cette dernière disposition concerne essentiellement les bénéfices ou revenus positifs réalisés par les structures avant l'entrée en vigueur de l'article 123 bis du CGI.

4. Obligations déclaratives, contrôle fiscal et pénalités (cf. BOI-RPPM-RCM-10-30-20-40)

a. Renseignements et documents à fournir (CGI, ann. II, art. 50 septies)

1234-12

En même temps et dans le même délai que sa déclaration des revenus n° 2042, le contribuable doit fournir les coordonnées des sociétés, organismes ou entités juridiques, situés hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié, dans lesquelles il détient directement ou indirectement 10 % du capital ou droits de vote.

b. Procédure de rectification et sanctions

1234-13

Sous réserve que la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042, prévue à l'article 170 du CGI, ait été souscrite au plus tard dans les trente jours d'une première mise en demeure, c'est la procédure de rectification contradictoire qui s'applique même lorsque le service aura mis en œuvre les dispositions du II de l'article 50 bis de l'annexe II au CGI.

Il est précisé que la procédure de répression des abus de droit visée à l'article L. 64 du LPF pourrait

être mise en œuvre s'il apparaissait que la proportion d'actifs financiers d'une entité juridique étrangère était maintenue artificiellement à un seuil inférieur à 50 % à la date de valorisation de l'actif.

Titre 3 : Modalités particulières d'imposition

(BOI-RPPM-RCM-30)

1240

Les produits de placements à revenu fixe peuvent supporter selon leur nature :

- soit une retenue à la source s'imputant normalement sur l'impôt personnel dû par le bénéficiaire des revenus ;

- soit un prélèvement forfaitaire, libératoire ou non de l'impôt sur le revenu ;

- soit, successivement, cette retenue et ce prélèvement forfaitaire.

Remarque : La retenue à la source peut être imputée sur le prélèvement.

- soit, seulement l'impôt personnel dû par le bénéficiaire, sans application préalable de la retenue à la source ou du prélèvement.

Dans ce dernier cas, les revenus en cause sont directement pris en compte dans le revenu global des bénéficiaires suivant les modalités indiquées au titre 2.

Afin de rapprocher la fiscalité des revenus du patrimoine de celle des revenus du travail le législateur supprime, dans certains cas et sous certaines conditions, le caractère libératoire du prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI et à l'article 125 D du CGI.

Ces dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2013, sont présentées au B ci-après n° 1245.

Chapitre 1 : Régime fiscal des produits de placement à revenu fixe et gains assimilés

(BOI-RPPM-RCM-30-10)

A. Retenue à la source

(BOI-RPPM-RCM-30-10-10)

1241

Certains produits de placements à revenu fixe sont soumis à une retenue assise sur le montant brut des produits taxables et calculée selon un taux fixé par l'article 187 du CGI.

Cette retenue à la source correspond au paiement anticipé d'une fraction de l'impôt sur le revenu. Aussi ouvre-t-elle droit à un crédit d'impôt d'égal montant, imputable sur le montant de cet impôt ou éventuellement restituable (CGI, art. 199 ter, I-a).

I. Champ d'application de la retenue à la source

(CGI, art. 119 bis-1 et CGI, art. 132 bis ; BOI-RPPM-RCM-30-10-10-10 ; BOI-RPPM-RCM-30-10-10-20)

1242

1. Sont soumis à la retenue à la source, lorsqu'ils bénéficient bénéficient à des personnes qui ont leur siège en France ou à l'étranger ou qui n'ont pas leur domicile fiscal en France :

- les produits des obligations, des titres participatifs et des autres titres d'emprunt négociables mentionnés au 1° de l'article 118 du CGI, tels qu'ils ont été définis ci-dessus et s'ils ont été émis avant

le 1er janvier 1987 ;

- les lots et les primes de remboursement mentionnés au 2° de l'article 118 du CGI et au I de l'article 238 septies B du CGI et attachés aux titres ci-dessus ;

Précision : L'exonération d'impôt sur le revenu dont bénéficient les lots et primes de remboursement n'est pas applicable à la retenue à la source.

- les produits des bons de caisse entrant dans les prévisions de l'article 1678 bis du CGI quelle que soit la date de leur émission.

Remarques :

Lorsque le prélèvement forfaitaire est appliqué aux bons de caisse, il tient lieu de retenue à la source, qui n'a donc pas à être perçue (CGI, ann. III, art. 41 duodecies F).

Pour l'application de la retenue à la source, les obligations émises en France par des organismes étrangers ou internationaux sont assimilées à des valeurs françaises (CGI, art. 131 ter, 2).

2. Ne sont pas soumis à la retenue à la source

- les produits des fonds d'État quelle que soit la date d'émission ;

- les produits des obligations, titres participatifs et autres titres d'emprunt négociables énumérés à au 1° de l'article 118 du CGI et émis depuis le 1er janvier 1987 ;

- les lots et les primes de remboursement mentionnés au 2° de l'article 118 du CGI, au I de l'article 238 septies A et à l'article 238 septies B du CGI et attachés aux titres ci-dessus ;

- les produits de certains emprunts négociables émis avant le 1er janvier 1965, notamment par les départements, communes, syndicats de communes et établissements publics ou par les organismes d'HLM et de crédit immobilier (CGI, art. 133 et CGI, art. 138) ;

- sous certaines conditions, les intérêts des emprunts contractés hors de France par des personnes morales françaises ;

- les intérêts, arrérages et tous autres produits des emprunts émis en France par les organisations internationales ;

- les produits des titres de créances ;

- les produits des bons ou contrats de capitalisation ;

- sous certaines conditions, les versements d'intérêts opérés depuis le 1er janvier 2004, entre sociétés associées d'États membres de l'Union européenne différents, détenant des participations en capital d'au moins 25 %.

Enfin, lorsque la valeur de rachat d'obligations est supérieure à leur prix d'émission, la retenue à la source n'est pas applicable chez l'émetteur ;

- à l'écart constaté **lors d'un rachat en bourse**, quelle que soit la date d'émission de l'emprunt initial ;

- à la fraction de l'écart constaté lors d'une offre publique d'achat qui excède le montant des intérêts courus depuis la précédente échéance du coupon.

Chez le porteur, l'écart ou la fraction de l'écart non soumis à la retenue à la source est qualifié de plus-value.

II. Assiette et taux de la retenue à la source

(CGI, art. 187 ; BOI-RPPM-RCM-30-10-10-30)

1243

La retenue à la source est pratiquée par la collectivité débitrice des revenus.

1. Assiette de la retenue à la source

La retenue à la source est établie sur le produit brut déterminé conformément aux dispositions de l'article 119 du CG).

2. Taux de la retenue à la source

Le taux est de :

- **15 %** depuis le 1er janvier 2012, pour les produits des obligations, titres d'emprunt négociables et titres participatifs visés au 1° de l'article 118 du CGI et émis depuis le 1er janvier 1965 ainsi que pour

les lots et primes de remboursement visés au 2° du même article 118 et afférents à des valeurs émises depuis le 1er janvier 1986 ;

- **17 %** depuis le 1er janvier 2012, pour les intérêts des mêmes emprunts émis avant le 1er janvier 1965 et pour les lots et primes de remboursement afférents à des valeurs émises avant le 1er janvier 1986.

En outre, les produits des bons de caisse émis depuis le 1er janvier 1966 sont soumis à la retenue à la source d'après le même taux que les revenus des obligations négociables, soit **15 %** depuis le 1er janvier 2012 (CGI, art. 1678 bis).

Remarque : il est interdit aux sociétés et personnes morales de prendre à leur charge le montant de la retenue à la source afférente aux intérêts des obligations et autres titres d'emprunt négociables émis depuis le 1er janvier 1965 (CGI, art. 1672 bis, 1-2°). Ces dispositions ne s'appliquent pas aux lots et primes de remboursement qui peuvent être attachés à ces mêmes emprunts.

Cette interdiction s'étend aux produits des bons de caisse.

III. Calcul et recouvrement de la retenue à la source

(BOI-RPPM-RCM-30-10-10-40)

1244

Les modalités de calcul et de recouvrement de la retenue ainsi que les obligations des collectivités débitrices sont commentées au Livre XVIII Recouvrement, cf. n° 7753.

B. Prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe et gains assimilés – dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2013

(CGI, art. 125 A et CGI, art. 125 ; BOI-RPPM-RCM-30-20)

1245

Afin de rapprocher la fiscalité des revenus du patrimoine de celle des revenus du travail, le législateur supprime, dans certains cas et sous certaines conditions, le caractère libératoire du prélèvement prévu à l'article125 A du CGI et à l'article 125 D du CGI.

Ces dispositions , en vigueur **à compter du 1er janvier 2013**, sont présentées ci-après.

L'article 125 B du CGI et l'article 125 C du CGI sont **abrogés à compter du 1er janvier 2013**.

I. Prélèvement prévu lorsque la personne qui assure le paiement des revenus est établie en France – dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2013

(CGI, art. 125 A)

1246

Sont présentées ci-dessous, les dispositions relatives au champ d'application du prélèvement, à ses modalités de calcul et à son caractère libératoire ou non au regard de l'impôt sur le revenu.

1. Champ d'application (cf. BOI-RPPM-RCM-30-20-10)

1247

a. Personnes assujetties ou non à un prélèvement

1° Prélèvement obligatoire

Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui bénéficient de produits de placements à revenu fixe et revenus assimilés sont assujetties à un prélèvement lorsque la personne qui assure le paiement de ces revenus est établie en France, qu'il s'agisse ou non du débiteur.

2° Personnes dispensées du prélèvement

Peuvent demander **à être dispensées de ce prélèvement** dans les conditions prévues à l'article 242 quater du CGI, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont **le revenu fiscal de**

référence (CGI, art. 1417, IV-1°) de l'avant-dernière année, **est inférieur** :

- à **25 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;

- et à **50 000 €** pour les contribuables soumis à une imposition commune.

3° Prélèvement sur option du bénéficiaire

Les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le montant des revenus mentionnés au premier tiret du 1° du b ci-dessous, au titre d'une année, **n'excède pas 2 000 € peuvent opter** pour leur assujettissement à l'impôt sur le revenu, à raison de ces mêmes revenus, à un **taux forfaitaire** de **24 %**. L'option est exercée lors du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus perçus au titre de la même année.

b. Revenus soumis à un prélèvement obligatoire

1° Prélèvement obligatoire sur certains revenus

Sont soumis au prélèvement obligatoire les revenus suivants. Il s'agit des :

- intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, ainsi que d'intérêts versés au titre des sommes mises à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel ;

- revenus des produits d'épargne donnés au profit d'un organisme mentionné au 1 de l'article 200 du CGI dans le cadre d'un mécanisme dit « solidaire » de versement automatique à l'organisme bénéficiaire par le gestionnaire du fonds d'épargne ;

- revenus et produits mentionnés aux deux tirets ci-dessus, dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui **sont payés hors de France**, dans un **État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI, sauf si le débiteur démontre que les opérations auxquelles correspondent ces revenus et produits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un État ou territoire non-coopératif.

2° Dispense de prélèvement pour certains revenus

Le prélèvement **ne s'applique pas** aux intérêts et autres revenus exonérés d'impôt sur le revenu en application de l'article 157 du CGI.

2. Modalités de calcul du prélèvement

1248

a. Base du prélèvement (cf. BOI-RPPM-RCM-30-20-30)

Pour le calcul de ce prélèvement, les revenus de source française ou de source étrangère sont retenus pour leur montant brut.

b. Taux du prélèvement (cf. BOI-RPPM-RCM-30-20-40)

Le taux d'imposition prévu à l'article 125 A du CGI est différent selon les revenus ou produits.

1° Le taux à 5 %

Il est fixé à **5 %** pour les revenus des produits d'épargne donnés au profit d'un organisme mentionné au 1 de l'article 200 du CGI dan le cadre d'un mécanisme dit « solidaire ».

2° Le taux à 24 %

Il est fixé à **24 %** pour :

- les produits d'obligations négociables et de titres participatifs et les intérêts servis aux salariés sur les versements effectués dans les fonds salariaux ;

- les intérêts des plans d'épargne-logement ne bénéficiant pas de l'exonération mentionnée au 9° bis de l'article 157 du CGI et les intérêts des comptes épargne d'assurance pour la forêt ne bénéficiant pas de l'exonération mentionnée au 23° du même article 157 ;

- les produits des titres de créances négociables sur un marché réglementé en application d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés ;

- les produits des bons du Trésor sur formules, des bons d'épargne des PTT ou de la Poste, des bons de la caisse nationale du crédit agricole, des bons de caisse du crédit mutuel, des bons à cinq ans du crédit foncier de France, des bons émis par les groupements régionaux d'épargne et de prévoyance, des bons de la caisse nationale de l'énergie et des bons de caisse des établissements de crédit, sous réserve que ces titres aient été émis avant la date d'entrée en vigueur de la loi n° 80-30 du

18 janvier 1980 de finances pour 1980 ainsi que les autres produits des autres placements ;

- les produits des bons et titres émis à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 et avant le 1er janvier 1998 lorsque le bénéficiaire des intérêts autorise l'établissement payeur, au moment du paiement, à communiquer son identité et son domicile fiscal à l'administration fiscale ;

- les produits des parts émises par les fonds communs de créances ainsi que pour le boni de liquidation ;

- les produits des bons et titres énumérés au quatrième tiret ci-dessus à compter du 1er janvier 1998 lorsque le souscripteur et le bénéficiaire, s'il est différent, ont autorisé, lors de la souscription, l'établissement auprès duquel les bons ou titres ont été souscrits à communiquer leur identité et leur domicile fiscal à l'administration fiscale et à condition que le bon ou titre n'ait pas été cédé.

3° Le taux à 42 %

Il est fixé à **42 %** pour :

- les bénéficiaires, **souhaitant rester anonymes** vis-à-vis de l'administration fiscale, des produits des bons et titres émis à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 et avant le 1er janvier 1998 lorsque le bénéficiaire des intérêts autorise l'établissement payeur, au moment du paiement, à communiquer son identité et son domicile fiscal à l'administration fiscale.

4° Le taux à 60 %

Il est fixé à **60 %** pour :

- les souscripteurs et les bénéficiaires, **souhaitant rester anonymes** vis-à-vis de l'administration fiscale, des produits des bons du Trésor sur formules, des bons d'épargne des PTT ou de la Poste, des bons de la caisse nationale du crédit agricole, des bons de caisse du crédit mutuel, des bons à cinq ans du crédit foncier de France, des bons émis par les groupements régionaux d'épargne et de prévoyance, des bons de la caisse nationale de l'énergie et des bons de caisse des établissements de crédit, sous réserve que ces titres aient été émis avant la date d'entrée en vigueur de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980 ainsi que les autres produits des autres placements.

*5° Le taux à **75 %**.*

Il est fixé à 75 % pour :

- les revenus ou produits, dont le débiteur est établi en France, **payés hors de France dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI.

c. Imputation de la retenue à la source ou du crédit d'impôt sur le prélèvement

Le prélèvement **est diminué** :

- de la retenue à la source opérée, le cas échéant, sur les revenus conformément au 1 de l'article 119 bis du CGI ;

- du crédit d'impôt auquel ouvre droit les revenus de source étrangère, dans les conditions prévues par les conventions internationales.

d. Paiement du prélèvement

Le prélèvement est effectué par le débiteur ou par la personne qui assure le paiement des revenus.

Il **ne peut être pris en charge par le débiteur** (CGI, art. 1678 quater, al. 2).

3. Caractéristiques du prélèvement, libératoire ou non, au regard de l'impôt sur le revenu

1249

a. Caractère non-libératoire du prélèvement forfaitaire

Le prélèvement prévu pour les intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, ainsi que d'intérêts versés au titre des sommes mises à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel, lorsque la personne qui assure le paiement de ces revenus est établie en France, qu'il s'agisse ou non du débiteur **n'est pas libératoire de l'impôt sur le revenu**.

Ce prélèvement s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

b. Caractère libératoire du prélèvement forfaitaire

Présentent un **caractère libératoire de l'impôt sur le revenu**, le prélèvement prévu :

- pour les revenus des produits d'épargne, soumis au taux de 5 %, donnés au profit d'un organisme mentionné au 1 de l'article 200 du CGI dan le cadre d'un mécanisme dit « solidaire » ;

- pour les revenus ou les produits, soumis aux taux de 42 % et/ou 60 %, des souscripteurs ou des bénéficiaires souhaitant conserver l'anonymat.

- pour les revenus ou produits, soumis au taux de 75 %, dont le débiteur est établi en France, **payés hors de France dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Remarque :

Le caractère libératoire du prélèvement ne peut être invoqué pour les produits qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou d'une profession non commerciale

Les modalités et conditions d'application du présent dispositif sont fixées par décret.

II. Prélèvement prévu lorsque la personne qui assure le paiement des revenus est établie hors de France - dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2013

(CGI, art. 125 D ; BOI-RPPM-RCM-30-10-20-20)

1250

Sont présentées ci-dessous, les dispositions relatives au champ d'application du prélèvement, à ses modalités de calcul, à son paiement et à son caractère libératoire ou non au regard de l'impôt sur le revenu.

1. Champ d'application

1250-1

a. Personnes assujetties ou non à un prélèvement

1° Prélèvement obligatoire pour les bénéficiaires de produits de placements à revenu fixe

Sont assujetties au prélèvement prévu au I de l'article 125 A du CGI, les personnes physiques :

- qui sont fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ;

- dont le revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417, IV-1°) de leur foyer fiscal de l'avant-dernière année, est **égal ou supérieur à 25 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs **et à 50 000 €** pour les contribuables soumis à une imposition commune ;

- qui bénéficient produits de placements à revenu fixe et revenus assimilés ;

- dont le **paiement** est assuré par une **personne établie hors de France**, qu'il s'agisse ou non du débiteur des revenus ou produits, ce dernier étant établi en France ou hors de France.

2° Personnes dispensées du prélèvement

Sont dispensées de ce prélèvement, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal **dont le revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417, IV-1°) de l'avant-dernière année, **est inférieur** :

- à **25 000 €** pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;

- et à **50 000 €** pour les contribuables soumis à une imposition commune.

3° Prélèvement sur option pour les bénéficiaires de produits de certains bons ou contrats de capitalisation (BOI-RPPM-RCM-30-10-20-20 au B du IV)

Peuvent opter pour leur assujettissement au prélèvement prévu au premier alinéa du II de l'article 125-0 A du CGI, les personnes physiques qui :

- sont fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ;

- bénéficient de produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature mentionnés à l'alinéa 2 du 2 de l'article 122 du CGI.

Cette option pour le prélèvement **est irrévocable**.

b. Revenus soumis au prélèvement

1° Les produits de placements à revenus fixe et revenus assimilés

Sont soumis au prélèvement obligatoire les intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, ainsi que d'intérêts versés au titre des sommes mises à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel.

2° Les produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature

Sont soumis sur option au prélèvement, les produits à des bons ou contrats souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies hors de France dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Remarque :

La durée des bons ou contrats de capitalisation ainsi que des placements de même nature s'entend de leur durée effective de détention par le contribuable.

2. Modalités de calcul du prélèvement (BOI-RPPM-RCM-30-10-20-20 au III)

1250-2

a. Base du prélèvement

La base du prélèvement correspond au montant brut des revenus de source française ou de source étrangère.

b. Taux du prélèvement

1° Taux prévus pour les produits de placements à revenus fixe et revenus assimilés

Ce sont les taux mentionnés au III bis de l'article 125 A du CGI qui s'appliquent

2° Taux prévus pour les produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature de source européenne

Les produits de bons ou contrats de capitalisation sont soumis aux taux mentionnés au 1° du II de l'article 125-0 A du CGI.

c. Imputation du crédit d'impôt sur le prélèvement

L'impôt retenu à la source, auquel ouvre droit les revenus de source étrangère dans la limite du crédit d'impôt prévu par les conventions internationales, est imputé sur le prélèvement.

3. Déclaration, paiement, option, contrôle BOI-RPPM-RCM-30-10-20-20

1250-3

a. Déclaration et paiement du prélèvement (CGI, art. 125 D, IV)

1° Délai de déclaration et de paiement

Le prélèvement doit être déclaré et acquitté :

- dans les quinze jours suivant le mois au cours duquel les revenus ou produits sont encaissés ou inscrits en compte :

- ou, s'agissant d'un gain, dans les quinze jours suivant le mois au cours duquel la cession est réalisée.

2° Personne effectuant la déclaration et le paiement

Le prélèvement **doit être déclaré et acquitté** :

- soit **par la personne qui assure le paiement desdits revenus**, produits et gains, lorsqu'elle est établie hors de France dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et qu'elle est mandatée à cet effet par le contribuable ;

Remarques :

Lorsque la déclaration et le paiement du prélèvement correspondant sont effectués par la personne qui assure le

paiement des revenus, produits et gains, elle est établie au nom et pour le compte du contribuable.

L'administration peut conclure avec chaque personne établie hors de France mandatée par des contribuables pour le paiement du prélèvement, dans les conditions prévues, une convention qui en organise les modalités pour l'ensemble de ces contribuables.

Le prélèvement ne peut être pris en charge par le débiteur (CGI, art. 1678 quater, al. 2).

- soit **par le contribuable lui-même**.

Les articles 41 sexdecies K et 41 sexdecies L de l'annexe III au CGI fixent les modalités d'application, notamment déclaratives, du présent dispositif.

b. Option pour le prélèvement pour les produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature de source européenne (CGI, art. 125 D, IV-al. 2)

L'option est irrévocable et s'exerce par le dépôt de la déclaration des revenus, produits et gains concernés et le paiement du prélèvement correspondant.

À défaut de réception de la déclaration et du paiement du prélèvement dans les conditions précitées, les produits et gains sont imposables dans les conditions de droit commun.

c. Contrôle

Le contribuable tient à la disposition de l'administration tous les renseignements nécessaires à l'établissement du prélèvement.

4. Caractéristiques du prélèvement, libératoire ou non, au regard de l'impôt sur le revenu

1250-4

a. Caractère non-libératoire du prélèvement

N'est pas libératoire de l'impôt sur le revenu, le prélèvement dû sur les intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, ainsi que d'intérêts versés au titre des sommes mises à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel.

b. Caractère libératoire du prélèvement

Présente un caractère libératoire de l'impôt sur le revenu, le prélèvement optionnel prévu sur les produits ou gains de cession de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature mentionnés à l'alinéa 2 du 2 de l'article 122 du CGI.

Remarque : Pour connaître les taux de liquidation du prélèvement forfaitaire libératoire en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012, il convient de se reporter au Précis de Fiscalité édition 2013, au paragraphe n°619-4.

C. Incidence des conventions fiscales internationales

1251

Les produits des placements à revenu fixe payés à l'étranger par des personnes domiciliées ou établies en France sont soumis au prélèvement obligatoire sous réserve de certaines exceptions.

Toutefois, en vertu des dispositions des conventions fiscales internationales, le prélèvement obligatoire à opérer sur les produits d'obligations et autres créances payés à des personnes fiscalement domiciliées hors de France peut être appliqué selon un taux réduit, voire totalement supprimé.

Il convient de se reporter au BOI-INT-CVB.

Titre 4 : Régimes particuliers

(BOI-RPPM-RCM-40)

Chapitre 1 : Engagements d'épargne à long terme (CELT)

(CGI, art. 157, 16° et CGI, art. 163 bis A, CGI, ann. III, art. 41 K à 41 V et CGI, ann. IV,

art. 17 sexies à 17 octies ; BOI-RPPM-RCM-40-10)

1260

Un régime fiscal privilégié a été réservé aux placements en valeurs mobilières opérés par des personnes physiques, ayant leur domicile fiscal en France, sous forme d'engagements d'épargne à long terme souscrits auprès d'établissements autorisés.

L'engagement d'épargne à long terme est un contrat écrit qui a des effets à l'égard des parties contractantes et de l'administration. Il doit avoir été contracté ou prorogé avant le 1er janvier 1982.

Les épargnants doivent s'être engagés à effectuer des versements réguliers **pendant une période minimale** ne pouvant être inférieure **à cinq années**.

Toutefois, depuis le 1er juin 1978, les engagements d'épargne à long terme n'ont pu être contractés ou prorogés que pour une durée maximale de cinq ans.

Durant toute la durée de l'engagement, les versements ainsi que les produits capitalisés des placements doivent demeurer indisponibles. L'inobservation des obligations découlant de l'engagement entraîne la déchéance des avantages fiscaux consentis.

Ces dispositions sont commentées au BOI-RPPM-RCM-40-10.

Remarque : Ces revenus sont toutefois soumis à divers prélèvements sociaux (CSG, CRDS, Prélèvement social, contributions additionnelles etc.).

Chapitre 2 : Clubs d'investissement

(BOI-RPPM-RCM-40-20)

1270

Les clubs d'investissement apparaissent comme l'association de personnes physiques en vue d'épargner et de placer, c'est-à-dire de dégager et de mettre en commun des disponibilités, grâce à des versements échelonnés et relativement modiques, pour les investir dans des entreprises industrielles ou commerciales. Les sommes ainsi épargnées permettent de constituer progressivement un portefeuille collectif de placement en valeurs mobilières, actions et obligations.

Ces clubs bénéficient d'un régime fiscal de faveur. En effet, il est admis que leurs membres se trouvent placés dans une situation comparable à celle qui serait la leur s'ils géraient directement leur portefeuille de valeurs mobilières. Il est donc appliqué aux clubs un régime de transparence fiscale.

A. Conditions d'application du régime de faveur

1271

Le régime privilégié accordé aux membres des clubs d'investissement est subordonné aux conditions suivantes

I. Indivision ou société civile de personnes

Le club doit être créé sous la forme d'une indivision ou d'une société civile de personnes régie par les articles 1832 et suiv. du code civil et dans laquelle, notamment, les associés - qui ne peuvent être que des personnes physiques - sont indéfiniment responsables des dettes sociales à l'égard des tiers.

II. Gestion d'un portefeuille

L'objet de ce club doit être **limité** à la constitution et à la gestion d'un portefeuille de placement.

III. Membres maximum

Les statuts doivent prévoir que le nombre des membres sera de **vingt au maximum** et que les versements annuels par foyer fiscal ne peuvent pas dépasser 5 500 €.

IV. Dépôt des fonds et des valeurs

Enfin, les **fonds en attente** de placement et les **valeurs acquises doivent être déposés** auprès des personnes habilitées à recevoir des fonds et à détenir des valeurs mobilières pour le compte du public (prestataires de services d'investissement, établissements de crédit).

Depuis le 1er janvier 2001, les clubs d'investissement qui investissent dans les sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé **sont dispensés** de cette obligation. Les titres peuvent, par conséquent, être inscrits en compte auprès de la société émettrice « gestion au nominatif pur ».

B. Portée du régime de faveur

1272

Il s'agit de présenter l'imposition des dividendes et intérêts, celle des gains en capital et des engagements d'épargne à long terme.

I. Imposition des dividendes et intérêts

1273

Chaque membre est imposable à raison de sa quote-part de dividendes et autres produits mobiliers. À cet égard, il est fondé à se prévaloir de l'abattement en base de **40 %** prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI depuis le 1er janvier 2012.

Il peut aussi utiliser le crédit d'impôt attaché aux revenus déclarés.

L'établissement chargé de la tenue matérielle des comptes de l'indivision ou de la société civile doit délivrer en fin d'année à chaque indivisaire ou associé un justificatif des opérations sur valeurs mobilières, correspondant à ses droits dans l'actif.

II. Imposition des gains nets en capital

1274

Les clubs d'investissement peuvent relever, sous certaines conditions, d'un régime d'imposition particulier pour l'imposition des gains nets en capital.

Les plus-values de cessions réalisées par le club durant son existence échappent à toute taxation.

Seuls les gains nets réalisés par les membres du club à l'occasion de leur retrait ou de la dissolution du club d'investissement (dont la durée de vie ne peut excéder dix ans) sont soumis à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif (CGI, art. 200 A, 2).

III. Imposition des engagements d'épargne à long terme

1275

Les produits des placements effectués par les clubs d'investissement peuvent être admis au bénéfice des engagements d'épargne à long terme permettant de bénéficier de l'exonération prévue au 16° de l'article 157 du CGI.

Chapitre 3 : Fonds communs de placement

(CGI, art. 137 bis et CGI, art. 199 ter A et CGI, ann. III, art. 41 sexdecies A à 41 sexdecies G ; BOI-RPPM-RCM-40-30 ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17-I-B et Q)

1280

Les fonds communs de placement (FCP) ordinaires sont régis par l'article L. 214-20 du code monétaire et financier (CoMoFi) à l'article L. 214-32 du CoMoFi. Ils se définissent comme une copropriété de valeurs mobilières dont les parts sont émises et rachetées à la demande des porteurs à

la valeur liquidative majorée ou diminuée, selon les cas, des frais et commissions.

Le fonds ne dispose pas de la personnalité morale et échappe aux règles civiles de l'indivision et aux dispositions de l'article 1871 du code civil à l'article 1873 du code civil régissant les sociétés en participation.

Les FCP à risques sont définis par l'article L. 214-28 du CoMoFI à L. 214-38 du CoMoFI. Ils peuvent bénéficier d'un régime particulier dans les conditions prévues à l'article 163 quinquies B du CGI.

A. Régime fiscal des produits distribués par le fonds

I. Nature et taxation de ces produits

1281

Les sommes ou valeurs réparties par un FCP constituent des revenus de capitaux mobiliers perçus par les porteurs de parts à la date de cette répartition (CGI, art. 137 bis, al. 1).

À compter du 1er janvier 2013, le législateur **exclut de ce dispositif** les distributions mentionnées aux 7 et 7 bis du II de l'article 150-0 A du CGI (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-B).

Ces revenus de capitaux mobiliers sont imposables conformément aux règles propres à chaque nature de ces revenus. Les porteurs de parts peuvent se prévaloir dans les conditions du droit commun des avantages fiscaux attachés aux produits distribués par le fonds, ce qui implique que ces produits soient ventilés par nature au niveau de la somme allouée à chaque part.

Il s'agit essentiellement, en matière d'impôt sur le revenu :

- de l'option pour le prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe, libératoire de l'impôt sur le revenu ;

- de l'exonération de certains produits ;

- depuis le 1er janvier 2008, de l'option pour le prélèvement forfaitaire sur certains dividendes visés à l'article 117 quater du CGI.

Remarques :

1. Pour les exercices clos depuis le 29 septembre 1989, les produits peuvent ne pas être distribués.

2. Les sommes non réparties entre les porteurs de parts d'un FCP à la date de son absorption opérée conformément à la réglementation en vigueur, par un autre FCP ou par une SICAV sont imposés lors de leur répartition ou de leur distribution par l'organisme absorbant. Ce régime est applicable aux opérations de scissions (CGI, art. 137 bis, I-al. 2 et 3).

II. Sort des crédits d'impôt

(CGI, art. 199 ter A ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014,art. 17-I-Q)

1282

Les porteurs de parts **peuvent imputer** les crédits d'impôt attachés **aux produits encaissés et**, **à compter du 1er janvier 2013**, **aux plus-values de cession réalisées** dans les mêmes conditions que s'ils les avaient perçus directement (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014,art. 17-I-Q).

Ce droit à imputation est déterminé pour chaque porteur en proportion de sa quote-part dans la répartition au titre de l'année considérée, et en tenant compte de la nature et de l'origine française ou étrangère des produits.

III. Produits versés à des personnes non-domiciliées en France

(CGI, art. 137 bis, II)

1283

La retenue à la source et le prélèvement prévus au 2 de l'article 119 bis du CGI et au III de l'article 125 A du CGI sont applicables à ces produits. Ils sont prélevés par le gérant du fonds à la date de la répartition et reversés au Trésor. Ces personnes ne bénéficient pas du régime défini ci-après.

IV. Régime particulier des fonds communs de placement à risques (FCPR)

(CGI, art. 163 quinquies B)

1284

Afin d'encourager l'investissement de l'épargne des particuliers dans certains fonds communs de placement à risques (FCPR), des mesures fiscales spécifiques, codifiées à l'article 163 quinquies B du CGI ont été instituées.

Ainsi, les personnes physiques qui prennent **l'engagement de conserver, pendant cinq ans au moins** à compter de leur souscription, des parts de fonds communs de placement à risques **sont exonérées** de l'impôt sur le revenu à raison des sommes ou valeurs auxquelles donnent droit les parts concernées.

Remarque : Ces revenus sont toutefois soumis à divers prélèvements sociaux.

Cette exonération ne s'applique pas aux porteurs de parts, acquises à compter du 1er janvier 2011, de fonds communs de placement à risques donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds et attribuées en fonction de la qualité de la personne (CGI, art. 163 quinquies B, I).

Remarque : Pour les revenus perçus depuis l'année 2006, le II de l'article 4 de la loi de finances pour 2007 inclut, dans le montant du revenu fiscal de référence, les produits de parts de FCPR exonérés d'impôt sur le revenu en application des dispositions de l'article 163 quinquies B du CGI.

Le dispositif applicable actuellement est le suivant :

1. L'exonération est subordonnée aux conditions suivantes

a. L'actif des fonds doit être constitué sous certaines conditions

L'actif des fonds doit respecter les conditions prévues à l'article L. 214-28 du code monétaire et financier (CoMoFI) et à l'article L. 214-38 du CoMoFI.

b. Réinvestissement et indisponibilité des sommes ou valeurs

Les sommes ou valeurs réparties **doivent être immédiatement réinvesties** dans le fonds et demeurer indisponibles **pendant la période requise de cinq ans**.

c. Détention des parts

Le porteur de parts, son conjoint et leurs ascendants et descendants **ne doivent pas détenir** ensemble **directement ou indirectement plus de 25 %** des droits dans les bénéfices de sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce montant à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts du fonds ou l'apport des titres.

2. Non-respect des conditions d'exonération

Les sommes ou valeurs qui ont été ainsi exonérées d'impôt sur le revenu sont ajoutées au revenu imposable de l'année au cours de laquelle le fonds ou le contribuable cesse de remplir ces conditions.

Toutefois, l'exonération est maintenue en cas de cession des parts par le porteur lorsque lui-même ou son conjoint se trouve dans l'un des cas suivants : invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, décès, départ à la retraite ou licenciement.

3. Précision concernant les parts ou actions de carried interest

Depuis le 1er janvier 2002, les parts ou actions de carried interest n**e peuvent pas bénéficier** de l'exonération d'impôt sur le revenu résultant de l'article 163 quinquies B du CGI, que leur bénéficiaire ait ou non pris l'engagement de conservation des parts ou actions.

Lorsqu'elles sont acquises ou souscrites par des personnes physiques membres de l'équipe de gestion d'un FCPR ou d'une SCR, les revenus retirés de ces parts ou actions de carried interest sont désormais, sous certaines conditions, soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime des gains de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux prévu à l'article 150-0 A du CGI.

Lorsqu'elles sont attribuées à d'autres personnes, les revenus correspondants sont désormais imposables en tant que revenus dans les conditions de droit commun, dans la catégorie correspondante : salaires, bénéfices non commerciaux, revenus distribués.

4. Extension de l'exonération depuis le 1er janvier 2007

Depuis le 1er janvier 2007, l'exonération est également applicable aux fonds communs de placements à risques qui respectent toutes les conditions mentionnées à l'article L. 214-30 du code monétaire et

financier. Il s'agit en pratique des fonds communs de placements dans l'innovation (FCPI) agrées par l'AMF.

L'exonération s'applique sous réserve que les porteurs de parts s'engagent à les conserver pendant cinq ans au moins et respectent les conditions citées ci-dessus.

Pour plus de détails sur le régime juridique et fiscal des FCPR et des porteurs de parts des FCPR, cf. BOI-RPPM-RCM-40-30.

V. Régime particulier des fonds de placement immobilier

(CGI, art. 137 ter et CGI, art. 199 ter-0 B ; Loi n° 2012-958 du 16 août 2012, art. 6-I-B)

1285

Le régime particulier applicable aux revenus perçus par les fonds de placement immobilier (FPI) et les porteurs de parts de tels fonds a été défini par l'article 28 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005.

B. Obligations fiscales du gérant

(CGI, ann. III, art. 41 sexdecies A à 41 sexdecies G et CGI, ann. III, art. 41 W à 41 Y)

1286

Dans le délai d'un mois à compter de sa création, le gérant doit déposer auprès de la direction des finances publiques dans le ressort de laquelle il souscrit sa déclaration de bénéfice ou, à défaut, celle de ses revenus, une déclaration d'existence du fonds.

Il doit également dans le même délai l'informer en cas d'apport partiel d'actif, de fusion, scission ou dissolution.

La propriété des parts est constatée par l'inscription sur une liste tenue par le gérant. Celui-ci est notamment tenu de déposer auprès de la direction des finances publiques compétente un état détaillé.

Les obligations consécutives à l'engagement prévu au I de l'article 163 quinquies B du CGI sont définies aux articles 41 W, 41 X et 41 Y de l'annexe III au CGI.

Les nouvelles obligations en matière de déclaration relative au respect du quota d'investissement sont prévues par l'article 242 quinquies du CGI.

C. Obligations fiscales du dépositaire des actifs du fonds

(CGI, ann. III, art. 41 sexdecies F et CGI, ann. III, art. 41 sexdecies G)

1287

Le dépositaire doit établir le relevé des sommes payées aux propriétaires de parts - à adresser à l'administration fiscale - ainsi que les certificats de crédit d'impôt à remettre aux bénéficiaires. Il doit conserver en application de l'article R. 87-1 du LPF les pièces justificatives de chacun des paiements effectués.

Chapitre 4 : Fonds communs de créances et des organismes de titrisation

(CGI, art. 124 B, 2-al. 2, CGI, art. 125 A, III bis-8° et CGI, art. 238 septies D ; BOI-RPPM-RCM-40-40)

1290

Le fonds commun de créances est une copropriété qui n'a pas la personnalité morale et a pour objet exclusif d'acquérir des créances en vue d'émettre, des parts représentatives de ces créances (code monétaire et financier, art. L. 214-43 à art. L. 214-49).

Les parts de ces fonds sont des valeurs mobilières. Les porteurs de parts ne peuvent en demander le rachat au fonds.

Le montant minimum de la part **est de 150 €** ou son équivalent dans l'unité monétaire de l'émission.

Ces parts ouvrent droit à une rémunération fixée dans le contrat d'émission et à l'attribution de tout ou partie du boni de liquidation.

Le régime fiscal des porteurs de parts de fonds communs de créances ou de fonds communs de titrisation est le suivant.

Remarque : le même régime fiscal s'applique aux porteurs de parts de fonds communs de titrisation constitués depuis le 15 juin 2008 et à ceux placés, antérieurement à cette date, sous le régime des fonds communs de créances à l'exception des fonds supportant des risques d'assurance mentionnés aux articles L. 214-187 à L. 214-190 du code monétaire et financier.

A. Personnes physiques fiscalement domiciliées en France

1291

Le fonds commun de créances ou le fonds commun de titrisation étant une copropriété, les porteurs de parts devraient être imposés à la date de l'encaissement des produits de ces créances par le fonds.

Toutefois, par analogie avec la solution retenue pour les fonds communs de placement, **le fait générateur** de l'imposition est reporté à **la date de la mise en paiement** des produits des parts émises par le fonds commun de créances de titrisation.

Les parts émises pour une durée supérieure à cinq ans suivent les règles d'imposition des obligations. Les parts émises pour une durée inférieure ou égale à cinq ans suivent le régime des titres de créances négociables. Cette distinction entraîne les conséquences suivantes.

I. Revenus de capitaux mobiliers

1292

Sont présentés ci-dessous les éléments du fait générateur de l'imposition pour les produits de parts, les primes de remboursement et le boni de liquidation

1. Produits des parts

1292-1

Les produits des parts de FCC ou de fonds communs de titrisation sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu et entrent dans le champ d'application du prélèvement forfaitaire non libératoire de l'impôt sur le revenu prévu au I de l'article 125 A du CGI.

2. Primes de remboursement

1292-2

a. Parts de plus de cinq ans

Les primes sont imposables dans les conditions prévues à l'article 238 septies A du CGI, à l'article 238 septies B du CGI et à l'article 238 septies D du CGI.

b. Parts de cinq ans ou moins

Les primes sont imposables lors de leur remboursement.

3. Boni de liquidation

1292-3

Il est imposable au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de créances et entre dans le champ d'application du prélèvement forfaitaire non libératoire de l'impôt sur le revenu prévu au I de l'article 125 A du CGI.

II. Gains de cession

1293

Les gains retirés de la cession de parts de FCC ou de fonds communs de titrisation est déterminée

dans les conditions définies aux 1 et 2 de l'article 150-0 D du CGI.

1. Parts de plus de cinq ans (CGI, art. 150-0 A, II-5)

1293-1

Les gains de cession relèvent des dispositions de l'article 150-0 A du CGI.

2. Parts de cinq ans ou moins (CGI, art. 124 B, al. 2) ; CGI, art. 124 C)

1293-2

Les gains de cession suivent le régime fiscal applicable aux titres de créances négociables prévu à l'article 124 B du CGI et à l'article 124 C du CGI.

B. Porteurs de parts non-résidents

1294

Ils sont soumis obligatoirement au prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI dans les conditions exposées au n° 1246.

Chapitre 5 : Profits réalisés à titre occasionnel sur un marché à terme jusqu'au 31 décembre 2013

(CGI, art. 150 ter à CGI art. 150 octies, CGI, art. 150 undecies, et CGI, ann. III, art. 41 septdecies H à 41 septdecies K ; BOI-RPPM-PVBMI-10-10-20-10 ;-Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17-I-C ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 43)

1300

Ces dispositions **s'appliquent jusqu'au 31 décembre 2013**.

A. Opérations réalisées en France

1301

Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels ou habituels relevant du 8° du I de l'article 35 du CGI et du 2 de l'article 92 du CGI, les profits nets réalisés directement ou par personnes interposées, par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, sont imposés comme suit :

I. Date du profit ou de la perte

1302

Pour chaque opération, le profit ou la perte est égal à la différence reçue ou versée par l'entremise de la chambre de compensation à la date de la cession du contrat ou de son dénouement.

Remarque : Le dénouement d'un contrat intervient à la date de clôture définitive de la position ouverte par ce contrat (CGI, ann. III, art. 41 septdecies H).

Ce profit ou cette perte correspond à la somme algébrique des marges positives et négatives acquises sur chaque contrat entre le jour de sa conclusion et le jour de son dénouement. Le profit imposable est net des frais et taxes acquittés par le cédant (CGI, art. 150 quater, **abrogé au 1er janvier 2014**)).

II. Profits nets réalisés

1303

Les profits nets réalisés dans le cadre de contrats se référant à des emprunts obligataires ou à des actions admises aux négociations sur un marché réglementé français ou négociées sur le marché hors cote français (CGI, art. 150 quinquies, **abrogé au 1er janvier 2014**) et ceux réalisés dans le

cadre d'autres contrats (CGI, art. 150 sexies, **abrogé au 1er janvier 2014**) sont imposés dans les conditions prévues à l'article 96 A du CGI et au taux prévu au 2 de l'article 200 A du CGI, dans leur rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011, majoré des prélèvements sociaux, quel que soit leur montant.

Au titre de l'année 2012, les profits réalisés sont imposables au taux forfaitaire de 24 %.

À compter du 1er janvier 2013, ces profits nets sont imposés dans les conditions prévues par le seul 2 de l'article 200 A du CGI.

En conséquence, les profits sont pris en compte pour la détermination du revenu net global défini à l'article 158 du CGI (CGI, art. 200 A, 2) et **sont donc soumis au régime de droit commun** à l'impôt sur le revenu.

Quelle que soit la période, l'imposition est majoré des prélèvements sociaux, quel que soit leur montant des profits nets.

1303-1

Les pertes sont soumises aux dispositions du 11 de l'article 150-0 D du CGI. Après compensation des profits et des pertes de même nature, l'imputation des pertes nettes est effectuée exclusivement sur les profits de même nature réalisés au cours des dix années suivantes.

III. Opérations à terme sur marchandises

1304

Les opérations à terme sur marchandises réalisées en France sur un marché réglementé sont imposées dans les conditions prévues à l'article 150 ter du CGI et à l'article 150 quinquies du CGI (CGI, art. 150 octies).

À compter du 1er janvier 2014, l'article 150 quinquies du CGI et l'article 150 octies du CGI **sont abrogés** par l'article 43 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013

B. Opérations réalisées à l'étranger

1305

Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels, les profits résultant des opérations réalisées à l'étranger sur un marché à terme d'instruments financiers sont imposables selon le régime de droit commun. Cette disposition est applicable aux profits résultant des opérations à terme sur marchandises réalisées à l'étranger (CGI, art. 120, 12°).

Les pertes résultant de ces opérations sont imputables exclusivement sur les profits de même nature réalisés dans les mêmes conditions au cours de la même année ou des six années suivantes (CGI, art. 156, I-6°).

C. Obligations déclaratives

1306

Les contribuables qui réalisent en France, à titre occasionnel, des profits sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises doivent produire une déclaration n° 2074 **au plus tard le 1er mars de chaque année** pour l'ensemble des opérations réalisées - directement ou par personne interposée - par les membres du foyer fiscal. La déclaration n° 2074 (CERFA n° 11905) est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

Par ailleurs, le contribuable qui demande à bénéficier du report des pertes subies antérieurement, doit indiquer sur cette même déclaration le détail - par année et par nature de profit - des pertes reportées.

Les établissements et les personnes qui tiennent le compte des opérations réalisées en France par leurs clients sur un marché à terme d'instruments financiers ou de marchandises doivent souscrire chaque année et pour chacun d'entre eux une déclaration indiquant le montant des profits et des pertes se rapportant aux opérations de l'année précédente. Pour plus de précisions, se reporter au IV-B du BOI-RPPM-PVBMI-10-10-20-10).

D. Cas particulier

1307

Depuis le 1er janvier 1992, les personnes physiques qui réalisent, à titre occasionnel, des profits par l'intermédiaire d'un fonds commun d'intervention sur les marchés à terme (FCIMT) sont imposées dans les conditions prévues pour les profits réalisés sur les marchés à terme.

L'application de ces dispositions est, toutefois, subordonnée à la condition qu'aucune personne physique agissant directement ou par personne interposée ne possède plus de 10 % des parts du fonds (CGI, art. 150 undecies, **abrogé au 1er janvier 2014**).

Chapitre 6 : Profits réalisés à titre occasionnel sur un marché à terme à compter du 1er janvier 2014

(CGI, art. 150 ter modifié par l'article 43-I-E-2° de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013)

1308

Pour les profits réalisés à titre occasionnel sur un marché à terme **à compter du 1er janvier 2014**, l'article 150 ter du CGI **prévoit de nouvelles dispositions** (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 43-I-E-2°).

Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles, les profits nets réalisés, directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, lors du dénouement ou de la cession à titre onéreux de contrats financiers, également dénommés « instruments financiers à terme », mentionnés au III de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier, par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI sont imposés dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI.

Les pertes nettes sont soumises au 11 de l'article 150-0 D du CGI.

Pour chaque contrat, le profit ou la perte est égal à la différence entre les sommes reçues et les sommes versées, majorée ou minorée, lorsque le contrat se dénoue par la livraison d'un instrument financier ou d'une marchandise, de la différence entre le prix d'achat ou de vente de cet instrument financier ou de cette marchandise et de sa valeur au jour de la livraison.

Lorsque des contrats présentant les mêmes caractéristiques ont donné lieu à des achats ou des ventes effectués à des prix différents, le profit (ou la perte) est calculé sur le prix moyen pondéré.

Le profit imposable ou la perte imputable est net des frais et taxes acquittés.

Un décret fixe les conditions d'application du présent article, notamment les obligations déclaratives des contribuables (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 43-I-E-2°).

À compter du 1er janvier 2014, les articles 150 quater à 150 undecies du CGI **sont abrogés** par le 3° du E du I de l'article 43 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

Chapitre 7 : Profits réalisés à titre occasionnel sur les marchés d'options négociables

(CGI, art. 120, 12°, CGI, art. 150 nonies et CGI, ann. III, art. 41 septdecies L à 41 septdecies O ; BOI-RPPM-PVBMI-10-10-20-20-; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 43)

1316

Le 3° du E du I de l'article 43 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 **abroge** l'article 150 nonies du CGI **à compter du 1er janvier 2014**.

En conséquence, les précisions développées ci-dessous concernent **les dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013.**

A. Opérations réalisées en France

1317

Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels, les profits tirés des achats, ventes et levées d'options négociables réalisés en France, directement ou par personnes interposées, par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont imposés comme suit :

I. Détermination du profit

1318

Le profit est égal à la différence entre les sommes versées et les sommes reçues, majorée, lorsque l'option est levée, de la différence entre le prix d'achat ou de vente de l'actif sous-jacent et son cours coté.

Lorsqu'une même option a donné lieu à des achats ou des ventes effectués à des prix différents, le profit est calculé sur le prix moyen pondéré.

Précision : Les opérations qui ne sont pas dénouées au 31 décembre sont prises en compte pour la détermination du profit de l'année au cours de laquelle elles sont dénouées.

II. Modalités d'imposition

1319

Les profits **réalisés** au titre de l'année **2012**, sont imposables au taux forfaitaire de 24 %.

Remarque :

Les profits sont imposés jusqu'au 31 décembre 2011, dans les conditions prévues à l'article 96 A du CGI et au taux prévu au 2 de l'article 200 A, 2 du CGI, dans leur rédaction en vigueur à l'époque des faits.

Depuis le 1er janvier 2013, ces profits nets sont imposés, en principe, dans les conditions prévues par le seul article 200 A du CGI.

En conséquence, les profits sont pris en compte pour la détermination du revenu net global défini à l'article 158 du CGI (CGI, art. 200 A, 2) et sont donc soumis au régime de droit commun à l'impôt sur le revenu, selon le barème progressif.

Quelle que soit la période, l'imposition est majorée des prélèvements sociaux.

B. Opérations réalisées à l'étranger

1320

Les profits résultant des opérations réalisées à l'étranger sont imposables selon les dispositions du 12° de l'article 120 du CGI.

Les pertes sont imputables selon les dispositions du 6° du I de l'article 156 du CGI.

L**es pertes résultant** des opérations mentionnées au 12° de l'article 120 du CGI, **dans sa rédaction antérieure au 1er janvier 2014**, et non imputées sur des profits de même nature réalisés au cours de l'année 2013 **sont imputables sur les profits**, mentionnés au 1 de l'article 150 ter du CGI dans sa nouvelle rédaction, **réalisés à compter du 1er janvier 2014**, dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D du CGI.

Dans ce cas, le délai mentionné au 11 de l'article 150-0 D du CGI est décompté à partir de l'année au cours de laquelle la perte a été réalisée (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 43-IV-B).

C. Obligations déclaratives

1321

Les contribuables qui réalisent en France, à titre occasionnel, des profits sur les marchés d'options négociables sont tenus de produire une déclaration spéciale n° 2074 (CERFA n° 11905) avant le 1er mars de chaque année pour l'ensemble des opérations réalisées directement ou par personne interposée par les membres du foyer fiscal. Cette déclaration est accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Le résultats nets déterminés sur la déclaration n° 2074, y compris ceux qui sont mentionnés sur le document établi par l'intermédiaire, doivent être reportés sur la déclaration d'ensemble des revenus du contribuable dans la rubrique prévue à cet effet.

Les établissements et les personnes qui tiennent le compte des opérations réalisées en France ou à l'étranger par leurs clients sur un marché d'options négociables doivent souscrire chaque année et pour chacun d'entre eux une déclaration indiquant le montant des profits et pertes se rapportant aux opérations de l'année précédente. Pour plus de précisions se reporter au IV-B du BOI-RPPM-PVBMI-10-10-20-20.

Chapitre 8 : Profits retirés à titre occasionnel d'opérations de bons d'option

(CGI, art. 150 decies et CGI, ann. III, art. 41 septdecies P à 41 septdecies S ; BOI-RPPM-PVBMI-10-10-20-30 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 43)

1325

Le 3° du E du I de l'article 43-I-E-3° de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 **abroge l'article 150 decies** du CGI **à compter du 1er janvier 2014**.

En conséquence, les précisions développées ci-dessous concernent **les dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013**.

A. Opérations réalisées en France

1326

Les profits tirés des achats ou cessions de bons d'option ou de l'exercice du droit attaché à ces bons réalisés en France, directement ou par personne interposée, par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France, sont, sous réserve des dispositions propres aux bénéfices professionnels, imposés dans les conditions suivantes.

I. Détermination du profit

1327

Le profit est égal à la différence entre les sommes versées et les sommes reçues, majorée, lorsque l'exercice du droit attaché au bon d'option se traduit par la livraison de l'actif sous-jacent, de la différence entre le prix d'achat ou de vente de cet actif et son cours coté.

Lorsqu'un même bon d'option a donné lieu à des achats effectués à des prix différents, le profit est calculé sur le prix moyen pondéré.

Le profit imposable est net des frais et taxes acquittés par le donneur d'ordre.

Les opérations qui ne sont pas dénouées au 31 décembre sont prises en compte pour la détermination du profit de l'année au cours de laquelle elles sont dénouées.

II. Modalités d'imposition

1328

Les profits **réalisés au titre de l'année 2012** sont imposables au taux forfaitaire de **24 %**.

Remarque :

Les profits sont imposés jusqu'au 31 décembre 2011, dans les conditions prévues à l'article 96 A du CGI et au taux prévu à l'article 200 A-2 du même code, dans sa rédaction en vigueur à l'époque des faits.

À compter du 1er janvier 2013, ces profits nets sont imposés, en principe, dans les conditions prévues par le seul 2 de l'article 200 A du CGI.

En conséquence, les profits **sont pris en compte pour la détermination du revenu net global** défini à l'article 158 du CGI (CGI, art. 200 A, 2) et sont donc soumis au régime de droit commun à l'impôt sur

le revenu.

Quelle que soit la période, l'imposition est majoré des prélèvements sociaux.

B. Opérations réalisées à l'étranger

1329

Les profits résultant des opérations réalisées à l'étranger sont imposables selon les dispositions du 12° de l'article 120 du CGI.

Les pertes sont imputables selon les dispositions du 6° du I de l'article 156 du CGI.

C. Obligations déclaratives

1330

Les contribuables qui réalisent en France, à titre occasionnel, des profits sur bons d'option sont tenus de produire une déclaration spéciale n° 2074 (CERFA n° 11905) avant le 1er mars de chaque année pour l'ensemble des opérations réalisées directement ou par personne interposée par les membres du foyer fiscal. Cette déclaration est accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

Les résultats nets déterminés sur la déclaration n° 2074 - y compris ceux qui figureraient sur le document établi par l'intermédiaire financier - doivent être reportés sur la déclaration d'ensemble des revenus du contribuable dans la rubrique prévue à cet effet.

Les établissements et les personnes qui tiennent le compte des opérations sur bons d'option réalisées en France ou à l'étranger par leurs clients doivent souscrire chaque année et pour chacun d'entre eux une déclaration indiquant le montant des profits et pertes se rapportant aux opérations de l'année précédente.

Pour plus de précisions, se reporter au IV du BOI-RPPM-PVBMI-10-10-20-30.

Chapitre 9 : Plan d'épargne populaire

(CGI, art. 125 A, III bis-1°, CGI, art. 157, 22° et CGI, art. ann. II, art. 91 quater et suiv. : BOI-RPPM-RCM-40-60)

1331

En raison de la mise en place du plan d'épargne retraite populaire (PERP), **il ne peut plus être ouvert de plan d'épargne populaire (PEP) depuis le 25 septembre 2003** (CoMoFi, art. L. 221-18).

Bien entendu, les PEP ouverts avant cette date continuent de bénéficier du régime fiscal s'y rattachant.

Ces dispositions fiscales relatives au PEP ne sont plus détaillées dans le présent ouvrage mais peuvent être consultées dans le Précis de fiscalité 2004, paragraphes 685 et suiv.

Chapitre 10 : Plan d'épargne en actions

(CGI, art. 163 quinquies D et CGI, ann. II, art. 91 quater E à 91 quater L ; BOI-RPPM-RCM-40-50 ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 70)

1340

Le plan d'épargne en actions (PEA) a été institué pour inciter les épargnants à accroître leurs investissements en actions.

À compter du 1er janvier 2014, le plan d'épargne en actions **est ouvert et fonctionne** conformément à l'article L. 221-30 du code monétaire et financier (CoMoFi), à l'article L. 221-31 du CoMoFi et à l'article L. 221-32 du CoMoFi.

A. Modalités d'ouverture du PEA

(BOI-RPPM-RCM-40-50-10)

1341

Les contribuables dont le domicile fiscal est situé en France **peuvent ouvrir** un PEA depuis le 14 septembre 1992.

Remarque : Auprès notamment d'un établissement de crédit, de la Caisse des dépôts et consignations, de la Banque de France, de La Poste, d'un prestataire de services d'investissement ou d'une entreprise d'assurances relevant du code des assurances, agréée pour effectuer les opérations relevant de la branche d'activité 24 « Capitalisation » de l'article R. 321-1 de ce code.

Chaque contribuable ou chacun des époux soumis à imposition commune ne peut être titulaire que d'un plan ; un plan ne peut avoir qu'un titulaire.

Remarques :

- L'ouverture d'un PEA fait l'objet d'un contrat écrit.

- La date d'ouverture du plan est celle du premier versement ou, le cas échéant, du premier transfert de titres.

- Le PEA et/ou les titres y figurant ne peuvent pas faire l'objet d'un démembrement par son titulaire, voir RES N° 2006/45 au BOI-RPPM-RCM-40-50-10.

B. Modalités de fonctionnement du PEA

(BOI-RPPM-RCM-40-50-20)

I. Principes généraux

1342

Les versements sur un PEA sont **obligatoirement effectués en numéraire** et **limités à 132 000 € jusqu'au 31 décembre 2013**.

À compter du 1er janvier 2014, cette limite est portée à **150 000 €** (CoMoFi, art. L. 221-30 modifié par l'article 70-I-A-3° de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

Par dérogation à ce principe, les versements ont pu, à titre transitoire et sous certaines conditions, être constitués par le transfert de titres détenus par le contribuable sur d'autres comptes.

De même, les titres de l'emprunt d'État 1993 ont pu, sous certaines conditions, être éligibles au PEA.

Précisions :

- Conditions d'éligibilités au PEA des bons ou droits de souscription d'actions.

- Cas particulier des souscriptions dans le PEA de titres dont la valeur nominale est partiellement libérée.

1342-1

Initialement, seuls les actions et titres assimilés émis par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et ayant leur siège social en France étaient éligibles au PEA.

Toutefois, pour les opérations réalisées depuis 1er janvier 1999, **les actions émises** par des sociétés ayant leur siège dans un autre État de l'Union européenne **reçues en échange d'actions cotées** figurant sur un PEA, pouvaient constituer un emploi autorisé dans le cadre du plan lorsque cet échange résultait d'une offre publique d'échange, d'une fusion, d'une scission ou d'une opération assimilée réalisées conformément à la réglementation en vigueur.

Depuis le 1er janvier 2002, les émetteurs des titres peuvent avoir leur siège dans un État de l'Union européenne dès lors qu'ils sont soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Par dérogation à cette disposition, la possibilité pour les OPCVM d'inclure des actions européennes dans leur quota d'investissement est fixée au 1er janvier 2003.

Conformément aux dispositions de l'article 93 de la loi de finances pour 2004, les parts et actions d'OPCVM établis dans d'autres États membres de l'Union européenne bénéficiant de la procédure de reconnaissance mutuelle des agréments prévue par la directive 85/611/CE du Conseil du

20 décembre 1985 et qui emploient plus de 75 % de leurs actifs en titres et droits éligibles au PEA, peuvent désormais figurer dans un PEA.

Depuis le 1er janvier 2005, afin de rendre les règles d'investissement dans le plan d'épargne en actions (PEA) conformes au droit communautaire, le PEA est étendu aux investissements directs et intermédiés situés dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen et ayant conclu avec la France une convention d'assistance d'administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, c'est-à-dire l'Islande et la Norvège.

Sont éligibles au PEA, au plus tard jusqu'au 1er juillet 2012, les actions acquises ou souscrites depuis le 1er janvier 2010, de **sociétés foncières européennes cotées**, alors même qu'elles ne seraient pas soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, à condition que :

- le siège de la société foncière européenne soit établi dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales ;

- les sociétés foncières européennes présentent des caractéristiques similaires ou qui sont soumises à une réglementation équivalente à celles des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) françaises.

Par dérogation à l'article L. 221-31 du code monétaire et financier, les **titres des sociétés visées à l'article 208 C du CGI** et des sociétés présentant des caractéristiques similaires ou soumises à une réglementation équivalente à celles des sociétés mentionnées au même article 208 C dudit code et ayant leur siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales qui figurent au 21 octobre 2011 dans un PEA **peuvent y demeurer et continuer à bénéficier** du régime d'exonération de l'impôt sur le revenu applicable aux produits figurant dans un plan d'épargne en actions. Pour ne pas constater un manquement au fonctionnement du PEA, entraînant la clôture du plan, des mesures spécifiques sont retenues pour les cas suivants :

- dans le cas d'une opération d'échange, depuis le 21 octobre 2011, la clôture du PEA peut être évitée en inscrivant les titres de SIIC reçus lors de l'opération d'échange sur un compte-titres ordinaire et d'effectuer sur leur PEA un versement en numéraire d'un montant égal à la valeur des titres de SIIC appréciée à la date de l'échange. Ce versement doit être effectué dans un délai maximum de deux mois à compter de la date de l'échange. Il n'est pas pris en compte pour l'appréciation du plafond des versements autorisés sur le PEA, fixé à 150 000 € **à compter du 1er janvier 2014**. Dans ce cas, la plus-value réalisée lors de l'échange demeure exonérée ;

- à partir du 21 octobre 2011, pour les dividendes perçus sous forme d'actions de SIIC ou de sociétés foncières européennes comparables dont les actions sont détenues sur le PEA, il est admis que le plan ne soit pas clôturé, à la condition que les titres de SIIC ou de sociétés foncières européennes comparables reçus lors d'une distribution en actions de ces sociétés fassent l'objet d'une cession dans le cadre du PEA ou d'un retrait ou d'un rachat du PEA dans les conditions suivantes :

  • soit les titres de SIIC concernés sont cédés dans le cadre du PEA dans un délai de deux mois à compter de la date de leur inscription sur le plan. La plus-value réalisée lors de cette cession est exonérée. Le montant de ladite cession est porté au crédit du compte en espèces du PEA. Il est rappelé que les gains réalisés dans le plan ne constituent pas des versements et ne sont donc pas pris en compte pour l'appréciation du plafond des versements autorisés sur le plan ;

  • soit les titres de SIIC concernés sont transférés sur un compte-titres ordinaire et le détenteur du PEA effectue sur son plan, dans un délai maximum de deux mois à compter de la date d'inscription des titres sur le plan, un versement compensatoire en numéraire d'un montant égal à la valeur de la distribution en actions de SIIC. Ce versement n'est pas pris en compte pour l'appréciation du plafond des versements autorisés sur le plan ;

- pour les des titres de SIIC ou de sociétés foncières européennes comparables acquis ou souscrits dans le cadre du PEA entre le 21 octobre 2011 et le 31 décembre 2011, il est admis que ces titres doivent faire l'objet a**vant le 1er juillet 2012** soit d'une cession dans le cadre du plan, soit d'un retrait ou d'un rachat ;

- pour les parts ou actions d'OPCVM dont le quota d'investissement comporte des titres de SIIC et de sociétés foncières européennes comparables, inscrites sur le PEA entre le 1er janvier 2012 et le 30 avril 2012, il est admis que ces titres doivent faire l'objet avant le 1er juillet 2012 soit d'une cession dans le cadre du plan, soit d'un retrait ou d'un rachat.

II. Titres exclus

1343

Ne peuvent pas être employés sur un PEA :

- les parts de fonds communs de placement mentionnés au 3 du III de l'article 150-0 A du CGI ;

- les titres acquis par les salariés dans les conditions mentionnées à l'article 80 bis du CGI ;

- depuis le 1er janvier 2002, les parts ou actions de carried interest des fonds communs de placement à risques (FCPR), des fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) ou des sociétés de capital-risque (SCR) ;

- les bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise (BSPCE) ainsi que les titres souscrits en exercice de ces bons ;

- les titres dont l'acquisition a ouvert droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 terdecies-0 B du CGI.

De même, le titulaire du plan, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne doivent pas, pendant la durée du plan, détenir ensemble, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices de sociétés dont les titres figurent au plan ou avoir détenu cette participation à un moment quelconque au cours des cinq années précédant l'acquisition de ces titres dans le cadre du plan.

Enfin, lorsque l'investissement ouvre droit à certains autres avantages fiscaux, l'épargnant devra choisir entre cet avantage et celui offert par le PEA. Tel est, par exemple, le cas des titres dont l'acquisition permet une déduction du revenu (souscription au capital de SOFICA) ou donne droit à une réduction d'impôt (souscription au capital de sociétés non cotées, investissements réalisés outre-mer).

1343-1

Depuis le 1er janvier 2002, les parts de fonds communs de placement à risques et celles de fonds communs de placement dans l'innovation bénéficiant des avantages fiscaux propres à leur régime deviennent éligibles au PEA, à l'exception de celles mentionnées au n° 1343.

Depuis le 1er janvier 2003, les actions des sociétés d'investissements immobiliers cotées visées au I de l'article 208 C du CGI, nonobstant leur option pour l'exonération d'impôt sur les sociétés dans les conditions visées au II dudit article sont également éligibles au PEA.

Depuis le 21 octobre 2011, les actions des SIIC et des sociétés foncières européennes comparables ne peuvent plus être inscrites sur un PEA. À compter de la même date, les actions ou parts d'un OPCVM ne peuvent être inscrites sur un PEA qu'à la condition que son quota d'investissement ne comprenne pas de titres de SIIC ou de sociétés foncières européennes comparables.

III. Transfert hors de France du domicile fiscal du titulaire du PEA

1344

1. Dispositions en vigueur jusqu'au 19 mars 2012

Jusqu'au 19 mars 2012, le transfert du domicile fiscal entraînait la clôture du plan d'épargne en actions.

Cette clôture avant l'expiration de la cinquième année du PEA n'entraînait aucune imposition du gain net réalisé tant à l'impôt sur le revenu qu'au regard des prélèvements sociaux.

Si la clôture s'effectuait après le délai de cinq ans, le gain réalisé devait être soumis aux seuls prélèvements sociaux.

2. Dispositions en vigueur depuis le du 20 mars 2012

Par un arrêt du 2 juin 2006 n° 275416, le Conseil d'État a annulé les dispositions fiscales qui prévoyaient l'imposition aux prélèvements sociaux du gain net l'imposition aux prélèvements sociaux du gain net résultant de la clôture immédiate d'un PEA de plus de cinq ans en raison du transfert par le titulaire du plan de son domicile fiscal hors de France, dès lors que ces dispositions visaient les contribuables qui, exerçant leur liberté d'établissement, transfèrent leur domicile fiscal dans autre État membre de l'Union européenne.

a. Transfert du domicile fiscal dans un État autre qu'un État ou territoire non-coopératif (ETNC)

Désormais, pour tenir compte de cet arrêt et se conformer ainsi au droit communautaire, le **transfert hors de France** du domicile fiscal du titulaire d'un PEA **n'entraîne plus la clôture automatique** du

plan, et cela quel que soit l'État dans lequel le titulaire du plan transfère son domicile fiscal (Union européenne ou non).

Précisions :

- Tout retrait ou rachat partiel effectué par un non-résident sur un PEA de plus de huit ans n'entraîne pas la clôture du plan mais interdit tout versement ultérieur.

- Tout retrait ou rachat de sommes ou valeurs du PEA par un non-résident avant l'expiration de sa huitième année entraîne la clôture du plan, sauf si les sommes ou valeurs retirées sont destinées à la création ou à la reprise d'une entreprise.

b. Transfert du domicile fiscal dans un État ou territoire non-coopératif (ETNC)

En revanche, la clôture automatique du plan est maintenue si le transfert de domicile fiscal a lieu dans un État ou un territoire non-coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI.

C. Régime fiscal du PEA

(BOI-RPPM-RCM-40-50-30)

I. Principe

1345

1. Le titulaire du PEA est domicilié fiscalement en France

L'exonération à l'impôt sur le revenu des produits, crédits d'impôt et plus-values que procurent les placements effectués dans le cadre du PEA n'est normalement **acquise** qu'à la condition que l'épargne investie **soit conservée pendant au moins cinq ans** à compter de la date du premier versement.

Remarques :

- L'option pour le prélèvement forfaitaire prévue par l'article 117 quater du CGI ne s'applique pas aux revenus afférents à des titres détenus dans un PEA.

- En principe, la cession et l'exercice de droits préférentiels de souscription ou de droits de priorité attachés à des actions inscrites dans un PEA s'effectuent dans ce plan, voir RES N° 2008/23.

2. Le titulaire du PEA transfère son domicile fiscal hors de France

a. Transfert du domicile fiscal dans un État autre qu'un État ou territoire non-coopératif (ETNC)

Les produits et plus-values procurés par les placements effectués sur un PEA détenu par un non-résident de France sont exonérés d'impôt sur le revenu, dans les mêmes conditions que pour les résidents de France.

Remarque :

Les prélèvements sociaux ne s'appliquent pas aux non-résidents.

1° Principe

Lorsque le titulaire du plan est un **non-résident** de France, les **dividendes perçus** sur le plan (PEA bancaire) **ne sont pas soumis à la retenue à la source** prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI.

2° Exception

Toutefois, la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI s'applique pour le cas particulier des dividendes versés par des sociétés françaises dont les actions ou parts ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé (dénommés ci-après titres non cotés ou titre de sociétés non cotées).

Dans ce cas, par voie de réclamation contentieuse, le titulaire du PEA doit demander le dégrèvement de ladite retenue à la source afférente au montant des dividendes qui peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu conformément au 5° bis de l'article 157 du CGI, soit un montant de dividendes plafonné à 10 % des placements en titres non-cotés de sociétés françaises ou étrangères qui sont détenus dans le PEA.

b. Transfert du domicile fiscal dans un État ou territoire non-coopératif (ETNC)

Lors du **transfert du domicile fiscal dans un État ou territoire non-coopératif** (ETNC), la clôture automatique du plan **s'accompagne de l'imposition du gain net réalisé**, d'une part, à l'impôt sur le

revenu si le plan est **ouvert depuis moins de cinq ans**, d'autre part, aux prélèvements sociaux quelle que soit la date d'ouverture du plan.

3. Le titulaire du PEA est un non-résident de France à la date de la clôture, du retrait ou du rachat du plan

En cas de clôture du plan, de retrait (PEA bancaire) ou de rachat (PEA assurance) partiel opéré sur le plan par un non-résident de France, le gain net réalisé est hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux.

Cas particuliers.

- Titulaire du PEA fiscalement domicilié dans les collectivités d'outre-mer de Saint-Barthélemy ou Saint-Martin, cf. BOI-RPPM-RCM-40-50-20-20.

- Titulaire du PEA fiscalement domicilié dans la collectivité d'outre-mer de Saint-Pierre-et-Miquelon, cf. cf. BOI-RPPM-RCM-40-50-20-20.

II. Cas particulier des titres non-cotés

(CGI, art. 157, 5° bis)

1346

Depuis l'imposition des revenus de 1997, l'exonération dont bénéficient les produits des placements en titres non-cotés détenus dans un PEA est limitée à 10 % du montant de ces placements.

1. Titres non-cotés éligibles au PEA concernés par le plafonnement

Les titres non-cotés s'entendent des titres qui ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé, c'est-à-dire ne sont pas cotés ou sont négociés sur le marché libre « over the counter » (OTC) qui a succédé au marché hors-cote depuis le 2 juillet 1998.

Remarque : dès lors que leur rémunération est limitée par la loi, les titres de capital de sociétés régies par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération sont exclus du champ d'application du plafonnement. Pour l'application de cette mesure, ces titres sont donc assimilés à des titres cotés.

2. Produits concernés par le plafonnement

Sont concernés par le plafonnement des produits de titres non-cotés encaissés dans le cadre du plan, les produits proprement dits ainsi que les crédits d'impôt attachés à ces produits.

En revanche, les plus-values provenant des cessions de titres non-cotés réalisées dans le cadre du PEA ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de la limite de 10 %.

3. Calcul de la limite de 10 %

La limite de 10 % s'apprécie annuellement d'après le rapport suivant :

(produit des titres non-cotés) / (valeur d'inscription des titres non-cotés)

4. Conséquences du dépassement de la limite de 10 %

a. Imposition annuelle des produits excédant la limite de 10 %

Lorsque la limite d'exonération est dépassée, le montant imposable des produits afférents aux titres non-cotés est égal à la différence entre le montant de ces produits, crédits d'impôt inclus, et 10 % de la valeur d'inscription de ces titres, le cas échéant pondérée. Le montant imposable ainsi déterminé est soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Cas particulier des titres non-cotés étrangers inscrits dans un PEA : cf. BOI-RPPM-RCM-40-50-30.

b. Régularisations ultérieures en cas de clôture du PEA ou de retrait.

Ces régularisations s'appliquent au titulaire du PEA résident de France ou à celui qui est redevenu un résident de France après le transfert du domicile à l'étranger.

1° En cas de clôture du PEA avant l'expiration de la cinquième année

Les produits des titres non-cotés détenus dans un PEA retenus dans l'assiette de l'impôt sur le revenu au titre des années précédentes ainsi que, le cas échéant, au titre de l'année de clôture du plan pourraient subir une double imposition dans la mesure où ils sont nécessairement pris en compte dans la détermination de la valeur liquidative du plan pour l'application du II de l'article 150-0 A du CGI (imposition du gain net réalisé dans le cadre du plan suivant le régime des gains de cession de valeurs mobilières et assimilés.

Afin d'éviter une double imposition, l'article 91 quater J de l'annexe II au CGI permet de déduire le montant des produits des titres non-cotés :

- d'une part, de la valeur liquidative du plan ;

- d'autre part, du gain net réalisé dans le PEA depuis l'ouverture du plan.

2° En cas de clôture du PEA ou de retrait après l'expiration de la cinquième année

Le gain net est exonéré d'impôt sur le revenu mais il reste soumis aux prélèvements sociaux. Pour l'application de ces prélèvements, le gain net qui en constitue l'assiette tient compte des produits des titres non-cotés détenus dans un PEA qui ont été retenus dans l'assiette de l'impôt sur le revenu et qui de ce fait ont déjà supporté ces prélèvements sociaux en tant que revenus du patrimoine.

Afin de corriger cette double imposition, le contribuable peut obtenir la restitution du prélèvement opéré par le gestionnaire du plan sur le gain net réalisé au moment de la clôture du PEA ou en cas de retrait après l'expiration de la cinquième année, dans la limite de la somme constituée par le total des prélèvements sociaux acquittés par voie de rôle sur les revenus du patrimoine au titre des produits des titres non cotés détenus dans un PEA.

Précisions :

- Les dividendes des actions ou parts de sociétés non-cotées qui sont versés dans un PEA détenu par un titulaire fiscalement domicilié à Saint-Martin ou Saint-Barthélemy sont soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine dans les mêmes conditions que pour un résident de France.

- Les dividendes des actions ou parts de sociétés non-cotées qui sont versés dans un PEA détenu par un titulaire fiscalement domicilié à Saint-Pierre-et-Miquelon sont soumis à la contribution additionnelle « RSA » au prélèvement social (code de l'action sociale et des familles, art. L. 262-24, III) sur les revenus du patrimoine dans les mêmes conditions que pour un résident de France.

5. Obligations déclaratives des contribuables.

Selon les dispositions de l'article 91 quater H de l'annexe II au CGI, les contribuables qui détiennent des titres non-cotés dans un PEA apprécient eux-mêmes le dépassement de la limite d'exonération du produit de ces titres, et en cas de dépassement, font apparaître séparément, dans la déclaration d'ensemble des revenus souscrite au titre de l'année considérée, la fraction imposable de ces produits.

III. Tableau récapitulatif

1347

Date du retrait du rachat ou de la clôture	Sort du plan	Régime fiscal du gain réalisé sur le plan	
		Base d'imposition	Taux
Avant deux ans	Le plan est clos à la date du retrait ou du rachat(1). Les titres et les espèces peuvent être virés sur un compte ordinaire. Les titres sont transférés pour leur valeur à la date de la clôture : c'est cette valeur qui sera retenue pour le calcul des plus-values en cas de cession ultérieure des titres.	La valeur liquidative du plan est ajoutée aux cessions de valeurs mobilières réalisées hors PEA. Si le total ainsi formé excède le seuil d'imposition, les plus-values sont imposables. La plus-value réalisée sur le plan est égale à la différence entre la valeur du PEA à la date de la clôture et le total des versements.	22,5 % majoré des prélèvements sociaux.
Entre deux ans et cinq ans			- depuis le 1er janvier 2008, 18 % majoré des prélèvements sociaux (16 % antérieurement). - depuis le 1er janvier 2011, 19 % majoré des prélèvements sociaux (CGI, art. 200 A, 5 (3).
Entre cinq ans et huit ans		Exonération (2)	
Après huit ans	Le plan subsiste, mais plus aucun versement n'est possible.	Exonération (2) Si le plan se dénoue par le versement d'une rente viagère, celle-ci est exonérée d'impôt sur le revenu	

(1) A l'exception, depuis le 5 août 2003, des retraits ou rachats réalisés dans les conditions prévues dans la deuxième phrase du 2 du II de l'article 150-0 A du CGI qui n'entraînent pas la clôture du plan, mais rendent impossible tout nouveau versement.

(2) Cf. toutefois n°1346 et suiv. pour les produits afférents aux titres non cotés.

(3) Loi de finances pour 2013, art. 10-I-N-3°.

Précision : Apport de titres figurant dans un PEA à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent.

D. Sanctions applicables

(BOI-RPPM-RCM-40-50-50)

1348

Si l'une des conditions prévues par la loi n'est pas remplie, le plan est clos dans les conditions définies au 2 du II de l'article 150-0 A du CGI et l'article L. 221-32 du code monétaire et financier à la date où le manquement a été commis. Les cotisations d'impôt résultant de cette clôture sont immédiatement exigibles (CGI, art. 1765). Elles sont assorties de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI.

Remarque : Retrait ou rachat du PEA en vue de la création ou de la reprise d'une entreprise.

Pour les sanctions en cas de non-respect des conditions d'application ou de l'absence de production des justificatifs.

1348-1

En outre, des abus, constatés dans les conditions de fonctionnement de certains PEA, aboutissent à conférer une rentabilité exceptionnelle aux titres figurant dans ces plans et permettent de bénéficier indûment des exonérations qui leur sont attachées.

Ces abus sont sanctionnés par la remise en cause des avantages conférés par le PEA, et éventuellement par la clôture du plan, sur le fondement des dispositions de l'article L. 64 du LPF.

Chapitre 11 : Plan d'épargne en actions destiné au financement des petites et moyennes entreprises et des entreprises de taille intermédiaire

(CGI, art. 163 quinquies D modifié par le 3° du II de l'article 70 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014)

1349

Le plan d'épargne en actions destiné au financement des petites et moyennes entreprises et des entreprises de taille intermédiaire est ouvert et fonctionne conformément aux articles L. 221-32-1, L. 221-32-2 et L. 221-32-3 du code monétaire et financier (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 70-II-3°).

A. Modalités d'ouverture d'un PEA « PME et ETI »

1350

À compter du 1er janvier 2014, les contribuables dont le domicile fiscal est situé en France peuvent ouvrir **un plan d'épargne en actions destiné au financement des petites et moyennes entreprises et des entreprises de taille intermédiaire** auprès d'un établissement de crédit, de la Caisse des dépôts et consignations, de la Banque de France, de La Banque postale, d'une entreprise d'investissement ou d'une entreprise d'assurance relevant du code des assurances.

Chaque contribuable ou chacun des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité soumis à imposition commune ne peut être titulaire que d'un plan d'épargne en actions destiné au financement des petites et moyennes entreprises et des entreprises de taille intermédiaire.

Un tel plan ne peut avoir qu'un titulaire.

B. Modalités de fonctionnement du PEA « PMI et ETI »

1351

Le plan donne lieu à ouverture d'un compte de titres et d'un compte en espèces associés, ou, pour les plans ouverts auprès d'une entreprise d'assurance, à la signature d'un contrat de capitalisation.

Le titulaire d'un plan effectue des versements en numéraire dans une **limite de 75 000 €**.

C. Emploi des sommes versées sur un PEA « PMI et ETI »

1352

L'emploi des sommes versées doit répondre à certaines conditions.

I. Conditions liées aux actions ou parts

1353

Les sommes versées sur le PEA « PMI et ETI » doivent recevoir un ou plusieurs des emplois suivants :

- actions ou certificats d'investissement de sociétés et certificats coopératifs d'investissement ;

- parts de sociétés à responsabilité limitée ou de sociétés dotées d'un statut équivalent et titres de capital de sociétés régies par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération ;

- droits ou bons de souscription ou d'attribution attachés aux actions mentionnées aux premier et deuxième tirets ci-dessus.

II. Conditions liées à la société émettrice des titres

1354

La société émettrice des titres mentionnés au I doit être une entreprise qui :

- d'une part, occupe moins de 5 000 personnes ;

- et d'autre part, a un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 1 500 millions d'euros ou un total de bilan n'excédant pas 2 000 millions d'euros.

Les conditions dans lesquelles sont appréciés le nombre de salariés, le chiffre d'affaires et le total de bilan sont fixées par décret.

III. Conditions liées à la souscription d'actions ou de parts

1355

Les sommes versées sur le PEA « PMI et ETI » peuvent également être employées dans la souscription :

- d'actions de sociétés d'investissement à capital variable dont l'actif est constitué pour plus de 75 % de titres d'entreprises définies au II, parmi lesquels au moins les deux tiers sont des titres mentionnés au I ci-dessus ;

- de parts de fonds communs de placement, autres que ceux mentionnés au dernier tiret du présent III, dont l'actif est constitué pour plus de 75 % de titres d'entreprises définies au II ci-dessus, parmi lesquels au moins les deux tiers sont des titres mentionnés au I ci-dessus ;

- de parts ou actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières établis dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, qui bénéficient de la procédure de reconnaissance mutuelle des agréments prévue par la directive 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 juillet 2009 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) et dont l'actif est constitué pour plus de 75 % de titres d'entreprises définies ci-dessus, parmi lesquels au moins les deux tiers sont des titres mentionnés au I ci-dessus.

- de parts de fonds communs de placement à risques mentionnés aux articles L. 214-28, L. 214-30 et L. 214-31 du code monétaire et financier.

IV. Conditions liées au contrat de capitalisation

1356

Les sommes versées sur un « EA PMI et ETI » peuvent également être employées dans un contrat de capitalisation en unités de compte régi par le code des assurances et investi dans une ou plusieurs

catégories de titres mentionnés ci-dessus, sous réserve des dispositions de l'article L. 131-1 du code des assurances.

V. Condition liée au siège social des émetteurs de titres

1357

Les émetteurs des titres mentionnés au I ci-dessus doivent avoir leur siège en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

VI. Condition liée à l'impôt

1358

Ils doivent être soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou à un impôt équivalent. La condition relative au taux normal d'imposition ne s'applique ni aux entreprises nouvelles mentionnées à l'article 44 sexies du CGI, ni aux sociétés mentionnées aux 1° ter et 3° septies de l'article 208 du CGI.

D. Titres exclus du PEA « PMI et ETI »

1359

Les II et III de l'article L. 221-31 du code monétaire et financier qui s'appliquent pour le PEA sont également applicables au PEA « PMI et ETI » (cf. voir PEA ci-dessus au chapitre 10).

E. Régime fiscal du PEA « PMI et ETI »

1360

C'est le même régime fiscal retenu pour le PEA qui s'applique au PEA « PMI et ETI » (cf. voir PEA ci-dessus au chapitre 10).

L'article L. 221-32 du code monétaire et financier afférents au PEA est applicable au PEA « PMI et ETI ».

Chapitre 12 : Personnes « impatriées »

(CGI, art. 155 B, II-a ; BOI-RSA-GEO-40-10-30-30)

1365

Les **personnes « impatriées » qui bénéficient**, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison de certains éléments de leur rémunération d'activité, bénéficient également, au cours de la même période, **d'une exonération d'impôt** sur le revenu **à hauteur de 50 % des revenus de capitaux mobiliers** dont le paiement est effectué par une personne établie hors de France dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

A. Champ d'application de l'exonération

1366

L'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % des revenus concernés **s'applique** aux revenus constituant des **revenus de capitaux mobiliers imposables**, à l'exception des revenus réputés distribués et notamment des revenus mentionnés à l'article 111 du CGI, à l'article 111 bis du CGI et à l'article 123 bis du CGI.

L'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de **50 % s'applique** à ces revenus de capitaux mobiliers lorsqu'ils sont **payés par une personne établie hors de France** dans un État ou territoire

ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

B. Modalités d'application de l'exonération

1367

L'exonération d'impôt sur le revenu de **50 %** des revenus de capitaux mobiliers est applicable aux revenus mentionnés ci-dessus, quel que soit leur régime d'imposition à l'impôt sur le revenu (imposition au barème progressif ou option pour le prélèvement forfaitaire). Elle est **calculée sur la base brute des revenus concernés perçus**, c'est-à-dire avant déduction des abattements d'assiette éventuellement applicables et des dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu (notamment frais d'encaissement et droits de garde).

Le montant du crédit d'impôt étranger conventionnel **s'impute** en totalité sur l'impôt sur le revenu (au barème progressif ou prélèvement forfaitaire) et, le cas échéant, sur les prélèvements sociaux dus au titre desdits revenus. Cette imputation ne peut toutefois excéder l'impôt français correspondant à ces revenus. L'excédent du crédit d'impôt conventionnel non imputé sur l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, sur les prélèvements sociaux, n'est pas restituable.

Le montant du crédit d'impôt directive « épargne » s'impute en totalité sur l'impôt sur le revenu (au barème progressif ou au prélèvement forfaitaire libératoire). L'excédent de ce crédit d'impôt non imputé sur l'impôt sur le revenu est restituable.

C. Obligations déclaratives

1368

Lorsqu'ils sont **soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif**, le contribuable qui perçoit des revenus de capitaux mobiliers de source française ou de source étrangère d'une personne établie hors de France est tenu de joindre à sa déclaration d'ensemble des revenus 2042, une déclaration des revenus encaissés à l'étranger 2047 qui indique notamment et distinctement le montant des revenus, crédits d'impôt compris, exonérés d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 %.

Lorsqu'ils sont **soumis au prélèvement forfaitaire**, le contribuable doit en faire état distinctement sur les déclarations 2778 et 2778-DIV et les reporter sur la déclaration d'ensemble 2042. Les déclarations 2042 (CERFA n° 10330), 2047 (CERFA n° 11226), 2778 (CERFA n° 12567) et 2778-DIV (CERFA n° 13658) sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

Chapitre 13 : Taxation forfaitaire exigible en cas de transformation de société en groupement forestier ou d'apport à un tel groupement

(CGI, art. 238 quater ; BOI RPPM-RCM-30-40)

1371

Pour favoriser la constitution de telles entités, il est prévu que la transformation d'une société passible de l'impôt sur les sociétés en groupement forestier peut être effectuée moyennant le paiement d'une taxe de 8 % libératoire :

- d'une part, de l'impôt sur les sociétés éventuellement dû sur les plus-values de l'actif ;

- d'autre part, de l'impôt sur le revenu et de la retenue à la source sur le revenu des capitaux mobiliers auxquels donnerait lieu la distribution, aux membres de la société transformée, des parts d'intérêt du groupement forestier représentatives des bois et terrains transférés.

L'assiette de la taxe de 8 % est constituée par la valeur nette, à la date de la transformation, de l'actif transféré au groupement forestier, c'est-à-dire la valeur réelle de cet actif diminuée des charges qui le grèvent.

Cette taxe est perçue selon les règles et sous les sanctions applicables en matière de droits d'enregistrement et n'est pas admise en déduction pour l'assiette de l'IS.

Ces dispositions s'appliquent également aux apports à un groupement forestier de bois et terrains à

reboiser.

Le régime spécial de l'article 238 quater du CGI s'applique quelle que soit la date de la transformation ou de l'apport sauf option expresse pour le régime de droit commun.

Remarque : l'article 238 quater du CGI prévoit également un régime spécial comportant le paiement d'une taxe de 6 %, en faveur des entreprises industrielles et commerciales relevant de l'impôt sur le revenu qui se transforment en groupement forestier ou apportent à un tel groupement des bois ou des terrains à reboiser, quelle que soit la date de la transformation ou de l'apport.

Chapitre 14 : Distributions des sociétés immobilières et des coopératives et indemnités particulières

(BOI-RPPM-RCM-30-50)

A. Distributions effectuées par les sociétés coopératives

(BOI-RPPM-RCM-30-50-10)

1375

Les sociétés coopératives ont pour objet essentiellement :

- de réduire, au bénéfice de leurs membres et par l'effort commun de ceux-ci, le prix de revient et, le cas échéant, le prix de vente de certains produits et services ;

- d'améliorer la qualité marchande des produits fournis à leurs membres ou de ceux produits par ces derniers et livrés aux consommateurs.

- de contribuer à la satisfaction des besoins et à la promotion des activités économiques et sociales de leurs membres ainsi qu'à leur formation.

I. Intérêt statutaire alloué aux parts sociales

1376

Les intérêts statutaires alloués à leurs sociétaires par les sociétés coopératives ou unions de coopératives sont, en principe, soumis en tous points au régime fiscal des distributions de dividendes faites par des sociétés françaises.

Les intérêts doivent être compris dans le revenu imposable des sociétaires pour leur montant brut effectivement perçu.

II. Répartition des excédents de bénéfices dans les sociétés coopératives

1377

Il convient de se reporter au BOI-RPM-RCM-30-50-10.

B. Distributions effectuées par les sociétés immobilières

(BOI-RPPM-RCM-30-50-20)

I. Sociétés immobilières d'investissement et sociétés immobilières de gestion

1379

Les sociétés immobilières d'investissement, constituées sous la forme de société anonyme, et les sociétés immobilières de gestion, constituées sous la forme de société à responsabilité limitée, ont pour objet exclusif l'exploitation d'immeubles sis en France, affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie.

Les dividendes et autres produits distribués aux actionnaires ou associés et prélevés sur les bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers (pour les actionnaires personnes physiques) et à l'impôt sur les sociétés (pour les actionnaires personnes morales).

Ces produits sont par ailleurs exonérés de la retenue à la source visée au 2 de l'article 119 bis du CGI lorsqu'ils sont distribués à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France (CGI, art. 139 ter).

II. Sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI)

1380

Le régime spécial des dividendes et de l'obligation de distribution concerne exclusivement les bénéfices exonérés des opérations de crédit-bail des contrats.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RMMP-RCM-30-50-20.

III. Sociétés immobilières transparentes

1381

Les revenus distribués par ces sociétés ne sont pas considérés comme des revenus de capitaux mobiliers au motif que ces sociétés ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés.

Ils se trouvent donc hors du champ d'application de la retenue à la source prévue par le 2 de l'article 119 bis du CGI.

Les associés sont individuellement considérés sur le plan fiscal comme propriétaires privatifs des locaux à la jouissance ou à la propriété desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation.

L'imposition des revenus des immeubles construits, acquis ou gérés par les sociétés susvisées est établie au nom des associés eux-mêmes en tenant compte du régime fiscal auquel chacun d'eux est assujetti.

IV. Sociétés transférant gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien immobilier ou mobilier

1382

La valeur nette de l'avantage en nature ainsi consenti aux associés n'est pas pris en compte, sous certaines conditions, pour la détermination du bénéfice taxable à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 239 octies).

La valeur nette de cet avantage n'est pas considérée comme un revenu distribué.

La valeur nette de l'avantage en nature est exonérée de l'impôt sur le revenu entre les mains du bénéficiaire si celui-ci est un particulier.

En revanche, si le bénéficiaire est une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ou une entreprise relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, l'avantage ainsi accordé est inclus dans le bénéfice imposable.

C. Répartition des indemnités pour nationalisation ou expropriation

(CGI, art. 238 bis C ; BOI-RPPM-RCM-30-50-30)

1383

Le règlement des indemnités allouées aux personnes physiques ou morales françaises atteintes par une mesure de nationalisation ou d'expropriation prise par un gouvernement étranger ne donne lieu à aucune perception au titre de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu.

La même exonération s'applique à la répartition des indemnités entre les actionnaires et porteurs de parts lorsque la société distributrice exploitait directement à l'étranger des établissements ayant fait l'objet des mesures visées ci-dessus à condition que :

- la répartition intervienne dans un délai maximum d'un an à compter de l'encaissement effectif de l'indemnité ;

- que cette distribution soit imputée sur les postes du passif correspondant le plus étroitement aux éléments transférés.

Peuvent également être réparties en franchise d'impôt, sous les mêmes conditions, les indemnités

reçues par les sociétés françaises à la suite de la nationalisation ou de l'expropriation de filiales étrangères dont elles possèdent la totalité ou plus de 90 % du capital.

Titre 5 : Déclaration des opérations réalisées par les organismes de placement collectif

(CGI, 242 ter D nouveau ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2014, art. 17-I-T)

1385

Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières et les placements collectifs relevant des articles L. 214-24-24 à L. 214-32-1 du code monétaire et financier, des articles L. 214-139 à L. 214-147 du code monétaire et financier et des articles L. 214-152 à L. 214-166 du code monétaire et financier, leur société de gestion ou les dépositaires des actifs de ces organismes ou placements collectifs **sont tenus de mentionner**, sur la déclaration prévue à l'article 242 ter du CGI, l'identité et l'adresse des actionnaires ou des porteurs de parts qui ont bénéficié des distributions mentionnées au 7 bis du II de l'article 150-0 A du CGI ainsi que, par bénéficiaire, le détail du montant de ces distributions.

Titre 6 : Déclaration des opérations réalisées sur les produits financiers à terme

(CGI, 242 ter E nouveau ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 43-I-H)

1390

Les professionnels des opérations réalisées sur les produits financiers à terme, à compter du 1er janvier 2014, doivent accomplir leurs obligations déclaratives sous peine de sanctions.

Chapitre 1 : Obligations déclaratives

1391

À compter du 1er janvier 2014, les teneurs de compte des opérations réalisées sur les instruments financiers à terme mentionnés au 8° du I de l'article 35 du CGI, au 5° du 2 de l'article 92 du CGI et à l'article 150 ter du CGI ou, en l'absence de teneur de compte, les personnes cocontractantes de ces contrats financiers mentionnent sur la déclaration prévue à l'article 242 ter du CGI l'identité et l'adresse de leurs clients ou de leurs cocontractants ainsi que le montant des profits et pertes réalisés par ces derniers (CGI, art. 242 ter E nouveau).

Chapitre 2 : Sanctions

1392

Les infractions à l'article 242 ter E du CGI sont passibles d'une amende de 100 € par profit ou par perte non déclaré et qui ne peut excéder 50 000 € par déclaration.

L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission soit spontanément, soit à la première demande de l'administration avant la fin de l'année au cours de

laquelle la déclaration devait être souscrite (CGI, art. 1736, IX institué par l'article 43-I-J de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

Partie 3 : Plus-values sur biens meubles incorporels

(CGI, art. 150-0 A à CGI, art. 150-0 E, BOI-RPPM-PVBMI)

1400

Sont présentées les dispositions afférentes à la catégorie des **plus-values de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées par les particuliers**.

À compter du 1er janvier 2013, le I du I de l'article 10 de la loi de finances pour 2013 instaure le 6 bis de l'article 158 du CGI.

Les dispositions du 6 bis de l'article 158 du CGI prévoient que les gains nets de cession de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés, déterminés conformément aux articles 150-0 A du CGI à 150-0 E du CGI, **sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu**, **à compter du 1er janvier 2013**, lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée en France.

Sont également imposables dans cette catégorie les profits réalisés sur les marchés d'instruments financiers et assimilés, déterminés conformément, jusqu'au 31 décembre 2013, aux articles 150 ter du CGI à 150 undecies du CGI, les distributions de plus-values mentionnées à l'article 150-0 F du CGI et au 1 du II de l'article 163 quinquies C du CGI lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée en France (CGI, art. 158, 6 ter modifié **à compter du 1er janvier 2014** par le F du I de l'article 43 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 qui supprime les mots « à 150 undecies »).

À compter du 1er janvier 2014, les profits réalisés sur les marchés d'instruments financiers et assimilés sont régis par les **seules dispositions** de l'article 150 ter du CGI modifié par le 2° du E du I de l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2013.

Les articles 150 quater du CGI à 150 undecies du CGI **sont abrogés à compter du 1er janvier 2014** par le 3° du E du I de l'article 43 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

Toutefois des exceptions sont prévues.

Dans certains cas et sous certaines conditions, une taxation forfaitaire peut être envisagée.

Titre 1 : Champ d'application

(CGI, art. 150-0 A et CGI, art. 150-0 B ; BOI-RPPM-PVBMI-10)

Chapitre 1 : Opérations imposables

(BOI-RPPM-PVBMI-10-10)

1401

Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles ainsi que des articles 150 UB et 150 UC du CGI et depuis le 14 novembre 2012, des dispositions de l'article 150-0 ter nouveau du CGI, sont soumis à l'impôt sur le revenu selon les dispositions de l'article 150-0 A du CGI, les gains nets retirés :

Remarque : Les plus-values de cession de titres des sociétés non-cotées à prépondérance immobilière ne sont pas concernées par les dispositions des articles 150-0 A à 150-0 E du CGI.

- des **cessions à titre onéreux**, effectuées directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché réglementé ;

- de **droits sociaux**, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 du CGI et aux 6° et 7° de l'article 120 du CGI ;

- de **droits portant sur ces valeurs**, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres ;

- le **complément de prix reçu par le cédant** en exécution de la clause du contrat de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux par laquelle le cessionnaire s'engage à verser au cédant un complément de prix exclusivement déterminé en fonction d'une indexation en relation directe avec l'activité de la société dont les titres sont l'objet du contrat, est imposable au titre de l'année au cours de laquelle il est reçu.

- le **gain retiré de la cession ou de l'apport d'une créance** qui trouve son origine dans une clause contractuelle de complément de prix visée au premier alinéa est imposé dans les mêmes conditions au titre de l'année de la cession ou de l'apport.

- les s**ommes ou valeurs attribuées en contrepartie de titres** pour lesquels l'option pour l'imputation des pertes a été exercée dans les conditions du deuxième alinéa du 12 de l'article 150-0 D du CGI sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle elles sont reçues, à hauteur de la perte imputée ou reportée ;

- **à compter du 1er janvier 2016**, la **fraction ayant le caractère de gain net** des sommes versées par la Caisse des dépôts et consignations en application du cinquième alinéa du I de l'article L. 312-20 du code monétaire et financier est soumise à l'impôt sur le revenu. Les conditions d'application sont celles en vigueur à la date du dépôt à la Caisse des dépôts et consignations (CGI, art. 150-0 A, I-5 instauré par l'article 6 de la loi n° 2014-617 du 13 juin 2014 relative aux comptes bancaires inactifs et aux contrats d'assurance en déshérence, voir article 16 de ladite loi).

Les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées depuis le 1er janvier 2011 **sont imposables à l'impôt sur le revenu** quel que soit le montant des cessions réalisées par le foyer fiscal au cours de l'année concernée.

Ces dispositions de l'article 150-0 A du CGI **sont également applicables** aux gains nets résultant :

- des **cessions d'actions acquises** par le bénéficiaire d'une option accordée avant le 20 juin 2007 dans les conditions prévues de l'article L. 225-177 du code de commerce à l'article L. 225-186 du code de commerce (options de souscription ou d'achat d'actions au bénéfice du personnel des sociétés) ;

- des **retraits de titres ou de liquidités ou des rachats** qui interviennent sur un PEA **avant** l'expiration de la cinquième année de son fonctionnement. Toutefois, depuis le 5 août 2003, cette disposition n'est pas applicable aux sommes ou valeurs retirées ou rachetées, lorsqu'elles sont affectées, dans les trois mois suivant le retrait ou le rachat, au financement de la création ou de la reprise d'une entreprise dont le titulaire du plan, son conjoint, son ascendant ou son descendant assure personnellement l'exploitation ou la direction et lorsque ces sommes ou valeurs sont utilisées à la souscription en numéraire au capital initial d'une société, à l'achat d'une entreprise existante ou lorsqu'elles sont versées au compte de l'exploitant d'une entreprise individuelle créée depuis moins de trois mois à la date du versement (CGI, art. 150-0 A, II-2) ;

- depuis le 1er janvier 2005, **en cas de clôture du PEA après l'expiration de la cinquième année** lorsqu'à la date de cet événement la valeur liquidative du plan ou du rachat du contrat de capitalisation est inférieure au montant des versements effectués sur le plan depuis son ouverture, compte non tenu de ceux afférents aux retraits ou rachats n'ayant pas entraîné la clôture du plan, et à condition que, à la date de clôture, les titres figurant dans le plan aient été cédés en totalité ou que le contrat de capitalisation ait fait l'objet d'un rachat total (CGI, art. 150-0 A, II-2 bis) ;

- des **cessions de titres de sociétés immobilières** pour le commerce et l'industrie non cotées (SICOMI ; CGI, art. 150-0 A, II-3 et CGI, art. 150 A bis) ;

- des **rachats d'actions de sociétés d'investissement à capital variable** (SICAV ; CGI, art. 150-0 A, I-4) ;

- des **rachats de parts de fonds communs de placement** ou, **à compter du 1er janvier 2014,** de la dissolution de tels fonds ou sociétés (CGI, art. 150-0 A, II-4 ; loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-D-2°-a) ;

- des **rachats d'actions de sociétés de placement à prépondérance immobilière** à capital variable (SPPICAV ; CGI, art. 150-0 A, II-4 bis) ;

- des **cessions de parts de fonds communs de créances ou de fonds communs de titrisation**

dont la durée à l'émission est supérieure à cinq ans (CGI, art. 150-0 A, I-5) ;

- des **cessions de titres souscrits en exercice des bons attribués** dans les conditions définies à l'article 163 bis G du CGI (bons de souscription de parts de créateur d'entreprise : BSPCE) ;

- des **rachats d'actions** effectués dans les conditions prévues à l'article L. 225-208 du code de commerce ou de l'article L. 225-209 du code de commerce à l'article L. 225-212 du code de commerce (rachat par une société de ses propres actions en vue d'une attribution aux salariés ou dans le cadre d'un plan de rachat d'actions ; CGI, art. 150-0 A, II-6).

Depuis le 28 mars 2002 et sous certaines conditions, le régime des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux prévu à l'article 150-0 A du CGI s'applique également aux revenus retirés des parts ou actions de « carried interest » acquises ou souscrites par les personnes physiques membres de l'équipe de gestion d'un FCPR ou d'une SCR.

Pour les rachats réalisés depuis le 1er janvier 2006 et indépendamment de l'application des dispositions de l'article 109 du CGI, de l'article 112 du CGI, de l'article 120 du CGI et de l'article 161 du CGI, le régime prévu à l'article 150-0 A du CGI est également applicable au gain net retiré par le bénéficiaire lors d'un rachat par une société émettrice de ses propres titres et défini au 8 ter de l'article 150-0 D du CGI. En d'autres termes, depuis le 1er janvier 2006, pour les actionnaires personnes physiques, le rachat par une société de ses propres titres conduit à la constatation d'une plus ou moins-value de cession de titres et ceci, indépendamment de l'imposition en revenu distribué du boni réalisé lors de ce même rachat.

En cas de dons de titres prévus au I de l'article 885-0 V bis A du CGI, le gain net correspondant à la différence entre la valeur des titres retenue pour la détermination de la réduction d'ISF et leur valeur d'acquisition est imposable à l'impôt sur le revenu, lors du don, selon les règles prévues aux articles 150-0 A et suiv. du CGI (CGI, article 150 duodecies).

Les dispositions de l'article 150-0 A du CGI **s'appliquent également** :

- depuis le 1er janvier 2009, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 163 quinquies B du CGI et du 8 du II de l'article 150-0 A du CGI, en cas de distribution d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques dans les conditions du IX de l'article L. 214-28 du code monétaire et financier **jusqu'au 31 décembre 2013**, **ou, à compter du 1er janvier 2014** d'un fonds professionnel spécialisé relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier, dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013, d'un fonds professionnel de capital d'investissement ou d'une entité de même nature constituée sur le fondement d'un droit étranger, à l'excédent du montant des sommes ou valeurs distribuées sur le montant des apports, ou le prix d'acquisition des parts s'il est différent du montant des apports (CGI, art. 150-0 A II-7 modifié le b du 2° du D du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ;(BOI-RPPM-PVBMI 10-10-30)

- **à compter du 1er janvier 2014**, sous réserve de l'application de l'article 163 quinquies B du CGI, du 8 du II et du 2 du III de l'article 150-0 A du CGI, en cas de distribution de plus-values par un organisme de placement collectif en valeurs mobilières ou par un placement collectif relevant des articles L. 214-24-24 à L. 214-32-1 du CoMoFi, des articles L. 214-139 à L. 214-147 du CoMoFi et des articles L. 214-152 à L. 214-166 du CoMoFi, ou par une entité de même nature constituée sur le fondement d'un droit étranger (CGI, art. 150-0 A, II-7 bis institué par le c du 2° du D du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-RPPM-PVBMI 10-10-30) ;

- **pour les FCPR**, créés depuis le 30 juin 2009, et mentionnés au 8 du II de l'article 150-0 A du CGI et pour les **actions et droits émis par les sociétés de capital-risque** et les entités à compter de la même date, aux gains nets réalisés, directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, par les salariés ou par les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés, des sociétés de capital-risque, des sociétés de gestion de fonds communs de placement à risques ou de sociétés de capital-risque, ou des sociétés qui réalisent des prestations de services liées à la gestion des fonds communs de placement à risques ou des sociétés de capital-risque, lors de la cession ou du rachat de parts de fonds communs de placement à risques ou d'actions de sociétés de capital-risque donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits du fonds ou de la société et attribuées en fonction de la qualité de la personne, sous réserve du respect des conditions prévues au 8 du II de l'article 150-0 A du CGI modifié, **à compter du 1er janvier 2014**, par le a du 3° du D du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014) :

1° les parts ou actions cédées ont été souscrites ou acquises moyennant un prix correspondant à la valeur des parts ou actions ;

2° l'ensemble des parts d'un même fonds commun de placement à risques ou des actions d'une même société de capital-risque donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits du fonds ou de la société et attribuées en fonction de la qualité de la personne satisfont aux conditions suivantes ;

a) elles constituent une seule et même catégorie de parts ou actions ;
b) elles représentent au moins 1 % du montant total des souscriptions dans le fonds ou la société ou à titre dérogatoire un pourcentage inférieur fixé par l'article 41 DGA de l'annexe III au CGI, après avis de l'Autorité des marchés financiers ;
c) les sommes ou valeurs auxquelles donnent droit ces parts ou actions sont versées au moins cinq ans après la date de la constitution du fonds ou de l'émission de ces actions et, pour les parts de fonds communs de placement à risques, après le remboursement des apports des autres porteurs de parts ;

3° le cédant perçoit une rémunération normale au titre du contrat de travail ou du mandat social qui lui a permis de souscrire ou d'acquérir ces parts ou actions (CGI, art. 150-0 A, II-8-al. 1er à 7)

Ces dispositions **s'appliquent également** dans les mêmes conditions :

- aux **distributions mentionnées** au 7 et, **à compter du 1er janvier 2014** au 7 bis du II de l'article 150-0 A du CGI perçues par les personnes visées au premier alinéa du 8 du même article et afférentes à des parts de fonds communs de placement à risques donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits du fonds et attribuées en fonction de la qualité de la personne « carried interest » (CGI, art. 150-0 A, II-8-al. 9 modifié par le b du 3° du D du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

- aux **gains nets mentionnés** au premier alinéa du 8 du II de l'article 150-0 A du CGI réalisés par les salariés ou dirigeants soumis au régime fiscal des salariés d'une entité, constituée dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales et dont l'objet principal est d'investir dans des sociétés dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché d'instruments financiers français ou étranger, ou d'une société qui réalise des prestations de services liées à la gestion de cette entité, lorsque les titres cédés ou rachetés sont des droits représentatifs d'un placement financier dans cette entité donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou les produits de l'entité et sont attribuées en fonction de la qualité de la personne, ainsi qu'aux distributions, représentatives des plus-values réalisées par l'entité, perçues par ces mêmes salariés ou dirigeants en rémunération de ces droits (CGI, art. 150-0 A, II-8-al. 10).

Chapitre 2 : Opérations exonérées

(BOI-RPPM-PVBMI-10-20)

1407

Certains gains de cession de titres et certaines distributions bénéficient d'une exonération d'impôt sur le revenu. Ces exonérations peuvent être liées :

- à l'investissement ;

- ou à un partage d'une donation ou succession.

A. Exonérations liées à l'investissement

1408

Les dispositions de l'article 150-0 A du CGI **ne s'appliquent pas** :

- aux **cessions et aux rachats de parts de fonds communs de placement à risques (FCPR)** ou de **fonds professionnels de capital investissement (FCPI)** fiscaux réalisés par les porteurs de parts, remplissant les conditions fixées aux I et II ou aux I et III bis de l'article 163 quinquies B du CGI, après l'expiration de la période mentionnée au I du même article ;

Remarque : Cette disposition n'est pas applicable si, à la date de la cession ou du rachat, le fonds a cessé de remplir les conditions énumérées au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B (CGI, art. 150-0 A, III-1). Elle ne s'applique pas

également aux parts, acquises depuis le 1er janvier 2011, de fonds communs de placement à risques donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds et attribuées en fonction de la qualité de la personne.

- aux **cessions d'actions de sociétés de capital-risque (SCR)** mentionnées au 2 du II de l'article 163 quinquies C du CGI souscrites ou acquises depuis le 1er janvier 2001, réalisées par des actionnaires remplissant les conditions fixées au 2 du II de l'article précité, après l'expiration de la période de de conservation de cinq ans (CGI, art. 150-0 A, III-1 bis) ;

Remarque : Cette exonération n'est pas applicable si à la date de la cession la société a cessé de remplir les conditions énumérées à l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier. Elle ne s'applique pas également aux actions acquises depuis le 1er janvier 2011, de sociétés de capital-risque donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds et attribuées en fonction de la qualité de la personne.

- aux **titres cédés dans le cadre de leur gestion par les fonds communs de placement**, sous réserve qu'aucune personne physique agissant directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie ne possède plus de 10 % des parts du fonds, cette condition ne s'appliquant plus aux fonds mentionnés au tiret ci-dessous ;

- aux **titres cédés** dans le cadre de leur gestion par les **fonds communs de placement d'entreprise (FCPE)**, constitués en application des législations sur la **participation des salariés aux résultats** des entreprises et les plans d'épargne d'entreprise ainsi qu'aux rachats de parts de tels fonds ;

- à la **cession des titres acquis dans le cadre de la législation sur la participation** des salariés aux résultats de l'entreprise et sur l'actionnariat des salariés, à la condition que ces titres revêtent la forme nominative et comportent la mention d'origine ;

- à la **cession de titres** effectuée dans le cadre d'un **engagement d'épargne à long terme** lorsque les conditions fixées par l'article 163 bis A du CGI sont respectées ;

- aux **profits réalisés** dans le cadre des placements en report par les contribuables qui effectuent de tels placements ;

- aux opérations réalisées par **un club d'investissement.**

Remarques :

1. Le dispositif d'exonération des plus-values réalisées lors de la cession de titres de jeune entreprise innovante (JEI) est supprimé à compter du 1er janvier 2014. Le dispositif applicable jusqu'au 31 décembre 2013 est commenté au BOI-RPPM-PVBMI-10-20-20.

2. Depuis le 1er janvier 2002, les parts ou actions de « carried interest » ne peuvent pas bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu résultant des dispositions du III de l'article 150-0 A du CGI.

3. Pour les revenus perçus depuis l'année 2006, l'article 4-II de la loi de finances pour 2007 inclut, dans le revenu fiscal de référence, les plus-values de cession de parts de fonds communs de placement à risque (FCPR) et d'actions de sociétés de capital-risque (SCR) exonérées d'impôt sur le revenu en application des dispositions des 1 et 1 bis du III de l'article 150-0 A du CGI.

4. Les dispositions du 3 du I de l'article 150-0 A du CGI relatives aux cessions de certains droits sociaux à l'intérieur d'un groupe familial sont abrogées à compter du 1er janvier 2014 (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-D-1°). Un nouveau dispositif spécifique est prévu par le législateur, cf. n° 1470.

5. Le dispositif afférent à l'abattement spécifique prévu pour les dirigeants de PME partant en retraite, il convient de se reporter cf. n° 1471.

B. Exonérations liées à un partage d'une donation ou succession

1409

Les dispositions du I de l'article 150-0 A du CGI **ne s'appliquent pas** non plus :

- aux **partages, intervenant depuis le 1er janvier 2007**, qui portent sur des valeurs mobilières, des droits sociaux et des titres assimilés, dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et qui interviennent uniquement entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux ;

- aux **partages portant sur des biens indivis** issus d'une donation-partage et les partages portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage.

Ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values (CGI, art. 150-0 A, IV). Pour plus de précisions, se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-50.

C. Échanges de titres

(CGI, art. 150-0 B)

1412

I. Offre publique, fusion, scission ou assimilés

L'article 150-0 B du code général des impôts (CGI), prévoit que les dispositions de l'article 150-0 A du CGI ne sont pas applicables aux plus-values d'échange réalisées dans le cadre d'une opération d'offre publique, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société d'investissement à capital variable, de conversion, de division, ou de regroupement, réalisée conformément à la réglementation en vigueur ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Ces dispositions n'ont pas pour objet d'exonérer définitivement la plus-value d'échange mais instituent un **sursis d'imposition** qui conduit à traiter de plein droit l'opération d'échange de titres comme une opération intercalaire qui, au titre de l'année d'échange, n'est pas retenue pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. **Pour plus de précisions**, se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20.

II. Échanges de titres réalisés dans le cadre des privatisations

(Loi n° 93-923 du 19 juillet 1993)

Le sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI est applicable (CGI, art. 248 G).

III. Apport depuis le 1er janvier 2007 d'une créance originaire d'une clause contractuelle de complément de prix

(CGI, art. 150-0 B bis)

Cf. n° 1484.

Chapitre 3 : Personnes imposables

(BOI-RPPM-PVBMI-10)

1414

D'une manière générale, les dispositions de l'article 150-0 A du CGI s'appliquent aux personnes physiques qui, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, réalisent des opérations de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, soit directement, soit par personne interposée.

Dans le cadre du foyer fiscal, il convient de retenir les cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux et les opérations assimilées réalisées tant par le contribuable ou les époux soumis à une imposition commune (ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité) que par les autres membres du foyer fiscal.

Par personne interposée, il convient d'entendre les gains de cession à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisés par une personne interposée ayant la forme d'une société ou d'un groupement soumis au régime d'imposition des sociétés de personnes dans lequel le contribuable est associé ou membre.

A. Personnes physiques fiscalement domiciliées en France

(BOI-RPPM-PVBMI-10)

1415

Les personnes fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI sont imposables en

France à raison des gains retirés des opérations visées au n° 1401 alors même que celles-ci porteraient sur des titres déposés à l'étranger, sauf dans le cas où une convention internationale déroge à ce principe ou lorsque la personne physique bénéficie du régime spécial prévu par l'article 155 B du CGI (régime spécial d'imposition des « impatriés »).

En effet, dans cette dernière situation, les personnes physiques « impatriées » qui bénéficient, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de leur prise de fonctions en France, d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison de certains éléments de leur rémunération d'activité, bénéficient également, au cours de la même période, d'une exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % des gains réalisés lors de la cession de titres détenus à l'étranger. Corrélativement, les moins-values réalisées lors de la cession de ces titres ne sont imputables qu'à hauteur de 50 % de leur montant (CGI, art. 155 B, II-c).

B. Personnes non fiscalement domiciliées en France

(BOI-RPPM-PVBMI-10)

1416

En principe, les dispositions relatives aux plus-values de cessions de gains sociaux prévues par l'article 150-0 A du CGI **ne s'appliquent pas** pour les personnes physiques non-domiciliées en France.

Toutefois, **ces dispositions s'appliquent** aux non-résidents lors de la cession substantielle de droits sociaux, sous certaines conditions.

I. Cas général

(CGI, art. 244 bis C)

1417

Sous réserve des dispositions de l'article 244 bis B du CGI, les dispositions de l'article 150-0 A du CGI ne s'appliquent pas aux plus-values réalisées à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux effectuées par les personnes **qui ne sont pas fiscalement domiciliées** en France au sens de l'article 4 B du CGI, ou dont le siège social est situé hors de France ainsi que, depuis le 1er janvier 2006, aux plus-values réalisées par ces mêmes personnes lors du rachat par une société émettrice de ses propres titres.

II. Cession et distribution de participation substantielle

(CGI, art. 244 bis B)

1418

1. Principe : domiciliation dans un État ou territoire ayant conclu une clause d'assistance administrative pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales

Sont considérés comme de source française, les gains nets mentionnés à l'article 150-0 A du CGI résultant de la cession ou, depuis le 1er janvier 2006, du rachat de droits sociaux réalisés par des personnes physiques non-domiciliées en France ou par des personnes morales ou organismes ayant leur siège social hors de France, lorsque les droits sociaux détenus directement ou indirectement par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé dont les titres sont rachetés avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, leurs frères et sœurs dans les bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France, **ont dépassé ensemble 25 %** de ces bénéfices à un moment quelconque au cours **des cinq dernières années**.

Dans ce cas, les plus-values sont déterminées selon les modalités prévues aux articles 150-0 A du CGI à 150-0 E du CGI et soumis à un **prélèvement au taux de 45 %** pour les gains **réalisés à compter du 1er janvier 2013** (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-U-1°).

Le **prélèvement est libératoire** de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté celui-ci.

Remarque : Le taux était fixé à 19 % du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2012.

2. Remboursement de l'excédent du prélèvement au taux de 45 %

Toutefois, pour les gains **réalisés à compter du 1er janvier 2013**, les personnes physiques qui **ne sont pas fiscalement domiciliées en France** au sens de l'article 4 B du CGI **peuvent demander le remboursement de l'excédent** du prélèvement de 45 %, selon le cas, lorsque ce prélèvement excède la différence entre :

- d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A du CGI à la somme des gains nets et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de ce même article 197 A du CGI au titre de la même année ;

- et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues audit article 197 A du CGI sur ces autres revenus.

Ces dispositions s'appliquent sous réserve, le cas échéant, des conventions internationales.

3. Domiciliation dans un État ou territoire non-coopératif

Par dérogation, **à compter du 1er janvier 2013**, les gains mentionnés au 1° ci-dessus sont imposés au taux forfaitaire de **75 %** (50 % antérieurement) **quel que soit le pourcentage de droits détenus** dans les bénéfices de la société concernée, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués hors de France **dans un État ou territoire non-coopératif** au sens de l'article 238-0 A du CGI.

4. Distributions réalisées par des OPCVM et autre organisme de placement collectif

À compter du 1er janvier 2013, les dispositions du 1 au 3 citées ci-dessus sont applicables aux distributions mentionnées aux f bis et f ter du I de l'article 164 B du CGI effectuées au profit des personnes et organismes concernés (CGI, art. 244 bis B complété par le 2° du U du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

III. Personnes qui ont transféré leur domicile hors de France dans un État de l'Union Européenne, en Islande ou en Norvège avant le 1er janvier 2005

(BOI-RPPM-PVBMI-50-40)

1419

Les impositions établies sur le fondement du 1 bis de l'ancien article 167 du CGI (impôt sur le revenu et prélèvements sociaux) et afférentes à des plus-values d'échange ou de cession dont l'imposition avait été reportée **font l'objet d'un dégrèvement d'office** pour la fraction correspondant aux titres qu'il détient au 1er janvier 2006, que le contribuable ait ou non bénéficié d'un sursis de paiement lors du transfert de son domicile hors de France.

Le dégrèvement d'office des impositions afférentes aux plus-values en report emporte rétablissement de plein droit des reports existants sur les titres concernés à la date du transfert de domicile hors de France.

Titre 2 : Base d'imposition

(CGI, art. 150-0 D ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17-I-F ; BOI-RPPM-PVBMI-20)

1430

Afin de rapprocher la fiscalité des revenus du capital de celle des revenus du travail et de renforcer la progressivité de l'impôt sur le revenu (IR), le législateur soumet, en principe, au barème progressif de l'IR les gains nets de cession de valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés déterminés conformément aux articles 150-0 A du CGI à 150-0 E du CGI, réalisés par les particuliers

Pour ce faire, il aménage notamment le dispositif afférent aux gains imposables à soumettre à l'impôt sur le revenu.

1431

Sont présentées ci-dessous, les dispositions afférentes à la détermination du gain net, à l'abattement pour durée de détention applicable sur le gain net (abattement de droit commun et abattement « renforcé ») et aux modalités de prise en compte des pertes.

Chapitre 1 : Détermination de la plus-value de cession

A. Principe

(BOI-RPPM-PVBMI-20-10)

1432

Aux termes de l'article 150-0 D du CGI, les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A du CGI sont constitués par la différence entre :

- le prix effectif de cession des valeurs, titres ou droits, nets des frais et taxes acquittés par le cédant ;

- et leur prix effectif d'acquisition ou de souscription, par le cédant **diminué, à compter du 1er janvier 2013**, le cas échéant des réductions d'impôt effectivement obtenues dans les conditions prévues à l'article 199 terdecies-0 A du CGI, ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation (CGI, art. 150-0 D, 1-al. 1 modifié par le a du 1° du F du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

Les gains de cessions de titres sont ensuite réduits, le cas échéant, d'un abattement pour durée de détention de droit commun ou d'un abattement pour durée de détention renforcé (cf. nos 1462 et 1468).

I. Prix de cession

1433

Le prix de cession s'entend, pour les opérations réalisées de gré à gré, du prix stipulé entre les parties et, pour les cessions réalisées en bourse, du cours de bourse auquel la transaction est conclue.

Le prix de cession comprend toutes les charges et indemnités stipulées au profit du cédant, à quelque titre que ce soit, en rémunération de l'opération (CGI, ann. II, art. 74-0 B).

Il est diminué, conformément aux dispositions du premier alinéa du 1 de l'article 150-0 D du CGI, du montant **des frais et taxes** acquittés par le cédant à l'occasion de la cession.

Pour les conséquences des clauses de garantie de passif, se reporter au n° 1442.

II. Prix d'acquisition

1434

Le prix d'acquisition s'entend du prix pour lequel le bien a été acquis **à titre onéreux** par le cédant ou, en cas d'acquisition **à titre gratuit**, par la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation.

Il est majoré de toutes les charges et indemnités stipulées au profit du cédant (CGI, ann. II,art. 74-0 B), ainsi que des frais supportés à cette occasion.

Depuis le 1er janvier 2013, le prix d'acquisition est diminué, le cas échéant, des réductions d'impôt dites « Madelin » effectivement obtenues par le cédant dans les conditions prévues à l'article 199 terdecies-0 A du CGI.

B. Cas particuliers de détermination du prix de cession et du prix d'acquisition

(CGI, art. 150-0 D et CGI, ann. II, art. 74-0 C à art. 74-0 E)

1441

Sont abordés ci-dessous tous les cas qui présentent des particularités pour déterminer le prix d'acquisition ou de cession, ou les deux, des titres cédés.

I. Clause de garantie de passif ou d'actif net

(CGI, art. 150-0 D, 14 ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-30)

1442

1. Situation du cédant

Le prix de cession des valeurs mobilières ou des droits sociaux retenu pour la détermination du gain net du cédant est diminué du montant du versement effectué par le cédant en exécution d'une clause de garantie de passif ou d'actif net (CGI, art. 150-0 D, 14).

Lorsque la clause de garantie de passif ou d'actif net est exécutée au cours d'une année postérieure à celle de la cession, le cédant peut demander la réduction de l'imposition initialement établie par voie de réclamation adressée au service des impôts.

Remarque : concernant les justificatifs à produire cf. n° 1491-1.

2. Situation du cessionnaire

Lors de la cession ultérieure des titres, le montant des sommes reçues par le cessionnaire en exécution d'une clause de garantie de passif ou d'actif net diminue le prix d'acquisition à retenir par le cessionnaire pour la détermination du gain net de cession des titres concernés.

II. Partage avec soulte d'une indivision autre que successorale ou conjugale

(CGI, ann. II, art. 74-0 C ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-10 au II)

1443

Les soultes reçues lors de tels partages constituent, pour leurs bénéficiaires, le prix de cession des droits cédés à cette occasion aux autres copartageants.

En cas de cession ultérieure d'un bien attribué à charge de soulte, dans les mêmes cas, le prix d'acquisition de ce bien est constitué par la valeur des droits originaires du cédant augmentée du montant de la soulte versée.

III. Acquisition ou cession des titres moyennant le paiement d'une rente viagère

(CGI, ann. II, art. 74-0 D ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-10 au II)

1444

Dans ce cas, le prix d'acquisition ou de cession à retenir pour le calcul du produit imposable correspond à la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts (CGI, ann. II, art. 74-0 D).

IV. Cessions de titres de même nature acquis à des prix différents

(CGI, art. 150-0 D, 3 ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-40)

1445

En cas de cession d'un ou plusieurs titres appartenant à une série de titres de même nature acquis pour des prix différents, le prix d'acquisition à retenir est la **valeur moyenne pondérée d'acquisition** de ces titres (CGI, art. 150-0 D, 3).

V. Détachement de droits de souscription ou d'attribution

(CGI, art. 150-0 D, 3 ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-20 au VII)

1446

Dans ce cas :

- le prix d'acquisition des actions ou parts antérieurement détenues et permettant de participer à

l'opération ne fait l'objet d'aucune modification ;

- le prix d'acquisition des droits détachés est, s'ils font l'objet d'une cession, réputé nul ;

- le prix d'acquisition des actions ou parts reçues à l'occasion de l'opération est réputé égal au prix des droits acquis dans ce but à titre onéreux, augmenté, s'il y a lieu, de la somme versée par le souscripteur (CGI, art. 150-0 D, 3).

VI. Titres acquis avant le 1er janvier 1979

(CGI, art. 150-0 D, 4 ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-40 au II)

1447

Pour l'ensemble des titres admis aux négociations sur un marché réglementé acquis avant le 1er janvier 1979, le contribuable peut retenir, comme prix d'acquisition, le cours au comptant le plus élevé de l'année 1978.

Pour l'ensemble des valeurs françaises à revenu variable, il peut également retenir le cours moyen de cotation au comptant de ces titres pendant l'année 1972.

Ces dispositions ne sont pas applicables lorsque la cession porte sur des droits sociaux qui, détenus directement ou indirectement dans les bénéfices sociaux par le cédant ou son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années. Pour ces droits, le contribuable peut substituer au prix d'acquisition la valeur de ces droits au 1er janvier 1949 si elle est supérieure (CGI, art. 150-0 D, 4).

VII. Titres ayant figuré sur un plan d'épargne en actions (PEA) ou un plan d'épargne en actions destiné au financement des petites ou moyennes entreprises et des entreprises de taille intermédiaire (PEA-PME)

(CGI, art. 150-0 D, 5 ;CGI, art. 150-0 D, 6 ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-20)

1. Retraits ou rachats effectués avant l'expiration de la cinquième année de fonctionnement du plan

1448

Les retraits ou rachats qui interviennent avant l'expiration de la cinquième année de fonctionnement du PEA ou du PEA-PME entraînent la clôture du plan.

Le prix d'acquisition à prendre en compte s'entend du montant des versements effectués sur le plan depuis la date de son ouverture, à l'exception de ceux afférents aux retraits ou rachats n'ayant pas entraîné la clôture du plan (CGI, art. 150-0 D, 6).

Le prix de cession à retenir correspond à la valeur liquidative du PEA ou du PEA-PME (PEA ou PEA-PME bancaire) ou à la valeur de rachat pour les contrats de capitalisation (PEA ou PEA-PME assurance) à la date du retrait (CGI, art. 150-0 D, 6).

2. Cessions de titres après la clôture d'un PEA ou leur retrait au-delà de la huitième année

1448-1

Les titres ayant figuré sur un PEA ou PEA-PME et conservés par le contribuable après la clôture du plan ou transférés sur un compte-titres ordinaire après l'expiration de la huitième année . Ce transfert n'entraîne, par lui-même, aucune imposition.

En revanche, la cession ultérieure de ces titres est susceptible de dégager une plus-value imposable conformément aux dispositions de l'article 150-0 A du CGI.

Dans ce cas, la plus-value doit être calculée en retenant comme **prix d'acquisition** la valeur des titres à la date à laquelle le cédant a cessé de bénéficier, pour ces titres cédés, des avantages prévus aux 5° bis et 5° ter de l'article 157 du CGI et au IV de l'article 163 quinquies D du CGI (CGI, art. 150-0 D, 5).

VIII. Titres acquis en vertu d'un engagement d'épargne à long terme

(CGI, art. 150-0 D, 7 ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-20 au I)

1449

Le prix d'acquisition des titres acquis en vertu d'un engagement d'épargne à long terme est réputé égal au dernier cours coté au comptant de ces titres précédant l'expiration de cet engagement (CGI, art. 150-0 D, 7).

IX. Options de souscription ou d'achat d'actions

(CGI, art. 150-0 D, 8 ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-20)

1450

Il convient de distinguer les options attribuées jusqu'au 19 juin 2007 et celles attribuées depuis le 20 juin 2007.

1. Options attribuées depuis le 20 juin 2007

1450-1

Pour les actions acquises dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 du code de commerce à L. 225-186 du code de commerce, le prix d'acquisition des titres à retenir par le cessionnaire pour la détermination du gain net est le prix de souscription ou d'achat des actions augmenté de l'avantage défini à l'article 80 bis du CGI (CGI, art. 150-0 D, 8 ; CE, arrêt du 25 novembre 2009 n° 323334).

2. Options attribuées jusqu'au 19 juin 2007

1450-2

Le prix d'acquisition est, le cas échéant, augmenté du montant mentionné à l'article 80 bis du CGI imposé selon les règles prévues pour les traitements et salaires (CE, arrêt du 25 novembre 2009 n° 323334).

Pour les actions acquises avant le 1er janvier 1990, le prix d'acquisition est réputé égal à la valeur de l'action à la date de la levée de l'option (CGI, art. 150-0 D, 8).

Pour les gains nets et profits **réalisés à compter du 1er janvier 2013**, l'abattement prévu à l'article 150-0 D du CGI ne s'applique pas à l'avantage mentionné à l'article 80 bis dudit code constaté à l'occasion de la levée d'options attribuées avant le 20 juin 2007 (CGI, art. 150-0 D).

X. Cession de parts ou actions acquises dans le cadre d'une opération de crédit-bail

(CGI, art. 150-0 D, 8 bis)

1451

En cas de cession de parts ou actions acquises dans le cadre d'une opération de crédit-bail mentionnée au 4 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, le prix d'acquisition à retenir est égal au prix convenu pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente compte non tenu des sommes correspondant aux versements effectués à titre de loyers (CGI, art. 150-0 D, 8 bis).

XI. Opérations sur valeurs mobilières qui ne se traduisent pas par la livraison effective ou la levée des titres

1452

Le gain ou la moins-value est égal à la différence reçue ou versée par l'opérateur (CGI, ann. II, art. 74-0 E).

XII. Cession de titres après leur retrait d'un PEA pour affectation au financement de la création ou de la reprise d'une entreprise

1453

Dans cette hypothèse, le prix d'acquisition des titres est réputé égal à la valeur de ces titres à la date de leur retrait du PEA (CGI, ann. II, art. 74-0 E bis).Pour plus de précisions, se reporter au BOI-RPPM-RCM-40-50-40.

XIII. Cession par un particulier de titres ayant fait l'objet d'un remboursement d'apports ou de primes d'émission

(BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-40 au III-E)

1454

Les répartitions effectuées par une société à ses associés ou actionnaires personnes physiques qui présentent le caractère d'un remboursement d'apport ou de prime d'émission ne sont pas considérées comme des revenus distribués et ne sont donc pas à ce titre imposables à l'impôt sur le revenu. En cas de cession ultérieure des titres concernés, le montant de ces répartitions vient en diminution du prix d'acquisition ou de souscription des titres, (RES N° 2006/55 au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-40 au III-E).

XIV. Cession ou rachat de parts de FCPR pour lesquelles le contribuable a perçu une distribution mentionnée à l'article 150-0A, II-7 du CGI

(CGI, art. 150-0 D, 9 bis)

1455

Depuis le 1er janvier 2009, en cas de cession à titre onéreux ou de rachat de parts de fonds communs de placement à risques pour lesquelles le contribuable a perçu une distribution mentionnée au 7 du II de l'article 150-0 A du CGI, le prix d'acquisition ou de souscription est diminué à concurrence du montant des sommes ou valeurs ainsi distribuées qui n'a pas été imposé en application du même 7 du II de l'article 150-0 A du CG (CGI, art. 150-0 D, 9 bis).

Lors des distributions d'actifs ultérieures, ou du rachat ou de la cession des parts, le gain net imposable est alors déterminé à partir du prix de souscription ou d'acquisition ainsi corrigé.

À compter de la date à laquelle les parts du FCPR sont totalement remboursées du fait des distributions d'actifs reçues du fonds, le prix de souscription ou d'acquisition est réputé nul et le montant des nouvelles distributions d'actifs reçues du fonds, ainsi que le prix de rachat ou de cession des parts, sont imposables dans leur intégralité.

Pour le régime d'imposition des distributions d'OPCVM « side pocket », voir BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20.

XV. Cession d'obligations dites « fondantes »

1456

En cas de cession d'obligations dites « fondantes », c'est à dire d'obligations dont le nominal a fait l'objet d'un amortissement échelonné sur la durée de l'emprunt, le montant des amortissements du nominal effectués entre la date d'acquisition ou de souscription et celle de la cession vient en diminution du prix d'acquisition ou de souscription de ces titres tel que déterminé à l'article 150-0 D du CGI.

XVI. Cession ultérieure ou de rachat de titres ayant fait l'objet d'un échange avec soulte inférieure à 10 % de la valeur nominale des titres reçus

1458

Dans ce cas, l'échange a bénéficié d'un sursis d'imposition.

En cas de vente ultérieure ou de rachat mentionné au 6 du II de l'article 150-0 A du CGI, des titres reçus en échange, le gain net est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres échangés diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange (CGI, art. 150-0 D, 9).

XVII. Absorption d'une SICAV par un FCP

(CGI, art. 150-0 D, 10 ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-10)

1459

Dans ce cas, les gains nets résultant de la cession ou du rachat des parts reçues en échange ou de la dissolution du fonds absorbant sont réputés être constitués par la différence entre le prix effectif de cession ou de rachat des parts reçues en échange, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et le prix de souscription ou d'achat des actions de la société d'investissement à capital variable absorbée remises à l'échange (CGI, art. 150-0 D, 10).

XVIII. Rachat depuis le 1er janvier 2006 par une société de ses propres titres

(CGI, art. 150-0 A, II-6)

1460

Pour les rachats effectués depuis le 1er janvier 2006, le gain net mentionné au 6 du II de l'article 150-0 A du CGI **est égal à la différence entre** le montant du remboursement et le prix ou la valeur d'acquisition ou de souscription des titres rachetés, **diminuée du montant du revenu distribué** imposé à l'impôt sur le revenu au titre du rachat dans les conditions prévues à l'article 109 du CGI, à l'article 112 du CGI, à l'article 120 du CGI et à l'article 161 du CGI (CGI, art. 150-0 D, 8 ter).

Pour plus de précisions, se reporter au BOI-RPPM-RCM-10-20-30-20.

Chapitre 2 : Abattements pour durée de détention

(CGI, art. 150-0 D ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17-I-F ; BOI-RPPM-PVBMI-20 et suivants)

1461

Pour encourager l'investissement à long terme ainsi que la prise de risque, le F du I de l'article 17 de la loi de finances pour 2014 met en place un **nouveau dispositif d'abattements sur les gains nets** sur cessions à titre onéreux de titres, droits ou valeurs mobilières réalisés depuis le 1er janvier 2013.

Ce dispositif d'abattements est le suivant :

- un abattement pour durée de détention **de droit commun** égal :

  • à 50 % pour une durée de détention des titres de deux ans à moins de huit ans ;
  • puis de 65 % au-delà de huit ans de détention (CGI, art. 150-0 D, 1 ter).

  Remarque:

  Cet abattement de droit commun s'applique en premier lieu aux contribuables qui assurent une gestion privée de leur patrimoine ;

- et un abattement pour durée de détention **« renforcé »** égal :

  • à 50 % pour les titres détenus de un an à moins de quatre ans ;
  • 65% pour les titres détenus de quatre ans à moins de huit ans ;
  • puis 85 % à partir de huit ans (CGI, art. 150-0 D, 1 quater).
  • Cet abattement renforcé est spécifique aux créateurs et aux investisseurs dans le développement des PME ou au capital des nouvelles PME ainsi qu'aux holdings animatrices des groupes constitués de ces sociétés. Il est étendu aux plus-values de cessions intra-familiales (à l'intérieur d'un groupe familial).

Remarque :

Sous certaines conditions, après avoir bénéficié de l'abattement fixe de 500 000 € prévu par le 1 du I de l'article 150-0 D ter du CGI, les dirigeants de PME partant à la retraite peuvent bénéficier de l'abattement renforcé prévu au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI pour le surplus éventuel de la plus-value réalisée.

1461-1

Pour le calcul de l'impôt sur le revenu, sont réduits d'un abattement déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, **au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI ou au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI** (CGI, art. 150-0 D, 1-al. 2) :

- les gains nets de cession à titre onéreux d'actions ou de parts de sociétés, et les gains nets de

cession de droits portant sur ces actions ou parts ou de titres représentatifs de ces mêmes actions, parts ou droits mentionnés au I de l'article 150-0 A du CGI ;

- les distributions mentionnées aux 7 et 7 bis du II de l'article 150-0 A du CGI ;

- les distributions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques (FCPR) mentionnées aux deux derniers alinéas du 8 du II du même article 150-0 A du CGI, à l'article 150-0 F du CGI et au 1 du II de l'article 163 quinquies C du CGI (CGI, art. 150-0 D, 1-al. 2 modifié par le b du 1° du F du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

Le complément de prix prévu au 2 du I de l'article 150-0 A du CGI, est réduit de l'abattement déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI ou au 1 quater du même article 150-0 D (CGI, art. 150-0 D, 1-al. 3 institué par le b du 1° du F du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

A. Abattement pour durée de détention de droit commun

(CGI, art. 150-0 D, 1 ter institué par le 2° du F du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 ; BOI-RPPM-PVBMI-20)

1462

L'abattement pour durée de détention de droit commun prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI s'applique aux gains réalisés et aux distributions perçues **depuis le 1er janvier 2013**.

1462-1

L'abattement pour durée de détention ne s'applique pas pour la détermination du montant des prélèvements sociaux (CSS, art. L. 136-6, al. 10). Les prélèvements sociaux restent donc dus sur les gains nets de cession et distributions avant application de l'abattement pour durée de détention.

Pour la détermination du revenu fiscal de référence mentionné au IV de l'article 1417 du CGI, le montant de l'abattement pour durée de détention de droit commun est ajouté aux revenus nets et plus-values le composant et retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Le revenu fiscal de référence est donc déterminé, comme en matière de prélèvements sociaux, en retenant le montant des gains nets de cession et distributions, avant application de l'abattement pour durée de détention.

I. Gains nets et distributions concernés

1. Gains éligibles

1463

En application des dispositions du deuxième alinéa du 1 de l'article 150-0 D du CGI et du 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, sont éligibles à l'abattement pour durée de détention de droit commun les gains nets et distributions suivants :

a. *Gains nets de cession à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés, de droits portant sur ces parts ou actions (usufruit et nue-propriété) ainsi que des droits de souscription ou d'attribution portant sur ces actions ou parts ;*

b. *Distributions de plus-values nettes de cession de titres effectuées par les sociétés de capital-risque (SCR) (CGI, art. 163 quinquies C, II-1)* ***;***

c. *Distributions de plus-values nettes de cession de titres effectuées par les fonds de placement immobilier (FPI) (CGI, art. 150-0 F)* ***;***

d. *Gains nets de cession à titre onéreux ou de rachat de parts ou d'actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières ou de placements collectifs (OPVCM), relevant des articles L. 214-24-24 à L. 214-32-1 du code monétaire et financier, des articles L. 214-139 à L. 214-147 du code monétaire et financier et des articles L. 214-152 à L. 214-166 du code monétaire et financier à condition qu'ils emploient plus de 75 % de leurs actifs en parts ou actions de sociétés.*

Ce quota **doit être respecté au plus tard** lors de la clôture de l'exercice suivant celui de la constitution de l'organisme ou du placement collectif et, de manière continue, jusqu'à la date de la cession ou du rachat des actions, parts ou droits ou de la dissolution de cet organisme ou placement collectif.

e. *Distributions de plus-values nettes de cession d'éléments d'actifs, mentionnées au 7 bis du II de l'article 150-0 A du CGI, effectuées par les organismes, placements et entités visés au 4 ci-dessus à condition qu'ils emploient plus de 75 % de leurs actifs en parts ou actions de sociétés (CGI, art. 150-0 D, 1 ter-al. 5) ;*

f. *Gains nets de cession ou de rachat de parts de fonds communs de placement à risques (FCPR), de fonds d'investissement de proximité (FIP), de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et de fonds professionnels de capital-investissement (FPCI)* ***;***

g. *Gains nets de cession ou de rachat de parts ou actions de « carried interest » de FCPR, de fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L.214-37 du CoMoFi dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013, de FPCI, de SCR ou d'entités européennes (CGI, art. 150-0 A, II-8-al. 1 et 10)* ***;***

Ces gains bénéficient de l'abattement pour durée de détention de droit commun, que ces fonds et ces entités européennes respectent ou non le quota d'investissement de 75 % mentionné au 4 ci-dessus (CGI, art. 150-0 D, 1 ter-al. 4).

h. *Distributions d'une fraction des actifs d'un FCPR, FIP, FCPI ou FPCI (CGI, art. 150-0 A, II-7) et les distributions de plus-values nettes de cession d'éléments d'actifs effectuées par ces mêmes fonds, qu'ils respectent ou non le quota de 75 % mentionné au 4 ci-dessus (CGI, art. 150-0 D, 1 ter-al. 4)****.***

2. Règles relatives au quota d'investissement de 75 % applicable aux OPCVM, placements collectifs et entités étrangères de même nature (Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17, I-F)

1463-1

Lorsque l'application de l'abattement pour durée de détention de droit commun est subordonnée au respect par l'OPCVM, le placement collectif ou l'entité de droit étranger de même nature d'un quota d'investissement de 75 % en parts ou actions de sociétés, les règles suivantes sont applicables :

Ce quota de 75 % doit être respecté au plus tard lors de la clôture de l'exercice suivant celui de la constitution de l'organisme et, de manière continue, jusqu'à la date de cession ou du rachat des actions ou parts ou de la dissolution de cet organisme(CGI, art. 150-0 D, 1 ter-al. 4).

Cette condition s'applique aux gains réalisés et aux distributions perçues **depuis le 1er janvier 2013**.

Cette condition ne s'applique pas aux gains de cession ou de rachat de parts ou actions de « carried interest », ni aux gains de cession ou de rachat de parts FCPR, de FCPI (fonds communs de placement dans l'innovation), de FIP (fonds d'investissement de proximité) et des fonds professionnels de capital investissement, ni aux distributions effectuées par ces mêmes fonds.

Cependant, pour les OPCVM, les placements collectifs et les entités étrangères **constitués avant le 1er janvier 2014**, le quota de 75 % doit être respecté au plus tard lors de la clôture du premier exercice ouvert à compter de cette même date et de manière continue jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de la dissolution (CGI, art. 150-0 D, 1 ter-al. 7).

II. Gains et distributions exclus de l'abattement pour durée de détention de droit commun

1464

Les dispositions du deuxième alinéa du 1 de l'article 150-0 D du CGI définissent le champ d'application de l'abattement pour durée de détention de droit commun.

En conséquence, les gains et distributions non visés par ces dispositions sont exclus du champ d'application de cet abattement. Il s'agit notamment :

- de l'avantage constaté à l'occasion de la levée d'options attribuées avant le 20 juin 2007 (CGI, art. 150-0 D, 1-al. 4) ou après cette date (CGI, art. 80 bis) ;

III. Taux de l'abattement

1465

Depuis le 1er janvier 2013, l'abattement est égal à :

- **50 %** du montant des gains nets ou des distributions lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins deux ans et moins de huit ans à la date de la cession ou de la distribution ;

- **65 %** du montant des gains nets ou des distributions lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins huit ans à la date de la cession ou de la distribution.

IV. Décompte de la durée de détention

(CGI, art. 150-0 D, 1 quinquies instauré par le e du 1° du F du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 ; BOI-RPPM-PVBMI-20)

1466

Les modalités de détermination de la durée de détention des titres sont identiques pour l'abattement de droit commun et pour l'abattement « renforcé » (CGI, art. 150-0 D, 1 quinquies).

1. Principe

1466-1

D'une manière générale, la durée de détention est décomptée à partir de la date d'acquisition ou de souscription des actions, parts, droits ou titres cédés.

2. Situations particulières

1466-2

La loi prévoit, dans certaines situations, que le point départ de la durée de détention est fixé comme suit (CGI, art. 150-0 D,1 quinquies) :

a. En cas de cession d'actions, parts, droits ou titres effectuée par une personne interposée

La durée de détention est décomptée à partir de la date de souscription ou d'acquisition des actions, parts, droits ou titres par la personne interposée.

b. En cas de vente ultérieure d'actions, parts, droits ou titres reçus à l'occasion d'opérations d'échanges de titres mentionnées à l'article 150-0 B du CGI ou au II de l'article 150 UB du CGI

La durée de détention est décomptée à partir de la date de souscription ou d'acquisition des actions, parts, droits ou titres remis à l'échange.

c. En cas de cession d'actions, parts, droits ou titres après la clôture d'un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D du CGI ou leur retrait au-delà de la huitième année

La durée de détention est décomptée à partir de la date à laquelle le cédant a cessé de bénéficier, pour ces actions, parts, droits ou titres, des avantages prévus aux 5° bis et 5° ter de l'article 157 du CGI.

d. En cas de cession à titre onéreux d'actions, parts, droits ou titres reçus en rémunération d'un apport réalisé sous le régime prévu au I ter de l'article 93 quater du CGI, au a du I de l'article 151 octies du CGI ou aux I et II de l'article 151 octies A du CGI

La durée de détention est décomptée à partir de la date à laquelle l'apporteur a commencé son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

e. En cas de cession d'actions, parts, droits ou titres effectuée par une fiducie

Lorsque les actions, parts, droits ou titres ont été acquis ou souscrits par la fiducie, la durée de détention est décomptée à partir de la date d'acquisition ou de souscription de ces actions, parts, droits ou titres par la fiducie ;

Lorsque les actions, parts, droits ou titres ont été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 quater N du CGI, la durée de détention est décomptée à partir de la date d'acquisition ou de souscription des actions, parts, droits ou titres par le constituant.

f. En cas de cessions de titres par une fiducie dont le constituant n'exerce pas une activité professionnelle

La durée de détention est décomptée en cas de cession d'actions, parts, droits ou titres reçus dans les conditions prévues à l'article 238 quater Q du CGI de la façon suivante :

1° Le cédant est le constituant initial

Pour le cédant qui est le constituant initial de la fiducie, **la durée de détention est décomptée** :

- lorsque les actions, parts, droits ou titres ont été transférés par le constituant dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 quater N du CGI, à partir de la date d'acquisition

ou de souscription des actions, parts, droits ou titres par le constituant ;

- lorsque les actions, parts, droits ou titres n'ont pas été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 quater N, à partir de la date d'acquisition ou de souscription des actions, parts, droits ou titres par la fiducie.

2° Le cédant n'est pas le constituant initial

Pour le cédant qui n'est pas le constituant initial de la fiducie, la durée de détention des titres est décomptée :

- à partir de la date d'acquisition de droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire si les actions, parts, droits ou titres cédés figuraient dans le patrimoine fiduciaire lors de l'acquisition de ces droits ;

- à partir de la date d'acquisition ou de souscription des actions, parts, droits ou titres par la fiducie dans les autres situations.

Le III de l'article 150-0 D ter du CGI est applicable dans les mêmes conditions à cet abattement.

g. Cas de cessions antérieures de titres à la valeur moyenne pondérée

En cas de cessions antérieures de titres ou droits de la société concernée pour lesquels le gain net a été déterminé en retenant un prix d'acquisition calculé suivant la règle de la valeur moyenne pondérée d'acquisition, le nombre de titres ou droits cédés antérieurement est réputé avoir été prélevé en priorité sur les titres ou droits acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-F-1°-g).

h. Distributions par un fonds commun de placement à risque

La **durée de détention est décomptée** à partir de la **date d'acquisition ou de souscription** des titres du fonds, de l'entité ou de la société de capital-risque concerné pour :

- les distributions mentionnées aux 7 et 7 bis de l'article150-0 A du CGI ;

- les distributions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques mentionnées aux deux derniers alinéas du 8 du II du même article 150-0 A du CGI, à l'article 150-0 F du CGI et au 1 du II de l'article 163 quinquies C du CGI (CGI, art. 150-0 D, 1 modifié par l'article 17-I-F-1°-g de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

i. Cas de cessions ou distributions par un OPVCM

En cas de cession à titre onéreux ou de rachat de parts ou d'actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières ou de placements collectifs, **constitués avant le 1er janvier 2014**, ou en cas de distributions effectuées par de tels organismes, la durée de détention est décomptée :

- à partir de la **date de souscription ou d'acquisition** de ces parts ou actions, lorsque les parts ou actions ont été souscrites ou acquises à une date où l'organisme respecte le quota d'investissement de 75 % ;

- à partir de la **date de respect du quota d'investissement de 75 %** lorsque les parts ou actions ont été souscrites ou acquises à une date antérieure (loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17-I-F-1°-g).

V. Justification de la durée de détention et obligations déclaratives

1467

Les obligations déclaratives tenant à l'application de l'abattement pour durée de détention de droit commun prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI sont traitées au n° 1491-2.

B. Abattements pour durée de détention « renforcé »

(CGI, art. 150-0 D, 1 quater institué par le 2° du F du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-RPPM-PVBMI-20 et suivants)

1468

Par dérogation au régime de droit commun exposé au n° 1462, certains gains nets (plus-values ou moins-values) sont réduits d'un **abattement pour durée de détention renforcé** mentionné au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI :

L'abattement pour durée de détention renforcé s'applique :

- aux gains nets de cession d'actions, de parts ou droits d'une petite ou moyenne entreprise (PME) de moins de dix ans à la date de la souscription ou d'acquisition de ces mêmes actions, parts ou droits (cf. n° 1469) ;

- aux gains nets de cession d'actions, de parts ou droits lorsque cette cession est réalisée au profit de l'un des membres du groupe familial du cédant (cf. n° 1470) ;

- aux gains nets de cession d'actions, de parts ou droits d'une PME réalisés par les dirigeants à l'occasion de leur départ à la retraite. Ces derniers sont également réduits, avant l'application de l'abattement proportionnel pour durée de détention renforcé, d'un abattement fixe de 500 000 € (cf. n° 1471).

L'abattement pour durée de détention renforcé intervient :

- **depuis le 1er janvier 2013,** pour les gains nets de cessions de titre d'une PME ;

- et **à compter du 1er janvier 2014** pour les gains nets de cession de titres intra-familiales et les gains nets de cessions de titres de dirigeants partant à la retraite.

Remarque : Pour les plus-values réalisées **à compter du 1er janvier 2014**, certains régimes de faveur (notamment, cessions de titres de jeunes entreprises innovantes, cessions intra-familiales, réinvestissement des plus-values) sont supprimés. Pour plus d'informations sur ces anciens dispositifs, se reporter à l'édition 2013 du précis de fiscalité au n°939 et suivants.

I. Gains de cessions de titres d'une PME

(CGI, art. 150-0 D, 1 quater-B-1° ; BOI-RPPM-PVBMI-20 et suivants)

1469

Depuis le 1er janvier 2013, pour bénéficier de cet abattement, la société émettrice des droits cédés doit respecter un ensemble de conditions :

- être créée depuis moins de dix ans et non issue d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension ou d'une reprise d'activités préexistantes. Cette condition s'apprécie à la date de souscription ou d'acquisition des droits cédés ;

- être une PME au sens du e du 2° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI. Cette condition est appréciée à la date de clôture du dernier exercice précédant la date de souscription ou d'acquisition de ces droits ou, à défaut d'exercice clos, à la date du premier exercice clos suivant la date de souscription ou d'acquisition de ces droits ;

- ne doit avoir apporté aucune garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions au sens du f du 2° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI depuis la date de création de la société ;

- être passible de l'impôt sur les bénéfices ou d'un impôt équivalent depuis la date de création de la société ;

- avoir son siège social dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales depuis la date de création de la société ;

- exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier depuis la date de création de la société.

Lorsque la société émettrice des droits cédés est une société holding animatrice, au sens du dernier alinéa du VI quater du même article 199 terdecies-0 A du CGI, le respect des conditions s'apprécie au niveau de la société émettrice et de chacune des sociétés dans laquelle elle détient des participations, depuis la date de création de la société.

Il est indiqué que les gains de cession sur **certains** titres ou droits d'une PME **ne peuvent pas bénéficier de l'abattement pour durée de détention renforcé**, cf. n° 1471-1 au 1° du b.

II. Gains de cession de titres réalisés réalisés à l'intérieur du groupe familial

(CGI, art. 150-0 D, 1 quater-B-3° ; BOI-RPPM-PVBMI-20 et suivants)

1470

À compter du 1er janvier 2014, lorsque le gain résulte de la cession de droits, détenus directement ou

indirectement par le cédant avec son conjoint, leurs ascendants et descendants ainsi que leurs frères et sœurs, dans les bénéfices sociaux :

- d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent ;

- ayant son siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

- qui ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années, pendant la durée de la société, à l'une des personnes de ce groupement familial ;

- si tout ou partie de ces droits sociaux n'est pas revendu à un tiers dans un délai de cinq ans.

À défaut, la plus-value, réduite, le cas échéant, de l'abattement mentionné au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, est imposée au nom du premier cédant au titre de l'année de la revente des droits au tiers.

Il est indiqué que les gains de cession de **certains** titres ou droits réalisés à l'intérieur du groupe familial **ne peuvent pas bénéficier de l'abattement pour durée de détention renforcé**, cf. n° 1471-1 au 1° du b.

III. Gains de cession de titres réalisés par les dirigeants prenant leur retraite

(CGI, art. 150-0 D ter ;CGI, art. 150-0 D, 1 quater ; CGI, ann. II, art. 74-0 P et CGI, ann II, art. 74-0 Q ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17-I-H ; BOI-RPPM-PVBMI-20 et suivants)

1471

En application de l'article 150-0 D ter du CGI, les gains nets de cession de titres ou droits de petites et moyennes entreprises (PME) européennes réalisés par les dirigeants en vue de leur départ à la retraite sont réduits, sous certaines conditions :

- d'un **abattement fixe de 500 000 €** ;

- et, le cas échéant pour le surplus éventuel de la plus-value réalisée, de l'**abattement pour durée de détention « renforcé »** mentionné au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI, avant leur imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Ce dispositif, issu du F du I de l'article 17 de la loi n°2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, s'applique aux plus-values réalisées **du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2017.**

Remarque : Les plus-values réalisées **jusqu'au 31 décembre 2013** par les dirigeants partant à la retraite bénéficiaient, sous les mêmes conditions, d'un abattement d'un tiers par année de détention des titres au-delà de la cinquième année et étaient donc totalement exonérées lorsque les titres étaient détenus depuis plus de huit ans (CGI, art. 150-0 D ter ancien). Ce dispositif est supprimé pour les cessions de titres réalisées à compter du 1er janvier 2014. Pour plus de précisions sur le régime applicable aux cessions réalisées entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2013, se reporter à l'édition 2013 du précis de fiscalité au n° 944-4.

1. Champ d'application des abattements

1471-1

a. Les deux abattements mentionnés au 1 du I de l'article 150-0 D ter du CGI s'appliquent :

- aux gains nets de cession de titres de sociétés ou droits portant sur ces titres ;

- aux compléments de prix perçus en exécution d'une clause d'indexation.

1° Gains nets de cession de titres ou droits portant sur ces titres

Les abattements s'appliquent aux plus-values nettes réalisées ainsi qu'aux moins-values subies lors de la cession de titres ou droits considérés.

2° Cas d'un complément de prix

Les abattements pour durée de détention prévus par l'article 150-0 D ter du CGI s'appliquent également au montant du complément de prix reçu par le cédant de titres ou droits en exécution d'une clause d'indexation, dès lors que le gain net afférent à la cession concernée par ce complément de prix est lui-même dans le champ d'application desdits abattements.

Pour plus de précisions, cf. BOI-RPPM-PVBMI-20 et suivants.

b. Gains ou distributions exclus de l'abattement pour durée de détention renforcé et de l'abattement spécifique aux dirigeants de PME (cf. BOI-RPPM-PVBMI-20 et suivants)

Outre l'exclusion à l'abattement de durée de détention de droit commun mentionnée au n° 1464, les dirigeants de PME partant en retraite **ne peuvent pas bénéficier** des abattements pour **certains** titres ou droits.

Ces exclusions sont prévues par le 1 quater de l'article 150-0 D du CGI et par le II bis de l'article 150-0 D ter dudit code.

1° Titres ou droits exclus de l'abattement pour durée de détention « renforcé » (CGI, art. 150-0 D, I quater-C)

Le premier alinéa du 1 du I de l'article 150-0 D ter du CGI renvoyant au 1 quater de l'article 150-0 D dudit code, prévoit que les dirigeants de PME partant à la retraite ne peuvent pas bénéficier de l'abattement pour durée de détention renforcé pour :

- les gains nets de cession ou de rachat de parts ou d'actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières ou de placements collectifs, relevant des articles L. 214-24-24 à L. 214-32-1 du code monétaire et financier, des articles L. 214-139 à L. 214-147 du code monétaire et financier et des articles L. 214-152 à L. 214-166 du code monétaire et financier, ou d'entités de même nature constituées sur le fondement d'un droit étranger, ou de dissolution de tels organismes, placements ou entités ;

- les distributions mentionnées aux 7 et 7 bis du II de l'article150-0 A du CGI ;

- les distributions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques mentionnées aux deux derniers alinéas du 8 du II du même article 150-0 A, à l'article 150-0 F du CGI et au 1 du II de l'article 163 quinquies C du CGI y compris lorsqu'elles sont effectuées par des entités de même nature constituées sur le fondement d'un droit étranger (CGI, art. 150-0 D, 1 quater-C instauré par le b du 1° du F du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

Ces exclusions du bénéfice de l'abattement pour durée de détention « renforcé », mentionnées ci-dessus, concernent également les gains de cession à l'intérieur d'un groupe familial.

2° Titres exclus de l'abattement spécifique aux dirigeants de PME partant en retraite (CGI, art. 150-0 ter, II bis ; Décret n° 2014-549 du 26 mai 2014)

En outre, les dirigeants de PME partant à la retraite ne peuvent pas bénéficier de l'abattement spécifique pour :

- les plus-values mentionnées aux articles 238 bis HK et 238 bis HS du CGI et aux pertes constatées dans les conditions prévues aux 12 et 13 de l'article 150-0 D dudit code ;

- les gains nets de cession d'actions de sociétés d'investissement mentionnées aux 1° bis, et 3° septies de l'article 208 du CGI et de sociétés unipersonnelles d'investissement à risque pendant la période au cours de laquelle elles bénéficient de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue à l'article 208 D dudit code, ainsi que des sociétés de même nature établies hors de France et soumises à un régime fiscal équivalent ;

- les gains nets de cession d'actions des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable régies par les articles L. 214-62 à L. 214-70 du code monétaire et financier et des sociétés de même nature établies hors de France et soumises à un régime fiscal équivalent.

2. Conditions d'application des abattements

1471-2

Le bénéfice des abattements est subordonné au respect des conditions suivantes.

a. Conditions tenant aux titres ou droits cédés

La cession **est en principe totale**, c'est-à-dire qu'elle concerne l'intégralité des actions, parts ou droits détenus par le cédant dans la société dont les titres ou droits sont cédés (CGI, art. 150-0 D ter, I-2-1°).

Toutefois, elle **peut être partielle**, lorsqu'elle porte sur un nombre de titres ou sur un nombre de droits démembrés conférant au cédant **plus de 50 %** des droits de vote de la société dont les titres ou droits sont cédés ou, en cas de la seule détention de l'usufruit, sur un nombre de droits démembrés conférant au cédant **plus de 50 %** des droits dans les bénéfices sociaux de la société concernée.

Remarques :

1. La cession totale ou partielle peut être réalisée au profit de plusieurs cessionnaires mais ces cessions doivent être réalisées à la même date.

2. Dans l'hypothèse où les cessions seraient échelonnées dans le temps, au profit d'un ou de plusieurs cessionnaires,

plusieurs cessions peuvent cumulativement être prises en compte pour ouvrir droit à l'abattement et pour apprécier la condition de cession totale ou partielle. Il peut être pris en compte soit toutes les cessions intervenues dans les douze mois précédant la cessation de fonctions ou le départ à la retraite (dernier de ces deux événements), soit toutes les cessions intervenues dans les douze mois suivant la cessation de fonctions ou le départ à la retraite (premier de ces deux événements). En revanche, on ne peut pas cumuler les cessions réalisées antérieurement et postérieurement à l'un de ces événements. Ainsi, en cas de cessions échelonnées réalisées antérieurement ou postérieurement à la cessation des fonctions ou au départ à la retraite, la condition de cession totale ou partielle (cf. remarque 1) s'apprécie alternativement, soit pendant la période de douze mois précédant le dernier de ces événements (cessation des fonctions ou départ à la retraite), soit pendant la période de douze mois suivant le premier des deux événements précités. En aucun cas ces périodes ne peuvent être cumulées pour l'appréciation de la condition de cession totale ou partielle.

Cas particulier des cessions de titres échelonnées dans le temps lorsque la cessation de fonctions et le départ à la retraite interviennent à la même date :

Dans cette hypothèse, il est admis, pour l'appréciation de la condition de cession totale ou partielle, de prendre en compte les cessions intervenues avant et après le départ à la retraite (ou la cessation de fonctions), sous réserve qu'il ne s'écoule pas un délai supérieur à douze mois entre la première et la dernière cession prises en compte pour déterminer si la condition de cession totale ou partielle est remplie.

b. Conditions tenant au cédant

Le cédant doit cumulativement :

• avoir exercé au sein de la société dont les titres ou droits sont cédés, de manière continue **pendant les cinq années précédant** la cession et dans les conditions prévues au 1° de l'article 885 O bis du CGI, une fonction de direction mentionnée à ce même 1°. Toutefois, l'article 18 de la loi de finances pour 2007 prévoit que cette condition n'est pas exigée lorsque l'exercice d'une profession libérale revêt la forme d'une société anonyme ou d'une société à responsabilité limitée et que les parts ou actions de ces sociétés constituent des biens professionnels pour leur détenteur qui y a exercé sa profession principale de manière continue pendant les cinq années précédant la cession ;
• avoir détenu directement ou par personne interposée, de manière continue **pendant les cinq années précédant** la cession, **au moins 25 %** des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres ou droits sont cédés ;
• cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite, soit dans les deux années suivant la cession, soit dans les deux années précédant la cession. Dans cette situation, les deux événements (cessation des fonctions et départ à la retraite) doivent, en principe, être intervenus à la date de la cession ;
• en cas de cession des titres ou droits à une société, le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Il est cependant admis que le cédant personne physique qui remplit l'ensemble des autres conditions visées ci-dessus puisse détenir, seul, directement ou indirectement au maximum 1 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société cessionnaire.

c. Conditions liées à la société dont les titres sont cédés

La société doit remplir les conditions suivantes :
• être soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent ;
• exercer, directement ou par l'intermédiaire de sa ou ses filiales, une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, ou a pour objet social exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant les activités précitées. Cette condition s'apprécie de manière continue pendant les cinq années précédant la cession ;
• employer moins de 250 salariés au 31 décembre de l'année précédant celle de la cession ou, à défaut, au 31 décembre de la deuxième ou de la troisième année précédant celle de la cession ;
• réaliser un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros au cours du dernier exercice clos ou avoir un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros à la clôture du dernier exercice ;
• ne pas avoir son capital ou ses droits de vote détenus à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions citées ci-dessus, de manière continue au cours du dernier exercice clos. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations de sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours du dernier exercice clos ;
• avoir, son siège social dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

3. Modalités d'application des abattements

1471-3

Le taux de l'**abattement pour durée de détention renforcé**, pratiqué sur le montant du gain, est égal à :

- **50 %** lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis **au moins un an et moins de quatre ans** à la date de la cession ;

- **65 %** lorsque les actions, parts ou droits sont détenus **depuis au moins quatre ans et moins de huit ans** à la date de la cession ;

- **85 %** lorsque les actions, parts ou droits sont détenus **depuis au moins huit ans** à la date de la cession.

La durée de détention est décomptée selon les mêmes modalités que l'abattement de droit commun (cf. n° 1466).

Lorsque les conditions prévues au 3 du I de l'article 150-0 D ter du CGI sont remplies (cf, ci-dessus), l'**abattement fixe de 500 000 €** mentionné aux 1 et 2 du I de ce même article 150-0 D ter s'applique avant l'abattement renforcé prévu au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI.

4. Remise en cause des abattements

1471-4

Pour les cessions réalisées **à compter du 1er janvier 2014**, le IV de l'article 150-0 D ter du CGI prévoit que les abattements prévus au I de l'article 150-0 D ter du CGI (abattement fixe de 500 000 € et abattement renforcé) **sont remis en cause** en cas de non-respect par le dirigeant partant à la retraite :

- de la condition prévue au 4° du 3 du I de l'article 150-0 D ter du CGI (non-détention des droits de vote ou droits sur les bénéfices) à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits, les abattements prévus sont remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie.

- au titre de l'année d'échéance du délai mentionné au c du 2° du 3 du I de ce même article 150-0 D ter (cessation de fonctions et faire valoir ses droits à la retraite dans le délai de deux ans, lorsque l'une des conditions prévues au 1° ou au c du 2° du même 3 n'est pas remplie au terme de ce délai).

La plus-value est alors réduite de l'abattement de droit commun prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI (50% ou 65% selon la durée de détention des titres, cf. n° 1462).

5. Justification de la durée de détention

1471-5

L'abattement pour durée de détention renforcé mentionné au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI est applicable à condition notamment que le contribuable puisse produire, sur demande de l'administration fiscale, **tout document de nature à justifier la durée de détentio**n des titres ou droits cédés et le caractère continu de cette durée de détention (CGI, ann. II, art. 74-0 F bis).

Cette condition s'applique :

- aux gains nets de cession de titres ou droits d'une petite ou moyenne entreprise (PME) de moins de dix ans à la date de la souscription ou d'acquisition de ces mêmes titres (CGI, art. 150-0 D, 1 quater-B-1°) ;

- aux gains nets de cession de titres ou droits d'une PME réalisés par les dirigeants à l'occasion de leur départ à la retraite (CGI, art. 150-0 D, 1 quater-B-2° et CGI, art. 150-0 D ter) ;

- aux gains nets de cession de titres lorsque cette cession est réalisée au profit de l'un des membres du groupe familial du cédant (CGI, art. 150-0 D, 1 quater-B-3°).

6. Obligations déclaratives

1471-6

Les obligations déclaratives applicables aux contribuables bénéficiant de l'abattement pour durée de détention renforcé sont traitées au n° 1491-2.

1471-7

Les règles de détermination de l'assiette de l'abattement pour durée de détention au regard des

prélèvements sociaux et du revenu fiscal de référence sont identiques à celles pour l'abattement pour durée de détention de droit commun (cf. n° 1462-1).

Chapitre 3 : Prise en compte des pertes

(BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40)

A. Principe

(CGI, art. 150-0 D, 11)

1472

Les moins-values subies au cours d'une année sont imputables exclusivement **sur les plus-values de même nature** réalisées **au cours de la même année** ou des **dix années suivantes** (CGI, art. 150-0 D, 11).

Les plus ou moins values de même nature s'entendent de celles afférentes à l'ensemble des titres mentionnés à l'article 150-0 A du CGI et ce quelles que soient leurs modalités d'imposition (imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou, par exception, à un taux forfaitaire).

Depuis le 1er janvier 2005, les pertes **dégagées à la clôture d'un PEA de plus de cinq ans** sont **imputables**, sous certaines conditions, sur les plus-values et profits de même nature réalisés au cours de la **même année ou des dix années suivantes** (CGI, art. 150-0 A, II-2 bis).

Sont également considérés de même nature pour l'imputation des pertes, les profits et les pertes résultant des opérations sur les **instruments financiers à terme**.

Pour plus de précisions, se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40.

B. Exceptions en cas d'annulations de titres

(CGI, art. 150-0 D, 12 ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40)

1473

Conformément aux dispositions du 12 de l'article 150-0 D du CGI, les pertes constatées en cas d'annulation de titres mentionnés à l'article 150-0 A du CGI **dans le cadre d'une procédure collective** sont imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes dans les mêmes conditions que les pertes subies à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces mêmes valeurs, droits ou titres.

Les dispositions visées ci-dessus ne s'appliquent pas :

- aux pertes constatées afférentes à des valeurs mobilières ou des droits sociaux annulés détenus, dans le cadre d'engagement d'épargne à long terme définis à l'article 163 bis A du CGI, dans un plan d'épargne d'entreprise mentionné à l'article 163 bis du CGI ou dans un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D du CGI ;

- aux pertes constatées par les personnes à l'encontre desquelles le tribunal a prononcé au titre des sociétés en cause l'une des condamnations mentionnées aux articles L. 651-2, L. 653-4, L. 653-5, L. 653-6, L. 653-8, L. 654-2 ou L. 654-6 du code de commerce. Lorsque l'une des condamnations est prononcée à l'encontre d'un contribuable ayant exercée l'option pour la déduction avant annulation des titres, la perte ainsi imputée ou reportée est reprise au titre de l'année de la condamnation.

Les pertes constatées sont imputables au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'annulation des titres résultant soit de la **réduction du capital** de la société en exécution d'un plan de redressement mentionné à l'article L. 631-19 du code de commerce, soit de la **cession de l'entreprise** ordonnée par le tribunal en application de l'article L. 631-22 du code de commerce, soit du **jugement de clôture de la liquidation judiciaire**.

1473-1

Par exception, les pertes sur valeurs mobilières, droits sociaux ou titres assimilés peuvent, **préalablement** à l'annulation des titres, **sur option expresse du détenteur**, être imputées, à compter de l'année au cours de laquelle intervient le jugement ordonnant la cession de l'entreprise en

application de l'article L. 631-22 du code de commerce, en l'absence de tout plan de continuation, ou le jugement prononçant sa liquidation judiciaire. L'option porte sur l'ensemble des valeurs mobilières, droits sociaux ou titres assimilés détenus par la société faisant l'objet de la procédure collective. En cas d'infirmation du jugement ou de résolution du plan de cession, la perte imputée ou reportée est reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient cet événement.

Remarque : L'imputation des pertes sur titres de sociétés faisant l'objet d'une procédure collective lors de leur annulation ou, de manière anticipée dès l'année au cours de laquelle intervient le jugement de cession ou de liquidation, est opérée indépendamment du franchissement du seuil annuel de cession.

1473-2

L'imputation des pertes est opérée dans la limite du prix effectif d'acquisition des titres par le cédant ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, de la valeur retenue pour l'assiette des droits de mutation. Lorsque les titres ont été reçus, depuis le 1er janvier 2000, dans le cadre d'une opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI, le prix d'acquisition à retenir est celui des titres remis à l'échange, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange.

Afin d'éviter un cumul d'avantages fiscaux, la perte nette constatée est diminuée, en tant qu'elle se rapporte aux titres concernés, du montant :

- des apports remboursés lorsque les titres annulés ont fait l'objet d'un tel remboursement ;

- des sommes ayant ouvert droit à la réduction d'impôt sur le revenu en application de l'article 199 unvicies du CGI en tant qu'elle se rapporte aux titres annulés.

Remarque : Lorsque les pertes sont subies dans les conditions prévues à l'article 150-0 D ter du CGI, les abattements mentionnés à ce même article ne s'appliquent pas sur ces pertes (CGI, art. 150-0 D ter, II bis). En outre, il est admis que l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI (abattement de droit commun ou renforcé) ne s'applique aux pertes.

Les **obligations déclaratives** du contribuable relatives à l'imputation des pertes en cas d'annulation de valeurs mobilières et de droits sociaux sont traitées au n° 1491-1.

Titre 3 : Modalités d'imposition

(Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17 ; BOI-RPPM-PVBMI-30)

Chapitre 1 : Règles générales

A. Fait générateur

(BOI-RPPM-PVBMI-30-10-10)

1474

Pour l'application de l'article 150-0 A du CGI, le **fait générateur** de l'imposition des gains nets de cession de valeurs mobilières, de droits sociaux ou de titres assimilés est en principe constitué par le **transfert de propriété** à titre onéreux de ces droits, valeurs mobilières ou titres.

Toutefois le **complément de prix** est imposable au titre de l'année au cours de laquelle il est reçu par le cédant (concernant l'incidence, sur le fait générateur, de certaines clauses de variation de prix, se reporter au n° 1442).

Sous certaines conditions, l'imposition des gains nets de cession, d'échange ou d'apport de droits sociaux ou valeurs mobilières peut être **différée** ou **reportée**. Le régime du sursis d'imposition et le dispositif de report d'imposition sont examinés respectivement aux nos 1478 et 1479.

B. Calcul de l'impôt

1475

Les contribuables sont imposés, en principe, selon le régime de droit commun à l'impôt sur le revenu.

Toutefois, un régime sur option devait permettre l'imposition à un taux forfaitaire. Ce régime a été supprimé et n'a pas donné lieu à application, à l'exception des non-résidents (cf. remarque ci-dessous au n° 1475-1).

I. Principe : imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu

1475-1

Les gains nets de cessions de valeurs mobilières, droits sociaux sont pris en compte **depuis le 1er janvier 2013** dans le revenu net global défini à l'article 158 du CGI et soumis **au barème progressif** de l'impôt sur le revenu.

Remarque : le régime dérogatoire permettant à certains contribuables d'opter pour une imposition au taux forfaitaire de 19% qui devait s'appliquer aux plus-values réalisées à compter de 2013 a été supprimé sans avoir donné lieu à application (CGI, art. 200 A, 2 bis abrogé).

L'option ne reste ouverte qu'aux contribuables ayant transféré en 2013 leur domicile fiscal hors de France : pour éviter d'accroître l'insécurité juridique des contribuables, le législateur a permis aux contribuables ayant transféré leur domicile à l'étranger en 2013 de bénéficier de ce dispositif au titre de l'année citée. Ainsi les plus-values et les créances constatées au I et II de l'article 167 bis du CGI peuvent , sur option du contribuable, être imposées dans les conditions prévues au 2 bis de l'article 200 A du CGI, dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, lorsque les conditions prévues à ce même 2 bis sont remplies (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-V).

II. Exceptions : taxation forfaitaire

(BOI-RPPM-PVBMI-30-20)

1476

Deux types de gains continuent à bénéficier d'un taux proportionnel d'imposition (sans abattement pour durée de détention) :

1. Les gains nets réalisés sur un PEA ou un PEA-PME en cas de retrait ou de rachat (CGI, art. 200 A, 5)

1476-1

Le gain net résultant de retraits ou de rachats intervenus sur un PEA ou un PEA-PME **avant** l'expiration de la deuxième année de son fonctionnement est imposé au taux de **22,5 %** et s'il intervient entre la deuxième et la cinquième année de fonctionnement du plan au taux de 19 % (CGI, art. 200 A, 5).

Après l'expiration de la cinquième année, le gain net résultant du retrait, du rachat ou de clôture du plan est exonéré d'impôt sur le revenu.

2. Les gains réalisés et distributions perçues par les contribuables fiscalement domiciliés hors de France (CGI, art. 163 quinquies C ; CGI, art. 244 bis B)

1476-2

a. Distributions des sociétés de capital-risque payées à des non-résidents et soumises à une retenue à la source

À compter du 1er janvier 2014, Les distributions par les sociétés de capital-risque de l'article 163 quinquies C du CGI prélevées sur des plus-values nettes de cessions de titres au profit d'un actionnaire personne physique **domicilié hors de France**, dans un État **autre** qu'un État ou territoire non-coopératif (ETNC) au sens de l'article 238 bis-0 A du CGI, sont soumises à la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI **au taux de 30%** (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-K-1°-b).

Toutefois, les personnes physiques qui **ne sont pas fiscalement domiciliées en France** au sens de l'article 4 B du CGI peuvent demander le remboursement de l'excédent du prélèvement de **30 %** lorsque ce prélèvement excède la différence entre, d'une part, le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A de ce code à la somme des distributions concernées (**réduites**, le cas échéant, **à compter du 1er janvier 2013** de l'abattement mentionné au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-K-1°-d) et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de l'article 197 A du CGI au titre de la même année et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues audit article 197 A du CGI sur ces autres revenus (CGI, art. 163 quinquies C, II-1 modifié par le K du I de l'article 17 de le loi de finances pour

2014).

b. Impositions des plus-values réalisées par des non-résidents

Les plus-values et distributions mentionnées à l'article 244 bis B du CGI, réalisées ou perçues par des non-résidents, sont soumises au prélèvement **au taux de 45%**. Les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent également demander le remboursement de l'excédent du prélèvement de 45 % (cf. BOI-RPPM-PVBMI-30-20 au II-B).

Chapitre 2 : Sursis d'imposition

(CGI, art. 150-0 B ; BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20)

1478

Le régime du sursis d'imposition s'applique de plein droit aux plus-values résultant de certaines **opérations d'échange** de titres mentionnées à l'article 150-0 A du CGI réalisées à l'occasion :

- d'opérations d'offre publique, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement (FCP) par une société d'investissement à capital variable (SICAV) ;

- d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ,

- d'opérations de conversion, de division ou de regroupement.

Toutefois, en cas d'échange avec soulte, le sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI est subordonné à la condition que le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Remarques :

- La perception en numéraire, par le cédant, d'un complément de prix exclusivement déterminée en fonction d'une indexation en relation directe avec l'activité de la société dont les titres ont fait l'objet de l'apport ne remet pas en cause le sursis d'imposition (voir RES N° 2006/47 au BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20 au III-B-7).

- L'apport concomitant de l'usufruit et de la nue-propriété de droits sociaux n'interdit pas l'octroi du sursis d'imposition éventuellement applicable à la plus-value d'apport(voir RES N° 2006/8 au BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20 au I).

Chapitre 3 : Report d'imposition

1479

Le report d'imposition des cessions de titres comportent de nombreux dispositifs mis en place par le législateur.

A. Réinvestissement dans les sociétés nouvelles non-cotées

(CGI, art. 150-0 C abrogé et CGI, ann. II, art. 74-0 K et 74-0 L abrogés par le décret n° 2006-1603 du 14 décembre 2006 ; BOI-RPPM-PVBMI-30-10-40)

1480

Rappel des dispositions

L'article 150-0 C du CGI permettait à certains salariés et dirigeants de sociétés de bénéficier d'un report de l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et des droits sociaux qu'ils détenaient dans la société avec les membres de leur foyer fiscal, lorsque le produit de cette cession était réinvesti, au plus tard le 31 décembre de l'année qui suivait, dans la souscription au capital initial ou dans une augmentation de capital en numéraire d'une société non cotée créée depuis moins de quinze ans.

Lorsque les titres issus de ce réinvestissement faisaient l'objet d'un échange éligible au sursis d'imposition visé à l'article 150-0 B du CGI ou à l'article 150 UB du CGI, l'imposition de la plus-value faisait l'objet d'un nouveau report de plein droit jusqu'au moment de la transmission, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des nouveaux titres reçus en échange.

De la même manière, l'imposition pouvait être, sur option du contribuable, à nouveau reportée lorsque

le produit de cession des titres issus du réinvestissement était à nouveau réinvesti dans une société nouvelle non cotée.

Les dispositions de l'article 150-0 C du CGI **sont abrogées pour les cessions de titres réalisées** depuis le 1er janvier 2006.

Il en résulte que les cessions de titres réalisées depuis le 1er janvier 2006 ne peuvent plus bénéficier du report d'imposition.

Toutefois, ces dispositions, dans leur version en vigueur avant le 1er janvier 2006**, demeurent applicables** aux plus-values en report d'imposition **à la date du 1er janvier 2006**. Aussi, sauf prorogation du report d'imposition, les plus-values en report au 1er janvier 2006 perdurent jusqu'à la transmission des titres.

Pour cet ancien dispositif, se reporter au Précis de fiscalité, édition 2007, paragraphes 947 à 955-1.

B. Plus-values en report d'imposition

1481

I. Plus-values en report d'imposition avant le 1er janvier 2000

Les plus-values en report d'imposition à la date du 1er janvier 2000 demeurent soumises aux régimes d'imposition antérieurs visés:

- à l'article 92 B du CGI (abrogé au 1er janvier 2000) et à l'article 92 K du CGI (abrogé au 1er janvier 2000), cf. BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30-10

- du I ter de l'article 160 du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2000, cf. BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30-20 ;

Cette imposition intervient lors de la cession, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres reçus en échange. Ces plus-values sont imposées selon les modalités prévues pour l'imposition de la cession des titres mettant fin à ce report.

II. Plus-values en report d'imposition avant le 1er janvier 2004

Les gains nets retirés de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux de sociétés non cotées dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens relèvent exclusivement du régime d'imposition prévu pour les biens immeubles.

Toutefois, les titres des sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie non-cotées sont assimilés à des titres cotés.

En cas d'échange de titres, l'imposition des gains nets est reportée sous le dispositif prévu par l'article 150 A bis du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2004.

L'imposition de ces plus-values est reportée de plein droit lorsque les titres reçus en échange font l'objet d'une nouvelle opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI.

C. Report d'imposition des apports de créances de complément de prix réalisés depuis le 1er janvier 2007

(CGI art. 150-0 B bis ; BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-20 au III)

1484

L'article 150-0 B bis prévoit que le gain retiré de l'apport, avant qu'elle ne soit exigible en numéraire, de la créance visée au deuxième alinéa du 2 du I de l'article 150-0 A du CGI est reporté, sur option expresse du contribuable :

- au moment où s'opère la transmission, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres reçus en contrepartie de cet apport ;

- ou, jusqu'au transfert par le contribuable de son domicile fiscal hors de France en vertu de l'article 167 bis du CGI si cet événement est antérieur. Cette disposition s'applique depuis le 1er mars 2011.

I. Champ d'application

1484-1

Conformément aux dispositions de l'article 150-0 B bis du CGI, le report d'imposition concerne les opérations d'apport rémunérées par la remise de titres de capital ou donnant accès au capital d'une société ou par la remise de parts sociales.

Remarque :

Le montant du gain retiré de l'apport de la créance dont l'imposition a été reportée sur le fondement de l'article 150-0 B bis du CGI était pris en compte au titre de l'année de cet apport pour l'appréciation du franchissement du seuil de cession, applicable jusqu'au 31 décembre 2010.

II. Conditions d'application du report d'imposition

1484-2

Le **report est subordonné** au respect des conditions suivantes :

- le cédant doit avoir exercé l'une des fonctions limitativement énumérées au 1° de l'article 885 O bis du CGI au sein de la société dont l'activité est le support de la clause de complément de prix, de manière continue pendant les cinq années précédant la cession des titres ou droits de cette société ;

- en cas d'échange avec soulte, le montant de la soulte ne doit pas excéder 10 % de la valeur nominale des titres reçus ;

- le contribuable doit expressément demander à bénéficier de la mesure et déclarer le montant du gain retiré de l'apport dans la déclaration spéciale des plus-values et dans celle prévue au 1 de l'article 170 du CGI, dans le délai applicable à ces déclarations.

III. Évènements entraînant l'expiration du report d'imposition

1484-3

L'article 150-0 B bis du CGI précise que l'imposition du gain retiré de l'apport de la créance représentative d'un complément de prix à recevoir en exécution d'une clause d'indexation **est reportée** :

- jusqu'au moment où s'opère la transmission, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres reçus en échange ;

- ou, jusqu'au transfert par le contribuable de son domicile fiscal hors de France en vertu de l'article 167 bis du CGI si cet événement est antérieur. Cette disposition s'applique depuis le 1er mars 2011.

Pour l'application de cette disposition, la transmission des titres reçus en échange s'entend de leur transmission à titre onéreux (vente, échange, apport) ou à titre gratuit (succession ou donation).

Pour le **transfert hors de France du domicile fiscal**, il est réputé intervenir le jour précédant celui à compter duquel ce contribuable cesse d'être soumis en France à une obligation fiscale sur l'ensemble de ses revenus (CGI, art. 167 bis, III)

IV. Imposition du gain à l'expiration de la période de report

1484-4

Dans le cadre d'un mécanisme de report d'imposition, le fait générateur de la plus-value est constitué par l'échange ou l'apport initial. Son assiette est déterminée selon les règles en vigueur à cette date c'est-à-dire, au cas particulier, à la date à laquelle a eu lieu l'opération d'apport de la créance.

En revanche, le report a pour objet de décaler l'imposition effective de la plus-value, ce qui conduit à appliquer les règles de taxation en vigueur au moment de l'expiration du report, tant en matière d'impôt sur le revenu qu'en matière de prélèvements sociaux.

Les taux d'imposition applicables sont donc ceux en vigueur au **cours de l'année d'expiration** du report.

V. Obligations déclaratives

1484-5

Ces dispositions s'appliquent aux cessions et aux apports de créances réalisés depuis le 1er janvier 2007. Pour plus de précisions, se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-40-10-20.

D. Report d'imposition de la plus-value réalisée entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2013 lors de la cession à titre onéreux d'actions ou de droits sociaux en cas de réinvestissement dans la souscription au capital en numéraire d'une société

(CGI, 150-0 D bis ; BOI-RPPM-PVBMI-30-10-50 ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17-I-G)

1485

À compter du 1er janvier 2014, le G du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 abroge le dispositif de report d'imposition des plus-values de cession prévu à l'article 150-0 D bis du CGI.

Par conséquent, les dispositions relatives au report d'imposition présentées ci-dessous s'appliquent jusqu'au 31 décembre 2013.

Depuis le 1er janvier 2011, l'imposition de la plus-value retirée de la cession à titre onéreux d'actions ou de parts de sociétés ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts peut être reportée si certaines conditions sont remplies.

Le report est subordonné à la condition que le contribuable en fasse la demande et déclare le montant de la plus-value dans la déclaration prévue à l'article 170 du CGI.

Le complément de prix prévu au 2 du I de l'article 150-0 A du CGI, afférent à la cession de titres ou droits fait également l'objet du report d'imposition appliqué lors de cette cession.

I. Conditions d'application

1485-1

Le bénéfice du report d'imposition est subordonné au respect des conditions suivantes.

1. Conditions relatives à la détention des titres

- Les titres ou droits cédés doivent avoir été détenus de manière continue depuis plus de huit ans.

- Les titres ou droits détenus par le cédant, directement ou par personne interposée ou par l'intermédiaire du conjoint, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs, doivent avoir représenté, de manière continue pendant les huit années précédant la cession, au moins 10 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société dont les titres ou droits sont cédés.

2. Conditions liées à la société dont les titres sont cédés

La société dont les actions, parts ou droits sont cédés :

- doit être passible de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent ou soumise sur option à cet impôt ;

- doit exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, ou a pour objet social exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant les activités précitées. Cette condition s'apprécie de manière continue pendant les huit années précédant la cession ;

- doit avoir son siège social dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

3. Conditions liées à la société bénéficiaire du réinvestissement de la plus-value mobilière.

Le report d'imposition est, subordonné au respect des conditions suivantes :

- jusqu'au 31 décembre 2012, le produit de la cession des titres ou droits doit être investi, dans un

délai de trente-six mois et à hauteur de 80 % du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux, dans la souscription en numéraire au capital initial ou dans l'augmentation de capital en numéraire d'une société. Depuis le 1er janvier 2013, le cédant doit prendre l'engagement d'investir le produit de la cession des titres ou droits, dans un délai de vingt-quatre mois et à hauteur d'au moins 50 % du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux, dans la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une ou de plusieurs sociétés ou dans la souscription dans un ou plusieurs fonds communs de placement à risques ou sociétés de capital-risque respectant au minimum, respectivement, le quota d'investissement de 50 % prévu au I de l'article L. 214-28 du code monétaire et financier et celui prévu au troisième alinéa du 1er de l'article 1-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier (Loi de finances pour 2013, art. 10-I-F-1°-a) ;

- la société bénéficiaire de l'apport doit exercer l'une des activités citées ci-dessus au 2 et répondre aux conditions susmentionnées ;

- les titres représentatifs de l'apport en numéraire doivent être entièrement libérés au moment de la souscription ou de l'augmentation de capital ou, au plus tard, à l'issue du délai mentionné au premier tiret du présent 3 et représenter au moins 5 % des droits de vote et des droits dans les bénéfices sociaux de la société ;

- les titres représentatifs de l'apport en numéraire doivent être détenus directement et en pleine propriété par le contribuable pendant au moins cinq ans.

- la société bénéficiaire de l'apport ne doit pas avoir procédé à un remboursement d'apport au bénéfice du cédant, de son conjoint, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs au cours des douze mois précédant le remploi du produit de la cession.

II. Modalités d'application

1485-2

1. Exclusivité du dispositif

Le report d'imposition est exclusif de l'application de l'article 199 terdecies-0 A du CGI et l'article 885-0 V bis du CGI.

2. Détermination du prix des titres cédés

En cas de cession de titres ou droits appartenant à une série de titres ou droits de même nature, acquis ou souscrits à des dates différentes, les titres ou droits cédés sont ceux acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes.

III. Calcul de la durée de détention pour les titres détenus par les personnes physiques

1485-3

La durée de détention est décomptée à partir du 1er janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits, et :

- en cas de cession de titres ou droits effectuée par une personne interposée, à partir du 1er janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par la personne interposée ;

- en cas de vente ultérieure de titres ou droits reçus à l'occasion d'opérations mentionnées à l'article 150-0 B du CGI ou au II de l'article 150 UB du CGI, à partir du 1er janvier de l'année d'acquisition des titres ou droits remis à l'échange ;

- en cas de cession de titres ou droits après la clôture d'un plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D du CGI ou leur retrait au-delà de la huitième année, à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle le cédant a cessé de bénéficier, pour ces titres, des avantages prévus aux 5° bis et 5° ter de l'article 157 du CGI ;

- en cas de cession à titre onéreux de titres ou droits reçus en rémunération d'un apport réalisé sous le régime prévu au I ter de l'article 93 quater du CGI, au a du I de l'article 151 octies du CGI ou aux I et II de l'article 151 octies A du CGI, à partir du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'apporteur a commencé son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

IV. Calcul de la durée de détention pour les titres détenus par une fiducie

1485-4

1. Détention des titres par une fiducie

La durée de détention des titres détenus par une fiducie est calculée ainsi :

- lorsque les titres ou droits ont été acquis ou souscrits par la fiducie, à partir du 1er janvier de l'année d'acquisition ou de souscription de ces titres ou droits par la fiducie ;

- lorsque les titres ou droits ont été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 quater N du CGI, à partir du 1er janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres par le constituant.

2. Détention des titres par une fiducie mentionnée à l'article 238 quater Q du CGI

Si le cédant est le constituant initial de la fiducie, la durée de détention est calculée :

- lorsque les titres ou droits ont été transférés par le constituant dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions de l'article 238 quater N du CGI, à partir du 1er janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par le constituant ;

- lorsque les titres ou droits n'ont pas été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions de l'article 238 quater N du CGI, à partir du 1er janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par la fiducie.

Si le cédant n'est pas le constituant initial de la fiducie, la durée de détention est calculée :

- à partir du 1er janvier de l'année d'acquisition de droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire si les titres ou droits cédés figuraient dans le patrimoine fiduciaire lors de l'acquisition de ces droits ;

- et à partir du 1er janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres ou droits par la fiducie dans les autres situations.

V. Remise en cause du report d'imposition

1485-5

Le non-respect de l'une des conditions prévues au II de l'article 150-0 D bis du CGI entraîne l'exigibilité immédiate de l'impôt sur la plus-value, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 dudit code, décompté de la date à laquelle cet impôt aurait dû être acquitté.

VI. Report d'imposition en cas d'opération d'échange

1485-6

L'imposition de la plus-value antérieurement reportée peut, à la demande du contribuable, être reportée de nouveau lorsque les titres souscrits de la société bénéficiaire du réinvestissement font l'objet d'une opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI. Dans ce cas, le délai de cinq ans est apprécié à compter de la date de souscription des titres échangés.

VII. Imposition de la plus-value en report d'imposition

1485-7

Lorsque le cédant effectue son réinvestissement conformément à l'engagement pris d'investir mentionné au n° 1485-1 ci-dessus, la plus-value en report d'imposition n'est imposable qu'à hauteur du montant de la plus-value net des prélèvements sociaux qui n'a pas fait l'objet d'un réinvestissement dans les vingt-quatre mois suivant la cession.

L'impôt sur la plus-value exigible dans ces conditions est accompagné de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, décompté à partir de la date à laquelle cet impôt aurait dû être acquitté.

La fraction de plus-value réinvestie reste en report d'imposition (CGI, art. 150-0 D bis, II bis).

VIII. Titres transmis, rachetés ou annulés ou transfert antérieur du domicile hors de France

1485-8

Lorsque les titres font l'objet d'une transmission, d'un rachat ou d'une annulation ou, si cet événement est antérieur, lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans les conditions prévues à l'article 167 bis du CGI, avant le délai prévu de cinq ans, le report d'imposition est remis en cause dans les conditions indiquées ci-dessus au e (CGI, art. 150-0 D bis, III bis-al.1).

IX. Exonération de la plus-value réinvestie en report d'imposition

1485-9

Lorsque les titres ayant fait l'objet du réinvestissement sont détenus depuis plus de cinq ans, la plus-value en report d'imposition est définitivement exonérée d'impôt sur le revenu.

Cette exonération est applicable avant l'expiration du délai de cinq ans en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, du décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à imposition commune ou en cas de liquidation judiciaire de la société.

Cette disposition ne s'applique pas en cas de remboursement des apports avant la dixième année suivant celle de l'apport en numéraire (CGI, art. 150-0 D bis, III bis).

E. Report d'imposition de la plus-value pour le contribuable qui contrôle la société bénéficiaire d'un apport de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres ou de droits

(CGI art. 150-0 B ter)

1486

Ces dispositions s'appliquent au contribuable qui contrôle la société bénéficiaire d'un apport de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres ou de droits.

Depuis le 14 novembre 2012, l'article 150-0 B ter du CGI prévoit que l'imposition de la plus-value réalisée, directement ou par personne interposée, dans le cadre d'un apport de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres ou de droits s'y rapportant tels que définis à l'article 150-0 A du CGI à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent est reportée si certaines conditions sont remplies. Le contribuable mentionne le montant de la plus-value sur la déclaration prévue à l'article 170 du CGI.

Les apports avec soulte demeurent soumis à l'article 150-0 A du CGI lorsque le montant de la soulte reçue excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

I. Conditions d'application

1486-1

Le bénéfice du report d'imposition est subordonné au respect des conditions suivantes.

1. Conditions relatives à la localisation de l'apport des titres

L'apport de titres doit être réalisé en France ou dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

2. Conditions relatives au contrôle par le contribuable de la société bénéficiaire de l'apport

La société bénéficiaire de l'apport doit être contrôlée par le contribuable.

Cette condition est appréciée à la date de l'apport, en tenant compte des droits détenus par le contribuable à l'issue de celui-ci.

Pour l'application de cette condition, un contribuable est considéré comme contrôlant une société ;

- lorsque la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société est détenue, directement ou indirectement, par le contribuable ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de

leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs ;

- lorsqu'il dispose seul de la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires ;

- ou lorsqu'il y exerce en fait le pouvoir de décision.

Le contribuable est présumé exercer ce contrôle lorsqu'il dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux égale ou supérieure à 33,33 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne.

Le contribuable et une ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérés comme contrôlant conjointement une société lorsqu'ils déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

3. Conditions relatives aux titres reçus en rémunération de l'apport

Lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport ou les titres des groupements ou sociétés interposés font eux-mêmes l'objet d'un apport, l'imposition de la plus-value réalisée à cette occasion est reportée dans les mêmes conditions.

Le contribuable mentionne le montant de cette plus-value et des plus-values antérieurement reportées dans la déclaration prévue à l'article 170 du CGI.

II. Imposition de la plus-value en report d'imposition

1486-2

Il **est mis fin au report d'imposition** à l'occasion :

- de la cession à titre onéreux, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres reçus en rémunération de l'apport ;

- de la cession à titre onéreux, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres apportés, si cet événement intervient dans un délai, décompté de date à date, de trois ans à compter de l'apport des titres ;

> **Toutefois**, il **n'est pas mis fin au report d'imposition** lorsque la société bénéficiaire de l'apport cède les titres dans un délai de trois ans à compter de la date de l'apport et prend l'engagement d'investir le produit de leur cession, dans un délai de deux ans à compter de la date de la cession et à hauteur d'au moins 50 % du montant de ce produit, dans le financement d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier, dans l'acquisition d'une fraction du capital d'une société exerçant une telle activité, sous la même exception, et qui a pour effet de lui en conférer le contrôle mentionné au 2 du I ci-dessus, ou dans la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une ou plusieurs sociétés répondant aux conditions prévues **jusqu'au 31 décembre 2013** au b du II de l'article 150-0 D bis du CGI ou, **à compter du 1er janvier 2014**, répondant aux conditions prévues au d du 3° du 3 du I de l'article 150-0 A du CGI (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-E). Le non-respect de la condition de réinvestissement met fin au report d'imposition au titre de l'année au cours de laquelle le délai de deux ans expire.

- de la cession à titre onéreux, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des parts ou droits dans les sociétés ou groupements interposés ;

- ou, si cet événement est antérieur, lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans les conditions prévues à l'article 167 bis du CGI.

La fin du report d'imposition entraîne l'imposition de la plus-value dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, décompté de la date de l'apport des titres, en cas de manquement à la condition de réinvestissement mentionnée au deuxième tiret ci-dessus.

Il e**st mis fin au report initial** :

- en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des nouveaux titres reçus en échange ou en cas de survenance d'un des événements mentionnés ci-dessus ;

- lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport ou les titres des groupements ou sociétés interposés font eux-mêmes l'objet d'un échange bénéficiant du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI ou d'un apport soumis au report d'imposition prévu.

En cas de survenance d'un des événements prévus, il est mis fin au report d'imposition de la plus-value dans la proportion des titres cédés à titre onéreux, rachetés, remboursés ou annulés.

III. Titres transmis par voie de donation ou de don manuel

1486-3

L'article 150-0 B ter du CGI dispose qu'en cas de transmission par voie de donation ou de don manuel des titres apportés, le donataire mentionne, dans la proportion des titres transmis, le montant de la plus-value en report dans la déclaration prévue à l'article 170 du CGI si la société est contrôlée par le donataire. Ces conditions sont appréciées à la date de la transmission, en tenant compte des droits détenus par le donataire à l'issue de celle-ci.

1. Imposition de la plus-value en report au nom du donataire

La plus-value en report est imposée au nom du donataire et dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI :

- en cas de cession, d'apport, de remboursement ou d'annulation des titres dans un délai de dix-huit mois à compter de leur acquisition ;

- ou lorsque les conditions de réinvestissement susmentionnées au deuxième tiret du b ne sont pas respectées. Le non-respect de la condition de réinvestissement met fin au report d'imposition au titre de l'année au cours de laquelle le délai de deux ans expire. L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, décompté de la date de l'apport des titres par le donateur, est applicable.

2. Durée de détention par le donataire

La durée de détention à retenir par le donataire est décomptée à partir de la date d'acquisition des titres par le donateur.

Les frais afférents à l'acquisition à titre gratuit sont imputés sur le montant de la plus-value en report.

3. Cas de non-imposition de la plus-value en report pour le donataire

En cas de cession, d'apport, de remboursement ou d'annulation des titres dans un délai de dix-huit mois à compter de leur acquisition, l'imposition de la plus-value en report **ne s'applique pas** en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, de licenciement ou de décès du donataire ou de son conjoint ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité soumis à une imposition commune.

Un décret en Conseil d'État fixe les conditions d'application de l'article 150-0 B ter du CGI, notamment les obligations déclaratives des contribuables et des sociétés bénéficiaires de l'apport des titres.

Titre 4 : Obligations déclaratives

(CGI, art. 150-0 E ; BOI-RPPM-PVBMI-40)

1490

Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A du CGI doivent être déclarés dans les conditions prévues au I de l'article 170 du CGI et aux articles 74-0 F à 74-0 O de l'annexe II au CGI.

Chapitre 1 : Obligations déclaratives des contribuables

(BOI-RPPM-PVBMI-40-10)

(CGI, art. 150-0 E et CGI, ann. II, art. 74-0 F à 74 0 H, 74-0 M à 74-0 Q)

A. Règles générales

(BOI-RPPM-PVBMI-40-10-10)

I. Dispositions communes

1491

Les contribuables qui réalisent des opérations imposables en application de l'article 150-0 A du CGI sont tenus de souscrire, dans le même délai que la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042, la déclaration spéciale des plus-values ou profits n° 2074 (CERFA n° 1905, disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") indiquant le montant du gain net ou de la distribution imposable assorti des éléments nécessaires à sa détermination :

- le nombre de titres cédés et la valeur unitaire de cession ;

- le prix de cession des titres appartenant à une série de titres de même nature qui sont cédés simultanément et les frais de cession ;

- le prix ou la valeur d'acquisition ou la valeur moyenne pondérée de l'acquisition de ces titres, frais compris sous réserve que les intermédiaires financiers soient en mesure, à la demande de l'administration, de justifier du montant exact des frais d'acquisition ;

Toutefois, les contribuables peuvent se libérer de l'obligation de souscrire la déclaration n° 2074 en fournissant, pour les titres en dépôt ou inscrits en compte auprès d'un intermédiaire habilité, un document établi par ce dernier et faisant apparaître les éléments ci-dessus.

Cette même mesure d'allègement des obligations déclaratives s'applique aux contribuables qui ont déposé leurs titres chez plusieurs intermédiaires si ces derniers calculent les plus-values réalisées par leurs clients.

Pour plus de précisions, se reporter au I du BOI-RPPM-PVBMI-40-10-10.

1491-1

Les contribuables qui entendent imputer les **pertes constatées en cas d'annulation** de valeurs mobilières, de droits sociaux ou de titres assimilés (CGI, ann. II, art. 74-0 G) doivent joindre à la déclaration n° 2074 :

- la copie d'un extrait d'un des jugements constatant soit la réduction du capital de la société en exécution d'un plan de redressement judiciaire mentionné à l'article L. 631-19 du code de commerce, soit la cession de l'entreprise en application de l'article L. 631-22 de ce code, soit le jugement de clôture de la liquidation judiciaire, soit la copie de l'une des formalités assurant la publicité de ces jugements dans les conditions prévues à l'article R. 621-8 du code de commerce dont les dispositions sont applicables aux procédures de redressement judiciaire en vertu de l'article R. 631-7 du même code ;

- une copie d'un document justifiant du nombre de titres détenus à la date du jugement :

- le montant des pertes constatées ainsi que les éléments nécessaires à leur détermination.

Pour plus de précisions, se reporter au II du BOI-RPPM-PVBMI-40-10-20.

Les contribuables qui demandent la décharge ou la réduction de l'imposition initiale, résultant de l'imputation sur le prix de cession du reversement de tout ou partie de son montant effectué en exécution d'une **clause de garantie de passif ou d'actif net** (CGI, ann. II, art. 74-0 H), doivent notamment fournir à l'appui de leur réclamation les pièces justificatives suivantes :

- copie de la convention figurant dans l'acte de cession ou annexée à ce dernier mentionnant les termes de la clause de garantie de passif ou d'actif net ;

- copie de tout document de nature à établir la réalité, la date et le montant du versement effectué en exécution de la convention ainsi que son caractère définitif.

Pour plus de précisions, se reporter au II-C du BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-30.

II. Dispositions applicables aux contribuables bénéficiant de l'abattement pour durée de détention de droit commun ou renforcé

(BOI-RPPM-PVBMI-40-10-10 au II)

1491-2

La déclaration des plus ou moins-values n° 2074 (CERFA n° 11905) sur laquelle sont mentionnés les gains nets de cession de titres réalisés par les particuliers ainsi que les distributions imposables dans la catégorie des plus-values mobilières qu'ils perçoivent et son annexe n° 2074 ABT doivent indiquer

les éléments nécessaires à la détermination de l'abattement pour durée de détention, de droit commun ou renforcé (CGI, ann. II, article 74-0 F) :

- la durée de détention des titres concernés par abattement (abattement de droit commun et abattement renforcé) et, pour chacun d'entre eux, par taux d'abattement applicable, ainsi que le taux et le montant de l'abattement appliqués au gain net de cession ou à la distribution ;

- le montant du gain net de cession ou de la distribution avant application de l'abattement pour durée de détention, le montant de l'abattement, ainsi que le montant du gain net ou de la distribution après application de l'abattement.

1491-3

Toutefois, les contribuables qui bénéficient de l'**abattement de droit commun** peuvent se libérer de l'obligation de souscrire la déclaration n° 2074 en fournissant, pour les titres en dépôt ou inscrits en compte auprès d'un intermédiaire habilité, un document établi par ce dernier et faisant apparaître les éléments ci-dessus.

Lorsque le gain net ouvre droit au bénéfice de l'**abattement pour durée de détention renforcé**, le contribuable doit obligatoirement déposer une déclaration des plus ou moins-values n° **2074** puisque l'intermédiaire n'a pas connaissance des informations permettant de vérifier si les conditions d'application de cet abattement sont remplies.

1491-4

Pour l'application des abattements mentionnés à l'article 150-0 D ter du CGI (abattement fixe de 500 000 € et abattement renforcé), le contribuable produit, sur demande de l'administration, en application du 2ème alinéa du I de l'article 74-0 P de l'annexe II du CGI, les pièces que lui a adressées son **régime de retraite**, sur lesquelles figure la date d'entrée en jouissance de la pension de retraite (ou date de prise d'effet de la retraite). En pratique, il s'agira de la notification adressée par le régime de base obligatoire d'assurance vieillesse.

En cas de renonciation par l'assuré de ses droits à la retraite, l'effet de la pension est annulé et cette renonciation remet en cause les abattements mentionnés à l'article 150-0 D ter du CGI dont a pu ou pouvait bénéficier le contribuable.

1491-5

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 170 du CGI, les contribuables mentionnent sur leur déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10330) le montant des abattements pour durée de détention.

Pour plus de précisions sur les obligations déclaratives, se reporter au II du BOI-RPPM-PVBMI-40-10-10.

Les déclarations n° 2074 et n° 2042 sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

B. Modalités déclaratives spéciales

I. Règles particulières en cas d'application du report d'imposition des gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux

(CGI, ann. II, art. 74-0 N et CGI, ann. II, art. 74-0 O ; BOI-RPPM-PVBMI-40-10-20)

1492

Ces dispositions concernent les plus-values de cession ou d'échange de valeurs mobilières ou de droits sociaux dont l'imposition a été reportée.

Les contribuables font apparaître distinctement sur la déclaration n° 2074-I (CERFA n° 11705) disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") annexée à la déclaration n° 2074 le montant de la plus-value dont le report d'imposition est demandé, ainsi que les éléments nécessaires à sa détermination.

Cette déclaration indique en outre :

- la dénomination et l'adresse de la société dont les titres sont cédés ;
- le pourcentage des droits détenus par les membres du foyer fiscal dans les bénéfices sociaux de

cette société à la date de la cession des titres ;
• la nature des fonctions exercées par le cédant dans cette société au cours des trois années ayant précédé la cession des titres.

1492-1

Les contribuables doivent également joindre à cette déclaration :

• une attestation de la société bénéficiaire de l'apport comportant sa dénomination et son adresse ainsi que la date et le montant de l'apport effectué par le cédant au titre de la souscription ou de l'augmentation de capital en numéraire. Cette attestation précise que les droits sociaux émis en contrepartie de cet apport sont intégralement libérés à leur souscription ;

• un état de suivi figurant sur la déclaration annexe n° 2074-I, faisant apparaître pour chaque plus-value dont le report n'est pas expiré :

- la nature et la date de l'opération ainsi que le régime d'imposition applicable ;

- la désignation des sociétés concernées ;

- le montant de ces plus-values au 31 décembre de l'année d'imposition et au 31 décembre de l'année précédente ;

- la nature et la date de l'événement ayant entraîné la modification de ce montant ;

- le cas échéant, la désignation de la société ou du groupement interposé qui a réalisé l'opération d'échange de titres ainsi que la quote-part des droits détenus dans la société ou le groupement à la date de l'échange.

Lorsque, à la date du dépôt de la déclaration, le contribuable n'a pas réalisé l'apport en société auquel le report d'imposition est subordonné, il produit cette attestation auprès du service des impôts dans le mois qui suit la réalisation de cet apport.

II. Règles particulières en cas de demande de prorogation du report d'imposition

(BOI-RPPM-PVMI-30-10-40 au II)

1493

Ces dispositions s'appliquent lors de la demande du contribuable de prorogation du report d'imposition.

Sont concernés les titres reçus qui ont fait l'objet d'une cession dont le produit est investi dans la souscription en numéraire au capital d'une société dans les conditions prévues au II de l'article 150-0 C du CGI, qui demeure applicable aux plus-values en report à la date du 1er janvier 2006.

L'imposition des plus-values antérieurement reportée s'opérera lors de la transmission, le rachat ou l'annulation des nouveaux titres reçus.

Les contribuables font apparaître distinctement, sur la déclaration n° 2074-I (CERFA n° 11705) jointe à la déclaration 2074 (CERFA n° 11905) souscrite au titre de l'année au cours de laquelle les titres reçus ont été cédés, le montant des plus-values dont la prorogation du report d'imposition est demandée.

Les dispositions de l'article 74-0 L de l'annexe II au CGI demeurent applicables aux plus-values en report d'imposition à la date du 1er janvier 2006.

III. Règles particulières pour les contribuables disposant au 1er janvier 2000 de plus-values de cession ou d'échange de valeurs mobilières ou de droits sociaux dont l'imposition a été reportée

(BOI-RPPM-PVBMI-40-10-20)

1494

Le montant des gains est mentionné sur la déclaration annexe n° 2074-I (CERFA n° 11705) jointe à la déclaration n° 2074 (CERFA n° 11905) souscrite au titre de l'année au cours de laquelle l'expiration du report est intervenue. Cette déclaration comporte la désignation des sociétés concernées et, le cas échéant, la désignation de la société ou du groupement interposé qui a réalisé l'opération, ainsi que la nature et la date de l'opération. Les contribuables joignent à cette déclaration un état de suivi conforme à celui prévu.

1494-1

Lorsque les titres grevés d'un report d'imposition sont eux-mêmes échangés dans les conditions du II de l'article 150 UB du CGI ou à l'article 150-0 B du CGI, les contribuables sont tenus de souscrire, en plus de l'état de suivi prévu, un autre état de suivi faisant apparaître la nature et la date de la nouvelle opération d'échange ainsi que le nombre de titres remis et de titres reçus lors de cette opération.

IV. Règles particulières en cas d'application de l'abattement pour durée de détention des titres détenus par les dirigeants de PME partant en retraite

(CGI, ann. II, art. 74-0 P et CGI, ann. II, art. 74-0 Q ; BOI-RPPM-PVBMI-40-10-10 au II)

1495

Pour l'application des dispositions de l'article 150-0 D bis du CGI (dans sa rédaction antérieure au 1er janvier 2011) et de l'article 150-0 D ter du CGI, les sociétés ou groupements, agissant en tant que personnes interposées, produisent à l'administration fiscale, sur sa demande, tout document de nature à justifier la durée de détention des titres ou droits cédés et le caractère continu de cette détention.

Pour l'application du c du 2° du 3 du I de l'article 150-0 D ter du CGI, le contribuable produit à l'administration fiscale, sur sa demande, les pièces que lui a adressées son régime de retraite, sur lesquelles figure la date à laquelle il a fait valoir ses droits à la retraite, c'est-à-dire la date à laquelle il entre en jouissance des droits qu'il a acquis dans le régime obligatoire de base d'assurance vieillesse auquel il a été affilié à raison de ses fonctions de direction ou, s'il n'a été affilié auprès d'aucun régime obligatoire de base pour cette activité, dans le régime obligatoire de base d'assurance vieillesse auquel il a été affilié au titre de sa dernière activité.

L'article 58-II de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a prévu que le délai de deux années, mentionné du c du 2° du 3 du I de l'article 150-0 D ter du CGI, est prolongé jusqu'à la date à laquelle le droit à une pension de retraite est ouvert au cédant lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- la cession a été réalisée entre le 1er juillet 2009 et le 10 novembre 2010 ;

- en application de la législation antérieure à la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites, le cédant aurait pu faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années de la cession ;

- en application de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 précitée, le cédant ne peut plus faire valoir ses droits dans les deux années de la cession.

C. Obligations des personnes interposées

(CGI, ann. II, art. 74-0 I et CGI, ann. II, art. 74-0 J ; BOI-RPPM-PVBMI-40-20)

1496

L'article 150-0 A du CGI prévoit que pour l'imposition des gains résultant de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, il est tenu compte non seulement des opérations effectuées directement par le contribuable mais aussi de celles réalisées par **personnes interposées**

I. Généralités

1496-1

En cas de réalisation d'opérations imposables et au plus tard dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration d'ensemble n° 2042, ces sociétés et groupements sont tenus de souscrire une **déclaration annuelle n° 2074** (CERFA n° 11905) et s**on annexe spécifique n° 2075** (CERFA n° 10659) (déclarations disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") indiquant :

- sur la déclaration n° 2074 : les gains nets (plus-values et moins-values) réalisés au cours de l'année civile et les distributions imposables dans la catégorie des plus-values mobilières perçues au cours de la même année

- sur l'annexe n° 2075 : l'identité des membres, le nombre de parts dont ils étaient titulaires au 1er janvier l'année considérée, la date des cessions ou acquisitions de parts intervenues en cours d'année ainsi que l'identité du cédant ou du cessionnaire ;

- la répartition entre chacun des associés du montant du gain net dégagé par les opérations imposables ou des distributions imposables assorti des éléments nécessaires à sa détermination.;

Ces sociétés ou groupements doivent présenter à toute demande de l'administration des impôts les documents comptables ou sociaux, bordereaux d'opérations et autres pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des renseignements portés sur la déclaration.

Ils doivent également produire, comme les intermédiaires financiers, la déclaration « IFU » prévue au 1 de l'article 242 ter du CGI.(cf. ci- après n° 1498 et suivants)

II. Obligations spécifiques des personnes interposées en cas de bénéfice de l'abattement pour durée de détention de droit commun ou renforcé

1496-2

En cas de cession de titres ou droits par personne interposée, il incombe à cette personne interposée de justifier, sur demande de l'administration fiscale, de la durée et du caractère continu de la détention des titres (CGI, annexe II, art. 74-0 I, 3).

Pour plus de précisions, se reporter aux BOI-RPPM-PVBMI-20 et suivants.

III. Obligations des intermédiaires financiers

(CGI, ann. II, art. 74-0 J ; BOI-RPPM-PVBMI-40-30)

1496-3

Les prestataires de services d'investissement (entreprises d'investissement et établissements de crédit ou organismes), habilités à détenir et à négocier des valeurs mobilières pour le compte des particuliers, doivent déclarer à l'administration le montant global, compte non tenu des frais, des cessions effectuées par chacun de leurs clients.

Ces renseignements doivent parvenir, avant le 16 février de chaque année pour les opérations de l'année précédente, au service d'assiette dont relève la résidence ou le principal établissement du déclarant. Ils figurent sur la déclaration spéciale « IFU » prévue au 1 de l'article 242 ter du CGI lorsque celle-ci doit être souscrite (cf, ci-dessous **n° 1498 et suivants** et BOI-RPPM-PVBMI-40-30).

Chapitre 2 : Déclaration des revenus de valeurs mobilières

(CGI, art. 242 ter, 1 ; CGI, ann. II, art. 75 et CGI, ann. III, art. 49 D à art. 49 I sexies ; BOI-RPPM-PVBMI-40-30 ; Loi de finances n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013, art. 9-I-K)

1498

Conformément au 1 de l'article 242 ter du CGI, les opérations sur valeurs mobilières et les revenus de capitaux mobiliers font l'objet d'une déclaration récapitulative annuelle **dénommée Imprimé Fiscal Unique (IFU)**. Les articles 49 D à 49 I sexies de l'annexe III au CGI fixent le contenu de cette déclaration n° 2561 (CERFA n° 11428) disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Depuis l'année 2006, doit être joint à cette déclaration, le cas échéant, un état des intérêts de créances de toute nature et produits assimilés dénommé état « directive ».

A. Définition des déclarants

(BOI-RPPM-PVBMI-40-30-10)

1499

Sont tenus de souscrire la déclaration des revenus de valeurs mobilières notamment :

- les établissements payeurs ou les débiteurs de revenus financiers ;

- les organismes de placement collectif en valeurs mobilières ;

- les opérateurs sur les marchés financiers ;

- et les organismes gérant certains plans d'investissements ou les bénéficiaires anonymes de certains revenus.

I. Établissements payeurs ou débiteurs des revenus financiers

1499-1

Est tenu de souscrire la déclaration, l'établissement payeur qui est, selon le cas, le débiteur des revenus ou toute personne ou organisme assurant le paiement ou tenant le compte de personnes réalisant des opérations à déclarer portant sur des produits, gains ou valeurs visés aux articles 108 du CGI à 125-0 A du CGI et au III bis de l'article 125 A du CGI ainsi que sur les profits réalisés sur les marchés à terme d'instruments financiers (MATIF), les marchés d'options négociables (MONEP), les bons d'options et les parts de fonds communs d'intervention sur les marchés à terme (FCIMT) en application jusqu'au 31 décembre 2013 de l'article 150 octies du CGI, de l'article 150 nonies du CGI, de l'article 150 decies du CGI et de l'article 150 undecies du CGI (abrogés au 1er janvier 2014).

Remarque : À l'exception des jetons de présence déclarés, en application de l'article 240 du CGI, sur les déclarations DADS 1, DAS 2, ou n° 2460.

II. Organismes de placement collectif en valeurs mobilières

1499-2

Sont tenus de souscrire la déclaration **à compter du 1er janvier 2013**, les organismes de placement collectif en valeurs mobilières et les placements collectifs relevant des articles L. 214-24-24 à L. 214-32-1 du code monétaire et financier (CoMoFi), des articles L. 214-139 à L. 214-147 du CoMoFi et des articles L. 214-152 à L. 214-166 du CoMoFi, leur société de gestion ou les dépositaires des actifs de ces organismes ou placements collectifs sont tenus de mentionner, sur la déclaration prévue à l'article 242 ter du CGI, l'identité et l'adresse des actionnaires ou des porteurs de parts qui ont bénéficié des distributions mentionnées au 7 bis du II de l'article 150-0 A du CGI ainsi que, par bénéficiaire, le détail du montant de ces distributions (CGI, art. 242 ter D instauré par le T du I de l'article 17 de la loi de finances pour 2014).

III. Opérateurs sur les instruments financiers à terme

1499-3

À compter du 1er janvier 2014, les articles 150 quater du CGI à 150 undecies du CGI **sont abrogés** par le 3° du E du I de l'article 43 par la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

En conséquence, le législateur **prévoit qu'à compter du 1er janvier 2014**, les teneurs de compte des opérations réalisées sur les instruments financiers à terme mentionnés au 8° du I de l'article 35 du CGI, au 5° du 2 de l'article 92 du CGI et à l'article 150 ter du CGI ou, en l'absence de teneur de compte, les personnes cocontractantes de ces contrats financiers mentionnent sur la déclaration prévue à l'article 242 ter du CGI l'identité et l'adresse de leurs clients ou de leurs cocontractants ainsi que le montant des profits et pertes réalisés par ces derniers (CGI, art. 242 ter E issu du H du I de l'article 43 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

IV. Organismes gestionnaires de plans d'investissements ou de revenus sans identité du bénéficiaire

1499-4

Sont également tenus de souscrire la déclaration, l'organisme auprès duquel est ouvert un plan d'épargne populaire (PEP) ou un plan d'épargne en actions (PEA) ou un plan d'épargne retraite populaire (PERP).

Il en est même pour toute personne ayant encaissé des revenus pour le compte de tiers sans révéler au payeur l'identité du bénéficiaire réel des produits.

V. Précisions

1499-5

Sont apportées ci-dessous des précisions pour les déclarants gestionnaires de comptes financiers.

1. Obligations déclaratives particulières relatives aux revenus distribués payés depuis le 1er janvier 2005

Les établissements payeurs, qui assurent le paiement des revenus distribués par les sociétés distributrices mentionnées au 2° du 3 de l'article 158 du CGI et par les organismes mentionnés au 4° du 3 de l'article 158 du CGI (OPCVM ou sociétés assimilées) doivent individualiser ces revenus au regard de leur éligibilité à l'abattement en base de 40 % (CGI, art. 242 ter).

De même, les établissements payeurs soumis aux obligations déclaratives de l'article 242 ter du CGI qui paient des revenus de capitaux mobiliers à des établissements payeurs soumis aux mêmes obligations déclaratives, ainsi qu'à des OPCVM ou sociétés assimilées mentionnées au 4° du 3 de l'article 158 du CGI, identifient lors de leur paiement la part de ces revenus éligible à l'abattement en base de 40 % (CGI, art. 243 ter).

2. Obligations liées à la transposition de la directive « épargne » (BOI-RPPM-PVBMI-40-30-60)

Conformément aux dispositions au 3 de l'article 242 ter du CGI issu de la transposition en droit français de la directive « épargne » 2003/48/CE du 3 juin 2003, les établissements payeurs doivent, en leur qualité d'agents payeurs, joindre à la déclaration annuelle des opérations sur valeurs mobilières, un état des intérêts de créances de toute nature et produits assimilés :

- payés au cours de l'année précédente à un bénéficiaire effectif (CGI, ann. III, art. 49 I ter, I-al. 1) ;

- ou, s'agissant d'une entité n'ayant pas formulé l'option, reçus au cours de l'année précédente pour la quote-part revenant à un bénéficiaire effectif (CGI, ann. III, art. 49 I ter, I-al. 2).

Cet état comprend, outre la reprise des éléments d'identification du déclarant, de la référence aux comptes concernés et des éléments d'identification du bénéficiaire effectif mentionnés sur l'IFU (CGI, ann. III, art. 49 I ter, IV) ;

- dans certains cas, le numéro d'identification fiscale (NIF) du bénéficiaire effectif ;

- et le montant des intérêts de créances de toute nature et les produits assimilés.

Cet état des intérêts est obligatoire pour les intérêts payés depuis le 1er juillet 2005.

Par ailleurs, les revenus provenant de la cession, du remboursement ou du rachat de parts ou actions d'OPCVM et d'entités assimilées investis à plus de 40 % jusqu'au 31 décembre 2010 ou 25 % depuis le 1er janvier 2011, en créances et produits assimilés entrant dans le champ d'application de la directive « épargne », ces organismes ou entités ont des obligations spécifiques prévues aux 7ème et 8ème alinéas du 1 de l'article 242 ter du CGI. Des obligations spécifiques ainsi que des sanctions encourues en cas de manquement à celles-ci sont prévues.

3. Obligations déclaratives des fonds de placement immobilier (CGI, art. 242 ter B)

Les obligations particulières des personnes qui assurent la mise en paiement des revenus, plus-values ou profits distribués par les fonds de placement immobilier (FPI), visés à l'article 239 nonies du CGI, ont été fixées par l'article 28 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 et par l'article 27 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

4. Obligations déclaratives des sociétés de capital-risque, des sociétés de gestion de fonds communs de placements à risques ou de sociétés de capital-risque et de certaines entités (CGI, art. 242 ter C).

Les sociétés de capital-risque, les sociétés de gestion de fonds communs de placement à risques ou de sociétés de capital-risque relevant de l'article L. 214-37 du CoMoFI dans sa rédaction antérieure au 25 juillet 2013, et les entités mentionnées au dernier alinéa du 8 du II de l'article 150-0 A du CGI, ou les sociétés qui réalisent des prestations de services liées à la gestion des fonds communs de placement à risques, des sociétés de capital-risque ou des entités précitées sont tenues de mentionner, sur la déclaration prévue à l'article 242 ter du CGI, l'identité et l'adresse de leurs salariés ou dirigeants qui ont bénéficié de gains nets et distributions mentionnés au 8 du II de l'article 150-0 A du CGI, aux deuxième à huitième alinéas du 1 du II de l'article 163 quinquies C du CGI et à l'article 80 quindecies du CGI ainsi que, par bénéficiaire, le détail du montant de ces gains et distributions.

La société de gestion ou, le cas échéant, le dépositaire des actifs des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques et des entités mentionnées au dernier alinéa du 8 du II de l'article 150-0 A du CGI fournit aux personnes mentionnées ci-dessus les informations nécessaires en vue de leur permettre de s'acquitter de l'obligation déclarative correspondante.

Ces dispositions s'appliquent aux déclarations déposées depuis le 1er janvier 2010 (CGI, art. 242 ter C).

B. Présentation de la déclaration

1500

Les déclarants **doivent impérativement** se conformer à la déclaration normalisée « IFU » et à l'état « directive ».

Ce formulaire administratif comporte plusieurs feuillets :

- un premier feuillet n° 2561 (CERFA n° 11428) qui comprend les opérations ou les produits les plus courants (PEA, PEP, PERP, cessions de valeurs mobilières...) ;

- un deuxième feuillet n° 2561 bis qui comprend les opérations ou produits suivants : les sociétés de capital-risque, les fonds communs de placement à risques, les marchés à terme, les bons d'option et les marchés d'options négociables, les fonds communs d'intervention sur les marchés à terme, les fonds de placement immobilier ;

- un troisième feuillet n° 2561 quater qui correspond à l'état « directive » et qui comprend les intérêts de créances de toute nature et produits assimilés lorsque leur bénéficiaire a son domicile fiscal dans un État membre de l'Union européenne autre que la France, ou à Aruba, aux Antilles néerlandaises, à Guernesey, à Jersey, à l'île Man, aux îles Vierges britanniques et à Montserrat (BOI-RPPM-PVBMI-40-30-60-50).

La déclaration « IFU » n° 2561 (CERFA n° 11428) ainsi que ses différents feuillets sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

1500-1

Toutefois, **sont dispensés de déclaration**, notamment :

- les intérêts des livrets A (CGI, art. 157, 7°) ;

- les intérêts du livret bleu du Crédit mutuel (CGI, art. 157, 7°) ;

- les intérêts des livrets d'épargne populaire (livrets roses ; CGI, art. 157, 7° ter) ;

- les intérêts des livrets jeunes (CGI, art. 157, 7° quater) ;

- les intérêts et la prime d'épargne versés sur les comptes d'épargne logement. Il en est de même pour les intérêts et la prime d'épargne exonérés d'impôt sur le revenu versés sur les plans d'épargne logement au cours de douze premières années du plan ou pour les plans ouverts avant le 1er avril 1992 jusqu'à leur date d'échéance (CGI, art. 157, 9° bis) ;

- les intérêts versés aux titulaires de livrets d'épargne des travailleurs manuels (CGI, art. 157, 9° ter) ;

- le produit des dépôts effectués sur un livret de développement durable (ex CODEVI) ouvert et fonctionnant dans les conditions et limites prévues par le code monétaire et financier (CGI, art. 157, 9° quater) ;

- les intérêts des bons et titres placés sous le régime fiscal de l'anonymat (CGI, art. 242 ter, 1-3°) ;

- les intérêts des livrets d'épargne d'entreprise (LEE ; CGI, art. 157, 9° quinquies) ;

- les produits d'épargne salariale exonérés d'impôt sur le revenu.

C. Modalités générales de souscription

1501

Sont mentionnées ci-dessous, les dispositions afférentes à la déclaration par bénéficiaire des revenus ou gains, à la période concernée, à la forme, à la date et au lieu de dépôt de la déclaration.

Le législateur a prévu également des sanctions pour les infractions commises.

I. Principe d'une déclaration par bénéficiaire

1501-1

En application des dispositions combinées de l'article 49 D du CGI à l'article 49 G du CGI et de l'article 49 I ter de l'annexe III au CGI, la déclaration unique doit regrouper l'ensemble des opérations effectuées chez un même établissement payeur pour le compte d'un même client.

Il est donc établi pour chaque bénéficiaire :

- un feuillet n° 2561, si celui-ci a réalisé des opérations ou est uniquement titulaire de revenus les plus courants ;

- un feuillet n° 2561 bis, si celui-ci a réalisé uniquement des opérations sur les produits dérivés ou à risque, sur des fonds de placement immobilier ;

- le cas échéant, un feuillet n° 2561 quater (état « directive »), si celui a effectué des opérations sur les créances de toute nature et produits assimilés entrant dans le champ de la directive « épargne » ou a son domicile fiscal dans un État membre de l'Union européenne autre que la France ;

- une déclaration comportant les feuillets n° 2561 et n° 2561 bis si celui-ci est titulaire de revenus ou a réalisé des opérations qui figurent sur chacun de ces feuillets, accompagnée le cas échéant, d'un feuillet n° 2561 quater, si celui-ci a son domicile fiscal dans un État membre de l'Union européenne autre que la France.

La déclaration « IFU » n° 2561 (CERFA n° 11428) ainsi que ses différents feuillets sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

II. Période couverte par la déclaration

1501-2

Conformément aux dispositions de l'article 49 D du CGI et de l'article 49 I ter de l'annexe III au CGI, la déclaration et l'état « directive » doivent regrouper l'ensemble des opérations effectuées au cours de l'année civile précédant l'année de déclaration des opérations.

III. Forme de la déclaration

1501-3

Il est satisfait aux obligations résultant de l'article 49 D du CGI à l'article 49 G du CGI et de l'article 49 I ter de l'annexe III au CGI **soit par la communication d'un support informatique**, **soit par l'envoi de formulaires papier normalisés**. L'exemplaire à remettre au bénéficiaire est le feuillet 2561 ter.

L'administration autorise les déclarants à déposer les feuillets n° 2561 et/ou n° 2561 bis et/ou n° 2561 quater sur des formulaires édités au moyen de procédés informatiques (imprimantes laser notamment). L'utilisation de ces procédés est subordonnée à l'obtention d'un agrément.

La déclaration **doit obligatoirement** être transmise à l'administration fiscale selon un procédé informatique par :

- le déclarant qui a souscrit au moins 100 déclarations sur support papier au cours de l'année précédente (CGI, art. 242 ter, 1).

- par le déclarant qui a souscrit, au titre de l'année précédente, une ou plusieurs déclarations pour un montant global de revenus, **égal ou supérieur à 15 000 €**. Cette modalité obligatoire de déclaration s'applique depuis le 1er janvier 2010 (CGI art. 242 ter, I).

Un nouveau service de déclaration en ligne est proposé aux usagers professionnels sur le site www.impots.gouv.fr, soit par dépôt de fichier, soit par complètement d'un formulaire.

IV. Date et lieu de dépôt de la déclaration

1501-4

1. La déclaration IFU et l'état « directive » des opérations réalisées au cours d'une année civile doivent être produits au plus tard le 15 février de l'année suivante

Tout retard par rapport à l'échéance légale doit être porté à la connaissance de l'administration fiscale, y compris en cas de force majeure.

2. Les déclarants « papier » doivent adresser la déclaration et l'état « directive » au service des tiers déclarants désigné dont dépend le domicile ou le principal établissement du déclarant

Les déclarants adhérents à la procédure TD-RCM doivent adresser les supports magnétiques des déclarations de revenus de capitaux mobiliers (CD-ROM ou DVD) et des états « directive » (CD-ROM ou DVD) regroupant toutes les opérations réalisées au cours de l'année civile précédente au Centre de Services Informatiques de Nevers. Les modalités d'envoi sont précisées dans les cahiers des charges des procédures TD-RCM et TD-DE.

Depuis la déclaration des revenus versés en 2009, les fichiers TD-RCM peuvent être adressées par réseau au centre de services informatiques de Nevers via l'application TELE-TD (arrêté du 19 février 2010, publié au JO du 17 mars, et modifié par l'arrêté du 9 mars 2011, publié au JO du 7 avril). Ce service permet d'envoyer par Internet les données fiscales requises, de sécuriser par chiffrement l'acheminement de ces données et de se voir délivrer un accusé de réception immédiatement après envoi.

Les déclarants qui n'utilisent pas la procédure TD-RCM peuvent saisir leur déclaration en ligne via l'application TELE-TD (25 bénéficiaires maximum) ou sur support papier, formulaires normalisés.

L'accès à TELE-TD est disponible sur le site impots.gouv.fr (professionnels / accès spécialisés / tiers déclarants / Services en ligne > Accès à la transmission par l'Internet des fichiers TD-Bilatéral).

3. Quelle que soit la procédure de dépôt (papier ou magnétique) adoptée par le déclarant

Les déclarations **sont accompagnées** d'un bordereau d'envoi, prévu par l'article 49 H de l'annexe III au CGI (arrêté du 6 mai 2009 publié au JO du 25 juin 2009).

V. Sanctions

1501-5

Les infractions aux obligations déclaratives entraînent l'application, selon le cas, des amendes prévues à l'article 1736, I du CGI (pour défaut de déclaration, omissions, inexactitudes) et/ou de celle prévue par l'article 1729-B du CGI (pour déclaration tardive).

Chapitre 3 : Déclaration des contrats de prêts

(CGI, art. 242 ter, 3 ; CGI, ann. III, art. 49 B ; BOI-RPPM-PVBMI-40-30-65)

1502

La déclaration des contrats de prêts fait état des personnes tenues de souscrire ce document qui doivent mentionner les contrats de prêts concernés, les éléments d'identification relatifs au prêteur et à l'emprunteur.

Cette déclaration doit être déposée en respectant les normes prévues.

A. Personnes tenues de souscrire une déclaration

1503

La déclaration de contrat de prêt n° 2062, (CERFA n° 10142) doit être souscrite **soit par l'intermédiaire** qui intervient dans la conclusion du contrat ou la rédaction de l'acte, **soit** en l'absence d'intermédiaire, **par le débiteur** ou, le cas échéant, **par le créancier**. La déclaration n° 2062 est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

B. Contrats de prêts soumis à déclaration

1504

Il s'agit de tous les contrats de prêts, verbaux ou écrits, productifs ou non d'intérêts, que l'acte qui les constate ait été enregistré ou non, et sans qu'il y ait lieu de rechercher si les produits versés seront ou non soumis au prélèvement.

En revanche, **sont dispensés de déclaration** (CGI, ann. IV, art. 23 L), les contrats de prêts suivants.

1. Les contrats de prêts dont le montant en principal n'excède pas 760 €

Cependant, si une même personne obtient ou consent au cours d'une année civile plusieurs prêts d'un montant unitaire **inférieur à 760 €** mais dont le total en principal excède cette somme, cette personne est tenue de déclarer tous les prêts inférieurs à ce seuil auxquels elle est ainsi partie en qualité de débiteur ou de créancier.

2. Les contrats de prêts conclus par l'État, les établissements publics, les collectivités locales

3. Les contrats de prêts dans la conclusion desquels les établissements de crédit enregistrés par le Comité des établissements de crédit et des entreprises d'investissement interviennent comme prêteurs ou emprunteurs

4. Les contrats de prêts réalisés sous forme d'émissions publiques d'obligations ou de bons de caisse par les banques

Toutefois, cette dispense de déclaration ne s'applique pas lorsque le détenteur des bons et titres mentionnés au 2° du III bis de l'article 125 A du CGI renonce à l'anonymat. Dans ce cas, les opérations réalisées sur ces produits doivent être portées sur la déclaration prévue.

C. Contenu de la déclaration

(CGI, ann. III, art. 49 B et CGI, ann. II, art. 49 D)

1505

Les personnes qui interviennent à un titre quelconque dans la conclusion des contrats de prêts soumis à déclaration sont tenues de déclarer les noms et adresses du prêteur et de l'emprunteur, la date, le montant et les conditions du prêt, notamment sa durée, le taux et la périodicité des intérêts ainsi que les modalités de remboursement du principal.

D. Forme, délai et lieu de dépôt de la déclaration - sanctions

1506

La déclaration doit mentionner les contrats de prêts **conclus** au cours de la précédente année. Elle est établie sur un imprimé n° 2062. La déclaration n° 2062 est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Lorsqu'elle est souscrite par l'intermédiaire, elle est adressée dans le premier mois de chaque année à la direction des finances publiques, du lieu du domicile réel ou du principal établissement de la personne physique ou morale déclarante.

Lorsqu'elle est souscrite par le débiteur ou le créancier, elle est adressée au service des impôts dont celui-ci dépend en même temps que la déclaration de ses revenus ou que la déclaration de ses résultats.

Conformément aux dispositions de l'article 1783 B du CGI, les infractions prévues au 3 de l'article 242 ter du CGI donnent lieu, le cas échéant, aux sanctions pénales qui frappent les personnes visées au 2° de l'article 1743 du CGI ou celles, à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-525, visées à l'article 1741 du CGI.

Titre 5 : Plus-values de cessions latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits des contribuables transférant leur domicile à l'étranger (dispositif exit tax)

(CGI, art. 167 bis ; CGI, ann. II, art. 91 undecies à art. 91 septdecies ; BOI-RPPM-PVBMI-50 ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 17-I-M ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42)

1510

L'article 167 bis du CGI, issu de l'article 48 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, prévoit que le transfert de domicile fiscal hors de France entraîne l'imposition immédiate à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux des plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits, sous condition tenant à l'importance des participations détenues, des

créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et de certaines plus-values en report d'imposition (exit tax).

Le transfert hors de France du domicile fiscal d'un contribuable **est réputé intervenir** le jour précédant celui à compter duquel ce contribuable cesse d'être soumis en France à une obligation fiscale sur l'ensemble de ses revenus (CGI, art. 167 bis, III).

Ces dispositions s'appliquent aux transferts de domicile fiscal hors de France **intervenus** depuis le 3 mars 2011.

Les articles 18 et 22 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 et l'article 10 de la loi de finances pour 2013 ont complété ou modifié ce dispositif.

Les articles 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 et 42 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 aménagent le dispositif.

Sont présentées ci-dessous, les mesures qui s'appliquent, sous certaines conditions et notamment l'importance des participations détenues, lors du transfert du domicile fiscal hors de France d'un contribuable pour :

- l'imposition immédiate des plus-values latentes ;

- l'imposition immédiate des créances trouvant leur origine dans un complément de prix ;

- et l'imposition immédiate des plus-values en report d'imposition.

Chapitre 1 : Imposition immédiate de certaines plus-values latentes depuis le 3 mars 2011

1511

Sont présentées ci-dessous :

- le champ d'application du dispositif ;

- la base d'imposition de la plus-value latente ;

- les modalités d'imposition des plus-values latentes ;

- les modalités d'application du sursis de paiement ;

- l'expiration des sursis de paiement d'office ou sur option ;

- et le dégrèvement d'office ou la restitution d'office de l'impôt.

A. Champ d'application

1512

Ce dispositif s'applique à certaines personnes et à certains titres.

I. Personnes concernées

(BOI-RPPM-PVBMI-50-10-10-10)

1512-1

1. Cas général

a. Conditions liées à la durée de la domiciliation fiscale en France

Les personnes concernées par l'imposition immédiate des plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits lors du transfert de leur domicile fiscal hors de France sont les contribuables qui ont été fiscalement domiciliés en France, au sens de l'article 4 B du CGI, **pendant au moins six des dix années précédant ce transfert** (exit tax).

La période de dix ans au cours de laquelle s'apprécie la domiciliation fiscale en France est décomptée de date à date à partir de la date du transfert du domicile fiscal.

La condition de domiciliation fiscale en France de six années s'apprécie de manière continue ou discontinue sur les dix années précédant le transfert du domicile fiscal hors de France.

b. Conditions liées à la destination du transfert

Ce dispositif est applicable au transfert de domicile fiscal hors de France dans un État étranger ou dans une collectivité ou un territoire d'outre-mer (Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, Wallis et Futuna, Polynésie française, la Nouvelle-Calédonie et des Terres australes et antarctiques françaises).

Jusqu'au 1er janvier 2014, ce dispositif s'applique également au transfert de domicile dans le département d'outre-mer de Mayotte qui demeure un territoire d'outre-mer jusqu'à cette dernière date.

2. Cas particuliers (BOI-RPPM-PVBMI-50-10-10-10)

a. Cas de Saint-Barthélémy et de Saint-Martin

Dans les collectivités de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin, le transfert de domicile n'intervient pas lors du transfert physique du foyer d'habitation vers ces collectivités mais **au terme de la cinquième année de résidence** dans ces mêmes collectivités.

Ce délai est apprécié de date à date et cette condition de résidence de cinq ans s'applique à compter du 15 juillet 2007, selon les dispositions prévues par la loi organique n° 2007-223 du 21 février 2007.

En pratique, seules les personnes physiques ayant transféré leur domicile dans ces collectivités depuis le 3 mars 2011, date d'entrée en vigueur du dispositif d'exit tax, sont assujetties à ce dispositif lorsqu'elles y sont considérées comme fiscalement domiciliées, c'est-à-dire au terme de leur cinquième année de résidence.

b. Cas de Saint-Pierre-et-Miquelon

Le transfert du domicile fiscal hors de France dans la collectivité de Saint-Pierre-et-Miquelon entraîne la mise en œuvre du dispositif d'exit tax pour l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux (à l'exception de la contribution additionnelle au prélèvement social pour financer le RSA).

3. Sur la notion de foyer fiscal

La condition relative à la domiciliation fiscale pendant six des dix années précédant le transfert de domicile fiscal hors de France est déterminée en tenant compte :

- de l'ensemble des foyers fiscaux successifs auxquels ont appartenu les contribuables ;

- et du régime matrimonial du foyer fiscal concerné.

À cet effet, un tableau (BOI-ANNX-000444) récapitule les principales situations relatives à la domiciliation fiscale en France au regard du régime matrimonial.

II. Titres concernés par l'imposition immédiate des plus-values latentes

1512-2

1. Titres entrant dans le champ d'application du dispositif d'exit tax

Sont concernées par le dispositif de l'exit tax :

- les valeurs mobilières, des droits sociaux et des titres mentionnés au 1° de l'article 118 du CGI et aux 6° et 7° de l'article 120 du CGI et les droits portant sur ces valeurs, droits ou titres (usufruit ou nue-propriété) ainsi que les titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, mentionnés au 1 du I de l'article 150-0 A du CGI.

- les parts ou actions d'une sociétés détenues directement ou indirectement, par une personne physique, et représentant moins de 10 % du capital d'une société à prépondérance immobilière soumise de droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés et cotée sur un marché réglementé (français et étranger), à l'exception des SPPICAV.

Remarque :

- Pour les transferts de domicile **réalisés à compter du 1er janvier 2014**, sont concernés les droits sociaux, valeurs, titres ou droits mentionnés au 1 du I de l'article 150-0 A du CGI détenus, directement ou indirectement, par les membres de leur foyer fiscal à la date de ce transfert (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 , art. 42-I-A-1°).

- Pour les transferts de domicile **réalisés à compter du 1er janvier 2014**, au regard de l'impôt afférent aux plus-values constatées, les droits sociaux, valeurs, titres ou droits mentionnés aux a et b du 1 du présent VII de l'article 167 bis du CGI s'entendent ::

• de ceux mentionnés au premier alinéa du 1 du I de l'article 167 bis du CGI ;

• de ceux reçus lors d'une opération d'échange ou d'apport entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI intervenue après le transfert du domicile fiscal hors de France ;

• de ceux mentionnés aux 1°, 2° et 3° du I de l'article 150-0 B ter du CGI lorsque les titres sur lesquels une plus-value a été constatée lors du transfert du domicile fiscal hors de France ont fait l'objet, après ce transfert, d'une opération d'apport entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B ter du CGI (CGI, art. 167 bis, VII-1 bis nouveau ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 , art. 42-I-F-2°).

2. Titres exclus du dispositif d'exit tax

Sont exclus du dispositif d'exit tax :

- les actions des sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) ainsi que les parts de fonds communs de placement (FCP) et les actions de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) ;

- les titres détenus dans un plan d'épargne en actions (PEA) ou de sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI) cotées ou non cotées, les parts de fonds communs de créances (plus de cinq ans), les parts ou actions dites de carried interest, les titres détenus dans le cadre de la législation sur l'épargne salariale (participation, plans d'épargne salariale, notamment plans d'épargne d'entreprise, etc...) lorsque ces titres revêtent la forme nominative et comportent la mention d'origine (CGI, art. 150-0 A, II et III) ;

- les titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE, CGI, art. 163 bis G) ;

- les titres issus de la levée d'options sur titres (stock-options ; CGI, art. 80 bis) ;

- les titres constatés lors de l'attribution d'actions gratuites (CGI, art. 80 quaterdecies) ;

- les parts de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI à prépondérance immobilière au sens du I de l'article 150 UB du CGI ;

- les parts de fonds de placement immobilier mentionnées au a du II de l'article 150 UC du CGI ;

- les parts ou actions visées au 3 du I de l'article 244 bis A du CGI.

Sont exclus notamment les parts ou actions ou autres droits de sociétés à prépondérance immobilière non cotées, que ces sociétés soient soumises à l'impôt sur les sociétés ou non, et les parts ou actions de sociétés cotées à prépondérance immobilière lorsque la personne physique détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société.

Pour plus de précisions, voir au BOI-RPPM-PVBMI-50-10-10-20.

3. Appréciation des seuils de détention directe ou indirecte pour les transferts de domicile fiscal intervenus du 3 mars au 29 décembre 2011 et celle applicable depuis le 30 décembre 2011

Les titres entrant dans le champ d'application de l'exit tax sont imposables lorsque, à la date du transfert du domicile fiscal hors de France, le contribuable détient, avec les membres de son foyer fiscal :

- une participation directe ou indirecte **d'au moins 1 %** dans les bénéfices sociaux d'une société. Dans l'hypothèse d'une détention indirecte, il convient d'effectuer le produit des participations pour apprécier si le minimum de 1 % est atteint ;

- ou, une ou plusieurs participations directes ou indirectes au sein d'une ou plusieurs sociétés depuis le 30 décembre 2011 (auparavant au sein d'une seule société), participation dont la valeur doit excéder 1,3 M€ lors du transfert de domicile fiscal.

D'une manière générale, la participation indirecte est intégrée au calcul de la plus-value latente que si la participation dans la société interposée n'est pas prise en compte pour ce même calcul.

Pour plus de précisions, et notamment sur la notion de participation directe ou indirecte, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-50-10-10-20 et BOI-RPPM-PVBMI-50-10-10-30.

4. Appréciation des seuils de détention directe ou indirecte pour les transferts de domicile fiscal intervenus du 1er janvier 2014.

Pour les transferts de domicile **à compter du 1er janvier 2014**, les titres entrant dans le champ d'application de l'exit tax **sont imposables** lorsque ces mêmes droits sociaux, valeurs, titres ou droits représentent **au moins 50 %** des bénéfices sociaux d'une société ou lorsque la valeur globale desdits droits sociaux, valeurs, titres ou droits, déterminée dans les conditions prévues au premier alinéa du 2 du I de l'article 167 bis du CGI, excède 800 000 € à cette même date (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-A-1°).

B. Base d'imposition de la plus-value latente

(BOI-RPPM-PVBMI-50-10-20)

1513

La base d'imposition permet de déterminer le montant de la plus-value latente sans imputation des moins-values de cession sur les plus-values latentes entre le 1er janvier et la date du transfert de domicile, ni prise en compte des moins-values latentes sur les titres.

I. Détermination du montant de la plus-value latente imposable

1513-1

Pour les transferts **constatés à compter du 1er janvier 2013**, la plus-value latente **constatée sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits** est déterminée par **différence** entre la valeur des titres à la date du transfert du domicile fiscal hors de France (premier terme de la différence) et leur prix ou valeur d'acquisition par le contribuable (deuxième terme de la différence) [loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-A-2°].

1. Valeur des titres lors du transfert du domicile fiscal hors de France.

a. Titres cotés

Pour les titres cotés, la valeur des titres à la date du transfert du domicile fiscal hors de France est déterminée selon les règles d'évaluation prévues à l'article 885 T bis du CGI.

La valeur des titres est égale au dernier cours connu à la date du transfert du domicile fiscal hors de France ou à la moyenne des trente derniers cours qui précèdent cette même date.

b. Titres non cotés

Pour les titres non cotés, la valeur vénale des titres à la date du transfert du domicile fiscal hors de France est déterminée selon les règles prévues à l'article 758 du CGI.

2. Prix ou valeur d'acquisition des titres

Pour la détermination des plus-values latentes, le prix d'acquisition ou la valeur d'acquisition des titres s'entend, quelle que soit la date d'acquisition des titres concernés, de leur prix effectif d'acquisition ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, de leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation.

3. Abattement applicable aux anciens dirigeants de petites et moyennes entreprises européennes pour durée de détention prévu à l'article 150-0 D ter du CGI (CGI, art. 167 bis, I-3).

a. Transfert de domicile à compter du 1er janvier 2013

Les dirigeants de PME peuvent bénéficier de l'abattement pour durée de détention qui s'applique en principe aux cessions à titre onéreux.

Le transfert de domicile fiscal hors de France d'un contribuable étant assimilé à une cession à titre onéreux, l'abattement prévu à l'article 150-0 D ter du CGI s'applique si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- le contribuable doit avoir fait valoir ses droits à la retraite avant le transfert de domicile fiscal ;

- les titres doivent être cédés dans les deux ans suivant son départ à la retraite (délai de date à date).

Pour l'application de l'abattement, le point de départ est le 1er janvier de l'année d'acquisition ou de souscription des titres cédés. La fin de la durée de détention est la date du transfert de domicile hors de France.

b. Transfert de domicile à compter du 1er janvier 2014

La plus-value calculée dans les conditions prévues **est réduite**, le cas échéant, des abattements mentionnés au 1 du I de l'article 150-0 D ter du CGI, dans les conditions et suivant les modalités prévues à ce même article et aux 1, 1 quater et 1 quinquies de l'article 150-0 D du CGI (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-A-4°).

Pour l'application des abattements mentionnés à l'article 150-0 D ter du CGI, le transfert du domicile fiscal est assimilé à une cession à titre onéreux.

Ces abattements s'appliquent si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- le contribuable doit avoir fait valoir ses droits à la retraite **avant le transfert** de domicile fiscal ;

- les titres doivent être cédés dans les deux ans suivant son départ à la retraite (délai de date à date) [loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-A-4°].

4. Abattement applicable pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI (CGI, art. 167 bis, I-2 bis)

Pour les transferts de domicile fiscal hors de France intervenus **à compter du 1er janvier 2014**, la plus-value latente calculée dans les conditions prévues ci-dessus est réduite de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI dans les conditions prévues aux 1 à 1 quinquies de ce dernier article (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-A-3°).

Pour l'application de l'abattement prévu au 1 de ce même article 150-0 D du CGI, le transfert du domicile fiscal est assimilé à une cession à titre onéreux (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-V).

II. Non-imputation des moins-values de cession sur les plus-values latentes

1513-2

Les moins-values de cession de droits sociaux, valeurs mobilières, titres ou droits (CGI, art. 150-0 A, I) réalisées entre le 1er janvier de l'année du transfert de domicile fiscal hors de France et la date de ce transfert et les moins-values de cession réalisées les années antérieures et encore en report **ne sont pas imputables** sur les plus-values latentes.

III. Non-prise en compte des moins-values latentes sur les titres

1513-3

Les **moins-values latentes** calculées sur les titres répondant aux conditions susmentionnées ne sont pas constatées lors du transfert de domicile fiscal hors de France et ne sont donc pas imputables (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-A-5°).

Elles ne sont pas non plus reportables dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D du CGI.

IV. Détermination du revenu fiscal de référence

1513-4

Que les plus-values latentes bénéficient ou non du sursis de paiement, elles **ne sont pas prises en compte** pour la détermination du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417, IV) au titre de l'année du transfert de domicile fiscal hors de France.

C. Modalités d'imposition des plus-values latentes

(BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30)

1514

Remarque : Ces dispositions concernent les modalités d'imposition des plus-values latentes mais également celles des créances constatées dans un clause de complément de prix ainsi que celles des plus-values en report d'imposition.

I. Fait générateur de l'imposition

1514-1

Le fait générateur de l'imposition est constitué par le transfert du domicile fiscal hors de France.

Le transfert du domicile fiscal hors de France d'un contribuable est réputé intervenir le jour précédant celui à compter duquel ce contribuable cesse d'être soumis en France à une obligation fiscale sur l'ensemble de ses revenus.

II. Taux d'imposition

1. Taux d'imposition à compter du 1er janvier 2013

1514-2

a. Principe : Application du barème progressif de l'impôt sur le revenu à compter du 1er janvier 2013

À compter du 1er janvier 2013, lors d'un transfert de domicile hors de France les plus-values latentes (créances constatées ou plus-values en report d'imposition) **sont soumises, en principe**, au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

En effet, le 6 ter de l'article 158 du CGI, instauré par l'article 10-I de la loi de finances pour 2013, dispose que sont soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu les plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits, les créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et certaines plus-values en report d'imposition imposables lors du transfert du domicile fiscal hors de France qui sont déterminées conformément à l'article 167 bis du CGI.

Remarques :

Les prélèvements sociaux s'appliquent sur les plus-values latentes lors du transfert du domicile fiscal hors de France (taux global de 15,5 % depuis le 1er janvier 2012).

b. Calcul relatif à l'impôt relatif aux plus-values et créances déterminées (CGI, art. 167 bis, II bis)

L'impôt relatif aux plus-values et créances déterminées, est égal à la différence entre :

- d'une part, le montant de l'impôt sur le revenu résultant de l'application de l'article 197 du CGI à l'ensemble des revenus de sources française et étrangère mentionnés au 1 de l'article 167 du CGI auxquels s'ajoutent les plus-values et créances imposables selon les dispositions des I et II de l'article 167 bis du CGI, (voir au c ci-dessous ; loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-C-1°) ;

- et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues à ce même article 197 du CGI pour les seuls revenus de sources française et étrangère mentionnés au I de l'article 167 du CGI.

Le taux d'imposition de ces plus-values et créances **est égal au rapport** entre :

- d'une part, l'impôt calculé dans les conditions citées ci-dessus ;

- et, d'autre part, la somme des plus-values et créances déterminées ci-dessus, et jusqu'au 31 décembre 2012, (voir au c ci-dessous ; loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-C-2°).

c. Exception : Dérogation au barème progressif de l'impôt sur le revenu, sous certaines conditions

1° Abrogation du dispositif

Cette dérogation d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu, prévue à compter du 1er janvier 2013, a été supprimée par l'article 17-I-M-2° de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014.

En effet, cet article 17-I-M-2° de la loi de finances pour 2014 **abroge** le 2 du II bis de l'article 167 bis du CGI **à compter du 1er janvier 2013**.

2° Exception pour les transferts hors de France en 2013

Toutefois, le législateur prévoit une mesure transitoire au titre de l'année 2013 (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-V) décrite ci-dessous.

Ainsi, lorsque le contribuable a transféré son domicile fiscal hors de France en 2013, les plus-values et les créances constatées peuvent être, sur option du contribuable, imposées dans les conditions prévues au 2 bis de l'article 200 A du CGI, dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, lorsque les conditions prévues à ce même 2 bis sont remplies.

En conséquence, au titre des transferts de domicile **réalisés en 2013**, les plus-values et créances constatées peuvent être imposées au taux forfaitaire de 19 %.

Pour l'application de cette option, le transfert du domicile fiscal est assimilé à une cession à titre onéreux.

Les plus-values et créances constatées pour lesquelles l'option est exercée ne sont pas éligibles à l'abattement prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI.

Le montant des garanties que le contribuable est tenu de constituer préalablement à son transfert de domicile fiscal hors de France pour bénéficier du sursis de paiement sur option est égal à 19 % du montant total des plus-values et créances pour lesquelles l'option est exercée.

2. Taux d'imposition jusqu'au 31 décembre 2012

1514-3

Pour les transferts de domicile hors de France réalisés jusqu'au 27 septembre 2012, la plus-value latente (créance constatée ou plus-value en report d'imposition) déterminée était imposée au taux de 19 % prévu au 2 de l'article 200 A du CGI dans sa rédaction en vigueur, lors du changement de domicile fiscal.

Pour les transferts de domicile fiscal hors de France intervenus entre le 28 septembre 2012 et le 31 décembre 2012, les plus-values et créances mentionnées aux I et II de l'article 167 bis du CGI étaient imposées au taux forfaitaire de 24 % par dérogation au 4 du I du même article.

Remarques :

- Cas particuliers pour les transferts de domicile hors de départements d'outre-mer (Guadeloupe, Martinique, Réunion et Guyane), jusqu'au 27 septembre 2012 le taux de 19 % est réduit de 30 % pour les trois premiers cités et de 40 % pour le dernier département, soit respectivement un taux de 13 % et 11 %.

- Les prélèvements sociaux s'appliquent sur les plus-values latentes lors du transfert du domicile fiscal hors de France (taux global de 15,5 % depuis le 1er janvier 2012).

D. Modalités d'application du sursis de paiement

(BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au III)

1515

En principe, lors du transfert du domicile fiscal hors de France, l'impôt est immédiatement exigible. Toutefois, le contribuable peut bénéficier d'un sursis de paiement, soit de droit, soit sur option.

I. Sursis de paiement de droit pour le transfert de domicile fiscal dans un État membre de l'Union Européenne ou un État partie à l'accord sur l'EEE

1515-1

Le sursis de paiement s'applique automatiquement lorsque :

- le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne (UE) ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures. Il est sursis au paiement de l'impôt afférent aux plus-values constatées et **à compter du 1er janvier 2014** aux créances constatées et aux plus-values en report d'imposition devenues imposables (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-D).

- le contribuable, après avoir transféré son domicile fiscal dans un État autre que l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE mentionnés au premier tiret, le transfère à nouveau dans l'un des États mentionnés à ce même tiret. Dans ce cas, l'octroi d'un sursis de paiement automatique résulte d'une tolérance doctrinale.

II. Sursis de paiement sur option du contribuable pour le transfert de domicile fiscal dans un État autre que l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE

1515-2

1. Champ d'application

Sur demande expresse du contribuable, il peut également être sursis au paiement de l'impôt afférent aux plus-values et créances constatées et aux plus-values en report d'imposition devenues imposables (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-E-1°) lorsque le

contribuable :

- transfère son domicile fiscal hors de France dans un État autre que les membres de l'UE ou ceux partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;

- après avoir transféré son domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, précitée, le transfère à nouveau dans un État autre que ceux mentionnés précédemment.

2. Conditions d'application du sursis de paiement sur option

Le sursis de paiement sur option est accordé si certaines conditions cumulatives sont respectées.

a. Une demande expresse doit être effectuée par le contribuable

Facultatif, ce sursis de paiement doit faire l'objet d'une demande expresse du contribuable pour être accordé.

En pratique, cette demande s'effectue à l'aide de la déclaration n° 2074-ET qui doit être déposée au service des impôts des particuliers non-résidents dans les trente jours précédant le transfert du domicile fiscal hors de France ou de l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE. La déclaration n° 2074-ET (CERFA n° 14554) est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

b. Une déclaration des plus-values concernées doit être établie par le contribuable

Le contribuable doit déclarer le montant des plus-values latentes, des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et des plus-values en report (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-E-2°), le montant de l'impôt correspondant à ces plus-values ou créances ainsi que les éléments nécessaires au calcul de cet impôt (CGI, ann. II, art. 91 undecies) en retenant la valeur des titres à la date du dépôt de la déclaration 2074-ET.

c. Un représentant fiscal doit être désigné par le contribuable

Le contribuable indique le nom ou la dénomination sociale ainsi que l'adresse de son représentant fiscal. Sur la même déclaration n° 2074-ET ce dernier s'engage à représenter le contribuable dans toutes les démarches auprès de l'administration (CGI, ann. II, art. 91 duodecies). Toutefois le représentant ne peut être mis en cause pour le paiement des impôts dus par le contribuable

Le représentant établi en France reçoit les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt et constitue auprès du comptable public compétent, préalablement à son départ, des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor (CGI, art. 167 bis, V-1-b).

d. Des garanties doivent être constituées dans certains cas

L'exigence ou non d'une garantie est liée à la justification du caractère professionnel du transfert de domicile dans un État autre que les membres de l'UE ou ceux partie à l'accord sur l'Espace économique européen

1° Garantie obligatoire en raison de la non-justification du caractère professionnel du transfert de domicile

À compter du 1er janvier 2013, l'article 42-I-E-3° de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 **prévoit que dans l'hypothèse où le contribuable ne justifie pas que son transfert obéit à des raisons professionnelles**, il est tenu de **constituer un montant de garanties** préalablement à son transfert de domicile fiscal hors de France pour bénéficier du sursis de paiement prévu.

Ce montant des garanties est égal à 30 % du montant total des plus-values et créances.

Dans le mois suivant la réception de l'avis d'imposition émis au titre de l'impôt afférent aux plus-values et créances imposées au barème progressif de l'impôt sur le revenu, le contribuable constitue, le cas échéant, un complément de garanties pour assurer le recouvrement de l'impôt calculé dans les conditions du 1 du II bis de l'article 167 bis du CGI à hauteur de la différence entre ce montant d'impôt et le montant de la garantie constituée préalablement au transfert du domicile fiscal hors de France.

Lorsque le montant d'impôt imposée au barème progressif de l'impôt sur le revenu et calculé dans les conditions du 1 du II bis de l'article 167 bis du CGI est inférieur au montant des garanties constituées préalablement au transfert de domicile fiscal hors de France, le contribuable peut demander au comptable chargé du recouvrement la levée de ces garanties à hauteur de la différence entre le montant de ces garanties et le montant d'impôt précité.

Mesure transitoire :

Les contribuables qui ont transféré leur domicile fiscal hors de France entre le 28 septembre et le 31 décembre 2012 et ont demandé à bénéficier du sursis de paiement sur option prévu à l'article 167 bis, V du CGI sont tenus, le cas échéant, auprès du service des impôts des particuliers non-résidents de constituer, avant le 31 mars 2013, un complément de garantie, accompagné du formulaire spécial n° 2074-ET-R (CERFA n° 14918), pour assurer le recouvrement de l'impôt calculé au taux de 24 % en application de l'article 10-IV-B de la loi de finances pour 2013 à hauteur de la différence entre ce montant d'impôt et le montant de la garantie constituée pour assurer le recouvrement de l'impôt calculé initialement au taux de 19 % (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 22-III).

2° Aucune garantie n'est exigée lorsque le caractère professionnel du transfert de domicile est justifié

Pour l'application du sursis au paiement de l'impôt sur option expresse du contribuable, aucune garantie n'est exigée lorsque le contribuable justifie que son transfert de domicile fiscal dans un État ou territoire qui n'est pas partie à l'accord sur l'Espace économique européen, mais qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, précitée, obéit à des raisons professionnelles.

III. Conséquences du sursis de paiement

1515-3

Le sursis de paiement de droit ou sur option a pour effet de suspendre la prescription de l'action en recouvrement jusqu'à la date de l'événement entraînant leur expiration.

Ils sont assimilés au sursis de paiement mentionné à l'article L. 277 du LPF pour l'application de l'article L. 208 du LPF et de l'article L. 279 du LPF (CGI, art. 167 bis, VI).

L'impôt afférent aux plus-values latentes, aux créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et aux plus-values en report fait l'objet d'une mise en recouvrement spécifique et d'une prise en charge des rôles correspondants par le service des impôts des particuliers (CGI, ann. II, art. 91 terdecies).

IV. Expiration des sursis de paiement d'office ou sur option

1515-4

Les sursis de paiement d'office ou sur option expirent au moment où intervient l'un des événements suivants (CGI, art. 167 bis, VII) :

1. Cession, rachat, remboursement ou annulation

Le sursis de paiement expire lorsque la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des droits sociaux, valeurs, titres ou droits pour lesquels des plus-values ont été constatées ou dont l'acquisition, intervenue avant le transfert de domicile fiscal hors de France, a ouvert droit au bénéfice du report d'imposition en application du II de l'article 92 B du CGI, de l'article 92 B decies du CGI, des I ter et II de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2000, et de l'article 150-0 C du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2006 (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-1°-a) :

- **à l'exception jusqu'au 31 décembre 2013** des cessions auxquelles les articles 150-0 B ter du CGI et 150-0 D bis du CGI s'appliquent (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-M-1°) ;

- et, **à compter du 14 novembre 2012, à l'exception** de celles auxquelles seul l'article 150-0 B ter du CGI s'applique (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-M-1°).

Remarque :

Ces dispositions ne s'appliquent pas si au 31 décembre 2013 le contribuable bénéficie du report d'imposition mentionné à l'article 150-0 D bis du CGI dans sa version en vigueur à cette date (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-III).

La cession s'entend également des transmissions à titre onéreux, à l'exception :

- **jusqu'au 31 décembre 2013**, des opérations d'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI ;

- ou, **à compter du 1er janvier 2014**, d'apports intervenues après le transfert de domicile fiscal hors de France, entrant dans le champ d'application des articles 150-0 B du CGI ou 150-0 B ter du CGI et

portant sur des droits sociaux, valeurs, titres ou droits pour lesquels des plus-values ont été constatées (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-1°-a).

2. La donation

a. Dispositif en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013

Jusqu'au 31 décembre 2013, le sursis de paiement **expire lors de la donation** de droits sociaux, valeurs, titres ou droits pour lesquels des plus-values ont été constatées, sauf si le donateur démontre que la donation n'est pas faite à seule fin d'éluder l'impôt, calculé à compter du 1er janvier 2013 en principe selon le barème progressif , ou afférent aux titres pour lesquels des plus-values de cession ou d'échange ont été reportées en application de l'article 92 decies du CGI, du dernier alinéa du 1 du I ter et du II de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2000, de l'article 150-0 C, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2006, ou de l'article 150-0 B bis du CGI.

Remarque :

Jusqu'au 31 décembre 2013, les droits sociaux, valeurs, titres ou droits sociaux mentionnés aux deux tirets ci-dessus s'entendent de ceux mentionnés au A ci-dessus ou ceux reçus lors d'une opération d'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B intervenue après le transfert de domicile fiscal hors de France (Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-1°-c).

b. Dispositif en vigueur à compter du 1er janvier 2014

À compter du 1er janvier 2014, **le sursis de paiement expire lors de la donation** de :

- droits sociaux, valeurs, titres ou droits pour lesquels des plus-values ont été constatées dans les conditions prévues lorsque le donateur est fiscalement domicilié dans un État ni membre de l'Union européenne ni partie à l'accord de l'Espace économique européen, ni signataire de convention d'assistance, sauf s'il démontre que la donation n'est pas faite avec pour motif principal d'éluder l'impôt ;

- titres pour lesquels des plus-values de cession ou d'échange ont été reportées en application de l'article 92 B decies du CGI, du dernier alinéa du 1 du I ter et du II de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2000, et de l'article 150-0 C du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2006, ou de l'article 150-0 B bis du CGI (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-1°-b).

3. Le décès du contribuable

Le sursis de paiement **expire lors du décès du contribuable**, pour l'impôt calculé au titre de plus-values mentionnées en application de l'article 92 B decies du CGI, du dernier alinéa du 1 du I ter et du II de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2000, de l'article 150-0 C, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2006, ou de l'article 150-0 B bis du CGI.

4. L'expiration du délai de réinvestissement.

Le 4° du M du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 **supprime le d bis du VII** de l'article 167 bis du CGI **à compter du 1er janvier 2013**.

Par conséquent, ces dispositions n'ont jamais été appliquées.

5. La transmission, le rachat ou l'annulation

Le 4° du M du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 **supprime le e du VII** de l'article 167 bis du CGI à compter du 1er janvier 2013.

Auparavant **jusqu'au 31 décembre 2013**, le sursis de paiement ne s'appliquait plus lors de la transmission, du rachat ou de l'annulation, avant l'expiration du délai de cinq ans mentionné au III bis de l'article 150-0 D bis du CGI, des titres et droits reçus en contrepartie de l'apport en numéraire conformément au au II du même article 150-0 D bis du CGI, pour l'impôt afférent aux plus-values de cession reportées en application dudit article.

6. Cession à titre onéreux, rachat, remboursement ou annulation des titres

Le sursis de paiement **expire lors de la cession à titre onéreux, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres ou droits reçus en rémunération de l'apport** ou des titres ou droits apportés ou des parts ou droits dans les sociétés ou groupements interposés conformément à l'article 150-0 B ter du CGI, pour l'impôt afférent aux plus-values de cession reportées en application du même article.

Cette disposition **s'applique depuis le 14 novembre 2012** (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-1°-e).

Remarque :

Pour l'expiration partielle du sursis de paiement en cas de vente partielle de titres ou de démembrement des titres, voir BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au II-D.

E. Dégrèvement d'office ou restitution d'office de l'impôt

(BOI-RPPM-PVBMI-50-10-40)

1516

Plusieurs situations permettent au contribuable d'obtenir soit un dégrèvement lorsque l'impôt a fait l'objet d'un sursis de paiement soit une restitution lorsqu'il a été acquitté auparavant.

I. Dégrèvement ou restitution de l'impôt sur les plus-values latentes

1516-1

1. Cas de dégrèvement ou de restitution de l'impôt

a. À l'expiration d'un délai de huit ans

1° Pour l'impôt sur le revenu

Jusqu'au 31 décembre 2013, à l'expiration d'un délai de huit ans suivant le transfert de domicile fiscal hors de France, l'impôt sur le revenu, **calculé à compter du 1er janvier 2013 en principe** selon le barème progressif, **est dégrevé d'office**. Il **est restitué**, s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert de domicile fiscal hors de France.

Les titres concernés sont les valeurs mobilières, les droits sociaux, les titres ou les droits (CGI, art. 118, 1° ; CGI, art. 120, 6° et 7° ; CGI, art. 150-0 A, I-1 et CGI, art. 150-0 B) qui demeurent dans le patrimoine du contribuable au terme de ce délai de huit ans.

En pratique, le dégrèvement (ou la restitution) est effectué l'année suivant l'expiration du délai à partir des déclarations n° 2042 (CERFA n° 10330) et n° 2074-ET (CERFA n° 14554) disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

2° Pour les prélèvements sociaux

En revanche, les prélèvements sociaux restent dus.

Dans le cas où le contribuable a bénéficié du sursis de paiement lors du transfert de domicile fiscal hors de France, il continue à bénéficier de ce sursis.

b. À l'expiration d'un délai de quinze ans

À compter du 1er janvier 2014, **à l'expiration d'un délai de quinze ans suivant** le transfert de domicile fiscal hors de France, l'impôt sur le revenu, **calculé en principe** selon le barème progressif, est **dégrevé d'office** (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-3°-a).

À compter du 1er janvier 2016, le donateur qui est fiscalement domicilié dans un État, membre de l'Union européenne ou partie à l'accord de l'Espace économique européen ou ayant conclu une convention d'assistance administrative, ou, s'il est fiscalement domicilié dans un autre État, doit démontrer que la donation n'est pas faite avec pour motif principal d'éluder l'impôt établi dans les conditions du II bis de l'article 167 bis du CGI (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-3°-b et IV).

c. Lors du transfert du domicile fiscal de nouveau en France.

Si avant le délai de huit ans cité ci-dessus, le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France, l'impôt sur le revenu, **calculé à compter du 1er janvier 2013 selon le barème progressif**, est **dégrevé d'office ou restitué**.

Il en est de même pour les prélèvements sociaux.

Les titres concernés sont les valeurs mobilières, les droits sociaux, les titres ou les droits (CGI, art. 118, 1° ; CGI, art. 120, 6° et 7° ; CGI, art. 150-0 A, I-1 et CGI, art. 150-0 B) qui demeurent dans le patrimoine du contribuable avant l'issue de ce délai de huit ans.

En pratique, le dégrèvement (ou la restitution) est effectué l'année suivant le retour en France, à partir des déclarations n° 2042 et n° 2074-ET.

Dans l'hypothèse, où il avait été mis fin au sursis d'imposition, prévu à l'article 150-0 B du CGI, lors du départ de France, ce sursis est rétabli de plein droit lors du retour en France.

d. Lors du décès du contribuable

En cas de décès du contribuable, l'impôt sur le revenu, **calculé à compter du 1er janvier 2013 en principe selon le barème progressif,** est **dégrevé, ou restitué** s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert de domicile fiscal hors de France.

Il en est de même pour les prélèvements sociaux.

Les titres concernés sont les valeurs mobilières, les droits sociaux, les titres ou les droits (CGI, art. 118, 1° ; CGI, art. 120, 6° et 7° ; CGI, art. 150-0 A, I-1 et CGI, art. 150-0 B) qui demeurent dans le patrimoine du contribuable à la date du décès.

En pratique, le dégrèvement (ou la restitution) est effectué l'année suivant le décès du contribuable à partir des déclarations n° 2042 et n° 2074-ET, déposées par les héritiers ou ayants droit.

e. Lors d'une cession ou d'un rachat

À compter du 1er janvier 2014, en cas d'une cession ou d'un rachat entrant dans le champ d'application du III de l'article 150-0 A du CGI, l'impôt calculé et afférent aux plus-values constatées **est également dégrevé**, pour sa fraction se rapportant aux droits sociaux, valeurs, titres ou droits concernés, à la condition que le contribuable soit fiscalement domicilié dans un État, membre de l'Union européenne ou partie de l'accord de l'Espace économique européen ou ayant conclu une convention d'assistance administrative, à la date de cette cession ou de ce rachat (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-3°-c).

f. Lors de la donation à titre gratuit des titres

En cas de donation, l'impôt sur le revenu, calculé **à compter du 1er janvier 2013 en principe selon le barème progressif est dégrevé, ou restitué** si le donateur démontre que cette opération n'est pas faite à seule fin d'éluder l'impôt.

Il en est de même pour les prélèvements sociaux.

Les titres concernés sont les valeurs mobilières, les droits sociaux, les titres ou les droits (CGI, art. 118, 1° ; CGI, art. 120, 6° et 7° ; CGI, art. 150-0 A, I-1 et CGI, art. 150-0 B) qui demeurent dans le patrimoine du contribuable à la date du décès.

En pratique, le dégrèvement (ou la restitution) est effectué l'année suivant celle de la donation.

La preuve que la donation, sans clause restrictive, a été faite dans un but autre que celui d'éluder l'impôt peut être apportée par tout moyen.

À compter du 1er janvier 2014, les titres concernés comprennent également ceux qui ont fait l'objet des dispositions de l'article 150-0 B ter du CGI (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-4°).

g. Lors de l'exonération de la plus-value de cession des titres

Dans l'hypothèse où une personne physique domiciliée fiscalement dans l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE cède ses titres l'impôt sur le revenu afférente à la plus-value latente est dégrevé lorsque la plus-value de cession des titres bénéficie d'un des dispositifs d'exonération prévus au 3 du I et aux 1 bis, 5, 6 et 7 du III de l'article 150-0 A du CGI, sous réserve que toutes les conditions soient remplies.

Ce dégrèvement est opéré l'année suivant la cession des titres à partir des déclarations n° 2042 et n° 2074-ET.

Pour ce qui concerne les prélèvements sociaux, ils restent dus.

Le cas échéant, la cession des titres entraîne l'expiration du sursis de paiement et l'exigibilité des prélèvements sociaux.

2. Conséquence du dégrèvement : la levée des garanties

Les garanties sont levées à hauteur du montant de l'impôt dégrevé.

Dans les cas de dégrèvement, il est procédé, à sa demande, au remboursement des frais de constitution de garanties supportées par le contribuable, dans les conditions prévues aux articles R*. 208-3 du LPF à R*. 208-6 du LPF, à hauteur du montant d'impôt dégrevé (CGI, ann. II, art. 91 vicies).

3. Autre cas de restitution de l'impôt

Si le contribuable n'a pas bénéficié du sursis de paiement sur option (cas du transfert du domicile fiscal dans un État autre que l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE), il peut demander la restitution de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux, pour les titres demeurant dans son patrimoine, lors de son retour vers l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur

l'EEE.

Toutefois, le contribuable reste redevable de l'impôt sur les plus-values latentes et bénéficie du sursis de paiement de droit.

II. Modulation de l'impôt exigible au titre des plus-values latentes

1516-2

Dans certains cas, à la survenance de certains évènements postérieurs au transfert du domicile fiscal hors de France, il convient de procéder à la modulation de l'impôt exigible au regard de la plus-value latente constatée.

1. En cas de plus-value inférieure à la plus-value latente

Si, à la survenance de l'un des événements (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits ou donation), le **montant de la plus-value de cession** ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, l'accroissement de valeur des titres depuis leur entrée dans le patrimoine du contribuable **est inférieur au montant de plus-value latente**, le contribuable doit présenter les éléments de calcul.

L'impôt sur le revenu exigible, **calculé à compter du 1er janvier 2013** en principe selon le barème progressif, est retenu dans la limite de son montant recalculé sur la base de la différence entre :

- d'une part, le prix, en cas de cession ou de rachat, ou la valeur, dans les autres cas, des titres concernés à la date de l'événement concerné ;

- et d'autre part, leur prix ou valeur d'acquisition retenu, diminué le cas échéant, de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI intervenu après le transfert de domicile fiscal hors de France, d'autre part.

Si le premier terme de la différence est inférieur au deuxième terme, l'impôt exigible est limité au montant d'impôt calculé sur la plus-value réelle de cession (ou accroissement de la valeur des titres) en appliquant le taux en vigueur au jour du transfert.

Le surplus d'impôt est dégrevé d'office. Il est restitué s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert de domicile fiscal hors de France.

Le contribuable doit fournir, à l'appui de la déclaration des revenus 2042, les éléments de calcul retenus.

Voir exemple au BOI-RPPM-PVBMI-50-10-40 au II-A.

2. En cas de perte ou de moins-value

Si, à la survenance de l'un des événements (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits ou donation), le contribuable réalise une perte ou constate que les titres ont une valeur moindre que leur valeur d'entrée dans son patrimoine, il doit présenter les éléments de calcul

L'impôt calculé, **à compter du 1er janvier 2013** en principe selon le barème progressif dans les conditions prévues, **est dégrevé**. Il est **restitué**, s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert de domicile fiscal hors de France.

3. En cas d'application de l'abattement pour durée de détention

a. Pour l'impôt sur le revenu

Si, lors de la survenance de la cession à titre onéreux des titres, l'abattement prévu à l'article 150-0 D ter du CGI ou, **à compter du 1er janvier 2013**, du I de l'article 150-0 D du CGI **est supérieur** à l'abattement appliqué, le contribuable doit présenter les éléments de calcul.

L'impôt calculé, **à compter du 1er janvier 2013** en principe selon le barème progressif dans les conditions prévues, est retenu dans la limite de son montant assis sur l'assiette réduite de ce nouvel abattement.

Au titre de l'année 2013, la moins-value réalisée lors de l'un des événements (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits ou donation) et relative à des titres pour lesquels une plus-value avait été constatée lors du transfert de domicile fiscal du contribuable hors de France est également réduite, le cas échéant, du montant de l'abattement prévu à l'article 150-0 D ter du CGI ou, au I de l'article 150-0 D du CGI.

À compter du 1er janvier 2014, ces dispositions relatives à la moins-value **sont supprimées** par le 2° du G du I de l'article 42 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

b. Pour les prélèvements sociaux

Pour le calcul des prélèvements sociaux, **l'abattement pour durée de détention** prévu à l'article 150-0 D ter du CGI **ne s'applique pas**.

Par conséquent, deux hypothèses peuvent se présenter :

- la plus-value de cession est inférieure à la plus-value latente : base imposable égale aux prélèvements sociaux égale à la plus-value de cession ;

- la plus-value de cession est supérieure à la plus-value latente : base imposable égale aux prélèvements sociaux égale à la plus-value latente.

Le cas échéant, le surplus des prélèvements sociaux est dégrevé ou restitué.

Voir exemples au BOI-RPPM-PVBMI-50-10-40 § 340.

4. En cas de réalisation d'une plus-value imposée selon l'article 244 bis B du CGI

Si, lors de la survenance de l'un des événements (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits ou donation), le contribuable réalise une plus-value imposée en France conformément aux dispositions de l'article 244 bis B du CGI, l'impôt sur la plus-value latente calculé, **à compter du 1er janvier 2003** en principe selon le barème progressif, et afférent à la plus-value latente constatée sur les titres concernés par l'un des événements précités est dégrevé.

L'impôt est **restitué** s'il avait fait l'objet d'un paiement l'année suivant le transfert de domicile fiscal hors de France.

Pour ce qui concerne les prélèvements sociaux, ils ne sont pas dégrevés ou restitués. Si la plus-value latente bénéficiait d'un sursis de paiement qui expire lors de la cession des titres, les prélèvements sociaux doivent alors être acquittés.

5. En cas de moins-value réelle imputable sur les plus-values imposables selon les articles 244 bis B du CGI ou 150-0 A du CGI

À compter du 1er janvier 2014, ces dispositions relatives à la moins-value **sont supprimées** par l'article 42-I-G-2° de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

Il est rappelé qu'au titre de l'année 2013, cette moins-value, diminuée le cas échéant des abattements mentionnés au 1 de l'article 150-0 D du CGI et à l'article 150-0 D ter du CGI dans les conditions prévues, réalisée dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales notamment, est imputable, sur l'année de réalisation ou les dix années suivantes (CGI, art. 150-0 D, 11) :

- sur les plus-values imposables en application de l'article 244 bis B du CGI ;

- ou, sur les plus-values imposables conformément à l'article 150-0 A du CGI, lorsque le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France.

Voir exemple au BOI-RPPM-PVBMI-50-10-40 au II-E.

Remarque :

Jusqu'au 31 décembre 2012, la moins-value réalisée dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen était, à proportion du rapport, retenue, entre, d'une part, la différence entre :

- le taux d'imposition mentionné au 2 de l'article 200 A du CGI et le taux de l'impôt applicable aux plus-values dans l'État où elles ont été réalisées ;

- et, d'autre part, le taux d'imposition mentionné au 2 du même article 200 A du CGI imputable, dans les conditions du 11 de l'article 150-0 D du CGI, sur les plus-values imposables en application de l'article 244 bis B du CGI ou, lorsque le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France, sur les plus-values imposables conformément à l'article 150-0 A du CGI.

6. Imputation de la moins-value

À compter du 1er janvier 2014, la moins-value réalisée par un contribuable fiscalement domicilié dans un État, membre de l'Union européenne ou partie à l'accord de l'Espace économique européen ou ayant conclu une convention d'assistance administrative, lors de l'un des événements (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits sociaux, valeurs, titres ou droits) mentionnés au a du 1 du VII de l'article 167 bis du CGI et relative à des titres pour lesquels une plus-value avait été constatée lors du transfert de son domicile fiscal hors de France, réduite, le cas échéant, des abattements mentionnés au 1 de l'article 150-0 D du CGI ou à l'article 150-0 D ter du CGI est imputable, dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D du CG :

- sur les plus-values réalisées par ce même contribuable lors de la survenance de l'un de ces mêmes événements (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits sociaux, valeurs, titres ou droits) et relatives à des titres pour lesquels une plus-value avait été constatée lors du transfert de son domicile fiscal hors de France ;

- sur les plus-values imposables en application de l'article 244 bis B du CGI ;

- lorsque le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France, sur les plus-values imposables conformément à l'article 150-0 A du CGI.

La **moins-value de cession ou de rachat** de droits sociaux, valeurs, titres ou droits déterminée conformément à l'article 150-0 A du CGI ou à l'article 244 bis B du CGI, **réduite**, le cas échéant, des abattements mentionnés au 1 de l'article 150-0 D du CGI ou à l'article 150-0 D ter du du CGI, **est imputable**, dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D du CGI, sur les plus-values (CGI, art. 167 bis, VIII-4 bis ; loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-G-3°).

7. Imputation de l'impôt acquitté hors de France

a. Principe

Jusqu'au 31 décembre 2013, **l'impôt acquitté** par le contribuable dans son État de résidence dans les cas prévus (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits) **est imputable** sur l'impôt définitif dû (impôt sur le revenu et prélèvements sociaux), à proportion du rapport entre :

- d'une part, l'assiette définitive de l'impôt calculée ;

- et d'autre part, l'assiette de l'impôt acquitté hors de France, dans la limite de l'impôt définitif dû en France (CGI, art. 167 bis, VIII-5).

À compter du 1er janvier 2014, **l'impôt acquitté** par le contribuable dans son État de résidence dans les cas prévus (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits) **est imputable** :

- sur les prélèvements sociaux afférents à la plus-value calculée en application du premier alinéa du 2 du I et des 1 et 4 bis du VIII de l'article 167 bis du CGI, à proportion du rapport entre, d'une part, cette même plus-value et, d'autre part, l'assiette de l'impôt acquitté hors de France ;

- puis, pour le reliquat, sur l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value calculée en application des 2 à 3 du I et des 1, 3 et 4 bis du VIII de l'article 167 bis du CGI, à proportion du rapport entre, d'une part, cette même plus-value et, d'autre part, l'assiette de l'impôt acquitté hors de France (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-G-4°).

b. En pratique

Tout d'abord, l'impôt imputé, payé à l'étranger, doit avoir uniquement pour origine une plus-value de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux calculée à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres à la date du transfert du domicile fiscal hors de France.

Cet impôt acquitté hors de France doit être converti en euros sur la base du taux de change en vigueur à la date de son paiement.

Enfin, l'impôt étranger est imputable :

- dans un premier temps, sur les prélèvements sociaux dus sur la plus-value latente (plafonnée à son montant réel) ;

- dans un deuxième temps, sur l'impôt sur le revenu sur cette même plus-value latente (plafonnée à son montant réel et en tenant compte de l'abattement pour durée de détention en vigueur au jour de cession ou de rachat).

Pour plus de précisions il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-50-10-40 au II-F.

Chapitre 2 : Imposition immédiate des créances trouvant leur origine dans un complément de prix à percevoir lors du transfert du domicile fiscal hors de France intervenu depuis le 3 mars 2011

(BOI-RPPM-PVBMI-50-20)

Ces dispositions s'appliquent aux transferts de domicile fiscal hors de France intervenus depuis le

3 mars 2011.

A. Champ d'application

1517

Sont présentées les personnes et les créances concernées.

I. Personnes concernées

1517-1

Il s'agit des contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant leur transfert de leur domicile fiscal hors de France qui sont imposables sur la valeur des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix mentionnée au 2 du I de l'article 150-0 A du CGI.

II. Créances concernées

1517-2

Sont concernées les créances qui ont pour origine un complément de prix à recevoir en exécution d'une clause d'indexation (earn-out).

Par cette clause, le cessionnaire (acheteur) s'engage à verser au cédant (vendeur) un complément de prix en fonction d'une indexation liée à l'activité de la société dont les titres sont l'objet du contrat.

B. Base imposable

I. Détermination de la créance

1518

La créance représentative d'un complément de prix à recevoir en exécution d'une clause d'indexation est constituée par la différence entre la valeur de ladite créance à la date du transfert du domicile fiscal hors de France et son prix ou valeur d'acquisition.

1518-1

Les créances ayant pour origine un complément de prix sont évaluées à leur valeur réelle au moment du transfert de domicile hors de France.

En effet, par nature, à l'origine lors de la signature de la clause d'indexation, le complément de prix à recevoir est inconnu et donc égal à zéro.

Remarque : L'abattement pour durée de détention prévu par l'article 150-0 D ter du CGI pour les dirigeants de PME ne s'applique pas sur ce prix d'acquisition égal à zéro.

II. Non-imputation des moins-values

1518-2

Les moins-values constatées ne sont pas imputables sur les plus-values calculées selon les mêmes modalités ni sur d'autres plus-values quelles que soient leurs modalités d'imposition.

Remarque :

Ne sont pas incluses dans le revenu fiscal de référence, les créances ayant pour origine un complément de prix à recevoir.

C. Modalités d'imposition

1519

Il convient de se reporter au B du chapitre premier ci-dessus n° 1513.

D. Sursis de paiement pour les créances ayant pour origine un complément de prix à percevoir

1520

Pour les créances ayant pour origine un complément de prix à recevoir, le contribuable peut bénéficier d'un sursis de paiement qui peut expirer lors de la survenance de certains évènements.

I. Bénéfice du sursis de paiement

1520-1

Pour les créances ayant pour origine un complément de prix à percevoir, le contribuable peut bénéficier du sursis de paiement de droit ou sur option, voir ci-dessus, cf. n° 1515.

II. Expiration du sursis de paiement

1520-2

1. Principe

Le sursis de paiement afférent à une créance ayant pour origine un complément de prix à percevoir **expire** lors de la survenance de l'un des évènements suivants :

- la perception partielle ou totale d'un complément de prix. Dans le cas d'un versement partiel ou échelonné, seule la fraction de l'impôt se rapportant au complément de prix perçu est exigible, le surplus bénéficie du sursis de paiement ;

- l'apport ou la cession à titre onéreux de ladite créance ;

- et la donation de cette créance sauf si le contribuable démontre que la donation n'a pas pour seul but d'éluder l'impôt (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-1°-d).

2. Conséquences de l'expiration du sursis de paiement.

L'impôt dû devient exigible l'année suivant la réalisation de l'événement auprès du service des impôts des particuliers non-résidents.

Suite au paiement de l'impôt devenu exigible, la levée des garanties correspondantes est prononcée.

E. Dégrèvement ou restitution de l'impôt et des prélèvements dus afférents à une créance ayant pour origine un complément de prix à percevoir

(BOI-RPPM-PVBMI-50-30 au IV)

1521

Dans les cas suivants, l'impôt est dégrevé lorsqu'il a fait l'objet d'un sursis de paiement. Il est restitué lorsqu'il a été déjà acquitté.

I. Lors du retour du contribuable en France qui y rétablit à nouveau son domicile fiscal

1521-1

Lors de son rétablissement de domicile en France, le contribuable bénéficie du dégrèvement d'office ou de la restitution de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférents aux créances ayant pour origine un complément de prix si ces dernières demeurent dans le patrimoine du contribuable (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-5°-a).

Cette disposition s'applique l'année suivant le transfert en France du domicile lors du dépôt des déclarations n° 2042 et n° 2074-ET disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

II. Lors du décès du contribuable

1521-2

Il en est de même lors du décès du contribuable, l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux afférents aux créances ayant pour origine un complément de prix sont dégrevés d'office ou restitués.

Ce sont les héritiers ou ayants droit qui déposent les n° 2042 et n° 2074-ET l'année suivant le décès.

III. Lors de la donation de la créance

1521-3

Le contribuable qui procède à la donation d'une créance ayant pour origine un complément de prix dans un but autre qu'éluder l'impôt bénéficie du dégrèvement d'office ou de la restitution de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux.

À compter du 1er janvier 2014, le donateur doit être fiscalement domicilié dans un État, membre de L'Union européenne ou partie de l'accord de l'Espace économique européen ou ayant conclu une convention d'assistance administrative ou, s'il est fiscalement domicilié dans un autre État et doit démontrer que cette donation n'est pas faite avec motif principal d'éluder l'impôt (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-5°-a et b).

La charge de la preuve, par tout moyen, que la donation n'a pas été réalisée à seule fin d'éluder l'impôt doit être apportée l'année suivant l'événement lors du dépôt des déclarations n° 2042 et n° 2074-ET.

Précisions sur les points I à III.

À compter du 1er janvier 2014, l'impôt **est dégrevé ou restitué** pour la fraction se rapportant à la créance encore dans le patrimoine du contribuable au jour du rétablissement du domicile fiscal en France ou du décès ou pour la fraction se rapportant à la créance ayant fait l'objet d'une donation, déduction faite des éventuels compléments de prix perçus entre la date du transfert du domicile fiscal hors de France et celle du rétablissement du domicile fiscal en France, du décès ou de la donation (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-F-5°-c).

IV. Lors du transfert du domicile fiscal d'un État dit « autre » vers un pays membre de l'UE ou un État partie à l'accord sur l'EEE

1521-4

Si le contribuable n'a pas bénéficié du sursis de paiement sur option (pas de demande ou garanties non retenues ou insuffisantes), lors du transfert de domicile hors de France vers un État autre que l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE (paiement réalisé l'année suivant le transfert initial), il peut demander la restitution de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux lors du transfert vers l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE.

Dans ce cas, le contribuable qui reste redevable de l'impôt dû et des prélèvements sociaux bénéficie d'un sursis de paiement de droit.

V. Lors du versement échelonné ou partiel de compléments de prix perçus en exécution d'une clause d'indexation

1521-5

Voir BOI-RPPM-PVBMI-50-20 au IV-A-1.

VI. Conséquences du dégrèvement d'office ou de la restitution de l'impôt dû au titre des créances ayant pour origine un complément de prix à percevoir

1521-6

Simultanément au dégrèvement d'office ou à la restitution de l'impôt et des prélèvements sociaux dus au titre des créances ayant pour origine un complément de prix à percevoir, le contribuable bénéficie de la levée de garanties l'année suivant l'événement lors du dépôt des déclarations n° 2042 et n° 2074-ET.

VII. Modulation de l'impôt exigible au titre des créances ayant pour origine un complément de prix à percevoir

1521-7

1. Le complément de prix ou l'apport est inférieur lors de la cession à la créance constatée lors du transfert initial du domicile fiscal hors de France

Le surplus d'impôt est dégrevé d'office ou restitué.

Pour plus de précisions, voir BOI-RPPM-PVBMI-50-20 au IV-B-1.

2. Le complément de prix réduit de l'abattement pour dirigeants de PME au jour de la cession est inférieur à la créance constatée lors du transfert initial du domicile fiscal hors de France

Le surplus d'impôt est dégrevé d'office ou restitué.

Pour plus de précisions, voir BOI-RPPM-PVBMI-50-20 au IV-B-1.

VIII. Imputation de l'impôt acquitté hors de France

1521-8

Il est admis que l'impôt personnel sur le revenu acquitté hors de France lors de la réalisation de l'un des évènements (perception complément de prix, apport ou cession) concernant une créance ayant pour origine un complément de prix est imputable sur l'impôt dû en France.

L'imputation se fait d'abord sur les prélèvements sociaux dus puis sur l'impôt sur le revenu dû en France.

Aucun droit de mutation payé à l'étranger n'est imputable.

Pour plus de précisions, voit BOI-RPPM-PVBMI-50-20 au IV-B-3.

Chapitre 3 : Imposition immédiate de certaines plus-values en report d'imposition lors du transfert du domicile hors de France intervenu depuis le 3 mars 2011

(BOI-RPPM-PVBMI-50-30)

1522

Ces dispositions s'appliquent aux transferts de domicile fiscal hors de France intervenus depuis le 3 mars 2011.

A. Champ d'application

1523

Il s'agit de présenter les personnes et les créances concernées.

I. Personnes concernées

1523-1

Les contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France qui sont imposables immédiatement sur certaines plus-values placées en report d'imposition (CGI, art. 150-0 A, II).

Pour les plus-values en report d'imposition, aucune condition de domiciliation fiscale en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert du domicile fiscal hors de France ne s'applique.

II. Créances concernées

1523-2

Sont imposables lors du transfert du domicile hors de France, les plus-values de cession ou d'échange de droits sociaux, valeurs, titres ou droits dont l'imposition a été reportée en application du II de l'article 92 B du CGI, de l'article 92 B decies du CGI, des I ter et II de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2000, et de l'article 150-0 C du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2006, et des articles 150-0 B bis du CGI et 150-0 D ter du CGI (pour les apports réalisés depuis le 14 novembre 2012) et jusqu'au 31 décembre 2013, de l'article 150-0 D bis du CGI (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-I-B).

Pour plus de précisions, voir BOI-RPPM-PVBMI-50-30 au I-B.

B. Base imposable

1524

La base imposable correspond au montant reporté après imputation des moins-values de cession.

I. Montant imposable

1524-1

La base d'imposition correspond, en principe au montant de la plus-value placée en report d'imposition.

II. Imputation des moins-values de cession sur les plus-values en report d'imposition

1524-2

Toutefois, peuvent être imputées sur ce montant de la plus-value en report d'imposition, les moins-values de cession, de droits sociaux, valeurs mobilières, titres ou droits mentionnées au I de l'article 150-0 A du CGI.

Il s'agit des moins-values réalisées du 1er janvier de l'année du transfert de domicile hors de France jusqu'à la date de ce transfert et celles éventuellement réalisées au titre des années antérieures encore en report.

Remarque : Ne sont pas incluses dans le revenu fiscal de référence, les plus-values précédemment en report d'imposition, qu'elles bénéficient ou non du sursis de paiement.

C. Modalités d'imposition

1525

Il convient de se reporter au B du chapitre premier ci-dessus n° 1513.

D. Sursis de paiement pour les plus-values placées en report d'imposition

1526

Pour les plus-values placées en report d'imposition, le contribuable peut bénéficier du sursis d'imposition qui expire lors de la survenance d'un événement particulier.

I. Bénéfice du sursis de paiement

1526-1

Le contribuable peut bénéficier du sursis de paiement de droit ou sur option (voir ci-dessus, cf. n° 1515), le cas échéant.

II. Expiration du sursis de paiement

1526-2

Pour l'impôt afférent aux plus-values placées en report d'imposition, le sursis de paiement expire lors de la survenance de l'un des évènements suivants (cession, rachat, remboursement, annulation et donation des titres, cf. n° 1515-4).

Pour plus de précisions sur l'expiration du sursis de paiement pour les plus-values placées en report avant ou après le 1er janvier 2011, voir BOI-RPPM-PVBMI-50-30 au III-C-2.

Pour conséquence de l'expiration du sursis de paiement, la levée des garanties est prononcée consécutivement au paiement effectif des impositions.

E. Dégrèvement ou restitution de l'impôt et des prélèvements dus afférents à une plus-value en report d'imposition

(BOI-RPPM-PVBMI-50-30 au IV)

1527

L'impôt est dégrevé lorsqu'il a fait l'objet d'un sursis de paiement ou il est restitué lorsqu'il a été payé, dans les cas suivants.

I. Lors du retour du contribuable en France qui y établit à nouveau son domicile fiscal

1527-1

Le contribuable qui transfère de nouveau son domicile fiscal en France, bénéficie du dégrèvement de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux dus au titre des plus-values en report d'imposition lors du transfert du domicile fiscal hors de France ou de la restitution de l'impôt et des prélèvements payés.

Ce dégrèvement, ou cette restitution, est effectué l'année suivant le transfert en France du domicile fiscal lors du dépôt des déclarations n° 2042 et n° 2074-ET disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

II. Lors de la transmission des titres

1527-2

Cette transmission s'entend à titre gratuit (décès ou donation).

Les titres concernés relèvent des dispositifs dans leur rédaction en vigueur au 1er janvier 2000 mentionnés au II de l'article 92 B du CGI et aux 1 et 4 du I ter de l'article 160 du CGI (échanges de droits sociaux).

Ainsi en cas de décès du contribuable ou de donation desdits titres, l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux dus lors du transfert du domicile hors de France sont dégrevés d'office ou restitués.

Ce dégrèvement, ou cette restitution, est effectué n° 2042 et n° 2074-ET l'année suivant le transfert en France du domicile fiscal lors du dépôt des déclarations 2042 et 2074-ET.

Pour plus de précisions, voir BOI-RPPM-PVBMI-50-30 au IV-A-2

III. Lors de l'expiration du délai de cinq ans prévu à l'**article 150-0 D bis du CGI**

1527-3

L'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux dus au titre des plus-values de cession en report d'imposition lors du transfert du domicile fiscal hors de France est dégrevé ou restitué à l'expiration du délai de cinq ans calculé à compter de la date du réinvestissement.

Le dégrèvement ou la restitution est opéré l'année suivant l'expiration du délai de cinq ans lors du dépôt des déclarations n° 2042 et n° 2074-ET.

IV. Lors du transfert du domicile fiscal d'un pays dit « autre » vers un pays membre de l'UE ou un pays partie à l'accord sur l'EEE

1527-4

Si le contribuable n'a pas bénéficié du sursis de paiement sur option (pas de demande ou garanties non retenues ou insuffisantes), lors du transfert de domicile hors de France vers un État autre que l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE (paiement réalisé l'année suivant le transfert initial), il peut demander la restitution de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux lors du transfert vers l'un des États membres de l'UE ou États parties à l'accord sur l'EEE.

Dans ce cas, le contribuable qui reste redevable de l'impôt dû et des prélèvements sociaux bénéficie d'un sursis de paiement de droit.

V. Conséquence du dégrèvement : la levée des garanties

1527-5

Simultanément au dégrèvement d'office ou à la restitution de l'impôt et des prélèvements sociaux dus au titre des plus-values en report d'imposition, le contribuable bénéficie de la levée de garanties l'année suivant l'événement lors du dépôt des déclarations n° 2042 et n° 2074-ET.

Chapitre 4 : Obligations déclaratives

(CGI, ann. II art. 91 undecies à 91 vicies ; BOI-RPPM-PVBMI-50-10-50)

1528

Le contribuable doit accomplir certaines obligations particulières.

Remarque : Dispositions en vigueur pour les transferts de domicile antérieur au 3 mars 2011.

L'article 19 de la loi de finances pour 2005 avait abrogé le 1 bis de l'ancien article 167 du CGI et l'ancien article 167 bis du CGI qui prévoyaient respectivement l'imposition immédiate des plus-values de cession ou d'échange en report d'imposition et des plus-values latentes sur les participations substantielles lors du transfert par le contribuable de son domicile hors de France.

Ainsi, les transferts de domicile hors de France intervenus depuis le 1er janvier 2005 n'entraînaient plus l'expiration du report d'imposition des plus-values d'échanges ou de cessions.

L'article 61 de la loi de finances rectificative pour 2005 avait mis en conformité avec le droit communautaire le régime d'imposition des plus-values en report d'imposition lors du transfert du domicile hors de France. Cet article 61 prévoyait, sous certaines conditions, le dégrèvement d'office de l'impôt établi sur le fondement du 1 bis de l'ancien article 167 du CGI et le rétablissement des reports d'imposition existant sur ces mêmes titres.

A. Obligations déclaratives lors du premier transfert de domicile hors de France

1529

Le contribuable qui transfère son domicile fiscal hors de France est tenu de déclarer les plus-values imposables sur la déclaration mentionnée au 1 de l'article 170 du CGI l'année suivant celle du transfert dans le délai prévu à l'article 175 du CGI.

I. Déclaration préalable au transfert de domicile hors de France

1529-1

L'article 91 duodecies de l'annexe II au CGI prévoit que le contribuable qui prétend bénéficier du sursis de paiement doit déposer une déclaration n° 2074-ET **dans les trente jours précédant le transfert** de domicile hors de France au service des impôts des particuliers non-résidents.

Il déclare le montant de l'impôt et les éléments de calcul retenus.

Sur ce même formulaire n° 2074-ET, il effectue sa demande sursis de paiement et mentionne les coordonnées de son représentant fiscal. Ce dernier doit s'engager sur ledit document à respecter les

obligations qui lui incombent.

Le formulaire n° 2074-ET (CERFA n° 14554) est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

II. Proposition de garantie incluse aux demandes de sursis de paiement sur option

1529-2

Pour le transfert de domicile dans les pays ou territoires **autres** que ceux de l'Union européenne ou **autres** que ceux partie à l'accord sur l'EEE, le sursis de paiement sur option expresse du contribuable doit être accompagné, **à compter du 1er janvier 2013**, simultanément d'une proposition de garantie avec le dépôt de la déclaration n° 2074-ET, dans les trente jours précédant le transfert de domicile fiscal hors de France.

III. Paiement de l'impôt

1529-3

Lorsque le contribuable ne demande pas le sursis de paiement ou lorsque celui-ci a été refusé pour défaut, absence ou insuffisance de garanties, l'impôt est recouvré dans les conditions de droit commun par le service des impôts des particuliers des non-résidents.

IV. Pour les bénéficiaires du sursis de paiement

1529-4

Pour mémoire, les bénéficiaires du sursis de paiement font l'objet d'une procédure de mise en recouvrement spécifique et d'une prise en charge des rôles par le service des impôts des particuliers des non-résidents.

B. Obligations déclaratives l'année suivant le transfert de domicile hors de France

1530

Le contribuable doit déposer les déclarations n° 2042 (CERFA n° 10330), n° 2042-C (CERFA n° 11222) et n° 2074-ET (CERFA n° 14554), l'année suivant le transfert de son domicile hors de France (CGI, ann. II, art. 91 undecies).

La déclaration 2074-ET, en principe identique à celle déposée préalablement au transfert, doit faire état des montants des plus-values latentes, des créances ayant pour origine un complément de prix et les plus-values en report, ainsi que du montant de l'impôt correspondant avec les éléments retenus pour son calcul.

Ces informations sont reportées sur la déclaration de revenus complémentaire n° 2042-C.

Les déclarations n° 2042, n° 2042-C et n° 2074-ET, disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", doivent être déposées au service des impôts des particuliers dont le contribuable dépendait avant le transfert de domicile hors de France.

C. Obligations déclaratives lors des futurs transferts de domicile

1531

Dans les deux mois suivant chaque transfert de domicile fiscal, les contribuables sont tenus d'informer l'administration fiscale de l'adresse du nouveau domicile fiscal (CGI, art. 167 bis, IX-5).

Cependant des dispositions sont prévues pour les cas de transferts suivants.

I. Transfert de domicile d'un État membre de l'UE ou État partie à l'accord sur l'EEE vers un État ou territoire autre que ceux de l'UE ou de l'EEE

1531-1

Le contribuable concerné perd le bénéfice du sursis de paiement de droit. Il doit donc acquitter l'impôt calculé lors du transfert de son domicile hors de France.

Toutefois, il peut demander le sursis de paiement sur option prévu avec proposition de garantie incluse sur la déclaration n° 2074-ET. Le contribuable doit accomplir ces obligations dans les trente jours précédant le transfert de son domicile.

II. Transfert d'un État ou territoire autre que ceux de l'UE ou de l'EEE vers un État membre de l'UE ou un État partie à l'accord sur l'EEE

1531-2

Le contribuable bénéficie du sursis de paiement de droit qui se substitue, le cas échéant, au sursis de paiement sur option.

Il peut demander la levée des garanties au service des impôts des particuliers non-résidents l'année suivant le transfert de domicile en déposant les déclarations n° 2042, n° 2042-C et n° 2074-ET disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Enfin, l'obligation de représentation fiscale n'a plus lieu d'être.

Remarque :

Si le contribuable n'a pas bénéficié du sursis de paiement sur option lors du transfert de son domicile hors de France dans un autre État ou territoire autre que ceux de l'UE ou de l'EEE, il peut demander la restitution de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux sur la déclaration 2074-ET déposée l'année suivant le nouveau transfert de domicile.

D. Obligations annuelles en présence d'un sursis de paiement

1532

Le contribuable qui bénéficie d'un sursis de paiement, de droit ou sur option, doit déposer chaque année les déclarations n° 2042, n° 2042-C et n° 2074-ET au service des impôts des particuliers non-résidents. Ces déclarations sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires"

La déclaration n° 2042-C retrace le montant de l'impôt bénéficiant d'un sursis de paiement.

La déclaration n° 2074-ET fait état du montant de l'impôt en sursis de paiement des montants des plus-values latentes, des créances et les plus-values en report d'imposition.

En cas de défaut de production de ces trois déclarations, ou d'omission partielle ou totale des renseignements demandés, le sursis de paiement est annulé, l'impôt devient exigible dans les trente jours suivant la notification d'une mise en demeure.

E. Cas d'expiration du sursis de paiement, de dégrèvement ou de restitution

1533

Le contribuable doit signaler à l'administration l'évènement :

- qui entraîne l'expiration du sursis de paiement ;

- ou pour bénéficier du dégrèvement de l'impôt dû ou de la restitution de l'impôt déjà payé.

I. Cas d'expiration du sursis de paiement

1533-1

Dans le délai prévu à l'article 175 du CGI, le contribuable déclare, l'année suivant celle de l'expiration du sursis de paiement, sur la déclaration 2074-ET joint aux déclarations n° 2042 et n° 2042-C, **la**

nature et la date de l'événement entraînant l'expiration du sursis de paiement ainsi que l**e montant de l'impôt exigible** afférent aux plus-values constatées et modifiées, le cas échéant, ou imposables. Il fournit, à l'appui de cette déclaration, les éléments de calcul retenus.

L'impôt définitif est acquitté au moment du dépôt de ce formulaire auprès du service des impôts des particuliers non-résidents.

En cas de décès du contribuable ayant transféré son domicile hors de France, ce sont les héritiers ou ayants droit qui assurent les obligations de dépôt des déclarations l'année suivant le décès.

II. Cas de dégrèvement ou de restitution

1533-2

Lorsque le contribuable n'a pas bénéficié d'un sursis de paiement, il demande, lors de la survenance de l'un des événements prévus (cession, rachat, remboursement ou annulation des droits ou donation) et lorsqu'il se trouve dans l'un des cas prévus (baisse de la valeur des titres ou pertes), la restitution de l'impôt calculé selon le barème progressif et acquitté l'année suivant son transfert de domicile fiscal hors de France afférent à la plus-value latente constatée sur les titres concernés par l'un des évènements prévus cités ci-dessus.

Lors de la survenance de l'un des événements prévus (expiration d'un délai de huit ans suivant le transfert de domicile fiscal ou retour en France), il déclare la nature et la date de ces événements et demande le dégrèvement ou la restitution de l'impôt calculé, **à compter du 1er janvier 2013**, selon les modalités du barème progressif de l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values constatées sur les titres concernés par l'un des évènements prévus cités ci-dessus.

Chapitre 5 : Contrôle de l'administration

1534

Depuis le 3 mars 2011, même si les délais de reprise prévus au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF sont écoulés, l'administration dispose, pour le contrôle de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférents à chaque gain, plus-value ou créance mentionné à l'article 167 bis du CGI, d'un nouveau droit de reprise qui s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle de la réalisation de l'événement prévu cité ci-dessus qui affecte ledit gain, plus-value ou créance (LPF, art. L. 171-0 A).

Titre 6 : Régime spécifique d'imposition des sommes ou valeurs auxquelles donnent droit les parts ou actions dites de « carried interest »

(BOI-RPPM-PVBMI-60)

1536

Dans les fonds communs de placement à risques (FCPR), les fonds sociétés de capital-risque (SCR), et les structures assimilées, la pratique des parts ou actions de « carried interest » consiste à réserver aux membres de l'équipe de gestion une participation aux plus-values réalisées.

Ainsi, les parts ou actions de « carried interest » sont des parts, actions ou droits représentatifs d'un placement financier, émis par une structure d'investissement de capital-risque :

- attribuées aux personnes physiques ou morales chargées de la gestion des investissements desdites structures ;

- et donnant lieu à des droits financiers portant sur l'actif net ou les produits des structures concernées différents de ceux des autres parts, actions ou droits émis par ces structures

Le bénéfice du régime fiscal applicable aux parts ou actions de « carried interest » est codifié à au 8 du II de l'article 150-0 A du CGI et au 1 du II de l'article163 quinquies C-II du CGI.

Les salariés et dirigeants concernés sont imposés à l'impôt sur le revenu :

- selon le régime fiscal des plus-values mobilières des particuliers, pour certaines distributions et pour les gains nets de cession de parts ou actions de « carried interest » ;

- dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers pour les autres distributions des parts ou actions de « carried interest ».

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-60-10 et au BOI-RPPM-PVBMI-60-20.

Partie 4 : Prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les produits de placements

Titre 1 : Contribution sociale généralisée (CSG)

(CGI, art. 1600-0 C, CGI, art. 1600-0 D et CGI, art. 1600-0)

1540

La contribution sociale généralisée est due par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France, et a pour objet de faire participer l'ensemble des revenus au financement de la protection sociale.

Remarques :

Voir également RES N° 2010/45 au BOI-IR-LIQ-20-30-20

Pour le régime applicable en France aux fonctionnaires internationaux des institutions spécialisées des Nations unies.

Chapitre 1 : Contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine

(CGI, art. 1600-0 C ; code de la sécurité sociale (CSS), art. L. 136-6 et CSS, art. L. 136-8 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42-II et 43-III)

1541

La contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine (CSG) concernent certaines personnes et certains gains, revenus ou sommes.

Elle est également déductible du revenu imposable au titre de l'année du paiement.

A. Personnes concernées

1542

Ce sont les personnes physiques fiscalement domiciliées en France, au sens de l'article 4 B du CGI qui sont soumises à la CSG sur les revenus du patrimoine dont ils disposent.

Toutefois, les non-résidents sont également soumis à la CSG pour les revenus d'immeubles situés en France.

B. Revenus ou gains concernés

1543

L'étendue des gains, revenus ou sommes s'est accrue avec l'évolution législative.

I. Revenus et gains soumis dès la création de la contribution

1543-1

Ces personnes sont assujetties à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu :

- des revenus fonciers ;

- des rentes viagères constituées à titre onéreux ;

- des revenus de capitaux mobiliers ;

- des plus-values, gains en capital et profits réalisés, sur les marchés à terme d'instruments financiers et de marchandises, sur les marchés d'options négociables **jusqu'au 31 décembre 2013** (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 43-III), ainsi que sur les opérations de bons d'option, soumis à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel de même que des distributions définies aux 7, 7 bis (prévu **à compter du 1er janvier 2013** par l'article 17-II-1° de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014) et 8 de l'article 150-0 A-II du CGI, et du gain défini à l'article 150 duodecies du CGI.

- des plus-values et des créances mentionnées aux I et II de l'article 167 bis du CGI pour les transferts du domicile fiscal hors de France intervenus depuis le 1er mars 2011.

- jusqu'au 31 décembre 2013, des gains nets placés en report d'imposition en application des I et II de l'article 150-0 D bis du CGI (CSS, art. L. 136-6, I-e ter **abrogé à compter du 1er janvier 2014** par l'article 17-II-2° de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014) ;

- de tous revenus qui entrent dans la catégorie des BIC, des BNC ou des bénéfices agricoles au sens du CGI, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement.

Pour la détermination de l'assiette de la contribution, il n'est pas fait application des abattements dont bénéficient :

- certains gains nets mentionnés à l'article 150-0 D bis du CGI ;

- certains revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 158, 3–2° et 5°) ;

- certains contrats d'assurance-vie (CGI, art. 125-0 A, I).

Il n'est pas fait application, jusqu'au 31 décembre 2013, à la contribution du dégrèvement ou de la restitution prévus à l'expiration d'un délai de huit ans au 2 du VII de l'article 167 bis du CGI et du dégrèvement prévu au premier alinéa du 4 du VIII du même article. **À compter du 1er janvier 2014**, il **n'est pas fait application** à la contribution du dégrèvement ou de la restitution prévus au dernier alinéa du 2 du VII et au premier alinéa du 4 du VIII de l'article 167 bis du CGI (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 42-II).

Par ailleurs, la CSG sur les revenus du patrimoine (comme la CRDS, le prélèvement social et la contribution additionnelle relatifs à ces mêmes revenus du patrimoine) due sur les revenus de capitaux mobiliers perçus depuis le 1er janvier 2008 est calculée sur le montant brut perçu, sans déduction d'aucune dépense effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu (frais d'encaissement ou droits de garde, par exemple).

> **Remarque :** Sont soumis aux prélèvements sociaux les revenus fonciers perçus par un contribuable transférant son domicile hors de France.

Pour les revenus **distribués ou payés** depuis le 1er janvier 2009, les revenus de capitaux mobiliers qui ont été soumis à la contribution sociale sur les revenus d'activité visée à l'article L. 136-3 du code de la sécurité sociale ne sont pas soumis à la contribution sociale sur les revenus du patrimoine.

Depuis le 1er janvier 2010, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, gains et profits de même nature réalisés par les particuliers, sont soumis à la CSG **dès le premier euro de cession**.

Pour la détermination de l'assiette des prélèvements sociaux et le **montant net des gains** est à prendre en compte depuis le 1er janvier 2010.

Pour la prise en compte des moins-values et des pertes lors de la détermination de l'assiette des

prélèvements sociaux, les moins-values subies au cours d'une année sont imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes, et cela quel que soit le montant des cessions réalisées par le foyer fiscal au cours de l'année.

II. Gains soumis depuis 2010 à la contribution

1543-2

Il s'agit :

- des gains nets réalisés en application du 1 du I de l'article 150-0 A du CGI depuis le 1er janvier 2011 ;

- **jusqu'au 31 décembre 2013**, des plus-values exonérées en application du 7 du III de l'article 150-0 A dudit code ainsi que du 3 du I de ce même article relatif aux cessions de certains droits sociaux à l'intérieur d'un groupe familial (CSS, art. L. 136-6, I-2° **abrogé à compter du 1er janvier 2014** par le 2° du II de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014) ;

- des plus-values à long terme exonérées en application de l'article 151 septies A du CGI ;

- des revenus, produits et gains exonérés en application du II de l'article 155 B du CGI.

Pour la détermination des revenus mentionnés au quatrième tiret du I susmentionné et au premier tiret ci-dessus, à l'exception des plus-values professionnelles à long terme et des avantages définis aux 6 et 6 bis de l'article 200 A du CGI (dispositions **abrogées** depuis le 28 septembre 2012), les moins-values subies au cours de l'année **sont imputables** sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la **même année ou des dix années suivantes** quel que soit le montant des cessions réalisées par le foyer fiscal au titre des années concernées.

Depuis le 1er janvier 2011, cette disposition, relative au montant des cessions, a été supprimée.

III. Revenus d'immeubles des non-résidents

1543-3

Sont également soumis à la contribution les revenus d'immeubles perçus par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France.

Pour les revenus **perçus** depuis le 1er janvier 2012, sont également assujetties à la contribution les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI à raison du montant net des revenus, visés au a du I de l'article 164 B du du CGI, retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

IV. Autres sommes ou revenus soumis à la CSG

1543-4

Sont également soumis à la contribution dans les mêmes conditions :

- les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application de l'article 168 du CGI, de l'article 1649 A du CGI, de l'article 1649 quater A du CGI, de l'article 1649 quater-0 B bis du CGI à l'article 1649 quater-0 B ter du CGI ainsi que de l'article L. 69 du LPF ;

- les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application du 1° de l'article L. 66 du LPF et qui ne relèvent pas de la contribution en vertu d'une autre disposition ;

- tous autres revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions et qui n'ont pas supporté la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement ;

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, le taux de la contribution est fixé à 8,2 % (7,5 % antérieurement).

Pour le recouvrement de cette contribution, cf. Livre XVIII Recouvrement n°s 7600 et suiv.

C. Déduction partielle de la CSG

(CGI, art. 154 quinquies-II ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013, art. 17-I-J)

1544

La CSG perçue sur les revenus du patrimoine imposés à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif **est déductible** du revenu imposable de l'année de son paiement, à hauteur de 5,1 %.

Ce taux de 5,1 % s'applique depuis le 1er janvier 2012.

Remarque : Ce taux de 5,1 % était fixé à 5,8 %, pour les revenus réalisés du 1er janvier 2004 au 31 décembre 2011.

La contribution afférente aux gains, bénéficiant de l'abattement fixe mentionné au 1 du I de l'article 150-0 D ter du CGI, mentionnés à l'article 150-0 A du CGI est déductible dans les conditions et pour la fraction prévue, dans la limite du montant imposable de chacun de ces gains (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-J).

En revanche, **à compter du 1er janvier 2013**, **n'est pas déductible** la contribution afférente aux gains et avantages imposés au 5 de l'article 200 A du CGI et aux 6 et 6 bis du même article dans leur rédaction applicable aux options sur titres et actions gratuites attribuées avant le 28 septembre 2012 (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 17-I-J).

Chapitre 2 : Contribution sociale généralisée sur les produits de placements

(CGI, art. 1600-0 ; code de la sécurité sociale (CSS), art. L. 136-7 et CSS, art. L. 136-8)

1545

Cette contribution concerne les revenus qui bénéficient aux personnes physiques fiscalement domiciliées en France, aux personnes qui sont restées placées sous le régime de l'anonymat ou aux personnes n'ayant pas de domicile fiscal en France.

A. Produits de placements soumis aux prélèvements prévus aux articles 125 A du CGI et 125-0 A du CGI

1546

Pour les revenus **perçus** au cours des années 2007 et suivantes, la contribution sociale sur les produits de placements est également perçue sur les produits de même nature que ceux sur lesquels est opéré le prélèvement forfaitaire libératoire prévu à l'article 125 A du CGI et qui sont retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au barème progressif lorsque la personne qui en assure le paiement est établie en France.

Pour les revenus **perçus** au cours des années 2008 et suivantes, la contribution sociale sur les revenus de placement est également perçue sur certains revenus de source française ou étrangère distribués à des personnes physiques domiciliées en France et soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif, lorsque l'établissement payeur de ces revenus est établi en France.

Pour les revenus **distribués ou payés depuis le 1er janvier 2009**, les produits de placements ayant déjà supporté la contribution au titre des revenus d'activité visée à l'article L. 136-3 du code de la sécurité sociale ne sont pas soumis à la contribution sociale sur les revenus de placements.

Depuis le 1er mars 2010, sont soumis à la contribution, les produits de placement payés à des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI.

À compter du 1er janvier 2013, sont soumis à la contribution, les revenus **distribués ou payés** sur lesquels sont opérés les prélèvements prévus aux I et II de l'article 125-0 A du CGI, aux I, II, III, 4° et 9° du III bis de l'article 125 A du CGI, lorsque la personne qui en assure le paiement est établie en France.

B. Revenus distribués mentionnés au 1° du 3 de l'article 158 du CGI

1547

Sont soumis à la contribution, **à compter du 1er janvier 2013**, les revenus distribués mentionnés au 1° du 3 de l'article 158 du CGI (loi de finances pour 2013, art. 9-III-B-2°).

C. Produits de l'épargne

1548

Sont également soumis à la contribution dans les mêmes conditions, pour la part acquise depuis le 1er janvier 1997 et, le cas échéant, constatée à compter de cette même date, les produits de l'épargne.

Remarque : À l'exception des produits attachés aux contrats d'épargne-handicap mentionnés au 2° de l'article 199 septies du CGI, qui ne sont pas soumis au prélèvement social à compter du 1er janvier 2011 (ni à la CSG) lors de leur inscription au contrat. Les produits de ces contrats ne sont donc pas soumis à la CSG et au prélèvement social que dans les cas où, au moment d'un rachat partiel ou de leur dénouement, ils sont soumis à l'impôt sur le revenu (barème ou prélèvement libératoire).

D. Plus-values immobilières

(code de la sécurité sociale (CSS), art. L. 136-7, I-2° et VI)

1549

Les plus-values immobilières mentionnées aux articles 150 U du CGI à 150 UC du CGI sont désormais également soumises à cette contribution.

Pour les plus-values de cessions, **autres** que celles mentionnées à l'article 150-UA du CGI, **réalisées à compter du 1er septembre 2013**, l'article 27-II-3° de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit un abattement spécifique pour l'assiette de la contribution portant sur les plus-values concernées (CSS, art. L. 136-7, VI-2).

Pour la détermination de l'assiette de la CSG, le III de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit un **abattement spécifique de 25 %** sur les plus-values **réalisées** au titre des cessions intervenant **entre le 1er septembre 2013 et le 31 août 2014**.

E. Plus-values réalisées par des non-résidents

1550

Sont soumises à la contribution les plus-values immobilières ou à prépondérance immobilière réalisées par des personnes physiques n'ayant pas de domicile fiscal en France.

Sont également soumises à la contribution les plus-values imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI lorsqu'elles sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques non-domiciliées fiscalement en France.

F. Taux de la contribution

1551

Le taux de la contribution est fixé à **8,2 %** pour les produits de placements sur lesquels est opéré, depuis le 1er janvier 2005, le prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI.

Pour les produits de placements exonérés d'impôt sur le revenu, mentionnés ci-dessus, seule la part de ces produits acquise ou, le cas échéant, constatée depuis le 1er janvier 2005 est soumise au taux de **8,2 %**.

Pour les plus-values de cession immobilière visées au D ci-dessus, le taux de **8,2 %** s'applique aux cessions intervenues depuis le 1er janvier 2005.

G. Recouvrement, contrôle

1552

Pour le recouvrement de cette contribution, cf. Livre XVIII Recouvrement, cf. n° 7771.

La contribution portant sur les plus-values mentionnées au F ci-dessus est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que le prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI.

Remarques.

- Jusqu'au 31 décembre 2004, le taux de la contribution était fixée à 7,50 %.

- La contribution sociale sur les produits de placements perçue sur les produits mentionnés au a ci-dessus, autres que ceux ayant fait l'objet du prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI ou du prélèvement prévu à l'article 117 quater du CGI est admise en déduction du revenu imposable de l'année de son paiement, à hauteur de 5,1 % depuis le 1er janvier 2012 (5,8 % auparavant ; CGI, 154 quinquies, II).

Titre 2 : Contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS)

(CGI, art. 1600-0 G à 1600-0 J)

1553

L'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale a mis en place une caisse d'amortissement de la dette sociale dont les ressources sont notamment constituées par le produit de plusieurs contributions temporaires affectées au remboursement de cette dette.

Remarques.

Voir également RES N° 2010/45 au BOI-IR-LIQ-20-30-20.

Pour le régime applicable en France aux fonctionnaires internationaux des institutions spécialisées des Nations unies.

Chapitre 1 : Contribution pour le remboursement de la dette sociale sur les revenus du patrimoine

(CGI, art. 1600-0 G et CGI, 1600-0 H)

1554

La CRDS sur les revenus du patrimoine s'appliquent aux contribuables domiciliés en France sur certaines catégories de revenus ou de gains.

A. Personnes concernées

1555

Il s'agit des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI.

B. Revenus ou gains concernés

1556

Sont soumis, depuis 1996, à une contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) sur les revenus du patrimoine définis au I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

Sont soumis également, dans les mêmes conditions, à cette contribution :

- les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application de l'article 168 du CGI, de l'article 1649 A du CGI, de l'article 1649 quater A du CGI, de l'article 1649 quater-0 B bis du CGI à l'article 1649 quater-0 B ter du CGI ainsi que de l'article L. 69 du LPF au titre des années concernées ;

- les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application du 1° de l'article L. 66 du LPF et qui ne relèvent pas de la contribution en vertu d'une autre disposition ;

- tous autres revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions et qui n'ont pas supporté la contribution à un autre titre ;

- depuis le 1er janvier 2004, les plus-values de cessions de titres de jeunes sociétés innovantes

exonérées d'impôt sur le revenu en application du 7 du III de l'article 150-0 A du CGI ;

- pour les personnes dont la prise de fonctions est intervenue depuis le 1er janvier 2008, les revenus produits et gains exonérés d'impôt sur le revenu en application du II de l'article 155 B du CGI (décret n° 2009-389 du 7 avril 2009) ;

- les plus-values à long terme réalisées depuis le 1er janvier 2006 et exonérées d'impôt sur le revenu en application de l'article 151 septies A du CGI.

C. Taux et assiette de la CRDS

1557

Son taux est de **0,5 %**.

Elle est établie chaque année sur les revenus de l'année précédente.

Pour la détermination de l'assiette de la contribution, **il n'est pas fait application des abattements** dont bénéficient :

- certains revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 158, 3-2° depuis le 1er janvier 2012) ;

- certains contrats d'assurance-vie (CGI, art. 125-0 A, I) ;

-certains gains nets des cessions à titre onéreux de titres, **à compter du 1er janvier 2013**, mentionnés au I de l'article 150-0 D du CGI ;

- certains gains nets mentionnés à l'article 150-0 D bis du CGI.

Pour les revenus de capitaux mobiliers **perçus** depuis le 1er janvier 2008, il n'est pas non plus tenu compte des dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu (frais d'encaissement ou droits de garde, par exemple).

Depuis le 1er janvier 2010, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, gains et profits de même nature réalisés par les particuliers, sont soumis à la CRDS **dès le premier euro de cession.**

Pour le recouvrement de cette contribution, voir Livre XVIII Recouvrement n° 7771.

Chapitre 2 : Contribution pour le remboursement de la dette sociale sur les produits de placements

(CGI, art. 1600-0 I et CGI, art. 1600-0 J)

1558

La CRDS sur les produits de placements s'appliquent aux contribuables domiciliés en France, ou sous le régime de l'anonymat, et sur certaines catégories de revenus ou de produits.

A. Personnes concernées

1559

Sont assujetties à la CRDS, les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI et les personnes qui sont restées placées sous le régime de l'anonymat.

B. Revenus ou produits concernés

1560

Cette contribution, applicable depuis le 1er février 1996, concerne les produits de placement désignés au I de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale lorsqu'ils sont payés.

Sont notamment soumis à ce titre :

I. Produits soumis aux prélèvements

1560-1

Il s'agit des produits de placements sur lesquels sont opérés les prélèvements prévus à l'article 117 quater du CGI, à l'article 125-0 A du CGI et à l'article 125 A du CGI.

II. Produits d'épargne

1560-2

Sont soumis à la CRDS, certains produits de placements exonérés partiellement ou totalement d'impôt sur le revenu, pour la partie acquise ou, le cas échéant, constatée depuis le 1er février 1996 (code de la sécurité sociale, art. L. 136-7, II).

Il s'agit :

1. Produits des CEL

Ce sont les intérêts et primes d'épargne versés aux titulaires de comptes d'épargne-logement (CEL) visés au 9° bis de l'article 157 du CGI, respectivement lors de leur inscription en compte et de leur versement.

2. Produits des PEL

Sont soumis à la CRDS, les intérêts versés aux titulaires de plans d'épargne-logement (PEL) visés au 9° bis de l'article 157 du CGI.

Sont concernés les intérêts versés :

• à la **date du dixième anniversaire du plan** pour les plans **ouverts du 1er avril 1992 au 28 février 2011** ou, pour ceux ouverts avant le 1er avril 1992, à leur date d'échéance ;
• ou lors du **dénouement du plan** pour les plans **ouverts du 1er avril 1992 au 28 février 2011**, si ce dénouement intervient antérieurement au dixième anniversaire ou antérieurement à leur date d'échéance pour ceux ouverts avant le 1er avril 1992 ;
• ou lors de leur **inscription en compte**, pour les intérêts courus sur des **plans de plus de dix ans ouverts avant le 1er mars 2011** et sur les plans **ouverts à compter de cette même date**. Les prélèvements sociaux sont dus annuellement lors de chaque inscription en compte des intérêts de ces plans, et cela dès la première année du plan.

Remarque :

Il est prévu un mécanisme de restitution des prélèvements sociaux en cas de résiliation d'un PEL dans les deux ans à compter de son ouverture ou de sa transformation en compte d'épargne logement (CEL) à la demande du titulaire.

3. Primes d'épargne

Il s'agit des primes d'épargne attribuées aux titulaires de plans d'épargne-logement, lors de leur versement.

4. Produits de contrats de capitalisation

Sont soumis à la CRDS, les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation, ainsi qu'aux placements de même nature mentionnés à l'article 125-0 A du CGI, quelle que soit leur date de souscription, à l'exception des produits attachés aux contrats mentionnés à l'article 199 septies du CGI.

Il s'agit des produits attachés aux contrats, entre le 1er janvier 2010 et le 30 juin 2011 :

- lors de leur inscription au contrat ou, pour les bons ou contrats en unités de compte mentionnés au dernier alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances, lors de leur dénouement ;

- lors du décès de l'assuré, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre du tiret ci-dessus.

Le I de l'article 22 de la loi de finances pour 2011 a modifié ces dispositions.

Désormais, il s'agit des produits inscrits aux bons ou contrats depuis le 1er juillet 2011 :

• lors de **leur inscription** pour :

- les bons ou contrats dont les droits sont exprimés en euros ou en devises ;
- la part des produits attachés aux droits exprimés en euros ou en devises dans les bons ou contrats en unités de compte mentionnées au second alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances ;

• lors **du dénouement des bons ou contrats** ou lors **du décès** de l'assuré. L'assiette de la contribution est calculée déduction faite des produits ayant déjà supporté la contribution de leur inscription nets de cette contribution.

En cas de rachat partiel d'un bon ou contrat en unités de compte qui a été soumis à la contribution au titre de leur inscription, l'assiette de la contribution due au titre du rachat est égale au produit de l'assiette définie lors du dénouement par le rapport existant entre les primes comprises dans ledit rachat partiel et le montant total des primes versées net des primes comprises, le cas échéant, dans un rachat partiel antérieur.

Par mesure exceptionnelle, pour tenir compte des difficultés de mise en œuvre les établissements payeurs disposaient d'une période d'adaptation jusqu'au 15 septembre 2011 pour régulariser sans pénalité, les prélèvements sociaux qui n'avaient pas été prélevés lors du fait générateur.

5. Produits de PEP et de rentes viagères

Il s'agit des produits des plans d'épargne populaire (PEP), ainsi que les rentes viagères et les primes d'épargne visés au premier alinéa du 22° de l'article 157 du CGI respectivement lors de leur inscription en compte et de leur versement.

6. Produits à la clôture d'un PEA

Le gain net réalisé ou la rente viagère versée lors d'un retrait de sommes ou valeurs ou de la clôture d'un plan d'épargne en actions (PEA) défini à l'article 163 quinquies D du CGI et non soumis à l'impôt sur le revenu en application, respectivement au II de l'article 150-0 A du CGI et du 5° ter de l'article 157 du CGI.

7. Produits d'épargne salariale

Ce sont les revenus (y compris les crédits d'impôt remboursés) de l'épargne salariale acquise au titre de la participation aux résultats de l'entreprise lors de la délivrance des droits, ou dans le cadre d'un plan d'épargne entreprise (PEE) exonérés en application de l'article 163 bis AA du CGI, de l'article 163 bis B du CGI et au III de l'article 150-0 A du CGI lors de la délivrance des sommes ou valeurs.

8. Répartition des sommes de FCPR

Sont concernées les répartitions de sommes ou valeurs effectuées par un fonds commun de placement à risques (FCPR) exonérées dans les conditions prévues aux I et II ou aux I et III bis de l'article 163 quinquies B du CGI, les gains nets provenant du rachat ou de la cession des parts de ces fonds non soumis à l'impôt sur le revenu en application du III de l'article 150-0 A du CGI ainsi que les distributions effectuées par les sociétés de capital-risque (SCR) exonérés d'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 163 quinquies C du CGI et celles effectuées par les sociétés unipersonnelles d'investissement à risque dans les conditions prévues à l'article 163 quinquies C bis du CGI, lors de leur versement.

9. Sommes pour les « impatriés »

Pour les personnes dont la prise de fonctions en France est intervenue depuis le 1er janvier 2008, sont soumis à la CRDS les revenus, produits et gains non pris en compte pour le calcul du prélèvement forfaitaire prévu à l'article 117 quater du CGI, à l'article 125-0 A du CGI et à l'article 125 A du CGI en application du II de l'article 155 B du CGI, lors de leur perception.

10. Produits d'épargne à long terme

Les gains nets et les produits (y compris les crédits d'impôt remboursés) des placements en valeurs mobilières effectués en vertu d'un engagement d'épargne à long terme (CELT) exonérés en application, respectivement, du 5 du III de l'article 150-0 A du CGI et du 16° de l'article 157 du CGI, lors de l'expiration du contrat.

11. Produits compte épargne assurance forêt

Les intérêts des comptes épargne d'assurance pour la forêt exonérés d'impôt sur le revenu en application du 23° de l'article 157 du CGI, lors de leur inscription en compte.

III. Plus-values immobilières

1560-3

Sont également soumises à la CRDS, les plus-values immobilières mentionnées aux articles 150 U du CGI à 150 UC du CGI.

Pour les plus-values de cessions, autres que celles mentionnées à l'article 150 UA du CGI, **réalisées à compter du 1er septembre 2013**, l'article 27-II-3° de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014

prévoit un abattement spécifique pour l'assiette de la contribution portant sur les plus-values concernées (code de la sécurité sociale, art. L. 136-7, VI-2).

Pour la détermination de l'assiette de la CRDS, l'article 27-III de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 **prévoit un abattement spécifique de 25 %** sur les plus-values **réalisées** au titre des cessions intervenant **entre le 1er septembre 2013 et le 31 août 2014.**

C. Taux de la contribution

1561

Le taux de la contribution est de **0,5 %.**

Pour le recouvrement de cette contribution, voir Livre XVIII Recouvrement, cf. n° 7771.

Titre 3 : Prélèvement social

(CGI, art. 1600-0 F bis

1562

Conformément à l'article 1600-0 F bis du CGI, il est également perçu un prélèvement social.

La loi de finances pour 2011 avait porté le taux de ce prélèvement social à 2,2 % (antérieurement fixé à 2 %) depuis le 1er janvier 2011.

L'article 10 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a modifié ce taux pour le porter à 3,4 %.

L'article 2-II-C de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, a remplacé ce taux de 3,4 % pour le fixer à 5,4 %.

Enfin, l'article 3 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2013 remplace le taux de 5,4 % par le taux de **4,5 %**.

Chapitre 1 : Prélèvement social sur les revenus du patrimoine

1563

Ce prélèvement est fixé à **4,5 %** depuis le 1er janvier 2012 (3,4 % en 2011 ; 2 % antérieurement) pour les revenus du patrimoine mentionnés à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale perçus.

Il est recouvré par voie de rôle, conformément aux dispositions du I de l'article 1600-0 F bis du CGI, concerne les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Il s'applique aux revenus du patrimoine déclaré à l'impôt sur le revenu au titre des années 1997 et suivantes et son assiette est identique à celle de la CSG.

Depuis le 1er janvier 2010, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, gains et profits de même nature réalisés par les particuliers, sont soumis au prélèvement social dès le premier euro de cession.

Pour le recouvrement de ce prélèvement, cf. Livre XVIII Recouvrement, cf. n° 7771.

Chapitre 2 : Prélèvement social sur les produits de placements

1564

Sont présentées, le taux du prélèvement, les personnes concernées ainsi que les produits de placement soumis au prélèvement social.

A. Taux du prélèvement sur les produits de placements

1565

Ce prélèvement social sur les produits de placement est fixé à :

- **4,5 % à compter du 1er janvier 2013** pour les produits payés ou réalisés qui sont mentionnés au I de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale et pour la part acquise ou constatée des produits mentionnés au II de l'article L. 136-7 du CSS ;

- 5,4 % du 1er juillet 2012 au 31 décembre 2012 ;

- 3,4 % du 1er octobre 2011 au 30 juin 2012 ;

- 2,2 % du 1er janvier 2011 au 30 septembre 2011 (2 % antérieurement).

Il est prélevé selon les modalités prévues pour le prélèvement libératoire, conformément aux dispositions du II de l'article 1600-0 F bis du CGI.

B. Personnes concernées

1566

Ce prélèvement concerne les personnes fiscalement domiciliées en France ainsi que celles qui restées placées sous le régime de l'anonymat.

C. Produits de placements concernés

1567

Assis selon les mêmes règles que la CSG, ce prélèvement social est applicable aux :

- produits de placements sur lesquels sont opérés les prélèvements prévus à l'article 117 quater du CGI, à l'article 125-0 A du CGI et à l'article 125 A du CGI ;

- produits d'épargne non soumis à l'impôt sur le revenu, pour la seule part acquise ou constatée à compter de la même date ;

- plus-values immobilières mentionnées de l'article 150 U du CGI à l'article 150 UC du CGI.

Pour les plus-values de cessions, autres que celles mentionnées à l'article 150 UA du CGI, **réalisées à compter du 1er septembre 2013**, l'article 27-II-3° de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 **prévoit un abattement spécifique pour l'assiette** de la contribution portant sur les plus-values concernées (code de la sécurité sociale, art. L. 136-7, VI-2).

Pour la détermination de l'assiette de la contribution additionnelle, l'article 27-III de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 **prévoit un abattement spécifique de 25 %** sur les plus-values **réalisées** au titre des cessions intervenant **entre le 1er septembre 2013 et le 31 août 2014.**

> **Remarques :** Pour les revenus perçus au cours des années 2007 et suivantes, le prélèvement social sur les produits de placements est également perçu sur les produits de même nature que ceux sur lesquels est opéré le prélèvement forfaitaire prévu à l'article 125 A du CGI et qui sont retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au barème progressif, lorsque la personne qui en assure le paiement est établie en France.
>
> Pour les revenus perçus au cours des années 2008 et suivantes, le prélèvement social sur les revenus de placement est également perçu sur certains revenus de source française ou étrangère distribués à des personnes physiques domiciliées en France et soumis à l'impôt sur le revenu au barème progressif, lorsque l'établissement payeur de ces revenus est établi en France.

Pour le recouvrement de ce prélèvement, cf. Livre XVIII Recouvrement n° 7771.

Titre 4 : Contributions additionnelles au prélèvement social

1568

L'article 11 de la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées a institué une contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine et une contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placements. Ces contributions additionnelles sont assises, contrôlées, recouvrées et exigibles dans les mêmes conditions que celles applicables aux prélèvements sociaux auxquels elles s'ajoutent. Cette loi a créé la Caisse Nationale de Solidarité pour l'Autonomie.

La loi n° 2008-1249 du 1er décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active (RSA) et réformant les politiques d'insertion institue une contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine et une contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placements pour financer le fonds national des solidarités actives. Ces contributions additionnelles sont assises, contrôlées, recouvrées et exigibles dans les mêmes conditions que celles applicables aux prélèvements sociaux auxquels elles s'ajoutent.

Chapitre 1 : Contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine

1569

La contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine a pour objet le financement d'une part de la journée de solidarité en faveur de l'autonomie des personnes âgées et handicapées et, d'autre part, du revenu de solidarité active.

A. Contribution additionnelle au prélèvement social (financement journée autonomie PAH)

1570

Il s'agit de la contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine instituée par la loi du 30 juin 2004 qui a pour objet le financement de la journée de solidarité en faveur de l'autonomie des personnes âgées et handicapées.

Le taux de la contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine mentionné à l'article L. 245-14 du code de la sécurité sociale **est fixé à 0,3 %** pour les revenus des années 2004 et suivantes.

Depuis le 1er janvier 2010, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, gains et profits de même nature réalisés par les particuliers sont soumis à la contribution additionnelle « solidarité-autonomie » au prélèvement social de **0,3 % dès le premier euro de cession**.

B. Contribution additionnelle au prélèvement social (financement RSA)

1571

Il s'agit de la contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine, instituée par la loi n° 2008-1249 du 1er décembre 2008, destinée à financer le revenu de solidarité active (contribution additionnelle RSA sur les revenus du patrimoine).

Cette contribution additionnelle au prélèvement social a été remplacée par un prélèvement de solidarité depuis le 1er janvier 2012.

Le taux de la contribution additionnelle au prélèvement social sur les revenus du patrimoine mentionné à l'article L. 245-14 du code de la sécurité sociale était fixé à 1,1 % pour les revenus des années 2008 à 2011.

Il ne pouvait excéder ce pourcentage mais était diminué au vu de l'effet du plafonnement institué par la loi de finances pour 2009, du montant cumulé de l'avantage en impôt pouvant être retiré par un

contribuable de l'application de dépenses fiscales propres à l'impôt sur le revenu. Les règles d'application de cette contribution additionnelle sont prévues.

La contribution additionnelle RSA sur les revenus du patrimoine s'appliquait aux revenus, produits et gains des années 2008 à 2011.

Depuis le 1er janvier 2010, les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, gains et profits de même nature réalisés par les particuliers, étaient soumises à la contribution additionnelle « RSA » de 1,1 % au prélèvement social dès le premier euro de cession.

Pour les collectivités de Saint-Barthélemy, Saint-Martin et Saint-Pierre-et-Miquelon la contribution additionnelle « RSA » de 1,1 % au prélèvement social s'appliquent au titre des revenus des années 2010 et suivantes pour les revenus du patrimoine.

Chapitre 2 : Contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placement

1572

La contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placement a pour objet le financement d'une part de la journée de solidarité en faveur de l'autonomie des personnes âgées et handicapées, et, d'autre part, du revenu de solidarité active.

A. Contribution additionnelle au prélèvement social (financement journée autonomie PAH)

1573

Il s'agit de la contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placements instituée par la loi du 30 juin 2004 qui a pour objet le financement de la journée de solidarité en faveur de l'autonomie des personnes âgées et handicapées.

Le taux de la contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placements mentionné à l'article L. 245-15 du code de la sécurité sociale **est fixé à 0,3 %**.

Pour les plus-values de cessions, autres que celles mentionnées à l'article 150 UA du CGI, **réalisées à compter du 1er septembre 2013**, le 3° du II de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit **un abattement spécifique** pour l'assiette de la contribution portant sur les plus-values concernées (code de la sécurité sociale, art. L. 136-7, VI-2).

Pour la détermination de l'assiette de la contribution additionnelle, le III de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 **prévoit un abattement spécifique de 25 %** sur les plus-values **réalisées** au titre des cessions intervenant **entre le 1er septembre 2013 et le 31 août 2014**.

B. Contribution additionnelle au prélèvement social (financement RSA)

1574

Il s'agit de la contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placements instituée par la loi n° 2008-1249 du 1er décembre 2008, destinée à financer le revenu de solidarité active (contribution additionnelle RSA sur les produits de placements).

Cette contribution additionnelle au prélèvement social **a été remplacée** par un prélèvement de solidarité **à compter du 1er janvier 2013**.

Le taux de la contribution additionnelle au prélèvement social sur les produits de placement mentionné à l'article L. 245-15 du code de la sécurité sociale était fixé à 1,1 %.

Il ne pouvait excéder ce pourcentage mais était diminué au vu de l'effet du plafonnement institué par la loi de finances pour 2009, du montant cumulé de l'avantage en impôt pouvant être retiré par un contribuable de l'application de dépenses fiscales propres à l'impôt sur le revenu. Les règles d'application de cette contribution additionnelle sont prévues.

La contribution additionnelle RSA sur les produits de placement s'appliquait du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2012.

Pour les collectivités de Saint-Barthélemy, Saint-Martin et Saint-Pierre-et-Miquelon la contribution additionnelle « RSA » de 1,1 % au prélèvement social s'appliquaient pour les produits de placement depuis le 1er janvier 2011.

Titre 5 : Prélèvements sociaux et collectivités d'Outre-mer

1575

La loi organique n° 2007-223 du 21 février 2007 portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'outre-mer a transféré une compétence en matière fiscale aux collectivités de Saint-Martin et Saint-Barthélemy et une compétence fiscale et de prélèvements sociaux à la collectivité de Saint-Pierre-et-Miquelon.

Cependant, l'État reste compétent pour déterminer les règles applicables en matière de prélèvements sociaux sur le territoire des collectivités de Saint-Martin et Saint-Barthélemy et les règles d'imposition aux contributions additionnelles au prélèvement social en vue du financement du revenu de solidarité active (RSA) sur le territoire de la collectivité de Saint-Pierre-et-Miquelon.

Une instruction du 22 février 2012 publiée le 14 mars 2012 précise les modalités d'imposition aux contributions et prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les produits de placements des personnes fiscalement domiciliées dans les collectivités précitées.

Chapitre 1 : Saint-Martin et Saint-Barthélemy

1576

L'approbation d'accords entre l'État et les collectivités territoriales de Saint-Martin et Saint-Barthélemy, prévoient le transfert de la compétence fiscale aux collectivités de Saint-Martin et Saint-Barthélemy.

En revanche, ces dispositions n'opèrent aucun transfert de compétence aux collectivités de Saint-Martin et Saint-Barthélemy en matière de prélèvements sociaux.

L'État reste compétent pour déterminer les règles applicables sur le territoire de ces collectivités en ce qui concerne les cotisations sociales et les autres prélèvements destinés au financement de la protection sociale et à l'amortissement de la dette sociale.

Dès lors, les personnes physiques résidant fiscalement à Saint-Martin ou à Saint-Barthélemy **demeurent redevables des contributions et prélèvements**, sur les revenus du patrimoine et les produits de placements, suivants :

- contribution sociale généralisée (CSG) [code de la sécurité sociale, art. L. 136-6 et CSS, art. L. 136-7) ;

- contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) [ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996, art. 15 et 16] ;

- prélèvement social (code de la sécurité sociale, art. L. 245-14 et CSS, art. L. 245-15) ;

- contributions additionnelles « solidarité-autonomie » au prélèvement social (code de l'action sociale et des familles, art. L. 14-10-4) ;

- contributions additionnelles au prélèvement social précité destinées au financement du RSA (code de l'action sociale et des familles, art. L. 262-24, III).

Chapitre 2 : Saint-Pierre-Et-Miquelon

1577

Les dispositions de la loi organique n° 2007-223 du 21 février 2007, codifiées sous l'article LO. 6414-1 du CGCT, transfèrent les compétences fiscale et sociale à la collectivité de Saint-Pierre-et-Miquelon.

L'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux ne sont donc pas applicables aux personnes

physiques domiciliées à Saint-Pierre-et-Miquelon, à l'exception des contributions additionnelles au prélèvement social en vue du financement du revenu de solidarité active.

Cependant, la loi organique précitée permet à l'État d'instituer, par des dispositions spécifiques, des taxes dans le cadre de ses missions d'intérêt général.

Ainsi, les contributions additionnelles au prélèvement social, instituées en vue du financement du RSA, sont applicables aux personnes physiques fiscalement domiciliées à Saint-Pierre-et-Miquelon aux mêmes conditions et aux modalités d'application identiques aux personnes fiscalement domiciliées en métropole.

Titre 6 : Prélèvement de solidarité

(CGI, art. 1600-0 S)

Chapitre 1 : Prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine

1579

Il est institué un prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine mentionnés à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (CSS) perçus depuis le 1er janvier 2012.

Ce prélèvement de solidarité est assis, contrôlé et recouvré selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que la contribution mentionnée à ce même article L. 136-6 du CSS.

Le taux est fixé à 2 %.

Chapitre 2 : Prélèvement de solidarité sur les produits de placement

1580

Il est institué un prélèvement de solidarité sur les produits de placement mentionnés au I de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale **payés ou réalisés à compter du 1er janvier 2013** et à ceux mentionnés au II de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale **pour la part** des produits **acquise ou constatée à compter du 1er janvier 2013**.

Ce prélèvement de solidarité est assis, contrôlé et recouvré selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que la contribution mentionnée à ce même article L. 136-7.

Le taux est fixé à **2 %**.

Pour les **plus-values de cessions**, **autres** que celles mentionnées à l'article 150 UA du CGI, **réalisées à compter du 1er septembre 2013**, l'article 27-II-3° de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit un **abattement spécifique** pour l'assiette des la contribution portant sur les plus-values concernées (CSS, art. L. 136-7, VI-2).

Pour la détermination de l'assiette du prélèvement de solidarité, l'article 27-III de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 **prévoit un abattement spécifique de 25 %** sur les plus-values réalisées au titre des cessions intervenant **entre le 1er septembre 2013 et le 31 août 2014**.

Titre 7 : Autre contribution

Chapitre 1 : Contribution sociale libératoire assise sur les distributions et gains nets

(code de la sécurité sociale (CSS), art. L. 137-18)

1582

Il est institué une contribution sociale libératoire au taux de **30 %** assise sur les distributions et gains nets mentionnés à l'article 80 quindecies du CGI qui, en application du même article, sont imposables à l'impôt sur le revenu au nom des salariés et dirigeants bénéficiaires selon les règles applicables aux traitements et salaires. Elle est mise à la charge de ces salariés et dirigeants et affectée aux régimes obligatoires d'assurance maladie dont ils relèvent.

Cette contribution est établie, recouvrée et contrôlée dans les conditions et selon les modalités prévues au III de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

Cette contribution s'applique aux distributions et gains nets afférents aux fonds communs de placement à risques créés depuis le 1er janvier 2010 et, pour les sociétés de capital-risque et les entités mentionnées au dernier alinéa du 8 du II de l'article 150-0 A du CGI, aux actions et droits émis à compter de la même date.

Livre IV : Revenus fonciers et profits immobiliers

Introduction

Divisé **en treize parties**, le livre IV intitulé Revenus fonciers et profits immobiliers (RFPI) de l'édition 2014 du Précis de fiscalité expose les dispositions relatives :

- aux **revenus fonciers** pour lesquels sont présentés, le champ d'application (première partie, n^{os} 1600 et suiv.), la base d'imposition (deuxième partie, n^{os} 1615 et suiv.), les régimes d'imposition (troisième partie, n^{os} 1650 et suiv.), les régimes spéciaux (quatrième partie, n^{os} 1676 et suiv.), le contrôle, le contentieux et le recouvrement (cinquième partie, n^{os} 1700 et suiv.) ;

- à la **contribution annuelle sur les revenus locatifs** (sixième partie, n^{os} 1710 et suiv.) et à la **taxe sur les loyers élevés de petite surface** (septième partie, n^{os} 1726 et suiv.) ;

- aux **plus-values sur cessions d'immeubles et de titres de sociétés** (huitième partie, n^{os} 1740 et suiv.) ;

- au **prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents** (neuvième partie, n^{os} 1800 et suiv.) ;

- à la **taxe forfaitaire sur le produit de la valorisation des terrains nus et des immeubles bâtis** (dixième partie, n^{os} 1829 et suiv.) ;

- à la **taxe forfaitaire sur les cessions de terrains nus devenus constructibles** (onzième partie, n^{os} 1850 et suiv.) ;

- à la **taxe sur les plus-values immobilières élevées** (douzième partie, n^{os} 1900 et suiv.) ;

- et aux **sociétés immobilières** (treizième partie, n^{os} 1950 et suiv.).

> **Remarque :** Ce livre IV RFPI reprend les dispositions mentionnées dans l'édition 2013 du Précis de fiscalité au livre I Fiscalité directe des personnes, au livre IV Fiscalité immobilière et plus-values et partiellement au livre VI Impôt de solidarité sur les grandes fortunes.

*

* *

Partie 1 : Revenus fonciers : champ d'application

(BOI-RFPI-CHAMP)

Titre 1 : Revenus tirés de la location

(BOI-RFPI-CHAMP-10)

Chapitre 1 : Revenus tirés de la location des propriétés bâties et des biens assimilés

(CGI, art. 14, CGI, art. 14 A, CGI, art. 33 bis et CGI, art. 33 quinquies ; BOI-RFPI-CHAMP-10-10)

1600

Les revenus fonciers tirés de la location des propriétés bâties ou de biens et droits assimilés relèvent, en application de l'article 14 du code général des impôts (CGI), de la catégorie des revenus fonciers, qu'il s'agisse des revenus des locations proprement dits ou des recettes accessoires à ceux-ci.

A. Revenus des locations proprement dits

1600-1

Il s'agit notamment des revenus :

- des **propriétés bâties proprement dites** (CGI, art. 14, 1°), telles que maisons, usines, magasins, bureaux, locaux destinés à loger les gardiens, garages, granges, écuries, caves, étables, etc. ;

- de **l'outillage fixe des établissements** industriels (CGI, art. 14, 1°-a), attaché au fonds à perpétuelle demeure ou reposant sur des fondations spéciales faisant corps avec l'immeuble ;

- des **installations commerciales ou industrielles** assimilables à des constructions (CGI, art. 14, 1°-b) ;

- des **bateaux utilisés en un point fixe et aménagés** pour l'habitation, le commerce ou l'industrie (CGI, art. 14, 1°-c) même s'ils sont seulement retenus par des amarres, tels que les bateaux ou péniches non destinés à la navigation et soumis à la taxe foncière ;

- des **immeubles faisant l'objet d'un bail à réhabilitation** (CGI, art. 33 quinquies), à l'exception du revenu représenté par la valeur des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement réalisés par le preneur conformément à l'article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation qui lui ne donne lieu à aucune imposition.

B. Recettes accessoires à ces locations

1600-2

Il s'agit notamment des recettes accessoires à la location de propriétés bâties ou de biens assimilés provenant :

- de la **location du droit** d'affichage, c'est à dire de toutes les redevances perçues pour l'utilisation de balcons, toitures ou pignons d'immeubles en vue de l'affichage ou de la publicité lumineuse ;

- de **toutes autres redevances ayant leur origine** dans le droit de propriété ou d'usufruit et qui résultent de la mise à la disposition de tiers, par le propriétaire, de certains droits attachés aux propriétés bâties ou de biens assimilés lui appartenant (location de toit pour les antennes de téléphonie mobile, par exemple).

Chapitre 2 : Revenus tirés de la location des propriétés non-bâties

(BOI-RFPI-CHAMP-10-20)

1601

Les revenus fonciers tirés de la location des propriétés non bâties de toute nature relèvent, en application de l'article 14 CGI, de la catégorie des revenus fonciers, qu'il s'agisse des revenus des locations proprement dits ou des recettes accessoires à ces derniers

A. Revenus des locations proprement dits

(CGI, art. 14, 2°)

1601-1

Ce sont les revenus des propriétés non-bâties de toute nature provenant des locations :

- par bail à ferme des terres agricoles ;

- des terrains occupés par des carrières, ardoisières, mines ou tourbières (CGI, art. 14, 2°), sans location du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation ou d'éléments incorporels du fonds précédemment exploité par le propriétaire du sol ;

- par bail de courts de tennis ou de terrains de sport non munis du matériel et du mobilier d'exploitation ;

- d'un emplacement de tente ou de caravane sur un terrain nu, non aménagé et sans service de gardiennage ;

- de terrains servant de dépôt d'ordures ;

- de terrains occupés par des étangs ou par des ballastières ;

- d'un immeuble non-bâti loué par bail à construction, sous réserve des dispositions de l'article 151 quater du CGI (CGI, art. 33 bis).

B. Recettes accessoires à ces locations

1601-2

Il s'agit des **recettes accessoires** à la location de propriétés non-bâties provenant notamment :

- de la location du droit de chasse sur des terres affermées ou sur des terres dépendant d'une propriété d'agrément dont le propriétaire se réserve la jouissance et qu'il conserve dans son patrimoine privé ;

- de la concession du droit d'exploitation de carrières lorsque la location ne porte que sur le gisement ;

- de redevances tréfoncières ;

- de la concession du droit d'exploitation d'une source thermale faisant partie du patrimoine privé du propriétaire.

Chapitre 3 : Autres revenus fonciers

1602

Sont également considérés comme des revenus fonciers :

- les revenus des propriétés dont le propriétaire ou un membre du foyer fiscal se réserve la disposition (BOI-RFPI-CHAMP-20-10), sauf cas d'exonération prévu par la loi (cf. n^{os} 1606 et suiv.) ;

- les revenus distribués par un fonds de placement immobilier (« OPCI-FPI ») mentionné à l'article 239 nonies du CGI sur le fondement de l'article 14 A du CGI (BOI-RFPI-CHAMP-20).

Remarque : En principe, il n'y a pas lieu de distinguer selon que les immeubles sont situés en France ou à l'étranger ; toutefois de nombreuses conventions internationales réservent le droit d'imposer les revenus fonciers à l'État sur le sol duquel se trouve l'immeuble.

Chapitre 4 : Limites avec les autres catégories de revenus

A. Limites avec les bénéfices industriels et commerciaux

(BOI-RFPI-CHAMP-10-30 au I)

1603

Relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 34 et CGI, art. 35) :

I. Les revenus des propriétés inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale

1603-1

Ces revenus sont inclus dans les résultats de l'entreprise ou de l'exploitation.

Toutefois, pour une société exerçant plusieurs activités relevant de catégories distinctes pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, il convient, en principe de considérer séparément chaque secteur d'activité.

II. Les revenus de la location simultanée d'immeubles et de meubles ou de la location qui s'accompagne de certaines prestations

1603-2

Il s'agit en principe de la location :

- d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation (CGI, art. 35, I-5°) ;

- d'immeubles nus ayant pour effet de faire participer le bailleur à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur ;

- du fonds de commerce et des locaux où il est exploité ;

- de garages ou de remises comportant des services ou prestations : lavage, distribution de carburant, etc. ;

- en meublé présentant un caractère habituel ou de la sous-location également en meublé.

De même, les revenus perçus en échange de la mise à disposition d'un logement pour le tournage de films (même s'il s'agit de l'habitation principale du propriétaire) sont imposables dans la catégorie des BIC.

> **Remarque : En revanche**, lorsqu'une propriété appartenant au patrimoine privé de l'exploitant est affectée à son activité industrielle, commerciale ou artisanale, le loyer fictif qui constitue une charge du résultat professionnel est soumis à l'impôt sur le revenu de l'exploitant dans la catégorie des revenus fonciers (CE, arrêt du 8 juillet 1998 n° 164657).

III. Les revenus accessoires

1603-3

Les revenus accessoires provenant d'immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise à un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié) sont inclus dans les bénéfices de l'entreprise.

Les recettes accessoires des revenus provenant d'immeubles immobilisés d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise au régime micro ne sont intégrées au résultat professionnel que lorsque les locations accessoires de ces immeubles sont elles-mêmes affectées à l'exercice de l'activité professionnelle. Dans le cas contraire, les revenus accessoires qui ne se rattachent pas directement à l'activité exercée doivent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

Les produits procurés par la location du droit de chasse assortie de prestations de services (fournitures de couverts ou de gîte, revente par le bailleur des animaux abattus, etc.) sont imposables, en principe, dans la catégorie des BIC. Toutefois, dans certaines situations, ces produits peuvent être imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles.

B. Limites avec les bénéfices non commerciaux

(BOI-RFPI-CHAMP-10-30 au III)

1604

Relèvent de la **catégorie des bénéfices non-commerciaux** (CGI, art. 92) :

- les revenus principaux et accessoires tirés de la **location d'immeubles utilisés dans le cadre de la profession des titulaires de revenus non-commerciaux** et que l'exploitant a choisi d'inscrire sur le registre des immobilisations ;

- les profits de la sous**-location d'un immeuble** ; toutefois, si la sous-location est consentie en meublé, les loyers ont le caractère de revenus commerciaux ;

- les revenus tirés de la **sous-location d'un immeuble pris à bail emphytéotique**.

C. Limites avec les bénéfices agricoles

(BOI-RFPI-CHAMP-10-30 au II)

1605

Sur les limites avec la catégorie des bénéfices agricoles, cf. Livre V Bénéfices agricoles, n° 2006.

Titre 2 : Exonérations des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance

(CGI, art. 15, II et CGI, art. 30 ; BOI-RFPI-CHAMP-20-20)

Chapitre 1 : Propriétés urbaines dont le propriétaire se réserve la jouissance

(CGI, art. 15, II ; BOI-RFPI-CHAMP-20-20)

1606

Sont présentées ci-dessous les dispositions afférentes au principe de l'exonération des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance, aux immeubles exclus de cette exonération et aux modalités d'application de l'exonération.

A. Principe

1606-1

Les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers.

L'exonération vise **les locaux d'habitation** et leurs dépendances immédiates bâties et non-bâties telles que garages, jardins, etc. sans qu'il y ait à distinguer suivant que ces logements constituent pour leur propriétaire une habitation principale ou une résidence secondaire.

B. Exclusion de l'exonération

1606-2

Sont donc exclus du bénéfice de l'exonération :

- les revenus des propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance, mais **qui ne sont pas affectées à l'habitation** (terrains non cultivés, lacs, étangs, locaux commerciaux mis gratuitement à la disposition d'un tiers, par exemple) ;

- les revenus des immeubles ou parties d'immeubles **qui sont inclus** dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, d'une exploitation agricole ou de titulaires de bénéfices non commerciaux.

En revanche, l'exonération s'applique aux **locaux compris dans des exploitations agricoles** et **affectés à l'habitation** des propriétaires exploitants (CGI, art. 15, II-al. 2).

C. Modalités d'application de l'exonération

1606-3

L'exonération **est accordée** aux propriétaires proprement dits, aux indivisaires, usufruitiers, membres des sociétés dotées de la transparence fiscale, à certains titulaires d'un contrat de location-attribution ou de location-vente ainsi qu'aux sociétés immobilières non-transparentes pour les logements mis gratuitement à la disposition de leurs membres.

Elle s'applique également lorsque les personnes énumérées ci-dessus n'occupent pas personnellement le logement, mais **le mettent gratuitement à la disposition d'un tiers sans y être tenues par un contrat régulier de location**. Elle s'applique également aux logements volontairement laissés vacants ou loués fictivement.

L'exonération **ne couvre** que **le revenu en nature** correspondant à la disposition du logement. Elle **ne s'étend pas aux revenus accessoires** qui sont imposables au titre des revenus fonciers dans les conditions de droit commun.

L'exonération a **pour contrepartie l'impossibilité de déduire les charges** afférentes à ces immeubles. Toutefois, les personnes physiques propriétaires peuvent, à raison de certaines dépenses, bénéficier de réduction ou de crédit d'impôt. Par ailleurs, les propriétaires de monuments historiques peuvent déduire tout ou partie des charges foncières qu'ils supportent.

Chapitre 2 : Propriétés rurales dont le propriétaire se réserve la jouissance

(CGI, art. 30 ; BOI-RFPI-CHAMP-20-20)

1607

Les revenus des propriétés rurales dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers que dans le cas exceptionnel où ces propriétés :

- ne font pas l'objet d'une exploitation de la part du propriétaire ;

- ou sont mises gratuitement à la disposition d'un tiers, sans que le propriétaire y soit tenu par un contrat de location.

Chapitre 3 : Exonération en faveur du droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance

(BOI-RFPI-CHAMP-20-20)

1608

Le droit de chasse est un attribut du droit de propriété. Il appartient donc normalement au propriétaire du sol, que le propriétaire soit une personne physique ou une personne morale dont les membres sont imposables dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI. Sa jouissance constitue donc, en principe, pour son titulaire, un élément du revenu foncier imposable.

Toutefois, depuis l'imposition des revenus de l'année 2005, l'article 30 du CGI prévoit de **ne pas tenir compte de la valeur locative du droit de chasse** dont le propriétaire se réserve la jouissance sur

ses terres.

Désormais le revenu en nature afférent au droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance est, en pratique, exonéré.

I. Droits de chasse exonérés

1608-1

1. Droits de chasse dont le contribuable se réserve la jouissance

Seul le revenu en nature dont jouit le propriétaire qui se réserve le droit de chasse sur ses terres est concerné par la mesure d'exonération.

Il s'agit du revenu en nature dont jouit le propriétaire qui se réserve le droit de chasse sur ses terres, que ces immeubles soient affermés, exploités en faire valoir direct (forfait ou régime du bénéfice réel agricole avec option pour le maintien des terres dans le patrimoine privé) ou inexploités. Il s'agit également des droits de chasse qui sont mis gratuitement à la disposition d'un tiers.

2. Droits de chasse afférents à des immeubles faisant partie du patrimoine privé

Le champ d'application de la mesure est limité au revenu en nature issu du droit de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance, imposable dans la catégorie des revenus fonciers.

II. Droits de chasse qui restent imposables

1608-2

1. Immeuble faisant partie du patrimoine professionnel

La valeur locative du droit de chasse se rapportant à un immeuble qui fait partie du patrimoine professionnel du contribuable est, le cas échéant, imposable dans la catégorie des BIC, des BA ou des BNC.

2. Location totale ou partielle du droit de chasse

Les revenus tirés de la location du droit de chasse doivent être imposés conformément aux dispositions du second alinéa de l'article 29 du CGI.

En cas de location du droit de chasse avec réserve par le bailleur de l'exercice d'une partie de ce droit à son profit (ou au profit d'un nombre déterminé d'invités), le revenu imposable est constitué du seul revenu tiré de la location d'une partie du droit de chasse. L'avantage en nature procuré au bailleur par la réserve à son profit de l'autre partie du droit de chasse n'est plus pris en compte, quelle que soit l'importance de la valeur de cet avantage.

III. Détermination du revenu imposable

1608-3

Cf. partie Base d'imposition n° 1615.

Titre 3 : Personnes imposables

(BOI-RFPI-CHAMP-30)

Chapitre 1 : Les personnes physiques

(BOI-RFPI-CHAMP-30-10 ; BOI-RFPI-CHAMP-30-30)

1609

Il s'agit :

- des propriétaires **fonciers** proprement dits ;

- des **propriétaires** indivis : chacun des indivisaires participe aux produits des biens indivis au prorata de ses droits dans l'indivision et, corrélativement, il n'est tenu aux charges que dans la même proportion. Il s'ensuit que chacun d'eux doit être soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant à ses droits dans le revenu net total de l'indivision ;

- des **usufruitiers** : en cas de démembrement du droit de propriété, l'usufruitier est seul bénéficiaire des fruits que l'immeuble peut produire. Les revenus procurés par la location de cet immeuble sont donc imposables à son nom.

Chapitre 2 : Les sociétés

(BOI-RFPI-CHAMP-30-20)

1610

Lorsqu'un immeuble appartient à une société, les modalités d'imposition des revenus de la location diffèrent selon que cette personne morale bénéficie ou non du régime dit de la transparence fiscale.

A. Les sociétés transparentes

(BOI-RFPI-CHAMP-30-20 au I ; CGI, art. 1655 ter)

1610-1

Les membres des sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du CGI sont considérés, sur le plan fiscal, comme personnellement propriétaires des locaux à la jouissance desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation.

I. Sociétés concernées

1610-2

Il convient de se reporter au Livre IV RFPI treizième partie, les sociétés immobilières, n^{os} 1950 et suiv..

II. Situation des associés

1610-3

Les associés des sociétés dotées de la transparence fiscale sont considérés, sur le plan fiscal, comme personnellement propriétaires des locaux à la jouissance desquels leurs actions ou parts sociales leur donnent vocation.

L'imposition des revenus des immeubles construits, acquis ou gérés par les sociétés transparentes est donc établie au nom des associés eux-mêmes en tenant compte exclusivement du régime fiscal auquel ceux-ci sont personnellement soumis. Ainsi, pour un associé, personne physique, le revenu imposable est déterminé selon les modalités prévues pour les revenus fonciers. Si l'associé s'en réserve la jouissance, le revenu en nature correspondant est imposable, sous réserve de l'exonération prévue au II de l'article 15 du CGI.

III. Obligations déclaratives

1610-4

a. Déclaration d'existence des sociétés transparentes

Il convient de se reporter au Livre IV RFPI treizième partie Les sociétés immobilières, n° 1961.

b. Déclaration de résultats par la société

Il convient de se reporter au Livre IV RFPI treizième partie Les sociétés immobilières, n° 1962.

c. Déclaration de revenus fonciers par l'associé

Lorsque les locaux représentés par les actions ou parts sociales de l'associé sont donnés en location, l'associé est tenu de les déclarer chaque année :

- soit selon le régime micro-foncier, directement sur la déclaration des revenus n° **2042** (CERFA n° 10330) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires » ;

- soit selon le régime réel d'imposition des revenus fonciers, sur la déclaration des revenus fonciers n° **2044** (CERFA n° 10334) ou n° **2044 SPE** (CERFA n° 10335), annexe à la déclaration des revenus n° **2042** disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Remarque : L'associé est dispensé de déclaration lorsqu'il se réserve la jouissance des locaux d'habitation représentés par ses actions ou parts sociales.

B. Les sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu (sociétés dites translucides ou non-transparentes)

(BOI-RFPI-CHAMP-30-20 au II ; CGI, art. 8)

1611

Il s'agit des sociétés **non soumises à l'impôt sur les sociétés** qui ne remplissent pas les conditions pour bénéficier du régime dit de la transparence fiscale prévu à l'article 1655 ter du CGI.

I. Sociétés concernées

1611-1

Il s'agit des sociétés non-transparentes qui :

- ont un **objet** civil : location d'immeubles en leur nom propre, attribution en jouissance de locaux composant le patrimoine social à des associés ou à des tiers ;

- et **ne sont pas** passibles **de l'impôt sur les sociétés** ni en raison de leur forme ou de leur activité, ni à la suite d'une option.

Ces sociétés peuvent revêtir la forme :

- de sociétés commerciales (SNC, société en commandite simple, société en participation dont les membres sont indéfiniment responsables) ;

- de sociétés civiles y compris celles qui font publiquement appel à l'épargne (SCPI) ;

- de sociétés ou groupements tels que les groupements fonciers agricoles lorsqu'ils donnent en location les immeubles leur appartenant.

II. Associés concernés

1611-2

Le régime d'imposition des revenus locatifs réalisés par les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu dépend de la qualité des associés.

1. Parts détenues par des associés soumis à l'impôt sur les sociétés ou soumis à l'impôt sur le revenu et relevant de plein droit d'un régime réel des BIC ou des BA (CGI, art. 238 bis K, I-al. 1)

Lorsque les parts sociales sont inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole soumise de plein droit à un régime réel d'imposition, ou d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, la part du bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits.

2. Parts détenues par des sociétés de personnes interposées (CGI, art. 238 bis K, I-al. 2)

Lorsque les droits dans les sociétés ou groupements sont détenus directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre société ou d'un autre groupement de même nature, la quote-part des résultats correspondant est déterminée selon les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés.

Toutefois, cette règle ne s'applique pas à la part de bénéfice correspondante, si le contribuable

apporte la preuve qu'une fraction des droits dans cette société ou ce groupement membre est elle-même détenue directement ou indirectement par des personnes physiques ou entreprises qui entrent dans le champ d'application du II de l'article 238 bis K du CGI.

3. Parts détenues par les autres associés (CGI, art. 238 bis K, II)

Dans tous les autres cas, la part de bénéfice est déterminée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement.

En pratique, le régime d'imposition des revenus fonciers s'applique essentiellement aux associés personnes physiques de sociétés civiles immobilières.

III. Situation des associés

1611-3

1. Imposition au nom des associés

Conformément aux dispositions de l'article 8 du CGI, les bénéfices réalisés par les sociétés immobilières de location non-transparentes sont imposés au nom de chaque associé, pour la part des résultats sociaux correspondant à leurs droits dans la société, même si ces bénéfices ne sont pas effectivement distribués mais mis en réserve.

Corrélativement, si les résultats de la société sont déficitaires, la quote-part du déficit correspondant aux droits de l'associé dans la société reste imputable sur son revenu global.

La part des résultats sociaux doit être regardée comme acquise à la clôture de chaque exercice.

La période d'imposition est toujours l'année civile, quelle que soit la date de clôture de l'exercice social.

2. Démembrement des parts sociales

En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts de la société et sauf convention contraire, l'impôt est établi au nom de l'usufruitier à hauteur de ses droits sur les bénéfices courants de l'exploitation et le nu-propriétaire à hauteur des profits exceptionnels. Ce dernier peut également déduire la quote-part des déficits réalisés par la société correspondant à ses droits, dès lors qu'il est le seul à répondre des dettes de la société, en sa qualité d'associé.

Toutefois, en matière de revenus fonciers, l'imposition du nu-propriétaire sur les profits exceptionnels ne trouve pas à s'appliquer. Il en résulte que **l'ensemble du bénéfice foncier dégagé** par la société **est**, en l'absence de convention régulière prévoyant une répartition particulière des résultats entre usufruitier et nu-propriétaire, **imposable au nom du seul usufruitier**.

En revanche, sauf convention contraire, la prise en compte des déficits fonciers réalisés par la société revient de droit au nu-propriétaire.

3. Associé occupant

Les sociétés non-transparentes **mettant gratuitement à la disposition** soit de leurs associés qui ne relèvent ni de l'IS, ni des BIC réels, ni des BA réels, soit de tiers, des logements dont elles sont propriétaires **sont considérées** comme se réservant la jouissance de ces logements.

Elles n'ont pas à comprendre dans leurs recettes brutes la valeur locative de ces locaux, mais en contrepartie, les charges afférentes au logement ne sont pas déductibles.

IV. Rémunérations versées aux gérants

1611-4

La rémunération versée à l'associé administrateur ou gérant d'une SCI non soumise à l'IS n'est pas déductible du résultat de la société. Elle a le caractère de revenus fonciers pour son bénéficiaire.

V. Obligations déclaratives

1611-5

1. Des sociétés immobilières non-transparentes

Il convient de se reporter au Livre IV RFPI, treizième partie, les sociétés immobilières n^{os} 1966 et suiv..

2. Des associés

Les associés doivent mentionner sur la déclaration n° **2044** (CERFA n° 10334) ou n° **2044 SPE** (CERFA n° 10335) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires », le montant déclaré à leur nom par la société, diminué éventuellement, des intérêts d'emprunts qu'ils ont contracté pour financer l'acquisition de leurs parts sociales.

Sont dispensés de souscrire une déclaration de revenus fonciers, les contribuables qui ne perçoivent pas d'autres revenus fonciers que ceux procurés par la possession de parts de sociétés immobilières non passibles de l'IS ou de fonds de placements immobiliers mentionnés à l'article 239 nonies du CGI.

Dans ce cas, le contribuable concerné doit indiquer directement les revenus de ses parts immobilières sur la déclaration de revenus n° **2042** (CERFA n° 10330) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Il doit également fournir une note annexe faisant état des coordonnées des sociétés, des revenus par société et, éventuellement, le montant des intérêts de ses emprunts personnels. Cette mesure de simplification s'applique aux parts de sociétés ou fonds détenant des immeubles ordinaires ou spéciaux, à l'exception toutefois des parts de SCPI ouvrant droit à la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31 bis du CGI.

En outre, cette mesure n'a pas pour effet de dispenser les associés de sociétés des obligations déclaratives particulières applicables pour le bénéfice des avantages fiscaux qu'ils demandent.

Cas particulier :

Construction édifiée sur sol d'autrui.

Le propriétaire du sol est imposable dans la catégorie des revenus fonciers à raison des redevances qui lui sont versées par le locataire du terrain.

Le propriétaire de la construction est imposable à raison des revenus tirés de la location de l'immeuble qu'il a édifié sur sol d'autrui. Il est autorisé à déduire la redevance payée au propriétaire du fonds.

Titre 4 : Période d'imposition

(BOI-RFPI-CHAMP-40)

1612

L'impôt sur le revenu **est dû chaque année** à raison des revenus dont le contribuable **dispose au cours de la même année.**

Ce principe général s'applique notamment à la détermination du revenu net foncier.

En conséquence :

- les recettes brutes doivent s'entendre des sommes encaissées au cours de l'année de l'imposition, même si elles se rapportent à une autre période (exemple : loyers payés d'avance ou loyers dont le paiement a été différé), ou de la valeur des avantages en nature dont le bailleur a joui au cours de la même année ;

- les dépenses déductibles sont celles payées au cours de l'année d'imposition.

Cas particuliers :

- bail à construction ;

- revenus fonciers exceptionnels imposés selon le système du quotient.

Partie 2 : Revenus fonciers : détermination du résultat foncier et base d'imposition

(BOI-RFPI-BASE)

1615

Le revenu net foncier à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu est égal à la différence entre le montant du revenu brut et le total des charges de la propriété (CGI, art. 28).

Ce revenu est calculé suivant des modalités différentes selon qu'il s'agit de propriétés urbaines ou de propriétés rurales.

D'une manière générale, **les immeubles urbains** s'entendent de toutes les constructions, quelles que soient leur affectation et leur situation géographique, qui ne font pas partie intégrante d'une exploitation agricole, et des terrains qui constituent les dépendances de ces constructions.

Toutes les autres propriétés ont le caractère de propriétés rurales : parcelles non-bâties, autres que les terrains à bâtir, même situées à l'intérieur d'une ville ; ensemble des bâtiments (locaux d'habitation et bâtiments ruraux) et des terrains faisant partie d'une exploitation agricole ; lacs, étangs et terrains non exploités dont le propriétaire se réserve la disposition pour son propre agrément.

Depuis l'imposition des revenus de 1997 et afin d'alléger leurs obligations déclaratives, les contribuables titulaires de revenus fonciers de faible montant bénéficient d'un régime d'imposition simplifié. Dans ce cas, le revenu foncier imposable est déterminé selon des modalités particulières prévues à l'article 32 du CGI.

Titre 1 : Revenus bruts imposables

(BOI-RFPI-BASE-10)

Chapitre 1 : Loyers ou fermages

(CGI, art. 29 et CGI, art. 30 ; BOI-RFPI-BASE-10)

1616

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, le **revenu brut** est constitué par la somme :

- du **montant des recettes brutes perçues** chaque année par le propriétaire. Les recettes brutes comprennent les sommes encaissées par le bailleur (propriétaire) à quelque titre que ce soit, au cours de l'année d'imposition. Il n'est pas toutefois pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant ;

- du **montant du loyer** que les immeubles ou parties d'immeubles (**autres** que d'habitation : rapprocher n° 1601), dont le contribuable se réserve la jouissance pourraient produire s'ils étaient donnés en location ;

- du **montant des dépenses** qui lui incombent normalement et qui sont mises par les conventions à la charge des locataires ;

- des **subventions et indemnités** destinées à financer des charges déductibles ;

- des **recettes accessoires**, notamment des recettes qui proviennent de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ayant leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, les recettes brutes comprennent notamment les loyers ou fermages en principal et tous les compléments s'y rapportant.

A. Loyers ou fermages en principal

(BOI-RFPI-BASE-10-10 au I)

1617

I. Recettes perçues en contrepartie de la mise à disposition du bien

1. Loyer

Par loyer, il convient d'entendre l'ensemble des sommes et prestations fournies par le locataire en contrepartie de la mise à disposition du bien. Ces prestations de services peuvent être fournies par le locataire (ménage, gardiennage, etc.) ou des dépenses incombant de droit au propriétaire et mises à la charge du locataire.

2. Fermages

Le fermage s'entend du loyer stipulé dans un bail à ferme, en paiement du louage d'un domaine agricole.

3. Avantages en nature

Le prix du bail peut être partiellement ou totalement stipulé en nature. Dès lors que l'avantage en nature dont bénéficie le bailleur lui est attribué en contrepartie de la disposition de l'immeuble par le locataire cet avantage fait partie, en principe, des recettes brutes imposables au titre des revenus fonciers.

4. Loyers perçus par compensation

Ces loyers constituent un revenu foncier imposable au même titre que ceux effectivement encaissés par le bailleur.

5. Loyers ayant fait l'objet d'une saisie-arrêt

Les loyers acquis par le propriétaire doivent être regardés comme un revenu dont il a disposé alors même que ces sommes auraient fait l'objet d'une saisie-arrêt.

6. Loyers perçus par un mandataire

Les loyers revenant à un propriétaire doivent être considérés comme étant à sa disposition dès leur perception par le mandataire de l'intéressé, sans qu'il y ait lieu de rechercher à quelle date ledit mandataire est appelé à rendre compte de sa gestion (CE, arrêt du 8 février 1943 n^{os} 57510 à 57515 et 58093), ni quand il a effectivement reversé les loyers (CE, arrêt du 4 décembre 1974 n° 87166).

7. Abandons de loyers au profit du locataire

Les loyers que le bailleur a renoncé à encaisser doivent, en principe, être compris dans les recettes brutes, pour la détermination de son revenu foncier, dès lors qu'ils peuvent être regardés comme constitutifs d'un acte de disposition ou d'une libéralité au bénéfice du preneur.

8. Abandons de loyers au profit d'un coïndivisaire ou du nu-propriétaire

Le contribuable imposable à raison de sa part dans une indivision ne peut se soustraire à l'impôt en abandonnant cette part à un coïndivisaire (CE, arrêt du 24 novembre 1976 n° 94105).

En ce qui concerne l'abandon des loyers par l'usufruitier au profit du nu-propriétaire, le sort fiscal de cet abandon diffère selon qu'il s'accompagne d'une renonciation à usufruit constatée ou non par un acte. Ainsi, si l'abandon des revenus de parents usufruitiers s'accompagne d'une renonciation à usufruit constatée par un acte, donnant ouverture au droit de mutation à titre gratuit ou à titre onéreux, les loyers sont imposables entre les mains des enfants.

À défaut d'acte constatant la transmission de l'usufruit, les loyers sont imposables au nom de l'usufruitier.

9. Loyers perçus dans le cadre d'un contrat de location-vente

Le fait, pour un propriétaire qui vend un appartement à son ancien locataire, d'imputer sur le prix de cession de l'immeuble les loyers perçus au titre d'années antérieures, constitue un mode de disposition des revenus fonciers qu'il a perçus. Ceci n'est pas de nature à remettre en cause les impositions antérieurement établies au titre desdits revenus fonciers.

10. Loyers perçus dans le cadre d'un contrat de garantie de loyers

Les revenus de substitution à la perte de loyers que les bailleurs peuvent subir du fait de la vacance du

logement ou du non-paiement des loyers par le locataire, versés par certains organismes aux propriétaires, sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle ils sont perçus.

II. Loyers ou fermages encaissés au cours de l'année d'imposition

1. Loyers arriérés, reports de paiement des fermages, ou loyers dont le paiement est différé

Les loyers arriérés ou les reports de paiement de fermages doivent être compris dans les recettes brutes de l'année au cours de laquelle ils sont perçus.

2. Loyers perçus d'avance

Les loyers perçus d'avance par un propriétaire doivent être retenus en totalité dans les recettes brutes de l'année de leur encaissement.

> **Exemple :** Lorsque le bail stipule qu'une partie du loyer sera versée en une seule fois, pour toute la durée de la location, à la signature du contrat, la somme correspondante constitue en totalité un revenu de l'année où elle a été perçue.

3. Loyers mis en dépôt

Les loyers dont un propriétaire a refusé d'encaisser le montant et qui ont été déposés, dès leur échéance, à la Caisse des dépôts et consignations, constituent un revenu de l'année au cours de laquelle leur dépôt a été effectué. Le refus de l'intéressé constitue un acte de disposition.

4. Loyers impayés

Le propriétaire n'a pas à comprendre dans ses recettes les loyers non encaissés ou restés impayés, lorsque le défaut de paiement résulte de la carence du locataire et que le bailleur a entrepris les démarches nécessaires pour obtenir le versement des sommes qui lui sont dues.

5. Redevances de concession du droit d'exploitation de carrières

Les redevances perçues sont imposables au titre de l'année de leur encaissement alors même qu'elles auraient été versées d'avance, pour tout ou partie, notamment à titre de garantie, ou qu'elles auraient fait l'objet d'un versement global unique pour toute la durée d'exploitation du gisement.

6. Remboursements de loyers par le bailleur

Le fait qu'un propriétaire soit condamné à reverser le montant des loyers perçus au cours d'années antérieures ne peut entraîner une réduction du revenu foncier afférent aux années au cours desquelles le bailleur a eu la disposition des sommes correspondantes. Mais les sommes restituées sont admises en déduction des recettes de l'année du reversement.

III. Bailleurs d'immeubles assujettis à la TVA

Pour la détermination du revenu foncier imposable des personnes qui sont redevables de la TVA pour les loyers de leurs immeubles, les recettes brutes ainsi que les dépenses déductibles relatives aux immeubles sont retenues pour leur montant hors taxe (CGI, art. 33 quater).

Cette règle est applicable tant aux bailleurs d'immeubles qui ont opté pour leur assujettissement à la TVA qu'à ceux qui sont assujettis de plein droit à cette taxe.

> **Option en cours d'année :** Lorsque l'option pour l'assujettissement des loyers à la TVA est exercée en cours d'année, cette option prend effet au premier jour du mois duquel elle a été formulée. Seules les dépenses payées avant la date d'effet de cette option sont déductibles des revenus fonciers pour leur montant TVA comprise.

B. Compléments divers de loyers ou fermages

(BOI-RFPI-BASE-10-10 au II)

1617-1

Sont également comprises dans les recettes brutes imposables, d'autres sommes perçues en supplément des loyers. Il s'agit notamment des éléments ci-après.

I. Pas-de-porte et droits d'entrée

1. Principe

Les pas-de-porte et droits d'entrée de toutes sortes sont considérés comme des recettes imposables dès lors qu'ils présentent le caractère de suppléments de loyers.

Ils ne sont pas imposables lorsqu'ils constituent la contrepartie de la dépréciation de l'immeuble qui procure les revenus fonciers c'est-à-dire de la diminution de sa valeur vénale.

2. Précision

L'indemnité perçue par le nu-propriétaire d'un immeuble qui autorise l'usufruitier à consentir un bail commercial est un revenu foncier imposable lorsqu'elle correspond à un véritable droit d'entrée exigé du preneur.

En revanche, elle n'est pas imposable si elle est destinée à compenser une diminution de la valeur vénale de la construction où sont situés les locaux donnés à bail.

II. Constructions et aménagements effectués par le locataire

En principe, les constructions et aménagements effectués par le locataire ne doivent revenir au bailleur que contre indemnité. Il n'y a donc pas lieu de tenir compte de cette opération pour la détermination du revenu foncier imposable.

Toutefois, **la remise gratuite desdites constructions constitue un supplément de loyer** pour le bailleur, imposable au titre de l'année d'expiration ou de résiliation du bail. Néanmoins, pour déterminer l'année d'imposition, la jurisprudence s'en tient moins à la date d'échéance du bail qu'à la date réelle de mise à disposition du bailleur des constructions édifiées (CE, arrêt du 30 novembre 1973 n° 86977 ; CAA Lyon arrêt du 1er juillet 2004 n° 99LY03025). Le profit est alors égal à la valeur réelle des constructions à la date de leur transfert au bailleur.

III. Autres sommes versées en sus du loyer

En principe, toutes les indemnités et sommes diverses versées au bailleur en sus du loyer et qui interviennent en contrepartie de la mise à disposition du bien pris en location doivent être comprises dans les recettes brutes imposables, pour la détermination du revenu foncier.

À titre d'exemples, sont notamment imposables :

- la somme versée en contrepartie de la réquisition de l'immeuble ;

- les sommes encaissées en contrepartie d'une promesse de bail ;

- les sommes versées entre propriétaires indivis pour occupation du bien ;

- la somme transactionnelle qui constitue la contrepartie d'une perte de recettes ou d'un accroissement des charges supportées par le bailleur, qui doit être prise en compte pour la détermination du revenu foncier imposable.

> **Remarque :** Remboursement des charges.
>
> Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, les remboursements au bailleur de charges qui incombent légalement au locataire ne sont plus imposables.

IV. Dépôt de garantie

Les sommes reçues du locataire à titre de dépôt de garantie ne constituent pas, dès leur versement, des recettes imposables (CE, arrêt du 8 mai 1981 n° 19171).

Seules, les sommes conservées par le propriétaire, au départ du locataire, pour se couvrir des loyers ou des charges locatives non payés à leur échéance normale, ou pour financer des frais de remise en état des locaux, constituent des revenus imposables au titre de l'année où elles sont acquises au bailleur.

> **Remarque :** Il est toutefois admis, par mesure de simplification, que le bailleur s'abstienne de faire état des sommes correspondantes lorsque le chiffre à déclarer dans les recettes brutes est identique à celui porté en déduction. Cette condition implique notamment que les charges locatives ainsi retenues sur le dépôt de garantie n'aient pas déjà été déduites au titre d'une année antérieure.

C. Baux comportant des prix atténués et baux anormaux

(BOI-RFPI-BASE-10-10 au III)

1617-2

Les prix de loyer stipulés dans les baux doivent, en principe, être retenus pour la détermination du revenu brut dès lors que les immeubles font l'objet de contrats réguliers de location.

I. Baux réguliers mais consentis pour un prix minoré

L'administration peut, sous le contrôle du juge, rectifier le revenu déclaré en majorant le prix du loyer du montant de la libéralité que le propriétaire a consentie à son locataire. Deux conditions cumulatives doivent être satisfaites :

- le prix de la location doit être nettement inférieur à la valeur locative normale de l'immeuble loué ;

- le propriétaire n'est pas en mesure d'établir que des circonstances indépendantes de sa volonté font obstacle à la location de l'immeuble à son prix normal.

II. Baux fictifs ou anormaux

Les baux conclus dans des conditions particulières peuvent être écartés si leur caractère anormal résulte soit de clauses qui y sont inscrites soit de circonstances de fait nettement établies.

Si le bail est écarté en raison de son caractère fictif, le propriétaire doit être regardé comme s'étant réservé la jouissance de l'immeuble.

Chapitre 2 : Valeur locative des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance

(BOI-RFPI-BASE-10-20 au I)

1618

Sauf cas d'exonérations, les **propriétaires doivent**, en principe, comprendre, dans leur base d'imposition, le revenu des immeubles ou parties d'immeubles dont ils se réservent la jouissance (CGI, art. 30).

Le revenu brut est évalué par comparaison ou, à défaut, par voie d'appréciation directe.

Chapitre 3 : Dépenses incombant normalement au propriétaire et mises par convention à la charge des locataires

(BOI-RFPI-BASE-10-20 au II)

1619

Aux recettes brutes définies ci-dessus, s'ajoute le montant des dépenses incombant de droit au propriétaire, mais dont le paiement est, par l'effet de conventions, imposé aux locataires (par exemple : réparations autres que les réparations locatives, impôts soldés en l'acquit du propriétaire, primes d'assurances contre les risques dont le propriétaire est responsable).

Deux conditions sont prévues pour que les dépenses payées par les locataires soient ajoutées aux recettes brutes :

- les dépenses doivent avoir été directement payées à des tiers par le locataire en l'acquit du propriétaire ;

- les locataires doivent être tenus au paiement de ces dépenses par une clause expresse de leur bail.

1619-1

Cependant, dans la mesure où elles constituent des dépenses déductibles, ces sommes peuvent être ultérieurement retranchées du revenu brut pour la détermination du revenu net. Il est dès lors admis que le propriétaire ne tienne pas compte de ces sommes pour la détermination de ses recettes s'il s'abstient également de les comprendre ensuite dans ses charges déductibles. Ainsi, si le propriétaire ne connaît pas exactement le montant des dépenses payées directement pour son compte par le locataire ou s'il ne peut en fournir la justification, il peut faire purement et simplement abstraction du montant de ces sommes tant en recettes qu'en dépenses.

Chapitre 4 : Subventions et indemnités

(BOI-RFPI-BASE-10-20 au III)

1620

Les recettes brutes imposables comprennent l'ensemble des indemnités ou subventions perçues par le contribuable. Certaines dispositions spéciales sont toutefois prévues lorsque ces subventions ou indemnités sont destinées à financer des charges déductibles.

A. Indemnités destinées à compenser des pertes de recettes

1620-1

I. L'indemnité compensant la perte de loyers

Lorsque le propriétaire a souscrit un contrat d'assurance (directement ou par l'intermédiaire d'un professionnel de l'immobilier) dont l'objet est de couvrir les loyers impayés, l'indemnité encaissée en cas de mise en œuvre des garanties dudit contrat doit être déclarée au titre des revenus fonciers de l'année d'encaissement.

II. Les indemnités de retard dans la livraison d'un immeuble

Dès lors qu'elles se rapportent à un immeuble donné en location nue ou destiné à être donné en location nue et qu'elles sont fixées contractuellement, les indemnités de retard pour livraison différée perçues par le propriétaire sont imposables.

III. Les sommes allouées par les tribunaux aux propriétaires en cas d'occupation sans titre de leurs logements

Ces sommes revêtent un caractère compensatoire dès lors qu'elles constituent la contrepartie de la jouissance des locaux et peuvent accessoirement présenter un caractère indemnitaire. Elles présentent le plus souvent une **nature mixte**.

La partie de **l'indemnité représentative du prix du loyer** constitue pour le propriétaire un **revenu imposable** dans la catégorie des revenus fonciers.

L'autre partie a le caractère de dommages et intérêts et n'est donc pas imposable.

B. Subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles

1620-2

Les **subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles** au sens de l'article 13 du CGI et de l'article 31 du CGI **sont comprises dans le revenu brut** du bailleur l'année de leur encaissement. Corrélativement, les dépenses payées à l'aide de ces subventions et indemnités sont déductibles en totalité.

I. Exemples de subventions ou indemnités imposables

- indemnités versées pour réparer les détériorations commises par les locataires et qui financent des dépenses déductibles ;

- subventions allouées par l'État, les collectivités territoriales, l'agence nationale de l'habitat (ANAH) ainsi que les compagnies d'assurance couvrant des dépenses déductibles (aides communales pour ravalement d'immeubles, aides communautaires pour mise en conformité des bâtiments d'une exploitation agricole, etc.).

Remarques :

Les indemnités ou subventions destinées à couvrir partiellement des dépenses déductibles sont imposables.

Les indemnités ou subventions sont imposables même si la dépense qu'elles sont destinées à couvrir n'est pas réalisée.

II. Les subventions ou indemnités non imposables

Les **subventions et indemnités perçues par le bailleur pour financer des charges non déductibles ne sont pas imposables** au titre des revenus fonciers.

Il en est ainsi notamment lorsque les dépenses de travaux ne sont pas déductibles en tant que telles mais ouvrent droit au bénéfice de la déduction prévue aux f, g et h du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Les indemnités ou subventions accordées pour le financement d'une dépense en capital (construction, reconstruction, acquisition de locaux) ou destinées à financer des dépenses d'amélioration qui n'ouvrent pas droit à déduction ne sont pas comprises dans les recettes brutes.

Ne sont pas non plus à comprendre dans les recettes brutes, les indemnités ou subventions versées en exécution d'une décision de justice et destinée à compenser le préjudice subi par le propriétaire qui présente le caractère de dommages et intérêts.

C. Autres subventions et indemnités

1620-3

I. Indemnité de déspécialisation

Est imposable pour le bailleur, l'indemnité de déspécialisation du bail qui est destinée à compenser une perte de recettes (par exemple, diminution du loyer des autres locataires en compensation des troubles de jouissance qu'ils supportent du fait de la nouvelle activité exercée par le commerçant dont le bail a été modifié) ou un accroissement de charges qu'il supporte.

Quel que soit le préjudice subi, lorsque le montant de l'indemnité excède celui de ce préjudice, l'excédent doit être considéré comme un supplément de loyer imposable.

Dans les autres cas, sous réserve de l'examen de circonstances particulières, l'indemnité de déspécialisation présente en principe le caractère d'un gain foncier non pris en compte pour la détermination du revenu foncier.

II. Primes à la construction

Il est admis que les primes à la construction allouées en application du code de la construction ne constituent pas un revenu imposable.

III. Indemnités versées pour dépossession de surfaces habitables devant être démolies

Attribuées du fait de la dépréciation irrémédiable ou non du capital initial, de telles indemnités ne sont pas comprises dans le revenu foncier du propriétaire bénéficiaire.

IV. Indemnité pour dédommagement d'une dépréciation réelle du capital

L'indemnité transactionnelle destinée à dédommager le bailleur d'une dépréciation réelle de son capital n'est pas imposable. En revanche, la partie de l'indemnité qui constitue la contrepartie d'une perte de recettes ou d'un accroissement de charges est imposable.

V. Indemnité pour renonciation à l'exercice du droit de reprise

L'indemnité reçue par un propriétaire, lors du renouvellement d'un bail commercial, en contrepartie de sa renonciation à l'exercice de son droit de reprise a le caractère d'un supplément de loyer qui est imposable.

Chapitre 5 : Recettes accessoires

(BOI-RFPI-CHAMP-10-10 au II ; BOI-RFPI-CHAMP-10-20 au II)

1621

Les revenus accessoires doivent être rattachés aux recettes brutes de la propriété.

L'alinéa 2 de l'article 29 du CGI prévoit notamment que sont comprises dans les recettes brutes de la propriété celles qui proviennent de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ayant leur origine dans le droit de propriété. Les recettes perçues par les propriétaires de monuments historiques au titre de l'utilisation des espaces publicitaires constitués des bâches d'échafaudage installées lors de la réalisation de travaux de restauration sont ainsi considérées comme des recettes accessoires imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

> **Remarque :** Corrélativement, les charges foncières financées en tout ou partie par ces recettes sont déductibles dans les conditions de droit commun, sous réserve de l'application des dispositions spécifiques aux monuments historiques.

Il est rappelé que l'exonération permanente prévue au II de l'article 15 du CGI en faveur des propriétaires qui se réservent la jouissance de leur logement ne s'étend pas aux revenus accessoires tirés des immeubles ou parties d'immeubles exonérés.

Chapitre 6 : Construction sur sol d'autrui et bail à réhabilitation

1622

Sont présentées les dispositions relatives au bail à construction et au bail à réhabilitation.

A. Bail à construction

(CGI, art. 33 bis et CGI, art. 33 ter ; BOI-RFPI-BASE-10-30 au II)

1623

Le bail à construction est la convention par laquelle le preneur s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail. Le bail doit être conclu pour une durée comprise entre dix-huit et quatre-vingt-dix-neuf ans et ne peut pas être reconduit tacitement.

Les loyers et prestations de toute nature recueillis par le bailleur comme prix du bail à construction présentent le caractère de revenus fonciers.

> **Remarque :** Il est ainsi sous réserve que l'immeuble loué ne soit pas inscrit à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, agricole ou d'une société passible de l'impôt sur les sociétés.

Lorsque le bail à construction est assorti d'une clause prévoyant le transfert de propriété du terrain au preneur moyennant le versement d'un supplément de loyer, les sommes et prestations de toute nature

reçues par le bailleur à ce titre ne sont pas imposables dans la catégorie des revenus fonciers (CGI, art. 151 quater, dernier alinéa).

Les loyers et prestations de toute nature sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers selon les modalités suivantes.

I. Loyers payés en espèces

Le revenu brut est égal au montant des loyers effectivement perçus au cours de l'année d'imposition, compte tenu, le cas échéant, des majorations résultant des coefficients de revalorisation prévus par la loi.

II. Loyers payés, en tout ou partie, par la remise d'immeubles ou de titres donnant vocation à la propriété ou à la jouissance de ces immeubles

La valeur, calculée d'après le prix de revient, des biens ainsi reçus en paiement au cours de l'année de l'imposition constitue un revenu imposable. Toutefois, le bailleur peut demander que l'imposition de ce revenu soit étalée sur l'année au cours de laquelle ces biens lui ont été attribués et les 14 années suivantes.

III. Constructions revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail

Le supplément de loyer résultant de la remise gratuite des constructions édifiées par les locataires constitue, pour le propriétaire bailleur, un revenu foncier, égal à leur prix de revient, imposable, en principe, à la fin de la période pour laquelle le bail a été initialement conclu, même s'il est renouvelé. Toutefois :

- si la durée du bail est au moins égale à 30 ans, la remise des constructions s'effectue en franchise d'impôt ;

- si la durée du bail est comprise entre 18 et 30 ans, le revenu brut foncier est égal au prix de revient de ces constructions sous déduction d'une décote égale à 8 % par année de bail au-delà de la dix-huitième (CGI, ann. III, art. 2 sexies). Le bailleur peut demander que l'imposition de ce revenu soit étalée sur l'année au cours de laquelle les biens lui ont été attribués et les 14 années suivantes.

> **Remarque :** Lorsqu'un bail originaire est modifié par un avenant prévoyant la construction de nouveaux locaux ainsi que la prolongation dudit bail, il convient, pour calculer l'impôt dû par le bailleur à l'expiration du contrat, de déterminer le revenu foncier afférent à la remise des nouvelles constructions en fonction du nombre d'années écoulées depuis la signature de l'avenant et non par référence à la durée totale du bail.

B. Bail à réhabilitation

(CGI, art. 33 quinquies ; BOI-RFPI-BASE-10-30 au III)

1624

I. Régime juridique du bail à réhabilitation

Le bail à réhabilitation, défini à l'article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation, est un contrat par lequel le preneur s'engage à réaliser dans un délai déterminé des travaux d'amélioration sur l'immeuble du bailleur et à le conserver en bon état d'entretien et de réparations de toute nature en vue de louer cet immeuble à usage d'habitation pendant la durée du bail.

> **Remarque :** Le bail à réhabilitation s'applique exclusivement à l'habitation. Cela exclut notamment de son champ d'application les locaux commerciaux et professionnels, les immeubles à usage de bureaux ainsi que les résidences secondaires ou de tourisme.

Celle-ci est au minimum de douze années et ne peut se prolonger par tacite reconduction. Le contrat indique la nature des travaux, leurs caractéristiques techniques et le délai de leur exécution. En fin de bail, les améliorations effectuées sur l'immeuble en cause bénéficient au bailleur sans indemnisation.

II. Régime fiscal du loyer et des prestations de toute nature qui constituent le prix du bail

Depuis l'imposition des revenus de 1998, le **revenu représenté par la valeur des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement** réalisés par le preneur ne donne lieu à **aucune imposition** au nom du bailleur à l'expiration du bail.

Remarque : Ce dispositif s'applique indifféremment aux bailleurs titulaires d'un bail à réhabilitation conclu avant ou après cette date.

1. Dispositions applicables au cours du bail

Les loyers et recettes au sens de l'article 29 du CGI perçus par le bailleur sont imposables dans les conditions de droit commun.

2. Dispositions applicables au terme du bail

a. Travaux dont la valeur est exonérée d'impôt sur le revenu

L'exonération s'applique aux travaux de construction, de reconstruction et d'agrandissement, qui reviennent au bailleur au terme du bail. Ces travaux doivent être réalisés par le preneur dans les conditions prévues à l'article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation. Notamment, le contrat doit indiquer la nature des travaux, leurs caractéristiques techniques et le délai de leur exécution.

b. Travaux exclus du bénéfice de l'exonération

L'exonération **ne s'applique pas** au revenu correspondant à la **valeur des travaux d'amélioration** réalisés par le preneur.

Dans ces conditions, l'année au cours de laquelle intervient le terme normal du bail, le prix de revient des travaux d'amélioration réalisés par le preneur vient majorer le revenu brut foncier du bailleur. Au titre de la même année, le montant de ces travaux est admis en déduction pour la détermination de son revenu net foncier.

Si le bailleur ne connaît pas exactement le montant de ces dépenses, il reste admis qu'il ne les déclare ni en recettes ni en charges.

Titre 2 : Charges déductibles

(CGI, art. 13 et CGI, art. 31 ; BOI-RFPI-BASE-20)

1625

Les **charges** de la propriété **sont déduites du revenu brut** des immeubles.

Sauf dérogation expresse prévue par la loi (notamment pour les déductions spécifiques), pour être déduites, ces charges doivent :

- **se rapporter** à des immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers ;

- avoir été **engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation** du revenu ;

- avoir été **effectivement supportées** par le propriétaire ;

- avoir été **payées par le propriétaire** au cours de l'année d'imposition ;

- **être justifiées**.

Pour être admises en déduction, les dépenses correspondant à des travaux déductibles doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges.

Remarques :

1. Pour les contribuables bénéficiant du régime d'imposition simplifié visé à l'article 32 du CGI, les charges déductibles sont évaluées forfaitairement.

2. Les bailleurs d'immeubles ayant opté pour leur assujettissement à la TVA ou assujettis de plein droit à cette taxe doivent obligatoirement déduire les dépenses pour leur montant hors taxe.

3. Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, pour les contribuables relevant du régime réel d'imposition, la déduction forfaitaire est supprimée. Elle est remplacée par la déduction pour leur montant réel des frais antérieurement déduits forfaitairement. Toutefois, les dispositifs qui prévoyaient une majoration de la déduction forfaitaire conservent le bénéfice d'une déduction spécifique ayant pour objet de compenser un effort de loyer ou des contraintes particulières.

Compte tenu des dispositions de l'article 31 du CGI et de la jurisprudence du Conseil d'État, les charges déductibles du revenu brut sont les suivantes.

Chapitre 1 : Frais d'administration et de gestion

(CGI, art. 31, I-1°-e ; BOI-RFPI-BASE-20-10)

1626

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, les contribuables qui relèvent du régime réel d'imposition des revenus fonciers peuvent déduire, sous certaines conditions, les dépenses qu'ils réalisent au titre de l'administration et de la gestion de leurs immeubles.

Ainsi, est désormais autorisée la déduction des **frais de gestion fixés à 20 € par local**, **majorés**, lorsque ces dépenses sont effectivement supportées par le propriétaire :

- des frais de rémunération des gardes et concierges ;

- des frais de procédure et des frais de rémunération, honoraire et commission versés à un tiers pour la gestion des immeubles (CGI, art. 31, I-1°-e).

En outre, sont déductibles certains frais de fonctionnement et de gestion supportés par un fonds de placement immobilier (« OPCI-FPI »).

A. Définition des frais d'administration et de gestion

1626-1

I. Frais de rémunération des gardes et concierges

1. Rémunérations concernées

Ce sont les rémunérations allouées à raison de leurs fonctions aux personnes chargées d'assurer la garde d'un immeuble (bâti ou non, collectif ou individuel).

Sont également déductibles les rémunérations versées aux gardes ou concierges au titre de la réalisation de travaux qui entrent dans l'une des catégories de charges déductibles expressément visées par la loi (travaux de réparation et d'entretien, gestion de l'immeuble, etc.).

2. Rémunérations exclues

Sont exclues les rémunérations correspondantes aux **travaux effectués** par les gardes ou concierges **pour le compte personnel** du propriétaire ou du locataire (travaux domestiques, jardinage, etc.).

3. Forme des rémunérations

Il peut s'agir notamment :

- des rémunérations en espèces, augmentées des charges fiscales et sociales ;

- des avantages en nature (électricité, eau, gaz, chauffage et éventuellement valeur locative du logement lorsque cette valeur locative a été, par ailleurs, ajoutée aux recettes brutes).

II. Frais de rémunérations, honoraires et commissions versés à un tiers

1. Rémunérations, honoraires et commissions admis en déduction

Sont déductibles, les rémunérations, honoraires et commissions versés à des tiers pour la gestion de l'immeuble.

Il s'agit notamment :

- des rémunérations des gérants d'immeubles ou d'administrateurs de biens auxquels a recours le

propriétaire qui n'administre pas lui-même son bien ;

- des sommes qu'un propriétaire verse à un tiers pour la tenue de la comptabilité de ses immeubles et diverses tâches administratives ou de secrétariat ;

- des rémunérations des salariés dont l'activité concourt effectivement à l'acquisition et la conservation du revenu foncier. Il en est notamment ainsi des employés qui en tiennent la comptabilité de l'immeuble ou, dans le cas des monuments historiques, qui en tiennent la billetterie ou en assurent la promotion ou la gestion ;

- des commissions versées par un propriétaire à une agence de location (recherche d'un locataire et rédaction des contrats de location notamment) ;

- des honoraires versés à un tiers pour la rédaction de déclarations fiscales ;

- des frais occasionnés par la gestion des biens des majeurs placés sous tutelle ou sous curatelle (c'est-à-dire les majeurs « incapables ») ;

- des cotisations versées à des chambres syndicales (ou leurs fédérations) de propriétaires et de copropriétaires qui fournissent aide et information à la gestion des immeubles donnés en location.

2. Rémunérations, honoraires et commissions non déductibles

Ne sont pas déductibles :

- les cotisations versées à des unions ou organismes qui ont pour objet d'assurer la défense et la représentation des adhérents sans leur fournir aucune prestation individualisée relative à la gestion de l'immeuble ;

- les frais versés à un tiers pour l'acquisition ou la cession de l'immeuble donné en location ;

- les frais versés à un tiers pour l'acquisition d'un fonds de commerce ;

- les rémunérations allouées à l'associé-gérant d'une société immobilière (il en est tenu compte seulement pour la répartition du bénéfice social imposable).

3. Forme des rémunérations

Les dépenses **déductibles** revêtent, notamment, la forme d'honoraires.

Elles peuvent également comprendre les salaires et les charges fiscales et sociales qui s'y rapportent à condition que ces frais soient effectivement payés par le contribuable pour assurer la gestion de ses immeubles et qu'ils demeurent dans des limites normales.

III. Frais de procédure

1. Frais de procédure déductibles

Sont déductibles, l'ensemble des frais de procédure supportés par un propriétaire ou par son mandataire :

- pour le règlement de différends avec le locataire (paiement ou révision de loyers, etc.) ou avec un entrepreneur ou un prestataire (réalisation de travaux).

- pour le règlement de litiges portant sur la propriété de l'immeuble donné en location (limite de propriété).

2. Forme des frais de procédure

Il s'agit des honoraires versés, notamment, à un notaire, un avocat, un huissier ou un expert ainsi que les autres frais de procédures (hors droits et taxes qui suivent le régime des impôts déductibles).

IV. Frais de fonctionnement et de gestion supportés par un fonds de placement immobilier

(CGI, art. 31, I-1°-e bis)

Les dépenses supportées par un fonds de placement immobilier mentionné à l'article 239 nonies du CGI au titre des frais de fonctionnement et de gestion à proportion des actifs mentionnés au a du 1° du II de l'article L. 214-140 du code monétaire et financier détenus directement ou indirectement par le fonds, à l'exclusion des frais de gestion variables perçus par la société de gestion mentionnée à l'article L. 214-119 du même code en fonction des performances réalisées sont admises en déduction.

En revanche, les frais de gestion, de souscription et de transaction supportés directement par les

porteurs de parts d'un fonds de placement immobilier mentionné à l'article 239 nonies du CGI ne sont pas compris dans les charges de la propriété admises en déduction.

V. Autres frais de gestion déductibles

Il s'agit des autres frais de gestion supportés pour l'administration et la gestion des immeubles donnés en location et, notamment :

- des frais de correspondance, de déplacement et de téléphone ;

- des dépenses d'acquisition de matériels, d'outillages, de mobiliers de bureau, d'équipements informatiques et de logiciels ;

- des frais éventuels d'enregistrement des baux et actes de location, dans l'hypothèse où ils sont supportés par le bailleur ;

- des frais de promotion et de publicité ;

- des cotisations et redevances autres que celles précédemment citées.

B. Caractère déductible des frais d'administration et de gestion

1626-2

I. Principes

1. Déduction pour le montant réel

Les frais de rémunération des gardes et concierges, les frais de rémunération, honoraire et commission versés à des tiers et les frais de procédure effectivement supportés par le propriétaire sont déductibles pour leur montant réel.

2. Déduction pour un montant forfaitaire

Les autres frais de gestion (cf. IV du n° 1626-1) sont déductibles pour un montant forfaitaire fixé à 20 € par local.

Ainsi, un propriétaire ne peut pas, en principe, procéder à un complément de déduction lorsque leur montant réel est supérieur au forfait.

a. Déduction forfaitaire par local

Par local, il convient de retenir :

- chaque bien donné en location, y compris ses dépendances immédiates dès lors qu'elles sont louées au même locataire que celui du local principal, même si cette location donne lieu à plusieurs baux (exemple : par local, il convient d'entendre l'ensemble formé par un logement principal et ses annexes telles que caves et garages) ;

- l'ensemble constitué de plusieurs emplacements de stationnement ou de stockage situés à la même adresse et loués par un même bailleur à un même preneur, lorsque ces emplacements ne constituent pas les annexes d'un local d'habitation.

b. Déduction forfaitaire pour le non-bâti

Il **est admis d'appliquer cette déduction aux immeubles non-bâtis**

Ainsi, en présence de location de plusieurs parcelles, il convient d'apprécier le bénéfice du montant forfaitaire pour chaque location à un même preneur.

Par ailleurs, en cas de location à un même preneur de plusieurs parcelles formant un lot d'un seul tenant, il y a lieu d'appliquer un seul montant forfaitaire de 20 € (en revanche, en cas de location à un même preneur de plusieurs parcelles non-adjacentes, le montant de 20 € s'apprécie parcelle par parcelle).

II. Exceptions

1. Dépenses ayant fait l'objet d'une provision pour charges de copropriété

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, la déduction des provisions pour charges de copropriété est autorisée, sous réserve d'une régularisation l'année suivante (CGI, art. 31, I-1°-

a quater). Ainsi les dépenses d'administration et de gestion couvertes par la provision ne sont pas déductibles directement mais par le biais de la provision pour charges de copropriété, sous réserve de la régularisation de cette déduction l'année suivante.

2. Dépenses locatives

La fraction des frais d'administration et de gestion à la charge du locataire et notamment une partie des frais de concierge ne peut, en principe, être admise en déduction.

Toutefois, ces charges sont déductibles dans deux situations :

- les dépenses locatives ont été supportées directement par le propriétaire dans la période qui séparent deux locations ;

- le propriétaire n'a pu obtenir le remboursement des dépenses supportées pour le compte du locataire au 31 décembre de l'année de départ de ce dernier (CGI, art. 31, I-1°-a ter).

C. Modalités de déduction

1626-3

Pour être admises en déduction, les dépenses doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges.

Le contribuable doit être en mesure de justifier, par tous moyens de preuve en sa possession, de la nature et du montant des dépenses dont il demande la déduction pour leur montant réel.

Chapitre 2 : Primes d'assurance

(CGI, art. 31, I-1°-a bis et 2°-a ; BOI-RFPI-BASE-20-60)

1627

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, pour les propriétaires bailleurs qui relèvent du régime réel d'imposition des revenus fonciers, **l'ensemble des primes d'assurance sont déductibles** pour leur montant réel et justifié (CGI, art. 31, I-1°-a bis et 2°-a).

Ces dispositions s'appliquent aux primes payées depuis le 1er janvier 2006, quelle que soit la date de souscription du contrat d'assurance. Ainsi, les primes payées avant le 1er janvier 2006 ne bénéficient pas de ces dispositions, même pour la fraction se rapportant à la période courant après cette date.

A. Primes d'assurance concernées

1627-1

Sont admises en déduction les primes d'assurance qui concernent les immeubles ou parties d'immeubles dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (CGI, art. 31, I-1°-a bis et 2°-a).

Cette déduction s'applique aux immeubles donnés en location ou dont le contribuable se réserve la jouissance, à l'exception des locaux d'habitation qui bénéficient de l'exonération prévue au II de l'article 15 du CGI.

Sont déductibles l'ensemble des primes d'assurance afférents à des contrats, individuels ou de groupe, souscrits par les contribuables bailleurs directement auprès d'une compagnie d'assurance ou par un intermédiaire (agents immobiliers, administrateurs de biens, notaires, etc.) et couvrant les risques susceptibles d'affecter les immeubles.

Les primes d'assurance doivent nécessairement être souscrites en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu mais leur déduction n'est pas subordonnée à une condition tenant à la nature des risques couverts.

Ouvrent donc notamment droit à déduction les primes d'assurance qui couvrent les risques suivants : risque d'incendie et risques annexes ; dégâts des eaux ; bris de glace ; dégâts causés par la tempête, la grêle ou la neige ; dommages causés par le vol ou le vandalisme ; dommages causés par une catastrophe naturelle ; responsabilité civile du bailleur, notamment les dommages que le bien causerait au locataire ou à un tiers (prime d'assurance « propriétaire non-occupant »).

B. Conditions de déduction des primes d'assurance

1627-2

I. Conditions générales

Pour être admises en déduction, les dépenses correspondant aux primes d'assurance doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges.

Le contribuable doit être en mesure de produire, sur demande de l'administration, une copie du contrat d'assurance et de la quittance fournie par l'assureur, ainsi que tous les éléments attestant de la date de paiement de la dépense. En cas d'assurance collective des logements, le propriétaire doit pouvoir fournir, sur demande de l'administration, un relevé des frais de gérance ainsi que tous éléments attestant de la date du paiement de la dépense et des modalités de détermination de la quote-part qu'il a supportée.

II. Non-cumul

Le contribuable ne peut pas bénéficier, pour un même contrat d'assurance, du crédit d'impôt, prévu à l'article 200 nonies du CGI, et de la déduction des primes d'assurance versées en garantie du risque des loyers impayés prévue au a bis du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Ce non-cumul s'apprécie au regard d'un même contrat d'assurance et non au titre d'un même logement.

En pratique, le contribuable dispose, au titre de chaque année d'imposition, d'une option entre le crédit d'impôt et la déduction des revenus fonciers :

- s'il demande le bénéfice du crédit d'impôt, il ne peut déduire la fraction de primes garantissant le risque d'impayés de loyer ;

- s'il n'opte pas pour le crédit d'impôt, il peut déduire toutes les primes d'assurance souscrites qui remplissent les conditions de déduction, y compris celles qui couvrent le risque de loyers impayés.

Chapitre 3 : Dépenses de travaux

1628

Les dépenses relatives à des travaux sont :

- les dépenses de réparation et d'entretien ;

- les dépenses d'amélioration ;

- et les dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement.

A. Dépenses de réparation et d'entretien

(BOI-RFPI-BASE-20-30-10 au I)

1628-1

Ces dépenses s'entendent de celles incombant au propriétaire qui correspondent à des travaux ayant pour objet de maintenir ou de remettre un immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal, conforme à sa destination, sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial.

I. Nature des dépenses

Les **dépenses d'entretien** s'apparentent généralement aux **dépenses de maintien en l'état** de l'immeuble.

Les dépenses de réparation sont celles qui dépassent les opérations courantes d'entretien et qui **consistent en la remise en état, la réfection ou le remplacement** d'équipements essentiels pour maintenir l'immeuble en mesure d'être utilisé conformément à sa destination.

Présentent, notamment, **ce caractère** les travaux ayant pour objet :

- la remise en état du gros-œuvre (toiture, façades), des canalisations ou de l'installation électrique ;

- la remise en état de l'installation ou le remplacement de la chaudière de chauffage central ;

- la remise en état d'une cuisine aménagée existante (hors remplacement des appareils électroménagers) ;

- la remise en état du mur d'une propriété ;

- le remplacement d'un ascenseur vétuste, la part de la dépense payée au titre d'un contrat d'entretien d'un ascenseur restant à la charge du propriétaire ou encore les dépenses effectuées pour rendre une installation d'ascenseur conforme aux normes réglementaires de sécurité ;

- le traitement des bois contre les insectes xylophages ;

- les dépenses de recherche et d'analyse de la nocivité de l'amiante ;

- les autres dépenses de recherche et d'analyse rendues obligatoires par la réglementation tels que les diagnostics relatifs aux risques d'exposition au plomb ou l'information des locataires sur les risques naturels et technologiques majeurs ;

- les travaux de réparation des plafonds, des planchers, de l'escalier, des enduits extérieurs ;

- la remise en état de la toiture de l'immeuble, d'une partie de la construction suite à des malfaçons, de la loge d'un concierge.

II. Modalités de déduction

1. Principe

Les dépenses de réparation et d'entretien relatives à des immeubles donnés en location sont déductibles pour la détermination du revenu net des propriétés urbaines et rurales.

2. Exceptions

a. Les dépenses locatives de réparation et d'entretien

Les charges supportées par le propriétaire au titre des dépenses d'entretien ou de réparations locatives ne sont pas, en principe, admises en déduction du revenu brut foncier. Par dépense d'entretien ou de réparation locative, on entend celle dont le locataire est tenu par application de l'article 1754 du code civil (cf. liste indicative figurant au décret n° 87-713 du 26 août 1987).

Toutefois, les dépenses locatives de réparation et d'entretien peuvent être déduites lorsque ces dépenses :

- sont occasionnées par la vétusté ou la force majeure ;

- ou sont engagées en vue de faciliter la location ou la relocation ;

- ou n'ont pas pu être récupérées au 31 décembre de l'année de départ du locataire.

b. Les dépenses relatives à des travaux de réparation indissociables de travaux de reconstruction ou d'agrandissement

Les dépenses relatives aux travaux de réparation réalisés à l'occasion de travaux de reconstruction ou d'agrandissement **ne sont pas déductibles lorsqu'ils sont indissociables** de ces derniers.

Dans cette hypothèse, le caractère déductible ou non des dépenses doit s'apprécier globalement. À titre d'exemple, ont été jugés indissociables des travaux de construction et donc non déductibles les dépenses relatives à la réfection complète de la toiture d'un immeuble exécutés à la suite de la construction d'un étage supplémentaire (CE, arrêt du 15 octobre 1980 n° 16782).

c. Distinction entre les dépenses de réparation et les dépenses d'amélioration

Lorsque les dépenses de réparation et d'entretien s'accompagnent de l'adjonction d'éléments ou d'équipements nouveaux, l'ensemble de cette opération présente le caractère de dépenses d'amélioration.

Remarque : En ce qui concerne le régime particulier applicable aux nus-propriétaires d'immeubles loués.

B. Dépenses d'amélioration

(CGI, art. 31, I-1°-b, b bis, f, g et h ; BOI-RFPI-BASE-20-30-10)

Les **dépenses d'amélioration** s'entendent, de manière générale, de celles qui ont **pour objet d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté** aux conditions modernes de vie, sans modifier la structure de cet immeuble. Le versement d'une subvention par l'agence nationale de l'habitat (ANAH) ne préjuge pas du caractère déductible ou non déductible des travaux subventionnés, y compris lorsqu'ils sont réalisés dans le cadre d'une opération programmée de l'habitat (OPAH).

Elles doivent être distinguées des dépenses de construction, de reconstruction ou d'agrandissement alors même que ces dernières seraient rendues nécessaires par la rénovation ou la modernisation d'un immeuble ancien.

Les **dépenses d'amélioration effectuées** sur les immeubles donnés en location **sont en principe des dépenses d'investissement non-déductibles**.

Toutefois, le législateur a prévu **trois exceptions** en faveur des locaux d'habitation, des locaux professionnels et commerciaux et des propriétés rurales.

I. Principe de non-déductibilité

Les **dépenses d'amélioration** effectuées sur les immeubles donnés en location constituent des dépenses d'investissement qui **ne sont pas,** en principe, **admises en déduction** dans le cadre de la détermination du revenu net foncier.

Les dépenses d'amélioration non-dissociables de travaux de construction, reconstruction et d'agrandissement ne sont pas admises en déduction.

II. Exception en faveur des immeubles d'habitation

Afin d'encourager la modernisation de l'habitat, les dépenses d'amélioration réalisées sur des immeubles d'habitation sont déductibles, sous la forme :

- soit d'une **déduction immédiate**, dans la généralité des cas ;

- soit d'une **déduction au titre de l'amortissement obligatoire**, lorsque le contribuable a opté, pour le logement concerné, pour l'une des déductions au titre de l'amortissement « Périssol », « Besson-neuf », « Robien » ou « Robien-recentré » (ou encore, « Borloo-neuf » dans la mesure où pour bénéficier de ce dispositif le contribuable doit avoir opté pour le dispositif « Robien-recentré ».

> **Remarque :** les dépenses d'installation d'une cuisine aménagée et équipée effectuées dans un logement qui en était dépourvu sont, sous certaines conditions, considérées comme des dépenses d'amélioration, y compris pour la part correspondant à l'acquisition des équipements électroménagers intégrés à cette installation (RES N° 2008/14 au BOI-RFPI-BASE-20-30-10 au II-A).

1. Déduction immédiate

Les dépenses d'amélioration réalisées sur un immeuble affecté à l'habitation sont déductibles immédiatement, à l'exclusion des frais correspondant aux travaux construction, de reconstruction ou d'agrandissement ainsi que des dépenses payées depuis le 1er janvier 2009, au titre desquelles le propriétaire bénéficie du crédit d'impôt sur le revenu prévu à l'article 200 quater du CGI ou **à compter des dépenses payées du 1er janvier 2013 au 31 décembre 2014**, celui prévu à l'article 200 quater A dudit code (CGI, art. 31, I-1°-b).

La condition d'affectation de l'immeuble à usage d'habitation doit être appréciée lors de l'exécution des travaux. Il **est** par ailleurs **admis** que les dépenses d'amélioration réalisées sur une dépendance immédiate d'un immeuble d'habitation soient également déductibles.

Par ailleurs, lorsque l'occupation temporaire à un autre usage que l'habitation ne s'est pas accompagnée de travaux modifiant la conception, l'aménagement ou les équipements d'un immeuble destiné originellement à l'habitation, elle n'a pas eu pour effet de changer la destination initiale de l'immeuble concerné. Dès lors, et une fois que l'occupation temporaire à un autre usage a pris fin, la déduction des dépenses d'amélioration réalisées en vue de la relocation à un usage d'habitation est autorisée (CE, arrêt du 20 juin 1997 n° 37749 ; CAA Nantes arrêt du 23 avril 2008 n° 07NT00743). Lorsque les travaux ont eu pour effet de modifier la conception, l'aménagement ou les équipements de l'immeuble destiné originellement à l'habitation, les travaux liés au retour à l'habitation des locaux demeurent non déductibles des revenus fonciers. Dans cette circonstance, le dispositif « Robien » est le cas échéant, applicable, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

2. Déduction au titre de l'amortissement

Lorsque le contribuable **a opté** pour le dispositif « Périssol », « Besson-neuf », « Robien » ou « Robien-recentré » prévu par les f, g et h du 1° du I de l'article 31 du CGI, la **déduction immédiate des dépenses d'amélioration n'est pas applicable.**

En effet, les dépenses d'amélioration **ouvrent droit à une déduction au titre de l'amortissement** égale à 10 % du montant de la dépense pendant dix ans.

Il en est de même pour les logements ouvrant droit à la déduction spécifique prévue au I du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « Borloo-neuf » en faveur du logement intermédiaire), dès lors qu'il convient pour le bénéfice de ces dernières dispositions que le contribuable ait opté pour le dispositif « Robien-recentré ».

III. Exception en faveur des locaux professionnels et commerciaux

Sont déductibles les dépenses d'amélioration afférentes aux locaux professionnels et commerciaux destinés (CGI, art. 31, I-1°-b bis) :

- à protéger les locaux de l'amiante ;

- à faciliter l'accueil des personnes handicapées.

1. Dépenses d'amélioration destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées

Sont admis en déduction les travaux destinés à faciliter l'accueil des personnes handicapées s'ils sont dissociables de travaux de construction, reconstruction ou agrandissement.

La notion d'accueil doit être entendue au sens large. Il s'agit aussi bien de la présence continue (salariés) que de l'accueil temporaire de ces personnes handicapées (visiteurs, clients, usagers, etc.).

2. Protection des locaux contre les effets de l'amiante

Les dépenses d'amélioration déductibles sont celles destinées à protéger les locaux des effets de l'amiante, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux construction, de reconstruction ou d'agrandissement.

Il s'agit notamment des dépenses de travaux d'enlèvement de l'amiante ou des matériaux contenant de l'amiante tels que flocage, calorifugeage ou faux plafonds, ou de confinement de ces matériaux par fixation ou encoffrement.

C. Dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement

(BOI-RFPI-BASE-20-30-10)

1628-3

Les dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement s'entendent notamment de celles qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-œuvre de locaux existants, des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ou encore de ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants.

Ces dépenses ne sont pas, en principe, admises en déduction du revenu foncier. Toutefois, le législateur a prévu deux exceptions : l'une en faveur des logements pour lesquels l'option pour l'une des déductions au titre de l'amortissement a été exercée et l'autre à l'égard des propriétés rurales.

I. Principe de non-déductibilité

Ne sont pas admises en charges déductibles dans le cadre de la détermination du revenu net foncier, les dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement effectuées dans les immeubles donnés en location qui constituent des dépenses d'investissement susceptibles d'entraîner une augmentation de la valeur d'immeuble.

Sont ainsi non-déductibles, les travaux :

- comportant soit la démolition complète d'un immeuble suivie de sa reconstruction, soit des modifications importantes apportées au gros-œuvre de locaux existants ;

- ayant pour objet l'aménagement à usage d'habitation de locaux qui constituaient des dépendances d'un local d'habitation sans être eux-mêmes habitables (combles, garages, remises...) ;

- d'aménagement interne qui, par leur importance, équivalent à une reconstruction ;

- qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants.

L'exclusion des charges déductibles vise non seulement les travaux de construction proprement dits, mais également les dépenses d'installation d'équipements réalisés à cette occasion et indissociables des travaux de construction.

II. Exception : déduction au titre de l'amortissement

Le contribuable qui a opté pour le dispositif « Périssol », « Besson-neuf » ou « Robien » peut sur option et pour les dépenses réalisées sur le logement concerné, demander la déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement (CGI, art. 31, I-1°-f, g et h).

L'option est subordonnée à un nouvel engagement de location de neuf ans. La déduction est calculée sur le montant des travaux et celui des frais accessoires. Le taux applicable au titre de l'amortissement est le même que celui applicable à l'investissement initial.

Chapitre 4 : Dépenses locatives supportées par le propriétaire et non remboursées

(CGI, art. 31, I-1°-a ter ; BOI-RFPI-BASE-20-40)

1630

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, les propriétaires peuvent déduire de leurs revenus fonciers, le montant des dépenses supportées pour le compte de leurs locataires dont ils n'ont pu obtenir le remboursement, au 31 décembre de l'année du départ desdits locataires.

Pour plus de précisions sur les dépenses éligibles.

Remarque : le montant des dépenses supportées pour le compte du locataire par le propriétaire, dont il n'a pu obtenir le remboursement à la date du départ du locataire et qui a été pris en compte pour la détermination des revenus fonciers au titre des années antérieures à 2004 n'est pas admis en déduction.

Chapitre 5 : Dépenses exceptionnelles supportées par le propriétaire

(BOI-RFPI-BASE-20-20)

1631

Sont déductibles les dépenses exceptionnelles supportées par les propriétaires lorsqu'elles sont engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu et résulte d'une gestion normale.

Il s'agit notamment :

- de **l'indemnité d'éviction**, versée par le propriétaire au locataire sortant, ayant pour objet la libération des locaux pour les relouer dans de meilleures conditions (CE, arrêt du 8 juillet 2005 n° 253291). En revanche, elle n'est pas déductible si son versement résulte d'un caractère personnel ou en vue de la réalisation d'un gain en capital ;

- des **frais de relogement d'un locataire** durant les travaux réalisés dans le logement loué (RM Tibéri, n° 43716, JO AN du 19 août 1991, p. 3299).

Remarque : les intérêts d'emprunts contractés par un propriétaire en vue de verser une indemnité d'éviction déductible sont également admis en déduction.

Chapitre 6 : Provisions pour charges de copropriété

(CGI, art. 31, I-1°-a quater ; BOI-RFPI-BASE-20-70)

1632

Depuis de l'imposition des revenus de l'année 2004, les propriétaires peuvent déduire les provisions pour dépenses, de la copropriété l'année de leur versement au syndic, diminuées du montant des provisions déduites l'année précédente qui correspond à des charges qui ne sont pas déductibles.

Chapitre 7 : Intérêts des emprunts

(CGI, art. 31, I-1°-d ; BOI-RFPI-BASE-20-80)

1633

Sont présentées ci-dessous la nature des intérêts d'emprunts déductibles ainsi que leurs conditions de déduction.

A. Intérêts d'emprunts admis en déduction

1633-1

I. Principes

Les propriétaires **peuvent déduire** du revenu brut les **intérêts des emprunts contractés** pour l'acquisition, la (re)construction, l'agrandissement, la conservation, la réparation ou l'amélioration des immeubles donnés en location, ainsi que pour l'achat d'un terrain à bâtir sur lequel doit être édifié un bâtiment destiné à être donné en location.

La déduction **n'est pas limitée**. Elle est égale au montant des **sommes payées** au cours de l'année d'imposition et dont le propriétaire peut justifier.

En sus des intérêts versés au cours de l'année d'imposition, les propriétaires **sont autorisés à déduire** les frais d'emprunt, tels que les **frais de constitution de dossier**, les **frais d'inscriptions hypothécaires** (dont les honoraires de notaire correspondant à un contrat de prêt garanti), les **frais de mainlevée**, les **agios ou commissions de banque**, les **primes afférentes à un contrat d'assurance-vie ou d'assurance-décès** souscrit pour garantir le remboursement de l'emprunt.

Les **intérêts des emprunts substitutifs** sont **également déductibles dans la mesure** où ils remplissent simultanément les conditions suivantes :

- le nouvel emprunt doit être souscrit pour rembourser ou se substituer à l'emprunt initial ;

- les intérêts admis en déduction n'excèdent pas ceux qui figuraient sur l'échéancier initial.

En tout état de cause, les intérêts ouvrant droit à déduction restent limités à ceux afférents au capital de l'emprunt initial restant dû, dans la limite de l'échéancier initial.

Remarque :

Depuis le 1er janvier 1993, la fraction du déficit résultant des intérêts d'emprunt est, en toute hypothèse, exclu du bénéfice de l'imputation sur le revenu global.

II. Cas particuliers

1. Intérêts supportés par les membres de certaines sociétés immobilières ou les porteurs de parts de fonds de placements immobiliers (FPI) visés à l'article 239 nonies du CGI

Les membres de sociétés immobilières dotées ou non de la transparence fiscale et non passibles de l'impôt sur les sociétés qui donnent en location les locaux représentés par leurs actions ou parts sociales ainsi que les porteurs de parts de FPI peuvent déduire :

- la quote-part qui leur incombe dans les intérêts d'emprunts contractés par la société ou le FPI pour acquérir, améliorer, réparer ou conserver des immeubles ;

- les intérêts des emprunts qu'ils ont contractés personnellement pour faire leur apport à la société ou au FPI ou acquérir leurs droits sociaux ou parts.

2. Démembrement de propriété

• Les intérêts des emprunts effectivement versés par l'usufruitier de parts d'une société détenant un immeuble loué, destinés à financer l'acquisition de l'usufruit de ces parts, sont déductibles de la quote-part de bénéfice foncier de la société lui revenant. La circonstance que la société constate un déficit foncier, qui revient de droit au nu-propriétaire en l'absence de convention contraire, n'a pas pour effet de priver l'usufruitier du droit de déduire ces intérêts du revenu qu'il retire d'autres immeubles au cours de la même année ou des dix années suivantes.
• Les intérêts des emprunts effectivement versés par les nus-propriétaires d'immeubles loués et destinés à financer soit l'acquisition de la nue-propriété, les dépenses de réparation, d'entretien, ou d'amélioration de ces immeubles, sont déductibles sur les revenus fonciers provenant, le cas échéant, de leurs autres propriétés.
• Les intérêts des emprunts effectivement versés par les nus-propriétaires d'immeubles dont l'usufruit appartient à un organisme d'habitation à loyer modéré mentionné à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation, à une société d'économie mixte soumise aux dispositions des articles L. 481-1 à L. 481-7 dudit code ou à un organisme agréé mentionné à l'article L. 365-2 du même code sont déductibles des revenus fonciers.

B. Conditions de déduction

1633-2

Pour être admis en déduction, les intérêts d'emprunt doivent répondre aux conditions générales de déduction des charges. Il est notamment précisé que le propriétaire ne peut déduire que le montant des **intérêts** d'emprunts **effectivement supportés et réellement payés** au cours de l'année d'imposition et que la déduction doit être justifiée.

Chapitre 8 : Impôts

(CGI, art. 31, I-1°-c ; BOI-RFPI-BASE-20-50)

1634

Sont déductibles :

- les impôts dont le paiement incombe normalement au propriétaire, lorsqu'ils sont perçus au profit des collectivités locales, de certains établissements publics ou d'organismes divers (taxes foncières, taxes régionales et taxes spéciales d'équipement autres que celle visée à l'article 1599-0 B du CGI, etc.) ;

- la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage perçue dans la région Île-de-France.

En revanche, ne sont pas admis en déduction, l'impôt sur le revenu, les droits de mutation à titre gratuit ou à titre onéreux, les impôts incombant normalement à l'occupant (taxe d'habitation, taxe d'enlèvement des ordures ménagères), les impôts, taxes ou redevances qui constituent un élément du prix de revient des immeubles (cf. CGI, art. 302 septies B : taxe locale d'équipement, versement pour dépassement du plafond légal de densité notamment).

Remarque : Le prélèvement prévu à l'article 1641 du CGI afférent à cette taxe, qui ne constitue pas une charge récupérable auprès du locataire, est admis en déduction (RM Jacques Baudot n° 32529 ; JO Sénat du 23 août 2001, p. 2723).

Les contribuables dont les loyers sont soumis à la TVA, ne peuvent pas déduire l'impôt acquitté, compte tenu des modalités particulières de détermination des revenus fonciers correspondants.

En principe, les impôts déductibles ne peuvent être pris en charge que s'ils ont été effectivement payés au cours de l'année d'imposition.

Toutefois, même s'ils n'ont pas été payés dans l'année, les impôts dus peuvent être déduits pour leur montant exact dès lors que l'avis d'imposition a été reçu au moment de l'établissement de la déclaration.

En outre, les pénalités prévues en cas de paiement tardif sont admises en déduction au même titre que l'imposition à laquelle elles se rapportent.

Titre 3 : Base d'imposition

(BOI-RFPI-BASE-30)

Chapitre 1 : Détermination du bénéfice ou du déficit

(BOI-RFPI-BASE-30-10)

A. Principes

1645

Le revenu net foncier est obtenu après compensation des revenus et des déficits fonciers de tous les immeubles possédés par le contribuable ou les membres du foyer fiscal.

Lorsque le résultat de cette compensation est bénéficiaire (compte tenu le cas échéant de l'imputation des déficits provenant d'années antérieures), le revenu net est taxable à l'IR avec les autres revenus du foyer fiscal.

Remarque : Le montant net des revenus fonciers (après imputation des déficits antérieurs éventuels) supporte en sus les prélèvements sociaux.

Lorsque le résultat est déficitaire, le **déficit constaté est imputable**, **sous certaines conditions et limites**, sur le revenu global (cf. n° 1647).

B. Cas particuliers du report des déficits fonciers en cas de mariage, divorce, séparation ou décès du conjoint

1646

Il convient de se reporter au BOI-RFPI-BASE-30-10 au II.

Chapitre 2 : Règles d'imputation des déficits

(BOI-RFPI-BASE-30-20)

A. Principes

1647

Sont présentées succinctement ci-dessous, les modalités d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global.

I. Modalités d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global

(BOI-RFPI-BASE-30-20-10)

1647-1

Le déficit foncier qui résulte des dépenses déductibles **autres** que les intérêts d'emprunt, **est déductible du revenu global**, **sous la condition** notamment de **maintenir l'affectation** de l'immeuble à la location **jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit** l'imputation du déficit sur le revenu global, dans la limite annuelle de **10 700 €**.

Cette limite est portée à 15 300 € lorsqu'un déficit est constaté sur un logement pour lequel est pratiquée la déduction au titre de l'amortissement dit « Périssol » prévue au f du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Remarques :

1- Le régime d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global n'est pas modifié pour les contribuables qui constatent un déficit sur un logement pour lequel la déduction au titre de l'amortissement prévue au g du 1° du I de l'article 31 du CGI a été exercée (« Besson-neuf »). Les déficits qui résultent des dépenses **autres que les intérêts d'emprunt** sont dans ce cas imputables sur le revenu global dans la limite de 10 700 €, dans les conditions de droit commun, le surplus étant déductible des revenus fonciers des dix années suivantes. Cela étant, le propriétaire qui réalise, au cours d'une année donnée, un déficit sur un logement pour lequel est pratiquée la déduction au titre de l'amortissement dit « Périssol », peut imputer sur son revenu global dans la limite de 15 300 € les déficits provenant de dépenses autres que les intérêts d'emprunts constatés au cours de la même année sur l'ensemble des immeubles qu'il donne en location, y compris les immeubles pour lesquels la déduction au titre de l'amortissement prévue au g du 1° du I de l'article 31 du CGI a été exercée.

2- Le régime d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global n'est pas non plus modifié pour les contribuables qui constatent un déficit sur un logement pour lequel la déduction au titre de l'amortissement prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI a été exercée (« Robien »). Les déficits qui résultent des dépenses autres que les intérêts d'emprunt sont imputables dans ce cas sur le revenu global dans la limite de 10 700 € dans les conditions de droit commun, le surplus étant déductible des revenus fonciers des dix années suivantes. Cependant, il convient de rappeler que, pour les contribuables qui constatent un déficit sur un logement pour lequel est pratiquée la déduction au titre de l'amortissement prévue au f du 1° du I de l'article 31 du CGI (amortissement « Périssol »), la limite d'imputation des déficits fonciers est portée à 15 300 €. Le propriétaire peut donc, lorsque pour une année donnée il réalise un déficit sur un tel logement, imputer sur son revenu global dans la limite de 15 300 € les déficits provenant de dépenses autres que les intérêts d'emprunts constatés au cours de la même année sur l'ensemble des immeubles qu'il donne en location, y compris les immeubles pour lesquels la déduction au titre de l'amortissement prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI a été exercée.

La **fraction des déficits** afférents aux immeubles urbains ou ruraux qui **excède la limite annuelle de 10 700 €** ou, le cas échéant de 15 300 € ou qui résulte des intérêts d'emprunts **est exclusivement imputable sur les revenus fonciers des dix années suivantes.**

Lorsque les revenus fonciers des dix années suivantes ne permettent pas d'absorber la fraction de déficit non imputable sur le revenu global, celle-ci ne peut plus être reportée.

II. Remise en cause de l'imputation des déficits sur le revenu global

(BOI-RFPI-BASE-30-20-10)

1647-2

1. Principe

Le 3° du I de l'article 156 du CGI prévoit que lorsque le propriétaire **cesse de louer** un immeuble, le revenu foncier et le revenu global des **trois années qui précèdent** celle au cours de laquelle intervient cet événement sont, nonobstant toute disposition contraire, reconstitués selon les modalités applicables en cas de non-imputation sur le revenu global.

Cependant, lorsqu'un contribuable ayant déclaré au titre de la même année un déficit imputable en tout ou partie sur le revenu global et provenant d'immeubles différents cesse de louer l'un d'entre eux dans les trois ans qui suivent l'imputation, il convient de reconstituer la fraction du déficit imputable sur le revenu global en faisant abstraction des résultats déficitaires des immeubles cédés ou dont la location a cessé (RES N° 2010/35 au BOI-RFPI-BASE-30-20-10).

2. Exceptions

Cette remise en cause ne s'applique pas en cas d'invalidité, de licenciement ou de décès du contribuable (ou époux ou partenaire).

a. En cas d'invalidité

Sont concernés les invalides classés dans la deuxième ou la troisième catégorie prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale.

Il s'agit :

- des invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque ;

- des invalides qui, étant absolument incapables d'exercer une profession, sont, en outre, dans l'obligation d'avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes ordinaires de la vie.

b. En cas de licenciement

Les personnes licenciées s'entendent de celles dont le contrat de travail est rompu à l'initiative de leur employeur.

Il s'agit du contribuable ou de son époux ou de son partenaire (PACS) soumis à une imposition commune.

c. En cas de décès

Il s'agit du décès du contribuable ou de son époux ou de son partenaire (PACS) soumis à une imposition commune.

Par mesure de tempérament également, aucune remise en cause de l'imputation du déficit sur le revenu global n'est également effectuée dans le cas :

- d'expropriation pour cause d'utilité publique ;

- de fusion de la société civile de placement immobilier propriétaire de l'immeuble productif du déficit.

III. Non-cumul de l'imputation d'un déficit et de la réduction d'impôt pour investissement

1647-3

Un contribuable ne peut, pour un même logement ou une même souscription de titres pratiquer la réduction d'impôt relative aux investissements outre-mer prévue à l'article 199 undecies A du CGI et imputer un déficit foncier sur le revenu global. La loi ne prévoit aucune durée à cette interdiction de cumul.

Il est toutefois admis de limiter son application à la durée couverte par l'engagement de location ou de conservation prévu pour l'octroi de la réduction d'impôt déjà citée (c'est-à-dire les cinq années postérieures à l'octroi de la réduction d'impôt).

B. Cas particuliers

(BOI-RFPI-BASE-30-20-20)

1648

Est soumise à des conditions particulières, l'imputation des déficits fonciers subis :

I. Par les nus-propriétaires effectuant des travaux en application de l'article 605 du code civil

(BOI-RFPI-BASE-30-20-20 et BOI-IR-BASE-20-60-20)

1648-1

Depuis l'imposition des revenus de 2009, **sur option irrévocable du contribuable** entraînant renoncement à leur prise en compte pour l'évaluation de ses revenus fonciers, les **dépenses de grosses réparations effectivement supportées par les nus-propriétaires** au titre de travaux payés en application de l'article 605 du code civil lorsque le démembrement de propriété d'un immeuble bâti résulte de succession ou de donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement **sont déductibles du revenu global dans la limite annuelle de 25 000 €.**

La **fraction** des dépenses **excédant cette limite peut être déduite**, dans les mêmes conditions, **au titre des dix années suivantes** (CGI, art. 156, II-2° quater).

La charge ne peut donner lieu à la constatation d'un déficit global.

À la différence du régime applicable avant le 1er janvier 2009, la déduction d'une charge sur le revenu global sans référence à la notion de déficit foncier, conduit à supprimer la condition relative à l'affectation de l'immeuble à la location qui était exigée pour l'application de l'ancien régime dérogatoire, (CGI, art. 156, II-2° quater).

II. Par les propriétaires d'immeubles historiques et assimilés

(CGI, art. 156, I-3° ; CGI, art. 156 bis, I)

1648-2

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, **l'imputation sur le revenu global** du déficit foncier

afférent aux immeubles historiques et assimilés est effectuée :

- **sans limitation de montant**, si leurs propriétaires s'engagent à en conserver la propriété durant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1er janvier 2009 (CGI, art. 156 bis, I) ;

- **n'est plus ouverte pour les immeubles acquis** depuis le 1er janvier 2009 par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés, **sauf si ces sociétés sont agréées** lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien justifient le recours à un tel mode de détention **ou s'il s'agit de sociétés civiles dont les associés sont membres d'une même famille**, à la condition dans ce dernier cas que les associés prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition (CGI, art. 156 bis, II) **ou si les associés** qui sont à l'origine de la constitution de la société agréée **sont des personnes morales de droit public** ou des sociétés d'économie mixte ;

- **n'est plus permise** pour les immeubles ayant fait l'objet d'une division depuis le 1er janvier 2009, **sauf si** cette division fait l'objet d'un agrément ministériel (CGI, art. 156 bis, V).

Remarque :

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2014, les modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières supportées au titre des monuments historiques et assimilés, prévues à l'article 156 du CGI et à l'article 156 bis du CGI, ne s'appliquent plus aux immeubles faisant partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier et qui ont été agréés à cet effet, conformément aux I et m du I de l'article 26 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

Toutefois, des dispositions transitoires à l'entrée en vigueur des I et m du I de l'article 26 de la loi de finances pour 2014 sont prévues afin de maintenir, jusqu'au terme de chaque agrément délivré, le bénéfice de ces modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières pour certains immeubles agréés (cf. BOI-RFPI-SPEC-30-10 au II et pour plus de précisions, l'actualité du 17/04/2014 : IR - RFPI - SJ - Régime des monuments historiques et assimilés - Suppression des immeubles agréés du bénéfice du régime dérogatoire des monuments historiques).

III. Par les propriétaires d'espaces naturels accessibles au public

(CGI, art. 156, I-3°-al. 2)

1648-3

1. Dispositif en vigueur depuis le 1er janvier 2010

Les déficits fonciers provenant des dépenses exposées depuis le 1er janvier 2010 pour le maintien et la protection du patrimoine naturel sont imputables sur le revenu global dans la **limite annuelle de 10 700 €**.

La fraction du déficit foncier supérieure à cette limite, ainsi que celle correspondant aux intérêts d'emprunts sont déductibles uniquement sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

Il est indiqué que les propriétaires d'espaces naturels accessibles au public peuvent choisir le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu, depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, prévue à l'article 199 octovicies du CGI au lieu et place des déductions citées ci-dessus.

Remarque :

L'imputation des dépenses inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel **sur le revenu global sans limitation** de montant **a été supprimée** pour les dépenses effectuées depuis le 1er janvier 2010.

En conséquence, depuis le 1er janvier 2010, le contribuable dispose du choix entre la réduction d'impôt ou la déduction normale sur les revenus fonciers (BOI-IR-RICI-240-20 au III).

2. Dispositif en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009.

Pour l'imposition des revenus des années 2007 à 2009, étaient imputables sur le revenu global, sans limitation de montant, les déficits provenant de dépenses inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel autres que les intérêts d'emprunt, ayant reçu un avis favorable du service de l'État compétent en matière d'environnement et effectuées sur des espaces naturels mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2, L. 411-1, L. 411-2 et L. 414-1 du code de l'environnement et des espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, qui bénéficiaient du label délivré par la « Fondation du patrimoine » en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine. Ce label prévoyait les conditions de l'accès au public des espaces concernés, sauf exception justifiée par la

fragilité du milieu naturel.

Partie 3 : Revenus fonciers : régimes d'imposition

(BOI-RFPI-DECLA)

Titre 1 : Régime réel d'imposition

(CGI, art. 31, BOI-RFPI-DECLA-20)

1650

Les contribuables, qui entrent dans le champ d'application du régime réel d'imposition, doivent déterminer le revenu net foncier en retranchant du revenu brut les charges effectivement supportées.

Chapitre 1 : Champ d'application du régime réel d'imposition

(BOI-RFPI-DECLA-20, I)

1651

Le régime réel d'imposition s'applique de plein droit aux propriétaires situés hors du champ d'application du régime micro-foncier. Il s'applique également aux contribuables qui optent pour le régime réel d'imposition.

A. Application de plein droit du régime réel

1651-1

Le régime réel s'applique de plein droit lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal est propriétaire d'un ou de plusieurs biens appartenant à certaines catégories ou lorsque le revenu brut foncier annuel est supérieur à 15 000 €.

I. Condition tenant à la nature du revenu

Le régime réel d'imposition s'applique de plein droit lorsque celui-ci ou l'un des membres du foyer fiscal est propriétaire d'un ou de plusieurs biens ouvrant droit à des régimes particuliers ou détient des parts de certaines sociétés, quel que soit le montant des revenus bruts du contribuable.

L'exclusion du régime micro-foncier, et donc l'application de plein droit du régime réel d'imposition, ne portent que sur la période pendant laquelle le bénéfice des dispositions dérogatoires est demandé ou sur les années au titre desquelles la déduction spécifique en fonction des revenus bruts se trouve applicable.

II. Condition tenant au montant du revenu

Le régime réel d'imposition s'applique de plein droit lorsque le revenu brut foncier annuel du contribuable est supérieur à 15 000 €.

La limite de 15 000 € est appréciée en tenant compte du montant du revenu brut foncier annuel perçu directement par l'ensemble des membres du foyer fiscal, mais également de la quote-part de revenu brut annuel des sociétés dont l'un des membres du foyer fiscal est associé, à proportion de ses droits dans le bénéfice comptable.

B. Application sur option du régime réel

1651-2

Les contribuables placés de plein droit sous le régime micro-foncier peuvent opter pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers.

L'option est globale, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des revenus fonciers réalisés par le foyer fiscal.

Elle n'est soumise à aucun formalisme particulier et résulte de la simple souscription de la déclaration des revenus fonciers n° 2044 dans le délai de la déclaration des revenus n° 2042. Ces imprimés sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Chapitre 2 : Modalités de détermination du revenu net foncier

(CGI, art. 28, BOI-RFPI-DECLA-20, II)

1652

Le revenu net foncier est égal à la différence entre le montant du revenu brut et le total des charges de la propriété.

Le revenu brut est défini à l'article 29 du CGI et à l'article 30 du CGI.

Les charges de la propriété sont énumérées à l'article 31 du CGI.

En dehors des charges expressément visées par l'article 31 du CGI, les propriétaires sont autorisés à déduire les autres frais qu'ils ont supportés, à la condition que ces dépenses soient engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation de leur revenu foncier, au sens de l'article 13 du CGI.

A. Revenu brut à déclarer

1652-1

Le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles donnés en location, est constitué par :

- le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire ;

- augmenté du montant des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par convention à la charge du locataire.

Il est indiqué que les subventions et indemnités destinées à financer des charges ou travaux déductibles sont compris dans le revenu brut.

Il n'est pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant.

Les recettes brutes de la propriété comprennent notamment celles qui proviennent de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse, de la concession du droit d'exploitation des carrières, de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ayant leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit.

B. Charges déductibles

1652-2

Les contribuables qui relèvent du régime réel d'imposition doivent tenir compte des charges qu'ils ont effectivement supportées.

Pour être déductibles du revenu foncier brut, les charges doivent répondre à certaines conditions.

Il convient de se reporter au n° 1625.

Titre 2 : Régime micro-foncier

(CGI, art. 32 ; BOI-RFPI-DECLA-10)

1655

Afin d'alléger les obligations déclaratives des contribuables titulaires de revenus fonciers de faible montant, un régime d'imposition simplifié des revenus fonciers, dit « régime micro-foncier » a été créé.

Conformément aux dispositions de l'article 32 du CGI, il **est applicable de plein droit** aux propriétaires d'immeubles dont le **revenu brut foncier annuel total n'excède pas 15 000 €**.

Remarque : Les contribuables concernés peuvent néanmoins opter pour l'application du régime de droit commun des revenus fonciers visés aux articles 28 à 31 du CGI.

Initialement réservé aux propriétaires directs, le régime micro-foncier a été étendu depuis l'imposition des revenus de l'année 2003, aux contribuables propriétaires d'au moins un immeuble donné en location nue et qui, par ailleurs, sont détenteurs de parts de FPI mentionnés à l'article 239 nonies du CGI ou de parts de sociétés qui donnent en location des immeubles nus et dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI.

Le régime micro-foncier s'applique également aux associés de sociétés transparentes visées à l'article 1655 ter du CGI, à la condition que l'immeuble soit mis en location nue directe par le contribuable.

Chapitre 1 : Champ d'application du régime micro-foncier

(BOI-RFPI-DECLA-10, I)

1656

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2003, le régime micro-foncier a été étendu aux détenteurs de parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés et non dotées de la transparence fiscale (c'est-à-dire translucides, par exemple les sociétés civiles de gestion) qui donnent en location des immeubles nus. Il s'agit de sociétés qui ont un objet civil et qui ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme, de leur activité ou d'une option. Les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part leur revenant dans les résultats sociaux dans les conditions visées par l'article 8 du CGI.

Désormais, ce régime micro-foncier s'applique donc de plein droit aux détenteurs de parts de sociétés translucides :

- qui sont également directement et obligatoirement propriétaires d'au moins un immeuble donné en location nue ;

- et qui ne bénéficient pas d'un régime fiscal particulier, mentionné au n° 1658, au titre de l'année d'imposition.

Depuis l'entrée en vigueur mentionnée à l'article 7 de l'ordonnance n° 2005-1278 du 13 octobre 2005 définissant le régime juridique des OPCI, le régime micro-foncier est également applicable, dans les mêmes conditions, aux détenteurs de parts de FPI mentionnés à l'article 239 nonies du CGI.

A. Limite d'application

1657

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2001, les contribuables peuvent bénéficier de plein droit du régime micro-foncier, lorsque le montant du **revenu brut foncier total annuel n'excède pas la limite de 15 000 €**.

Pour l'appréciation de cette limite, il convient de faire masse de l'ensemble des revenus bruts fonciers du foyer fiscal.

La limite de **15 000 € n'a pas à être appréciée prorata temporis**.

Ainsi, les contribuables pour lesquels le temps de location (ou de jouissance) d'un immeuble est inférieur à 12 mois au cours de l'année civile, bénéficient du régime micro-foncier dès lors que leur revenu brut foncier n'excède pas 15 000 € au cours de l'année d'imposition.

I. Revenus bruts perçus par le contribuable

1657-1

Le revenu brut est constitué par le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire au cours de l'année d'imposition, y compris les recettes accessoires. Ces recettes sont augmentées, le cas échéant, du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge des locataires. Les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles sont comprises dans le revenu brut. En revanche, depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, il n'est pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant (CGI, art. 29).

Pour les immeubles autres que les logements dont le propriétaire se réserve la jouissance, le revenu brut est constitué par le montant des loyers que ces biens pourraient produire s'ils étaient donnés en location (CGI, art. 30), majoré, s'il y a lieu, des recettes accessoires.

La **limite de 15 000 € s'apprécie hors TVA**, pour le propriétaire-bailleur redevable de la TVA, de plein droit ou sur option (CGI, art. 33 quater).

II. Quote-part de revenus bruts d'une société de personnes ou d'un fonds de placement immobilier (FPI)

1657-2

1. Quote-part du revenu brut de la société ou du fonds

La limite de 15 000 € est appréciée **en tenant compte du montant du revenu brut annuel de la société** défini à l'article 29 du CGI et à l'article 30 du CGI à proportion des droits de l'associé dans les bénéfices comptables de la société. Il en est de même des porteurs de parts d'un fonds de placement immobilier (FPI) visé à l'article 239 nonies du CGI.

> **Exemple :** Le propriétaire-bailleur qui perçoit 10 000 € par an de loyer en direct et qui est associé d'une SCI dont le revenu brut correspondant à ses droits est de 7 000 €, ne pourra pas bénéficier du régime micro-foncier même si le revenu qu'il perçoit effectivement de la société est inférieur à 5 000 €.

2. Détermination de la quote-part

La clé de répartition du bénéfice comptable à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de l'exercice intervenue au cours de l'année d'imposition, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition antérieure passée entre les associés avant la date de clôture de ces exercices. Il est précisé que pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la clôture de l'exercice.

B. Exclusions de plein droit

(CGI, art. 32, 2 ; BOI-RFPI-DECLA-10)

1658

Le législateur a prévu expressément certaines exclusions à l'application du régime micro-foncier même dans le cas où le revenu foncier est inférieur à la limite de 15 000 €.

Ne peuvent ainsi pas bénéficier du régime micro-foncier :

- les propriétaires de certains immeubles ;

- et les propriétaires de parts de sociétés immobilières ou de fonds de placement immobilier.

I. Exclusion de propriétaires de certains immeubles

1658-1

Le **régime micro-foncier ne s'applique pas** lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal est propriétaire d'un ou plusieurs biens appartenant aux catégories suivantes.

1. Monuments historiques et assimilés

Sont exclus les biens immobiliers procurant à leurs propriétaires des recettes imposables dans la catégorie des revenus fonciers et dont le déficit est imputé sur le revenu global en application de l'alinéa premier du 3° du I de l'article 156 du CGI (CGI, art. 32, 2-a).

2. Immeubles détenus en nue-propriété

Sont exclus les immeubles dont le démembrement résulte d'une succession ou d'une donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement, et dont le déficit qui résulte de gros travaux est imputé sur le revenu global, en application de l'alinéa premier du 3° du I de l'article 156 du CGI (CGI, art. 32, 2-a).

3. Immeubles situés dans un secteur sauvegardé ou dans une zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (dispositif « Malraux »)

Sont exclus les immeubles au titre desquels est demandé le bénéfice des dispositions du b ter du 1° du I de l'article 31 du CGI ou de celles prévues aux alinéas 2 et 3 du 3° du I de l'article 156 du CGI (CGI, art. 32, 2-b).

4. Logements bénéficiant d'un amortissement spécifique

Sont exclus les logements au titre desquels a été demandé le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévue au f (dispositif « Périssol ») ou au g (dispositif « Besson-neuf ») ou au h (dispositif « Robien » et « Robien-recentré ») du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Il en est de même de logements au titre desquels est demandé le bénéfice de la déduction spécifique et du complément de déduction au titre de l'amortissement en faveur du logement intermédiaire prévus au l du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « Borloo-neuf »), dès lors qu'il convient, pour le bénéfice de ses dernières dispositions, que le contribuable ait opté pour le dispositif « Robien » (CGI, art. 32, 2-c).

5. Logements bénéficiant de la déduction spécifique pour mobilité professionnelle

Sont exclus les logements au titre desquels a été demandé le bénéfice de la déduction spécifique prévue au i (déduction applicable aux bailleurs qui donnent en location leur ancienne résidence principale suite à mobilité professionnelle) du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32, 2-f).

6. Logements bénéficiant de la déduction spécifique Besson-ancien

Sont exclus les logements au titre desquels a été demandé le bénéfice de l'une des déductions spécifiques prévues au j (dispositif « Besson-ancien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32, 2-c).

7. Logements situés en zone de revitalisation rurale

Sont exclus les logements au titre desquels a été demandé le bénéfice de la déduction spécifique prévue au k (dispositif « Robien-ZRR ») du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32, 2-c).

8. Logements soumis à une convention ANH

Sont exclus les logements au titre desquels a été demandé le bénéfice de la déduction spécifique prévue au m (dispositif de mise en location dans le cadre d'une convention ANH « Borloo-ancien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32, 2-f).

9. Logements bénéficiant de la déduction spécifique logement vacant

Sont exclus les logements au titre desquels a été demandé le bénéfice de la déduction spécifique prévue au n (logements vacants remis en location) du 1° du I de l'article 31 du CGI (CGI, art. 32, 2-f) en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009.

10. Immeubles bénéficiant d'une réduction d'impôt

Sont exclus les immeubles pour lesquels est pratiquée la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 decies EA du CGI (réduction d'impôt en faveur de l'acquisition de logements faisant partie d'une résidence de tourisme dans certaines zones et qui font l'objet de travaux de réhabilitation) ou la réduction d'impôt prévue à l'article 199 decies F du CGI (réduction d'impôt en faveur des travaux réalisés dans les logements touristiques).

11. Immeubles faisant l'objet de dépenses de préservation et d'amélioration du patrimoine naturel

Ne peuvent pas bénéficier du régime micro-foncier, les immeubles du patrimoine naturel pour lesquels le déficit est imputé sur le revenu global en application des dispositions du 3° du I de l'article 156 du CGI.

Ces dispositions sont prévues par le b du 2 de l'article 32 du CGI (voir également au BOI-RFPI-DECLA-10 au a du 2 du A du I).

II. Exclusion de certains détenteurs de parts de sociétés immobilières ou de FPI

1658-2

Le régime micro-foncier ne s'applique pas lorsque le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal détient des parts appartenant aux catégories suivantes.

1. Parts de sociétés imposées selon l'article 8 du CGI

Sont exclues les parts de sociétés, autres que celles visées à l'article 1655 ter du CGI, qui donnent en location un immeuble et dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI (CGI, art. 32, 2-e).

2. Parts de sociétés bénéficiant d'un amortissement spécifique

Sont exclues les parts de sociétés, autres que celles visées à l'article 1655 ter du CGI, qui font l'objet de la déduction au titre de l'amortissement prévue à l'article 31 bis du CGI (« Robien-SCPI » et « Borloo-SCPI ») [CGI, art. 32, 2-e].

3. Parts de FPI mentionnés à l'article 239 nonies du CGI (« OPCI-FPI »)

Ne peuvent bénéficier du régime micro-foncier, les parts de FPI dont leur détenteur n'est pas propriétaire direct d'un immeuble donné en location nue (CGI, art. 32, 2-g).

> **Remarque :** Dans cette situation, le contribuable déclare directement sa quote-part de revenu net sur la déclaration d'ensemble 2042.

4. Parts de sociétés dont le détenteur n'est pas le propriétaire direct de l'immeuble.

Sont exclues les parts de sociétés autres que celles visées à l'article 1655 ter du CGI qui donnent en location des immeubles nus et dont les résultats sont imposés dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI lorsque leur **détenteur n'est pas propriétaire direct** d'un immeuble donné en location nue (CGI, art. 32, 2-d).

> **Remarque :** Dans cette situation, le contribuable déclare directement sa quote-part de revenu net sur la déclaration d'ensemble n°2042.

III. Portée des exclusions

1658-3

L'exclusion du régime micro-foncier ne porte que sur la période pendant laquelle le bénéfice des dispositions dérogatoires est demandé ou sur les années au titre desquelles les déductions spécifiques se trouvent applicables.

Chapitre 2 : Modalités de détermination du revenu foncier

(BOI-RFPI-DECLA-10, II)

1659

A. Revenus bruts à déclarer

Le revenu brut à déclarer est déterminé de la même manière que pour l'appréciation de la limite de **15 000 €**.

B. Revenu imposable et application d'un abattement

Le revenu net imposable est déterminé automatiquement par l'administration par application d'un abattement représentatif de l'ensemble des charges de la propriété.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, **le taux de l'abattement applicable** aux revenus bruts est fixé **à 30 %.**

Les contribuables concernés portent directement le montant du revenu brut annuel (revenus bruts des immeubles donnés en location directement mais également la quote-part de revenu brut de la société dont ils sont associés) sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires », et sont donc dispensés du dépôt des déclarations n° 2044 ou n° 2044 S.

C. Sort des déficits

Le contribuable imposé selon le régime micro-foncier **ne peut pas**, par construction, **constater de déficits.**

Les déficits fonciers constatés antérieurement à l'application du régime micro-foncier et encore reportables au 1er janvier de la première année d'application, peuvent continuer à être imputés sur le revenu net foncier dans les conditions de droit commun (report sur les revenus de même nature des 10 années suivantes).

Chapitre 3 : Sortie du régime micro-foncier

(BOI-RFPI-DECLA-10, III)

A. Sortie obligatoire du régime micro-foncier

1660

Le régime micro-foncier **cesse obligatoirement** de s'appliquer :

- l'année au cours de laquelle le revenu brut **excède le seuil de 15 000 €** ;

- l'année au titre de laquelle survient l'une des causes d'exclusions prévues aux nos 1658-1 et 1658-2.

Le revenu net foncier doit alors être obligatoirement déterminé selon le régime réel d'imposition des revenus fonciers prévu à l'article 28 du CGI et à l'article 31 du CGI et donner lieu au dépôt d'une déclaration 2044 ou 2044 S, disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

B. Option pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers

1661

Les contribuables placés de plein droit sous le régime micro-foncier peuvent opter pour le régime réel d'imposition des revenus fonciers.

I. Délai et modalités d'option

L'option n'est soumise à aucun formalisme particulier et résulte de la simple souscription de la déclaration de revenus fonciers n° 2044, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ». Elle doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 de l'année au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon ce régime.

II. Portée de l'option

L'option est globale, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des revenus fonciers réalisés par le foyer fiscal.

III. Durée de l'option

L'option est exercée pour une période de trois ans. Irrévocable durant cette période, elle est valable tant que le contribuable reste de manière continue dans le champ d'application du régime micro-foncier.

Exemple : lors du dépôt, en 2014, de la déclaration d'ensemble des revenus de l'année 2013, le contribuable peut opter pour le régime réel d'imposition en déposant une déclaration n° 2044. Cette option sera valable pour l'imposition des revenus 2013 à 2015.

IV. Terme de l'option

L'option cesse de produire ses effets au terme de la période de trois ans.

Lorsque le contribuable continue de souscrire une déclaration n° 2044 au-delà du terme de cette période, il doit être considéré comme exerçant une option annuelle, et non plus triennale, pour le régime réel d'imposition. Le contribuable peut donc, après une période minimale de trois années d'imposition sous le régime réel, appliquer de plein droit, à tout moment, le régime micro-foncier, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

Après une année d'imposition de plein droit sous le régime micro-foncier, le contribuable peut exercer une nouvelle option pour le régime réel, valable trois ans.

V. Interruption de l'option

L'option cesse de produire ses effets lorsque les contribuables sortent du champ d'application du régime du micro-foncier. Dès lors, le régime réel d'imposition s'applique de plein droit et non plus sur option.

L'option cesse également de produire ses effets en cas de changement de contribuable (mariage, divorce, imposition distincte de l'enfant précédemment à charge du foyer fiscal).

Titre 3 : Obligations déclaratives incombant aux propriétaires fonciers

(BOI-RFPI-DECLA-30)

Chapitre 1 : Propriétaires fonciers titulaires de revenus fonciers de faible montant

(CGI, art. 32 ; BOI-RFPI-DECLA-30)

1666

Les contribuables dont le revenu brut au titre de l'année d'imposition n'excède pas **15 000 €** portent directement sur la déclaration de revenus n° 2042 le montant de leur revenu brut foncier.

Le revenu net foncier imposable est alors calculé automatiquement par application d'un abattement forfaitaire (CGI, art. 32).

Chapitre 2 : Associés de sociétés immobilières à objet civil non passibles de l'impôt sur les sociétés

(BOI-RFPI-DECLA-30)

1667

S'ils ne disposent pas d'autres revenus fonciers, les associés des sociétés immobilières à objet civil, non transparentes et non passibles de l'impôt sur les sociétés portent directement sur leur déclaration d'ensemble n°2042, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires », la part leur revenant dans les résultats sociaux.

Chapitre 3 : Autres propriétaires fonciers

(BOI-RFPI-DECLA-30)

1668

Les propriétaires fonciers autres que ceux visés ci-avant et passibles de l'impôt sur le revenu doivent faire figurer sur un imprimé annexe à la déclaration de revenus (n° 2044 ou n° 2044 spéciale), le détail du calcul de leur revenu net foncier.

Le revenu net foncier est ensuite reporté sur la déclaration de revenus n° 2042.

Les personnes qui opèrent la déduction d'intérêts de dettes contractées pour l'acquisition, la construction, la conservation, la restauration et l'amélioration des propriétés doivent fournir le nom et le domicile du créancier, la date du titre constatant la créance et le montant des intérêts annuels.

De même, la déclaration comporte l'indication du détail des paiements sur travaux effectués.

1668-1

Les propriétaires d'immeubles sont concernés par le dépôt soit d'une déclaration n° 2044, soit d'une déclaration n° 2044 spéciale :

Sont tenus de souscrire la déclaration n° 2044 : les propriétaires d'immeubles ordinaires, y compris les immeubles bénéficiant d'une des déductions spécifiques prévues par les dispositifs « Besson-ancien » et « Borloo-ancien ».

Sont tenus de souscrire la déclaration n° 2044 spéciale :

- les propriétaires d'immeubles spéciaux (notamment immeubles historiques et assimilés ou situés en secteur sauvegardé ou assimilé) ;

- les propriétaires qui ont réalisé un investissement ouvrant droit à la déduction au titre de l'amortissement « Périssol », « Besson neuf », « Robien classique » , « Robien recentré » « Robien ZRR classique ou recentré », « Robien recentré » ou « Borloo neuf » ou ayant ouvert droit au bénéfice d'une déduction spécifique prévue dans le cadre de la réduction d'impôt « Scellier intermédiaire » ou « Scellier ZRR »

- les propriétaires qui bénéficient d'une déduction spécifique au titre des dispositifs « Scellier intermédiaire », « Scellier ZRR » ou « Robien ZRR » ;

- les propriétaires qui détiennent des parts de SCPI pour lesquelles l'option pour la déduction au titre de l'amortissement a été pratiquée (dispositifs « Robien SCPI » ou « Borloo SCPI »).

Les déclarations n° 2042, n° 2044, n° 2044-SPE sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Ces obligations concernent également :

- les associés des sociétés immobilières de copropriété dites « transparentes », lorsque les locaux correspondant aux actions ou parts qu'ils détiennent sont donnés en location (BOI-RFPI-CHAMP-30-20) ;

- les associés des sociétés immobilières à objet civil, non-transparentes et non passibles de l'impôt sur les sociétés (sociétés dites translucides) qui disposent de revenus fonciers déclarés à leur nom par la société (BOI-RFPI-CHAMP-30-20).

Partie 4 : Revenus fonciers : régimes spéciaux

(BOI-RFPI-SPEC)

Titre 1 : Propriétés rurales données en location

(BOI-RFPI-SPEC-10)

1676

Pour distinguer les propriétés urbaines des propriétés rurales, il convient de prendre seulement en considération la composition et la destination de la propriété sans retenir la situation géographique de l'immeuble.

Ainsi, les propriétés rurales s'entendent, le plus souvent des terrains non bâtis et des bâtiments d'exploitation agricole.

Entre notamment dans cette catégorie :

- les parcelles non bâties, même situées à l'intérieur d'une ville, autres que les terrains à bâtir ;

- l'ensemble des bâtiments et des terrains faisant partie d'une exploitation agricole (hors les bâtiments d'habitation pour lesquels le loyer est clairement distingué dans le bail) ;

- les lacs, étangs et terrains non exploités dont le propriétaire se réserve la disposition pour son propre agrément.

Précision.

En tout état de cause, même située à la campagne et sur un domaine agricole, une maison de maître constitue une propriété urbaine. Selon la jurisprudence, une maison de maître est un immeuble non directement utilisé pour les besoins de l'exploitation agricole et qui revêt par ses dimensions et sa disposition intérieure un caractère nettement résidentiel (CE, arrêt du 22 décembre 1969 n° 74951).

Remarque : Le régime d'imposition simplifié prévu par l'article 32 du CGI (régime dit « micro-foncier » : cf. n^{os} 1655 et suiv.) est applicable aux propriétés rurales de la même manière que les propriétés urbaines.

Les développements qui suivent ne concernent que les règles particulières aux propriétés rurales.

Chapitre 1 : Revenu brut

1677

La définition du revenu brut des propriétés rurales est identique à celle donnée pour les propriétés urbaines.

Les recettes brutes comprennent les sommes encaissées par le bailleur (loyer en principal y compris celui afférent aux bâtiments ruraux, revenus exceptionnels tels que « droits d'entrée » ou « indemnité d'expropriation destinée à compenser la perte de loyer supportée par le propriétaire-bailleur ») augmentées de la valeur des avantages en nature stipulés au bail, ainsi que, le cas échéant, des revenus accessoires.

Toutefois, les sommes reçues par les bailleurs de biens ruraux au titre d'avances sur les fermages pour les baux conclus à l'occasion de l'installation d'un jeune agriculteur bénéficiant de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou d'un prêt à moyen terme spécial peuvent bénéficier du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI.

Les primes à l'amélioration de l'habitat rural ainsi que les subventions de l'Agence nationale de l'habitat rural (ex. ANAHR) doivent être comprises dans les recettes déclarées dans la mesure où les dépenses afférentes aux travaux à raison desquels lesdites primes ou subventions ont été allouées sont admises dans les charges déductibles.

Les aides perçues par les propriétaires, en application des dispositions nationales ou de mesures

communautaires d'incitation, destinées à financer tout ou partie des dépenses de mise en conformité des bâtiments d'exploitation agricole qu'ils donnent en location constituent des recettes à prendre en compte pour la détermination des revenus bruts fonciers.

En sus du montant des loyers, les propriétaires peuvent demander à leurs fermiers le remboursement de certaines charges telles que :

- la moitié de la taxe pour frais de chambre d'agriculture (code rural et de la pêche maritime, art. L. 514-1) ;

- les dépenses de voirie ;

- les dépenses afférentes aux voies communales et aux chemins ruraux (fraction de la taxe foncière sur les propriétés bâties et celle sur les propriétés non bâties portant sur les biens pris à bail fixée, à défaut d'accord amiable, à un cinquième (code rural et de la pêche maritime, art. L. 415-3).

Ces remboursements de charges doivent être ajoutés aux loyers en principal. Les propriétaires peuvent toutefois s'abstenir d'en faire état dans leurs recettes brutes si elles ne sont pas retranchées au titre des dépenses payées pour le compte du locataire.

Chapitre 2 : Charges

1678

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, **sont admis en déduction** dans les mêmes conditions que pour les immeubles urbains :

- les dépenses d'entretien et de réparation ;

- les primes d'assurance ;

- le montant des dépenses locatives dont le propriétaire n'a pas obtenu le remboursement au départ du locataire ;

- les provisions pour charges de copropriété ;

- les dépenses d'amélioration se rapportant aux locaux d'habitation ;

- les dépenses d'amélioration destinées à faciliter l'accueil des personnes handicapées ou à protéger les locaux de l'amiante dans les locaux professionnels ;

- les impôts et taxes ;

- les intérêts d'emprunts ;

- les frais d'administration et de gestion.

Sous réserve des points particuliers examinés ci-après, il convient donc, pour toutes ces dépenses, de se reporter aux explications données pour les propriétés urbaines.

En revanche, les propriétés rurales ne sont pas éligibles à certaines déductions réservées aux seules propriétés urbaines, ou, au contraire, sont susceptibles de bénéficier de certaines dépenses de travaux spécifiques.

A. Déductions non applicables aux propriétés rurales

(BOI-RFPI-SPEC-10)

1679

Lorsque l'immeuble est qualifié de propriété rurale, **certaines déductions ne peuvent pas être pratiquées**.

Il s'agit :

- des déductions au titre de l'amortissement prévues aux f (« Périssol »), g (« Besson-neuf ») et h (« Robien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique prévue au i (déduction applicable aux bailleurs qui donnent en location leur ancienne résidence principale suite à mobilité professionnelle) du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- des déductions spécifiques prévues au j (dispositif « Besson-ancien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique prévue au k (dispositif « Robien-ZRR ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique et du complément de déduction au titre de l'amortissement en faveur du logement intermédiaire prévus au I du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « Borloo-neuf ») ;

- de la déduction spécifique prévue au m (logements donnés en location dans le cadre d'une convention ANAH - « Borloo-ancien ») du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- de la déduction spécifique prévue au n (logements vacants remis en location) du 1° du I de l'article 31 du CGI, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009.

B. Déductions applicables uniquement aux propriétés rurales

(BOI-RFPI-SPEC-10)

1680

Certaines dépenses de travaux ne sont admises en déduction que pour les seules propriétés rurales. Il s'agit des dépenses évoquées ci-après.

I. Dépenses d'amélioration non rentables des propriétés rurales bâties

(CGI, art. 31, I-2°-c)

1680-1

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, **sont déductible**s les dépenses d'amélioration non rentables afférentes aux propriétés bâties **autres** que les locaux d'habitation effectivement supportées par le propriétaire.

Sont considérées comme des dépenses d'amélioration non rentables les dépenses qui ne sont pas susceptibles d'entraîner une augmentation du fermage.

1. Dépenses d'amélioration

Par dépenses d'amélioration, il convient d'entendre celles qui ont pour objet soit de modifier l'aménagement, soit de compléter l'équipement des immeubles existants (adjonction d'agencements, installations ou équipements de confort, en vue d'assurer une meilleure utilisation et une meilleure adaptation aux conditions de vie moderne, sans pour cela modifier la structure de l'immeuble).

2. Dépenses non susceptibles d'augmenter le fermage

En principe, le prix du bail ne peut comprendre aucune redevance en sus du prix défini à l'article L. 411-11 du code rural et de la pêche maritime.

> **Précision** : L'indemnité versée par le bailleur au preneur sortant en application des dispositions des articles L. 411-69 à L. 411-77 du code rural et de la pêche maritime, peut être admise en déduction si l'indemnité a pour objet de couvrir des dépenses d'amélioration qui auraient été admises en déduction si elles avaient supportées par le bailleur. En revanche, si celle-ci a pour effet d'indemniser le preneur pour la réalisation de dépenses qui n'auraient pu être admises en déduction si elles avaient été supportées par le bailleur, elle ne peut elle-même être admise en déduction.

II. Dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale

(CGI, art. 31, I-2°-c bis)

1680-2

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, sont admises en déduction, les dépenses d'amélioration et de construction qui s'incorporent aux bâtiments d'exploitation rurale, destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre Ier du livre V du code de l'environnement, relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement.

1. Dépenses relatives aux installations classées

Seules les dépenses, dont la réalisation **est rendue obligatoire** par les textes, relatives aux installations « à risques » ouvrent droit à déduction selon des conditions qui ont été précisées à l'article 2 undecies de l'annexe III au CGI. Les investissements doivent être exclusivement affectés à la protection de l'environnement contre les nuisances qui résultent de l'activité de production agricole de

l'exploitation utilisatrice.

2. Bâtiments concernés

Sont visés, les bâtiments d'exploitation rurale affectés aux activités définies dans la nomenclature des installations classées pour la protection de l'environnement.

Sont notamment concernés les bâtiments d'élevage, ainsi que, le cas échéant, les bâtiments affectés à toutes autres activités agricoles visées à l'article 63 du CGI.

3. Dépenses de construction

Les dépenses de construction, reconstruction ou d'agrandissement sont notamment celles qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-œuvre de locaux existants, des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ou encore de ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface de locaux existants.

Il s'agit principalement des dépenses de réalisation de constructions annexes destinées à assurer la mise aux normes des bâtiments existants. En pratique, ce sont essentiellement les ouvrages de stockage des déjections et des effluents.

4. Dépenses d'amélioration

Les dépenses d'amélioration sont celles qui ont pour objet l'aménagement de bâtiments existants en vue de l'amélioration du traitement des nuisances provenant de l'activité exercée par l'exploitant. Elles concernent non seulement les travaux réalisés sur les bâtiments proprement dits, mais également l'installation de matériels scellés de telle manière qu'ils ne peuvent être détachés du fonds sans être détériorés ou sans détériorer l'emplacement où ils étaient fixés.

Il s'agit notamment :

- des travaux d'installation de réseaux et matériels fixes de transfert des déjections et des effluents vers les lieux de stockage ;

- des travaux et équipements fixes ayant pour effet d'éviter d'une part, l'écoulement des eaux pluviales vers les dispositifs de stockage et, d'autre part, la dispersion des eaux souillées ;

- des travaux d'étanchéité des réseaux de collecte et des ouvrages de stockage des effluents.

5. Obligations du bailleur

Conformément aux dispositions de l'article 2 undecies de l'annexe III au CGI, le propriétaire bailleur doit joindre à sa déclaration de revenus au titre de l'année au cours de laquelle est payée la dépense :

- une copie, selon le cas, de l'autorisation préfectorale prévue à l'article L. 512-1 du code de l'environnement ou de la déclaration prévue à l'article L. 512-8 du même code, accompagnée du récépissé délivré par le préfet ;

- les factures des dépenses effectuées mentionnant distinctement les travaux obligatoires, leur description précise et leur montant ainsi que la désignation des immeubles sur lesquels ils sont réalisés.

III. Dépenses engagées pour la construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale

(CGI, art. 31, I-2°-c ter)

1680-3

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, **sont admises en déduction les dépenses de construction de bâtiments d'exploitation destinés à remplacer des bâtiments vétustes ou inadaptés** aux techniques modernes de l'agriculture.

Cette déduction n'est possible que si les conditions suivantes **sont simultanément remplies** :

- il doit s'agir de dépenses de construction au sens strict du terme ;

- le nouveau bâtiment doit remplacer une construction ancienne, démolie ou mise hors service ;

- la construction nouvelle doit être de nature identique à celle qu'elle est destinée à remplacer ;

- la construction ancienne doit être vétuste ou inadaptée aux techniques modernes de l'agriculture ;

- l'édification des nouveaux bâtiments ne doit pas entraîner une augmentation effective des fermages.

IV. Dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties

(CGI, art. 31, I-2°-c quater)

1680-4

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, **sont déductibles les dépenses d'amélioration afférentes aux propriétés non-bâties et effectivement supportées** par le propriétaire, que ces dépenses d'amélioration soient rentables ou non.

Sont notamment déductibles :

- les travaux d'amélioration foncière (notamment, arrachage de haies, comblement de fossés, création de mares et trous d'eau pour le bétail) ;

- les dépenses afférentes à l'aménagement des rivières ou ruisseaux ;

- les travaux de défrichement ;

- les frais d'arrachage et de replantation de vignes ;

- les dépenses de drainage.

Sont également admis en déduction les frais de remembrement et les indemnités versés (code rural et de la pêche maritime, art. L. 411-69 et suiv.) au preneur sortant au titre des améliorations apportées par ce dernier.

V. Travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques

(CGI, art. 31-I-2°-c quinquies)

1680-5

Les **dépenses** payées depuis le 1er janvier 2006 et **relatives à des travaux de restauration ou de gros entretien** réalisées en vue du maintien en bon état écologique et paysager de certains espaces naturels protégés **sont admises en déduction** des revenus fonciers des propriétés rurales.

Les articles 2 duovicies et 2 tervicies de l'annexe III au CGI précisent les conditions d'application et notamment les obligations déclaratives et les modalités de délivrance de l'accord préalable.

1. Espaces naturels concernés

Au sein des propriétés rurales, seuls sont concernés :

- les espaces mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2 à L. 332-2-2, L. 341-2 du code de l'environnement (en pratique, les parcs nationaux, les réserves naturelles et les monuments naturels et sites classés ; Décret n° 2013-463 du 3 juin 2013) ;

- les espaces concernés par un arrêté de biotope, définis à l'article L. 411-1 du code de l'environnement ;

- les zones spéciales de conservation et les zones de protection spéciale définies à l'article L. 414-1 du code de l'environnement ;

- les espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme (espaces terrestres et marins, sites et paysages remarquables ou caractéristiques du patrimoine naturel et culturel du littoral et les milieux nécessaires au maintien des équilibres biologiques).

2. Dépenses de travaux concernées

Ouvrent droit à déduction les travaux de **restauration** et les travaux de **gros entretien.**

Il s'agit par exemple de travaux lourds de défrichage pour le maintien des écosystèmes ouverts ou de travaux de rétablissement d'un régime naturel des eaux.

Le contribuable qui effectue en même temps les deux types de travaux peut ne présenter qu'une seule demande. La production d'un document régulier indiquant que la propriété rurale fait partie d'un espace naturel concerné suffit à apporter la preuve que l'objectif de maintien dans un bon état écologique et paysager est rempli.

3. Accord préalable

Les travaux doivent avoir reçu l'accord préalable de l'autorité administrative compétente.

4. Obligations de justifications

Pour bénéficier de la déduction, le contribuable doit joindre :

- une copie de la décision administrative permettant d'établir que les parcelles concernées par les travaux de restauration ou de gros entretien sont incluses dans le périmètre d'un espace protégé ou, à défaut une attestation de l'autorité compétente ;

- les pièces justifiant de la nature et du paiement des travaux (facture de l'entreprise ayant réalisé les travaux ou facture des matériaux nécessaires à la réalisation des travaux par le propriétaire lui-même) ;

- le cas échéant, une copie de toute décision de subvention publique aux travaux éligibles.

Rappel.

Les factures doivent comporter les mentions obligatoires prévues par l'article 289 du CGI et permettre au service des impôts d'identifier et d'individualiser les matériaux acquis, pour lesquels la déduction est demandée.

Titre 2 : Encouragement à la location de logements

(BOI-RFPI-SPEC-20)

Les divers dispositifs d'encouragement à la location de logements neufs ou anciens prennent, le plus souvent, la forme d'une **déduction majorée sur les revenus bruts** ou d'une **déduction au titre de l'amortissement** du prix d'acquisition du logement.

Chapitre 1 : Amortissements spécifiques

1681

Pour encourager la location notamment de logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement ou assimilés ou celle de logements anciens réhabilités, le législateur a prévu un amortissement spécifique du bien immobilier pour :

- le dispositif « Périssol » (cf. n° 1682) ;

- le dispositif « Besson-neuf » (cf. n° 1683) ;

- et le dispositif « Robien » (cf. n° 1684).

A. Amortissement des logements neufs ou assimilés donnés en location (amortissement dit « Périssol »)

(CGI, art. 31, I-1°-f ; BOI-RFPI-SPEC-20-10-10 ; CE, arrêt du 30 décembre 2010 n° 314086)

1682

Le régime de l'amortissement dit « Périssol » en faveur des propriétaires de logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement, donnés en location dans les conditions et limites prévues au f du 1° du I de l'article 31 du CGI s'est initialement appliqué aux acquisitions réalisées entre le 1er janvier 1996 et le 31 décembre 1998.

Il a été ultérieurement prorogé aux acquisitions effectuées jusqu'au 31 août 1999 pour les permis de construire délivrés avant le 1er janvier 1999 sous réserve que la construction soit achevée avant le 1er janvier 2001.

Enfin, pour permettre aux entreprises du bâtiment de terminer leurs chantiers dans des conditions favorables, l'article 95 de la loi de finances pour 2000 a prolongé le délai de construction en portant la date limite d'achèvement des constructions au 1er juillet 2001.

Ce dispositif, qui a été remplacé par le dispositif dit « Besson-neuf », **ne peut plus être demandé**.

B. Amortissement des logements neufs du secteur locatif intermédiaire (amortissement dit « Besson-neuf »)

(CGI, art. 31, I-1°-g ; ann. III, art. 2 terdecies et 2 sexdecies ; BOI-RFPI-SPEC-20-10-20)

1683

I. Investissements concernés

Les propriétaires de logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement, entre le 1er janvier 1999 et le 2 avril 2003, pouvaient demander à bénéficier d'une déduction au titre de l'amortissement dans les conditions et limites prévues au g du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif dit « Besson - neuf »).

Pour les investissements réalisés depuis le 3 avril 2003, l'article 91 de la loi du 2 juillet 2003 relative à l'urbanisme et l'habitat a supprimé le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des logements neufs donnés en location dans le secteur intermédiaire prévue au g du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Ce dispositif ne peut donc plus être demandé mais reste toutefois applicable aux investissements pour lesquels une option a déjà été exercée.

II. Plafonds de ressources

BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-20

1. Règles d'indexation des plafonds des ressources (révision et arrondi)

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de ressources des locataires.

Depuis le 1er janvier 2011, quelle que soit la date de conclusion du bail, les plafonds de ressources sont révisés au 1er janvier de chaque année en tenant compte de la variation annuelle de l'indice de référence des loyers (IRL) constatée au troisième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités de l'article L. 441-1 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis à l'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 sexdecies).

> **Remarque :** Auparavant jusqu'au 31 décembre 2010, les plafonds de ressources étaient révisés en fonction de l'évolution annuelle du salaire minimum de croissance appréciée entre le 1er octobre de l'avant-dernière année et le 1er octobre de l'année précédente.

2. Conditions d'appréciation des ressources

Le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006 a modifié les conditions d'appréciation des plafonds de ressources des locataires qui ont conclu un contrat de location depuis le 12 août 2006.

Désormais, les plafonds annuels de ressources ne sont plus appréciés en tenant compte de la situation des couples mariés (ou des partenaires d'un PACS faisant l'objet d'une imposition commune), mais en fonction de la situation de l'ensemble des couples, c'est-à-dire y compris des couples vivant en concubinage.

Lorsque plusieurs personnes constituant des foyers fiscaux distincts sont titulaires du bail, il importe en principe que chacune d'elles satisfasse, en fonction de sa propre situation, aux conditions de ressources mentionnées ci-dessus.

III. Plafonds de loyers

(BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-20)

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de loyers.

Désormais, depuis le 1er janvier 2011, quelle que soit la date de conclusion du bail, les plafonds de loyer sont révisés au 1er janvier de chaque année en fonction de l'indice de référence des loyers (IRL) du deuxième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités prévues à l'article L. 353-9-2 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis au centime d'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 sexdecies).

Pour les baux conclus en **2014**, les plafonds de loyer mensuel, charges non comprises, sont fixés à

16,47 € par mètre carré en **zone I bis, 14,58 € en zone I, 11,26 € en zone II et 10,63 € en zone III** (CGI, ann. IIII, art. 2 terdecies).

Pour les baux conclus en **2013**, les plafonds de loyer mensuel, charges non comprises, sont fixés à **16,27 €** par mètre carré **en zone I bis**, **14,41 € en zone I**, **11,13 € en zone II** et **10,50 € en zone III** (CGI, ann. III, art. 2 terdecies).

Pour plus d'informations sur cet ancien dispositif « Besson-neuf », se reporter au Précis de fiscalité 2004, paragraphes 222 à 222-6.

C. Amortissement des logements neufs ou assimilés ou anciens réhabilités donnés en location (amortissement dit « Robien »)

(CGI, art. 31, I-1°-h et CGI, art. 31 bis ; CGI, ann. III, art. 2 terdecies A et CGI, ann. III, art. 2 terdecies B ; BOI-RFPI-SPEC-20-20)

1684

Les propriétaires de certains logements acquis, entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009, pouvaient demander à bénéficier d'une déduction au titre de l'amortissement dans les conditions et limites prévues au h du 1° du I de l'article 31 du CGI.

Sous certaines conditions, les associés de certaines sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) pouvaient également bénéficier de cette même déduction pour certaines souscriptions en numéraire réalisées entre le 3 avril 2003 et le 31 décembre 2009 (CGI, art. 31 bis).

Ces dispositions se sont substituées au régime de l'amortissement dit « Besson-neuf » qui a pris fin le 2 avril 2003.

L'article 40 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement a apporté des aménagements en recentrant le dispositif « Robien » et « Robien-SCPI » : ainsi, la loi a apporté divers aménagements concernant le volume global de l'avantage fiscal, la séquence de déduction et les contraintes de loyers qui y sont attachées. Les modalités du dispositif « Robien » diffère donc, en principe, selon que l'investissement a été réalisé avant le 1er septembre 2006 (dispositif dénommé « Robien-classique ») ou après cette date (dispositif dénommé « Robien-recentré »).

Depuis le 1er janvier 2010, l'article 104 de la loi de finances pour 2009 a réservé l'application des dispositifs fiscaux en faveur des investissements locatifs « Robien » et « Borloo » aux seuls logements pour lesquels le contribuable justifie du respect des normes en vigueur relatives aux caractéristiques thermiques et à la performance énergétique imposées aux logements par la législation.

Le II de l'article 31 de la loi de finances rectificative pour 2008 a prévu l'extinction de ce dispositif à l'égard des logements acquis ou des souscriptions réalisées depuis le 1er janvier 2010. Dans ces conditions, l'éco-conditionnalité ne devrait concerner qu'un nombre limité d'opérations dès lors qu'elle est réservée aux investissements ayant fait l'objet du dépôt d'une demande de permis de construire à compter de la date d'entrée en vigueur du décret précité et qui sont réalisés entre cette date et le 31 décembre 2009.

I. Contribuables qui réalisent les investissements directement ou par l'intermédiaire de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés (sociétés civiles immobilières autres que les SCPI)

(CGI, art. 31-I-1°-h ; CGI, ann. III, art. 2 terdecies A, CGI, art. 2 terdecies B, 2 quindecies A, 2 quindecies B, 2 quindecies C, 2 sexdecies-0 A ter, 2 novodecies A et 2 vicies ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-10)

1684-1

1. Champ d'application

a. Personnes concernées

Les **personnes physiques**, propriétaires de logements situés en France et dans les DOM, dont les revenus provenant de la location sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers peuvent demander à bénéficier d'une déduction au titre de l'amortissement. Ces contribuables peuvent être ou non domiciliés fiscalement en France.

Les **associés**, imposables dans la catégorie des revenus fonciers et détenteurs de parts dans le cadre de la gestion leur patrimoine privé, de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI peuvent également bénéficier de ce dispositif.

Remarque : Pour les investissements réalisés par l'intermédiaire d'une SCPI, cf. n°1681-5

Cas particuliers :

- Le dispositif prévu par l'article 31, I-1°-h du CGI ne s'applique pas aux immeubles dont le droit de propriété **est démembré** (sauf exception suite au décès d'un époux ou d'un partenaire d'un PACS).

- Pour un logement en indivision, voir BOI-RFPI-SPEC-20-20-10 au I.

b. Immeubles concernés

Il s'agit des immeubles :

- de propriétés urbaines (sont donc exclus les logements faisant partie intégrante d'une exploitation agricole) ;

- situés en métropole, Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion ;

- à usage d'habitation.

c. Investissements concernés

La déduction au titre de l'amortissement prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI s'applique uniquement aux investissements qui portent sur un logement au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation ou sur un local transformé ensuite en un tel logement. L'immeuble doit, par conséquent, satisfaire aux conditions de volume, de surface, de confort et de sécurité définies par ces dispositions.

L'investissement doit être réalisé à titre onéreux.

Les investissements éligibles sont :

- l'acquisition de logements **neufs** ;

- l'acquisition de logements **en l'état futur d'achèvement** ;

- l'acquisition de logements qui ont fait l'objet de la part du vendeur de **travaux de transformation ou de réhabilitation** ;

- l'acquisition de **locaux inachevés** ;

- les logements que le contribuable **fait construire** ;

- l'acquisition de locaux **affectés à un usage autre** que l'habitation **en vue de leur transformation** en logements ;

- l'acquisition de logements n**e satisfaisant pas aux caractéristiques de décence en vue de leur réhabilitation**.

Pour les logements **acquis neufs, en état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire**, qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée depuis le 1er janvier 2010, la déduction au titre de l'amortissement n'est applicable qu'aux logements dont les caractéristiques thermiques et la performance énergétique sont conformes aux prescriptions de l'article L. 111-9 du code de la construction et de l'habitation. Le respect de cette condition est justifié par le contribuable selon des modalités définies par décret (CGI, art. 31, I-1°-h).

Toutefois, cette éco-conditionnalité ne devrait concerner qu'un nombre limité d'opérations.

Pour les acquisitions et constructions de logement ayant fait l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire à compter du lendemain de la date de la publication de l'arrêté du 29 avril 2009 publié au JO du 3 mai 2009, soit le 4 mai 2009, le dispositif prévu au h du 1° du I de l'article 31 du CGI ne s'applique qu'aux logements situés dans des communes classées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements. Cet arrêté des ministres chargés du budget et du logement, révisé au moins tous les trois ans, établit le classement des communes par zone. Il est indiqué que les logements ayant fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée avant le 4 mai 2009 restent soumis à l'ancien zonage défini par l'arrêté du 10 août 2006.

d. Date de réalisation des investissements

Il convient de distinguer la situation des investissements réalisés du 3 avril 2003 au 31 août 2006, qui relèvent du dispositif « Robien classique », de ceux réalisés du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2009 qui relèvent du dispositif « Robien recentré ».

1° Dispositif « Robien-classique »

La déduction au titre de l'amortissement dans le cadre du dispositif « Robien-classique » s'appliquait, en principe, aux investissements réalisés entre le 3 avril 2003 et le 31 août 2006.

Il était toutefois admis d'appliquer cet avantage fiscal aux options exercées depuis le 1er janvier 2004 qu'elles aient été afférentes à des investissements réalisés avant ou après le 3 avril 2003, toutes conditions étant par ailleurs remplies. Cette mesure est, bien entendu, soumise à la condition que le contribuable n'ait pas demandé le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des logements neufs prévus au g du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « Besson-neuf »).

Sous réserve de la tolérance ci-dessus, ouvraient droit au dispositif « Robien-classique » :

- les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement entre le 1er janvier 2003 et le 31 août 2006 ;

- les logements que le contribuable faisait construire et qui avaient fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant le 1er septembre 2006 ;

- les logements inachevés acquis entre le 1er janvier 2003 et le 31 août 2006 ;

- les locaux affectés à un usage autre que l'habitation en vue de leur transformation en logements acquis avant le 1er septembre 2006 ;

- les logements acquis avant le 1er septembre 2006 que le contribuable réhabilitait en vue de leur conférer des caractéristiques techniques voisines de celles des logements neufs.

La date de mise en location effective du bien était sans incidence sur le dispositif applicable.

2° Dispositif « Robien-recentré ».

Le dispositif " Robien recentré " est supprimé à compter du 1er janvier 2010

Ouvraient droit au dispositif « Robien-recentré » :

- les logements acquis neufs ou en l'état futur d'achèvement du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2009 ;

- les logements que le contribuable faisait construire et qui avaient fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2009 ;

- les logements inachevés acquis du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2009 ;

- les locaux affectés à un usage autre que l'habitation acquis du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2009 et que le contribuable transforme en logement lorsque les travaux de transformation du local ont fait l'objet de la déclaration d'ouverture de chantier avant le 31 décembre 2009 ;

- les logements acquis du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2009 que le contribuable réhabilite en vue de leur conférer des caractéristiques techniques voisines de celles des logements neufs lorsque les travaux de réhabilitation du logement ont fait l'objet de la déclaration d'ouverture de chantier avant le 31 décembre 2009.

Pour les logements acquis neufs, en état futur d'achèvement ou que le contribuable faisait construire, qui avaient fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée depuis le 1e janvier 2010, la déduction au titre de l'amortissement n'était applicable qu'aux logements dont les caractéristiques thermiques et la performance énergétique étaient conformes aux prescriptions de l'article L. 111-9 du code de la construction et de l'habitation. Le respect de cette condition était justifié par le contribuable selon des modalités définies par décret (CGI, art. 31, I-1°-h).

Toutefois, cette éco-conditionnalité ne devrait concerner qu'un nombre limité d'opérations.

Pour les acquisitions et constructions de logement ayant fait l'objet d'un dépôt de demande de permis de construire à compter du lendemain de la date de la publication de l'arrêté du 29 avril 2009 publié au JO du 3 mai, soit le 4 mai 2009, le dispositif prévu au h du 1° du I de l'article 31 du CGI ne s'appliquait qu'aux logements situés dans des communes classées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements. Cet arrêté des ministres chargés du budget et du logement, révisé au moins tous les trois ans, établit le classement des communes par zone. Il était indiqué que les logements ayant fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée avant le 4 mai 2009 restaient soumis à l'ancien zonage défini par l'arrêté du 10 août 2006.

2. Conditions d'application

La déduction au titre de l'amortissement ne s'applique que **si le contribuable en fait la demande**. Elle est par ailleurs **subordonnée à un engagement de location nue à usage de résidence principale**

du locataire pendant une **durée de neuf ans**.

a. Affectation des logements

Le logement doit être :

- mis en location nu et de manière effective et continue ;

- l'habitation principale du locataire de façon continue pendant toute la période couverte par l'engagement de location.

Par exception à la règle selon laquelle la location doit être consentie à usage d'habitation principale du locataire, la location du logement consentie à un organisme public ou privé qui le donne en sous-location nue à usage d'habitation principale à une personne autre que le propriétaire du logement, son conjoint ou les membres de son foyer fiscal ne fait pas obstacle au bénéfice de la déduction à condition que cet organisme ne fournisse aucune prestation hôtelière ou para-hôtelière.

b. Plafonnement des loyers (BOI-RFPI-SPEC-20-20-20)

1° Dispositif « Robien-classique »

Pour l'application du dispositif « Robien-classique » prévu par l'article 31, I-1°-h du CGI dans sa rédaction en vigueur avant la publication de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement, le loyer mensuel par mètre carré ne doit pas être supérieur, pendant toute la période couverte par l'engagement de location, à celui fixé à l'article 2 terdecies A de l'annexe III au CGI.

Il diffère selon la zone dans laquelle se situe l'immeuble donné en location (les zones A, B et C ont été modifiées (BOI-RFPI-SPEC-20-20-20).

Les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, sont fixés **pour 2014** à **22,98 €** en zone A, à **15,98 €** en zone B, à **11,50 €** en zone C.

Les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, sont fixés **pour 2013** à **22,71 €** en zone A, **15,79 €** en zones B1 et B2, et **11,36 €** en zone C.

2° Dispositif « Robien-recentré »

Pour l'application du dispositif « Robien-recentré » prévu au h du 1° du I de l'article 31 du CGI tel qu'il résulte de la publication de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement, le loyer mensuel par mètre carré ne doit pas être supérieur à celui fixé à l'article 2 terdecies B de l'annexe III au CGI.

Un zonage (A, B1, B2 et C) était applicable aux investissements réalisés entre le 1er septembre 2006 et le 31 décembre 2009 et qui sont susceptibles de bénéficier du dispositif « Robien-recentré ».

Le plafond de loyer mensuel par mètre carré diffère selon la zone dans laquelle se situe l'immeuble donné en location (BOI-RFPI-SPEC-20-20-20).

Les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, sont fixés **pour 2014** à **22,98 €** en zone A, à **15,98 €** en zone B1, à **13,06 €** en zone B2, à **9,57 €** en zone C.

Pour les **baux conclus en 2013**, les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à **22,71 €** en zone A, **15,79 €** en zone B1, **12,91 €** en zone B2 et **9,46 €** en zone C.

Lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé qui le donne en sous-location à usage d'habitation principale, la condition tenant au montant du loyer doit être satisfaite d'une part, entre le bailleur et l'organisme locataire et d'autre part, entre l'organisme locataire et le sous-locataire.

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de loyers (révision et arrondi).

Depuis le 1er janvier 2011, quelle que soit la date de conclusion du bail, les plafonds de loyer sont révisés au 1er janvier de chaque année en fonction de l'indice de référence des loyers (IRL) du deuxième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités prévues à l'article L. 353-9-2 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis au centime d'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 sexdecies).

Pour la surface à prendre en compte pour l'appréciation du loyer, voir BOI-RFPI-SPEC-20-20-20.

3. Conditions d'option

a. Personnes concernées par l'option

1° Pour le propriétaire direct de l'immeuble

S'agissant des personnes physiques, **l'option doit être exercée** lors du dépôt de la déclaration des revenus de l'année :

- d'acquisition du logement neuf ;

- d'achèvement soit du logement acquis en l'état futur d'achèvement, inachevé ou construit par le contribuable, soit des travaux de transformation du local affecté à un usage autre que l'habitation suivie de sa transformation en logement, soit des travaux de réhabilitation d'un logement ne répondant pas aux caractéristiques d'un logement décent en vue de la réhabilitation.

Pour ce qui concerne les sociétés, lorsque l'immeuble est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI, la possibilité pour les associés personnes physiques imposables dans la catégorie des revenus fonciers de bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement en proportion de leurs droits dans la société, est subordonnée à un engagement de location souscrit par la société et remplissant les mêmes conditions que celles prévues pour les personnes physiques.

2° Pour les porteurs de parts.

Chaque associé d'une société autre qu'une SCPI qui effectue un investissement éligible au dispositif de l'amortissement peut bénéficier de la déduction. Il doit alors s'engager à conserver les titres jusqu'à l'expiration de la durée de neuf ans mentionnée au h du 1° du I de l'article 31 du CGI.

b. Contenu de l'option.

L'option pour la déduction comporte l'engagement du propriétaire de louer le logement nu à usage d'habitation principale à une personne autre qu'elle-même ou un membre de son foyer fiscal ou, si le logement appartient à une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI, à une personne autre qu'un associé ou un membre de son foyer fiscal, pendant une durée de neuf ans, calculée de date à date, à compter de la date de prise d'effet du bail initial.

L'engagement de location comporte en outre une mention prévoyant que le montant du loyer ne peut excéder le plafond fixé par l'article 2 terdecies A de l'annexe III au CGI (« Robien classique ») ou l'article 2 terdecies B de l'annexe III au CGI (« Robien recentré »).

La location doit prendre effet dans les douze mois qui suivent :

- la date de l'acquisition d'un logement neuf ;

- la date de l'achèvement, soit du logement acquis en l'état futur d'achèvement ou inachevé ou construit par le contribuable, soit des travaux de transformation du local suivie de sa transformation en logement, soit des travaux de réhabilitation d'un logement ne répondant pas aux caractéristiques d'un logement décent suivie de sa réhabilitation.

> **Mesure de tempérament** : il a paru possible d'admettre que le contribuable puisse bénéficier d'une partie de l'avantage fiscal lié à l'amortissement du logement lorsque la mise en location intervient après l'expiration du délai de douze mois précité.
>
> L'application de cette mesure de tempérament est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes :
>
> - le contribuable doit justifier qu'il a accompli les diligences concrètes en vue mettre le bien en location et qu'il n'a pas proposé des conditions de location dissuasives ;
>
> - le logement n'a, depuis son achèvement, jamais été habité, ni utilisé jusqu'à sa mise en location effective.
>
> Le point de départ de la période d'amortissement n'est pas modifié mais le propriétaire bailleur ne peut bénéficier de l'avantage fiscal qu'à compter du premier jour de la mise en location effective du bien. La période pendant laquelle le contribuable pourra bénéficier de l'avantage fiscal est donc d'autant plus réduite que la mise en location est tardive.
>
> Enfin, quelle que soit sa date de location, le logement doit être loué pendant une durée de neuf ans à compter de la date de sa mise en location effective.

L'option pour la déduction au titre de l'amortissement **est irrévocable** pour le logement ou les parts considérés.

4. Amortissement du prix d'acquisition de l'immeuble (BOI-RFPI-SPEC-20-20-30)

a. La base de la déduction

La base de la déduction est en principe constituée par le **prix d'acquisition ou de revient global du logement**, y compris la fraction qui se rapporte aux dépendances immédiates et nécessaires telles que les emplacements de stationnement (CGI, ann. III, art. 2 novodecies et 2 novodecies A).

b. Point de départ de la période d'amortissement

Selon le cas, il s'agit :

- soit du premier jour de l'acquisition du logement ;

- soit du premier jour du mois de l'achèvement du logement ou des travaux.

Dans le cas où la mise en location intervient après l'expiration du délai de douze mois, le point de départ de la période d'amortissement n'est pas modifié : il reste fixé au premier jour du mois de l'acquisition ou de l'achèvement du logement, mais le propriétaire ne peut bénéficier de la déduction qu'à compter de la date de mise en location effective du bien. L'avantage fiscal est donc limité à la période d'amortissement restant à courir jusqu'à la fin de la neuvième année suivant celle de l'acquisition ou de l'achèvement du logement.

c. Taux de la déduction

La déduction au titre de l'amortissement est pratiquée **pendant neuf ans**.

1° Dispositions applicables aux logements acquis jusqu'au 31 août 2006 (dispositif « Robien-classique »)

La déduction est égale à **8 %** de la base, les cinq premières années et à 2,5 % de cette base les quatre années suivantes.

À l'issue de cette période de neuf ans, en cas de poursuite, de reconduction ou de renouvellement du contrat de location avec le même locataire ou en cas de changement de titulaire du bail, le contribuable **peut continuer à bénéficier par période de trois ans** et **dans la limite de six ans**, d'une déduction au titre de l'amortissement au taux de 2,5 %, dès lors que la condition de loyer reste remplie.

Remarque : Le total des déductions peut donc représenter 50 % ; 57,5 % ou 65 % de la valeur du logement.

2° Dispositions applicables aux logements acquis du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2009 (dispositif « Robien-recentré »)

La déduction est égale à **6 %** du prix d'acquisition ou de revient du logement pour les sept premières années et à **4 %** de ce prix pour les deux années suivantes.

À l'issue de cette période de neuf ans, le dispositif « Robien-recentré » ne permet plus au propriétaire de poursuivre l'amortissement du bien au-delà de ladite période, contrairement au dispositif « Robien-classique ».

Remarque : le total des déductions représente donc nécessairement 50 % de la valeur du logement.

d. Calcul de l'annuité déductible

L'article 2 vicies de l'annexe III au CGI prévoit les modalités de calcul de l'annuité déductible.

Lorsque le point de départ de la période d'amortissement a lieu après le 31 janvier de l'année d'imposition, la première et la dernière annuité d'amortissement sont réduites prorata temporis. Il en est de même la sixième année compte tenu de la baisse du taux de la déduction, et le cas échéant, l'année de reprise de l'engagement par le conjoint survivant.

5. Amortissement des dépenses de reconstruction, d'agrandissement et d'amélioration (BOI-RFPI-SPEC-20-20-30)

Le propriétaire qui réalise des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement dans un logement pour lequel il a opté pour la déduction au titre de l'amortissement peut également opter pour l'amortissement de ces dépenses. Les dépenses d'amélioration réalisées sur ce logement sont, dans tous les cas, obligatoirement prises en compte sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement égale à **10 %** du montant de la dépense pendant dix ans.

a. Dépenses de reconstruction et d'agrandissement

1° Pour les investissements réalisés jusqu'au 31 août 2006 (dispositif « Robien-classique »)

Le propriétaire qui réalise des dépenses de reconstruction ou d'agrandissement dans un logement pour lequel il a opté pour la déduction au titre de l'amortissement peut opter pour l'amortissement de ces dépenses.

L'option est subordonnée à un nouvel engagement de location de neuf ans indépendant de celui pris au moment de l'option précédemment exercée mais qui doit répondre aux mêmes conditions (notamment celles relatives à l'affectation des locaux).

La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois de l'achèvement des

travaux. Le taux de la déduction est le même que celui applicable à l'investissement initial soit **8 %** les cinq premières années et **2,5 %** les quatre années suivantes.

Toutefois, la possibilité de proroger par période de trois ans pour une durée maximale de six ans la déduction au titre de l'amortissement des travaux est supprimée.

Cette dernière disposition est applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, quelle que soit la date de l'investissement. Elle s'applique donc aux options pour la déduction au titre de l'amortissement des travaux exercées depuis le 1er janvier 2006, même si ces dernières se rapportent à des logements pour lesquels l'option pour la déduction au titre de l'amortissement du prix de revient de ces logements a été exercée antérieurement à cette date.

2° Pour les investissements réalisés depuis le 1er septembre 2006 et jusqu'au 31 décembre 2009 (dispositif « Robien-recentré »)

Les dépenses de reconstruction ou d'agrandissement bénéficient d'une déduction annuelle égale à **6 %** pendant sept ans et à **4 %** pendant deux ans.

À l'expiration de cette période, aucune prorogation ne peut être effectuée.

b. Dépenses d'amélioration

Lorsqu'il a opté pour le régime de la déduction au titre de l'amortissement, le propriétaire ou l'associé ne peut, pendant la période couverte par cette option, demander la déduction immédiate des dépenses d'amélioration, quand bien même il souhaiterait céder l'immeuble ou ses parts avant la fin de la période décennale d'amortissement.

Ces dépenses ne peuvent être prises en compte que sous la forme d'une déduction au titre de l'amortissement.

La déduction de l'amortissement des dépenses d'amélioration n'est subordonnée à aucun nouvel engagement de location de l'immeuble ou de conservation des titres.

Les dépenses d'amélioration ouvrent droit à une déduction au titre de l'amortissement égale à **10 %** du montant de la dépense pendant dix ans.

Ces dispositions s'appliquent aussi bien dans le cadre du dispositif « Robien-classique » que dans celui du dispositif « Robien-recentré ».

6. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux (BOI-RFPI-SPEC-20-20-40 au I-E)

Pour un même logement, le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévue au H du 1° du I de l'article 31 du CGI (« Robien-classique » ou « Robien-recentré ») est exclusif de celui :

- de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer (CGI, art. 199 undecies A) ;

- de la déduction au titre de l'amortissement prévue aux f ou g du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositifs « Périssol » et « Besson-neuf ») ;

- de l'imputation sur le revenu global sans limitation de montant des déficits fonciers provenant de monuments historiques ou assimilés ou d'une opération de restauration immobilière ou pour l'imposition des revenus des années 2007 à 2009, d'une opération de préservation et d'amélioration du patrimoine naturel ;

- du régime simplifié d'imposition (régime « micro-foncier ») prévu par l'article 32 du CGI.

7. Remise en cause de l'avantage fiscal (BOI-RFPI-SPEC-20-20-40 au II)

a. Principe

La rupture par le propriétaire ou l'associé de son engagement de location ou de conservation des parts entraîne la réintégration dans le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle elle intervient, des amortissements déduits au cours de la période couverte par cet engagement.

Il pourra donc s'agir des déductions pratiquées à raison de l'investissement initial et/ou de celles pratiquées à raison de travaux ultérieurs de construction, reconstruction ou d'agrandissement.

Les modalités de remise en cause du régime de faveur diffèrent selon que celle-ci a pour origine le non-respect des conditions initiales d'application du dispositif ou le non-respect de l'engagement de location du propriétaire ou du porteur de parts.

b. Exceptions.

Aucune remise en cause de l'avantage fiscal n'est effectuée lorsque le non-respect de l'engagement de location ou de conservation des parts intervient si l'un des époux soumis à imposition commune devient invalide ou est licencié par son employeur ou décède.

II. Associés qui réalisent les investissements par l'intermédiaire d'une société civile de placement immobilier (SCPI) [dispositif « Robien-SCPI »]

(CGI, art. 31 bis ; ann. III, art. 2 octodecies A, 2 octodecies B, 2 novodecies B et 2 vicies ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-70)

1684-2

1. Personnes concernées

a. Personnes physiques

Selon les dispositions de l'article 31 bis du CGI, l'associé d'une SCPI, régie par les articles L. 214-50 et suivants du code monétaire et financier, dont la quote-part de revenu est, en application de l'article 8 du CGI, soumise en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers, peut bénéficier de la déduction au titre de l'amortissement.

Les parts des SCPI doivent avoir été souscrites dans le cadre du patrimoine privé du contribuable.

b. Sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés

Les parts de SCPI peuvent être la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés autre qu'une SCPI dans la mesure où les revenus de ces immeubles sont imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus fonciers. Les parts doivent être détenues dans le cadre du patrimoine privé du contribuable.

Cas particuliers :

- La déduction au titre de l'amortissement n'est pas applicable aux revenus des titres de sociétés de placement immobilier dont le droit de propriété est démembré.

- Pour les parts de SCPI acquises en indivision, voir BOI-RFPI-SPEC-20-20-70.

2. Souscriptions concernées

Il s'agit des souscriptions en numéraire (espèces, chèques ou par virement) de parts au capital initial ou aux augmentations de capital de SCPI :

- réalisées entre le 3 avril 2003 et le 31 août 2006 lorsque ces sociétés utilisent 95 % de la souscription versée pour financer un investissement pour lequel les conditions d'application de la déduction « Robien-logement classique » prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI sont réunies dans les dix-huit mois de la souscription ;

- réalisées du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2009, lorsque ces sociétés utilisent 95 % de la souscription versée pour financer un investissement pour lequel les conditions d'application de la déduction « Robien-logement recentré »» prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI sont réunies dans les dix-huit mois de la souscription.

La condition d'affectation de 95 % de la souscription s'apprécie sans tenir compte des frais de collecte (CGI, ann. III, art. 2 octodecies B, 5°).

3. Conditions d'application de la déduction au titre de l'amortissement

a. Option du souscripteur

Le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement « Robien-SCPI classique ou recentré » ne s'applique que si le contribuable en fait la demande.

L'option doit être exercée lors du dépôt de la déclaration des revenus de l'année de souscription.

L'option résulte de l'engagement du porteur de parts de conserver la totalité de ses titres jusqu'à l'expiration de l'engagement souscrit par la SCPI. Cet engagement est constaté sur un document joint à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle les parts ont été souscrites.

L'option pour la déduction au titre de l'amortissement est irrévocable.

b. Engagement de la SCPI

La SCPI doit prendre l'engagement de louer le logement dans les conditions et limites prévues au h du 1° du I de l'article 31 du CGI (« Robien-logement classique ou recentré »).

4. Amortissement de 95 % du prix de souscription des parts de SCPI

La base de la déduction est constituée de 95 % du montant total de la souscription en numéraire effectivement versée par le contribuable au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la souscription a été effectuée (CGI, ann. III, art. 2 novodecies B).

La période d'amortissement a pour point de départ le premier jour du mois qui suit celui de la souscription.

• Pour les souscriptions réalisées avant le 1er septembre 2006, (dispositif « Robien-SCPI classique ») la déduction au titre de l'amortissement est égale à 8 % de la base les cinq premières années et à 2,5 % de cette base les quatre années suivantes.
• Pour les souscriptions réalisées du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2009 (dispositif « Robien-SCPI recentré »), la déduction au titre de l'amortissement est fixée à 6 % pour les sept premières années et à 4 % pour les deux années suivantes.
• Pour les souscriptions réalisées avant le 1er septembre 2006 (dispositif « Robien-SCPI classique »), à l'issue de la période de neuf ans, l'associé peut continuer à bénéficier par période de trois ans et dans la limite de six ans, d'une déduction au titre de l'amortissement au taux de 2,5 %, tant que l'investissement financé par la souscription remplit les conditions, notamment de loyer et de ressources du locataire, pour bénéficier du dispositif « Robien-logement classique ».
• Pour les souscriptions réalisées du 1er septembre 2006 au 31 décembre 2009 (dispositif « Robien-SCPI recentré »), à l'issue de la période de neuf ans, l'associé ne peut pas proroger le bénéfice de l'amortissement des parts de SCPI d'une ou deux périodes de trois ans. La possibilité d'un complément de déduction est donc supprimée.

5. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

Pour un même logement, le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement est exclusif de celui :

- de la réduction d'impôt pour investissement outre-mer (CGI, art. 199 undecies A) ;

- de l'imputation sur le revenu global sans limitation de montant des déficits fonciers provenant de monuments historiques ou assimilés ou d'une opération de restauration immobilière ;

- de la déduction au titre de l'amortissement prévue aux f et g du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- du régime du micro-foncier prévu à l'article 32 du CGI (cette exclusion cesse de s'appliquer au terme de la période d'engagement de location de neuf ans du dernier logement acquis au moyen de la souscription) ;

- du bénéfice de la déduction forfaitaire majorée de 40 % ou de 60 % prévue jusqu'au 31 décembre 2005 aux anciens deuxième et quatrième alinéas du e du 1° du I de l'article 31 du CGI.

6. Remise en cause de l'avantage fiscal

Les déductions pratiquées au titre de l'amortissement « Robien-SCPI classique ou recentré » font l'objet d'une reprise lorsque le bénéficiaire ne remplit pas son engagement.

Les déductions pratiquées au titre de l'amortissement font également l'objet d'une reprise lorsque la société ne respecte pas son engagement de location d'un logement nu pendant neuf ans à usage d'habitation principale.

Sur les modalités de remise en cause, voir BOI-RFPI-SPEC-20-20-70.

Chapitre 2 : Déduction spécifique pour les logements qui ne donnent pas lieu aux régimes prévus aux f, g et h du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « BESSON-ANCIEN » et « LIENEMANN »)

(CGI, art. 31, I-1°-j ; ann. III, art. 2 duodecies et 2 sexdecies ; BOI-RFPI-SPEC-20-10-30)

1685

L'article 96 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999 a mis en place un dispositif d'incitation fiscale en faveur des propriétaires bailleurs pour les locations de caractère intermédiaire.

Pour les logements anciens, l'avantage prenait la forme d'un relèvement de 14 % à 25 %, puis à 40 %, du taux de la déduction forfaitaire pendant une période minimale de six ans (CGI, art. 31, I-1°-e alors en vigueur).Depuis la suppression de la déduction forfaitaire de 14 %, intervenue à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, la déduction forfaitaire majorée a été remplacée, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2006, par une déduction spécifique au taux de 26 % (codifiée au j du 1° du I de l'article 31 du CGI).

L'article 39 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement a mis fin à la possibilité pour les bailleurs de bénéficier pour la première fois du dispositif **« Besson ancien » pour les baux conclus à compter du 1er octobre 2006**. Ce dispositif reste toutefois applicable après cette date, sous certaines conditions.

Le I de l'article 11 de la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002 a complété le dispositif « Besson ancien » en y ajoutant une mesure destinée à favoriser la **location de logements dans le secteur social** (**dispositif « Lienemann »**). Ce dispositif a été supprimé à compter du 1er janvier 2005. Les engagements en cours à cette date continuent cependant de produire leurs effets mais, à l'expiration du délai de trois ans, aucune prorogation ne peut être effectuée.

A. Dispositif « BESSON-ANCIEN »

(BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10)

1685-1

Une déduction spécifique est applicable au titre des six premières années de location des logements qui ne peuvent donner lieu à l'un ou l'autre des régimes prévus aux f, g et h du 1° du I de l'article 31 du CGI et qui, répondant à certaines normes d'habitabilité définies par décret, sont loués par une personne physique ou une société non soumise à l'impôt sur les sociétés en vertu d'un bail conclu entre le 1er janvier 1999 et le 30 septembre 2006.

Le taux de cette déduction spécifique, applicable sur les revenus bruts fonciers de l'immeuble considéré, était initialement fixé à 40 %.

Compte tenu de la mise en place de la réforme de l'impôt sur le revenu, ce taux a été ramené à 26 % pour l'imposition des revenus des années 2006 et suivantes.

Le contribuable ou la société propriétaire doit s'engager à louer le logement nu pendant une durée de six ans au moins à des personnes qui en font leur habitation principale.

Cet engagement prévoit, en outre, que le loyer et les ressources du locataire appréciées à la date de conclusion du bail ne doivent pas excéder des plafonds fixés par décret et que la location ne peut être conclue avec un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du contribuable, une personne occupant déjà le logement ou, si celui-ci est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, l'un de ses associés ou un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant d'un associé.

Les associés des sociétés précitées s'engagent à conserver leurs parts pendant au moins six ans.

Un contribuable ne peut, pour un même logement ou une même souscription de titres, pratiquer la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 undecies A du CGI et bénéficier de la déduction spécifique.

Lorsque la location est suspendue à l'issue d'une période d'au moins trois ans au profit d'un ascendant ou d'un descendant du contribuable, la déduction spécifique ne s'applique pas et la période de mise à disposition du logement au profit d'un ascendant ou d'un descendant n'est pas prise en compte pour la durée de location minimale de six ans. Cette période de mise à disposition du logement ne peut excéder neuf ans.

La location du logement consentie à un organisme public ou privé pour le logement à usage d'habitation principale de son personnel, à l'exclusion du propriétaire du logement, de son conjoint, de membres de son foyer fiscal ou de ses descendants ou ascendants, ne fait pas obstacle au bénéfice de la déduction spécifique.

B. Dispositif « LIENEMANN »

(BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-20)

1685-2

Il est rappelé que l'article 109 de la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale a supprimé le dispositif « Lienemann » depuis le 1er janvier 2005.

Dès lors, les contribuables qui s'étaient engagés entre le 1er janvier 2002 et le 31 décembre 2004 à louer le logement pendant trois ans **pouvaient bénéficier de cet ancien dispositif** jusqu'à l'expiration de la période triennale en cours au 1er janvier 2005, soit au plus tard jusqu'au 31 décembre 2007.

Pour plus d'informations sur cet ancien dispositif, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2010, paragraphe 223-5.

C. Plafonds de ressources

(BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-20 au II-B)

1685-3

I. Règles d'indexation des plafonds des ressources (révision et arrondi)

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de ressources des locataires.

Désormais, depuis le 1er janvier 2011, quelle que soit la date de conclusion du bail, les plafonds de ressources sont révisés au 1er janvier de chaque année en tenant compte de la variation annuelle de l'indice de référence des loyers (IRL) constatée au troisième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités de l'article L. 441-1 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis à l'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 sexdecies).

II. Conditions d'appréciation des ressources

Pour les contrats de location conclus depuis le 12 août 2006, le décret n° 2006-1005 du 10 août 2006 a modifié les conditions d'appréciation des plafonds de ressources des locataires.

Désormais, les plafonds de ressources ne sont plus appréciés en tenant compte de la situation des couples mariés (ou des partenaires d'un PACS faisant l'objet d'une imposition commune), mais en fonction de la situation de l'ensemble des couples, c'est-à-dire y compris des couples vivant en concubinage.

Lorsque plusieurs personnes constituant des foyers fiscaux distincts sont titulaires du bail, il importe en principe que chacune d'elles satisfasse, en fonction de sa propre situation, aux conditions de ressources mentionnées ci-dessus.

Toutefois, il convient désormais d'apprécier globalement les ressources des contribuables vivant en concubinage. En d'autres termes, il y a lieu de faire masse des revenus des foyers fiscaux de chaque concubin et de comparer le montant ainsi obtenu aux plafonds de ressources applicables aux couples ou, le cas échéant, aux couples avec personnes à charge.

Les ressources du locataire s'entendent, en principe, du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417, IV-1°) figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location (année N-2).

Par exception, il est désormais admis que les ressources du locataire peuvent être appréciées au regard du revenu fiscal de référence qui figure sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année qui précède celle de la signature du contrat de location (année N-1) lorsque cela est plus favorable.

Par ailleurs, afin de tenir compte de la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt du 21 novembre 2007, n° 295949), les conditions de ressources doivent être appréciées au regard des seules ressources du locataire, lorsque celui-ci est fiscalement à la charge de ses parents ou rattaché à leur foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI au titre de l'année de référence.

Pour les modalités de prise en compte de la composition du foyer du locataire ou pour le changement de sa situation fiscale.

III. Dispositif « BESSON-ANCIEN »

Les ressources du locataire ne doivent pas excéder les plafonds fixés à l'article 2 duodecies de l'annexe III au CGI (BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10 au I-C).

IV. Dispositif « LIENEMANN »

En raison de la suppression du dispositif, aucun engagement de location n'était susceptible d'être reconduit ou renouvelé après le 31 décembre 2007. En conséquence, aucun plafond de ressources

n'a été fixé depuis l'année 2008.

Les ressources du locataire ne devaient pas excéder les plafonds fixés à l'époque à l'ancien article 2 duodecies A de l'annexe III au CGI.

D. Plafonds de loyers

1685-4

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de loyers (révision et arrondi).

Depuis le 1er janvier 2011, quelle que soit la date de conclusion du bail, les plafonds de loyer sont révisés au 1er janvier de chaque année en fonction de l'indice de référence des loyers (IRL) du deuxième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités prévues à l'article L. 353-9-2 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis au centime d'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 sexdecies).

I. Dispositif « Besson-ancien »

Le loyer ne doit pas excéder les plafonds fixés à l'article 2 duodecies de l'annexe III au CGI (BOI-RFPI-SPEC-20-10-30-10).

Pour les baux **conclus en 2014**, les plafonds de loyer mensuel, charges non comprises, sont fixés, par mètre carré, à **18,38 €** en zone A, **12,01 €** en zone B et **8,70 €** en zone C.

Pour les baux **conclus en 2013**, les plafonds de loyer mensuel, charges non comprises, sont fixés, par mètre carré, à **18,16 €** en zone A, **11,87 €** en zone B et **8,60 €** en zone C (CGI, ann. III, art. 2 duodecies).

II. Dispositif « Lienemann »

En raison de la suppression du dispositif, aucun engagement de location n'était susceptible d'être reconduit ou renouvelé après le 31 décembre 2007. En conséquence, aucun plafond de ressources n'a été fixé depuis l'année 2008.

Le loyer ne devait pas excéder les plafonds fixés à l'époque à l'ancien article 2 duodecies A de l'annexe III au CGI.

Chapitre 3 : Déduction spécifique pour les logements situés en zone de revitalisation rurale (dispositif « ROBIEN-ZRR »)

(CGI, art. 31, I-1°-k ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-60)

1686

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006 et jusqu'au 31 décembre 2009, lorsque le logement est situé dans une zone de revitalisation rurale (ZRR), le contribuable qui a exercé l'option prévue au h du 1° du I de l'article 31 du CGI bénéficie, en plus de la déduction au titre de l'amortissement, d'une **déduction spécifique** fixée à 26% des revenus bruts tirés de la location de ce logement.

> Remarque : La déduction spécifique de 26 % s'est appliquée à partir de l'imposition des revenus de 2006. Pour l'imposition des années 2004 et 2005, les bailleurs concernés ont bénéficié d'une déduction forfaitaire majorée au taux de 40 %.

Depuis le 1er janvier 2009, cette déduction s'applique également pour les logements au titre desquels la réduction d'impôt prévue à l'article 199 septvicies du CGI a été acquise, lorsque les engagements prévus à cet article sont respectés et pendant la durée de ceux-ci.

Toutefois, l'application de cette déduction devrait en pratique être marginale, dès lors que les communes situées en ZRR ne sont pas classées, sous réserve des exceptions prévues, dans une des zones éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 septvicies du CGI.

Chapitre 4 : Déduction spécifique pour les logements faisant l'objet de l'amortissement du dispositif « ROBIEN-RECENTRÉ » (dispositif « BORLOO-NEUF »)

(CGI, art. 31, I-1°-l ; ann. III, art. 2 terdecies C ; BOI-RFPI-SPEC-20-30)

1687

Le 3° du I de l'article 40 de la loi n° 2006-872 portant engagement national pour le logement a créé un dispositif « Borloo-neuf » (parfois dénommé « Borloo-populaire ») qui complète le dispositif « Robien-recentré » lorsque le logement **neuf est donné en location à titre d'habitation principale dans le secteur intermédiaire.**

Pour l'application du dispositif « Borloo-neuf », le contribuable doit avoir opté pour le « Robien-recentré ». Les avantages fiscaux supplémentaires prennent la forme d'une **déduction spécifique** au titre des revenus fonciers **de 30 %** des revenus bruts et d'un **complément de déduction au titre de l'amortissement**. Le bailleur est tenu de respecter certaines conditions supplémentaires, sous réserve de remise en cause.

Ce dispositif est entré en vigueur, en principe, en même temps que le recentrage du dispositif « Robien », c'est à dire pour les investissements réalisés depuis le 1er septembre 2006. Toutefois, il a pu également s'appliquer aux investissements réalisés du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2009, à condition que le contribuable opte pour le dispositif « Robien recentré » tel qu'il est prévu par la loi portant engagement national pour le logement.

La **déduction spécifique de 30 % s'applique également** aux revenus fonciers provenant des logements au titre desquels la réduction d'impôt prévue à l'article 199 septvicies du CGI a été acquise lorsque le contribuable respecte les engagements prévus aux I ou V de cet article et pendant la durée de ceux-ci.

Pour les logements acquis neufs, en état futur d'achèvement ou que le contribuable fait construire, qui ont fait l'objet d'une demande de permis de construire déposée depuis le 1er janvier 2010, la déduction n'est applicable qu'aux logements dont les caractéristiques thermiques et la performance énergétique sont conformes aux prescriptions de l'article L. 111-9 du code de la construction et de l'habitation. Le respect de cette condition est justifié par le contribuable selon des modalités définies par décret (CGI, art. 31, I-1°-h).

Toutefois, cette éco-conditionnalité ne devrait concerner qu'un nombre limité d'opérations dès lors qu'elle est réservée aux investissements ayant fait l'objet du dépôt d'une demande de permis de construire à compter de la date d'entrée en vigueur du décret précité et qui sont réalisés entre cette date et le 31 décembre 2009.

A. Option pour le dispositif « Robien-recentré »

1687-1

Pour l'application du dispositif « Borloo-neuf », le contribuable doit avoir opté pour le « Robien-recentré ».

Les personnes concernées, les immeubles concernés, les investissements éligibles, les conditions d'application (affectation des logements ; calcul de l'amortissement ; amortissement des travaux) ainsi que les obligations déclaratives sont donc identiques à ceux prévus pour le dispositif « Robien-recentré », sous réserve des conditions supplémentaires au n° 1687-3.

Un dispositif spécifique s'applique aux souscripteurs de parts de SCPI.

Depuis l'intervention de l'article 31 de la loi de finances rectificative pour 2008 et pour les investissements réalisés depuis le 1er janvier 2009, ces dispositions s'appliquent aussi au contribuable bénéficiant de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 septvicies du CGI, sous les mêmes conditions et limites que celles prévues par cet article.

B. Avantages supplémentaires

1687-2

Le propriétaire, qui opte pour le dispositif « Borloo-neuf », **bénéficie en plus** de la déduction des

revenus fonciers au titre de l'amortissement « Robien-recentré » égale à 6 % par an pendant sept ans et 4 % pendant deux ans, **de deux avantages fiscaux supplémentaires** ;

- une **déduction spécifique fixée à 30 %** du montant des revenus bruts. Cet avantage supplémentaire s'applique également aux contribuables bénéficiant de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 septvicies du CGI ;

- la possibilité de **bénéficier d'un complément de déduction** des revenus fonciers au titre de l'amortissement de **7,5 %** ou **15 %** du prix de revient du logement, selon qu'est choisie, à l'issue de la période initiale de location de neuf ans, une prorogation d'engagement d'une ou de deux périodes triennales.

I. Déduction spécifique de 30 %

La **déduction spécifique** au titre des revenus fonciers « Borloo-neuf » **est fixée à 30 %** du montant des revenus bruts.

Elle est **applicable pendant** la période d'engagement de location de **neuf ans**, **reconductible** pour le contribuable bénéficiant de l'amortissement « Robien recentré », **deux fois pour trois ans** (soit une période d'engagement de neuf, douze ou quinze ans).

II. Complément de déduction au titre de l'amortissement

S'il a opté pour l'amortissement « Robien recentré », le contribuable bénéficie d'un **complément de déduction** des revenus fonciers **au titre de l'amortissement égal à 7,5 % ou 15 %** du prix de revient du logement, selon qu'il choisit, à l'issue de la période initiale de location de neuf ans, de prolonger son engagement d'une ou de deux périodes triennales.

Ainsi, **à l'issue de la période couverte** par l'engagement de location **de neuf ans**, tant que les conditions de loyer et de ressources du locataire restent remplies, le **propriétaire peut**, par **périodes de trois ans** et pendant une durée maximale de six ans, **bénéficier** d'un complément de déduction au titre de l'amortissement « Robien-recentré » égal **à 2,5 % par an** du prix d'acquisition ou de revient du logement en cas de poursuite, de renouvellement du bail ou de changement de titulaire du bail.

En cas de non-respect des conditions de location ou de cession du logement, les compléments de déductions pratiqués pendant l'ensemble de la période triennale sont remis en cause dans les conditions de droit commun.

Le total des déductions peut donc représenter 50 %, 57,5 % ou 65 % de la valeur du logement, selon la durée de la période d'engagement.

Précision : Le complément de déduction ne s'applique pas à la déduction au titre de l'amortissement des dépenses de reconstruction et d'agrandissement applicable en matière de revenus fonciers.

C. Conditions supplémentaires

1687-3

Pour bénéficier du dispositif « Borloo-neuf », le bailleur doit donner son bien en location sous certaines conditions de loyers plus restrictives et à des locataires qui satisfont à certaines conditions de ressources.

I. Plafonds de loyers

1. Le zonage

Le même zonage (zones A, B1, B2, et C) que pour le dispositif « Robien-recentré » s'applique.

2. Montant des plafonds de loyers

a. Contribuables ayant opté pour l'amortissement « Robien recentré »

Le décret n° 2010-1601 du 20 décembre 2010 a modifié les règles d'indexation des plafonds de loyers (révision et arrondi).

Les plafonds de loyer mensuel, charges non comprises, sont fixés aux **quatre cinquièmes** (4/5), arrondis au centime d'euro le plus proche, depuis le 1er janvier 2011, de ceux applicables pour le dispositif « Robien-recentré » (CGI, ann. III, art. 2 terdecies C).

Depuis le 1er janvier 2011, quelle que soit la date de conclusion du bail, les plafonds de loyer sont révisés au 1er janvier de chaque année en fonction de l'indice de référence des loyers (IRL) du deuxième trimestre de l'année qui précède l'année de référence, selon les modalités prévues à l'article L. 353-9-2 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis au centime d'euro le plus proche (CGI, ann. III, art. 2 sexdecies).

Pour les baux **conclus en 2014,** les plafonds mensuels de loyers par mètre carré, charges non comprises, sont fixés pour **2014** à **18,38 €** en zone A, **12,78 €** en zone B1, **10,45 €** en zone B2, **7,66 €** en zone C.

Pour les baux **conclus en 2013**, les plafonds mensuels de loyer par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à **18,17 €** en zone A, **12,63 €** en zone B1, **10,33 €** en zone B2 et **7,57 €** en zone C (BOI-RFPI-SPEC-20-30).

La surface à prendre en compte pour l'appréciation du plafond de loyer est identique à celle retenue dans le cadre des dispositifs « Robien-classique » et « Robien-recentré ».

En outre, il est rappelé que lorsque la location est consentie à un organisme public ou privé qui le sous-loue, la condition de loyer doit être satisfaite à la fois entre le propriétaire et l'organisme locataire et entre ce dernier et le sous-locataire.

b. Contribuables bénéficiant de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 septvicies du CGI

Le III de l'article 199 septvicies du CGI précise que cet engagement de location prévoit que le loyer ne doit pas excéder un plafond fixé par le décret prévu au troisième alinéa du h du 1° du I de l'article 31 dudit code.

Le deuxième alinéa du I du 1° du I de l'article 31 du CGI dispose que les loyers et les ressources du locataire ne doivent pas dépasser certains plafonds fixés par décret. Pour les loyers, ils ne doivent pas dépasser les quatre cinquième de ceux mentionnés au troisième alinéa du h du 1° du I du CGI ou au III de l'article 199 septvicies dudit code.

Pour l'application du I du 1° du I de l'article 31 du CGI, pour les baux **conclus en 2014**, les plafonds de loyer mensuel par mètre carré, charges non comprises, sont fixés à **18,38 €** en zone A, **12,78 €** en zone B 1, **10,45 €** en zone B 2 et **7,66 €** en zone C (CGI, ann. III, art. 2 terdecies C).

II. Plafonds des ressources des locataires pour les contribuables ayant opté pour l'amortissement « Robien recentré »

Les ressources du locataire ne doivent pas excéder les plafonds fixés par l'article 2 terdecies C de l'annexe III au CGI.

1. Montant des plafonds de ressources

Pour les baux conclus, reconduits ou renouvelés en 2014, les plafonds annuels de ressources sont précisés au BOI-RFPI-SPEC-20-30 (CGI ; ann. III, art. 2 terdecies).

2. Ressources à prendre en compte

Les ressources du locataire ou sous-locataire s'entendent du revenu fiscal de référence au sens du 1° du IV de l'article 1417 du CGI, figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location.

Ainsi, pour les locations **conclues en 2014**, le revenu fiscal de référence à retenir est celui figurant sur l'avis d'imposition établi **au titre des revenus de l'année 2012**.

Par exception, il est désormais admis que les ressources du locataire peuvent être appréciées au regard du revenu fiscal de référence qui figure sur l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'année qui précède celle de la signature du contrat de location (année N-1) lorsque cela est plus favorable.

Par ailleurs, afin de tenir compte de la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt du 21 novembre 2007 n° 295949), les conditions de ressources doivent être appréciées au regard des seules ressources du locataire, lorsque celui-ci est fiscalement à la charge de ses parents ou rattaché à leur foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI au titre de l'année de référence.

Si les ressources du locataire deviennent supérieures au plafond autorisé, entre l'année de référence et la mise en location ou au cours de la période couverte par le bail, l'avantage fiscal n'est pas remis en cause. Il en est de même en cas de reconduction tacite ou expresse du bail avec un même locataire.

3. Composition du foyer fiscal du locataire.

Le plafond à retenir s'apprécie à la date de la signature du bail en tenant compte du nombre de personnes titulaires du bail et de la composition de leurs foyers fiscaux. Ainsi, pour les locations conclues durant l'année 2013, le revenu fiscal de référence du locataire de 2011 est à comparer avec le plafond applicable à la situation familiale du locataire en 2013.

Lorsque plusieurs personnes, constituant des foyers fiscaux distincts, sont titulaires du bail, il importe en principe que chacune d'elles satisfasse, en fonction de sa propre situation, aux conditions de ressources mentionnées ci-dessus. Toutefois, pour l'appréciation des ressources des locataires qui concluent un contrat de location depuis le 12 août 2006, les ressources des contribuables vivant en concubinage doivent être appréciées globalement. Il convient dès lors de faire masse de l'ensemble des foyers fiscaux et de comparer le montant obtenu au plafond de ressources correspondant à la composition globale du groupe ainsi constitué.

Ainsi, par exemple, lorsque deux concubins sont titulaires du bail, il convient de faire masse de l'ensemble de leurs revenus et de comparer le montant obtenu au plafond de ressources applicable aux couples. De même, lorsque deux concubins avec personnes à charge sont titulaires du bail, il convient de faire masse de l'ensemble de leurs revenus et de comparer le montant obtenu au plafond de ressources applicable aux couples avec personnes à charge.

En cas de changements de situation fiscale entre l'année de référence et la mise en location, il convient d'appliquer les dispositions précisées au BOI-RFPI-SPEC-20-30.

III. Interdiction de louer à un ascendant ou un descendant

L'engagement de location doit prévoir que le locataire est une personne autre que l'un des ascendants ou descendants du propriétaire.

Lorsque l'immeuble est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, le locataire doit être une personne autre qu'un des associés ou un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant d'un associé.

Toutefois, le bailleur **pourra suspendre son engagement de location** à l'issue d'une période de location d'au moins trois ans, pour mettre le logement à la disposition à titre onéreux ou gratuit d'un ascendant ou descendant. Cette faculté est ouverte aux contribuables qui ont loué le logement dans les conditions prévues pour bénéficier du dispositif « Borloo-neuf » pendant une période d'au moins trois ans. Durant la période de mise à disposition du logement, qui ne peut excéder neuf ans, l'avantage fiscal n'est pas appliqué.

Le contribuable ne bénéficiera donc pas, pendant cette période, de la déduction au titre de l'amortissement et de la déduction spécifique de 30 %.

En outre, cette période de mise à disposition du logement ne sera pas prise en compte pour la durée de location minimale de neuf ans. Au terme de la période de mise à disposition, le contribuable doit remettre son bien en location dans les conditions prévues pour bénéficier de l'avantage fiscal, conformément à l'engagement qu'il a souscrit. À défaut de remise en location, les avantages fiscaux initialement accordés sont remis en cause.

IV. Non-cumul

Outre les dispositions de non-cumul applicables dans le cadre du « Robien-classique » et du « Robien-recentré », les compléments de déduction des revenus fonciers « Borloo-neuf » sont exclusifs, pour un même logement, de l'application :

- de la déduction applicable aux bailleurs qui donnent en location leur ancienne résidence principale suite à mobilité professionnelle, prévue au i du 1° du I de l'article 31 du CGI ;

- des déductions spécifiques prévues au j du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositifs « Besson-ancien » et « Lienemann ») ;

- de la déduction spécifique prévue au k du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « Robien-ZRR ») ;

- des déductions spécifiques prévues au m du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « Borloo-ancien ») ;

- de la déduction spécifique prévue au n du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif en faveur de la remise en location des logements antérieurement vacants).

V. Obligations déclaratives

L'article 2 quindecies D de l'annexe III au CGI prévoit qu'en plus des obligations déclaratives applicables pour le bénéfice du dispositif « Robien-recentré », le contribuable doit fournir une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du ou des locataires établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location.

En outre, en cas de changement de locataire au cours de la période d'engagement de location, le contribuable joint à sa déclaration des revenus de l'année au cours de laquelle le changement est intervenu, une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du locataire entrant dans les lieux, établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location.

D. Remise en cause

1687-4

En cas de non-respect de l'engagement de location, les compléments de déduction sont rapportés au revenu net foncier du contribuable dans les mêmes conditions que celles applicables au dispositif « Robien-classique » et « Robien-recentré ».

Toutefois, seuls les compléments de déduction « Borloo-neuf » sont remis en cause lorsque les conditions d'application du dispositif « Robien-recentré » sont respectées.

Chapitre 5 : Déduction spécifique pour les logements faisant l'objet de l'amortissement du dispositif « ROBIEN-SCPI RECENTRÉ » (dispositif « BORLOO-SCPI »)

(CGI, art. 31, I-1°-l et 31 bis ; BOI-RFPI-SPEC-20-20-70 et BOI-RFPI-SPEC-20-30 au II)

1688

Pour les **souscriptions en numéraire** au capital initial **ou** les **augmentations de capital** réalisées depuis le 1er septembre 2006 et jusqu'au 31 décembre 2009, un dispositif en faveur des SCPI avait été créé par le II de l'article 40 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement.

Celui-ci prenait la forme :

- d'un **complément de déduction au titre de l'amortissement** « Robien-SCPI recentré » en autorisant, lorsque les logements détenus par la SCPI sont donnés en location dans le cadre du dispositif « Borloo-neuf », de pouvoir proroger d'une ou de deux périodes triennales le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement des parts pratiquée par le porteur ;

- d'une **déduction spécifique de 30 %** pratiquée par la SCPI au prorata des droits détenus par les porteurs de parts qui ont demandé le bénéfice de la déduction au titre de l'amortissement prévu à l'article 31 bis du CGI.

Pour les investissements réalisés depuis le 1er janvier 2010, ce dispositif **a été supprimé**.

A. Complément de déduction pratiquée par le porteur de parts

1688-1

L'article 31 bis du CGI réserve la possibilité de proroger, au delà de la période initiale de neuf ans, la déduction au titre de l'amortissement des parts de SCPI (« Robien-recentré ») aux porteurs de parts de ces sociétés qui respectent les conditions d'application du dispositif « Borloo-neuf ».

Ainsi, tant que les conditions de loyer et de ressources du locataire prévues au I du 1° du I de l'article 31 du CGI restent remplies, l'associé peut, par période de trois ans et pendant une durée maximale de six ans, bénéficier d'une déduction annuelle des revenus fonciers au titre de l'amortissement égale à 2,5 % de 95 % du montant de la souscription.

Pour ce qui concerne les modalités d'appréciation des ressources du locataire (année de référence, composition du foyer du locataire, locataire rattaché à ses parents, changement de situation fiscale du locataire), il convient de se reporter au BOI-RFPI-SPEC-20-20-70.

En cas de non-respect des conditions de location ou de cession du logement ou des parts, les déductions pratiquées pendant l'ensemble de la période triennale sont remises en cause dans les conditions de droit commun.

B. Déduction spécifique pratiquée par la SCPI

1688-2

La déduction spécifique de 30 % est applicable aux SCPI au prorata des revenus bruts correspondant aux droits des associés qui ont opté pour la déduction au titre de l'amortissement des parts « Borloo-SCPI ».

En pratique, pour que l'associé ayant opté pour le dispositif « Borloo-SCPI » dispose des éléments nécessaires à la déclaration de ses revenus fonciers sur l'imprimé 2044 spécial, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires», la société doit lui faire connaître la quote-part correspondant à ses droits du revenu brut, des intérêts d'emprunt et des autres charges foncières parmi lesquelles la déduction spécifique de 30 %.

Il est rappelé que les SCPI ne peuvent pratiquer la déduction au titre de l'amortissement du logement prévue par les dispositifs « Robien-classique » et « Robien-recentré », dès lors que les associés peuvent pratiquer une déduction au titre de l'amortissement de leurs parts. De même, le complément de déduction au titre de l'amortissement du logement n'est pas applicable aux SCPI dès lors que les associés peuvent pratiquer un complément de déduction au titre de l'amortissement de leurs parts.

C. Obligations déclaratives

1688-3

Les obligations déclaratives prévues aux articles 2 octodecies A et 2 octodecies B de l'annexe III au CGI sont applicables. En outre, une copie de l'avis d'imposition ou de non-imposition du locataire, établi au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la signature du contrat de location, doit être fournie.

D. Remise en cause

1688-4

Les déductions des revenus fonciers pratiquées font l'objet d'une reprise lorsque le bénéficiaire ne remplit pas son engagement.

Chapitre 6 : Déduction spécifique pour les logements donnés en location dans le cadre d'une convention (dispositif « BORLOO-ANCIEN »)

(CGI, art. 31, I-1°-m ; ann. III, art. 2 duodecies ; BOI-RFPI-SPEC-20-40)

1689

Pour les baux conclus depuis le 1er octobre 2006, une **déduction spécifique fixée à 30 %** des revenus bruts est applicable en faveur des propriétaires bailleurs qui donnent en location des logements à loyers maîtrisés en application d'une convention conclue avec l'Agence nationale de l'habitat « ANAH » mentionnée à l'article L. 321-4 du code de la construction et de l'habitation (loyer intermédiaire). Cette déduction est consentie à compter de la date de prise d'effet de la convention et pendant toute sa durée d'application.

Cette déduction est portée à 60 %, depuis le 28 mars 2009, (45 % antérieurement) des revenus bruts des logements lorsque ces logements font l'objet d'une convention mentionnée à l'article L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation (loyer social ou très social). Cette déduction est consentie à compter de la date de prise d'effet de la convention et pendant toute sa durée d'application.

Le décret n° 2010-122 du 5 février 2010 précise les modalités de prise d'effet de ces conventions (Code de la construction et de l'habitation, art. R. 321-24, R. 321-5, R. 321-29, R. 321-30, R. 321-30-1, R. 321-30-2 et R. 321-32).

Lorsque, à l'échéance de l'une des conventions « ANAH » mentionnées à l'article L. 321-4 ou L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation, y compris après une période triennale de prorogation, le contrat de location du logement concerné est en cours de validité conformément à l'article 10 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986, le bénéfice de l'une des déductions des revenus bruts prévue est maintenu jusqu'à la date fixée pour le renouvellement ou la reconduction de ce contrat de location, tant que le même locataire reste en place et que toutes les conditions, notamment celles de loyer, sont remplies.

Lorsque les conventions « ANAH » prévues à l'article L. 321-4 du code de la construction et de l'habitation ne permettent pas l'octroi d'une aide publique mentionnée au premier alinéa de l'article L. 301-3 du même code, elles sont signées par l'Agence nationale de l'habitat (ANAH).

Le contribuable ou la société propriétaire doit louer le logement nu pendant toute la durée de la convention à des personnes qui en font leur habitation principale.

Pour l'application de ce dispositif, le loyer et les ressources du locataire appréciées à la date de conclusion du bail ne doivent pas excéder des plafonds fixés à des niveaux inférieurs à ceux prévus au premier alinéa du j du 1° du I de l'article 31 du CGI (les plafonds de loyers et de ressources du locataire fixés pour 2013 et 2012 sont exposés respectivement au BOI-RFPI-SPEC-20-40-20-30).

Pour ce qui concerne les modalités d'appréciation des ressources du locataire (année de référence, composition du foyer du locataire, locataire rattaché à ses parents, changement de situation fiscale du locataire), il convient de se reporter au BOI-RFPI-SPEC-20-40-20-30.

La location ne peut être conclue avec un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant du contribuable, une personne occupant déjà le logement, sauf à l'occasion du renouvellement d'un bail, ou si le logement est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, l'un de ses associés ou un membre du foyer fiscal, un ascendant ou un descendant d'un associé. Les associés d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés doivent conserver leurs parts pendant toute la durée de la convention.

Lorsqu'elle fait l'objet d'une convention « ANAH » mentionnée aux articles L. 321-4 ou L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation, la location du logement consentie dans les mêmes conditions à un organisme public ou privé pour le logement ou l'hébergement de personnes physiques à usage d'habitation principale, à l'exclusion du propriétaire du logement, des membres de son foyer fiscal ou de ses descendants ou ascendants, ne fait pas obstacle au bénéfice de la déduction, à la condition que cet organisme ne fournisse aucune prestation hôtelière ou para-hôtelière.

L'article 2 sexdecies-0 A quater de l'annexe III au CGI prévoit les conditions de cette location.

Pour les baux conclus ou renouvelés depuis le 28 mars 2009, soit depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion, cette **déduction est portée à 70 %** des revenus bruts des logements donnés en location dans le cadre d'une convention « ANAH » mentionnée aux articles L. 321-4 ou L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation (loyer intermédiaire, social ou très social), lorsque le logement est loué à un organisme public ou privé, soit en vue de sa sous-location, meublée ou non, à des personnes mentionnées au II de l'article L. 301-1 du même code ou aux personnes physiques dont la situation nécessite une solution locative de transition, soit en vue de l'hébergement de ces mêmes personnes. Cette déduction s'applique pendant la durée de location à l'organisme. Elle s'applique pour les logements situés dans les communes classées dans les zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre entre l'offre et la demande de logements définies par l'arrêté du 29 avril 2009 publié au JO du 3 mai 2009.

Ces dispositions sont exclusives de celles prévues aux f à l du 1° du I de l'article 31 du CGI et aux articles 199 decies I et 199 undecies A du même code.

Chapitre 7 : Déduction spécifique pour mise en location de logements vacants

(CGI, art. 31, I-1°-n ; BOI-RFPI-SPEC-20-50)

1690

L'article 46 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement a mis en place une déduction spécifique temporaire en faveur des logements vacants remis en location.

Cette déduction spécifique temporaire était applicable aux logements qui avaient donné lieu, au titre de l'année qui précédait celle de la conclusion du bail, au versement de la taxe prévue à l'article

232 du CGI et qui étaient donnés en location entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2007.

Cette déduction était égale à 30 % des revenus bruts perçus jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suivait celle de la conclusion du bail et était exclusive de l'application des dispositions prévues aux f à l de l'article 31, I-1° du CGI.

Ce dispositif n'ayant pas été renouvelé, il n'est plus applicable depuis le 1er janvier 2008 (plus de nouveaux bénéficiaires à compter de cette date) mais a continué à produire ses effets jusqu'au 31 décembre 2009 (baux conclus en 2007).

Pour plus de précisions sur cette ancienne déduction spécifique, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2010, paragraphes 223-10 et suiv.

Chapitre 8 : Déduction spécifique pour mobilité professionnelle du bailleur

(CGI, art. 31, I–1°-i ; ann. III, art. 2 unvicies ; BOI-RFPI-SPEC-20-60)

1690-1

Lorsque le contribuable, domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI, transfère son habitation principale pour des raisons professionnelles, **une déduction fixée à 10 %** des revenus bruts annuels tirés de la location de son ancienne habitation principale est pratiquée **jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit** la date de sa mise en location **ou jusqu'à la date de l'acquisition** d'une nouvelle habitation principale si elle est antérieure.

Cette mesure s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2005. En pratique, elle cesse de produire tout effet au 1er janvier 2013.

A. Conditions d'application

L'application de cette déduction est subordonnée au respect des conditions suivantes.

I. Personnes concernées

Il s'agit des contribuables domiciliés en France dont les revenus de la location sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers.

Les personnes non-domiciliées ne peuvent pas bénéficier de cette déduction.

II. Condition tenant à la nouvelle activité professionnelle du bailleur

La nouvelle activité professionnelle doit avoir débuté entre le 1er juillet 2005 et le 31 décembre 2007 et être exercée pendant au moins six mois consécutifs.

III. Condition tenant à l'ancienne habitation principale

L'ancienne habitation principale du contribuable, pour laquelle la déduction est demandée, doit être donnée en location nue à titre d'habitation principale du locataire, immédiatement après le transfert du domicile.

Ce transfert doit intervenir dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité.

Remarque : Le logement peut être donné en location à un ascendant ou descendant du contribuable. Toutefois, il ne peut y avoir de location au sens fiscal avec un membre de son foyer fiscal.

IV. Condition tenant à la nouvelle habitation principale

La nouvelle habitation principale doit être prise en location, dans l'année qui suit la date du début de l'exercice de la nouvelle activité et doit être située à plus de 200 kilomètres de celle précédemment occupée.

Le bailleur de cette nouvelle habitation ne peut être un membre du foyer fiscal du contribuable ou une société dont ce dernier ou l'un des membres du foyer fiscal est associé. Sous cette réserve, la location peut être consentie par un ascendant ou un descendant du contribuable.

B. Modalités d'application

I. Application de la déduction

1. Fait générateur

La date du début de la nouvelle activité professionnelle marque l'entrée dans le champ d'application de la mesure.

Toutefois, **la déduction ne devient effective** que lors de la mise en location du bien, au maximum un an après la date du début de la nouvelle activité professionnelle, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

2. Montant de la déduction

La déduction est fixée à **10 %** des revenus bruts annuels tirés de la location de l'ancienne habitation principale.

3. Période d'application de la déduction

La déduction **s'applique jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit** la date de mise en location de l'ancienne habitation principale du contribuable ou jusqu'à l'acquisition d'une nouvelle habitation principale si elle est antérieure.

La période d'application n'est pas décomptée à partir de la date du début de la nouvelle activité professionnelle afin notamment d'éviter de pénaliser les contribuables qui attendent la fin de la période d'essai pour transférer leur domicile.

> **Exemple :** Un contribuable débute une nouvelle activité professionnelle le 1er avril 2006. Il a jusqu'au 31 mars 2007 pour transférer son habitation principale. Il doit immédiatement après ce transfert donner le bien en location nue. Si le transfert de l'habitation et la location interviennent le 1er août 2006, il pourra bénéficier de la déduction de 10 %, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, sur les revenus tirés de la location jusqu'au 31 décembre 2009 sauf s'il acquiert avant cette date une nouvelle habitation principale.

4. Fin anticipée de la période d'application de la déduction

L'acquisition à titre onéreux ou à titre gratuit d'une nouvelle habitation principale par le contribuable met fin au bénéfice de la déduction.

Seul le revenu brut perçu jusqu'au jour de cette acquisition peut bénéficier de la déduction de 10 %.

L'acquisition d'un logement autre que l'habitation principale (investissement locatif ou résidence secondaire) n'a pas pour effet de priver le contribuable de son avantage fiscal.

II. Justificatifs à produire

(CGI, ann. III, art. 2 unvicies)

Le contribuable doit produire en annexe à la déclaration de ses revenus fonciers de la première année d'application de cette déduction :

- une copie du contrat de bail du logement qu'il donne en location et au titre duquel la déduction est demandée ;

- une copie du contrat de bail de la nouvelle habitation principale dont il est preneur ;

- un document attestant du changement d'activité professionnelle et de la date du début de cette activité (avis de mutation ; nouveau contrat de travail faisant apparaître la date de début d'exercice de l'activité ; document de création de l'activité professionnelle, rédigé auprès du centre de formalités des entreprises compétent, etc.).

III. Non-cumul

La déduction spécifique ne pouvait être accordée qu'aux contribuables qui déterminaient leur revenu foncier selon le régime réel d'imposition. Les contribuables qui relevaient du régime du micro-foncier ne pouvaient pas prétendre au bénéfice de la déduction (CGI, art. 32, 2–f).

La déduction spécifique n'était pas exclusive du bénéfice du crédit d'impôt prévu à l'article 200 duodecies du CGI en faveur de la mobilité des chômeurs de longue durée ou des salariés perdant leur emploi à la suite d'un licenciement économique.

Titre 3 : Monuments historiques et assimilés

(CGI, art. 156, II-1° ter ; ann. III, art. 41 E à 41 J et ann. IV, art. 17 ter à 17 quinquies A ; BOI-RFPI-SPEC-30)

1691

Les propriétaires de monuments historiques ou assimilés bénéficient, pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu, de **modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières** supportées à raison de ces immeubles (cf. n° 1692).

Depuis l'imposition des revenus 2009, le bénéfice de ce régime dérogatoire du droit commun est subordonné au respect de trois nouvelles conditions (cf. n° 1694).

Jusqu'au 31 décembre 2013, bénéficient du régime spécial de déduction de charges foncières, les immeubles suivants :

- les immeubles classés monuments historiques ;

- les immeubles inscrits à l'inventaire supplémentaire ;

- les immeubles ouverts au public qui font partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier qui ont fait l'objet d'un agrément spécial accordé par le ministre du budget ;

- les immeubles qui font partie du patrimoine national en raison du label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2014, le deuxième tiret du I du I de l'article 26 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 supprime le régime dérogatoire de droit commun pour les immeubles faisant partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique et qui ont été agréés à cet effet par le ministre du budget (cité au deuxième tiret ci-dessus).

Chapitre 1 : Immeubles concernés

(BOI-RFPI-SPEC-30-10)

A. Immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire

1691-1

Le classement dans la catégorie des monuments historiques ou l'inscription à l'inventaire supplémentaire ne porte qu'exceptionnellement sur la totalité de l'immeuble .

Ces procédures n'affectent, en principe, que les parties extérieures des édifices telles que les façades et toitures.

Dans ce cas, la protection n'est pas pour autant restreinte aux seules fractions inscrites ou classées mais s'étend en fait à l'ensemble du monument.

B. Immeubles agréés

1691-2

I. Dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2014

1. Principe

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2014, le régime dérogatoire de droit commun de déduction des charges foncières **est supprimé** pour les immeubles ouverts au public **qui font partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier** et qui avait fait l'objet d'un agrément accordé par le ministre du budget.

2. Exception

Toutefois, à titre transitoire, pour les immeubles ouverts au public **qui font partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier** qui ont fait l'objet d'un agrément accordé par le ministre du budget avant le 1er janvier 2014, l**e régime dérogatoire** de droit commun de déduction des charges foncières prévu par le 1° ter du I de l'article 156 du CGI, dans sa rédaction antérieure au 1er janvier 2014, **continue à s'appliquer** jusqu'au terme de chaque agrément (Loi n° 2014-1278 du 29 décembre 2013, art. 26, XI-3).

En outre, par mesure de tempérament, il en est de même pour toute demande d'agrément déposée auprès de la DGFiP au plus tard le 31 décembre 2013 et pour laquelle l'agrément ministériel sera délivré après cette date (BOI-RFPI-SPEC-30-10 au II).

II. Caractéristiques des immeubles susceptibles d'être agréés

En application des dispositions de l'article 41 H de l'annexe III au CGI, ces immeubles doivent faire partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier et être ouverts au public.

1. Intérêt historique, artistique ou touristique de l'immeuble

- intérêt historique, c'est-à-dire un bâtiment ancien, lieu d'évènements historiques ou situé dans un secteur sauvegardé ou ayant servi de résidence à une personnalité liée au domaine artistique, littéraire ou politique ;

- intérêt artistique, au regard de du style ou de l'architecture du bâtiment ;

- ou intérêt touristique, en raison de la notoriété de l'immeuble entraînant un surplus de population dans la région.

2. Ouverture au public

a. Principe sur la durée d'ouverture au public

Sont réputés ouverts à la visite les immeubles que le public est admis à visiter au moins :

- soit cinquante jours par an, dont vingt-cinq jours non ouvrables, au cours des mois d'avril à septembre inclus ;

- soit quarante jours pendant les mois de juillet, août et septembre (CGI, ann. IV, art. 17 ter).

b. Cas particulier de réduction de l'ouverture au public

Dans la limite de dix jours par année civile, cette durée minimale d'ouverture au public peut être réduite du nombre de jours au cours desquels l'immeuble fait l'objet, entre le 1er septembre de l'année précédente et le 31 août suivant, de visites organisées pour les élèves ou étudiants, sous réserve que celles-ci comprennent chacune au moins vingt participants

Pour ce faire, le propriétaire est tenu de signer une ou plusieurs conventions portant sur l'organisation des visites de l'immeuble par des groupes d'élèves de l'enseignement primaire ou secondaire, des groupes d'enfants mineurs encadrés par des structures d'accueil collectif à caractère éducatif, ou des groupes d'étudiants de l'enseignement supérieur.

Ces conventions sont conclues entre le propriétaire et les établissements d'enseignement publics ou privés sous contrat d'association avec l'État ou les structures précitées.

C. Immeubles ayant obtenu le label de la Fondation du patrimoine

1691-3

I. Immeubles concernés

Bénéficient du régime spécial de déduction de charges foncières, les immeubles qui font partie du patrimoine national en raison du label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine.

II. Caractéristiques de immeubles

Les immeubles faisant partie du patrimoine national ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine relèvent :

- du petit patrimoine de proximité, en zone urbaine ou rurale, tels que pigeonniers, lavoirs, fours à pain, chapelles, moulins ;

- du secteur immobilier, à usage d'habitation ou non, situé dans les zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (ZPPAUP) qui vont être remplacées progressivement (au plus tard le 13 juillet 2016) par des aires de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine ;

- du secteur immobilier, à usage d'habitation ou non, situé principalement en zone rurale tels que fermettes, granges, maisons de village, petits manoirs ruraux. Les parcs et jardins sont exclus du bénéfice de cette disposition.

III. Service concerné

C'est le Service Départemental de l'Architecture et du Patrimoine (SDAP) qui attribue un avis favorable pour obtenir le label de la Fondation du patrimoine permettant aux immeubles concernés de faire partie du patrimoine national.

IV. Visibilité de la voie publique

L'immeuble doit être visible de la voie publique au sens d'une voie ouverte au public.

Il n'est pas exigé qu'il soit ouvert au public.

Depuis la voie publique, l'immeuble doit présenter la majorité de ses parties les plus intéressantes au plan architectural (pour un immeuble habitable, sa façade principale doit impérativement être visible) qui doivent pouvoir être appréciées à une distance raisonnable (perception des détails).

Chapitre 2 : Modalités de déduction

(BOI-RFPI-SPEC-30-20)

1692

Il convient de distinguer selon que l'immeuble procure ou non des recettes.

Remarque : À compter de l'imposition des revenus de l'année 2014 et sous réserve de dispositions transitoires en faveur de certains immeubles agréés (cf. BOI-RFPI-SPEC-30-10 au II), seuls les immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou labellisés "Fondation du patrimoine" peuvent bénéficier des modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières supportées (loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 26, I-l et m).

A. L'immeuble ne procure aucune recette imposable

(CGI, ann. III, art. 41 E à CGI, ann. III, art. 41 I bis ; CGI, art. 156, II-1° ter ; BOI-RFPI-SPEC-30-20-20)

1692-1

Lorsque l'immeuble ne procure aucune recette, les charges foncières afférentes aux immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire et dont le propriétaire se réserve la jouissance peuvent être admises en déduction du revenu global (CGI, art. 156, II-1° ter ; CGI, ann. III, art. 41 E).

Ce sont les articles 41 E à 41 J de l'annexe III au CGI qui déterminent la nature des charges foncières admises en déduction du revenu global du propriétaire.

Seuls les propriétaires de monuments historiques qui s'en réservent la jouissance peuvent se prévaloir de cette déduction des charges foncières sur le revenu global.

Seules sont abordées les dispositions en vigueur **à compter du 1er janvier 2014**.

Sont donc exclus de cette présentation, les immeubles agréés par le ministre chargé du budget (Loi n°2014-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art.26-I-l), dont le dispositif de déduction dérogatoire **est supprimé à compter du 1er janvier 2014** (cf. n°1691-2).

I. Immeuble classé monument historique ou inscrit à l'inventaire supplémentaire

Le régime de déduction présenté ci-dessous s'applique quelles que soient les conditions d'occupation par le propriétaire, lorsque l'immeuble ne procure aucune recette. Il n'est donc pas ouvert à la visite ou il est ouvert gratuitement au public.

1. Nature des dépenses déductibles

L'article 41 F de l'annexe III au CGI prévoit que tout ou partie des dépenses de réparation et d'entretien ainsi que des autres charges foncières énumérées aux a à e du 1° et au a du 2° du I de l'article 31 du CGI sont déductibles du revenu global.

Le propriétaire peut déduire du revenu global :

- les dépenses d'amélioration, d'entretien et de réparation ;

- les dépenses d'assurance tant pour l'habitation que pour les objets mobiliers classés ou inscrits si ces derniers sont exposés au public ;

- les impositions autres que celles incombant normalement à l'occupant ;

- les intérêts des dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés ;

- les frais de gestion, fixés à 20 € par local, majorés, lorsque ces dépenses sont effectivement supportées par le propriétaire, des frais de rémunération des gardes et concierges, des frais de procédure et des frais de rémunération, honoraire et commission versés à un tiers pour la gestion des immeubles.

2. Limite de déduction des dépenses

Ces charges sont déductibles pour leur montant total si le public est admis à visiter l'immeuble.

Dans le cas contraire, si l'immeuble n'est pas ouvert au public, le propriétaire ne peut déduire que 50 % de leur montant.

Pour les travaux de réparation ou d'entretien exécutés ou subventionnés par l'administration des affaires culturelles, seule la participation réelle et effective du propriétaire est déductible pour son montant total (CGI, ann. III, art. 41 F).

Pour les travaux de réparation ou d'entretien qui donnent lieu à l'attribution de subventions, les dépenses correspondantes ne sont prises en compte, chaque année, que dans la mesure où elles doivent rester définitivement à la charge du propriétaire après déduction de la quote-part y afférente des subventions, quelle que soit la date de versement de celles-ci (CGI, ann. III, art. 41 G).

II. Immeuble ayant obtenu le label de la fondation du patrimoine

(BOI-RFPI-SPEC-30-20-20 au II)

Pour un immeuble ayant conclu le label de la fondation du patrimoine, les modalités et conditions de déduction des charges sont plus restrictives que celles prévues pour les autres catégories d'immeubles.

1. Nature des charges déductibles

a. Dépenses d'entretien et de réparation

Pour les immeubles qui font partie du patrimoine national à raison du label délivré par la « Fondation du patrimoine », les charges déductibles afférentes à ces immeubles sont exclusivement celles qui correspondent aux travaux de réparation et d'entretien.

La déduction est réservée aux seuls immeubles visibles de la voie publique (CGI, ann. III, art. 41 I bis).

1° Immeubles habitables

Pour les immeubles habitables, seuls les travaux de réparation et d'entretien, afférents aux murs, aux façades et aux toitures, ou à la préservation de ces éléments, ouvrent droit à déduction.

Les autres travaux intérieurs sont exclus.

2° Immeubles non habitables

Les travaux intérieurs indissociables de l'intérêt historique, artistique ou culturel que présente le bien pourront être admis en déduction à la condition que leurs propriétaires s'engagent à les ouvrir au public (moulin, fresque d'une chapelle).

b. Dépenses de reconstruction, de destruction, de restauration et de remise en état

Ces types de dépenses ne sont pas déductibles du revenu global.

Toutefois, ces travaux sont déductibles lorsqu'ils sont réalisés à la demande du service départemental de l'architecture et du patrimoine et qu'ils ont pour objet de restaurer l'immeuble dans sa situation d'origine.

Pour plus de précisions, voir au BOI-RFPI-SPEC-30-20-20.

2. Limites de déduction

La déduction des charges est limitée à 50 % de leur montant.

Cette déduction est toutefois portée à 100 % lorsque les travaux sont subventionnés à hauteur de 20 % au moins de leur montant.

Ces pourcentages de déduction s'appliquent à la seule fraction des travaux non couverte par une subvention.

B. L'immeuble procure des recettes

(BOI-RFPI-SPEC-30-20-10 ; BOI-RFPI-SPEC-30-20-30)

1692-2

Deux situations sont envisagées, l'immeuble procure des recettes avec ou sans occupation de l'immeuble concerné.

Seules sont abordées les dispositions en vigueur **à compter du 1er janvier 2014**.

Sont donc exclus de cette présentation, les immeubles agréés par le ministre chargé du budget (Loi n° 2014-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art.26-I-l), dont le dispositif de déduction dérogatoire **est supprimé à compter du 1er janvier 2014**.

I. L'immeuble procure des recettes mais n'est pas occupé par son propriétaire

(CGI, art. 28 à CGI, art. 31 ; BOI-RFPI-SPEC-30-20-10)

Cette situation peut se rencontrer dans les cas suivants :

- l'immeuble est loué en totalité ;

- l'immeuble n'est pas loué mais donne lieu à la perception de recettes accessoires (droits d'entrée notamment) sans que le propriétaire l'occupe.

Dans les deux cas, le propriétaire peut imputer, dans les conditions de droit commun, la totalité des charges foncières qu'il supporte sur le montant des recettes perçues (loyers, droits d'entrée).

Remarques :

Le déficit foncier éventuellement constaté est imputable sur le revenu global sans limite de montant (CGI, art. 156, I-3°).

L'excédent éventuel constitue un déficit global reportable sur le revenu global des six années suivantes inclusivement.

1. Immeuble donné en location et non occupé par le propriétaire

Sont déductibles du revenu foncier, les charges foncières suivantes.

a. Charges foncières normales

Sont déductibles, la totalité des charges foncières qui sont imputées dans les conditions de droit commun et prévues au 1° du I de l'article 31 du CGI.

b. Charges foncières spécifiques aux monuments historiques et assimilés

Sont admises en déduction du revenu foncier :

- la participation effective du propriétaire (fonds de concours ou remboursement) pour les travaux exécutés directement par le service des monuments historiques ;

- les travaux ouvrant droit à une subvention, celle-ci devant être ajoutée aux recettes de l'année au cours de laquelle elle a été perçue ;

- la cotisation payée par le propriétaire au service des monuments historiques qui assure le strict entretien de l'immeuble.

Pour le classement partiel, c'est-à-dire ne concernant pas la totalité de l'immeuble, seuls les travaux sur les éléments concernés par le classement sont susceptibles d'être admis en déduction, voire de participer à la constitution d'un déficit global sans limitation de montant.

2. Immeuble procurant des recettes accessoires et non utilisé par le propriétaire

C'est le cas de l'immeuble ouvert au public, en contrepartie d'un droit d'entrée, mais qui n'est pas utilisé par le propriétaire.

a. Charges foncières normales

Ce sont les mêmes charges que celles évoquées ci-dessus pour un immeuble donné en location qui sont déductibles du revenu foncier.

b. Charges foncières spécifiques aux monuments historiques et assimilées et liées au droit de visite

Sont déductibles du revenu global :

- la totalité des charges résultant de l'ouverture au public dont notamment les dépenses d'acquisition de matériel informatique utilisé pour la gestion de la billetterie ou la tenue de la comptabilité ;

- les cotisations de strict entretien versées à l'administration des affaires culturelles et les participations à des travaux exécutés par cette administration ;

- les primes d'assurances payées afférentes aux immeubles historiques ;

- les frais de promotion et de publicité (édition de dépliants publicitaires et achat d'espaces publicitaires, prospections auprès d'agences de voyage ou frais de réception et de tournées promotionnelles, rémunérations versées à un salarié affecté à l'activité promotionnelle y compris les charges sociales correspondantes).

> Remarque : Pour les monuments historiques ouverts à la visite et procurant de recettes imposables uniquement, ces dépenses d'acquisition de matériel informatique ne sont pas couvertes par la déduction forfaitaire de 20 €.

En ce qui concerne les frais occasionnés par le droit de visite d'un monument historique, il est admis que les propriétaires peuvent déduire, sans justification, une somme de 1 525 € lorsque l'immeuble ne comprend ni parc, ni jardin ouvert au public, et de 2 290 € dans le cas contraire.

c. Recettes à déclarer

Sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers les redevances qui ont leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit ainsi que les recettes accessoires provenant notamment de la location du droit d'affichage.

3. Obligations du propriétaire

Le propriétaire d'un immeuble classé ou inscrit doit souscrire une déclaration n° 2044 spéciale (CERFA n° 10335) disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

II. L'immeuble procure des recettes et est occupé par son propriétaire

(BOI-RFPI-SPEC-30-20-30)

Il s'agit du propriétaire qui occupe son immeuble (même comme résidence secondaire) mais autorise des visites payantes ou loue une partie de cet immeuble.

Remarques :

Le déficit foncier éventuellement constaté est imputable sur le revenu global sans limite de montant (CGI, art. 156, I-3°).

L'excédent éventuel constitue un déficit global reportable sur le revenu global des six années suivantes inclusivement.

1. Immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire

Le revenu net foncier est égal à la différence entre les recettes encaissées et les charges, y compris celles entraînées par l'ouverture au public, qui se rapportent aux locaux visités.

a. Charges résultant de l'ouverture au public

La totalité de ces charges est déduite du revenu foncier.

b. Autres charges foncières

Elles sont prises en compte dans la mesure où elles se rapportent aux locaux accessibles au public. Le propriétaire doit établir une quote-part.

À titre de règle pratique, il est admis que les propriétaires peuvent, sans justification particulière, déduire de leurs revenus fonciers les trois quarts de ces charges.

c. Travaux d'entretien et de réparation

Ces travaux sont déductibles du revenu foncier à hauteur de la quote-part retenue par le propriétaire ou, à titre de règle pratique, aux trois quarts de ces charges, comme pour les autres charges foncières.

Toutefois, le propriétaire peut déduire en totalité :

- sa participation (fonds de concours, remboursement ou cotisation) versée au service des monuments historiques ;

- le coût des travaux d'entretien et de réparation subventionnés, en ajoutant aux recettes, l'année de perception, la subvention accordée.

Le résultat net ainsi obtenu constitue le revenu foncier imposable.

S'il est positif, il s'ajoute aux revenus d'autres sources du contribuable. Dans le cas contraire, le déficit s'impute sur le revenu global de l'année considérée, ou à défaut, des six années suivantes

d. Charges foncières à imputer sur le revenu global

Les charges foncières à imputer sur le revenu global sont celles dont il n'a pas été tenu compte pour la détermination du revenu net foncier correspondant aux recettes encaissées et qui sont censées se rapporter à la partie de l'immeuble classé ou inscrit à l'inventaire supplémentaire.

Elles sont admises en déduction du revenu global pour la totalité de leur montant si les immeubles ouverts au public sont classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire.

2. Immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine

Lorsqu'une partie seulement de l'immeuble donne lieu à la perception de recettes imposables, il convient de ventiler les charges d'entretien et de réparation déductibles entre le revenu foncier et le revenu global (prorata en fonction de la surface des locaux).

Les dépenses de réparation et d'entretien se rapportant à la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la disposition sont imputables sur le revenu global (CGI, ann. III, art. 41 I bis).

Les autres charges sont prises en compte, lorsqu'elles portent sur la partie louée de l'immeuble, pour la détermination du revenu net foncier.

Chapitre 3 : Conditions d'application

(CGI, art. 156 bis ; BOI-RFPI-SPEC-30-30)

1694

Pour bénéficier des modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières supportées par les propriétaires de monuments historiques et assimilés, l'article 156 bis du CGI instaure, depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, **trois nouvelles conditions** entraînant des obligations pour les propriétaires concernés.

A. Condition tenant à l'engagement de conservation des immeubles

1694-1

Le bénéfice du régime applicable aux propriétaires de monuments historiques et assimilés est subordonné à leur engagement de conserver la propriété des immeubles pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1er janvier 2009 (CGI, art. 156 bis, I).

I. Personnes concernées et mode de détention de l'immeuble

L'engagement de conservation s'applique aux propriétaires de monuments détenus directement ou par personne interposée, que ce soit ou non en pleine propriété.

En cas de démembrement de propriété, l'engagement de conservation s'applique donc à l'usufruitier comme au nu-propriétaire.

En cas de détention par l'intermédiaire d'une société non-soumise à l'IS, la société propriétaire de l'immeuble doit s'engager à en conserver la propriété pendant une période d'au moins quinze années à compter de son acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1er janvier 2009. En outre, les associés doivent s'engager à conserver la propriété des parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

II. Point de départ de l'engagement de conservation

1. Cas général

Le bien doit être conservé pendant au moins quinze années à compter de son acquisition. Il s'agit d'une durée minimale décomptée de date à date à compter de l'acquisition du bien.

2. Reprise de l'engagement de conservation en cas d'acquisition à titre gratuit

Lors de l'acquisition à titre gratuit de l'immeuble ou des parts, les donataires, héritiers ou légataires peuvent reprendre à leur compte l'engagement de conservation précédemment souscrit.

Leur engagement s'entend alors de la durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit.

3. Cas des biens acquis antérieurement au 1er janvier 2009

L'engagement de conservation s'applique également aux biens acquis avant le 1er janvier 2009.

Dans ce cas, la durée de l'engagement de conservation du bien est réduite de la durée de détention déjà écoulée depuis l'acquisition.

III. Justification de l'engagement de conservation

L'engagement de conservation résulte de la mention de charges déductibles selon le régime dérogatoire, selon le cas, sur la déclaration d'ensemble des revenus 2042 (ligne déductions diverses) ou sur la déclaration des revenus fonciers 2044 spéciale, disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

IV. Majoration de la base d'imposition prévue en cas de non-respect de l'engagement de conservation des immeubles

1. Principe

En cas de non-respect de l'engagement de conservation des immeubles, le revenu global ou le revenu net foncier de l'année et des deux années suivantes **est majoré du tiers du montant des charges indûment imputées** (CGI, art. 156 bis, III).

Le non-respect de l'engagement de conservation est constaté en cas de cession de l'immeuble, d'un droit démembré de cet immeuble, d'une fraction indivise de celui-ci, de cession de parts ou de droits relatifs à ces parts au cours de la période de quinze années.

2. Exceptions à l'application de la majoration

Il existe deux exceptions à l'application de la majoration prévue en cas de non-respect de l'engagement de conservation (CGI art. 156 bis, III-al. 2) :

- en cas de licenciement, d'invalidité ou de décès du contribuable ou de l'un des membres du couple (personnes mariées ou liées par un pacte civil de solidarité) soumis à une imposition commune ;

- en cas de mutation à titre gratuit de l'immeuble ou des parts de l'immeuble, à condition que les donataires, héritiers ou légataires reprennent l'engagement de conservation précédemment souscrit par leur auteur pour la durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit.

B. Condition tenant au mode de détention des immeubles

1694-2

I. Principe de détention directe des immeubles

L'immeuble doit être détenu directement par le contribuable.

Lorsque l'immeuble historique ou assimilé est détenu par une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés, les associés de cette société ne peuvent pas, en principe, bénéficier du régime dérogatoire de déduction des charges afférentes à ces immeubles.

II. Exceptions à la détention directe des immeubles

1. L'obtention d'un agrément

Les associés de sociétés civiles non-familiales et non-soumises à l'IS peuvent bénéficier du régime spécial à la condition que la société propriétaire de l'immeuble obtienne, pour l'immeuble concerné, un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture.

Pour obtenir l'agrément il convient de démontrer que le recours à un tel mode de détention est justifié par l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien (CGI, art. 156 bis, II).

2. Détention par l'intermédiaire d'une société civile dont les associés sont membres d'une même famille

Les associés de sociétés civiles non soumises à l'IS peuvent bénéficier du régime spécial à la condition qu'ils soient membres d'une même famille et qu'ils prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant au moins quinze années à compter de leur acquisition.

3. Détention par l'intermédiaire d'une société civile dont les associés à l'origine de la constitution sont des personnes morales de droit public ou des sociétés d'économie mixte

Les associés personnes physiques qui acquièrent des parts sociales de sociétés civiles non soumises à l'IS peuvent bénéficier du régime spécial sous réserve que :

- les associés à l'origine de la constitution de la société agréée aient été des personnes morales de droit public, notamment des collectivités locales, ou des sociétés d'économie mixte ;

- les associés personnes physiques de la société agréée prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant au moins quinze années à compter de leur acquisition.

En outre, les associés personnes physiques doivent respecter certaines conditions cumulatives qui sont précisées.

C. Condition tenant à l'absence de division de la propriété des immeubles

1694-3

I. Principe

Le bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI propres aux immeubles historiques ou assimilés n'est pas ouvert aux immeubles ayant fait l'objet d'une division depuis le 1er janvier 2009 (CGI, art. 156 bis, V).

II. Exception

Une exception est prévue lorsque la division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre du budget, après avis du ministre de la culture, si l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien la justifient.

La demande d'agrément doit être déposée par le propriétaire de l'immeuble auprès de la direction départementale des finances publiques du lieu de situation dudit immeuble préalablement à l'acte authentique de division, accompagnée de certaines pièces.

Pour bénéficier de l'exception à la condition d'absence de division de l'immeuble, les copropriétaires doivent prendre l'engagement de conserver la propriété de leur quote-part de l'immeuble pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

Chapitre 4 : Obligations des propriétaires et sanctions

(BOI-RFPI-SPEC-30-40)

1694-4

Les propriétaires de monuments historiques et assimilés sont astreints à des obligations particulières s'ils bénéficient du régime spécial de déduction des charges foncières sur le revenu global.

Ces obligations sont de deux sortes :

- les premières doivent être observées par tous les propriétaires autorisés à déduire de leur revenu global une partie des charges foncières qu'ils ont supportées ;

- les secondes ne concernent que les propriétaires d'immeubles historiques ouverts au public.

Les propriétaires de monuments historiques doivent souscrire annuellement une déclaration d'ensemble de leurs revenus n° 2042 (CERFA n° 10330) et, le cas échéant, une déclaration de revenus fonciers n° 2044 spéciale (CERFA n° 10335) disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires». :

- si l'immeuble ne procure aucune recette imposable : les charges déductibles du revenu global sont mentionnées directement sur la déclaration n° 2042 (ligne : déductions diverses) ;

- si l'immeuble procure des recettes imposables mais n'est pas occupé par le propriétaire : les charges foncières déductibles sont indiquées sur la déclaration n° 2044 spéciale et, le cas échéant, le déficit foncier constaté est reporté sur la déclaration n° 2042 (ligne : déficit imputable sur le revenu global) ;

- si l'immeuble procure des recettes imposables tout en étant occupé par son propriétaire : les charges foncières déductibles des revenus fonciers bruts et les charges déductibles du revenu global doivent être ventilées entre les deux déclarations n° 2042 et n° 2044 spéciale.

A. Immeubles concernés par ces obligations particulières

I. Dispositions en vigueur au 1er janvier 2014

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2014, seuls sont concernés par ces obligations particulières :

- les immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire ;

- les immeubles faisant partie du patrimoine national ou en raison du label délivré par la « Fondation du patrimoine » en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine.

Voir les dispositions transitoires au point II ci-dessous.

II. Dispositions jusqu'au 31 décembre 2013

Jusqu'au 31 décembre 2013, outre les immeubles cités au I ci-dessus, les immeubles faisant partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier et agréés à cet effet par le ministre chargé du budget étaient également concernés par ces obligations particulières.

Le I du I de l'article 26 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 **supprime** le bénéfice du dispositif spécial de déduction des charges foncières sur le revenu global **pour les immeubles agréés**, **à compter du 1er janvier 2014**.

Toutefois, à titre de mesure de tempérament, ce dispositif continue à s'appliquer jusqu'au terme de chaque agrément pour les immeubles :

- ayant fait l'objet d'un agrément ministériel **avant le 1er janvier 2014** ;

- ou ceux dont la **demande d'agrément a été déposée** auprès de la Direction générale des finances publiques **au plus tard le 31 décembre 2013** et pour lesquels un agrément ministériel sera délivré après cette même date.

B. Obligations liées au régime spécial de déduction des charges foncières

(BOI-RFPI-SPEC-30-40)

L'article 41 J de l'annexe III au CGI prévoit que les propriétaires d'immeubles classés monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire ou bénéficiant du label délivré par la « Fondation du patrimoine » sont tenus de joindre à la déclaration annuelle de leurs revenus une note indiquant :

- le détail des sommes dont la déduction est demandée ;

- la date du décret, de l'arrêté ou de la décision qui a, selon le cas, soit classé l'immeuble ou certaines parties de l'immeuble sur la liste des monuments historiques, soit décidé son inscription à l'inventaire supplémentaire.

Pour les monuments classés, elle est accompagnée d'une attestation de l'administration des affaires culturelles certifiant que les travaux exécutés ont effectivement le caractère de travaux d'entretien et de réparation et indiquant d'une part, le montant du devis correspondant établi par l'architecte en chef des monuments historiques et, d'autre part, le cas échéant, le taux de la subvention accordée.

Pour les immeubles ayant reçu le label délivré par la « Fondation du patrimoine », elle est accompagnée d'une copie de la décision d'octroi de ce label.

Obligations liées à l'ouverture au public des immeubles

L'article 17 quater de l'annexe IV au CGI impose que le propriétaire d'un immeuble ouvert au public doit déclarer, avant le 1er février de chaque année, les conditions d'ouverture de son immeuble au délégué régional du tourisme.

Il en assure la diffusion au public par tous moyens appropriés.

Lorsque le propriétaire a conclu des accords de visites avec les institutions de l'enseignement primaire, secondaire ou universitaire, il doit également joindre la copie de la ou des conventions conclues entre le propriétaire et les établissements ou structures concernés.

C. Sanctions

Le défaut de dépôt de renseignements prévus à l'appui de la déclaration des revenus n'emporte pas la déchéance pour le propriétaire du droit de déduction.

Ce propriétaire est seulement passible des amendes fiscales visées à l'article 1729 B du CGI mais il conserve le droit de justifier au cours de l'instance contentieuse de la consistance des charges dont il demande la déduction.

Titre 4 : Régime « Malraux »

(CGI, art. 156, I-3°-al. 2 ; BOI-RFPI-SPEC-40)

1695

Les déficits provenant de dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, effectuées en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti situé dans un secteur protégé pouvaient s'imputer, sans limitation de montant, sur le revenu global.

Dans ce cadre, les dépenses prises en compte pour la détermination du revenu net foncier comprennent, outre les charges déductibles dans les conditions de droit commun, certaines dépenses spécifiques limitativement énumérées (CGI, art. 31, I-1°-b ter).

Ce régime, également appelé « ancien Malraux », s'appliquait aux déficits résultant de dépenses portant sur des immeubles pour lesquels une demande de permis de construire ou une déclaration de travaux a été déposée au plus tard au 31 décembre 2008.

Toutefois, il continue de produire ses effets jusqu'à la fin des opérations de restauration relatives à l'immeuble concerné qui a bénéficié desdites procédures avant la dernière date citée.

Pour plus de précisions sur cet ancien dispositif, il convient de se reporter au BOI-RFPI-SPEC-40.

Depuis le 1er janvier 2009, le nouveau dispositif (dit « nouveau Malraux ») portant sur des dépenses de restauration des immeubles fait l'objet d'une réduction d'impôt sur le revenu (CGI, art. 199 tervicies ; cf. Livre I : IR n^{os} 162 et suiv.).

Titre 5 : Régime « protection du patrimoine naturel »

(CGI, art. 156, I-3°-al. 2 ; BOI-RFPI-SPEC-50)

1696

Les contribuables qui entendent bénéficier des dispositions du deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI sont tenus de détailler les charges inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel dans le cadre du respect des modalités de détermination du revenu net de leurs propriétés.

Les contribuables peuvent donc déduire les déficits fonciers annuels afférents aux dépenses de maintien du patrimoine naturel sur le revenu global dans la limite de 10 700 € et le surplus de déficit et les intérêts d'emprunt sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

Chapitre 1 : Documents à joindre à la déclaration annuelle des revenus

1696-1

Les propriétaires concernés doivent joindre à la déclaration annuelle de leurs revenus :

- une copie de la décision d'octroi du label de la « Fondation du patrimoine » co-signée par le président ou le directeur général ainsi que par le délégué régional de la « Fondation du patrimoine » concerné ;

- une copie de l'avis favorable délivré par la Direction Régionale de l'Environnement (DIREN) compétente pour la réalisation des dépenses inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel ;

- une note indiquant le détail des sommes pour lesquelles l'imputation sur le revenu global sans limitation de montant est demandée (date de paiement et nature des travaux, bénéficiaire des versements.

Chapitre 2 : Justificatifs des dépenses

1696-2

Les factures des dépenses de travaux concernées n'ont pas à être jointes à la note mentionnée ci-dessus. Cela étant, les propriétaires sont tenus de les produire à l'administration fiscale sur demande de celle-ci.

Lorsque le contribuable effectue le dépôt de ses déclarations de revenus fonciers de manière dématérialisée (sur le site internet www.impots.gouv.fr), aucun document justificatif ne doit être joint à ces déclarations. Dans cette hypothèse, il est toutefois rappelé que les documents dont la production est en principe alors rendue obligatoire doivent être conservés et produits à l'administration fiscale sur demande de sa part.

Remarque : Il est indiqué que l'article 199 octovicies du CGI prévoit une réduction d'impôt pour les dépenses de maintien du patrimoine naturel jusqu'au 31 décembre 2013 (BOI-IR-RICI-240 ; cf. Livre I : IR n^{os} 170 et suiv.).

Partie 5 : Contrôle, contentieux, recouvrement

1700

Il convient de se reporter respectivement au livre XIX Contrôle fiscal n° 8100, au livre XX Contentieux n° 8800 et au livre XVIII Recouvrement, n° 7600.

Partie 6 : Contribution annuelle sur les revenus locatifs

(CGI, art. 234 nonies à 234 quindecies ; CGI, ann. III, art. 58 A et CGI, ann. III, art. 375 à art.381 quater)

1710

Lors de sa mise en place, la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) était due par les bailleurs, qu'il s'agisse de personnes physiques ou de personnes morales.

Dans le cadre de la mise en place de la réforme de l'impôt sur le revenu applicable depuis l'imposition des revenus de 2006, l'article 76 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 **a supprimé la CRL dont étaient redevables les personnes physiques** ainsi que **la CRL due par les sociétés ou groupements** relevant du régime fiscal de l'article 8 du CGI, lorsqu'aucun des associés n'est soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

Depuis l'imposition des revenus de 2006, la CRL est due uniquement par les personnes morales suivantes :

- personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ;

- organismes sans but lucratif ;

- personnes morales non imposables ;

- et sociétés de personnes dont un associé au moins est soumis à l'impôt sur les sociétés.

Titre 1 : Champ d'application

(CGI, art. 234 nonies et 234 duodecies à 234 quindecies)

Chapitre 1 : Personnes imposables

1711

La contribution annuelle sur les revenus locatifs (CRL) est due par les bailleurs personnes morales et organismes passibles de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, organismes sans but lucratif et personnes morales ou organismes non soumis à l'impôt sur les sociétés et ne relevant pas du régime fiscal des sociétés de personnes (CGI, art. 234 duodecies, CGI, art. 234 terdecies et CGI, art. 234 quaterdecies).

Chapitre 2 : Locations imposables

1712

La contribution annuelle sur les revenus locatifs s'applique aux revenus de locations de locaux dont la durée est limitée (CGI, art. 234 nonies, I et III-5°), même si la location résulte d'un contrat n'ayant pas le caractère juridique d'un bail. Il en est ainsi :

- des locations de locaux nus et des locations de locaux meublés ou équipés ;

- des baux proprement dits et des locations verbales ;

- des prorogations légales ou conventionnelles de baux écrits ou de locations verbales dont la durée est expirée ;

- des locations renouvelées par tacite reconduction ;

- des réquisitions ;

- des baux emphytéotiques.

Cas particuliers :

1. Sous-locations : la contribution n'est pas applicable aux revenus retirés de la sous-location consentie par le locataire principal.

2. Prestations de nature hôtelière : la contribution n'est pas applicable aux revenus retirés de prestations de nature hôtelière dès lors que les services fournis ou proposés dépassent la simple jouissance du bien.

Chapitre 3 : Locaux imposables

1713

La contribution est applicable aux revenus retirés de la location de locaux situés dans des immeubles bâtis achevés depuis quinze ans au moins au 1er janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 234 nonies, I)

La contribution est applicable indépendamment de l'affectation des locaux loués (cf. toutefois n° 1714).

La contribution n'est pas due en cas de location débutant en cours d'année d'imposition si l'immeuble dans lequel se trouvent les locaux loués est achevé depuis plus de quinze ans au moment de la location, mais ne l'était pas au 1er janvier de l'année d'imposition.

Chapitre 4 : Territorialité de la CRL

1713-1

Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions, la CRL est due par les bailleurs personnes morales, qu'ils soient ou non domiciliés en France, à raison des recettes nettes perçues provenant des immeubles et biens situés en France.

Titre 2 : Exonérations et régimes spéciaux

(CGI, art. 234 nonies)

Chapitre 1 : Exonérations résultant du III de l'article 234 nonies du CGI

1714

Le III de l'article l'article 234 nonies du CGI retrace les différents cas d'exonérations.

Échappent donc à la contribution sur les revenus locatifs :

A. Les locations dont le revenu annuel n'excède pas un certain montant

(CGI, art. 234 nonies, III-1°)

1714-1

Les revenus des locations dont le montant annuel n'excède pas un certain seuil défini par le 1° du III de l'article 234 nonies du CGI sont exonérés de CRL.

La limite d'exonération s'apprécie par local et prend en compte l'ensemble des sommes encaissées pour un même local :

- au cours de l'année civile pour les contribuables dont la période d'imposition à la contribution est constituée par l'année civile ;

- au cours de l'exercice ou de la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI pour les contribuables dont la période d'imposition à la contribution est constituée par l'exercice ou la période définie au n° 1719.

Lorsqu'un immeuble comporte plusieurs locaux, **l'exonération s'applique**, **pour chacune des locations** dont le revenu encaissé au cours de la période d'imposition n'excède pas la limite prévue par le 1° du III de l'article 234 nonies du CGI (1 830 €), local par local.

La partie du loyer afférente aux locaux accessoires (caves, garages, etc.) est couverte par la même limite d'exonération et fait normalement l'objet d'une même convention conclue entre le propriétaire et le preneur. Le fait que certaines locations fassent l'objet de conventions distinctes pour le logement et le garage est sans incidence sur la limite d'exonération qui s'apprécie de façon globale pour les conventions conclues entre le même bailleur et le même preneur, dès lors que la location d'un local annexe est étroitement liée à celle du logement principal, et ce quelle que soit la durée des locations en cause.

Lorsque l'immeuble loué est la propriété d'une indivision, la limite s'apprécie non pas en fonction de la part de revenu de chaque indivisaire en proportion de ses droits dans l'indivision, mais du revenu produit par la location de chaque local ou appartement.

Lorsque la période d'imposition à la contribution est constituée par l'exercice ou la période définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI, la limite doit être ajustée en fonction de la durée de cette période d'imposition.

Il n'y a pas lieu de procéder à un ajustement « prorata temporis » de la limite pour les locations d'une durée inférieure à la période d'imposition.

B. Locations donnant lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

(CGI, art. 234 nonies, III-2°)

1714-2

Les locations qui donnent lieu au paiement de la TVA sont exonérées de la CRL (CGI, art. 234 nonies,

III-2°).

La CRL est exigible dans tous les cas où la location ne donne pas lieu au paiement effectif de la TVA, soit parce qu'elle est exonérée de la taxe, soit parce que le bailleur bénéficie de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI.

L'exonération de la contribution est susceptible de s'appliquer :

- aux locations de locaux à usage professionnel aménagés, c'est-à-dire munis du mobilier, du matériel ou des installations nécessaires à l'exercice de l'activité ;

- aux locations de locaux nus ou de terrains non aménagés lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire ou lorsque les locations en cause constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés ;

- aux locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules, quels que soient la nature du véhicule (automobiles, bateaux, avions, caravanes, etc.), le type et les caractéristiques de l'emplacement, le statut juridique de la location, sa périodicité, qu'elle s'accompagne ou non de prestations annexes. Toutefois, ces locations échappent à l'imposition à la TVA lorsqu'elles sont étroitement liées à des locations de locaux elles-mêmes non soumises à la TVA ;

- aux locations de locaux meublés ou garnis lorsque l'exploitant inscrit au registre du commerce et des sociétés offre en plus de l'hébergement certaines prestations para-hôtelières (CGI, art. 261 D, 4°-b) ;

- aux locations de locaux nus, meublés ou garnis, consenties par bail commercial à l'exploitant d'un établissement d'hébergement qui remplit les conditions fixées au a ou au b du 4° de l'article 261 D précité.

L'exonération de la CRL est applicable aux locations assujetties à la TVA sur option du bailleur.

Remarques :

L'option pour la TVA ne peut être exercée si les locaux nus donnés en location sont destinés à l'habitation.

L'option pour la TVA ne s'applique pas aux locaux à usage d'habitation, ni aux parcelles et bâtiments affectés à un usage non agricole au moment où le bail est consenti pour la première fois au fermier.

C. Locations consenties à l'État ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance

(CGI, art. 234 nonies, III-3°)

1714-3

L'exonération s'applique aux locations consenties à l'État ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance.

Il en est de même, notamment, pour les baux consentis à Pôle emploi.

En revanche, l'exonération n'est pas étendue aux baux consentis aux collectivités locales (régions, départements et communes, etc.).

D. Locations consenties en vertu des livres I et II du code de l'action sociale et des familles et exclusivement relatives au service de l'aide sociale

(CGI, art. 234 nonies, III-4°)

1714-4

Sont exonérés de la CRL, les revenus des locations d'immeubles conclues, avec des organismes gestionnaires de foyers de personnes âgées, agréées et les revenus des sous-locations, conclues par les mêmes organismes avec les pensionnaires occupant les logements.

Si l'organisme gestionnaire de l'établissement d'accueil n'est pas agréé au titre de l'aide sociale, il est admis que les revenus des sous-locations consenties aux pensionnaires qui sont eux-mêmes bénéficiaires de l'aide sociale sont exonérés de contribution.

De même, sont exonérés de contribution les revenus des locations consenties à des organismes

gestionnaires de centres d'hébergement et de réadaptation sociale agréés.

E. Locations à vie ou à durée illimitée

(CGI, art. 234 nonies, III-5°)

1714-5

Sont exonérés de la CRL, les revenus des locations et sous-locations à vie ou à durée illimitée, sauf lorsqu'elles concernent des droits de pêche ou des droits de chasse.

Les **baux à durée illimitée** sont ceux dont la durée n'a pas de limite, soit fixée par contrat, soit susceptible d'être déterminée par les circonstances ou par l'usage des lieux.

Les **baux à vie** sont ceux conclus pour la durée de la vie, soit du preneur, soit du bailleur, soit d'un tiers ou même de plusieurs personnes successivement pourvu que leur nombre ne dépasse pas trois.

F. Immeubles appartenant ou destinées à appartenir à l'État et autres collectivités

(CGI, art. 234 nonies, III-6°)

1714-6

Sont exonérées les locations d'immeubles appartenant à l'État ou, conformément aux dispositions de l'article 39 de la loi n° 2008-735 du 28 juillet 2008, destinés à appartenir, dans le cadre des contrats énumérés à l'article 1048 ter du CGI, aux collectivités territoriales (régions, départements et communes), aux établissements publics qui en dépendent et aux organismes d'habitations à loyer modéré.

G. Locaux d'habitation qui font partie d'une exploitation agricole ou sont annexés à celle-ci (bâtiments ruraux)

(CGI, art. 234 nonies, III-7°)

1714-7

Sont exonérés :

- les locaux d'habitation compris dans une propriété agricole et loués soit à l'exploitant, soit à des salariés de l'exploitation ;

- les locaux d'habitation situés en dehors de l'exploitation agricole mais appartenant au même propriétaire et loués par lui à l'exploitant ou à ses employés.

Pour l'application de l'exonération, il n'y a pas lieu de rechercher si la location est soumise ou non au statut du fermage.

H. Locaux dont les propriétaires ont procédé au rachat du prélèvement sur les loyers, prévu par l'article 11 de la loi de finances rectificative pour 1964

(CGI, art. 234 nonies, III-7°)

1714-8

Sont exonérés, les locaux dont les propriétaires ont procédé au rachat du prélèvement sur les loyers.

Les propriétaires de locaux créés ou aménagés avec le concours du Fonds national d'amélioration de l'habitat ou situés dans des immeubles ayant bénéficié de ce concours pouvaient, sous certaines conditions, racheter le prélèvement dont ils étaient redevables pendant vingt ans.

Les locaux pour lesquels les propriétaires ont exercé cette faculté de rachat sont exonérés de la contribution même si les immeubles dans lesquels ils sont situés ont été achevés avant le

1er septembre 1948.

I. Immeubles appartenant aux sociétés d'économie mixte ou aux houillères de bassin

(CGI, art. 234 nonies, III-8°)

1714-9

Sont exonérées les locations :

- des immeubles appartenant aux sociétés d'économie mixte de construction ou ayant pour objet la rénovation urbaine ou la restauration immobilière dans le cadre d'opérations confiées par les collectivités publiques ;

- des immeubles appartenant aux filiales immobilières de la Caisse des dépôts et consignation en leur qualité de bailleurs sociaux institutionnels ;

- ou des immeubles ayant appartenu aux houillères de bassin ou aux Charbonnages de France.

J. Locations d'immeubles faisant partie de villages de vacances ou de maisons familiales de vacances agréés

(CGI, art. 234 nonies, III-9°)

1714-10

Sont exonérés les revenus provenant de la location d'immeubles faisant partie de villages de vacances ou de maisons familiales de vacances agréés.

Est considéré comme **village de vacances** tout ensemble d'hébergement faisant l'objet d'une exploitation globale de caractère commercial ou non, destiné à assurer des séjours de vacances et de loisirs, selon un prix forfaitaire comportant la fourniture de repas ou de moyens individuels pour les préparer et l'usage d'équipements collectifs permettant des activités de loisirs sportifs et culturels. Les villages de vacances font l'objet d'un classement.

Les **maisons familiales de vacances** sont des établissements sans but lucratif à caractère social, familial et culturel qui ont pour principale vocation l'accueil des familles pendant leurs vacances et leurs loisirs. Elles sont, en priorité, ouvertes aux familles ayant des revenus modestes.

L'exonération de la contribution est réservée aux immeubles faisant partie :

- de villages de vacances à but non lucratif agréés par le ministre de l'équipement et du logement ;;

- de maisons familiales de vacances agréés par le préfet du département dans lequel se situe la maison familiale.

K. Locations des logements à disposition de personnes défavorisées par des organismes sans but lucratif

(CGI, art. 234 nonies, III-10°)

1714-11

Ne sont pas soumises à la contribution les locations des logements appartenant aux organismes sans but lucratif et pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2004 aux unions d'économie sociale réalisant les activités mentionnées à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation, et dont les dirigeants de droit ou de fait ne sont pas rémunérés.

Les modalités de l'agrément de ces organismes sont fixées par l'article 58-0 A de l'annexe III au CGI.

L'exonération est permanente.

L. Logements réhabilités avec le financement de l'ANAH

(CGI, art. 234 nonies, III-11°)

1714-12

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2004, sont exonérés les logements qui ont fait l'objet de travaux de réhabilitation définis par le décret n° 2005-1252 du 3 octobre 2005, lorsque ces travaux ont été financés à hauteur d'au moins 15 % de leur montant par une subvention versée par l'Agence nationale de l'habitat (ex. ANAH).

Les travaux de réhabilitation des logements s'entendent des travaux de modification ou de remise en état du gros œuvre ou des travaux d'aménagement interne qui, par leur nature, équivalent à de la reconstruction ainsi que des travaux d'amélioration qui leur sont indissociables (CGI, ann. III, art. 58-0 A bis).

L'exonération est applicable pour les quinze années suivant celle de l'achèvement des travaux.

Ainsi, les revenus retirés de la location du logement au cours de l'année de l'achèvement des travaux demeurent soumis à la contribution sur les revenus locatifs.

M. Logements conventionnés en vacance depuis plus de douze mois

(CGI, art. 234 nonies, III-12°)

1714-13

Sont exonérés, les logements qui ont fait l'objet, après une vacance continue de plus de douze mois, d'une mise en location assortie d'une convention conclue depuis le 1er juillet 2004 en application du 4° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation.

Un logement est vacant lorsqu'il n'a fait l'objet d'aucune occupation effective, même temporaire, à usage de résidence secondaire ou autre, pendant une durée minimale et continue de douze mois. D'une façon générale, un logement vacant ne renferme aucun mobilier ou contient seulement un mobilier insuffisant pour en permettre l'occupation.

Le bénéfice de l'exonération s'appliquant jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle de la conclusion du bail.

N. Immeubles considérés comme des constructions nouvelles

(CGI, art. 234 nonies, I)

1714-14

La contribution annuelle sur les revenus locatifs cesse d'être exigible sur les locations d'immeubles bâtis qui ont subi des transformations susceptibles de les faire considérer comme des constructions nouvelles.

Une construction est susceptible d'être considérée comme nouvelle et donc d'échapper à la contribution sur les revenus locatifs si elle a fait l'objet de travaux d'agrandissement, de construction ou de reconstruction, exclus des charges déductibles pour la détermination des revenus fonciers.

Il convient de tenir compte de la nature et de l'importance des travaux effectués, plutôt que du coût de ceux-ci.

Chapitre 2 : Autres exonérations

1715

Sont exonérés de contribution sur les revenus locatifs les revenus provenant :

- des locations de locaux abritant les ambassades et consulats généraux étrangers en France ;

- des locations de locaux par les États étrangers qui ont conclu avec la France des accords particuliers permettant une exonération en la matière ;

- des locations conclues par des associations participant à l'exécution du service de l'aide sociale à l'enfance prévu au livre II du code de l'action sociale et des familles ;

- des occupations temporaires du domaine public.

Par ailleurs, sont applicables à la contribution annuelle sur les revenus locatifs, les exonérations relatives à l'ancienne contribution additionnelle à la contribution annuelle représentative du droit de bail prévues.

Chapitre 3 : Régimes spéciaux

1716

Il existe un certain nombre de cas spéciaux d 'exonération, sous conditions.

A. Prestations de logement accessoires à un contrat de travail

1716-1

Même si elles n'ont pas le caractère prédominant d'un contrat de location, les conventions accessoires à des contrats de travail, par lesquelles un employeur consent à des salariés de son entreprise la prestation de logement, **sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application** de la CRL.

Toutefois, la contribution **n'est pas due au titre de ces conventions**, quelle qu'en soit la forme, lorsqu'en raison de la nature du service requis, l'exécution du contrat de travail implique nécessairement, en droit et en fait, l'occupation du logement mis à la disposition du salarié.

Les concessions de logements consenties aux fonctionnaires sont exonérées de la CRL si elles sont faites par **nécessité de service**.

En revanche, les concessions de logements consenties par utilité de services sont soumises à la CRL.

B. Locations de logements consenties à des gendarmes

1716-2

Les personnels de la Gendarmerie nationale bénéficient, conformément à leur statut, d'une concession de logement par nécessité absolue de service.

Dans le cas des conventions passées par la Gendarmerie et bien que les contrats de bail ne soient pas conclus entre l'organisme propriétaire des logements et l'État, celui-ci est partie aux contrats et acquitte les loyers ainsi que les charges locatives parmi lesquelles figure la CRL.

Ces locations **sont donc exonérées** de la CRL.

C. Terres mises a la disposition d'un GAEC, d'une société civile agricole ou d'une EARL

1716-3

Les conventions par lesquelles l'associé d'un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC), d'une société civile d'exploitation agricole (SCEA) ou d'une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL), ou le preneur à ferme qui adhère à ces groupements ou structures mettent à la disposition de ceux-ci des terres dont ils sont propriétaires ou locataires **constituent des locations soumises** à la CRL.

Toutefois, la CRL **n'est pas exigée** sur la somme versée par un GAEC, une EARL ou une SCEA au fermier-associé dans la mesure où elle se limite au remboursement de son fermage.

D. Immeubles ruraux mis a la disposition des SAFER

1716-4

Les propriétaires de biens ruraux peuvent mettre, par convention, et sous certaines conditions, ces biens à la disposition de sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER) en vue de leur aménagement parcellaire ou de leur mise en valeur.

Les SAFER consentent ensuite des baux qui ne sont soumis aux règles résultant du statut du fermage que pour ce qui concerne le prix.

Ces deux opérations successives **constituent des locations distinctes passibles** en principe isolément de la CRL.

Afin d'éviter cette double taxation, **il est admis d'exonérer** de la CRL les locations consenties aux SAFER en application des deux premiers alinéas de l'article L. 142-6 du code rural et de la pêche maritime.

Les conventions exonérées concernent les immeubles ruraux libres de location et mis à la disposition d'une SAFER par leur propriétaire.

Titre 3 : Assiette, taux et modalités d'imposition de la contribution

Chapitre 1 : Assiette de la contribution

(CGI, art. 29, CGI, art. 37, CGI, art. 234 duodecies et CGI, art. 234 quaterdecies)

1717

La contribution annuelle sur les revenus locatifs est assise sur le montant des recettes nettes définies au I de l'article 234 duodecies du code général des impôts (CGI), perçues au cours de l'année civile, ou de l'exercice ou de la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI.

Les recettes nettes s'entendent de celles définies à l'article 29 du CGI :

- les sommes encaissées par le bailleur à quelque titre que ce soit ;

- la valeur des avantages en nature stipulés au bail ;

- les subventions (y compris les subventions de l'agence nationale de l'habitat [ANAH]), primes et indemnités d'assurance destinées à financer des charges déductibles et les revenus accessoires.

Ces revenus sont augmentés du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge du preneur.

Chapitre 2 : Taux de la contribution

(CGI, art. 234 quindecies)

1718

Le taux de la contribution est fixé à **2,50 %** de l'assiette définie ci-dessus.

Chapitre 3 : Modalités d'imposition

(CGI, art. 234 duodecies à CGI, art. 234 quaterdecies ; CGI, ann. III, art. 58 A et CGI, art. 375 à CGI, art. 381 decies ; BOI-RFPI-CTRL-20-30)

1719

La CRL est à la charge du bailleur.

Toutefois, lorsqu'elle est due au titre de locaux loués à usage commercial situés dans des immeubles comportant, à concurrence de la moitié au moins de leur superficie totale, des locaux loués affectés à usage d'habitation ou à l'exercice d'une profession, elle est, sauf convention contraire, supportée à concurrence de la moitié par le locataire

A. Location consentie par une personne morale ou un organisme passible de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun

1719-1

En application de l'article 234 duodecies du CGI, lorsque la location est consentie par une **personne morale ou un organisme passibles de l'impôt sur les sociétés**, la contribution sur les revenus locatifs (CRL) est portée sur la déclaration de résultats n° 2065.

Les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation qui peuvent être à la fois passibles de l'impôt sur les sociétés et soumises au régime des sociétés de personnes s'acquittent de la CRL selon les modalités spécifiques aux organismes passibles de l'impôt sur les sociétés sur la totalité de leur résultat.

I. Période d'imposition

La période d'imposition applicable à la CRL due par les personnes morales ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés est constituée par l'exercice ou la période d'imposition définie à l'article 37 du CGI.

La CRL est due pour chaque exercice clos quelle que soit la durée de cet exercice. Si plusieurs exercices sont clos au cours d'une année, l'entreprise doit procéder à la liquidation de la contribution pour chacun d'entre eux.

Si aucun exercice n'a été clos au cours d'une année, la contribution est due au titre de la période écoulée depuis la clôture de l'exercice précédent jusqu'au 31 décembre de l'année considérée.

II. Déclaration

L'assiette de la CRL correspondant aux recettes nettes qui ont été perçues au cours de la période d'imposition, doit être mentionnée dans les cases adéquates de la déclaration n° **2065** (CERFA n° 11084), disponible sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires".

III. Paiement

Elle donne lieu à un paiement spontané et au versement d'un acompte provisionnel unique au plus tard à la date de paiement du quatrième et dernier acompte d'IS au comptable de la DGFiP.

L'acompte n'est toutefois pas exigible lorsque son montant n'excède pas **100 €** (CGI, ann.III, art. 376).

Les entreprises nouvelles et les entreprises qui débutent des locations imposables à la contribution n'ont pas d'acompte à verser dès lors que par définition elles n'ont pas perçu de recettes taxables au cours d'un exercice précédent.

Les entreprises peuvent également, sous leur responsabilité, limiter le montant de l'acompte au montant de contribution dont elles estiment qu'elles seront finalement redevables.

Pour liquider la CRL ou le solde de l'acompte, le paiement doit être télédéclaré et télépayé sur le relevé de solde n° 2572.

Il est indiqué les entreprises ne peuvent pas s'acquitter de la CRL par l'imputation d'avoirs fiscaux et crédits d'impôt de toute nature ou par emploi de la créance née du report en arrière des déficits et de l'imposition forfaitaire annuelle.

Si le montant de l'acompte versé au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition se révèle supérieur au montant de la CRL due au titre de cet exercice ou de cette période, l'excédent est remboursé d'office à l'entreprise

Pour les exemples voir au BOI-RFPI-CTRL-20-30.

Les dispositions régissant son paiement figurent à l'article 375 de l'annexe III au CGI, à l'article 376 de l'annexe III au CGI et à l'article 377 de l'annexe III au CGI.

IV. Lieu de déclaration et de versement

L'acompte et le solde de liquidation doivent être payés à la caisse du comptable de la DGFIP, au lieu de dépôt de la déclaration de résultats soumis à l'IS.

Le paiement de la CRL doit être spontané et ne nécessite pas l'émission préalable d'un rôle.

Le relevé de solde n° **2572** (CERFA n° 12404), www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires" utilisé pour la liquidation de l'impôt sur les sociétés, est aussi utilisé pour la liquidation de la CRL due par les sociétés soumises à l'IS.

Ce formulaire doit être obligatoirement télédéclaré.

V. Sanctions

Ce sont les mêmes qu'en matière d'impôt sur les sociétés.

B. Location consentie par une société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes

1719-2

En application de l'article 234 terdecies du CGI, lorsque la location est consentie par une **société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes** (et assimilés) dont l'un au moins des membres est soumis, à la clôture de l'exercice, à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, la contribution est acquittée spontanément au plus tard à la date de dépôt de la déclaration de résultats n° 2065.

Elle est portée sur la déclaration de résultats n° 2072 (sociétés immobilières) ou sur la déclaration spécifique n° 2582 (autres sociétés et groupements). Un acompte provisionnel doit être versé au plus tard le 15 octobre de chaque année accompagné de l'imprimé spécial n° 2581. Il n'est toutefois pas exigible lorsque son montant n'excède pas 100 €.

Remarque : les déclarations n° 2072, n° 2581 et n° 2582 sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

I. Période d'imposition

La période d'imposition applicable à la CRL due par les sociétés ou organismes relevant du régime fiscal défini à l'article 8 du CGI est constituée par l'exercice ou la période d'imposition définie au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI.

Pour les sociétés ou organismes ayant une activité à caractère professionnel de BIC ou BA réel, la période d'imposition est constitué par l'exercice.

Pour les autres, la période d'imposition est l'année civile.

II. Déclaration

L'assiette de la CRL doit être mentionnée sur :

- la déclaration n° **2072-C** (CERFA n° 14349) pour les sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés lorsque cette dernière est déposée papier ;

-ou sur la déclaration spécifique n° **2582** (CERFA n° 12437) pour les autres sociétés et groupements.

Ces imprimés sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires".

III. Paiement

La CRL doit être calculée par l'entreprise elle-même et versée spontanément au comptable de la DGFiP du lieu de dépôt de la déclaration de résultats.

La liquidation de la contribution est, en principe, précédée du versement d'un acompte unique.

Les dispositions régissant leur paiement figurent à l'article 378 de l'annexe III au CGI, à l'article 379 de l'annexe III au CGI et à l'article 380 de l'annexe III au CGI.

Les sociétés versent spontanément un acompte de CRL au plus tard le 15 du dernier mois de l'exercice égal à 2,5 % des recettes taxables perçues au cours de l'exercice précédent. Aucun acompte n'est à verser lorsque son montant n'excède pas 100 euros.

L'acompte est établi à l'aide d'un relevé d'acompte spécifique n° **2581** (CERFA n° 12436), disponible sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires", déposé auprès du service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats.

Pour liquider la CRL ou le solde de CRL s'agissant des personnes ayant acquitté un acompte doit être versé spontanément au comptable de la DGFIP du lieu de dépôt de la déclaration de résultats au plus tard à la date prévue pour le dépôt de la déclaration de leur résultat ou de la déclaration mentionnée à l'article 65 A du CGI.

Ce versement doit donc être effectué au plus tard :

- le 31 mars pour les exploitants agricoles placés sous le régime du forfait ;

- le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai dans tous les autres cas (y compris lorsque aucun exercice n'est clos au cours d'une année civile).

montant de l'acompte versé au titre d'un exercice se révèle supérieur au montant de la CRL due au titre de cet exercice ou de cette période, l'excédent est remboursé d'office à l'entreprise

C. Location consentie par une personne morale ou un organisme non soumis à l'impôt sur les sociétés

1719-3

En application des premier, deuxième et troisième alinéas de l'article 234 quaterdecies du CGI, lorsque la location est consentie par une **personne morale ou un organisme, de droit public ou privé, non passibles de l'IS** au taux normal ou réduit, et autres que les sociétés et groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, la contribution est acquittée au plus tard le 15 octobre de l'année qui suit qui suit celle de la perception des revenus.

Un acompte égal à 2,5 % des trois quarts (soit 1,875 %) des recettes nettes perçues au cours de l'année précédente doit également être versé au plus tard le 15 octobre de chaque année. L'acompte et le solde sont acquittés au vu de l'imprimé spécial n° 2073. L'acompte n'est pas exigible lorsque son montant n'excède pas 100 €.

Remarque : la déclaration n° 2073 est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

D. Location consentie par une association, une collectivité ou un établissement sans but lucratif

1719-4

En application du dernier alinéa de l'article 234 quaterdecies du CGI, lorsque la location est consentie par une personne morale ou un organisme imposé au taux réduit de l'IS prévu à l'article 219 bis du CGI (organismes sans but lucratif), la contribution est portée sur l'imprimé spécial n° 2070 (CERFA n° 11094).

Elle est acquittée dans les mêmes conditions que l'IS dont ils sont redevables.

Remarque : la déclaration n° 2070 est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Pour la télédéclaration et le télérèglement de la contribution annuelle sur les revenus locatifs, de droit ou sur option (voir CGI, art. 1649 quater B quater).

Enfin, la contribution sur les revenus locatifs est à la charge du bailleur.

Toutefois, lorsqu'elle est due au titre de locaux loués à usage commercial situés dans des immeubles comportant, à concurrence de la moitié au moins de leur superficie totale, des locaux loués affectés à usage d'habitation ou à l'exercice d'une profession, elle est, sauf convention contraire, supportée à concurrence de la moitié par le locataire.

La CRL est contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes **garanties et sanctions** qu'en matière d'impôt sur les sociétés.

Partie 7 : Taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface (dite « Taxe Apparu »)

(CGI, art. 234 ; ann. III, art. 58 P ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 64 ;BOI-RFPI-CTRL-10)

1726

Le législateur a souhaité réguler la pratique de loyers manifestement abusifs sur des logements de très petite surface, notamment dans les communes classées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logements.

Pour ce faire, l'article 234 du CGI institue une taxe annuelle due sur les loyers élevés, perçus depuis le 1er janvier 2012, des logements de petite surface.

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-RFPI-CTRL-10)

1727

La taxe annuelle est due à raison des loyers perçus au titre de logements situés dans des zones géographiques particulières où il existe un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements de petite surface.

A. Loyers concernés

1727-1

I. Nature des biens donnés en location

Il s'agit des logements **donnés en location nue ou meublée** pour une durée minimale de neuf mois, dont les loyers sont exonérés de TVA, conformément aux 2° et 4° de l'article 261 D du CGI.

La surface habitable, au sens de l'article R*. 111-2 du code de la construction et de l'habitation, **est inférieure ou égale à 14 m².**

Il n'est pas tenu compte de la superficie des combles non aménagés, caves, sous-sols, remises, garages, terrasses, loggias, balcons, séchoirs extérieurs au logement, vérandas, volumes vitrés prévus à l'article R*. 111-10 du code de la construction et de l'habitation, locaux communs et autres dépendances des logements, ni des parties de locaux d'une hauteur inférieure à 1,80 mètres.

La taxe est due quel que soit le régime d'imposition des loyers perçus par le bailleur.

II. Situation géographique des biens donnés en location

Sont concernés les **logements, situés dans des communes classées** dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logements.

L'article 58 P de l'annexe III au CGI prévoit qu'un arrêté des ministres chargé du budget et du logement, révisé tous les trois ans, établit le classement des communes par zone.

III. Montant des loyers concernés

Le montant du **loyer mensuel, charges non comprises,** des logements concernés ne doit pas **excéder un montant**, fixé par le décret n° 2013-463 du 3 juin 2013, compris entre certaines limites.

Le **montant du loyer mensuel peut être majoré** par décret au maximum de **10 %** pour les **locations meublées**. Il peut, par ce même décret, être modulé selon la tension du marché locatif au sein des zones géographiques concernées.

Ce montant, éventuellement majoré ou modulé, ainsi que les limites précitées sont révisés au 1er janvier de chaque année selon les modalités prévues au premier alinéa de l'article L. 353-9-2 du code de la construction et de l'habitation, et arrondis au centime d'euro le plus proche.

Les limites sont comprises entre 31,03 € et 46,54 € pour 2014 et 30,66 € et 45,99 € pour 2013 (30 € et 45 € en 2012) par mètre carré de surface habitable.

Pour l'année 2014, pour les communes situées **dans la zone A**, le **montant du loyer mensuel**, charges non comprises, au-delà duquel les logements sont soumis à raison des loyers perçus à la taxe **est fixé après révision annuelle à 41,37 €** (40,88 € pour 2013 ; 40 € en 2012) **par mètre carré habitable** pour les logements donnés en location nue ou meublée (CGI, ann. III, art. 58 P, II modifié par l'article 3 du décret n° 2014-549 du 29 mai 2014).

B. Personnes concernées

1727-2

I. Personnes physiques

1. Particuliers

Sont soumises à la taxe les personnes physiques qui, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé donnent en location ce type de logements.

2. Professionnels

La taxe s'applique également aux loyers de ces biens donnés en location dans le cadre d'une activité professionnelle individuelle imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou des bénéfices agricoles (BA).

II. Personnes morales

Lorsque ces conditions sont remplies, la taxe est due quels que soient la qualité du bailleur (personne physique ou morale) et son régime fiscal (IR ou IS).

Les sociétés soumises à un régime d'imposition des sociétés de personnes acquittent la taxe en leur nom propre.

Les sociétés transparentes ne sont pas soumis à la taxe, seuls leurs associés sont imposables à ladite taxe.

III. Contribuables domiciliés hors de France

Les personnes physiques domiciliées hors de France et les personnes morales dont le siège est situé hors de France qui donnent en location des logements entrant dans le champ d'application de la taxe sont soumises à la taxe.

Titre 2 : Modalités d'application

(BOI-RFPI-CTRL-10)

1728

Sont traités ci-après les modalités de détermination de l'assiette de la taxe et son taux.

Chapitre 1 : Assiette de la taxe

1729

La taxe, due par le bailleur, est assise sur le montant des loyers perçus au cours de l'année civile considérée au titre des logements imposables concernés, hors charges locatives.

Le calcul s'effectue logement par logement, en cas de pluralité de biens concernés.

Pour l'option du régime micro-foncier, l'assiette de la taxe est constituée des loyers perçus au titre des logements imposables, avant l'application de l'abattement de 30 %.

Chapitre 2 : Taux de la taxe

(CGI, art. 234)

1730

Conformément au III de l'article 234 du CGI, le **taux** de la taxe est déterminé en fonction de l'écart entre le montant du loyer mensuel pratiqué (charges non comprises) et la valeur du loyer mensuel de référence

Le **taux de la taxe est fixé à** :

- **10 %** si l'écart entre le montant du loyer mensuel charges non comprises et la valeur du loyer mensuel de référence est inférieur à 15 % de cette valeur ;

- **18 %** si l'écart entre le montant du loyer mensuel charges non comprises et la valeur du loyer mensuel de référence est supérieur ou égal à 15 % et inférieur à 30 % de cette valeur ;

- **25 %** si l'écart entre le montant du loyer mensuel charges non comprises et la valeur du loyer mensuel de référence est supérieur ou égal à 30 % et inférieur à 55 % de cette valeur ;

- **33 %** si l'écart entre le montant du loyer mensuel charges non comprises et la valeur du loyer mensuel de référence est supérieur ou égal à 55 % et inférieur à 90 % de cette valeur ;

- **40 %** si l'écart entre le montant du loyer mensuel charges non comprises et la valeur du loyer mensuel de référence est supérieur ou égal à 90 % de la valeur du loyer mensuel de référence.

Voir exemples au BOI-RFPI-CRTL-10.

Chapitre 3 : Non-déductibilité de la taxe

1731

La taxe **n'est pas déductible** des revenus soumis à l'impôt sur le revenu ou du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 234, V).

Titre 3 : Déclaration, contrôle, recouvrement et sanctions

(BOI-RFPI-CTRL-10)

1732

Pour accomplir leurs obligations fiscales, les redevables de la taxe doivent souscrire certains imprimés, cités ci-dessous, qui sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de

formulaires ».

Chapitre 1 : Obligations des personnes physiques

1732-1

A. Obligations déclaratives

Pour les **personnes physiques**, la taxe est établie, contrôlée et recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu et sous les mêmes garanties et sanctions.

Les personnes physiques redevables de la taxe remplissent l'imprimé n° 2042 LE (CERFA n°14872) qui regroupe les éléments nécessaires à la liquidation de la taxe. Le montant total de la taxe déterminé sur l'imprimé n° 2042 LE (CERFA n°14872) est reporté dans la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (CERFA n° 10330) de l'année concernée à la case relative à la taxe.

L'imprimé n° 2042 LE est déposé, en même temps que la déclaration n° 2042 à laquelle il est joint, auprès du service des impôts des particuliers (SIP) du domicile du bailleur.

B. Paiement de la taxe

Le montant de la taxe à payer figure sur le même rôle que l'impôt sur le revenu de l'année concernée et est individualisé sur l'avis d'imposition correspondant.

Les crédits d'impôt et les prélèvements ou retenues non-libératoires de l'impôt sur le revenu s'imputent sur la taxe.

Le montant dû doit être acquitté à la date et dans les conditions indiquées sur l'avis d'impôt sur le revenu.

Chapitre 2 : Obligations des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés

1732-2

Pour les **personnes soumises à l'impôt sur les sociétés**, la taxe est déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles d'assiette, d'exigibilité, de liquidation, de recouvrement et de contrôle que l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

Ces personnes morales remplissent l'imprimé 2576-TSLE-SD (CERFA n° 14813) qui regroupe l'ensemble des éléments permettant l'auto-liquidation de la taxe.

Cet imprimé doit être déposé, accompagné du paiement correspondant, dans les mêmes conditions et délais que l'impôt sur les sociétés, auprès du service des impôts des entreprises (SIE) chargé du recouvrement des impositions dues par la personne morale.

Les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas s'acquitter de la taxe par imputation des crédits d'impôt ou autres créances d'impôt sur les sociétés.

Chapitre 3 : Obligations des sociétés et groupements imposés au nom des associés

1732-3

Pour les **sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés**, la taxe est déclarée et acquittée, au moyen de l'imprimé 2576-TSLE-SD (CERFA n° 14813), auprès du comptable de la direction générale des finances publiques compétent au plus tard à la date prévue pour le dépôt de leur déclaration de résultats. Elle est contrôlée et recouvrée selon les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur les sociétés (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 64).

Partie 8 : Plus-values sur cessions d'immeubles et de titres des sociétés non cotées à prépondérance immobilière

(CGI, art. 150 U à 150 VH ; CGI, ann. II, art. 74 SA à 74 SJ ; CGI, ann. III, art. 41 duovicies H et 41 duovicies I ; BOI-RFPI-PVI ; BOI-RFPI-SPI)

Titre 1 : Champ d'application

(CGI, art. 150 U ; BOI-RFPI-PVI-10)

Chapitre 1 : Plus-values imposables

(CGI, art. 150 U, I ; BOI-RFPI-PVI-10-20)

1740

Les plus-values réalisées à titre occasionnel par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu selon le régime d'imposition des plus-values des particuliers, dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH du CGI.

> **Précision :** Il est admis que les partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants ne constituent pas des cessions à titre onéreux, à la condition qu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale (indivision de communauté conjugale ou indivision entre époux séparés de biens) ou entre concubins ou partenaires ayant conclu un PACS. Cette tolérance administrative est désormais légalisée.

Le régime d'imposition des plus-values des particuliers s'applique également aux plus-values réalisées lors de la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits lorsque le lotisseur n'a pas acquis le terrain dans l'intention de le revendre après division par lots.

En revanche, il ne s'applique pas, en principe, aux plus-values réalisées lors de la cession de biens immobiliers ou de droits relatifs à ces biens figurant à l'actif d'une entreprise industrielle, artisanale, commerciale, agricole ou affectés à l'exercice d'une profession non commerciale, ces plus-values relevant du régime des plus-values professionnelles.

> **Remarque :** L'article 1529 du CGI permet aux communes ou à certains EPCI d'instituer une taxe forfaitaire sur les cessions à titre onéreux réalisées depuis le 1er janvier 2007 par les personnes physiques, les sociétés et groupements soumis à l'impôt sur le revenu et les personnes non fiscalement domiciliées en France de certains terrains nus rendus constructibles en raison de leur classement. Les modalités d'application de cette taxe sont précisées aux articles 317 A à 317 C de l'annexe II au CGI.

Sur les conditions d'application du régime des plus-values immobilières en cas de cession à titre onéreux de biens immobiliers dans le cadre des contrats de la finance islamique, voir BOI-DJC-FIN.

Chapitre 2 : Plus-values exonérées

(CGI, art. 150 U, II ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 27, IV-D ; BOI-RFPI-PVI-10-40)

1741

L'article 150 U du code général des impôts (CGI) prévoit plusieurs cas d'exonération des plus-values de cession de biens ou droits immobiliers.

A. Exonérations résultant de la nature des biens cédés

(BOI-RFPI-PVI-10-40 et RES N° 2007/22 au BOI-RFPI-PVI-10-40-10)

I. Résidence principale

(CGI, art. 150 U, II-1° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-10)

1742

Sont exonérés les immeubles, les parties d'immeubles et les droits relatifs à ces biens qui constituent la résidence principale du cédant **au jour de la cession**.

L'appréciation de cette condition fait l'objet de certains assouplissements en cas de changement dans la situation familiale (séparation, divorce, rupture de vie maritale ou d'un PACS...) ou personnelle (mutation professionnelle ou survenance d'une invalidité etc.).

Ainsi, lorsque l'immeuble a été occupé par le cédant jusqu'à sa mise en vente, l'exonération reste acquise si la cession intervient dans des délais normaux et sous réserve que le logement n'ait pas, pendant cette période, été donné en location ou occupé gratuitement par des membres de la famille du propriétaire ou des tiers.

Aucun délai maximum pour la réalisation de la cession ne peut être fixé a priori.

Il convient donc sur ce point de faire une appréciation circonstanciée de chaque situation, y compris au vu des raisons conjoncturelles qui peuvent retarder la vente, pour déterminer si le délai de vente peut ou non être considéré comme normal. Dans un contexte économique normal, un délai d'une année constitue en principe le délai maximal.

II. Logement situé en France par des contribuables non résidents

(CGI, art. 150 U, II-2° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-50 ; BOI-RFPI-PVINR-10-20 au II-B; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 28, I)

1743

Sous certaines conditions, **l'exonération s'applique** aux immeubles, aux parties d'immeubles ou aux droits relatifs à ces biens qui constituent l'habitation en France des personnes physiques, non-résidentes en France, ressortissantes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Pour les cessions intervenues depuis le 1er janvier 2011, l'exonération s'applique dans la limite d'une résidence par contribuable.

L'article 28 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 maintient cette exonération pour une seule résidence par contribuable et aménage le dispositif.

1. Dispositions afférentes aux plus-values des cessions intervenant à compter du 1er janvier 2014 (CGI, art. 150 U, II-2° modifié par l'article 28 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014

À compter du 1er janvier 2014, le **bénéfice de l'exonération est accordé** au titre de la cession d'un logement situé en France par des **personne physiques, non-résidentes de France**, ressortissantes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Cette exonération s'applique dans la limite d'une résidence par contribuable et de 150 000 € de plus-value nette imposable et à la double condition que :

- le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ;

- la cession intervienne au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France ou, sans condition de délai, lorsque le cédant a la libre disposition du bien au moins depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession.

a. Conditions d'application

1° Conditions liées au cédant

Pour bénéficier de cette exonération, le cédant doit :

- être une personne physique domiciliée fiscalement hors de France et ressortissante, à la date de la cession du bien, d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Remarque :

Pour les ressortissants d'un État tiers, l'exonération peut s'appliquer si une clause de non-discrimination de la convention internationale existe et si leur situation est identique à celle d'un national de France.

- pouvoir justifier qu'il a été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant une durée d'au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession (seuls les avis d'imposition découlant des déclarations initiales ou les avis d'imposition à la taxe d'habitation sont acceptées comme pièces justificatives) ;

- ne pas avoir bénéficié de l'exonération, prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2014, durant la période allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2013.

2° Conditions liées au logement cédé

L'exonération s'applique :

- aux seules cessions portant sur un logement ;

- au logement détenu directement en France par le contribuable (la cession par l'intermédiaire d'une société est donc exclue du bénéfice de l'exonération) ;

- sans considération de la libre disposition ou non du logement dès lors que la cession est réalisée **au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert du domicile fiscal hors de France**, y compris lorsque le transfert du domicile fiscal hors de France est antérieur au 1er janvier 2014 ;

- ou à la condition que le cédant ait la libre disposition du bien depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession, dans les autres cas, même dans l'hypothèse d'une détention du logement en indivision.

3° L'exonération ne peut s'appliquer qu'une seule fois à compter du 1er janvier 2014

L'exonération de la plus-value résultant de la cession d'un logement en France réalisée par les contribuables non-résidents est limitée à la cession d'une seule résidence par contribuable.

Les modalités de décompte de cette première cession exonérée s'apprécient à compter du 1er janvier 2014.

b. Modalités d'application

Pour les cessions **réalisées depuis le 1er janvier 2014**, l'exonération de la plus-value résultant de la cession d'un logement en France réalisée par des contribuables non-résidents est limitée à la seule fraction de la plus-value nette imposable inférieure ou égale à **150 000 €**.

Par conséquent, la fraction de la plus-value nette supérieure à 150 000 € est imposable dans les conditions de droit commun.

1° Détermination de la plus-value imposable

La fraction de plus-value nette imposable exonérée s'apprécie, tant pour l'assiette fiscale que sociale des plus-values, après déduction :

- de l'abattement pour durée de détention, prévu à l'article 150 VC du CGI ;

- le cas échéant, de la compensation des plus et moins-values au II de l'article 150 VD du CGI ;

- et, pour les cessions réalisées du 1er janvier au 31 août 2014 et, sous conditions, du 1er septembre 2014 au 31 décembre 2016, de l'abattement exceptionnel de 25 % prévu au III de l'article 27 de la loi de finances pour 2014.

2° Modalités d'appréciation de la fraction de la plus-value exonérée

Le plafonnement à 150 000 € de la plus-value exonérée s'apprécie au niveau du cédant.

Les concubins, tout comme les indivisaires, constituent chacun un cédant unique et font à ce titre l'objet d'une taxation distincte en matière d'imposition des plus-values. Par suite, l'appréciation du

plafonnement à 150 000 € de la plus-value exonérée s'effectue individuellement au niveau de la quote-part de plus-value réalisée par chacun des concubins ou co-indivisaires.

Il en est de même pour l**es couples liés par un PACS cédant conjointement** un logement qui sont considérés comme des indivisaires. Dès lors, l'appréciation du plafonnement à 150 000 € de la plus-value exonérée s'effectue individuellement au niveau de la quote-part de la plus-value totale revenant à chacun des membres du couple.

Dans le cas d'un **bien cédé conjointement par un couple marié**, les époux sont considérés comme des co-cédants. Toutefois, il est admis d'apprécier le plafonnement à 150 000 € de la plus-value exonérée comme en matière d'indivision, c'est-à-dire au niveau de la quote-part du bien, et donc de plus-value, revenant à chacun des époux et non au regard de la plus-value totale réalisée par le couple.

3° Imposition dans les conditions de droit commun de la fraction de la plus-value supérieure à 150 000 €

La fraction de la plus-value nette imposable supérieure à 150 000 € est soumise :

- au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI ;

- aux prélèvements sociaux, dans les conditions de droit commun ;

- ainsi que, le cas échéant, à la taxe sur les plus-values immobilières élevées imposables (supérieur à 50 000 €) prévues par l'article 1609 nonies G du CGI.

c. Entrée en vigueur

Cette exonération **s'applique** aux plus-values réalisées au titre des **cessions intervenant à compter du 1er janvier 2014**, à l'exception de celles réalisées par des contribuables ayant bénéficié de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2014.

2. Conditions de l'exonération jusqu'aux plus-values des cessions intervenant jusqu'au 31 décembre 2013

Jusqu'au 31 décembre 2013, le bénéfice de l'exonération était réservé au cédant qui réunissait les conditions suivantes :

- être une personne physique, non-résidente et ressortissante de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

- avoir été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ;

- et avoir la libre disposition du bien cédé au moins depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession.

Cette exonération s'appliquait, dans la limite d'une résidence par contribuable.

III. Portée de ces exonérations

1744

Les **exonérations** visées aux n^{os} 1742 et 1743 **concernent** non seulement **l'immeuble** ou la partie d'immeuble constituant la résidence principale ou l'habitation en France **mais également les dépendances immédiates** et nécessaires de ces biens, à la condition que leur cession intervienne en même temps.

En cas de cession de la résidence principale et d'un terrain y attenant réalisée au profit de deux acquéreurs distincts, cf. RES 2005/42 au BOI-RFPI-PVI-10-40-10.

IV. Logement autre que la résidence principale

(CGI, art. 150 U, II-1° bis ; BOI-RFPI-PVI-10-40-30)

1745

Pour les cessions intervenues depuis le 1er février 2012, l'exonération s'applique également aux plus-values réalisées lors de la **première cession d'un logement autre** que la résidence principale à la

double condition :

- que le cédant **n'ait pas été propriétaire de sa résidence principale**, directement ou par personne interposée, au cours des quatre années précédant la cession ;

- et qu'il **remploie tout ou partie du prix de cession**, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à son habitation principale.

L'exonération est applicable à la fraction du prix de cession défini à l'article 150 VA du CGI que le cédant remploie, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement qu'il affecte, dès son achèvement ou son acquisition si elle est postérieure, à son habitation principale. En cas de manquement à l'une de ces conditions, l'exonération est remise en cause au titre de l'année du manquement.

V. Logement ayant constitué la résidence principale du cédant résidant dans un des établissements mentionnés aux 6° et 7° de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles

(CGI, art. 150 U, II-1° ter ; BOI-RFPI-PVI-10-40-20)

1746

L'exonération s'applique aux immeubles, aux parties d'immeubles ou aux droits relatifs à ces biens qui ont constitué la résidence principale du cédant et n'ont fait l'objet depuis lors d'aucune occupation, lorsque ce dernier est désormais résident d'un établissement mentionné aux 6° ou 7° de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles si, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession :

- il n'est pas passible de l'ISF ;

- et n'a pas un revenu fiscal de référence excédant la limite prévue au II de l'article 1417 du CGI et si la cession intervient dans un délai inférieur à deux ans suivant l'entrée dans l'établissement.

La cession doit intervenir dans un délai inférieur à deux ans suivant l'entrée dans un établissement cité ci-dessus.

B. Exonérations liées à la nature des opérations réalisées

I. Expropriations

(CGI, art. 150 U, II-4° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-60)

1747

L'exonération s'applique aux plus-values dégagées à l'occasion d'expropriations de biens immobiliers pour lesquels **une déclaration d'utilité publique a été prononcée** en vue d'une expropriation, à condition qu'il soit procédé au remploi de l'intégralité de l'indemnité pour l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité.

II. Opérations de remembrement et opérations d'échanges amiables, individuels ou collectifs

(CGI, art. 150 U, II-5° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-60)

1748

L'exonération trouve à s'appliquer aux biens qui sont échangés dans le cadre d'opérations de remembrement mentionnées à l'article 1055 du CGI, d'opérations effectuées conformément aux articles L. 123-1, L. 123-24 et L. 124-1 du code rural et de la pêche maritime ainsi qu'aux soultes versées en application de l'article L. 123-4 du même code. En cas de vente des biens reçus à cette occasion, la plus-value est calculée à partir de la date et du prix d'acquisition du bien originel ou de la partie constitutive la plus ancienne dans les cas de vente de lots remembrés.

C. Exonération tenant au montant des cessions

(CGI, art. 150 U, II-6° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-70)

1749

I. Principe

L'exonération s'applique lorsque le prix de cession du bien est inférieur ou égal à 15 000 €. Ce seuil de 15 000 € s'applique bien par bien et non pas annuellement.

En cas de cession d'un **bien détenu en indivision**, ce seuil s'apprécie au regard de chaque quote-part indivise quelle que soit la valeur totale du bien cédé.

En cas de cession d'un **bien détenu en indivision dont le droit de propriété est démembré**, le seuil de 15 000 € s'apprécie au regard de chaque quote-part indivise en pleine propriété.

II. Cas particuliers

En cas de cession de parcelles ou de lots à des **acquéreurs distincts**, il y a lieu d'apprécier le seuil d'imposition cession par cession, c'est-à-dire acquéreur par acquéreur.

En cas de cession de plusieurs parcelles ou lots **à un même acquéreur**, il y a lieu d'apprécier le seuil d'imposition de 15 000 € en tenant compte du prix de cession global.

Il est toutefois admis en cas de cession de parcelles, pour lesquelles des références cadastrales distinctes sont prévues et qui ne sont pas adjacentes, que le seuil d'imposition s'apprécie parcelle par parcelle. Ce seuil continue à s'apprécier globalement en cas de cession de parcelles d'un seul tenant.

L'administration admet également :

- qu'en cas de cession d'un **bien acquis en tontine**, le seuil de 15 000 € s'apprécie au regard de chaque quote-part sans qu'il soit besoin de connaître la valeur totale du bien ;

- qu'en cas de cession d'un **bien détenu par des époux**, d'apprécier le seuil de 15 000 € dans les mêmes conditions que pour les biens détenus en indivision, y compris en cas de mariage sous le régime de la communauté légale ou conventionnelle.

D. Exonération tenant à la qualité de l'acquéreur

(CGI, art. 150 U, II-7° et 8° ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 27, IV-D ; BOI-RFPI-PVI-10-40-110)

1750

L'exonération **s'est appliquée ou s'applique** aux biens (immeubles bâtis ou terrains à bâtir), qui **sont cédés** :

- avant le 31 décembre 2011 et **du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2015** (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 27, IV-D) à un **organisme d'habitations à loyer modéré**, à une société d'économie mixte gérant des logements sociaux, à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation (CCH), aux sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts pour les logements visés au 4° de l'article L. 351-2 du CCH ou à un organisme bénéficiant de l'agrément relatif à la maîtrise d'ouvrage prévu à l'article L. 365-2 du même code (CGI, art. 150 U, II-7°) ;

- avant le 31 décembre 2011 **et du 1er janvier 2014 au 31 décembre 2015** (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 27, IV-D) **à une collectivité territoriale** (commune, département, région), à un établissement public de coopération intercommunale compétent ou à un établissement public foncier mentionné aux articles L. 321-1 et L. 324-1 du code de l'urbanisme, en vue de leur cession ultérieure à l'un des organismes chargés du logement social mentionnés au 7° du II de l'article 150 U du CGI (voir au tiret précédent). Cette revente doit intervenir dans le délai d'un an à compter de l'acquisition des biens. En cas de non-respect de cette condition, la collectivité territoriale ou l'établissement public de coopération intercommunale compétent reverse à l'État le montant d'impôt sur la plus-value immobilière dû au titre du I de l'article 150 U du même code. Ce délai de revente est porté à trois ans pour les cessions réalisées par un établissement public foncier au profit de l'un des

organismes mentionnés au 7° du II de l'article 150 U dudit code (CGI, art. 150 U, II-8°).

Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales, l'exonération s'applique à certains contribuables fiscalement domiciliés hors de France, visés au I de l'article 244 bis A du CGI, lorsqu'ils sont assujettis à l'impôt sur le revenu (personnes physiques et sociétés de personnes).

E. Exonération tenant à l'engagement pris par l'acquéreur en cas de cession d'un droit de surélévation

(CGI, art. 150 U, II-9° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-40)

1751

Est exonérée la plus-value résultant de la cession à titre onéreux d'un droit de surélévation **réalisée du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014** à condition que le cessionnaire **s'engage à réaliser et à achever des locaux destinés à l'habitation** dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition.

Le droit de surélévation est le droit réel d'édifier une construction prolongeant verticalement les façades d'un immeuble préexistant tout en rehaussant le faîtage du toit.

En cas de manquement à cet engagement, le cessionnaire est redevable d'une amende d'un montant égal à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation.

Cette amende n'est pas due en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune.

Elle n'est pas due non plus lorsque le cessionnaire ne respecte pas son engagement en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

F. Exonération tenant à la qualité du cédant

(CGI, art. 150 U, III ; BOI-RFPI-PVI-10-40-90)

1752

Sont exonérées les plus-values réalisées par les titulaires :

- de pensions de vieillesse ;

- ou de la carte d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ;

- qui, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciée au titre de cette année.

Il est admis d'appliquer l'exonération si le conjoint du cédant, soumis à imposition commune, est titulaire d'une pension de vieillesse ou de la carte d'invalidité.

Le conjoint survivant qui perçoit une pension de réversion peut bénéficier de cette disposition, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

Les pièces justificatives sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration.

En cas de cession d'un bien détenu en indivision, l'exonération s'apprécie au regard de la situation de chaque indivisaire.

G. Exonérations liées à certains partages

(CGI, art. 150 U, IV ; BOI-RFPI-PVI-10-40-100)

1753

Le partage est un acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens indivis entre les différents coïndivisaires.

Conformément au IV de l'article 150 U du CGI, les partages peuvent, dans certains cas, ne pas donner lieu à l'imposition de la plus-value réalisée, quand bien même ils s'effectueraient à charge du versement d'une soulte. Ce régime est subordonné à des conditions tenant notamment à la qualité des copartageants et à l'origine de l'indivision.

I. Partages avec soulte de biens provenant d'une indivision successorale, conjugale ou d'une indivision entre concubins ou partenaires ayant conclu un PACS

1753-1

Pour bénéficier du régime de faveur :

- le partage doit être effectué entre membres originaires de l'indivision, leurs conjoints, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux ;

- le bien doit provenir d'une indivision successorale ou conjugale. S'agissant de l'indivision conjugale, le régime matrimonial est sans incidence.

Cette mesure a été étendue aux partages de biens indivis provenant d'une indivision entre concubins ou partenaires ayant conclu un PACS au sens des articles 515-1 et suiv. du code civil.

II. Partages de biens reçus par voie de donation-partage et partages portant sur des biens indivis acquis avant le mariage ou la conclusion du PACS par des époux ou partenaires d'un PACS

1753-2

Le IV de l'article 150 U du CGI étend le régime de faveur :

- aux plus-values réalisées lors du partage de biens acquis par les conjoints avant le mariage, ou par les partenaires d'un PACS avant la conclusion du PACS ;

- aux partages portant sur des biens acquis par voie de donation-partage. Le régime de faveur s'applique aux partages intervenant entre les donataires co-partageants, leurs conjoints, descendants ou ayants-droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux. Les biens reçus par tout autre type de donation restent exclus de ce régime de faveur.

III. Cession ultérieure du bien par l'attributaire

1753-3

Voir BOI-RFPI-PVI-10-40-100 au III.

Chapitre 3 : Cas particulier des cessions de certains droits sociaux

(CGI, art. 150 UB ; BOI-RFPI-SPI-10-20)

1755

Les gains nets retirés de cessions à titre onéreux de droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens, sont soumis exclusivement au régime d'imposition des plus-values des particuliers prévu pour les immeubles. Pour l'application de cette disposition, sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par ces sociétés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. Si la société dont les droits

sociaux sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession (disposition applicable aux cessions et aux rachats intervenus depuis le 1er janvier 2008).

Aucune imposition n'est établie, lors de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Cette exception n'est pas applicable aux échanges avec soulte lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus (BOI-RFPI-SPI-10-30).

Par ailleurs, si les titres qui font l'objet d'une opération d'échange bénéficiant du sursis d'imposition ont été reçus dans le cadre d'une précédente opération d'échange pour laquelle un régime de report d'imposition a été demandé, l'imposition de la plus-value antérieurement reportée est reportée de plein droit au moment où s'opérera la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des nouveaux titres reçus (BOI-RFPI-SPI-10-30).

Les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière qui mettent, en droit ou en fait, gratuitement un logement à la disposition de l'associé cédant qui l'occupe à titre d'habitation principale sont en tout ou partie exonérées.

L'exonération s'applique aux fractions de la plus-value déterminées en fonction de la valeur du logement occupé par l'associé et des dépendances immédiates et nécessaires de ce logement (BOI-RFPI-SPI-10-20).

Chapitre 4 : Opérations réalisées par les fonds de placement immobilier (OPCI-FCI)

(CGI, art. 150 UC ; BOI-RFPI-PVI-10-10)

1756

L'article 150 UC du CGI crée un régime fiscal pour les fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies du CGI définissant le régime juridique de ces organismes.

Ce régime prévoit notamment des modalités particulières d'imposition des plus-values réalisées par ces fonds et des gains nets retirés de la cession ou du rachat de parts de ces fonds.

L'article 27 de la loi de finances pour 2008 a étendu l'application d'un régime particulier d'imposition à l'égard des gains nets retirés de la cession ou du rachat de parts ou droits dans des organismes de droit étranger qui ont un objet équivalent et sont de forme similaire aux fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies du CGI.

Chapitre 5 : Cession des droits représentatifs de certains biens ou droits du patrimoine fiduciaire

(CGI, art. 150 UD ; BOI-RFPI-SPI-10-20)

1757

L'article 150 UD du CGI précise le régime fiscal applicable, depuis le 1er février 2009, aux plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de tout ou partie des droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire pour la quote-part de ces droits qui porte sur des biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UC du CGI.

Ce régime prévoit notamment que les modalités d'imposition ou d'exonération prévues au I de l'article 150 U, aux 4° à 9° du II de l'article 150 U, aux I des articles 150 UA et 150 UB et à l'article 150 UC du CGI s'appliquent à ces plus-values.

Titre 2 : Base d'imposition

(BOI-RFPI-PVI)

Chapitre 1 : Détermination de la plus-value brute

(BOI-RFPI-PVI-20-10)

1760

La plus ou moins-value brute est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant.

A. Premier terme de la différence : prix de cession

(CGI, art. 150 VA ; BOI-RFPI-PVI-20-10-10)

1761

Le **prix de cession** à retenir est le **prix réel tel qu'il est stipulé** dans l'acte.

Le prix de cession est majoré de toutes les charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI. Les indemnités d'assurance consécutives à un sinistre partiel ou total d'un immeuble ne sont pas prises en compte.

Lorsqu'une dissimulation de prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation. En revanche, les insuffisances d'évaluation ne sont pas à prendre en considération pour la détermination de la plus-value.

Le prix de cession est réduit sur justificatifs du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée et des frais, définis par l'article 41 duovicies H de l'annexe III au CGI, supportés par le vendeur à l'occasion de la cession.

Lorsqu'un bien est cédé contre une rente viagère, le prix de cession retenu pour ce bien est la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts.

Le BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10 apporte des précisions sur le prix d'acquisition à retenir en cas de démembrements de propriété.

B. Deuxième terme de la différence : prix d'acquisition

(CGI, art. 150 VB ; BOI-RFPI-PVI-20-10-20)

1762

Le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant majoré d'un certain nombre de frais et de dépenses diverses limitativement énumérés par la loi.

I. Définition

(CGI, art. 150 VB, I ; BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10)

1763

Le **prix d'acquisition** est le **prix effectivement acquitté** par le cédant, tel qu'il est stipulé dans l'acte, étant précisé que ce prix s'entend de l'existant et des travaux dans le cas d'une acquisition réalisée selon le régime juridique de la vente d'immeuble à rénover. Lorsqu'une dissimulation du prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation.

En **cas d'acquisition à titre gratuit**, le prix d'acquisition s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit.

À défaut, selon le cas, de prix stipulé dans l'acte ou de valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale réelle à la date d'entrée

dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties.

Remarque : Cette disposition s'applique aux plus-values réalisées au titre de cessions intervenues depuis le 1er février 2012, à l'exception des cessions de terrains nus constructibles du fait de leur classement, par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou, par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées, pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 et la vente est conclue avant le 1er janvier 2013.

Elle s'applique également aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues depuis le 25 août 2011 en cas d'apport de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens immobiliers à une société dont la personne à l'origine de l'apport, son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ou un ayant droit à titre universel de l'une ou de plusieurs de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cet apport.

Lorsqu'un bien a été acquis **moyennant le paiement d'une rente viagère**, le prix d'acquisition retenu pour ce bien est la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts.

En cas de vente ultérieure de titres reçus à l'occasion d'une opération mentionnée à l'article 150-0 B du CGI, au quatrième alinéa de l'article 150 A bis en vigueur avant la date de promulgation de la loi n° 2003-1311 de finances pour 2004 ou au II de l'article 150 UB du CGI, la plus-value imposable en application du I de l'article 150 UB du CGI est calculée par référence, le cas échéant, au prix ou à la valeur d'acquisition des titres échangés, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange.

En cas de cession d'un bien ou d'un droit mentionné aux articles 150 U à 150 UD du CGI, dont **le droit de propriété est démembré** à la suite d'une succession intervenue avant le 1er janvier 2004, le prix d'acquisition est déterminé en appliquant le barème prévu à l'article 669 du CGI, apprécié à la date de la cession. Ces dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions d'usufruit à titre onéreux intervenues depuis le 1er janvier 2004. Elles s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions de la nue-propriété à titre onéreux intervenues depuis le 1er janvier 2005. Le BOI-RFPI-PVI-20-10-10 apporte des précisions sur le prix de cession à retenir en cas de démembrements de propriété.

En cas de cession d'un bien ou droit mentionné aux articles 150 U à 150 UC du CGI **par une fiducie**, le prix d'acquisition est égal au prix d'acquisition de ce bien ou droit par la fiducie, ou, lorsqu'il s'agit d'un bien ou droit transféré dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions de l'article 238 quater N du CGI, au prix ou à la valeur d'acquisition de celui-ci par le constituant.

En cas de cession d'un bien ou droit mentionné aux articles 150 U à 150 UC du CGI, reçu lors du transfert du patrimoine fiduciaire aux bénéficiaires à la fin de l'opération de fiducie, le prix d'acquisition est déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, au 1° ou au 2° de l'article 238 quater Q du CGI.

II. Majoration du prix d'acquisition

(CGI, art. 150 VB, II ;BOI-RFPI-PVI-20-10-20-20)

1764

Le prix d'acquisition est majoré d'un certain nombre de frais et de dépenses diverses limitativement énumérés par la loi.

Sauf lorsqu'ils font l'objet d'un abattement forfaitaire, ces frais et dépenses ne peuvent être pris en compte que s'ils sont justifiés.

Il s'agit :

- de toutes les charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI ;

- des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit définis par le 1° du I de l'article 41 duovicies I de l'annexe III au CGI ;

- des frais afférents à l'acquisition à titre onéreux définis par le 2° du I de l'article 41 duovicies I de l'annexe III au CGI, que le cédant peut fixer forfaitairement à 7,5 % du prix d'acquisition dans le cas des immeubles ;

- des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure, lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives. Lorsque le contribuable, qui cède un immeuble bâti plus de cinq ans après son acquisition, n'est pas en état d'apporter la justification de ces dépenses, une majoration égale à 15 % du prix d'acquisition est pratiquée ;

- des frais de voirie, réseaux et distribution, en ce qui concerne les terrains à bâtir.

Chapitre 2 : Calcul de la plus-value imposable

A. Prise en compte de la durée de détention

(CGI, art. 150 VC ; BOI-RFPI-PVI-20-20 ; BOI-RFPI-PVI-30-10 ; Décret n° 2012-653 du 4 mai 2012 ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2 013 de finances pour 2014, art. 18 et 27)

1766

La plus-value brute réalisée sur les biens ou droits immobiliers mentionnés aux articles 150 U, 150 UB et 150 UC du CGI est réduite d'un abattement pour chaque année de détention au-delà de la cinquième en application du I de l'article 150 VC du CGI.

Les modalités de calcul de l'abattement pour durée de détention diffèrent selon **la date de la cession** et, pour les cessions réalisées à compter du 1er septembre 2013, selon que la cession porte sur des **terrains à bâtir** ou des droits s'y rapportant ou sur des **biens autres que des terrains à bâtir** ou des droits s'y rapportant.

1766-1

1. Cessions réalisées du 1er février 2012 au 31 août 2013

Pour les **biens immobiliers et droits y afférents**, l'abattement est fixé à :

- **2 %** pour chaque année de détention au-delà de la cinquième :

- **4 %** auparavant pour chaque année de détention au-delà de la dix-septième ;

- **8 %** pour chaque année de détention au-delà de la vingt-quatrième.

Ainsi, l'exonération totale des plus-values est acquise au bout de trente ans de détention du bien cédé.

Remarque : L'abattement s'applique aux plus-values réalisées au titre de cessions intervenues depuis le 1er février 2012, à l'exception des cessions de terrains nus constructibles du fait de leur classement, par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou, par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées, pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 et la vente est conclue avant le 1er janvier 2013 (cf. BOI-RFPI-PVI-20-20 au I-D-2-b-3°).

Toutefois, l'abattement s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues depuis le 25 août 2011 en cas d'apport de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens immobiliers à une société dont la personne à l'origine de l'apport, son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ou un ayant droit à titre universel de l'une ou de plusieurs de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cet apport.

1766-2

2. Cessions réalisées depuis le 1er septembre 2013

a. Pour les cessions de biens immobiliers et droits y afférents, autres que des terrains à bâtir et de droits s'y rapportant

Depuis le 1er septembre 2013, pour les cessions de biens immobiliers, (autres que terrains à bâtir), l'abattement est fixé à :

- **6 %** pour chaque année de détention au-delà de la cinquième ;

- **4 %** au titre de la vingt-deuxième année de détention.

L'exonération d'impôt sur le revenu est acquise au-delà d'un délai de détention de vingt-deux ans.

Précisions pour les prélèvements sociaux :

Pour la détermination du montant imposable aux prélèvements sociaux des plus-values immobilières, l'abattement pour durée de détention est de :

- 1,65 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt-et-unième ;

- 1,60 % pour la vingt-deuxième année de détention ;

- 9 % pour chaque année au-delà de la vingt-deuxième.

Au total, l'exonération des prélèvements sociaux est acquise au-delà d'un délai de détention de trente ans (cf. BOI-RFPI-PVI-20-20).

b. Pour les cessions de terrains à bâtir ou des droits s'y rapportant

Depuis le 1er septembre 2013, pour les cessions de terrains à bâtir, les modalités de calcul de l'abattement pour durée de détention **sont identiques** à celles applicables pour les cessions réalisées du 1er février 2012 au 31 août 2013.

Aucun changement n'est intervenu suite à la censure par le Conseil constitutionnel des nouvelles dispositions relatives aux plus-values sur les cessions de terrains à bâtir qui prévoyaient la suppression de l'abattement pour durée de détention des plus-values réalisées à compter du 1er mars 2014.

En conséquence, pour la détermination de l'assiette imposable des plus-values immobilières afférentes **aux terrains à bâtir** tant à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux, **il convient d'appliquer l'abattement** prévu au n° 1766-1 soit celui en vigueur avant le 1er septembre 2013 (RES n°2014/01 du 9 janvier 2014 au a du 3 du D du I au BOI-RFPI-PVI-20-20).

L'exonération d'impôt sur le revenu pour les cessions de terrains à bâtir reste acquise au-delà d'un délai de détention de trente ans.

1766-3

3. Computation du délai

Les délais de possession **doivent être calculés par périodes de douze mois** depuis la date d'acquisition jusqu'à la date de cession.

Pour l'application de ces abattements, la durée de détention est décomptée :

- en cas de cession de biens ou droits réalisée par une fiducie, à partir de la date d'acquisition de ces biens ou droits par la fiducie ou, si les biens ou droits ont été transférés dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 quater N du CGI, à partir de la date d'acquisition des biens ou droits par le constituant ;

- en cas de cession de biens ou droits reçus par le constituant initial dans les conditions prévues à l'article 238 quater Q du CGI, à partir de la date d'acquisition par le constituant de ces biens ou droits lorsqu'ils ont fait l'objet d'un transfert dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 quater N du CGI, ou, dans le cas contraire, à partir de la date de transfert de ces biens ou droits dans le patrimoine fiduciaire ou de leur acquisition par la fiducie ;

- en cas de cession de biens ou droits reçus par le titulaire, autre que le constituant initial, de droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 quater Q du CGI, à partir de la date d'acquisition de ces droits lorsque les biens ou droits cédés figuraient dans le patrimoine fiduciaire à cette date, ou à partir de la date d'acquisition des biens ou droits par la fiducie dans le cas contraire.

B. Absence de prise en compte des moins-values

(CGI, art. 150 VD ; BOI-RFPI-PVI-20-20 ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 27)

1767

La moins-value brute réalisée sur les biens ou droits cédés désignés aux articles 150 U et 150 UC du CGI n'est pas prise en compte.

I. Principe

(CGI, art. 150 VD, I)

1767-1

Le principe de la non-imputation des moins-values immobilières sur les plus-values immobilières a une portée générale.

II. Exceptions

(CGI, art. 150 VD, II ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 27)

1767-2

Deux exceptions sont prévues au principe de non-imputation des moins-values immobilières.

- En cas de v**ente en bloc d'un immeuble acquis par fractions successives** constatée par le même acte soumis à publication ou à enregistrement et entre les mêmes parties, **la ou les moins-values brutes, réduites** d'un abattement calculé dans les mêmes conditions et les mêmes modalités prévues au I de l'article 150 VC du CGI (cf. n^{os} 1766-1 et 1766-2) **s'imputent sur la ou les plus-values brutes** corrigées, le cas échéant, de l'abattement prévu pour durée de détention cité ci-dessus (Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 27, B).

- En cas de **fusion de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI)**, il est admis qu'une compensation puisse être opérée entre les plus-values et les moins-values réalisées sur les immeubles figurant à l'actif de la société absorbée pour la détermination des plus-values nettes imposables au nom des associés, selon les modalités prévues au BOI-RFPI-PVI-20-20.

C. Abattement exceptionnel de 25 % sur les plus-values résultant de cessions intervenant du 1er septembre 2013 au 31 août 2014

BOI-RFPI-PVI-20-20 au III

1768

À titre transitoire, le législateur a prévu pour les plus-values sur cessions de biens immobiliers ou des droits y afférents, **autres** que les terrains à bâtir, **réalisées du 1er septembre 2013 au 31 août 2014**, un **abattement exceptionnel de 25 %** applicable sur l 'assiette nette imposable, c'est-à-dire après application de l'abattement pour durée de détention, mentionné au n° 1766-2 (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 27-II-A et C)

I. Champ d'application

1768-1

1. Biens concernés

a. Biens immobiliers autres que les terrains à bâtir

L'abattement exceptionnel de **25 %** s'applique :

- aux plus-values de cessions d'immeubles mentionnées à l'article 150 U du CGI, pour les personnes physiques résidents en France, ou les sociétés ou groupements soumis d'imposition des sociétés de personnes ;

- aux plus-values de cessions d'immeubles au a du 3 du I de l'article 244 bis A dudit code, pour les non-résidents, lorsque lesdites plus-values sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques soumises au prélèvement mentionné à ce dernier article

b. Exclusion des terrains à bâtir, droits y afférents et autres gains sur placements immobiliers

Sont donc exclus du bénéfice de l'abattement exceptionnel de **25 %**:

- les terrains à bâtir définis au 1° du 2 du I de l'article 257 du même code ou de droits s'y rapportant ;

- les biens ou droits mentionnés aux articles 150 UB, 150 UC et 150 UD du CGI ;

- les biens ou droits mentionnés aux b à h du 3 du I de l'article 244 bis A du CGI.

2. Nature des cessions concernées

a. Principe

L'abattement exceptionnel de **25 %** s'applique aux plus-values **réalisées** au titre des cessions **à titre onéreux** intervenant **du 1er septembre 2013 au 31 août 2014**.

b. Exclusions

Le B du III de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 indique que cet abattement

exceptionnel de 25 % **ne s'applique pas** aux plus-values résultant des cessions réalisées au profit d'un cessionnaire s'il s'agit :

- d'une personne physique qui est le conjoint du cédant, son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, son concubin notoire ou un ascendant ou descendant du cédant ou de l'une de ces personnes ;

- d'une personne morale dont le cédant, son conjoint, son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, son concubin notoire ou un ascendant ou descendant de l'une de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cette cession.

c. Cessions réalisées dans une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants

Le 2 du C du IV de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit que cet abattement de 25 % s'applique également aux plus-values réalisées au titre des cessions portant sur des biens immobiliers situés dans des communes appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants, telle que définie à l'article 232 du CGI.

Ces cessions doivent être réalisées :

- **entre le 1er septembre et le 31 décembre 2014 ;**

- et, **entre le 1er janvier 2015 et le 31 décembre 2016**, à la condition qu'une promesse de vente ait acquis date certaine au plus tard le 31 décembre 2014.

Le cessionnaire s'engage, par une mention portée dans l'acte authentique d'acquisition, à démolir les constructions existantes en vue de réaliser et d'achever des locaux destinés à l'habitation dont la surface de plancher est au moins égale à 90 % de celle autorisée par le coefficient d'occupation des sols applicable, dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition.

En cas de manquement à cet engagement, le cessionnaire est redevable d'une amende d'un montant égal à 10 % du prix de cession mentionné dans l'acte.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement précité dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de cet engagement entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

II. Modalités d'application

1768-2

Depuis le 1er septembre 2013, l'abattement exceptionnel de **25 %** est calculé sur l'assiette nette imposable des plus-values immobilières.

Il s'applique donc **après**, notamment, la déduction de l'abattement pour durée de détention.

L'abattement exceptionnel de 25 % **est applicable** pour la détermination de l'assiette imposable :

- à l'impôt sur le revenu ;

-et aux prélèvements sociaux des plus-values immobilières.

Il **s'applique également** dans les mêmes conditions pour la détermination de l'assiette de la **taxe sur les plus-values immobilières élevée** prévue à l'article 1609 nonies G du CGI.

Chapitre 3 : Cas particuliers

A. Biens immobiliers figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise (biens immobiliers migrants)

(CGI, art. 151 sexies, I ; CGI, ann. II, art. 74 SG ; BOI-RFPI-PVI-10-20)

1770

Lorsque le bien cédé a figuré pendant une partie du temps écoulé depuis l'acquisition dans le patrimoine privé du contribuable, la plus-value afférente à cette période est calculée suivant les règles des articles 150 U à 150 VH du CGI.

Dans cette situation, il y a donc lieu de déterminer deux plus-values distinctes, soumises à des régimes fiscaux différents :

- la première correspond à la plus-value acquise par le bien depuis la date d'inscription à l'actif jusqu'au jour de la vente ou du retrait, selon le cas. Cette plus-value est soumise aux dispositions relatives aux plus-values professionnelles (cf. Livre V Bénéfices agricoles, cf. n^{os} 2075 et suiv. ; Livre VI Bénéfices non-commerciaux, cf. n^{os} 2474 et suiv. et Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux, cf. n^{os} 3105 et suiv.) ;

- la seconde correspond à la plus-value acquise par ce bien au cours de la période pendant laquelle il figurait dans le patrimoine privé du contribuable.

Seule cette dernière plus-value est imposable dans le cadre du régime des plus-values des particuliers et bénéficie, le cas échéant, des exonérations propres à ce régime.

Ainsi, cette dernière plus-value est exonérée si le bien cédé est une terre à usage agricole qui ne constitue pas un terrain à bâtir au sens du A de l'article 1594-0 G du CGI et qui est exploitée par un agriculteur ayant exercé son activité à titre principal pendant au moins cinq ans. À ce sujet, il est précisé que les terres expropriées dont l'indemnité d'expropriation est fixée selon la valeur de terrain à bâtir sont considérées comme des terrains à bâtir.

B. Bail à construction

(CGI, art. 151 quater)

1771

Lorsqu'un bail à construction prévu par les articles L. 251-1 à L. 251-8 du code de la construction et de l'habitation est assorti d'une clause prévoyant le transfert de la propriété du terrain au preneur moyennant le versement d'un supplément de loyer, la plus-value dégagée à l'occasion de la cession du terrain est imposée dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI si le bailleur est un particulier domicilié en France.

Le montant de la plus-value nette est déterminé à la date de la signature du bail d'après la valeur du bien à cette date. La durée de possession prise en compte pour le calcul de la plus-value est la période comprise entre la date d'acquisition du terrain par le bailleur et la date du transfert de propriété en fin de bail.

Le montant à ajouter aux revenus des plus-values est revalorisé suivant la même formule d'indexation que le loyer lui-même.

Titre 3 : Modalités d'imposition, obligations déclaratives et de paiement

(BOI-RFPI-PVI-30, BOI-RFPI-PVINR et BOI-RFPI-SPI)

Chapitre 1 : Modalités d'imposition

(CGI, art. 150 VF)

A. Taux

(CGI, art. 200 B ; BOI-RFPI-PVI-30-30-10 et BOI-RFPI-PVINR-20-20)

1780

Les plus-values réalisées au titre des cessions intervenues depuis le 1er janvier 2011 dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 UB du CGI sont imposées au taux forfaitaire de **19 %** (CGI, art. 200 B). S'y ajoutent les prélèvements sociaux et, le cas échéant, la taxe sur les plus-values excédant 50 000 € (cf. n° 1900).

Remarque : Ce taux était auparavant de 16 %. Il est à majorer des prélèvements sociaux.

Elles sont imposées au taux d'un tiers lorsqu'elles sont dues :

- par des associés de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI, qui ne sont pas fiscalement domiciliés ou n'ont pas leur siège social dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

- par des associés personnes morales de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent de l'article 8 à l'article 8 ter du CGI, qui sont fiscalement domiciliés dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

B. Redevable de l'impôt

1781

L'impôt sur le revenu correspondant à la plus-value réalisée sur les biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UB du CGI est dû par la personne physique, la société ou le groupement qui cède le bien ou le droit (BOI-RFPI-PVI-30-40).

En cas de cession d'un bien ou d'un droit mentionné aux articles 150 U et 150 UB du CGI par une société ou un groupement qui relève des articles 8 à 8 ter du même code, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés soumis à cet impôt présents à la date de la cession de l'immeuble. L'impôt acquitté par la société ou le groupement est libératoire de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par ces associés (BOI-RFPI-PVI-30-20).

L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France est acquitté par la société ou le groupement selon les modalités prévues à l'article 244 bis A du CGI (CGI, art. 150 VF, II).

C. Abattement applicable en cas de cession de peuplements forestiers

(BOI-RFPI-PVI-30-30-10)

1782

Lorsque la cession est réalisée par une **personne physique** et porte sur un peuplement forestier, l'impôt correspondant à la plus-value est diminué d'un abattement de 10 € par année de détention et par hectare cédé représentatif de l'impôt sur le revenu correspondant aux revenus imposables au titre de l'article 76 du CGI. Cet abattement est également applicable en cas de cessions de parts de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI lorsqu'ils détiennent des peuplements forestiers.

Remarque : Cet abattement n'est pas applicable au montant des prélèvements sociaux dus par le cédant.

Chapitre 2 : Obligations déclaratives

(CGI, art. 150 VG ; ann. II, art. 74 SH ; BOI-RFPI-PVI-30-40 et BOI-RFPI-SPI-40)

1784

En principe, les plus-values réalisées par les particuliers lors de la cession d'immeubles ou de droits portant sur ces biens sont déclarées et les impositions correspondantes payées lors de la mutation, en principe au service de la publicité foncière. Aucun régime de différé de paiement n'est prévu.

Il existe des obligations liées à la nature de l'acte constatant la cession, aux titres des sociétés à prépondérance immobilière ou au statut de non-résident.

A. Règle générale

(BOI-RFPI-PVI-30-40)

1785

Les obligations déclaratives consistent dans le **dépôt** d'une déclaration de plus-value et le **report** du montant de la plus-value sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042.

Dans certains cas, le contribuable est dispensé du dépôt de la déclaration de plus-value.

I. Déclaration de plus-value

1. Principe : dépôt d'une déclaration spécifique

Une déclaration doit être souscrite lors du constat d'une plus-value lors de la cession d'un bien immobilier, conforme à un modèle établi par l'administration.

Il s'agit de :

- l'imprimé 2048 IMM CERFA n° 12359, pour la cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble ;

- l'imprimé 2048 M CERFA n° 12358, pour la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière), retrace les éléments servant à la liquidation de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ainsi que, le cas échéant, les éléments servant à la liquidation de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value en report d'imposition et détermine le montant total de l'impôt dû au titre de la cession réalisée.

Remarque : L'imprimé 2048 M est également utilisé pour déclarer les plus-values de cession de biens meubles.

Un seul imprimé par nature du bien cédé qui doit être signé par le cédant ou son mandataire.

Pour les sociétés cédantes des obligations particulières sont prévues sur la déclaration 2048 IMM.

Les déclarations précitées sont disponibles sur le site Internet www.impots.gouv.fr, à la rubrique « Recherche de formulaires ».

L'article 74 SH de l'annexe II au CGI définit les modalités pratiques de dépôt de cette déclaration.

Cf également RES N° 2005/49 au BOI-ENR-DG-10-20.

2. Dispense de dépôt d'une déclaration spécifique

Aucune déclaration 2048 IMM n'est déposée lorsque :

- la plus-value est exonérée par une disposition fiscale ;

- la cession démontre une plus-value égale à zéro ou met en valeur une moins-value.

II. Report de la plus-value sur la déclaration des revenus 2042

L'intérêt du report de la plus-value sur la déclaration 2042 est de permettre d'établir le revenu fiscal de référence du contribuable.

Seules les plus-values exonérées ou non-imposées en raison d'une disposition fiscale ne doivent pas être reportées sur la déclaration des revenus 2042.

Pour les reports préconisés pour les associés de sociétés non-transparentes ou groupements, voir au BOI-RFPI-PVI-30-40.

B. Lieu de dépôt de la déclaration

(BOI-RFPI-PVI-30-40)

I. Principe

1787

En cas de cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble constatée par acte notarié, la

déclaration est, en principe, déposée au service chargé de la publicité foncière du lieu de situation de l'immeuble à l'appui de la réquisition de publier. Pour les cessions de biens situés en Alsace-Moselle, la déclaration est remise lors de la présentation à l'enregistrement. L'absence de déclaration entraîne le refus du dépôt ou de la formalité de l'enregistrement.

Pour les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière mentionnés à l'article 150 UB du CGI constatées par un acte soumis obligatoirement à l'enregistrement, la déclaration est déposée lors de l'accomplissement de cette formalité au service des impôts dans le ressort duquel le notaire rédacteur de l'acte réside ou, dans les autres cas, au service des impôts du domicile de l'une des parties contractantes, lors de l'enregistrement. Cette déclaration est remise sous peine de refus de la formalité de l'enregistrement.

Dans les autres cas, la déclaration est déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la cession.

II. Exceptions

1788

Par exception au principe énoncé ci-dessus :

- pour les actes passés en la forme administrative qui constatent une mutation immobilière amiable ou forcée de biens au profit de l'État, des établissements publics nationaux, des groupements d'intérêt public, ou d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local désigné à l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales, la déclaration est remise à la collectivité publique cessionnaire préalablement à la réquisition de publier ou à la présentation à l'enregistrement. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité ;

- pour les cessions constatées par une ordonnance judiciaire, la déclaration est déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la date du versement du prix de cession. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité ;

- jusqu'au 31 octobre 2011, pour les cessions d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble constatées par un acte notarié, la déclaration est déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai de deux mois à compter de la date de l'acte, lorsque l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté en raison de créances primant le privilège du Trésor ou lorsque la cession est constatée au profit d'une collectivité publique mentionnée au premier tiret ci-dessus. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité ;

- depuis le 1er novembre 2011, pour les cessions d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble constatées par un acte notarié, la déclaration est déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la date de l'acte, lorsque l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté en raison de créances primant le privilège du Trésor ou lorsque la cession est constatée au profit d'une collectivité publique mentionnée au premier tiret ci-dessus. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité.

C. Précisions

1789

Lorsque la plus-value est exonérée en application d'une exonération expresse ou par l'application de l'abattement pour durée de détention ou lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition (plus-value égale à zéro ou constatation d'une moins-value), aucune déclaration ne doit être déposée sauf, en cas de cession de parts de sociétés, dans le cas où l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value en report d'imposition est dû. L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement précise, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, la nature et le fondement de cette exonération ou de cette absence de taxation.

Lorsque la plus-value est exonérée au titre d'une cession à une collectivité publique constatée par un acte passé en la forme administrative, le contribuable cédant communique à la collectivité publique cessionnaire la nature et le fondement de cette exonération afin qu'il en soit fait mention dans l'acte passé en la forme administrative. Toutefois, l'absence de mention de l'exonération portée sur l'acte ne constitue pas un motif de refus de dépôt.

Lorsque la déclaration n'est pas, sur le fondement du dernier tiret du n° 1788, jointe à l'appui de la

réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement, l'acte de cession précise, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté ou que la cession est constatée au profit d'une collectivité publique mentionnée au premier tiret du n° 1788 et indique le lieu où le notaire rédacteur de l'acte dépose la déclaration.

L'article 74 SJ de l'annexe II au CGI prévoit que l'accomplissement de la formalité est subordonné à la mention dans l'acte ou dans la déclaration :

- de l'adresse du service des impôts dont le cédant dépend pour la déclaration de ses revenus ou bénéfices ou, pour les cessions mentionnées aux 1° et 3° du II de l'article 150 VG du CGI, de l'adresse du service des impôts du domicile du cédant ;

- du prix de cession de chacun des biens ;

- du prix d'acquisition du bien ou, s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit, du nom du précédent propriétaire, de son domicile et, éventuellement de la date de son décès.

> **Remarque** : Pour les modalités de déclaration en cas d'acte retraçant la cession de biens soumis à des régimes d'imposition distincts (cession de terres agricoles conservées dans le patrimoine privé du contribuable et cession de plantations inscrites à l'actif de l'exploitation), voir RES n° 2010/69 au BOI-RFPI-PVI-10-20.

Chapitre 3 : Paiement de l'impôt

(CGI, art. 150 VH ; BOI-RFPI-PVI-30-40 et BOI-RFPI-SPI-40)

A. Principe

1791

L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée est versé lors du dépôt de la déclaration spécifique prévue à l'article 150 VG du CGI.

Les dispositions du deuxième alinéa du I de l'article 150 VH du CGI sont applicables.

L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est payé avant l'exécution de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée.

À défaut de paiement préalable, le dépôt ou la formalité est refusé sauf pour les cessions mentionnées au n° 1786. Le dépôt ou la formalité est également refusé s'il existe une discordance entre le montant de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value figurant sur la déclaration prévue à l'article 150 VG du CGI et le montant effectivement versé lors de la réquisition ou de la présentation à l'enregistrement.

Sauf dispositions contraires, il est fait application des règles d'exigibilité et de recouvrement prévues aux articles 1701 à 1704, aux 1°, 2°, 3° et 4° de l'article 1705 et aux articles 1706 et 1711 du CGI.

B. Exceptions

1792

Par dérogation au principe du paiement préalable, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est payé :

- pour les cessions à une collectivité publique mentionnée au 1° du II de l'article 150 VG du CGI constatées par acte passé en la forme administrative, au bénéfice du service des impôts, par le comptable public assignataire, **sur le prix dû au vendeur**, au vu de la déclaration transmise par la collectivité publique ;

- pour les cessions de biens immeubles ou de droits relatifs à de tels biens constatées par un acte notarié pour lequel la déclaration est déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur conformément aux dispositions du 3° du II de l'article 150 VG du CGI, **par le vendeur ou**, dans le cas des cessions à une collectivité publique, **par le notaire**, au service des impôts où la déclaration a été déposée.

Partie 9 : Prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents

(CGI, art. 244 bis A ; BOI-RFPI-PVINR)

Titre 1 : Champ d'application du prélèvement

(BOI-RFPI-PVINR-10)

1800

Impôt sur le revenu :

Sous réserve des conventions internationales, les plus-values, telles que définies aux e bis et e ter du I de l'article 164 B du CGI, réalisées par les personnes et organismes mentionnés ci-dessous lors de la cession des biens ou droits mentionnés au n° 1806 sont soumises à un prélèvement de 33,1/3 % (taux prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI).

Cette disposition n'est pas applicable aux cessions d'immeubles réalisées par des personnes physiques ou morales ou des organismes mentionnés à l'alinéa précédent, qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale à laquelle ces immeubles sont affectés. Les immeubles doivent être inscrits, selon le cas, au bilan ou au tableau des immobilisations établis pour la détermination du résultat imposable de cette entreprise ou de cette profession.

Les organisations internationales, les États étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces États sont exonérés de ce prélèvement dans les conditions prévues à l'article 131 sexies du CGI.

Par dérogation au premier alinéa ci-dessus, les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés et les porteurs de parts, personnes physiques, de fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies du CGI, résidents d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sont soumis à un prélèvement de **19 %** (taux prévu au premier alinéa de l'article 200 B du CGI).

Par dérogation, le taux est porté à **75 % à compter du 1er janvier 2013** (50 % auparavant) lorsque les plus-values sont réalisées par ces mêmes personnes ou organismes lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

> **Cas particulier :** sur les spécificités du régime applicable aux cessions réalisées dans le cadre des contrats de la finance islamique, voir BOI-DJC-FIN.

Prélèvements sociaux :

Sont également soumises à la contribution prévue au I de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale (CSS) les plus-values, réalisées au titre des cessions intervenues à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012, qui sont imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI lorsqu'elles sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques.

Pour les plus-values de cessions, autres que celles mentionnées à l'article 150 UA du CGI, réalisées à compter du 1er septembre 2013, l'article 27, II-2° de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit un abattement spécifique pour l'assiette des contributions et prélèvements sociaux portant sur les plus-values concernées (CSS, art. L. 136-7, VI-2).

Pour la **détermination de l'assiette de la contribution additionnelle**, le III de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit **un abattement spécifique de 25 %** sur les plus-values réalisées au titre des cessions intervenant **entre le 1er septembre 2013 et le 31 août 2014**.

Chapitre 1 : Personnes concernées

(CGI, art. 244 bis A ; BOI-RFPI-PVINR-10-10)

1805

A. Personnes soumises au prélèvement

Sont soumis au prélèvement :

- les **personnes physiques** qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ;

- les **personnes morales ou organismes**, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France ;

- les **sociétés ou groupements** dont le siège social est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI au prorata des droits sociaux détenus par des associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France ;

- les **fonds de placement immobilier** mentionnés à l'article 239 nonies du CGI au prorata des parts détenues par des porteurs qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France.

B. Personnes exonérées du prélèvement

Sont **exclus** du prélèvement :

I. Organismes et États étrangers

Sont exonérées du prélèvement, les organisations internationales, les États souverains étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques étrangères de ces États (CGI, art. 244 bis A, I-1-al. 3).

II. Entrepreneurs en France mais non-résidents

Sont exonérés du prélèvement, les cessions d'immeubles réalisées par des personnes physiques ou morales ou des organismes, fiscalement non-domiciliés en France, qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non-commerciale à laquelle ces immeubles sont affectés.

Les immeubles doivent être inscrits, selon le cas, au bilan ou au tableau des immobilisations établis pour la détermination du résultat imposable de cette entreprise ou de cette profession (CGI, art. 244 bis A, I-1-al. 2).

III. Titulaires de pensions de vieillesse ou invalides

Sont exonérés du prélèvement, les titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ;

- qui, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune ;

- et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciés au titre de cette année.

Chapitre 2 : Biens concernés

(CGI, art. 244 bis A ; BOI-RFPI-PVINR-10-20)

1806

Sous réserve des conventions internationales, le **prélèvement s'applique aux plus-values immobilières** de source française résultant de la cession :

- d'**immeubles** ou de **droits** relatifs à ces immeubles ;

- de **parts de fonds de placement immobilier** (FPI) mentionnés à l'article 239 nonies du CGI ;

- d'**actions de sociétés d'investissements immobiliers cotées** (SIIC) visées à l'article 208 C du CGI, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société dont les actions sont cédées ;

- d'**actions de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable** (SPPICAV) mentionnées au 3° nonies de l'article 208 du CGI, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société dont les actions sont cédées ;

- de **parts ou droits dans des organismes de droit étranger** qui ont un objet équivalent et sont de forme similaire aux fonds mentionnés au deuxième tiret ci-dessus ;

- de **parts, d'actions ou d'autres droits dans des organismes**, quelle qu'en soit la forme, présentant des caractéristiques similaires, ou soumis à une réglementation équivalente, à celles des sociétés mentionnées au c et d, dont le siège social est situé hors de France, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de l'organisme dont les parts, actions ou autres droits sont cédés ;

- de **parts ou actions de sociétés cotées sur un marché français ou étranger**, autres que celles mentionnées aux troisième et cinquième tirets ci-dessus, dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens ou droits mentionnés ci-avant, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société dont les parts ou actions sont cédées. Si la société dont les parts ou actions sont cédées n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession ;

- de **parts, d'actions ou de droits dans des organismes, autres** que ceux mentionnés du deuxième au cinquième tirets ci-dessus, quelle qu'en soit la forme, non-cotés sur un marché français ou étranger, dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens ou droits mentionnés ci-avant. Si l'organisme dont les parts, actions ou droits sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession.

Titre 2 : Liquidation du prélèvement

(BOI-RFPI-PVINR-20)

Chapitre 1 : Assiette du prélèvement

(CGI, art. 244 bis A ; BOI-RFPI-PVINR-20-10)

1811

Sont évoquées ci-dessous, les dispositions relatives à l'assiette du prélèvement pour les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

A. Contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu

I. Modalités de détermination de la plus-value

Les modalités de détermination de la plus-value réalisée par les contribuables domiciliés en France prévues à l'article 150 V du CGI, à l'article 150 VA du CGI, à l'article 150 VB du CGI, à l'article 150 VC du CGI ainsi qu'à l'article 150 VD du CGI sont applicables aux plus-values réalisées par les non-résidents, qu'ils soient ou non ressortissants de l'Union européenne (BOI-RFPI-PVI-20).

Pour les cessions réalisées **du 1er septembre 2013 au 31 août 2014**, un abattement exceptionnel de 25 % est applicable sur l'assiette imposable des plus-values résultant de la cession de biens immobiliers ou de droits portant sur ces biens, mentionnés au a du 3 du I de l'article 244 bis A du CGI, autres que des terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant, après prise en compte de l'abattement pour durée de détention calculé dans les conditions du BOI-RFPI-PVI-20-20 au I-D-3 § 152 à 156.

Pour plus de précisions sur le champ et les modalités d'application de l'abattement exceptionnel de 25 %, il convient de se reporter au n° 1768.

II. Régime du différé d'imposition

Les dispositions prévues aux II et III de l'article 150 UB du CGI sont applicables aux contribuables non résidents. Il s'agit :

- du sursis d'imposition applicable en cas d'échange de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisé dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 150 UB, II) ;

- et de la prorogation des reports d'imposition accordés avant le 1er janvier 2000 en cas d'enchaînement avec un sursis d'imposition (CGI, art. 150 UB, III).

B. Personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés

(CGI, art. 244 bis A, BOI-RFPI-PVINR-20-10 au II)

1812

Les modalités de calcul du prélèvement sur les plus-values des personnes morales non assujetties à l'impôt sur le revenu sont fixées par le III de l'article 244 bis A du CGI et diffèrent selon la résidence de la personne morale qui en est redevable.

I. Personnes morales établies dans un autre État membre de l'Union européenne ou un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen qui ne sont pas non coopératifs

1812-1

Par dérogation au premier alinéa du I de l'article 244 bis A du CGI et à l'alinéa précédent, le prélèvement dû par des personnes morales résidentes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et n'étant pas non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI est déterminé selon les règles d'assiette et de taux prévues en matière d'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions que celles applicables à la date de la cession aux personnes morales résidentes de France (CGI, art. 244 bis A, III).

II. Personnes morales établies dans des États tiers

1812-2

Lorsque le prélèvement est dû par une société résidente d'un État autre que ceux définis **ci-dessus** ou dans un État qualifié de non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, les plus-values sont déterminées par différence entre, d'une part, le prix de cession du bien et, d'autre part, son prix d'acquisition, diminué pour les immeubles bâtis d'une somme égale à 2 % de son montant par année entière de détention.

Chapitre 2 : Taux du prélèvement

(CGI, art. 244 bis A ; BOI-RFPI-PVNIR-20-20)

A. Taux de droit commun

1813

Le taux de droit commun du prélèvement applicable aux cessions est fixé par référence au taux normal de l'impôt sur les sociétés mentionné au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI.

Il est égal à **33,1/3 %**.

B. Taux dérogatoires

1814

I. Taux de 19 %

Conformément au quatrième alinéa du 1 du I de l'article 244 bis A du CGI, le taux du prélèvement applicable est celui prévu à la première phrase du premier alinéa de l'article 200 B du CGI, **soit 19 %**, pour les plus-values réalisées par :

- les personnes physiques résidentes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

- les sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés, au prorata des droits des associés personnes physiques résidents d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

- les fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies du CGI, au prorata des parts détenues par des porteurs personnes physiques résidents d'un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

II. Taux de l'impôt sur les sociétés

Le prélèvement dû par des personnes morales résidentes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales est déterminé selon les règles d'assiette et de taux prévues en matière d'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions que celles applicables à la date de la cession aux personnes morales résidentes de France (CGI, art. 244 bis A, III-al. 2).

III. Taux de 75 %

Depuis le 1er janvier 2013, le taux est porté à **75 %** (50 % antérieurement) lorsque les plus-values sont réalisées par ces mêmes personnes ou organismes lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 244 bis A, I-1-al. 4).

Rappel :

Depuis le 17 août 2012, les plus-values réalisées, directement ou indirectement, par les personnes physiques non-résidentes assujetties à l'impôt sur le revenu, sont soumises aux prélèvements sociaux dus au titre des produits de placements en application du I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale.

Titre 3 : Recouvrement du prélèvement

(BOI-RFPI-PVINR-30)

Chapitre 1 : Modalités de recouvrement

(CGI, ann. II, art. 171 quater ; BOI-RFPI-PVINR-30-10)

1816

L'impôt dû est acquitté lors de l'enregistrement de l'acte ou, à défaut d'enregistrement, d**ans le mois suivant la cession**, sous la responsabilité d'un représentant désigné comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Toutefois, par dérogation :

- l'impôt dû au titre des cessions que réalise un fonds de placement immobilier est acquitté pour le compte des porteurs au service des impôts des entreprises du lieu du siège social du dépositaire du fonds de placement immobilier et par celui-ci, dans un délai de dix jours à compter de la date de mise en paiement mentionnée à l'article L. 214-141 du code monétaire et financier des plus-values distribuées aux porteurs afférentes à ces cessions ;

- l'impôt dû au titre des cessions de parts que réalise un porteur de parts de fonds de placement immobilier est acquitté pour le compte de ceux-ci au service des impôts des entreprises du lieu du siège social de l'établissement payeur et par celui-ci, dans un délai d'un mois à compter de la cession.

Chapitre 2 : Pour la désignation ou non d'un représentant accrédité

(BOI-RFPI-PVINR-30-20)

1816-1

A. Personnes physiques

En principe, les contribuables domiciliés hors de France passibles du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI doivent se faire représenter auprès de l'administration fiscale par un représentant accrédité en France. La désignation d'un représentant accrédité concerne toute nature de cession entrant dans le champ de l'article 244 bis A du CGI.

L'accréditation est accordée sur demande du contribuable et après instruction du dossier par l'administration.

Par dérogation, l'administration fiscale accorde des dispenses automatiques de représentant accrédité, sans demande préalable du contribuable pour :

- les cessions dont le prix est inférieur à 150 000 € ;

- les cessions bénéficiant à raison de la plus-value réalisée d'une exonération totale d'imposition, au regard tant de l'impôt sur le revenu que des prélèvements sociaux, compte tenu de la durée de détention du bien, en application des dispositions du I de l'article 150 VC du CGI et du 2 du VI de l'article 136-7 du code de la sécurité sociale, et cela quel que soit par ailleurs le prix de cession.

Pour plus de précisions, se reporter au BOI-RFPI-PVINR-30-20 au I.

B. Personnes morales et organismes

Doivent **obligatoirement** désigner représentant accrédité en France :

- les personnes morales ou organismes dont le siège est hors de France ;

- les sociétés de personnes ayant leur siège en France dont un ou plusieurs associés sont des personnes morales dont le siège est hors de France .

Pour plus de précisions, se reporter au BOI-RFPI-PVINR-30-20 au II.

Chapitre 3 : Obligations déclaratives

(BOI-RFPI-PVINR-30-30)

1817

Les non-résidents doivent déclarer, en règle générale par l'intermédiaire de leurs notaires, leurs plus-values immobilières sur :

- l'imprimé n° 2048 IMM (CERFA n° 12359) pour les cessions d'un immeuble ou droits y afférents ou parts de sociétés relevant du régime d'imposition des sociétés transparentes ;

- l'imprimé n° 2048 M (CERFA n° 12358).

Ces documents sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Un seul imprimé est utilisé par bien cédé.

A. Obligations des personnes physiques

I. Principe

Une déclaration 2048 IMM (CERFA n° 12359) ou 2048 M (CERFA n° 12358) doit être déposée auprès du service compétent, accompagnée, s'il y a lieu, du paiement du prélèvement et, le cas échéant, des prélèvements sociaux.

Toute déclaration déposée doit comprendre les éléments de liquidation même si celle-ci conduit à un résultat égal à zéro, voire négatif.

Doivent au moins être mentionnés, le prix de vente, le prix d'acquisition et le résultat ainsi que, sauf exceptions, les références du représentant accrédité.

II. Exceptions

Deux exceptions sont prévues.

Les contribuables personnes physiques, ou leurs notaires, sont dispensés de produire une déclaration de plus-value auprès du service de la publicité foncière ou au service des impôts des entreprises, à l'appui de l'acte soumis à la formalité, en cas de :

- cession portant sur un bien détenu depuis une certaine durée, de sorte que la plus-value est exonérée par l'effet de l'abattement pour durée de détention ;

- cession d'immeuble ou de droits relatifs à un immeuble dont le prix est inférieur ou égal à 15 000 € (il ne s'agit pas de cessions de titres).

III. Refus de dépôt

Lors de l'accomplissement de la formalité fusionnée au service de la publicité foncière ou de la formalité de l'enregistrement au service des impôts des entreprises, le service doit vérifier que le notaire ou le déposant a effectivement porté dans l'acte de vente et l'extrait d'acte les mentions autorisant le non-dépôt de la déclaration 2048 IMM (CERFA n° 12359) ou n° 2048 M (CERFA n° 12358), ainsi que son motif.

À défaut de ces mentions, le service doit refuser la formalité.

B. Obligations des personnes morales ou organismes

Lors de la réquisition de la formalité fusionnée ou de la formalité de l'enregistrement, à défaut de dépôt de déclaration de plus-value comportant la désignation d'un représentant accrédité, le service de la publicité foncière ou le service des impôts des entreprises refuse l'accomplissement de cette formalité au déposant.

Il n'existe aucune exception à cette règle pour les personnes morales ou organismes dont le siège est hors de France ainsi que pour les sociétés de personnes ayant leur siège en France dont un ou

plusieurs associés sont des personnes morales dont le siège est hors de France.

Titre 4 : Caractère libératoire ou non du prélèvement

(CGI, art. 244 bis A, V ; BOI-RFPI-PVINR-40)

Chapitre 1 : Cédant assujetti à l'impôt sur le revenu

1820

Le prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu dû en raison des sommes qui ont supporté celui-ci.

Ce dernier a donc un caractère définitif et les revenus correspondants sont exclus de plein droit du revenu global soumis à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif, le cas échéant, que ce dernier soit calculé à raison des revenus de source française ou en fonction de la valeur locative de la résidence.

Chapitre 2 : Cédant soumis à l'impôt sur les sociétés

1821

Le prélèvement n'est pas libératoire de l'impôt.

Le prélèvement **s'impute, le cas échéant, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû** par le contribuable à raison de cette plus-value au titre de l'année de sa réalisation, si bien entendu, les conventions internationales réservent l'imposition des autres produits à la France.

S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué aux personnes morales résidentes d'un État de l'Union européenne ou d'un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et n'étant pas non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Partie 10 : Taxe forfaitaire sur le produit de la valorisation des terrains nus et des immeubles bâtis

(CGI, art. 1609 nonies F ; BOI-RFPI-VTN ; Décret n° 2011-645 du 9 juin 2011)

1829

Le I de l'article 64 de la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement institue, **hors Île-de-France**, deux taxes facultatives, codifiées sous l'article 1609 nonies F du CGI :

- une taxe forfaitaire résultant de la réalisation d'infrastructures de transports collectifs en site propre par les autorités organisatrices de transports urbains ;

- une taxe forfaitaire résultant de la réalisation d'infrastructures ferroviaires par les autorités organisatrices des services de transports ferroviaires régionaux de voyageurs (Région ou État).

Titre 1 : Organismes et collectivités pouvant instituer la taxe

(BOI-RFPI-VTN)

Chapitre 1 : Autorités organisatrices de transports urbains

1830

Hors Île-de-France, les **autorités organisatrices de transports urbains (AOTU)** peuvent, sur délibération, instituer une taxe forfaitaire sur le produit de la valorisation des terrains nus et des immeubles bâtis résultant de la réalisation d'infrastructures de transports collectifs en site propre devant faire l'objet d'une déclaration d'utilité publique ou, lorsque celle-ci n'est pas nécessaire, d'une déclaration de projet.

L'entrée en vigueur de la taxe, dont la date est fixée par la délibération **ne peut intervenir plus de deux ans après** la publication ou l'affichage de la déclaration d'utilité publique ou de la déclaration de projet.

La délibération **doit préciser la durée** pendant laquelle cette taxe est exigible. Elle **ne peut excéder quinze ans**.

Chapitre 2 : Collectivités organisatrices de transport ferroviaire

1831

Hors Île-de-France et dans les mêmes conditions citées ci-dessus, l'**État ou les régions, autorités organisatrices des services de transports ferroviaires régionaux de voyageurs**, peuvent également instituer une taxe forfaitaire sur le produit de la valorisation des terrains nus et des immeubles bâtis résultant de la réalisation d'infrastructures ferroviaires.

Chapitre 3 : Affectation de la taxe

1832

La taxe est affectée au budget de l'autorité organisatrice de transport.

Elle est destinée exclusivement au financement de la réalisation, du réaménagement ou de la modernisation des équipements et des infrastructures de transport.

Lorsque la taxe est instituée par l'État, la taxe est affectée à l'Agence de financement des infrastructures de transport de France.

Titre 2 : Champ d'application de la taxe

(CGI, art. 1609 nonies F ; BOI-RFPI-VTN)

Chapitre 1 : Redevables de la taxe

1832-1

La taxe **est due** par :

- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu ;

- les sociétés ou groupements soumis à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés ;

- et par les contribuables qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France assujettis à l'impôt sur le revenu soumis au prélèvement obligatoire dans les conditions prévues par l'article 244 bis A du CGI.

Chapitre 2 : Biens concernés

1833

La **taxe s'applique** :

- aux cessions à titre onéreux de terrains nus et des immeubles bâtis ;

- aux cessions de droits relatifs à ces biens (usufruit, nue-propriété, servitudes, droit de surélévation, mitoyenneté, bail emphytéotique, etc.) ;

- aux cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière, définies au I de l'article 726 du CGI, représentatives de ces immeubles qui figurent dans un périmètre arrêté par l'État ou l'autorité organisatrice de transport.

Chapitre 3 : Condition de proximité

1834

Les terrains et les immeubles soumis à la taxe ne peuvent être situés à plus de 1 200 m d'une station de transports collectifs, créée ou desservie à l'occasion de la réalisation du projet de transports collectifs en site propre, ou d'une entrée de gare ferroviaire.

Sous réserve d'une justification particulière tenant à des motifs d'ordre social, certaines cessions d'immeubles ou certaines zones peuvent être exonérées du paiement de la taxe par l'autorité qui l'institue.

Chapitre 4 : Cessions exclues du champ d'application

1835

Sont exclus du champ de la taxe :

- la première vente en l'état futur d'achèvement et la première vente après leur achèvement d'immeubles bâtis, sous réserve que ceux-ci n'aient pas fait l'objet d'une première vente en l'état futur d'achèvement ;

- les ventes de terrains au titre desquelles la taxe sur les cessions des terrains nus devenus constructibles prévue par l'article 1529 du CGI ;

- les transferts de propriétés opérés dans les conditions prévues par l'article L. 12-1 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique ;

- les terrains de et bâtiments vendus par les gestionnaires d'infrastructures de transports collectifs ;

- les cessions de biens qui ont été acquis postérieurement à la mise en service de l'équipement de l'infrastructure concerné ;

- les terrains qui sont vendus à un organisme d'habitations à loyer modéré, à une société d'économie mixte gérant des logements sociaux, à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation, aux sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts pour les logements visés au 4° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation. ou à un organisme bénéficiant de l'agrément relatif à la maîtrise d'ouvrage prévu à l'article L. 365-2 du code de la construction et de l'habilitation ;

- les terrains qui sont vendus à une collectivité territoriale, à un établissement public de coopération intercommunal compétent ou à un établissement public foncier mentionné aux articles L. 321-1 et L. 324-1 du code de l'urbanisme en vue de leur cession à l'un des organismes mentionnés au sixième tiret ci-dessus.

Titre 3 : Modalités de détermination de la taxe

(BOI-RFPI-VTN)

Chapitre 1 : Fait générateur et assiette de la taxe

1837

Le fait générateur de la taxe est constitué par chacune des cessions à titre onéreux intervenue au cours de la période d'application de la taxe.

La taxe d'imposition est assise sur un montant de **80 % de la différence entre** :

- d'une part, le prix de cession défini à l'article 150 VA du CGI ;

- et d'autre part, le prix d'acquisition défini à l'article 150 B du CGI.

> **Remarque :** Le prix d'acquisition ainsi que les dépenses et frais retenus en majoration de ce prix sont actualisés en fonction du dernier indice des prix à la consommation hors tabac publié par l'INSEE à la date d'acquisition du bien ou de la réalisation.

La plus-value déterminée dans les conditions fixées ci-dessus est diminuée du montant de la plus-value imposée en application des articles 150 U à 150 VH du CGI.

Chapitre 2 : Taux et exigibilité de la taxe

A. Cession portant sur des biens ou droits situés à moins de 800 m d'une entrée de gare de voyageurs

1839

Pour les cessions de biens ou droits immobiliers situés à une distance de moins de 800 m d'une entrée de gare de voyageurs prévue pour le projet d'infrastructure au titre duquel la taxe a été instituée, le taux de la taxe est de :

- **15 %** pour les autorités organisatrices de transports urbains ;

- **5 %** pour la région ;

- et **5 %** pour l'État.

B. Cession portant sur des biens ou droits immobiliers situés entre 801 m et 1 200 m

1840

Pour les cessions de biens ou droits immobiliers situés à une distance entre 801 m et 1 200 m d'une entrée de gare de voyageurs prévue pour le projet d'infrastructure au titre duquel la taxe a été instituée, le taux de la taxe est de :

- **7,5 %** pour les autorités organisatrices de transports urbains ;

- **2,5 %** pour la région ;

- et **2,5 %** pour l'État.

C. Plafonnement du montant total de ces taxes

1841

Le montant de ces taxes **ne peut excéder 5 %** du prix de cession.

En cas d'excédent celui-ci s'impute, à due proportion sur le produit de la taxe due aux autorités organisatrices de transports urbains, sur celui de la taxe due à la région et sur celui de la taxe due à

l'État.

D. Exigibilité de la taxe

1842

La taxe est exigible lors de chaque cession, dans le délai maximum de quinze ans.

Titre 4 : Obligations déclaratives et paiement

(BOI-RFPI-VTN)

Chapitre 1 : Déclaration de la cession de bien ou droit immobilier

1843

Une déclaration, prévue par l'administration, doit être déposée lors de l'enregistrement de l'acte de cession dans les conditions prévues par l'article 1529 du CGI.

Il s'agit de l'imprimé 2048 IMM (CERFA n° 12359), pour la cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble, accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires".

Lorsqu'aucune plus-value n'est constatée, aucune déclaration spécifique ne doit être déposée.

L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement doit préciser les fondements de cette absence de taxation, sous peine d'être assimilé à un refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement.

Chapitre 2 : Paiement de la taxe

1844

La taxe est versée lors du dépôt de la déclaration n° 2048 mentionnée ci-dessus, dans les conditions prévues par l'article 150 VG du CGI.

Titre 5 : Obligation des organismes ou collectivités instituant la taxe

(BOI-RFPI-VTN)

1845

La délibération instituant la taxe est notifiée aux services des finances publiques au plus tard le premier jour du deuxième mois qui suit la date à laquelle elle est intervenue.

À défaut la taxe n'est pas due.

Précision : un décret en Conseil d'État précise les modalités d'application.

Partie 11 : Taxe forfaitaire sur les cessions de terrains nus devenus constructibles

(BOI-RFPI-TDC)

Titre 1 : Taxe communale sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles

(CGI, art. 1529 ; BOI-RFPI-TDC-10)

1850

L'article 1529 du CGI autorise les communes ou les EPCI compétents pour l'élaboration des documents d'urbanisme, pour les cessions intervenues depuis le 1er janvier 2007, à instituer une taxe forfaitaire sur la première cession à titre onéreux de terrains nus qui ont été rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme (PLU) ou un document d'urbanisme en tenant lieu dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible.

Chapitre 1 : Champ d'application de la taxe

(BOI-RFPI-TDC-10-10)

A. Communes et établissements de coopération intercommunale concernés

1851

La taxe forfaitaire **peut être instituée dans chaque commune disposant d'un plan local d'urbanisme (PLU), d'un document d'urbanisme en tenant lieu** ou d'une carte communale.

Elle peut être également instituée par l'établissement public de coopération intercommunale lorsque ce dernier a exercé sa compétence pour l'élaboration de ces documents locaux d'urbanisme.

La taxe forfaitaire est instituée par une délibération du conseil municipal ou de l'organe délibérant de l'EPCI. Cette délibération s'applique, sous réserve de sa notification au préfet et à la direction des finances publiques compétents, aux cessions réalisées à compter du premier jour du troisième mois qui suit la date à laquelle elle est intervenue. Toutefois, le conseil municipal ou l'organe délibérant peut choisir une date d'application différente, sous réserve qu'elle soit postérieure à celle prévue par la loi.

B. Personnes concernées

1852

La taxe s'applique aux cessions réalisées :

- par les **personnes physiques** soumises à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI ;

- par les **sociétés et groupements soumis à l'impôt sur le revenu** afférent aux plus-values immobilières des particuliers dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI ;

- par les **contribuables qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France**, assujettis à l'impôt sur le revenu, soumis au prélèvement, dans les conditions prévues à l'article 244 bis A du CGI.

I. Personnes physiques

1853

1. Principe

Sont soumises à la taxe forfaitaire **les cessions réalisées par les particuliers** dans la gestion de leur patrimoine privé. Il s'agit des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI.

La taxe **ne s'applique pas** aux profits tirés d'une activité professionnelle imposables à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles et bénéfices non commerciaux.

Dès lors, les profits réalisés par les marchands de biens et lotisseurs ayant cette qualité, ainsi que les profits de construction réalisés à titre habituel, ne sont pas concernés par la taxe forfaitaire sur la cession à titre onéreux de terrains devenus constructibles.

2. Exceptions

Ne sont pas soumis à la taxe forfaitaire les titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité qui n'entrent pas dans le champ d'application du régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers conformément au III de l'article 150 U du CGI.

II. Sociétés et groupements soumis à l'impôt sur le revenu dont le siège est en France

1854

Sont soumises à la taxe forfaitaire les **cessions de terrains réalisées par des sociétés ou groupements** soumis à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI, c'est-à-dire des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés.

III. Contribuables domiciliés hors de France

1855

La taxe **s'applique aux cessions réalisées** par les contribuables qui **ne sont pas fiscalement domiciliés en France**, assujettis à l'impôt sur le revenu, soumis au prélèvement, dans les conditions prévues à l'article 244 bis A du CGI.

C. Biens concernés

1856

La taxe forfaitaire s'applique aux seules cessions de terrains nus qui ont été rendus constructibles en raison de leur classement par un plan local d'urbanisme ou un document d'urbanisme en tenant lieu, dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible.

I. Nature des terrains

1857

Entrent dans le champ d'application de la taxe forfaitaire :

- les terrains nus ;

- les terrains à bâtir.

La taxe s'applique aux cessions de terrains divisés en lots.

En revanche, lorsque les marchands de biens et lotisseurs ayant cette qualité, acquièrent des terrains en vue de les revendre après lotissement, les profits correspondants sont imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux et n'entrent donc pas dans le champ d'application de la taxe. La taxe ne s'applique pas non plus aux cessions de terrains figurant à l'actif d'une entreprise industrielle, artisanale, commerciale, agricole ou affectés à l'exercice d'une profession non commerciale.

II. Classement des terrains en zone constructible

(RES N° 2009/6 au BOI-RFPI-TDC-10-10)

1858

La taxe **s'applique aux terrains devenus constructibles** en raison de leur classement par un plan local d'urbanisme, ou un document d'urbanisme en tenant lieu, dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone constructible.

Elle s'applique notamment aux cessions de terrains devenus constructibles en raison de leur classement par un plan d'occupation des sols (POS), que ce classement soit intervenu avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2000-1208 relative à la solidarité et au renouvellement urbains (SRU) du 13 décembre 2000, ou après cette date.

En revanche, elle ne s'applique pas aux cessions de terrains situés dans des communes ne disposant d'aucun de ces documents d'urbanisme, même lorsque la commune concernée, ou l'EPCI dont elle est membre, décide d'instituer la taxe. Il s'agit notamment des communes qui, à défaut d'avoir établi un des documents locaux d'urbanisme précités, sont soumises au règlement national d'urbanisme (RNU).

D. Opérations imposables

I. Cessions de terrains

1859

Seules les cessions de terrains sont soumises à la taxe forfaitaire.

Les **cessions de droits relatifs** à un terrain (nue-propriété, usufruit), **de droits sociaux** ou de **parts sociales n'entrent pas dans le champ d'application** de la taxe.

En outre, il n'est pas tenu compte :

- de l'origine de propriété des terrains cédés (acquisition à titre onéreux ou à titre gratuit) ;

- de l'intention spéculative ou non du cédant ;

- de l'affectation ou de la destination des terrains.

II. Cessions à titre onéreux

1860

La taxe forfaitaire **s'applique uniquement aux cessions à titre onéreux**.

Les mutations à titre gratuit, entre vifs ou par décès, **sont exclues** du champ d'application de la taxe.

Il n'y a pas lieu de tenir compte :

- des motifs qui ont conduit le contribuable à céder son terrain ;

- de la forme et du caractère de la cession qui peut être amiable, volontaire ou judiciaire ;

- des modalités de paiement du prix qui peut être différé ou consister en une rente viagère ;

- de l'affectation donnée par le contribuable aux disponibilités dégagées par la cession.

1. Ventes et opérations assimilées

Constituent notamment des cessions à titre onéreux :

- les ventes ;

- les expropriations malgré leur caractère de vente forcée ;

- les échanges. L'échange d'un bien, même sans soulte, doit être considéré comme une vente suivie d'un achat. La cession réalisée par chaque co-échangiste entre donc dans le champ d'application de la taxe forfaitaire ;

- les apports en société.

2. Partages.

Les partages constituent des cessions à titre onéreux imposables à la taxe forfaitaire à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier.

En d'autres termes, la taxe forfaitaire n'est due que lorsqu'une soulte est versée par le ou les attributaires aux autres copartageants.

Toutefois, il a paru possible d'admettre que les partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants ne constituent pas des cessions à titre onéreux, à la condition qu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale (indivision de communauté conjugale ou indivision entre époux séparés de biens). Aucune taxe n'est donc due à cette occasion, même si le partage s'effectue à charge de soulte.

3. Licitations.

La licitation consiste en une vente, soit aux enchères, soit à l'amiable, de biens indivis.

Lorsque la licitation est effectuée au profit d'un tiers étranger à l'indivision, elle constitue une cession à titre onéreux. La plus-value est imposable à la taxe forfaitaire au nom de chaque coïndivisaire pour sa part dans l'indivision. Il n'y a pas lieu à cet égard de distinguer suivant que la licitation fait ou non cesser l'indivision à l'égard de tous les biens et de tous les indivisaires. Il en est de même en cas de cession de droits successifs.

Lorsque la licitation est effectuée au profit d'un coïndivisaire ou ses descendants, il convient de procéder à la même distinction que pour les partages, suivant que la licitation porte ou non sur un bien provenant d'une indivision successorale ou conjugale.

4. Inscription à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle.

L'inscription d'un bien à l'actif d'une entreprise individuelle (ou dans certains cas son affectation à l'exercice de la profession) ne constitue pas une cession à titre onéreux et n'entre donc pas dans le champ d'application de la taxe forfaitaire.

E. Opérations exonérées

(CGI, art. 1529, II ; BOI-RFPI-TDC-10-10 au IV)

I. Exonérations applicables en matière de plus-values immobilières des particuliers

1861

La taxe forfaitaire **ne s'applique pas** aux cessions mentionnées aux 3° à 8° du II de l'article 150 U du CGI.

II. Terrains classés en zone constructible depuis plus de 18 ans

1862

La taxe forfaitaire **ne s'applique pas** aux cessions portant sur des terrains classés en zone constructible depuis plus de 18 ans (CGI, art. 1529, I-al. 4).

III. Cessions de terrains dont le prix est inférieur à un certain montant

1863

La taxe ne s'applique pas lorsque le prix de cession du terrain est inférieur au prix d'acquisition effectivement acquitté par le cédant et tel qu'il a été stipulé dans l'acte, majoré d'un montant égal à 200 % de ce prix (CGI, art. 1529, II-al. 5), c'est-à-dire lorsque le prix de cession est inférieur au triple du prix d'acquisition.

Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il a été stipulé dans l'acte.

Le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. Les majorations relatives aux frais et dépenses mentionnées au II de l'article 150 VB du CGI ne sont pas prises en compte.

En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale au jour de la mutation à titre gratuit qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant, c'est-à-dire au jour de la succession, de la donation-partage ou de la donation simple, telle que retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit.

En l'absence de dépôt d'une déclaration de succession ou d'exonération expresse, l'application stricte du droit doit conduire à retenir un prix d'acquisition pour un montant nul.

Toutefois, il est admis, lorsque la succession ne devait donner lieu à aucune imposition ou lorsqu'elle n'était pas imposable en France, de retenir la valeur qui figure dans l'attestation immobilière, à la condition que celle-ci corresponde à la valeur réelle du bien, au jour de la mutation à titre gratuit qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant.

S'agissant d'une mesure de tempérament, ces dispositions doivent être appliquées strictement. Il en résulte qu'elles ne peuvent être appliquées qu'aux seules situations dans lesquelles l'absence de dépôt d'une déclaration de succession n'a pas eu pour effet d'éluder les droits dus.

Des exemples de calcul sont présentés au BOI-RFPI-TDC-10-10.

Chapitre 2 : Modalités de détermination de la taxe

(CGI, art. 1529, BOI-RFPI-TDC-10-20)

A. Fait générateur de la taxe

1864

Le fait générateur de la taxe forfaitaire est constitué par la **première cession à titre onéreux du terrain** intervenue **après** son classement en zone constructible.

Les cessions à titre onéreux ultérieures ne donnent pas lieu à l'imposition à la taxe forfaitaire.

B. Calcul de la taxe

1865

Modifiée par l'article 38 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion, **l'assiette de la taxe** est par principe **égale à la plus-value réalisée**, déterminée par différence entre le prix de cession du terrain défini à l'article 150 VA du CGI et le prix d'acquisition stipulé dans les actes, actualisé en fonction du dernier indice des prix à la consommation hors tabac publié par l'INSEE.

> **Précision :** Afin de simplifier le calcul du prix d'acquisition actualisé pour la détermination de l'assiette de la taxe, il est admis, à titre de règle pratique, que les contribuables utilisent, pour les cessions soumises à cette taxe réalisées depuis l'année 2012, des coefficients d'érosion monétaire. Les coefficients d'érosion monétaire actualisés, applicables pour les cessions intervenant en 2013, sont disponibles au BOI-ANNX-000097 (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 27/12/2012 : RFPI-Taxes forfaitaires sur les cessions de terrains nus devenus constructibles- Actualisation des coefficients d'érosion monétaire applicables pour les cessions intervenant en 2013).

En l'absence d'éléments de référence permettant de calculer la plus-value, la taxe est alors calculée selon les règles antérieures à la loi n° 2009-323 précitée sur une assiette égale aux deux tiers du prix de cession du terrain.

La taxe est égale à **10 %** de l'assiette mentionnée ci-dessus.

C. Obligations déclaratives et de paiement de la taxe

1867

La taxe est versée lors du dépôt de l'imprimé n° **2048-IMM** (CERFA n° 12359, accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires") dans les conditions prévues pour l'imposition des plus-values immobilières (1° et 4° du I et au II de l'article 150 VG du CGI). Celui-ci retrace les éléments servant à la liquidation, le cas échéant de la taxe et/ou de la plus-value immobilière.

La déclaration n° **2048-IMM** doit être signée par le cédant ou par son mandataire. Dans ce dernier cas,

le mandat doit figurer dans l'acte de cession ou être joint à l'appui de la déclaration. Il comporte, outre l'acceptation du mandataire, l'indication des nom, prénoms et adresse du mandant, l'habilitation du mandataire à signer la déclaration et, le cas échéant, à verser l'impôt correspondant à celle-ci ainsi que la reconnaissance, par le mandant, qu'il demeurera personnellement responsable de l'impôt, et notamment des suppléments de droits et pénalités qui pourraient être réclamés à la suite d'un contrôle (CGI, ann. II, art. 317 A).

La taxe forfaitaire est due et versée par la personne physique, la société ou le groupement qui cède le terrain (CGI, art. 150 VF).

Lorsque la taxe est due par un non-résident, elle est acquittée sous la responsabilité d'un représentant fiscal (CGI, art. 244 bis A, I-3).

I. Transfert de propriété constaté par un acte notarié

1868

1. Principe : déclaration et paiement au service chargé de la publicité foncière

a. Déclaration

Lorsque la cession du terrain donne lieu à l'application de la taxe forfaitaire, la déclaration doit être déposée au service chargé de la publicité foncière du lieu de situation du terrain, accompagnée du paiement de la taxe, sous peine de refus du dépôt ou de la formalité.

Lorsque cette cession ne donne pas lieu à l'application de la taxe forfaitaire, le cédant est dispensé du dépôt de la déclaration et l'acte doit alors comporter certaines mentions obligatoires permettant de justifier de l'exonération ou de l'absence de taxation de cette opération.

b. Paiement

La taxe forfaitaire doit être versée lors du dépôt de la déclaration, avant l'exécution de la formalité de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée. Le dépôt ou la formalité est refusé, en principe, en cas de défaut de paiement préalable ou s'il existe une discordance entre le montant de la taxe figurant sur la déclaration et le montant effectivement versé lors de la réquisition ou de la présentation à l'enregistrement.

2. Exceptions

a. Déclaration

Lorsque le transfert de propriété est constaté par un acte notarié, la déclaration doit être déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai de deux mois à compter de la date de l'acte :

- lorsque la taxe forfaitaire ne peut être intégralement acquittée en raison de créances primant le privilège du Trésor ;

- lorsque la cession est constatée au profit de l'État, des établissements publics nationaux, des groupements d'intérêt public, ou d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local désigné à l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales.

Dans ces situations, l'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité (CGI, art. 150 VG, II-3°), sous réserve que l'acte notarié précise que la taxe forfaitaire ne peut être intégralement acquittée ou que la cession est constatée au profit d'une collectivité mentionnée au 1° du II de l'article 150 VG du CGI, et mentionne le lieu où le notaire rédacteur de l'acte dépose la déclaration.

b. Paiement

La taxe forfaitaire doit être payée au service des impôts où la déclaration a été déposée par :

- le vendeur lorsque la taxe forfaitaire n'a pu être acquittée au service chargé de la publicité foncière en raison de créances primant le privilège du Trésor ;

- le notaire lorsque la cession est constatée au profit d'une collectivité publique (CGI, art. 150 VH, III-2°).

Les dispositions du deuxième alinéa du I de l'article 150 VH du CGI sont applicables.

La deuxième phrase du premier alinéa du IV de l'article 1529 du CGI renvoie aux dérogations applicables en matière de plus-values immobilières des particuliers.

II. Transfert de propriété constaté par un acte autre que notarié

1869

Pour les actes passés en la forme administrative qui constatent une mutation immobilière amiable ou forcée de biens au profit de l'État, des établissements publics nationaux, des groupements d'intérêt public, ou d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local désigné à l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales, la déclaration est remise à la collectivité publique cessionnaire préalablement à la réquisition de publier ou à la présentation à l'enregistrement.

En outre, pour les cessions constatées par une ordonnance judiciaire, la déclaration doit être déposée au service des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la date du versement du prix de cession.

Titre 2 : Taxe nationale sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles

(CGI, art. 1605 nonies ; BOI-RFPI-TDC-20)

1875

Il a été institué une taxe sur la cession à titre onéreux des terrains nus ou des droit relatifs à des terrains nus rendus constructibles du fait de leur **classement, postérieurement au 13 janvier 2010**, par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou par une carte communale dans une zone où les constructions sont autorisées ou par application de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme.

Le produit de cette taxe **est affecté**, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012, à un **fonds pour l'installation des jeunes agriculteurs** inscrit au budget de l'Agence de services et de paiement mentionnée au chapitre III du titre 1 du livre III du code rural et de la pêche maritime. Ce fonds finance des mesures en faveur des jeunes agriculteurs visant à faciliter l'accès au foncier et à développer des projets innovants.

Celles de ces mesures qui sont dans le champ de compétences de l'établissement national des produits de l'agriculture et de la mer mentionné à l'article L. 621-1 du code rural et de la pêche maritime sont mises en œuvre par cet établissement dans le cadre d'une convention avec l'Agence de services et de paiement.

Chapitre 1 : Champ d'application de la taxe

(BOI-RFPI-TDC-20-10)

A. Redevables de la taxe

1875-1

Sont soumises à la taxe prévue par l'article 1605 nonies du CGI, les personnes physiques, les personnes morales ainsi que les contribuables domiciliés hors de France.

I. Personnes physiques

1. Les particuliers

Sont soumises à la taxe, les cessions réalisées par les particuliers dans la gestion de leur patrimoine privé.

Il s'agit des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers.

Aucune exonération n'est prévue pour les titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité.

2. Les professionnels

Lorsque les terrains ou les droits relatifs à des terrains sont inscrits à l'actif d'une activité professionnelle individuelle (BIC, BA ou BNC) et qu'ils sont cédés, ils entrent dans le champ d'application de la taxe.

II. Personnes morales

1. Personnes morales dont les membres sont passibles de l'impôt sur le revenu

Il s'agit notamment :

- des sociétés de personnes translucides, quel que soit le régime d'imposition applicable aux plus-values qu'elles réalisent (plus-values immobilières des particuliers ou plus-values professionnelles) : sociétés civiles immobilières (SCI), sociétés de personnes ayant un objet industriel, commercial, artisanal, agricole ou non commercial, etc.) ;

- des sociétés transparentes au sens de l'article 1655 ter du CGI (sociétés immobilières de copropriété).

2. Personnes morales placées dans le champ d'application, ou non, de l'impôt sur les sociétés

a. Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés

Sont redevables de la taxe :

- les personnes morales effectivement imposées à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun (CGI, art. 206, 1). Il en est ainsi des les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ;

- les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés en application du 5 de l'article 206 du CGI. C'est le cas notamment des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 en raison de leurs revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives.

b. Personnes morales exonérées de l'impôt sur les sociétés

Sont redevables de la taxe, les personnes morales suivantes, exonérées d'impôt sur les sociétés :

- les régions, les ententes interrégionales, les départements, les ententes interdépartementales, les communes, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, les syndicats de communes, les syndicats mixtes ainsi que les régies de services publics mentionnés au 6° du 1 de l'article 207 du CGI ;

- établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur indiqué au 9° du 1 de ce même article 207.

III. Contribuables domiciliés hors de France

La taxe s'applique aux cessions réalisées par des personnes domiciliées hors de France.

C'est le cas quel que soit la situation du contribuable, soumis ou exonéré du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI.

B. Biens concernés

(CGI, art. 1605 nonies)

1875-2

Sont soumis à la taxe :

I. Terrains nus et droits y afférents

Sont concernés par la taxe :

- les terrains nus et les terrains comportant une ruine (bâtiment inutilisable, inabouti ou à démolir) ;

- les terrains nus ayant fait l'objet d'un lotissement ;

- les terrains nus inscrits à l'actif d'une entreprise ou d'une société ;

- les droits réels immobiliers portant sur des terrains nus (usufruit, nue-propriété, servitude, mitoyenneté bail emphytéotique, etc.).

II. Terrains nus classés en zone constructible

Sont soumis à la taxe, les cessions à titre onéreux de terrains nus ou de droits relatifs à des terrains nus **rendus constructibles du fait de leur classement**, postérieurement au 13 janvier 2010 :

- par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ;

- ou par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées ;

- ou par application de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme.

C. Opérations imposables

1875-3

La taxe est exigible lors de la **première cession à titre onéreux** intervenue après que le terrain ait été rendu constructible postérieurement au 13 janvier 2010. Elle est due par le cédant (CGI, art. 1605 nonies, IV).

Elle s'applique uniquement aux cessions à titre onéreux.

Il peut s'agir d'une vente, d'un échange, d'un partage, d'une licitation, d'un apport en sociétés, etc.

Sont donc exclues du champ d'application de la taxe, les mutations à titre gratuit, entre vifs ou pour cause de mort.

D. Opérations exonérées

1875-4

I. Cession de terrains

Les opérations suivantes **sont exonérées**.

Il s'agit de :

- des **cessions de terrains** pour lesquels une déclaration publique a été prononcée **en vue d'une expropriation** ;

- des c**essions de terrains** dont le prix de vente défini à l'article 150 VA du CGI est **inférieur à 15 000 €** par bien.

II. Rapport d'exonération

Sont exonérées également, les cessions de terrains pour lesquels **le rapport** entre le prix de cession et le prix d'acquisition ou la valeur vénale définis ci-dessus, **est inférieur à 10**.

III. Exonération des cessions de terrains nus classés constructibles depuis de dix-huit ans

L'assiette de la taxe est réduite d'un **abattement de 10 %** par année de détention **au-delà de la huitième année** suivant la date à laquelle le terrain concerné a été rendu **constructible** (cf. n° 1877).

Par conséquent, la cession du terrain nu est exonérée plus de dix-huit ans après son classement en zone constructible.

Chapitre 2 : Fait générateur et assiette de la taxe

(BOI-RFPI-TDC-20-20)

A. Principe

1876

Le fait générateur de la taxe est constitué par la première cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles postérieurement au 13 janvier 2010. Les cessions à titre onéreux ultérieures ne donnent pas lieu à imposition à la taxe.

La taxe est assise sur un montant égal au pris de cession défini à l'article 150 VA du CGI, diminué du prix d'acquisition stipulé dans les actes ou, à défaut, de la valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties, actualisé en fonction du dernier indice des prix à la consommation hors tabac publié par l'INSEE.

Précision :

Afin de simplifier le calcul du prix d'acquisition actualisé pour la détermination de l'assiette de la taxe, il est admis, à titre de règle pratique, que les contribuables utilisent, pour les cessions soumises à cette taxe réalisées depuis l'année 2012, des coefficients d'érosion monétaire. Les coefficients d'érosion monétaire actualisés, applicables pour les cessions, intervenant en 2013, sont disponibles au BOI-ANNX-000097 (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 27/12/2012 : RFPI-Taxes forfaitaires sur les cessions de terrains nus devenus constructibles – Actualisation des coefficients d'érosion monétaire applicables pour les cessions intervenant en 2013).

B. Abattement

1877

L'assiette de la taxe est réduite d'un **abattement de 10 %** par année de détention **au-delà de la huitième année** suivant la date à laquelle le terrain concerné a été rendu constructible (CGI, art. 1605 nonies).

Chapitre 3 : Taux de la taxe

(BOI-RFPI-TDC-20-20)

1878

L**e taux** de la taxe **est de 5 %** lorsque **le rapport** entre le prix de cession du terrain et le prix d'acquisition ou la valeur vénale définis ci-dessus **est supérieur à 10 et inférieur à 30**.

Au-delà de cette limite, la **part de la plus-value** restant à taxer est **soumise à un taux de 10 %**.

Chapitre 4 : Exigibilité de la taxe

1879

La taxe **est exigible** lors de la **première cession à titre onéreux** intervenue après que le terrain a été rendu constructible.

Elle est due par le cédant.

Chapitre 5 : Obligations déclaratives

(BOI-RFPI-TDC-20-20)

1880

Une déclaration, conforme à un modèle établi par l'administration (imprimé 2048-IMM) retrace les éléments servant à la liquidation de la taxe.

Remarque : L'imprimé 2048-IMM (CERFA 12359) est téléchargeable sur le site sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

Elle est déposée dans les conditions prévues aux 1° et 4° du I de l'article 150 VG du CGI et au II de ce

même article.

Lorsque la cession est exonérée ou par l'effet de l'abattement prévu au n° 1877, aucune déclaration n'est déposée.

L'acte de cession à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement doit préciser, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, la nature et le fondement de cette exonération ou de cette absence de taxation.

Les dispositions des deux derniers alinéas du III de l'article 150 VG du CGI sont applicables.

Le décret n° 2011-2066 du 30 décembre 2011 prévoit les obligations déclaratives incombant au propriétaire cédant ainsi que les mentions devant obligatoirement figurer dans l'acte lorsque la cession n'est pas soumise à la taxe sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles (CGI, ann. III, art. 331 K bis et 331 K ter).

Chapitre 6 : Versement de la taxe

1881

La taxe est versée lors du dépôt de la déclaration prévue ci-dessus.

Les dispositions des I et II de l'article 150 VF du CGI, du deuxième alinéa du I et III de l'article 150 VH du CGI et du premier alinéa du IV de l'article 244 bis A du CGI sont applicables.

Partie 12 : Taxe sur les plus-values immobilières élevées autres que des terrains à bâtir

(CGI, art. 1609 nonies G ; BOI-RFPI-TPVIE)

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-RFPI-TPVIE-10)

1900

L'article 70 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 institue une taxe sur les plus-values de cession d'immeubles autres que des terrains à bâtir.

Cette taxe **est applicable aux plus-values réalisées** au titre des cessions **intervenues à compter du 1er janvier 2013, à l'exception** de celles pour lesquelles une promesse de vente a acquis date certaine avant le 7 décembre 2012.

La taxe **ne s'applique pas** aux **plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir** mentionnés au I de l'article 150 VC du CGI ou de droits s'y rapportant.

Le produit de la taxe est affecté, pour les cessions intervenues jusqu'au 31 décembre 2015, au fonds mentionné à l'article L. 452-1-1 du code de la construction et de l'habitation, dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012.

Chapitre 1 : Personnes concernées

(BOI-RFPI-TPVIE-10 au I)

1901

Il est institué une taxe sur les plus-values réalisées dans les conditions prévues aux articles 150 U et 150 UB à 150 UD du CGI :

- par les personnes physiques ;

- ou par les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI ;

- et dans celles prévues à l'article 244 bis A du CGI par les contribuables non domiciliés fiscalement en France assujettis à l'impôt sur le revenu.

A. Personnes physiques

1901-1

I. Principe

Sont soumises à la taxe sur les plus-values immobilières élevées, les plus-values réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, lors de la cession d'immeubles, de droits réels immobiliers ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière, c'est-à-dire les personnes physiques passibles de l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières des particuliers.

La taxe ne s'applique pas aux profits réalisés au titre d'une activité professionnelle (BA, BIC ou BNC).

II. Exception

Sont exclus du champ d'application de la taxe sur les plus-values immobilières élevées, les ti**tulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité** correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale.

Ces titulaires de pensions de vieillesse ou de carte d'invalidité :

- ne doivent pas être passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, ;

- et avoir un revenu fiscal de référence inférieur à la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciée au titre de cette année.

B. Sociétés ou groupements

1901-2

Sont soumises à la taxe, les plus-values réalisées par les sociétés ou groupements passibles de l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values des particuliers, sous les mêmes conditions.

Sont donc exclues du champ d'application de la taxe, les plus-values réalisées par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, de droit ou sur option.

I. Sociétés de personnes translucides

Il s'agit des sociétés de personnes des sociétés dont les résultats sont imposés à l'impôt sur le revenu entre les mains de leurs associés (CGI, art. 8 ; art. 8 bis et art. 8 ter).

Les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ont une personnalité distincte de celle de leurs associés.

Sont exclues du champ d'application de la taxe, les plus-values immobilières relevant du régime des plus-values professionnelles réalisées par les sociétés ou groupements ayant un objet industriel, commercial, artisanal, agricole ou non-commercial.

II. Sociétés de personnes transparentes

Les sociétés transparentes sont des sociétés immobilières qui ont pour objet unique :

- la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par

fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance ;

- la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés ;

- ou la location pour le compte d'un ou plusieurs des membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fraction d'immeubles appartenant à chacun de ses membres.

Au sens de l'article 1655 ter du CGI, les sociétés transparentes n'ont pas de personnalité distincte, sur le plan fiscal, de leurs associés.

Ce sont ces associés qui sont assujettis à la taxe en proportion de leurs droits sociaux.

C. Contribuables domiciliés hors de France

1901-3

La taxe s'applique aux plus-values immobilières réalisées par les contribuables non-domiciliés fiscalement en France, assujettis à l'impôt sur le revenu et soumis au prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI.

Chapitre 2 : Biens concernés

(BOI-RFPI-TPVIE-10 au II)

1902

Il convient d'examiner les biens imposables et ceux qui sont exonérés.

A. Biens imposables

1902-1

Les dispositions applicables aux plus-values immobilières sont prévues par les articles 150 U, 150 UB, 150 UC et 150 UD du CGI.

La taxe s'applique :

- immeubles bâtis ;

- immeubles non bâtis, autres que des terrains à bâtir au sens de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;

- droits réels afférents à ces immeubles : droits indivis, usufruit (à l'exception de la première cession à titre onéreux d'un usufruit temporaire), nue- propriété, servitude, droit de surélévation, mitoyenneté, bail emphytéotique, etc. ;

- parts de sociétés ou de groupement à prépondérance immobilière ;

- parts de fonds de placement immobilier ;

- tout ou partie de droits représentatifs de biens ou droits immobiliers du patrimoine fiduciaire.

Pour les **plus-values de non-résidents**, la taxe s'applique aux cessions immobilières soumises au prélèvement dans les conditions prévues au III de l'article 244 bis A du CGI. Elles sont déterminées par différence entre, d'une part, le prix de cession du bien et, d'autre part, son prix d'acquisition, diminué pour les immeubles bâtis d'une somme égale à 2 % de son montant par année entière de détention.

B. Biens exonérés

1902-2

La taxe ne s'applique pas aux plus-values réalisées lors de la **cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant**.

Cette exclusion concerne les terrains à bâtir, au sens de la TVA sur les opérations immobilières (CGI, art. 257, I-2-1°).

Chapitre 3 : Opérations imposables

(BOI-RFPI-TPVIE-10 au III)

1903

Seules sont imposables à la taxe les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de biens ou de droits immobiliers.

Par cessions à titre onéreux, on entend :

- les ventes et opération assimilées (expropriations et échanges à l'exception des remembrements) ;

- les partages ;

- les licitations (ventes aux enchères ou à l'amiable de biens indivis) ;

- les apports de biens immobiliers dans les sociétés ou groupements ou les transferts de biens entre les associés ou entre eux et la société ou des tiers.

Le fait générateur de la taxe est la date portée dans l'acte authentique ou la date à laquelle le contrat est régulièrement formé entre les parties.

Chapitre 4 : Opérations exonérées

(BOI-RFPI-TPVIE-10 au IV)

1904

La taxe ne s'applique pas aux plus-values immobilières bénéficiant :

- d'une exonération d'impôt sur le revenu prévue au II de l'article 150 U du CGI ;

- ou de l'effet de l'abattement pour durée de détention de l'immeuble prévu à l'article 150 VC dudit code.

Titre 2 : Modalités de détermination

(BOI-RFPI-TPVIE-20)

Chapitre 1 : Assiette de la taxe

(BOI-RFPI-TPVIE-20)

1910

La taxe sur les plus-values immobilières élevées, codifiée sous l'article 1609 nonies G du code général des impôts (CGI), est assise sur les plus-values immobilières imposables à l'impôt sur le revenu ou soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI.

Le montant imposable des plus-values soumises à la taxe est déterminé conformément aux dispositions prévues aux articles 150 V à 150 VD du CGI pour les résidents en France ou pour les non-résidents au II de l'article 244 bis A du CGI.

La taxe est réduite de l'abattement pour durée de détention prévu au I de l'article 150 VC du CGI (cf. n^{os} 1766 et suiv.).

Selon les dispositions du III et du C du IV de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, un **abattement exceptionnel de 25 %** est applicable pour la détermination de l'assiette nette imposable, après prise en compte de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 VC du CGI, des plus-values réalisées au titre de la cession de biens immobiliers ou de droits portant sur ces biens, autres que des terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant, intervenant du

1er septembre 2013 au 31 août 2014 et, sous conditions, du 1er septembre 2014 au 31 décembre 2016 (cf. n^{os} 1768 et suiv.).

Pour les cessions de biens immobiliers entrant dans le champ d'application de l'abattement exceptionnel de 25 %, la taxe est assise sur les plus-values immobilières imposables à l'impôt sur le revenu ou soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI, après prise en compte de cet abattement.

La taxe est due par le cédant et exigible lors de la cession.

Chapitre 2 : Calcul de la taxe

(BOI-RFPI-TPVIE-20)

A. Seuil d'application de la taxe

1920

I. Principe

La taxe est due par le cédant dès lors que le montant de la plus-value imposable réalisée **est supérieur à 50 000 €.**

La taxe s'applique au montant de la plus-value immobilière nette imposable.

Le seuil de 50 000 € s'apprécie après prise en compte :

- de l'abattement pour durée de détention ;

- de la fraction de la plus-value exonérée ;

- de l'abattement exceptionnel de 25 %, **intervenant du 1er septembre 2013 au 31 août 2014 ou**, sous conditions, **du 1er septembre 2014 au 31 décembre 2016**.

II. Précisions en cas de pluralités de cédants

1. Indivisaires et concubins

Les concubins, tout comme les indivisaires, constituent chacun un cédant unique et font à ce titre l'objet d'une taxation distincte en matière d'imposition des plus-values.

L'appréciation du seuil de 50 000 € s'effectue individuellement au niveau de la quote-part de plus-value réalisée par chacun des concubins ou co-indivisaires.

2. Couples mariés cédant un bien de la communauté

Lorsque le bien est cédé conjointement par un couple marié, les époux sont considérés comme des co-cédants.

Toutefois, il **est admis d'apprécier** le seuil de 50 000 € **comme en matière d'indivision**, c'est-à-dire au niveau de la quote-part du bien, et donc de plus-value, revenant à chacun des époux.

3. Partenaires liés par un PACS

Les couples liés par un PACS cédant conjointement un bien immobilier sont considérés comme des indivisaires.

L'appréciation du seuil de 50 000 € s'effectue de la même manière **que pour les indivisaires**, c'est-à-dire individuellement au niveau de la quote-part de la plus-value totale revenant à chacun des membres du couple.

B. Le taux de la taxe

La taxe est due à raison des plus-values imposables d'un montant supérieur à 50 000 €, selon le barème suivant appliqué au montant total de la plus-value imposable :

Montant de la plus-value imposable	**Montant de la taxe**

De 50 001 à 60 000	2 % PV – (60 000 – PV) × 1/20
De 60 001 à 100 000	2 % PV
De 100 001 à 110 000	3 % PV – (110 000 – PV) × 1/10
De 110 001 à 150 000	3 % PV
De 150 001 à 160 000	4 % PV – (160 000 – PV) × 15/100
De 160 001 à 200 000	4 % PV
De 200 001 à 210 000	5 % PV – (210 000 – PV) × 20/100
De 210 001 à 250 000	5 % PV
De 250 001 à 260 000	6 % PV – (260 000 – PV) × 25/100
Supérieur à 260 000	6 % PV
(PV = montant de la plus-value imposable)	

Chapitre 3 : Obligations déclaratives et de paiement

(BOI-RFPI-TPVIE-20)

1930

Une déclaration 2048 IMM (CERFA n° 12359), conforme à un modèle établi par l'administration, retrace les éléments servant à la liquidation de la taxe. Elle est déposée dans les conditions prévues aux 1°, 2° et 4° du I et au II de l'article 150 VG du CGI.

La taxe est versée lors du dépôt de la déclaration prévue au IV de l'article 1609 nonies G du CGI et mentionnée ci-dessus. Les I à II bis de l'article 150 VF du CGI, le second alinéa du I et les II et III de l'article 150 VH du CGI et le IV de l'article 244 bis A du CGI sont applicables.

Prélèvements sociaux :

Pour les **plus-values de cessions, autres** que celles mentionnées à l'article 150 UA du CGI, **réalisées à compter du 1er septembre 2013**, le 3° du II de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit un **abattement spécifique pour l'assiette** de la contribution portant sur les plus-values concernées (C. sécurité sociale, art. L. 136-7, VI-2).

En outre, pour la détermination de l'assiette de la contribution additionnelle, le III de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit un **abattement spécifique de 25 %** sur les plus-values **réalisées** au titre des **cessions intervenant entre le 1er septembre 2013 et le 31 août 2014**.

Chapitre 4 : Contrôle de la taxe

(BOI-RFPI-TPVIE-20)

1940

La taxe est contrôlée sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

Partie 13 : Les sociétés immobilières

Titre 1 : Sociétés immobilières de copropriété

(CGI, art. 1655 ter ; ann. II, art. 372 à 375 : BOI-BIC-CHAMP, BOI-RFPI-CHAMP, BOI-ENR-

En matière d'impôts directs, de droits d'enregistrement et de taxes assimilées ; il est fait abstraction, sur le plan fiscal, de la personnalité morale de certaines sociétés immobilières de copropriété.

Ce régime de transparence fiscale est prévu par l'article 1655 ter du CGI.

Chapitre 1 : Champ d'application de la transparence fiscale

(BOI-RFPI-CHAMP-30-20)

A. Objet des sociétés

1950

Elles doivent avoir pour objet :

- soit la construction d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance ;

- soit l'acquisition des mêmes biens ;

- soit la gestion des biens correspondants après division ;

- soit la location, pour le compte d'un ou plusieurs de leurs membres, de tout ou partie des biens susvisés appartenant à chacun de ces membres.

Il s'agit le plus souvent des sociétés immobilières de copropriété régies par le titre II de la loi n° 71-579 du 16 juillet 1971 qui revêtent la forme de sociétés civiles de personnes ou de capitaux.

B. Caractère exclusif de cet objet

1951

L'article 1655 ter du CGI exige que l'objet social soit exclusif de tout autre.

Par conséquent, sont exclues du champ d'application du régime de la transparence fiscale les sociétés qui, concurremment avec l'objet prévu par ce texte :

- exercent une activité commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale ;

- ont une activité quelconque à l'étranger ;

- accomplissent, même occasionnellement, des opérations commerciales ;

- rendent à leurs membres ou à des tiers, même sans rémunération, des services qui ne se rattachent pas directement à la jouissance des immeubles ;

- vendent ou donnent en location une partie quelconque de leur patrimoine immobilier.

Toutefois, certaines dérogations sont admises (par exemple pour les équipements mobiliers).

Chapitre 2 : Portée du régime de la transparence fiscale

(BOI-RFPI-CHAMP-30-20)

A. Impôt sur le revenu

1952

Les sociétés transparentes sont réputées ne pas avoir de personnalité distincte de celles de leurs membres, quelle que soit leur forme.

Ces membres sont individuellement considérés, sur le plan fiscal, comme propriétaires privatifs des locaux à la jouissance ou à la propriété desquels leurs actions ou parts sociales leur donne droit.

L'imposition des revenus des immeubles construits, acquis ou gérés par ces sociétés est établie au nom des associés eux-mêmes en tenant compte du régime fiscal propre à chacun d'eux.

Les conséquences de cette règle sont les suivantes.

I. Les actions ou parts sociales font partie du patrimoine privé d'un associé

1953

Le revenu afférent aux locaux donnés en location et correspondant aux actions ou parts détenues par lui est imposable à son nom au titre de l'impôt sur le revenu suivant les règles propres aux revenus fonciers.

En revanche, lorsque l'associé se réserve la jouissance d'un logement, le revenu en nature en découlant est exonéré.

La cession par l'associé de ses actions ou parts est taxée soit selon le régime des plus-values des particuliers si elle est réalisée dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, soit selon le régime des BIC en cas de cessions habituelles.

II. Les actions ou parts sociales figurent à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une société passible de l'impôt sur les sociétés

1954

Lorsque les locaux représentés par des actions ou parts détenues par l'associé sont loués celui-ci doit comprendre dans ses bénéfices imposables les profits retirés de cette location.

Si le local est utilisé par l'associé pour l'exercice de son activité professionnelle, aucune somme n'est à ajouter aux recettes de l'entreprise, car le revenu de l'immeuble se trouve automatiquement compris dans le revenu professionnel.

Dans les deux cas, il pourra déduire, pour la détermination du bénéfice imposable de l'exercice :

- la part des charges lui incombant dans les charges supportées par la société ;

- l'amortissement des locaux afférents aux actions ou parts qu'il possède. Cet amortissement doit être comptabilisé dans les écritures de l'entreprise membre et a pour base le prix de revient des actions ou des parts possédées.

B. Autres impôts directs

1955

I. Taxe sur les salaires

(CGI, art. 231)

Le principe de la transparence fiscale conduirait à rendre chacun des associés responsable, pour la part correspondante à ses droits, de la taxe sur les salaires afférente aux rémunérations versées par la société.

Toutefois, il est admis que les sociétés intéressées puissent acquitter globalement cette taxe, les associés étant personnellement mis en cause à défaut de paiement par ces sociétés.

II. Déclarations des salaires, courtages, commissions et honoraires

Même solution que pour la taxe sur les salaires.

III. Taxe d'apprentissage

Les sociétés transparentes ne sont pas soumises à cette taxe.

Ceux de leurs associés qui en sont passibles personnellement doivent, en principe, inclure dans la base de cette taxe la part leur incombant dans les salaires payés par la société.

IV. Participation des employeurs à l'effort de construction

L'obligation de procéder éventuellement aux investissements prévus par la loi incombe à la société.

V. Contribution économique territoriale

Les sociétés transparentes ne sont pas passibles de la contribution économique territoriale.

VI. Taxe foncière sur les propriétés bâties

Elle ne doit pas être établie globalement au nom de la société mais au nom de chaque associé pour la part qui lui revient.

C. Droits d'enregistrement

I. Actes concernant la vie sociale

1956

Les actes constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution des sociétés transparentes ainsi que l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de leur capital doivent être enregistrés dans les conditions de droit commun.

À défaut d'actes, ces opérations doivent faire l'objet d'une déclaration dans le mois qui suit leur réalisation (CGI, art. 638 A).

Sont également enregistrés au droit fixe d'enregistrement ou à la taxe fixe de publicité foncière **de 375 € ou 500 €** les actes, ou à défaut les déclarations, par lesquels les sociétés, ayant fonctionné conformément à l'objet défini à l'article 1655 ter du CGI, augmentent leur capital, prorogent leur durée ou font à leurs membres, par voie de partage en nature à titre pur et simple, attribution exclusive en propriété des fractions, auxquelles ils ont vocation, d'immeubles ou groupes d'immeubles construit, acquis ou gérés par elles (CGI, art. 828, I-2°).

Lorsque ces actes concernent des sociétés assujetties à la TVA en application du I de l'article 257 du CGI, l'enregistrement au droit fixe est subordonné à la justification, par ces sociétés, du paiement de la TVA sur les opérations de construction.

II. Autres opérations

1957

1. Mutations de propriété ou de jouissance

Ces deux catégories d'opérations sont censées être effectuées directement par les associés et obéissent au droit commun.

2. Transmissions à titre onéreux d'actions ou parts de sociétés transparentes

Dès lors que, du point de vue fiscal, les sociétés transparentes n'ont pas de personnalité distincte de celle de leurs membres, les cessions de droits sociaux consenties par ces derniers sont réputées avoir pour objet non pas des droits mobiliers incorporels mais les biens eux-mêmes représentés par les actions ou parts cédées.

La cession doit être soumise, en tous points, au régime fiscal des ventes d'immeubles.

La cession doit être enregistrée au service des finances publiques. À défaut d'acte la constatant, les parties sont tenues de souscrire à ce même bureau une déclaration de mutation verbale dans le mois de la date d'entrée en possession.

Remarque : Toutes les cessions de droits sociaux sont en effet exclues du champ d'application de la formalité unique.

Ce régime s'applique également aux cessions d'actions ou de parts de sociétés non-transparentes lorsqu'elles confèrent à leurs possesseurs le droit à la jouissance d'immeubles ou sont destinées à leur conférer ce droit (CGI, art. 728).

3. Transmissions à titre gratuit d'actions ou parts de sociétés transparentes

Les mutations sont considérées comme ayant pour objet les locaux à la propriété ou à la jouissance desquels les droits donnent leur vocation.

D. Sociétés modifiant leurs statuts et leurs activités pour bénéficier de la transparence fiscale

I. Sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

1958

1. Au regard de l'impôt dû par la société

Les bénéfices de l'exercice en cours, les bénéfices en sursis d'imposition (provisions, etc.) et les plus-values incluses dans l'actif social doivent faire l'objet d'une imposition immédiate sous réserve, le cas échéant, de l'application des dispositions particulières aux plus-values à long terme.

> **Remarque :** Les plus-values de cession des éléments de l'actif immobilisé, à l'exception des parts ou actions visées aux premier et troisième alinéas du a ter du II de l'article 219 du CGI sont exclues du régime des plus-values à long terme pour la détermination des résultats imposables à l'impôt sur les sociétés des exercices ouverts depuis le 1er janvier 1997.

2. Au regard de l'impôt dû par les associés

Les réserves ainsi que la plus-value du fonds social, considérées comme appropriées par les associés doivent être taxées en tant que revenus distribués (CGI, art. 111 bis).

II. Sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés

1959

Du fait de la cessation d'entreprise, chaque associé devient personnellement imposable, pour sa quote-part, à raison des bénéfices de l'exercice en cours, des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes.

III. Droits d'enregistrement

1960

L'enregistrement de l'acte constatant la modification de l'objet statutaire ne donne ouverture d'une manière générale, qu'au droit fixe prévu à l'article 680 du CGI.

Chapitre 3 : Obligations des sociétés immobilières de copropriété

A. Déclaration d'existence

(CGI, ann. II, art. 373 ; BOI-RFPI-CHAMP-30-20)

1961

Elles doivent souscrire, en triple exemplaire, une déclaration établie sur papier libre en se conformant au modèle annexé au décret n° 63-679 du 9 juillet 1963.

Cette déclaration indique :

- leur dénomination, leur forme juridique, le lieu de leur siège social et de leur principal établissement ;

- le montant de leur capital ainsi que leur nombre, la forme, la valeur nominale des actions ou parts représentant le capital ;

- la situation, la nature et la consistance des immeubles dont elles sont propriétaires, avec, pour chaque immeuble ou fraction d'immeuble, le nombre et le numéro des actions ou parts conférant à

leur titulaire le droit à la jouissance ou à l'attribution des biens en cause, ainsi que les nom, prénoms ou raison sociale, domicile ou siège de chaque titulaire.

Cette déclaration, accompagnée de deux exemplaires des statuts, doit être adressée au centre de formalités des entreprises (CFE) dans le ressort duquel est situé le principal établissement dans un délai de trois mois à compter de la date à partir de laquelle le régime de la transparence fiscale est devenu applicable à la société. Toute modification ultérieure doit être portée à la connaissance du CFE dans les trois mois du changement.

B. Déclarations annuelles

(CGI, ann. II, art. 374 ; BOI-RFPI-CHAMP-30-20)

1962

Pour permettre le contrôle des déclarations souscrites par les associés, les sociétés doivent souscrire, chaque année, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai, une déclaration 2071, de leurs résultats, en double exemplaire, auprès du service des finances publiques de leur principal établissement (www.impots.gouv.fr).

Cette déclaration indique, pour l'année précédente, la part revenant à chaque associé :

- dans les revenus bruts sociaux ;

- dans les différentes charges supportées par la société (frais de réparation, d'entretien, de gérance et de rémunération des gardes et concierges, impositions, intérêts des dettes, frais de gestion et d'assurance, etc.).

C. Sanctions

1963

Le défaut de déclaration, la production tardive de la déclaration, les inexactitudes ou omissions relevées dans la déclaration, sont sanctionnés dans les conditions de droit commun (CGI, art. 1729 B).

Titre 2 : Sociétés immobilières non-transparentes

(BOI-RFPI-CHAMP)

Chapitre 1 : Sociétés immobilières ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés

(CGI, art. 172 bis ; BOI-RFPI-CHAMP-30-20)

A. Sociétés visées

1964

Il s'agit essentiellement des sociétés civiles, ou des sociétés de personnes à forme commerciale, qui ont pour objet exclusif la gestion d'un patrimoine immobilier et dont l'activité unique consiste dans la gestion non- meublée de locaux d'habitation ou de bureaux, d'immeubles à usage industriel et commercial non équipés des moyens d'exploitation, ou enfin d'exploitations agricoles ou de terrains nus.

Ces sociétés peuvent être :

- des sociétés civiles immobilières non-transparentes, y compris celles faisant publiquement appel à l'épargne (sociétés civiles de placement immobilier) ;

Remarque : La loi n° 93-6 du 4 janvier 1993, complétée par les décrets n° 94-483 du 9 juin 1994 et n° 2003-74 du 28 janvier 2003 a autorisé, dans certaines conditions, les sociétés civiles de placement immobilier pouvant faire

publiquement appel à l'épargne à effectuer certains travaux d'amélioration, de reconstruction ou d'agrandissement, à acquérir certains équipement ou installations nécessaires à l'utilisation de leurs immeubles et à céder des éléments de leur patrimoine immobilier sans perdre le bénéfice de leur régime juridique et fiscal.

- des sociétés en nom collectif ;

- des sociétés en commandite simple, pour la part revenant aux commandités ;

- des sociétés ou groupements agricoles, tels que les groupements fonciers agricoles.

B. Obligations

1965

Les sociétés immobilières non transparentes, qui ne relèvent pas de l'impôt sur les sociétés et qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés, sont soumises à des obligations analogues à celles qui sont imposées aux sociétés immobilières de copropriété

I. Déclaration d'existence

(CGI, ann. III, art. 46 B)

1966

Ces sociétés sont tenues de souscrire, en double exemplaire, une déclaration d'existence et de déposer simultanément deux exemplaires de leurs statuts au centre de formalités des entreprises (CFE) dans le ressort duquel est situé leur principal établissement.

La déclaration établie sur papier libre doit indiquer :

- la dénomination ou raison sociale, la forme juridique, l'objet, la durée, le siège de la société et le lieu de son principal établissement ;

- les nom, prénoms et domicile des dirigeants ou gérants de la société.

La déclaration d'existence doit être souscrite dans le délai de trois mois à compter de la constitution de la société. Pour les sociétés à forme commerciale, le point de départ du délai de trois mois est constitué par l'immatriculation au registre du commerce et des sociétés.

II. Déclaration annuelle

(CGI, ann. III, art. 46 C, I)

1967

Les sociétés immobilières en cause ont l'obligation de souscrire chaque année une déclaration, en double exemplaire, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai. Cette déclaration doit être établie sur un formulaire fourni par l'administration (nouveaux supports déclaratifs : déclarations 2072-S et 2072-C disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») et adressée au service des finances publiques dont dépend la direction effective, de la société, ou l'immeuble, lorsque la société n'est pas gérée en France (voir au n° 1968 ci-dessous).

Toutefois, l'administration autorise les sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés à déposer les déclarations 2072-S et 2072-C (ainsi que les états supplémentaires 2072-S-AN1, 2072-S-AN2, 2072-C-AN1, 2072-C-AN2 et 2072-C-AN8) sur des formulaires édités au moyen de procédés informatiques, imprimantes laser notamment. Cette faculté est subordonnée à l'obtention préalable d'un agrément accordé annuellement par l'administration fiscale au concepteur du logiciel d'édition.

Ces agréments sont délivrés par le centre de services informatiques (CSI) de Reims. Ce service est l'unique interlocuteur des concepteurs de logiciels d'édition.

Pour plus de précisions, voir BOI-CF-CPF-20-20-20.

1. Contenu de la déclaration

La déclaration doit contenir l'indication, pour l'année précédente :

- des nom, prénoms et adresse des associés, du nombre des parts dont ils sont titulaires, de la date des cessions ou acquisitions de droits sociaux intervenues en cours d'année ainsi que de l'identité du cédant et du cessionnaire ;

- des immeubles sociaux ;

- des nom, prénoms et adresse des personnes qui bénéficient gratuitement de la jouissance de tout ou partie des immeubles sociaux, que ces personnes soient des associés ou des tiers ;

- de la part des revenus des immeubles de la société correspondant aux droits de chaque associé ;

- du montant des recettes nettes soumises à la contribution annuelle sur les revenus locatifs.

2. Détermination du revenu (CGI, art. 238 bis K)

Les règles applicables **dépendent essentiellement de la situation** de l'associé.

Lorsque les parts d'une société civile immobilière, non soumise à l'impôt sur les sociétés, sont inscrites à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice (normal ou simplifié), la part de bénéfice correspondant à ces parts est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces parts.

Si les parts en cause sont détenues par une société exerçant une activité agricole créée avant le 1er janvier 1997 ou un groupement d'exploitation en commun mentionné à l'article 71 du CGI qui relève de l'impôt sur le revenu, selon le régime du forfait prévu aux articles 64 à 65 A du CGI, ou, sur option selon le régime du bénéfice réel simplifié d'imposition, les modalités d'imposition des parts de résultat correspondantes suivent les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés.

Il en va de même lorsque cette société ou ce groupement a pour activité la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier. Toutefois, si le contribuable apporte la preuve qu'une fraction des droits dans cette dernière société ou ce dernier groupement est elle-même détenue directement ou indirectement par des personnes physiques ou entreprises qui entrent dans le champ d'application, cette règle ne s'applique pas à la part de bénéfice correspondante.

Dans tous les autres cas, la part de bénéfice revenant aux associés est déterminée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société dont ils détiennent les droits.

3. Cas particulier : logements que la société met gratuitement à la disposition des associés

Il est admis que les sociétés immobilières non-transparentes qui mettent gratuitement à la disposition de leurs membres les logements dont elles sont propriétaires, n'ont pas à comprendre dans leurs recettes la valeur locative des locaux.

En outre, ces sociétés sont dispensées de souscrire annuellement la déclaration 2072, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires », lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- aucune modification ne doit être intervenue dans les derniers éléments portés à la connaissance de l'administration, relatifs à la répartition du capital de la société, la liste de ses immeubles ainsi que les conditions d'occupation de ces immeubles ;

- la société ne doit percevoir aucun revenu, y compris des produits financiers ;

- aucune rémunération ne doit être versée aux associés, que ce soit en contrepartie d'un dépôt en compte courant ou d'une activité (gérance, par exemple) et ce quelles que soient les modalités de la rémunération : paiement direct ou avantage en nature tel que la jouissance d'un local affecté ou non à l'habitation.

4. Vérification de la déclaration (CGI, ann. III art. 46 C, II, 46 D et 46 terdecies E)

La procédure de vérification de la déclaration est suivie directement entre l'administration fiscale et la société.

Les sociétés concernées doivent ainsi présenter à toute réquisition du service des impôts, tous documents comptables ou sociaux, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des indications portées tant sur la déclaration d'existence que sur la déclaration annuelle de résultats.

> **Remarque :** Les associés dont les revenus sont déterminés selon les règles des revenus fonciers sont dispensés de produire la déclaration 2044 relative aux revenus fonciers lorsqu'ils ne disposent pas d'autres revenus entrant dans cette catégorie. Ils peuvent comprendre directement dans leur déclaration d'ensemble 2042, disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires » , la part leur revenant dans les résultats sociaux en indiquant en annexe les coordonnées des sociétés.

5. Sanctions

Le défaut de production de la déclaration dans les délais prescrits est susceptible de donner lieu à application des amendes fiscales prévues à l'article 1729 B du CGI.

Mais les pénalités pour insuffisance de déclaration prévues à l'article 1729 du CGI ne peuvent, en principe, s'appliquer qu'à l'égard des associés dans le cadre de leur propre déclaration de revenus ou de bénéfices.

III. Désignation d'un représentant en France

(LPF, art. L. 72)

1968

Les sociétés n'ayant pas leur siège social en France sont tenues, à la demande du service des impôts, de désigner un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt.

À défaut, elles peuvent être taxées d'office.

Chapitre 2 : Sociétés immobilières d'investissement

(BOI-IS-CHAMP-30-80)

1970

Remarque : ces sociétés ne doivent pas être confondues avec les sociétés d'investissements immobiliers cotées. dont le régime de faveur est exposé au Livre VIII Impôt sur les sociétés, cf. n° 3728.

Les sociétés immobilières d'investissement (SII) sont des sociétés, constituées sous la forme anonyme, qui ont pour **objet exclusif l'exploitation d'immeubles situés en France, affectés à l'habitation à concurrence** des trois quarts au moins de leur superficie, et fonctionnant conformément à des statuts approuvés par arrêté du ministre de l'économie et des finances.

Toutefois, l'article 11 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 a autorisé, sous certaines conditions, les SII à créer, depuis le 1er janvier 1985, des sociétés civiles immobilières en vue de construire des immeubles locatifs à usage d'habitation.

Dans un délai d'un an après la construction, ces sociétés doivent :

- soit se transformer en sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) admises à faire appel publiquement à l'épargne ;

- soit faire l'apport, dans le cadre d'une fusion, des immeubles achevés à une SCPI constituée préalablement par la SII.

A. Droits d'enregistrement

1971

Depuis le 1er janvier 1992, les actes constatant des apports mobiliers à des SII relèvent du régime de droit commun (CGI, art. 810, I).

B. Situation de la société au regard de l'impôt sur les sociétés

1972

Les SII sont exonérées d'impôt sur les sociétés sur les produits suivants.

I. Bénéfices de la location d'immeubles

(CGI, art. 208 B, I)

L'exonération s'étend non seulement aux profits nets découlant à leurs parts de bénéfices sociaux ou redevances, mais également à tous les revenus divers réalisés dans le cadre de la location (droit d'affichage, droit de passage, etc.).

II. Produits reçus des sociétés civiles filiales des SII

(CGI, art. 208 B, II)

Les SII sont exonérées d'impôt sur les sociétés à raison de la fraction correspondant à leurs parts de bénéfices sociaux réalisés par les sociétés civiles visées au n° 3728 et provenant de la location des immeubles.

Elles sont exonérées également d'impôt sur les sociétés à raison des produits ou des avances qu'elles consentent à ces sociétés civiles.

Toutefois, **cette exonération n'est accordée que durant les cinq années** qui suivent la création des sociétés civiles de construction et pour la fraction des avances qui n'excède pas, pour chaque société civile, deux fois le capital souscrit par la SII.

III. Primes à la construction

Ces primes sont comprises dans les résultats de la SII dans la mesure où elles ne sont pas distribuées.

IV. Profits retirés de la mise en valeur d'éléments de l'actif autres que les immeubles

Il s'agit des placements, à vue ou à court terme, des sommes en instance d'emploi dans la mesure où ce placement temporaire peut être considéré comme une opération de trésorerie accessoire à la gestion.

Le caractère accessoire est admis lorsque leur montant n'excède pas, par exercice, **50 %** des dépenses annuelles de gestion des immeubles, majoré du montant des dividendes mis en paiement au cours de l'exercice.

Lorsque la limite de **50 %** n'est pas atteinte, il est admis que, dans cette limite, l'exonération s'applique à la part des bénéfices sociaux réalisés par les sociétés civiles filiales et provenant des placements de leurs disponibilités en instance d'emploi, dès lors que ces placements présentent un caractère accessoire pour ces sociétés civiles.

C. Situation des actionnaires

1973

I. Actionnaires personnes physiques ou sociétés de personnes n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés

Les actionnaires perçoivent des primes à la construction et des dividendes.

1. Primes à la construction (CGI, ann. II, art. 83 et art. 84)

La distribution par la SII des primes de cette nature qu'elle a encaissées pour le compte des actionnaires est faite en franchise d'impôt si elle est effectuée en espèces, et au plus tard, lors de la mise en paiement du dividende afférent à l'exercice au cours duquel les primes ont été perçues, ou à défaut, de distribution de dividendes, dans les vingt jours de la tenue de l'assemblée générale qui statue sur les résultats de l'exercice.

Un coupon spécial doit être utilisé par la société pour la distribution de ces primes à la construction.

2. Dividendes et autres bénéfices

Les dividendes perçus par les actionnaires sont assujettis à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

II. L'associé est une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés

Les dividendes perçus par la personne morale, y compris les primes à la construction, sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

Régime des sociétés mères.

Ce régime n'est pas, en principe, applicable mais il existe certaines dérogations (CGI, art. 145, 7).

Chapitre 3 : Sociétés immobilières de gestion

1974

Les sociétés immobilières de gestion ont un **objet semblable à celui** des sociétés immobilières d'investissement mais sont constituées sous la **forme de sociétés à responsabilité**.

Leur régime fiscal est identique à celui des sociétés immobilières d'investissement à l'exception de l'extension à l'objet des SII visée au n° 3728 qui n'est pas applicable.

Chapitre 4 : Sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI)

1975

Les SICOMI, instituées par l'ordonnance du 28 septembre 1967, bénéficient d'un régime fiscal de faveur pour les opérations qu'elles réalisaient dans le cadre de leurs opérations de location simple ou de crédit-bail d'immeubles à usage industriel ou commercial. En contrepartie, leur activité était soumise à certaines règles.

L'article 96 de la loi n° 90-1168 du 29 septembre 1990 a ramené progressivement le régime fiscal des SICOMI au droit commun et, en contrepartie, allégé les contraintes qui pesaient sur ces sociétés.

Toutefois, afin de faciliter la reprise du marché de l'immobilier, la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 de finances rectificative pour 1992 a rétabli, à titre transitoire, le régime de faveur, au regard de l'impôt sur les sociétés, des opérations de crédit-bail conclues avec les SICOMI, pour les contrats portant sur des locaux à usage de bureaux neufs et vacants au 1er octobre 1992.

Cependant, ce dernier régime dérogatoire, dont bénéficiaient les opérations de crédit-bail immobilier effectuées par les SICOMI, est venu à expiration le 31 décembre 1995. Afin d'assurer la neutralité du crédit immobilier par rapport au crédit ou à l'autofinancement, l'article 57 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire et l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 1994 ont aménagé le régime fiscal du crédit-bail immobilier en prenant en compte également des impératifs de développement du territoire.

Livre V : Bénéfices agricoles

Introduction

Le livre XII de l'édition 2014 du Précis expose le régime fiscal applicable aux revenus des exploitants agricoles sous la dénomination « Bénéfices agricoles ».

Ce livre est composé des **dix parties** suivantes respectivement sous le libellé :

- champ d'application (cf. n^{os} 2000 et suiv.) ;
- régimes d'imposition (cf. n^{os} 2014 et suiv.) ;
- base d'imposition (cf. n^{os} 2050 et suiv.) ;
- liquidation (cf. n^{os} 2130 et suiv.) ;
- réductions et crédits d'impôts (cf. n^{os} 2150 et suiv.) ;
- obligations déclaratives des exploitants (cf. n^{os} 2170 et suiv.) ;
- recouvrement, contrôle et contentieux (cf. n^{os} 2189) ;
- régimes sectoriels (cf. n^{os} 2190 et suiv.) ;
- régimes territoriaux (cf. n^{os} 2200 et suiv.) ;
- et cession ou cessation de l'activité (cf. n^{os} 2300 et suiv.).

Remarque :

Les dispositions de ce présent livre V intitulé Bénéfices agricoles étaient précédemment traités dans l'édition 2013 du Précis de Fiscalité au Livre I Fiscalité directe des personnes quatrième partie Bénéfices agricoles.

*

Partie 1 : Champ d'application

(BOI-BA-CHAMP)

2000

Sont en principe imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles tous les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure aux fermiers, métayers ou propriétaires exploitants.

Cette définition appelle les commentaires suivants tant au regard de la nature des revenus que des personnes réalisant les profits.

Titre 1 : Revenus imposables

(BOI-BA-CHAMP-10)

2001

Les revenus à retenir comprennent les produits de l'exploitation des biens ruraux et, le cas échéant, les revenus qui trouvent leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit établi sur de tels biens.

Chapitre 1 : Produits de l'exploitation agricole

(CGI, art. 6 ; BOI-BA-CHAMP-10-10)

2002

Les produits provenant de l'exploitation des biens ruraux s'entendent, d'une manière générale, des profits résultant de la **culture** et de **l'élevage**.

> **Remarque :** L'élevage des animaux constitue en lui-même une activité de caractère agricole dont la nature n'est pas modifiée lorsque l'alimentation des animaux ne provient pas à titre principal d'une exploitation agricole appartenant au propriétaire de l'élevage.

La catégorie des bénéfices agricoles comprend, notamment, les profits retirés :

- de la **production forestière** : il s'agit des revenus provenant des propriétés boisées (bois proprement dits, aulnaies, oseraies, saussaies, bois industriels) ;

- de **l'exploitation de champignonnières**, pratiquée en galeries souterraines ou en surface ;

> **Remarque :** Les profits, réalisés par les personnes qui procèdent au ramassage et à la vente des champignons, sont, dans la mesure où ils ont le caractère d'un revenu professionnel, rangés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

- des **exploitations apicoles** (élevage des abeilles), **avicoles** (volailles et oiseaux de toutes espèces), **piscicoles** (élevage des poissons, quelle qu'en soit la nature), **ostréicoles** (élevage des huîtres), **mytilicoles** (élevage des moules) et **conchylicoles** (élevage des coquillages). Il en est de même de ceux retirés de **l'activité de pollinisation** (mise à disposition de ruches auprès d'agriculteurs ; BOFiP-Impôts, Actualités du 6/03/2014 BA) ;

- de la r**echerche et de l'obtention de nouvelles variétés végétales**, au sens des articles L. 623-1 à L. 623-35 du code de la propriété intellectuelle ;

- des **activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques** (chevaux, poneys, mules, mulets, bardots et ânes à l'exclusion des zèbres), en vue de leur exploitation **à l'exclusion** des activités de spectacle. Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2004. Les conséquences en matière de TVA de cet élargissement du champ d'application des bénéfices agricoles sont prévues ;

- de la **vente de bio-masse sèche ou humide** majoritairement issue de produits ou sous-produits de l'exploitation ou qui proviennent de la **production d'énergie** à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole. La prépondérance est appréciée en masse au regard de chaque produit commercialisé par l'exploitant (Disposition applicable aux exercices clos depuis le 1er janvier 2007).

Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2007, sont **également considérés comme bénéfices** de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent de la **mise à disposition de droits à paiement unique**, créés en application du règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil, du 29 septembre 2003.

Sont **également considérés comme bénéfices** de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent de la **mise à disposition de droits au paiement au titre du régime de paiement unique** prévu par le règlement (CE) n° 73/2009 du Conseil, du 19 janvier 2009, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct en faveur des agriculteurs dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs, modifiant les règlements (CE) n° 1290/2005, (CE) n° 247/2006 et (CE) n° 378/2007, et abrogeant le règlement (CE) n° 1782/2003.

Sont **aussi considérés comme bénéfices** de l'exploitation agricole les revenus qui proviennent des

activités de courses en attelage, **d'enseignement de la conduite et du travail avec les chiens** et de prestations de transports en traîneaux ou de louage de traîneaux quand elles sont réalisées par des conducteurs de chiens attelés titulaires du diplôme d'État de la jeunesse, de l'éducation populaire et du sport mention « attelages canins », pour la détermination des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2011 (CGI, art. 63).

De même, sont classés dans la catégorie des bénéfices agricoles les profits réalisés par les exploitants qui **vendent de l'herbe sur pied** ou **des saillies**, les exploitants de **marais salants**, les **éleveurs d'animaux de toutes espèces** appartenant ou non à des tiers, les **laitiers-nourrisseurs**, les **emboucheurs** ou **herbagers**.

> **Remarque :** Toutefois, les éleveurs peuvent relever de la catégorie des traitements et salaires lorsque le contrat conclu avec le propriétaire des animaux satisfait à l'ensemble des conditions posées par les articles L. 7412-1, L. 7412-2 et L. 7413-2 du Code du travail relatives aux travailleurs à domicile.

Les sommes correspondant aux droits d'entrée demandés pour la visite d'une exploitation agricole trouvent normalement leur origine directement dans la mise en valeur de biens ruraux ou autre exploitation de nature agricole et sont en principe imposables à ce titre dans la catégorie des bénéfices agricoles. Toutefois, les sommes en cause peuvent, dans certaines circonstances, constituer des recettes de nature commerciale imposables dans la catégorie des BIC.

Les **activités de cultures marines** sont réputées agricoles, nonobstant le statut social dont relèvent ceux qui les pratiquent (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 311-1).

L'exploitant agricole est passible de l'impôt sur le revenu à raison des profits que lui procurent, d'une part, la vente des récoltes et des produits de l'élevage et, d'autre part, la consommation de ces mêmes récoltes et produits.

L'imposition est exigible même si l'activité agricole de l'exploitant n'est pas exercée à titre principal ou si les produits de la récolte sont uniquement affectés à la consommation familiale.

> **Remarque :** Sauf pour le revenu en nature résultant de la culture d'un jardin en vue de la production de légumes destinés à être consommés exclusivement par le contribuable et sa famille, lorsque ce dernier n'est pas exploitant agricole, ou pour les jardins de moins de cinq ares attenant à un immeuble bâti et appartenant au même propriétaire que le sol de cet immeuble dont ils constituent une dépendance immédiate et indispensable.

Chapitre 2 : Revenus de la propriété

(BOI-BA-CHAMP-10-30)

2003

Lorsque l'exploitation de biens ruraux est **le fait de leur propriétaire**, les revenus imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles comprennent, outre les produits de l'exploitation proprement dite, la rente du sol et, le cas échéant, les revenus accessoires.

A. Rente du sol

2003-1

La mise en valeur du sol est une source de revenus dont une part échoit **au propriétaire** à titre de rémunération du capital constitué par le fonds exploité. Cette part constitue par nature un revenu foncier. Mais les revenus des propriétés bâties et non bâties ne sont imposés dans cette catégorie que s'ils ne sont pas inclus notamment dans les bénéfices de l'exploitation agricole. À cet égard, l'article 65 du CGI dispose qu'en ce qui concerne les exploitants soumis au **régime du forfait collectif**, le bénéfice agricole imposable correspondant aux propriétés appartenant à l'exploitant et affectées à l'exploitation est obtenu en ajoutant aux revenus agricoles proprement dits, une somme égale au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces propriétés au titre de l'année de l'imposition et représentant la « rente du soll ».

> **Remarque :**
>
> Lorsque les terres, notamment celles auxquelles sont attachées les droits à paiement unique (DPU), sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant, les revenus que procure la location de ces terres relèvent de la catégorie des revenus fonciers alors même que les revenus provenant des DPU constituent des bénéfices agricoles.

B. Revenus accessoires

(BOI-BA-CHAMP-10-40)

2003-2

Il s'agit des revenus qui trouvent leur origine dans le droit de propriété ou d'usufruit, c'est-à-dire les produits retirés notamment :

- de la location du droit de chasse, de pêche, de cueillette, d'affichage ;

> **Remarque :** Selon les circonstances, les profits tirés de la location du droit de chasse peuvent être imposés dans la catégorie des revenus fonciers ou dans celle des bénéfices agricoles ou même, le cas échéant, dans celle des bénéfices industriels et commerciaux.

- de la concession du droit d'exploitation de carrières lorsque les parcelles sur lesquelles elles sont situées restent affectées à l'exploitation agricole ;

- de redevances tréfoncières ou autres redevances analogues ;

- d'une autorisation temporaire d'occupation, etc.

Si l'exploitant **relève du régime du forfait agricole**, les revenus accessoires sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Si l'exploitant **relève d'un régime de bénéfice réel** (normal ou simplifié), les revenus accessoires sont imposables soit dans la catégorie des bénéfices agricoles lorsque les terres ou bâtiments générateurs de ces revenus sont inscrits à l'actif de l'exploitation (bilan ou tableau des immobilisations), soit dans la catégorie des revenus fonciers si les terres sont maintenues dans le patrimoine privé de l'exploitant.

Chapitre 3 : Limites avec les autres catégories de revenus

(CGI, art. 75 et 75 A , BOI-BA-CHAMP-10-10-20 et BOI-BA-CHAMP-10-40 au IV)

2004

Les produits d'activités purement agricoles peuvent être imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux, lorsque ces activités ne constituent que l'accessoire d'opérations industrielles ou commerciales (CGI, art. 155 dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010).

D'autre part, lorsque les agriculteurs se livrent à des activités qui ne relèvent pas de l'agriculture, les bénéfices procurés par les activités extra-agricoles sont imposés, en règle générale et sauf application des dispositions des articles 75 et 75 A du CGI, dans la catégorie de revenus correspondant à la nature des opérations réalisées.

Ainsi, en application de l'article 75 du CGI, les produits d'activités accessoires commerciales, autres que ceux visés à l'article 75 A du CGI, et les produits d'activités accessoires non-commerciales réalisés par un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole lorsque, **au titre des trois années civiles précédant la date d'ouverture de l'exercice**, la **moyenne annuelle** des recettes accessoires commerciales et non-commerciales de ces trois années **n'excède, ni 30 %** de la moyenne annuelle des recettes tirées de l'activité agricole au titre desdites années, **ni 50 000 €** (limites applicables pour la détermination des exercices clos depuis le 29 juillet 2010).

> **Remarques :**
>
> Avant la publication de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010, la prise en compte dans la détermination du bénéfice agricole était effectué au regard des recettes accessoires commerciales et non commerciales de la seule année précédant la date d'ouverture de l'exercice.
>
> Le dispositif de l'article 75 du CGI s'applique également aux sociétés civiles qui entrent dans le champ d'application des bénéfices agricoles définis à l'article 63 du CGI.

Par dérogation à la règle d'appréciation sur trois ans, au titre des **trois premières années d'activité**, les produits des activités accessoires commerciales, autres que ceux visés à l'article 75 A du CGI, et des produits d'activités accessoires non-commerciales réalisés par un exploitant agricole débutant son activité et soumis à un régime réel d'imposition, peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice agricole lorsque, au **titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice**, les recettes accessoires commerciales et non commerciales **n'excèdent ni 30 %** des

recettes agricoles, **ni 50 000 €**.

Enfin, selon les dispositions de l'article 75 A du CGI, les revenus tirés des **activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne** réalisés par un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition, sur son exploitation agricole, peuvent être rattachés au bénéfice agricole, lorsque au titre de l'année civile précédant la date d'ouverture de l'exercice, les recettes provenant de ces activités, **majorées** des recettes des activités accessoires prises en compte pour la détermination des bénéfices agricoles en application de l'article 75 du CGI, **n'excèdent ni 50 %** des recettes tirées de l'activité agricole, **ni 100 000 €**. Les revenus tirés de ces activités ne peuvent pas donner lieu aux déductions pour investissement et pour aléas prévues respectivement aux articles 72 D et 72 D bis du CGI, ni bénéficier de l'abattement prévu à l'article 73 B dudit code ou du dispositif de lissage ou d'étalement prévu à l'article 75-0 A du CGI. Les déficits provenant de l'exercice de ces mêmes activités ne peuvent pas être imputés sur le revenu global mentionné au I de l'article 156 dudit code. Lorsque l'article 75 A du CGI s'applique, les dispositions de l'article 75 du même code ne s'appliquent pas à ces revenus. Ces dispositions, applicables pour la détermination du résultat des exercices clos depuis le 1er janvier 2007, sont précisées (RES N° 2010/14 au BOI-BA-CHAMP-10-40).

Les **montants visés** aux articles 75 et 75 A du CGI **s'apprécient remboursements de frais inclus et taxes comprises**. L'application de ces dispositions ne peuvent se cumuler au titre d'un même exercice avec les dispositions relatives au régime micro-entreprise BIC et au régime micro-BNC.

A. Limites avec les bénéfices industriels et commerciaux

I. Profits réalisés à titre accessoire par une entreprise industrielle ou commerciale

2005

Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats entrent, notamment, dans la catégorie des bénéfices agricoles, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 155).

> **Exemples.** - Fabricant de beurre ou fromage exploitant un domaine agricole pour la production de lait qu'il utilise dans sa fabrication comme celui qu'il achète à d'autres producteurs ; chevillard dont les ventes à la cheville sont supérieures à celles portant sur des animaux vivants venant de son propre troupeau, alors que la durée d'embouche du bétail est très courte ; fabricant d'engrais qui utilise principalement son domaine agricole à des recherches tendant à prouver l'action de certains engrais, etc...

II. Vente de produits ne provenant pas de l'exploitation

2005-1

1. Produits préalablement achetés

Lorsque des agriculteurs vendent, en même temps que les produits de leur propre exploitation, des produits achetés, les profits réalisés sur la vente de ces derniers relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

> **Remarque :** Sous réserve des dispositions de l'article 75 du CGI.

> **Exemples.** - Agriculteur qui achète du lait à des tiers pour compléter sa production ; horticulteur qui, en plus de sa propre production, revend des produits achetés ; pépiniériste qui revend en l'état des plants qu'il a achetés au cours de la même année, etc...

De même, les contribuables, ne participant pas eux-mêmes à la culture des produits ou à l'élevage des animaux qu'ils vendent, réalisent à raison de ces ventes des profits de nature commerciale. Il n'est fait exception à cette règle qu'à l'égard des propriétaires qui donnent leurs terres en métayage.

En ce qui concerne la revente de stocks apportés lors de la création d'une société civile, cf. ci-après n° 2013.

2. Produits vendus dans le cadre d'un contrat de commission ou portant sur des produits en dépôt.

2005-2

Lorsque la vente est effectuée dans le cadre d'un contrat de commission, les revenus correspondants sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Remarque : Le chiffre d'affaires correspond au montant total des transactions et non au seul profit retiré par le commissionnaire.

Lorsque la vente porte sur des produits en dépôt, les revenus tirés de cette activité relèvent :

- de la catégorie des BIC, lorsque l'exploitant agricole agit en son nom propre ;

- de la catégorie des BNC, lorsque l'exploitant agricole agit au nom d'autrui. Le chiffre d'affaires correspondant s'entend alors du montant brut des commissions et non de la totalité des sommes reçues des clients.

Les dispositions de l'article 75 du CGI (cf. n° 2004) sont éventuellement applicables.

III. Transformation de produits agricoles

2005-3

Les profits, réalisés par les cultivateurs qui font subir des transformations aux produits qu'ils récoltent eux-mêmes, sont considérés comme des bénéfices agricoles lorsque les opérations de transformation portent sur des produits ou sous-produits destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou qui peuvent être utilisés à titre de matières premières dans l'agriculture ou l'industrie.

Par suite, les agriculteurs, qui se livrent à la distillation des betteraves, des fleurs, des résines, à la fabrication de la farine, du pain, du vin, du sucre, etc..., et traitent exclusivement les produits de leur exploitation, sont imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles.

IV. Activités accessoires de tourisme à la ferme ou de travaux forestiers réalisés pour le compte de tiers ou activité accessoire de nature commerciale ou artisanale

2005-4

Les profits tirés de ces activités commerciales accessoires peuvent être imposés :

- dans les conditions de droit commun applicables aux bénéfices industriels et commerciaux pour les exploitants agricoles placés sous le régime du bénéfice agricole forfaitaire ;

- selon les dispositions prévues à l'article 75 ou à l'article 75 A du CGI, pour les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition (cf. n° 2004).

B. Limites avec les revenus fonciers

2006

Les revenus des immeubles par nature, dépendant d'un domaine agricole, sont rangés dans la catégorie des bénéfices agricoles **si le domaine est exploité par le propriétaire** (soit directement, soit en métayage) [cf. n° 2003].

En revanche, s**i le domaine est donné en location**, le revenu du propriétaire est passible de l'impôt dans la catégorie des revenus fonciers.

Toutefois, lorsque les immeubles donnés en location figurent à l'actif du bilan d'un exploitant agricole soumis à un régime de bénéfice réel, le profit correspondant entre dans la catégorie des bénéfices agricoles.

Par ailleurs, lorsque le bail à ferme conclu par un particulier comprend le matériel d'exploitation, les revenus perçus relèvent pour partie de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (location du matériel) et pour le surplus de la catégorie des revenus fonciers (location des terres et des bâtiments).

Remarques :

Lorsque les terres, notamment celles auxquelles sont attachées les droits à paiement unique (DPU), sont maintenues

dans le patrimoine privé de l'exploitant, les revenus que procure la location de ces terres relèvent de la catégorie des revenus fonciers alors même que les revenus provenant des DPU constituent des bénéfices agricoles.

L'exonération prévue en faveur des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance s'applique également aux locaux compris dans des exploitations agricoles et affectés à l'habitation des propriétaires exploitants. Il en va différemment lorsque l'immeuble d'habitation est inscrit à l'actif du bilan de l'exploitation.

C. Limites avec les bénéfices non commerciaux

2007

I. Entreprises ou exploitations intervenant dans le secteur équestre

(BOI-BA-CHAMP-10-20)

2007-1

Depuis le 1er janvier 2004, le régime fiscal des entreprises ou exploitations intervenant dans le secteur équestre est harmonisé. Ainsi, l'ensemble des revenus provenant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle sont soumis au régime des bénéfices agricoles.

1. Élargissement de la notion de bénéfices agricoles

Constituent des bénéfices agricoles les revenus des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle (RES N° 2013/01 au BOI-BA-CHAMP-10-20).

Ces dispositions ne visent que les bénéfices d'une exploitation agricole soumise à l'impôt sur le revenu. Les exploitants qui exercent une activité équestre et qui relèvent de l'impôt sur les sociétés ne sont pas concernés par ces nouvelles dispositions. Il en est notamment ainsi de certains centres équestres exploités sous la forme d'une société de capitaux ou d'une association.

Par ailleurs, seuls les équidés domestiques sont visés par les nouvelles dispositions, c'est-à-dire, les chevaux, poneys, mules, mulets, bardots et ânes à l'exclusion des zèbres.

a. Activités réputées agricoles

2007-2

Relèvent désormais des bénéfices agricoles, les activités :

- d'éleveur avec sol, de dresseurs, d'entraîneur ;

Remarque :

Les propriétaires de chevaux de course ayant recours à un entraîneur salarié qui se seraient placés dans le régime des bénéfices non-commerciaux ne verront pas leurs revenus requalifiés en bénéfices agricoles.

Cette tolérance trouvera sa dernière application au titre de l'imposition des revenus perçus en 2013.

Pour les revenus perçus à compter du 1er janvier 2014, ces propriétaires de chevaux de course ayant recours à un entraîneur salarié doivent se placer sous le régime fiscal défini par la loi à savoir le régime des bénéfices agricoles (BOFiP-Impôts, Actualités du 30/04/2014 : BA – BNC, BOI-BA-CHAMP-10-20 et BOI-BNC-SECT-60-10).

- de prise en pension et gardiennage.

b. Activités non agricoles

2007-3

Il s'agit des activités :

- d'éleveur sans sol qui, sauf exception, relèvent des BNC ;

- de propriétaires non éleveurs non entraîneurs qui, sauf exception, relèvent des BNC ;

- des propriétaires louant la carrière d'un cheval qui relèvent soit des BIC, soit des BNC ;

- des enseignants d'équitation qui relèvent soit des BNC, soit des traitements et salaires ;

- des activités de spectacle ;

- des activités de ventes diverses, de prestations de transport, d'hébergement et de restauration qui relèvent des BIC ;

- des entraîneurs particuliers qui continuent de relever de la catégorie des traitements et salaires.

2. Modalités de changement de régime d'imposition

2007-4

L'imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles des revenus retirés des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation n'est pas optionnelle.

Elle **s'applique de plein droit** aux exploitants exerçant l'une et/ou l'autre de ces activités pour la détermination des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2004.

Les bénéfices réalisés par les entreprises équestres placées sous un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) sont déterminés et imposés dans les conditions fixées pour la généralité des agriculteurs.

a. Passage des BNC aux bénéfices agricoles

Les plus-values latentes incluses dans l'actif social, les bénéfices en sursis d'imposition sous réserve des provisions pour hausse de prix et les profits non encore imposés sur les stocks des contribuables ne font pas l'objet d'une imposition lors du changement de mode d'imposition à la condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables.

En particulier, aucune augmentation ne doit être apportée à la valeur comptable des divers éléments formant l'actif de l'entreprise et les postes correspondant à des bénéfices en sursis d'imposition doivent être repris sans changement.

Pour les enreprises intervenant dans le secteur équestre, sont présentées ci-dessous les particularités à prendre en compte lors du passage du régime d'imposition de la catégorie des bénéfices non-commerciaux à celui de la catégorie des bénéfices agricoles. Il est indiqué que ces dispositions s'appliquent également pour le passage des bénéfices industriels et commerciaux aux bénéfices agricoles.

1° Application d'office d'un régime réel d'imposition

Les exploitants qui exercent une activité de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation, à l'exclusion des activités de spectacle, **sont soumis obligatoirement à un régime réel d'imposition** (normal ou simplifié) en application del l'article 69 E du CGI.

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble de l'activité exercée par l'exploitant et non à la seule activité de préparation ou d'entraînement des équidés en vue de leur exploitation.

Remarque :

Le forfait des exploitants agricoles qui exercent une activité d'élevage de chevaux peut être dénoncé par l'administration.

2° Détermination du régime réel d'imposition applicable

La limite du régime d'imposition (normal ou simplifié) **s'apprécie** en tenant compte des recettes **encaissées au cours de la période biennale de référence** (deux années civiles précédentes), même si elles ont été imposées selon le régime des bénéfices non-commerciaux ou des bénéfices industriels et commerciaux.

Les recettes provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des animaux ou des produits appartenant à des tiers **sont multipliées par cinq** (CGI, art. 69, V), sauf dans le cas de l'élevage d'équidés domestiques (prise en pension de chevaux appartenant à des tiers).

3° Évaluation et définition des immobilisations amortissables ou non

Sont obligatoirement inscrits à l'actif du bilan, les immeubles bâtis ou non-bâtis utilisés pour les besoins de l'exploitation et appartenant à l'exploitant, **sauf option** du contribuable pour la conservation des terres dans son patrimoine privé.

Peuvent être considérés également comme des immobilisations amortissables les équidés et les bovidés utilisés comme animaux de trait ou affectés exclusivement à la reproduction.

Il en est de même pour les chevaux de course mis à l'entrainement et les chevaux de concours soumis à un entraînement en vue de la compétition, âgés de deux ans au moins au sens de la réglementation des courses.

Tous les autres animaux, y compris ceux nés dans l'exploitation, sont obligatoirement compris dans les stocks (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D).

Les immobilisations pour lesquelles un amortissement a déjà été pratiqué sous le régime des

bénéfices non-commerciaux continuent à être amorties pour la durée qui restait à courir au moment du passage du régime des bénéfices non-commerciaux à celui des bénéfices agricoles.

Pour les autres immobilisations, tant pour le calcul des amortissements selon le système linéaire que ceux pratiqués selon le système dégressif lorsque les conditions prévues pour l'application de ce système sont remplies, le taux à retenir doit être choisi en fonction de la durée d'utilisation du bien restant à courir à la date du passage du régime des bénéfices non-commerciaux à celui des bénéfices agricoles.

Il est précisé que les amortissements irrégulièrement différés au regard des dispositions de l'article 39 B du CGI ne peuvent plus être admis en déduction des bénéfices imposables.

4° Évaluation des stocks

Les stocks doivent être valorisés dans le bilan d'ouverture de leur premier exercice d'imposition selon un régime de bénéfice agricole réel (normal ou simplifié).

L'ensemble des chevaux acquis ou nés sur l'exploitation doivent figurer dans les stocks, sauf exceptions mentionnées au 3° ci-dessus.

> **Remarque** : Les chevaux qui figuraient au registre des immobilisations de l'exploitant sous le régime des bénéfices non-commerciaux et que l'exploitant n'a pas la possibilité d'inscrire à un compte d'immobilisations ou ne souhaite pas inscrire à un tel compte dans le cadre de son activité agricole doivent être portés dans le stock initial du premier exercice relevant du régime des bénéfices agricoles, et doivent être enregistrés pour leur valeur nette comptable à la clôture du dernier exercice déterminé selon les règles des bénéfices non-commerciaux.

Pour les stocks d'approvisionnement : les fournitures achetées qui se trouvent en réserve lors du passage du régime des bénéfices non-commerciaux à celui des bénéfices agricoles (produits vétérinaires, carburants, lubrifiants, combustibles et fournitures diverses telles que grillage, liens, etc...) et dont le coût d'acquisition a été déduit pour la détermination des bénéfices non commerciaux doivent être portées **pour une valeur nulle** aux comptes de stocks du bilan d'ouverture du premier exercice et des bilans ultérieurs.

Pour les autres stocks : ils sont évalués au prix de revient. Cette valeur ne peut excéder le cours du jour à la date d'ouverture de l'exercice. Toutefois, les dispositions prévues par l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI sont applicables en cas d'imposition au régime réel simplifié.

5° Détermination du résultat en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées

Le passage du régime des bénéfices non-commerciaux à celui des bénéfices agricoles oblige les entraîneurs éleveurs qui n'ont pas opté pour la détermination de leur résultat imposable en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées dans les conditions prévues à l'article 93 A du CGI, à passer d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'engagement.

Les créances et les dettes nées sous le régime des bénéfices non commerciaux sont inscrites pour leur valeur à la date du changement de mode d'imposition

Les contribuables concernés doivent se conformer aux obligations comptables du régime du bénéfice réel normal ou du régime du bénéfice réel simplifié, selon le cas.

6° Moyenne triennale

Il est rappelé que l'option pour le système de la moyenne triennale (atténuation des effets de la progressivité de l'impôt) ne peut être exercée qu'à compter de la troisième année d'application d'un régime réel d'imposition des bénéfices agricoles.

7° Appréciation des conditions d'exonération des plus-values

Pour l'application de l'article 151 septies du CGI prévoyant une exonération des plus-values professionnelles, sous certaines conditions, la limite d'exonération est appréciée en fonction de la moyenne des recettes **encaissées au cours des deux années** qui précèdent celle de la réalisation de la plus-value.

Il n'est pas tenu compte, à la différence des titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices non-commerciaux, du montant des recettes de l'année de réalisation de la plus-value.

Pour la condition liée à la durée d'activité exercée durant au moins cinq ans, il est admis que le délai de cinq ans s'apprécie en tenant compte de la date du début de l'activité non-commerciale.

8° Déficits reportables

Il est admis que les déficits constatés au titre d'une activité non-commerciale exercée à titre non-professionnelle, s'imputent sur les bénéfices agricoles, dans les mêmes conditions, notamment de durée, que s'ils provenaient d'une activité agricole.

9° Situation des adhérents d'organismes agréés

Bien que l'association agréée ne soit plus qualifiée pour gérer le dossier du contribuable imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles, il est admis que celui-ci ne perde pas pour autant le bénéfice des allégements fiscaux pour cette année d'adhésion au groupement non-compétent.

Les professionnels du secteur équestre disposent d'un délai de trois mois à compter de la date à laquelle ils sont informés par leur organisme agréé du changement de mode d'imposition pour adhérer à un centre de gestion agréé agricole

b. Passage des BIC aux bénéfices agricoles

Les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks des contribuables ne font pas l'objet d'une imposition lors du changement de mode d'imposition à la condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables.

En particulier, aucune augmentation ne doit être apportée à la valeur comptable des divers éléments formant l'actif de l'entreprise et les postes correspondant à des bénéfices en sursis d'imposition doivent être repris sans changement.

Pour les enreprises intervenant dans le secteur équestre, les particularités en prendre en compte lors du passage du régime d'imposition des BIC aux bénéfices agricoles sont identiques à celles présentées au a ci-dessus (Passage des BNC aux BA).

Quelques spécificités afférentes au passage des BIC aux BA sont néanmoins évoquées ci-dessous.

1° Provision pour hausse des prix

Les exploitants agricoles **ne peuvent pas pratiquer** la provision pour hausse des prix prévue au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

Dès lors, lorsqu'elles ont été constituées, ces provisions doivent être rapportées pour la détermination des résultats du premier exercice clos sous un régime de bénéfices agricoles.

2° Les amortissements réputés différés

Il est admis que les amortissements réputés différés s'imputent sur les bénéfices agricoles, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies.

3° Entreprises nouvelles

Les activités agricoles **sont exclues** de l'application du régime des entreprises nouvelles, mentionné à l'article 44 sexies du CGI qui prévoit un allègement de l'impôt sur les bénéfices.

Le passage de l'imposition des activités équestres de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux à la catégorie des bénéfices agricoles met fin à l'application de ce dispositif.

II. Les associations de carrière de cheval de course

2007-5

Les associations de carrière constituées sous la forme d'une indivision conventionnelle et dont l'objet est l'exploitation et la mise à l'entraînement d'un cheval de course sans moyen propre en matériel et en personnel sont réputées transparentes sur le plan fiscal. Dès lors, chaque associé, qu'il soit simple participant, intervenant à titre professionnel ou non professionnel est placé sous un régime fiscal qui correspond à sa situation.

Ainsi, lorsque les droits dans la copropriété sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole ou sont affectés à l'exercice d'une activité non commerciale, les profits retirés de l'exploitation en course du ou des chevaux objet de l'association relèvent, selon le cas, du régime des BIC, des BA ou des BNC.

Lorsque l'associé détient les parts dans son patrimoine privé, la quote-part des gains de course qui lui revient est imposable dans la catégorie des BNC s'il peut être considéré comme exerçant une activité lucrative.

Enfin, l'associé simple apporteur de capitaux, qui ne prend aucune initiative n'est pas imposable sur la quote-part qui lui revient des gains de course réalisés par l'association.

III. Les commissions perçues dans le cadre d'un contrat de dépôt-vente

2007-6

Les commissions perçues à l'occasion d'un contrat de dépôt-vente pour la vente de produits ne provenant pas de l'exploitation, relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux lorsque l'exploitant agricole agit au nom d'autrui (cf. n° 2005-2).

Titre 2 : Personnes imposables

(BOI-BA-CHAMP-20)

2008

Les **profits passibles** de l'impôt sur le revenu dans la **catégorie des bénéfices agricoles** sont ceux réalisés par les exploitants individuels ou par les membres de sociétés ou groupements **non soumis à l'impôt sur les sociétés.**

Chapitre 1 : Exploitants individuels

(BOI-BA-CHAMP-20-10)

2009

Les profits réalisés par les exploitants individuels qui mettent en valeur des biens ruraux ont le caractère de bénéfices agricoles quel que soit le mode d'exploitation.

Quatre modes d'exploitation peuvent être distingués :

A. Le faire-valoir direct par le propriétaire (propriétaire exploitant)

2009-1

Soit le contribuable participe effectivement aux travaux agricoles, soit il assume la direction de l'exploitation des parcelles dont il est propriétaire, soit encore il fait exploiter ses biens ruraux par un personnel salarié.

B. Le fermage

2009-2

Aux termes du contrat de bail à ferme, le bailleur transmet au fermier la libre jouissance du fonds pour que celui-ci assure l'exploitation agricole à son profit et fournisse en retour au bailleur une rémunération en nature ou en numéraire. Le fermier en sa qualité d'exploitant est imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles à raison des profits qu'il retire de l'exploitation. Le fermage reçu par le bailleur est, en principe, imposable dans la catégorie des revenus fonciers (cf. toutefois, n° 2006).

C. Le métayage (ou bail à portion de fruits)

2009-3

Le bail à métayage est un contrat par lequel le possesseur d'un domaine rural le remet pour un temps déterminé à un preneur qui s'engage à le cultiver moyennant un partage des fruits avec le bailleur. La rémunération du bailleur est donc représentée par une fraction des produits du domaine, étant observé qu'il participe aux dépenses d'exploitation.

Le bailleur a la qualité d'exploitant agricole comme le métayer et les profits de l'un et de l'autre entrent dans la catégorie des bénéfices agricoles : chacun d'eux est imposable suivant la part qui lui revient dans les profits réalisés, cette part étant elle-même fixée par les usages ou l'accord écrit des parties.

D. L'exploitation familiale (exploitant travaillant avec ses enfants majeurs)

2009-4

Lorsque l'exploitant et ses enfants majeurs sont copropriétaires indivis de la propriété exploitée en commun, il y a lieu de considérer qu'il s'agit d'une véritable exploitation en association et de soumettre séparément chacun des intéressés à l'impôt pour la part lui revenant dans les bénéfices de l'exploitation commune.

Dans le cas contraire, l'exploitant - propriétaire, fermier ou métayer - est, en principe, soumis à l'impôt pour la totalité des bénéfices de l'exploitation, sauf s'il établit que ses enfants majeurs, non rémunérés par un salaire, participent effectivement à la gestion et aux risques de l'exploitation.

2009-5

Cas particuliers : changement d'exploitant ou décès de l'exploitant (CGI, art. 77).

Dans le cas de changement d'exploitant, le bénéfice de l'exploitation transférée est imposable au nom de l'exploitant qui a levé les récoltes au cours de l'année de l'imposition. Si l'exploitant sortant et l'exploitant entrant ont participé l'un et l'autre aux récoltes, le bénéfice forfaitaire est partagé au prorata de la durée d'exploitation de chacun d'eux au cours de l'année considérée.

Toutefois, ce bénéfice est partagé au prorata de la part des produits revenant respectivement à l'exploitant sortant et à l'exploitant entrant, sur demande expresse et conjointe des intéressés indiquant les conditions exactes dans lesquelles ces produits ont été ou seront répartis.

Les mêmes dispositions sont applicables dans le cas où le changement résulte du décès de l'exploitant.

Chapitre 2 : Membres de sociétés et groupements agricoles n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés

(CGI, art. 73 D et art 206, 2 ; BOI-BA-CHAMP-20-20)

2010

Conformément aux dispositions de l'article 8 du CGI, **chacun des associés** ou **chaque membre participant** des sociétés de personnes et assimilées exerçant une activité agricole, **n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés**, est personnellement soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, pour la part de bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société ou le groupement.

Sont notamment concernés, les associés :

- des groupements fonciers agricoles, qui gèrent leurs exploitations en faire-valoir direct ;

- des groupements forestiers ;

- des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) ;

- des sociétés civiles agricoles ;

- des groupements fonciers ruraux.

Il en est de même pour :

- les associés d'une SARL exerçant une activité agricole et formée uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints lorsque la SARL a opté pour le régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI (CGI, art. 239 bis AA) ;

- les associés des sociétés en participation et des sociétés créées de fait, dès lors qu'en application de l'article 238 bis L du CGI le régime fiscal de ces sociétés de fait est celui des sociétés en participation ;

- l'associé unique d'une société à responsabilité limitée lorsque cet associé est une personne physique ;

- les associés des EARL ;

- les membres des sociétés anonymes, des sociétés par actions simplifiées et des sociétés à responsabilité limitée qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'article 8 du

CGI dans les conditions prévues par l'article 239 bis AB du CGI.

En ce qui concerne les membres d'une indivision BOI-BA-CHAMP-20-20.

A. Régime des droits ou parts détenus par les associés

2011

I. Nature des droits ou parts

(CGI, art. 151 nonies)

Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application de l'article 8 du CGI, soumis à son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 nonies, I).

II. Conséquences fiscales

Les dépenses exposées pour l'acquisition des droits sociaux ou parts, telles que notamment les frais et intérêts d'emprunts, sont déductibles de la part de bénéfices des associés.

Corrélativement, les profits résultant de la cession des droits ou parts sont imposables selon les règles des plus-values professionnelles. Toutefois, des reports d'imposition sont notamment prévus en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique (CGI, art. 151 nonies, II), d'assujettissement de la société de personnes à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 151 nonies, III) ou de cessation de l'activité professionnelle par un associé (CGI, art. 151 nonies, IV).

B. Cas particulier des sociétés civiles

2012

I. Sociétés civiles exerçant principalement une activité agricole

Les sociétés civiles qui réalisent des opérations de nature commerciale relèvent en principe de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de leurs bénéfices.

2012-1

Toutefois, les sociétés civiles **soumises à un régime réel d'imposition** qui exercent une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI bénéficient des dispositions des articles 75 et 75 A du CGI lorsqu'elles en remplissent les conditions.

Dans le cas contraire, elles sont de droit soumises à l'impôt sur les sociétés pour la totalité de leurs activités.

Néanmoins, dans ce dernier cas, s'il n'y a pas de recettes commerciales accessoires et si les seules recettes non commerciales dépassent les limites prévues à l'article 75 susvisé, la société n'est pas soumise de droit à l'impôt sur les sociétés. Elle doit alors établir deux déclarations distinctes : une selon les règles des bénéfices agricoles, l'autre selon les règles des BNC.

2012-2

En application du 2 de l'article 206 du CGI, les sociétés civiles qui **relèvent du régime du forfait agricole** ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés lorsque les recettes qu'elles réalisent au titre d'activités accessoires commerciales n'excèdent pas les seuils fixés aux articles 75 et 75 A du CGI (cf. n° 2004).

Remarque : L'extension à l'article 75 A du CGI s'applique aux exercices clos depuis le 1er janvier 2008.

Ces sociétés sont donc imposées distinctement pour les recettes accessoires commerciales ou non-commerciales qu'elles réalisent d'après les règles prévues en matière de BIC ou de BNC. Du fait de la suppression des régimes du forfait BIC et de l'évaluation administrative BNC et de l'exclusion expresse de ces sociétés tant du régime micro-entreprises (BIC) que du régime micro-BNC, leurs recettes accessoires sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition qu'elles soient de nature

commerciale (réel simplifié ou réel BIC) ou non-commerciale (déclaration contrôlée).

Précision : Seuls les GAEC, quelle que soit leur date de création et les autres sociétés agricoles créées avant le 1er janvier 1997 peuvent encore être soumis à un régime forfaitaire agricole (CGI, art. 69 D).

II. Revente de stocks apportés lors de la création d'une société civile

2013

Lorsqu'une société agricole négocie les stocks qui lui ont été apportés par ses membres lors de sa constitution, les profits correspondants peuvent être considérés comme des bénéfices agricoles, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été vendus directement à des tiers par les sociétaires.

2013-1

Cette solution qui s'applique également aux reventes en l'état, ne s'applique pas, en revanche, aux reventes de stocks apportés à une société civile lors d'une augmentation de son capital ou acquis par une société civile déjà constituée lors du rachat d'une exploitation agricole. Toutefois, ces reventes n'entraînent pas assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans la mesure où elles n'excèdent pas les limites mentionnées à l'article 75 du CGI (cf. n° 2004).

Partie 2 : Régimes d'imposition

(BOI-BA-REG)

2014

Le bénéfice des exploitants agricoles est déterminé selon les règles correspondant au régime d'imposition (régime du bénéfice réel normal, régime simplifié du bénéfice réel, ou régime du forfait collectif) sous lequel ils sont placés de plein droit ou sur option.

Le tableau figurant au n° 2027-3 ci-après résume la situation des exploitants agricoles au regard des trois régimes d'imposition.

Avant l'exposé de ces règles, seront examinés successivement le champ d'application de ces régimes d'imposition ainsi que les obligations incombant aux exploitants placés sous ces régimes.

Titre 1 : Champ d'application des différents régimes d'imposition

(BOI-BA-REG-10)

2015

Le régime d'imposition applicable **au titre d'une année ou d'un exercice donné**, est **déterminé** en fonction de la **moyenne des recettes calculée sur les deux années précédentes** (CGI, art. 69, I) et, le cas échéant, de la nature de l'activité ou de la forme juridique de l'exploitation.

Remarque : En cas de transformation d'un GAEC en une autre forme de société civile ou inversement, ce régime s'applique pendant toute la durée de l'exercice au cours duquel intervient la transformation, selon les modalités propres à la société issue de la transformation.

En outre, les exploitants ont la possibilité d'opter, sous certaines conditions, pour un régime d'imposition autre que celui dont ils relèvent de plein droit.

Chapitre 1 : Recettes à prendre en considération

(CGI, art. 64 et art. 69)

A. Recettes limites des divers régimes d'imposition

(BOI-BA-REG-10-10)

I. Régime du forfait

2016

Sous réserve des exclusions mentionnées aux n^{os} 2021 à 2021-12, le **régime du forfait est applicable de plein droit** aux exploitants agricoles dont la **moyenne des recettes**, calculée dans les conditions prévues au I de l'article 69 du CGI (cf. n° **2015**), **n'excède pas 76 300 €**.

II. Régime simplifié d'imposition

2016-1

Le **régime simplifié d'imposition** est applicable **de plein droit :**

- aux exploitants dont la **moyenne des recettes annuelles**, calculée dans les conditions prévues au I de l'article 69 du CGI (cf. n° **2015**), **dépasse 76 300 €** sans excéder **350 000 €** ;

- aux exploitants exerçant une activité commerciale de **négociants en bestiaux, de bouchers ou une activité similaire** lorsque la **moyenne de leurs recettes agricoles**, calculée comme ci-dessus, **n'excède pas 350 000 €** [CGI, art. 69 ; cf. n° 2021] ;

- aux exploitants dont le **forfait a été dénoncé** par l'administration (cf. n° 2021-1) ;

- aux exploitants exerçant des **activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques**, en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacle lorsque la **moyenne de leurs recettes** calculée dans les conditions prévues au I de l'article 69 du CGI **n'excède pas 350 000 €** (CGI, art. 69 E).

Remarque :

Pour les exercices clos ou les périodes arrêtées au 31 décembre 2015, les recettes à retenir pour l'appréciation des limites correspondent aux créances acquises déterminées dans les conditions prévues au 2 bis de l'article 38 du CGI, y compris ceux dont le forfait a été dénoncé par l'administration, dont la moyenne des recettes, mesurée sur deux années consécutives, n'excède pas 350 000 € (CGI, art. 69, VI modifié par l'article 20-VI de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013).

III. Régime du bénéfice réel normal

2016-2

Les exploitants sont obligatoirement placés sous le **régime normal de bénéfice réel** lorsque la **moyenne des recettes annuelles**, calculée dans les conditions prévues au I de l'article 69 du CGI (cf. n° 2015), **excède 350 000 €**.

B. Détermination des recettes à retenir pour l'appréciation du régime d'imposition applicable

(BOI-BA-REG-10-20)

I. Principes

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A, al. 1 et 2 ; BOI-BA-REG-10-20-10)

2017

Les recettes à retenir pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition s'entendent

de l'ensemble des sommes **effectivement encaissées au cours de l'année civile**, même si elles se rapportent à une année antérieure, augmentées de la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et alloués soit au personnel salarié (à l'exception de la valeur des repas pris sur l'exploitation), soit au propriétaire du fonds en paiement du fermage.

Les recettes comprennent notamment :

- les **ventes** de produits de l'exploitation, **tous frais et taxes compris** ;

- les **subventions et primes** destinées à compenser un manque à gagner ou présentant le caractère d'un supplément de prix (versements faits par le FORMA, primes consécutives au retrait des terres arables versées en application du décret n° 88-1049 du 18 novembre 1988, etc.) ;

- les **primes d'arrachage de vignes** versées par la Communauté européenne pour la partie qui compense les frais d'arrachage (cf. n° 2059) ;

- les aides communautaires compensatoires versées dans le cadre de la politique agricole commune (PAC) ;

Remarque : Sur la neutralisation des effets de la mise en place du dispositif des DPU dans le cadre de la politique agricole commune.

- les **indemnités d'assurances versées** à la suite d'une calamité frappant les récoltes ou le bétail ;

- le **remboursement forfaitaire** dont peuvent bénéficier les agriculteurs non redevables de la TVA.

Cas particuliers.

Sur demande du contribuable, certaines recettes peuvent n'être retenues qu'à concurrence d'un tiers de leur montant, il s'agit :

- des indemnités d'abattage ainsi que du produit de la vente de la viande pour les animaux à cycle long (vaches laitières, taureaux, ovins, caprins et porcins adultes exclusivement) lorsque l'abattage des animaux a été imposé à l'éleveur en application de la réglementation sanitaire ;

- des indemnités d'assurance destinées à compenser la perte d'animaux à cycle long à la suite d'un incendie ou d'une épizootie (le bénéfice de cette mesure est également accordé aux ostréiculteurs pour les huîtres à cycle long, victimes d'épizootie, en cas d'éradication imposée par la réglementation sanitaire) ;

- du produit de la vente des vaches laitières abattues dans le cadre de la réglementation sur l'abandon de la production laitière.

2017-1

Toutefois, il n'est pas tenu compte notamment des **opérations portant sur les éléments de l'acti**f immobilisé ou effectuées dans le cadre de l'entraide agricole, des subventions et primes d'équipement, des redevances ayant leur origine dans le droit de propriété (cf. n° 2003-2), des recettes accessoires provenant d'activités n'ayant pas un caractère agricole, des recettes correspondant à l'apport de stocks à un GAEC dans le seul cas où cet apport est rémunéré par des parts sociales, de la valeur des produits prélevés dans l'exploitation et qui sont soit consommés par l'exploitant, sa famille et son personnel (lorsque celui-ci est nourri sur place), soit utilisés pour la nourriture des animaux ou pour les besoins de l'exploitation (ex. : semences...).

De même, **il n'est pas tenu compte des indemnités pour abandon définitif** de toute production en vue de la commercialisation de lait ou de produits laitiers instituées par les décrets n^{os} 90-884 du 2 octobre 1990 , 91-835 du 30 août 1991 et 97-1266 du 29 décembre 1997 versées par le CNASEA.

De la même manière, **il est admis de faire abstraction des indemnités** prévues par l'article Larticle L.221-2 du code rural et de la pêche maritime ou de celles versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux ordonné en application de la réglementation sanitaire (BOI-BA-REG-10-20-10).

Remarques :

1. Pour la détermination des limites il n'est pas tenu compte des recettes réalisées dans des exploitations agricoles situées hors de France, étant précisé que les bénéfices réalisés dans de telles exploitations doivent obligatoirement être déterminés selon un mode réel (CGI, art. 158, 1).

2. Pour la détermination des limites d'imposition, la majoration exceptionnelle des aides qui a pu être perçue en 2006 par certains exploitants en raison de la modification de la date de paiement desdites aides doit être neutralisée dans les conditions prévues.

3. Par dérogation et à titre exceptionnel, pour la détermination du régime d'imposition qui leur est applicable, les exploitants agricoles situés dans les zones sinistrées par la sécheresse de l'été 2009 et celle de 2011 définies par arrêté, n'ont pas à tenir compte, dans leurs recettes, des indemnités versées à ce titre par le Fonds national de garantie des calamités agricoles.

II. Exceptions

(BOI-BA-REG-10-20-20)

2018

1. Élevages industriels (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies A, al. 3)

Un **abattement de 30 % est appliqué** au montant des recettes provenant d'élevages industriels pour lesquels le pourcentage moyen du bénéfice brut par rapport aux recettes est inférieur à 20 %. Sont visés par cette mesure (CGI, ann. IV, art. 4 M) :

- les **élevages de volailles** comportant au moins, en moyenne annuelle, 1 000 sujets en état de pondre ou ayant une production annuelle commercialisée d'au moins 5 000 volailles de chair ;

- les **élevages de porcs de charcuterie** effectués principalement à partir de porcelets achetés, lorsque la production annuelle commercialisée est d'au moins 300 sujets ;

- les **élevages de bovins à partir d'animaux achetés**, dont la production annuelle commercialisée est d'au moins 100 têtes pour les veaux de boucherie ou 40 têtes pour les autres bovins, à la condition que les animaux soient élevés en stabulation permanente et soient revendus au plus tard à l'âge d'un an, ou moins de neuf mois après leur achat, **s'ils sont nourris principalement** avec des aliments achetés, o**u au plus tard** à l'âge de dix-huit mois, **s'ils sont nourris exclusivement** avec des aliments achetés.

2. Opérations à façon (CGI, art. 69, V)

Pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition et de l'exonération des plus-values prévue au II et IV de l'article 151 septies du CGI, les **recettes** provenant d'opérations d'élevage ou de culture portant sur des **animaux ou des produits appartenant à des tiers** sont **multipliées par cinq.**

Sont essentiellement concernées les recettes perçues en exécution :

a. D'un contrat d'intégration (loi n° 64-678 du 6 juillet 1964, art. 17)

Toutefois, si le producteur demeure propriétaire des animaux ou des produits, les recettes à retenir ne sont pas multipliées par cinq, mais comprennent le prix net reçu à la livraison ainsi que la valeur totale des biens (fourniture d'aliments, engrais, emballages, amortissement des bâtiments et matériels, etc...) et des services (assistance technique, prêts à taux réduits, cautionnements, etc...) fournis par l'entreprise commerciale.

b. D'un contrat d'élevage ou de culture à façon conclu entre deux agriculteurs ou entre un agriculteur et une coopérative

Sont exclues du quintuplement les recettes provenant :

- de la vente de produits ou animaux à un client unique en vertu d'un contrat d'exclusivité ;

- de prestations de service de nature commerciale, y compris lorsqu'elles portent sur des animaux ou des produits appartenant à un tiers (gardiennage ou pension d'animaux, travaux agricoles).

Il est également admis que la règle du quintuplement des recettes n'est pas applicable dans le cas de l'élevage par un tiers d'équidés domestiques (prise en pension de chevaux appartenant à des particuliers ou à des organismes, utilisés par leur propriétaire ou par un tiers.

> **Remarque :** le quintuplement des recettes ne peut se combiner avec l'abattement de 30 % prévu en faveur de certains élevages industriels.

C. Appréciation des limites en fonction des caractéristiques de l'exploitation

(BOI-BA-REG-10-30)

I. Exploitation individuelle

2019

Pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition, il convient de faire la somme :

- des recettes réalisées à titre personnel (abstraction faite, le cas échéant, des bénéfices sociaux

distribués) par l'exploitant dans l'ensemble de ses exploitations, sans se préoccuper de leur situation géographique ou de la nature des cultures qui y sont pratiquées ;

- et, le cas échéant, de la quote-part des recettes qui lui revient à proportion de ses droits dans les bénéfices comptables des sociétés ou groupements agricoles non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est membre. Pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1er janvier 2001, la clef de répartition du bénéfice comptable à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de chacun des exercices clos au cours de la période biennale de référence, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition antérieure passé entre les associés avant la clôture de ces exercices (CGI, art. 70).

Des précisions concernant l'application de ces principes sont données.

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2006, cf. également n° 2019-7.

II. Exploitation familiale

2019-1

D'une manière générale, compte tenu de l'étroite communauté d'intérêts qui unit l'exploitant et les membres de sa famille (en particulier, son conjoint et ses enfants mineurs), il y a lieu de considérer qu'il s'agit d'une exploitation unique pour l'appréciation des limites légales, quel que soit le régime matrimonial des époux.

III. Groupements et sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés

(BOI-BA-REG-10-30 au II)

2019-2

Le régime fiscal de ces groupements ou sociétés est déterminé uniquement par le montant global de leurs recettes sous réserve de l'application de l'article 69 D du CGI.

Remarque : En ce qui concerne les GAEC, cf. n° **2019-3**.

Sont concernés toutes les sociétés et tous les groupements agricoles dotés d'une personnalité distincte de celle de leurs membres, tels que notamment :

- les sociétés civiles de droit commun ;

- les groupements fonciers agricoles ;

- les sociétés en nom collectif ;

- les exploitations agricoles à responsabilité limitée, etc.

Doivent être assimilées à ces sociétés et groupements, les sociétés créées de fait, les indivisions et les sociétés en participation, placées sur le plan fiscal dans la même situation que les sociétés de personnes. La même règle s'applique aux exploitations en métayage lorsqu'il est établi l'existence des trois caractéristiques du contrat de société : **apports, partage des bénéfices et des pertes et affectio societatis.**

IV. Groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC)

(CGI, art. 71 et art 73 E ; BOI-BA-REG-10-40)

2019-3

Le régime d'imposition d'un GAEC est déterminé en fonction du montant des recettes globales réalisées par ce groupement, appréciées dans la limite particulière applicable aux GAEC.

Pour les GAEC dont tous les **associés participent effectivement et régulièrement à l'activité** du groupement par leur travail personnel, la moyenne des recettes au-delà de laquelle ces groupements sont soumis à un régime de bénéfice réel **est égale à 60 %** de la limite prévue pour les exploitants individuels **multipliée par le nombre d'associés**.

Toutefois, elle **est égale à la limite prévue** pour les exploitants individuels multipliée par le nombre d'associés, lorsque la **moyenne** des recettes du groupement **est au plus égale à 230 000 €**.

Jusqu'au 31 décembre 2010, il n'était p**as tenu compte** des associés **âgés de plus de soixante ans** au premier jour de l'exercice, pour l'appréciation des limites des régimes d'imposition applicables telles que définies ci-dessus.

Remarque : Pour les GAEC relevant du régime du forfait, le premier jour de l'exercice s'entend du 1er janvier de l'année d'imposition.

Depuis le 1er janvier 2011, il n'est **pas tenu compte** des associés dont l'âge **excède, au premier jour de l'exercice**, celui auquel leur **est ouvert le droit à une pension de retraite**.

En ce qui concerne la détermination du nombre d'associés à prendre en compte en cas d'entrée ou de sortie d'un associé : cf. BOI-BA-REG-10-40.

Cas particuliers :

- Transformation d'un GAEC en une société civile d'une autre forme et inversement.

- Pour une cession d'actif, depuis l'imposition des revenus au titre des années 2009 et suivantes, voir au n° 2055-1 (CGI, art. 73 E).

- Lorsque chaque conjoint associé d'un même GAEC participe au travail en commun, chacun d'eux est considéré comme un associé à part entière du GAEC pour l'application des dispositions de l'article 71 du CGI.

V. Exploitations nouvelles

2019-4

Sous réserve de certaines exclusions (cf. n^{os} 2021 à 2021-9), les exploitations nouvelles relèvent de plein droit du régime du forfait l'année de leur création et l'année suivante.

Pour déterminer le régime d'imposition applicable la deuxième année qui suit celle de la création, les limites visées aux n^{os} 2016 et suiv. sont ajustées au prorata de la durée d'exploitation pendant l'année de la création. Toutefois, cet ajustement n'est pas effectué si l'exploitant a levé la totalité des récoltes de l'année (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies B).

VI. Sociétés à activité agricole autres que les GAEC créées depuis le 1er janvier 1997

2019-5

Cf. ci-après n° 2021-8.

VII. Quote-part du bénéfice social : détermination du régime d'imposition applicable

2019-6

VIII. Sociétés civiles agricoles non soumises à l'IS. appréciation de l'exonération prévue à l'**article 151 septies du CGI**

2019-7

Pour l'application de l'article 151 septies du CGI, les plus-values réalisées par une société civile agricole non soumise à l'impôt sur les sociétés sont imposables au nom de chaque associé visé au I de l'article 151 nonies du CGI selon les règles prévues pour les exploitants individuels en tenant compte de sa quote-part dans les recettes de la société.

Dans le cas de deux conjoints associés au sein d'une société civile agricole, voir RES N° 2010/13 au BOI-BA-BASE-20-20-30-30.

D. Franchissement des limites

I. Exploitants dont la moyenne des recettes, calculée sur deux années consécutives, s'abaisse au-dessous de la limite du forfait

2020

Cf. n° 2021-6.

II. Lorsque la moyenne des recettes, calculée sur deux années consécutives, dépasse les limites

2020-1

Le changement de régime d'imposition s'applique :

- à compter de la **première année suivant** la période biennale de référence, en cas de dépassement de la limite du forfait (CGI, art. 69, I) ;

- à compter du **premier exercice suivant** la période biennale de référence, en cas de dépassement de la limite du régime simplifié d'imposition (CGI, art. 69, III).

Chapitre 2 : Exploitants exclus du forfait

(BOI-BA-REG-20)

A. Agriculteurs ayant une activité de négociant en bestiaux, de boucher ou une activité similaire

(CGI, art. 69 C; BOI-BA-REG-20-20)

2021

Les personnes effectuant des opérations commerciales d'importation, de vente, de commission et de courtage portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie et qui exercent parallèlement une activité agricole, ainsi que les agriculteurs qui effectuent des opérations commerciales d'achat portant sur des animaux de boucherie et de charcuterie (bouchers et autres professionnels de la viande qui ont des activités d'élevage) sont exclus du régime du forfait, quel que soit le montant des recettes tirées de leur activité agricole (cf. n° 2016-2).

B. Forfait dénoncé par l'Administration

(CGI, art. 69, II-b et art 69 A; BOI-BA-REG-20-10)

2021-1

Le forfait de bénéfice agricole peut être dénoncé par le service des impôts (ou service des finances publiques), en vue d'y substituer le régime simplifié d'imposition d'après le bénéfice réel, pour l'ensemble des exploitations agricoles du contribuable.

La dénonciation - qui n'est pas rétroactive - reste valable tant que les faits qui l'ont motivée subsistent. L'administration doit informer l'exploitant **avant le 1er janvier de l'année d'imposition** (à titre conservatoire) et la dénonciation ne devient effective que si les conditions qui l'ont motivée sont bien remplies au cours de l'année d'imposition.

Le forfait peut être dénoncé par l'administration dans les cas suivants :

1. Une partie importante des recettes, qui ne peut être inférieure à 25 % du chiffre d'affaires total, est soumise obligatoirement à la TVA agricole

2021-2

Ce seuil doit s'apprécier en considérant uniquement les recettes provenant d'activités assimilables par leur importance ou leur nature, à celles exercées par des industriels ou des commerçants et soumises, à ce titre, à la TVA agricole en vertu du 1° bis du II de l'article 298 bis du CGI.

Il doit donc être fait abstraction des recettes :

- provenant d'activités non agricoles et passibles de la TVA de droit commun ;

- imposées à la TVA agricole par suite d'une option de l'exploitant ;

- soumises à la TVA en application des dispositions du 5° du II de l'article 298 bis du CGI.

2. L'agriculteur est imposé d'après le régime du bénéfice réel pour une activité non agricole.

2021-3

L'activité non agricole peut être une profession libérale (régime de la déclaration contrôlée) ou une activité commerciale, industrielle ou artisanale (régime du bénéfice réel ou régime simplifié). Elle doit être exercée par l'exploitant lui-même ou par son conjoint commun en biens. La dénonciation est également possible lorsque les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté et que l'activité du conjoint de l'exploitant présente des liens manifestes avec l'activité agricole.

2021-4

En raison de la suppression du régime du forfait BIC, du régime de l'évaluation administrative BNC et du régime prévu à l'ancien article 52 ter du CGI depuis l'imposition des revenus de l'année 1999, l'administration a admis deux exceptions au principe de dénonciation du forfait.

3. L'exploitant se livre à des cultures spéciales qui ne donnent pas lieu, pour la région agricole considérée, à une tarification particulière.

2021-5

Toutefois, le droit de dénonciation ne peut être exercé, dans ce cas, qu'à l'égard des productions présentant un caractère marginal sur le plan national et dont la liste figure à l'article 4 N de l'annexe IV au CGI.

Le service **s'abstient**, par ailleurs, de dénoncer le forfait :

- lorsque le total des recettes **n'excède pas 7 625 €**, et que le montant des recettes provenant des cultures spéciales **ne dépasse pas 3 050 €** ;

- lorsque les cultures spéciales revêtent un caractère expérimental, dont la rentabilité est incertaine ou n'excède pas celle de la polyculture.

Par ailleurs, le forfait ne doit pas être dénoncé lorsqu'il s'agit de spéculations assimilables à des productions d'une même famille faisant l'objet d'un tarif spécifique.

C. Exploitants dont la moyenne des recettes s'abaisse en dessous de la limite du forfait

2021-6

L'alinéa 1er de l'article 69 B du CGI prévoit que les exploitants agricoles imposés en raison du montant de leurs recettes d'après un **régime réel d'imposition** sont soumis définitivement à un régime de cette nature.

Il en est ainsi même :

- lorsque la diminution des recettes est due à une cessation progressive ou partielle d'activité ;

- ou lorsque le passage à un régime de bénéfice réel était dû à la réalisation de revenus supplémentaires de caractère exceptionnel (vente importante d'animaux, par ex.).

La règle du maintien du régime réel s'applique également à l'associé quittant une société ou un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés et poursuivant une activité agricole à titre individuel, même si son chiffre d'affaires est inférieur à la limite du forfait, dès lors qu'il a été soumis à un régime réel d'imposition en raison du montant de ses recettes personnelles, avant ou pendant son association dans le groupement ou la société.

Mais bien entendu, s'il n'a jamais relevé d'un régime de bénéfice réel, en fonction de ses recettes personnelles, l'ancien associé pourra être imposé au forfait même si le groupement ou la société auquel il appartenait relevait d'un régime réel à titre obligatoire.

Remarque : Les recettes personnelles sont éventuellement augmentées de sa quote-part dans les recettes du groupement ou de la société, si cet exploitant conservait une activité à titre personnel.

Toutefois, l'alinéa 2 de l'article 69 B du CGI prévoit la possibilité d'une **option pour un retour au régime du forfait** lorsque la moyenne des recettes d'un exploitant agricole individuel, mesurée dans les conditions prévues au I de l'article 69 du CGI (cf. n° 2015), **s'abaisse en dessous de 46 000 €** (cf. n° 2027-3).

D. Conjoint survivant ou indivision successorale poursuivant l'exploitation d'un exploitant décédé qui était soumis à un régime réel en raison de ses recettes

(CGI, art. 69 B, al. 1er ; BOI-BA-REG-20-20 au IV)

2021-7

Le **régime réel d'imposition** qui s'appliquait en raison de ses recettes à l'exploitant décédé **reste applicable au conjoint survivant ou à l'indivision successorale** qui poursuit l'exploitation. Dans ce cas, le conjoint survivant ou les membres de l'indivision sont soumis de plein droit au régime simplifié d'imposition, sauf option de leur part pour le régime réel normal, dans les conditions de droit commun (cf. n° 2026-1).

E. Sociétés agricoles autres que les GAEC créées depuis le 1er janvier 1997

(BOI-BA-REG-20-20 au V)

2021-8

L'article 69 D du CGI **exclut du régime du forfait agricol**e les sociétés à activité agricole dont les résultats sont imposés à l'impôt sur le revenu selon le régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du même code, créées depuis le 1er janvier 1997. Cette mesure ne concerne pas les GAEC visés à l'article 71 du CGI (cf. n° 2019-3).

L'exclusion du régime du forfait concerne :

- les sociétés en nom collectif ;

- les sociétés en commandite simple pour la part de bénéfices revenant aux commandités ;

- les sociétés civiles autres que les GAEC mentionnés à l'article 71 du CGI ;

- les sociétés en participation et les sociétés créées de fait ;

- les SARL ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 239 bis AA du CGI;

- les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) ;

- les groupements fonciers agricoles qui exploitent directement leurs propriétés ;

- les groupements fonciers ruraux institués par l'article 52 de la loi n° 95-95 du 1er février 1995 pour la gestion de biens ruraux agricoles et forestiers, pour la partie agricole de leur activité ;

- les sociétés anonymes, les sociétés par actions simplifiées et les sociétés à responsabilité limitée qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI dans les conditions prévues par l'article 239 bis AB du CGI (disposition applicable aux impositions dues au titre des exercices ouverts depuis le 5 août 2008).

En revanche, elle ne concerne pas les exploitations agricoles en indivision ou en métayage.

Les sociétés agricoles soumises au régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI, autres que les GAEC, créées depuis le 1er janvier 1997, sont obligatoirement soumises au régime d'imposition d'après le bénéfice réel dès leur première année d'activité. Sauf option de leur part pour l'application du régime du bénéfice réel normal, elles sont soumises au régime du bénéfice réel simplifié pour la détermination des résultats de leurs deux premières années d'activité, quelle que soit l'importance de leurs recettes. Pour les années suivantes, leur régime d'imposition (réel simplifié ou réel normal) est déterminé par le montant global de leurs recettes conformément aux dispositions de l'article 70 du CGI (cf. n° 2019-2), sous réserve d'une option pour l'application du régime du bénéfice

réel normal.

Les sociétés ou groupements agricoles exclus du forfait doivent suivre les obligations comptables et fiscales propres au régime du bénéfice réel d'imposition (normal ou simplifié) dont ils relèvent.

La date de création à prendre en compte pour l'application des dispositions de l'article 69 D du CGI s'entend en pratique de la **date de début d'activité** mentionnée sur la déclaration d'existence que la société doit souscrire dans les quinze jours qui suivent le commencement des premières opérations. Toutefois, le service peut établir la date réelle de création d'une entreprise en fonction d'éléments révélant que la création est intervenue à une autre date.

F. Exploitants exerçant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacle

(CGI, art. 69 E: BOI-BA-REG-20-20 au VI)

2021-9

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2004, l'article 69 E du CGI exclut du régime du forfait agricole les exploitants exerçant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques, à l'exclusion des activités de spectacle.

G. Exploitants exerçant des activités de vente de biomasse sèche ou humide

(CGI, art. 69 E ; BOI-BA-REG-20-20 au VII)

2021-10

L'article 69 E du CGI prévoit également que **sont exclus du régime du forfait** les exploitants exerçant une **activité de vente de biomasse sèche ou humide** majoritairement issue des produits ou sous-produits de l'exploitation ou une activité de production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole.

H. Revenus résultant de la mise à disposition des droits à paiement unique

(CGI, art. 69 E; BOI-BA-REG-20-20 au VIII)

2021-11

L'article 69 E du CGI prévoit aussi que **sont exclus du régime du forfait** les exploitants bénéficiant de revenus qui proviennent de la **mise à disposition de droits à paiement unique,** créés en application du règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil, du 29 septembre 2003, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs et modifiant les règlements (CEE) n° 2019/93, (CE) n° 1452/2001, (CE) n° 1453/2001, (CE) n° 1454/2001, (CE) n° 1868/94, (CE) n° 1251/1999, (CE) n° 1254/1999, (CE) n° 1673/2000, (CEE) n° 2358/71 et (CE) n° 529/2001. Cette règle vaut aussi bien pour les exploitants personnes physiques que pour les sociétés ou groupements, y compris les GAEC.

I. Exploitants dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire

(CGI, art. 69 E; BOI-BA-REG-20-20 au IX)

2021-12

L'article 69 E du CGI prévoit aussi que depuis le 1er février 2009, **sont exclus du régime du forfait** les exploitants dont **tout ou partie des biens** affectés à l'exploitation **sont compris dans un**

patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil.

2022

Chapitre 3 : Options

A. Possibilités optionnelles

(CGI, art. 69 et art 69 B ; BOI-BA-REG-30)

Les exploitants placés de plein droit sous un régime d'imposition donné peuvent toutefois formuler une option pour un régime d'imposition différent.

2023

Les exploitants agricoles relevant de plein droit du régime du forfait peuvent opter soit pour le régime simplifié soit pour le régime normal du bénéfice réel.

Les exploitants relevant de plein droit du régime simplifié ne peuvent opter que pour leur imposition d'après le régime réel normal.

2024

Par ailleurs, les exploitants assujettis à un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) en raison du montant de leur chiffre d'affaires (cf. n° 2016-2) peuvent, lorsque **la moyenne de leurs recettes**, calculée dans les conditions prévues au I de l'article 69 du CGI (cf. n° 2015), **s'abaisse au-dessous de 46 000 €, opter pour le retour au régime du forfai**t à compter du 1er janvier de l'année qui suit la période biennale de référence (CGI, art. 69 B, al. 2) dans la mesure où ils exercent à titre individuel (les EARL unipersonnelles ne peuvent, notamment, exercer l'option). L'option doit être formulée dans le délai de déclaration des résultats de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique.

B. Caractéristiques de l'option

2025

L'option est **expresse**. Elle est adressée au service des impôts du lieu de l'exploitation.

L'option est **indivisible**, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des opérations agricoles réalisées par l'exploitant à titre personnel et comme membre d'un groupement ou d'une société non soumis à l'impôt sur les sociétés.

> Remarque :Toutefois, l'option pour un régime réel d'imposition ne peut pas couvrir les activités forestières visées à l'article 76 du CGI.

Lorsqu'elle émane d'un groupement ou d'une société, elle vaut pour l'ensemble des associés en ce qui concerne les bénéfices retirés de leur participation au groupement.

C. Délais d'option

2026

I. Cas général

Depuis le 1er janvier 2005, **l'option** doit être formulée dans le délai de déclaration prévu à l'article 65 A du CGI ou dans le délai de déclaration des résultats de l'année ou de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique (CGI, art. 69, IV).

II. Exploitations nouvelles

Les exploitants qui désirent opter pour le régime simplifié ou le régime du réel normal dès leur premier exercice d'activité disposent, pour exercer cette option, d'un délai de quatre mois à compter de la date du début de l'activité.

Toutefois, lorsque le premier exercice a une durée inférieure à quatre mois, l'option doit être exercée au plus tard à la date de clôture de cet exercice.

D. Validité, reconduction, renonciation

2027

I. Option pour le retour au régime du forfait

2027-1

L'option produit ses effets jusqu'à ce que :

- la moyenne des recettes excède à nouveau la limite d'application du régime du forfait (76 300 €) ;

- le forfait soit dénoncé par l'administration (cf. n° 2021-1) ;

- l'exploitant effectue des opérations commerciales sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie (cf. n° 2021) ;

- l'exploitant opte, dans les conditions de droit commun, pour le bénéfice réel simplifié ou normal.

II. Option pour l'un des régimes réels d'imposition : détermination du résultat des exercices clos depuis le 31 décembre 2004

2027-2

Conformément aux dispositions de l'article 38 sexdecies JE de l'annexe III au CGI, les options souscrites en application du a du II et du second alinéa du III de l'article 69 du CGI sont valables pour l'exercice au titre duquel elles sont exercées et pour l'exercice suivant. Elles se reconduisent tacitement par période de deux exercices, sauf renonciation expresse adressée au service des impôts dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période.

III. Tableau récapitulatif

2027-3

Le tableau ci-après résume la situation des exploitants agricoles au regard des trois régimes d'imposition (Exercices clos depuis 1er janvier 2004).

Moyenne des recettes (TVA comprise) sur deux années consécutives		Régime de droit commun	Possibilité d'option pour le régime
Ne dépassant pas **76 300 €**	Généralité des exploitants	Forfait	Simplifié ou réel normal
	Exploitants exclus du forfait	Simplifié	Réel normal
Comprise entre **76 300 €** **et 350 000 €**	Ensemble des exploitants	Simplifié	Réel normal
Supérieure **à 350 000 €**	Ensemble des exploitants	Réel normal	Néant

Titre 2 : Changement de régime d'imposition

(BOI-BA-REG-40)

Les règles de détermination des bénéfices diffèrent selon le régime d'imposition applicable, certaines adaptations sont donc nécessaires en cas de changement de régime.

Chapitre 1 : Passage du régime du forfait à un régime de bénéfice réel normal ou simplifié

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies-0 K à art. 38 sexdecies OA ; BOI-BA-REG-40-10)

A. Recettes et dépenses se rapportant à des opérations réalisées sous le régime du forfait

2030

Les recettes et les dépenses se rapportant à des créances et à des dettes nées sous le régime du forfait ne sont pas retenues pour la détermination du bénéfice selon un régime réel (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies N).

Il en est de même pour les subventions d'équipement.

B. Évaluation des immobilisations

(BOI-BA-REG-40-10-10 au III)

2031

Les i**mmobilisations acquises ou créées avant la date d'ouverture** du premier exercice dont les résultats sont déterminés selon un régime réel d'imposition sont inscrites au bilan :

- pour leur **valeur d'origine** lorsqu'elles ne sont pas amortissables ;

- ou pour leur **valeur nette comptable** à la date d'ouverture de ce premier exercice, lorsqu'elles sont amortissables.

La valeur nette comptable des éléments amortissables est obtenue en appliquant à la valeur d'origine le rapport existant entre :

- d'une part, leur durée probable d'utilisation restant à courir à la date d'ouverture du premier exercice dont les résultats sont déterminés selon un régime réel d'imposition ;

- d'autre part, leur durée totale d'utilisation appréciée à la même date.

> Remarque : La valeur d'origine des biens acquis avant le 1er janvier 1959 est réévaluée à l'aide des coefficients prévus à l'article 21 de l'annexe III au CGI.

En tout état de cause, la valeur nette comptable ainsi déterminée ne peut excéder la valeur de réalisation du bien.

Les amortissements résiduels afférents aux immobilisations amortissables sont calculés sur la base de la valeur nette comptable du bien déterminée conformément aux indications qui précèdent.

Ils sont répartis sur la durée probable d'utilisation restant à courir telle qu'elle a été retenue par l'exploitant pour la détermination de cette valeur.

Cas particulier : améliorations du fonds résultant de pratiques culturales.

C. Évaluation du stock initial du premier exercice

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OA, et IV du BOI-BA-REG-40-10-10)

2032

Les **récoltes** sont évaluées d'après leur valeur au 31 décembre de l'année au cours de laquelle elles ont été levées.

Elles sont reprises pour la même valeur dans les inventaires suivants, dans la mesure où elles n'ont pas encore été vendues.

Les **animaux** sont évalués au prix de revient majoré de **20 %**. Cette valeur ne peut excéder le cours du jour à la date d'ouverture de cet exercice.

Les produits de la **viticulture** en stock à la date du changement de régime d'imposition sont évalués

au cours du jour du vin en vrac à la même date, sous déduction d'une décote forfaitaire. Un arrêté ministériel fixe les taux de la décote en fonction de l'âge des produits (CGI, ann. IV, art. 4 O). Ces stocks sont repris pour la même valeur dans les inventaires suivants dans la mesure où ils n'ont pas encore été vendus.

Les **avances aux cultures** et les **matières premières achetées** sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition.

D. Obligations des contribuables

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies R, et VI du BOI-BA-REG-40-10-10)

2033

Les contribuables qui deviennent imposables selon un régime réel d'imposition sont tenus de fournir, en même temps que leur première déclaration de résultats (accompagnée des annexes), les renseignements suivants :

1. Une copie du bilan d'ouverture

2. Des tableaux présentant

Pour **chaque élément de l'actif immobilisé** : l'année ou, à défaut, la période d'acquisition ainsi que le prix d'achat ou de revient ;

Pour l**es éléments amortissables** : le prix de revient réévalué lorsqu'il s'agit de biens acquis ou créés avant le 1er janvier 1959, la valeur nette comptable restant à amortir et la durée d'utilisation restant à courir.

3. Une note indiquant de manière détaillée la composition et le mode d'évaluation du stock initial

Les exploitants dont le montant des recettes excède pour la première fois la limite du forfait sont tenus d'indiquer au service des impôts la valeur vénale des terres et bâtiments d'exploitation inscrits à l'actif au 1er janvier de l'année de franchissement de cette limite. Ces renseignements doivent être fournis avant le 30 avril de l'année suivant celle du franchissement de la limite (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies QA).

Chapitre 2 : Passage d'un régime de bénéfice réel au régime du forfait

(BOI-BA-REG-40-20)

A. Exercice clos en cours d'année

2036

En cas de passage d'un régime réel d'imposition au régime du forfait, et dans l'hypothèse où l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, le bénéfice imposable de la dernière année pour laquelle l'exploitant agricole relève du régime réel est calculé en tenant compte :

- d'une part, du résultat de l'exercice clos au cours de cette année ;

- d'autre part, du résultat constaté entre la date de clôture de l'exercice et le 31 décembre. Ce résultat, déterminé selon les règles du bénéfice réel, fait l'objet d'une imposition distincte établie d'après le taux moyen effectivement appliqué aux autres revenus de l'intéressé au titre de l'année de clôture du dernier exercice soumis au bénéfice réel. Cette imposition est établie d'après une déclaration complémentaire qui doit être produite avant le 30 avril de la deuxième année au titre de laquelle l'exploitant se trouve placé sous le régime du forfait.

B. Subventions d'équipement

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OD)

2037

La fraction des subventions d'équipement soumises au régime de l'article 42 septies du CGI et non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans les résultats du dernier exercice imposé selon le mode réel.

C. Indemnités d'assurances garantissant un emprunt

2038

Dans le cas d'un retour au forfait, le régime d'étalement de l'indemnité et des primes d'assurances n'est pas remis en cause. En pratique, l'exploitant ajoute à son bénéfice forfaitaire la différence entre la fraction annuelle de l'indemnité et celle des primes d'assurances. Une note est jointe à la déclaration de revenus pour en donner le détail.

D. Évaluation du stock final

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OC).

2039

Le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 en modifiant les dispositions de l'article 38 sexdecies OC de l'annexe III au CGI, prévoit que lors du passage d'un régime réel d'imposition au régime du forfait :

- les **animaux** figurant dans le stock final du dernier exercice dont les résultats sont déterminés d'après un régime réel d'imposition sont évalués à leur prix de revient réel ou forfaitisé à la date du changement de régime d'imposition ;

- les **produits de la viticulture** en stock à la date du changement de régime d'imposition sont évalués au cours du jour du vin en vrac à la même date ;

- les **récoltes comprises** dans le stock final du dernier exercice dont les résultats sont déterminés d'après un régime réel d'imposition sont évaluées d'après leur valeur à la clôture de cet exercice ;

- les **avances aux cultures** et les **matières premières achetées** comprises dans le stock final sont évaluées à leur prix de revient à la date du changement de régime d'imposition.

Chapitre 3 : Passage du régime simplifié au régime du bénéfice réel normal ou inversement

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies OE ; BOI-BA-REG-40-30)

2040

En cas de passage du régime normal d'imposition d'après le bénéfice réel au régime simplifié ou du régime simplifié au régime normal, aucune modification n'est apportée à l'évaluation des immobilisations et des stocks.

Aucune obligation déclarative particulière n'est prévue.

Partie 3 : Base d’imposition

(BOI-BA-BASE)

Titre 1 : Régime du bénéfice forfaitaire agricole

(BOI-BA-BASE)

2050

L'évaluation des bénéfices forfaitaires agricoles comprend deux phases successives :

- une première phase, collective, correspondant à la fixation dans le cadre du département ou de la région agricole des éléments de calcul du bénéfice forfaitaire pour chaque nature de culture ou d'exploitation ;

- une seconde phase, individuelle, relative à la détermination, à l'aide de ces éléments collectifs, de la base d'imposition propre à chaque exploitant.

Remarque : le champ d'application de ce régime d'imposition et les obligations des exploitants sont exposés aux n[os] 2015 et suiv. et 2029 et suiv.

Précisions pour le calcul de l'impôt.

Pour le calcul de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes, le montant des revenus soumis à l'évaluation forfaitaire définie aux articles 64 et suiv. du CGI est multiplié par 1,25 (CGI, art. 158, 7-4°).

Seuls, les revenus pris en compte dans la détermination du forfait agricole sont concernés et font l'objet d'une majoration de 25 %. Les plus-values de cession taxables à un taux proportionnel et le forfait forestier ne sont pas majorés.

En revanche, le revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417, IV-1°) doit intégrer le montant des revenus après application de la majoration de 25 %.

Chapitre 1 : Détermination des éléments de calcul des bénéfices forfaitaires

(CGI, art. 64 à art 65 B; LPF, art. L. 1 à art L. 4; BOI-BA-BASE-10 et suivants)

A. Éléments à retenir

(BOI-BA-BASE-10-20-10)

2051

Pour la généralité des exploitations, la base de calcul du bénéfice agricole forfaitaire est constituée par un bénéfice moyen à l'hectare déterminé pour chaque catégorie ou nature d'exploitation dans le cadre du département ou de chaque région agricole d'un même département.

Dans la pratique, les commissions compétentes (cf. n° 2052-2) déterminent le montant du bénéfice forfaitaire moyen à l'hectare de l'exploitant fermier en tenant compte de la valeur des récoltes levées et des autres produits de la ferme réalisés au cours de l'année civile, diminuée des frais et charges d'exploitation supportés au cours de la même année et du fermage brut moyen.

Remarque : Ce fermage brut moyen doit être fixé compte tenu des dispositions de l'article L. 411-11 du code rural et de la pêche maritime.

2051-1

Pour tenir compte des différences de productivité existant entre les **exploitations de polyculture**, il est distingué, pour le département ou pour chaque région agricole, plusieurs catégories pour chacune desquelles est fixé un bénéfice forfaitaire moyen à l'hectare.

Ce bénéfice est déterminé en fonction du revenu cadastral moyen de l'exploitation, affecté éventuellement des coefficients de correction qui apparaîtraient nécessaires pour tenir compte de la nature des cultures, de leur importance et des autres éléments qui, indépendamment de la personne de l'exploitant, influent sur les résultats de l'exploitation.

2051-2

Lorsqu'il existe des **cultures spécialisées** (cultures légumières, maraîchères, fruitières et florales,

viticulture, pépinières, champignonnières, aviculture, apiculture, élevage ovin ou bovin, ostréiculture, etc.), la base de calcul des bénéfices forfaitaires spéciaux peut être déterminée en fonction d'éléments autres que la superficie, tels que les quantités produites ou le nombre des unités de production (nombre de ruches, d'hectolitres de vin, etc...).

Remarque : Les cultures spécialisées se caractérisent en général par des critères de rentabilité économique différents de ceux applicables à la généralité des cultures. Elles peuvent également présenter des particularités diverses procurant des avantages spécifiques ou être effectuées dans des conditions particulières de production.

2051-3

Afin de tenir compte de la spécificité de la culture des arbres truffiers, les revenus issus de cette production ne sont à prendre en compte pour la détermination des bénéfices agricoles forfaitaires **qu'à l'issue de la quinzième année** qui suit la plantation de ces arbres. Il est précisé que cette non-imposition vise les productions issues de terrains nouvellement plantés en arbres truffiers ou de terrains qui font l'objet d'une replantation totale après arrachage des anciens arbres mais également les productions issues d'arbres truffiers nouvellement plantés sur un terrain déjà planté d'arbres truffiers, seule la fraction de terrain nouvellement planté d'arbres truffiers étant alors concernée par la non-imposition. Ces dispositions sont applicables pour la détermination des bénéfices agricoles forfaitaires des années 2006 et suivantes.

B. Procédure de fixation des éléments de calcul des bénéfices forfaitaires

(LPF, art. L. 1 à art. L. 3 et R* 1-1 à R* 2-1; BOI-BA-BASE-10-20-20)

2052

Les **bases forfaitaires** d'imposition, en matière agricole, sont **fixées par la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires** ou, en cas d'appel ou de défaut de décision, **par la commission centrale** des impôts directs.

Le rôle de l'administration consiste à présenter à ces commissions les éléments leur permettant de définir le bénéfice moyen réalisé dans le cadre de l'exploitation type, c'est-à-dire celui correspondant à des entreprises d'importance moyenne, exploitées dans des conditions normales dans une même région et placées sous le régime du fermage.

I. Propositions de l'administration

(BOI-BA-BASE-10-20-20 au I)

2052-1

Au plus tard le 31 mai suivant l'année d'imposition, le directeur des services fiscaux (ou l'administrateur des finances publiques) **soumet à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires**, des propositions portant sur :

- la division éventuelle du département en régions agricoles et la délimitation de ces régions ;

- les natures de cultures ou d'exploitations qui doivent faire l'objet d'une évaluation spéciale ;

- la détermination des catégories d'exploitations de polyculture dans chaque région agricole du département ;

- s'il y a lieu, les coefficients de correction prévus au 2 de l'alinéa 4 de l'article 64 du CGI ;

- le bénéfice forfaitaire et le fermage moyen pour chacune de ces natures de cultures ou d'exploitation et pour chacune de ces catégories d'exploitation ;

- la répartition du revenu imposable entre le bailleur et le métayer dans le cas de bail à portion de fruits.

Pour chaque région agricole, le directeur (ou l'administrateur des finances publiques) fait établir chaque année un **compte type d'exploitation** correspondant à des exploitations d'importance moyenne répondant au type général de la région, mises en œuvre dans des conditions normales et placées sous le régime du forfait. **L'exploitation type est une unité « statistique »**, qui n'a pas d'existence concrète, mais dont les caractéristiques reflètent les particularités des exploitations réelles de la région (taille, consistance, rendements, productions, etc...).

Le compte type d'exploitation fait ressortir à l'hectare et pour l'année considérée le bénéfice moyen des exploitations.

L'évaluation doit être faite de telle façon que les chiffres fixés dans un département correspondent à ceux établis dans un département voisin pour des terres de productivité semblable.

Pour les cultures spécialisées, il n'est établi, en principe, par département, qu'un seul compte type d'exploitation pour chacune des cultures concernées.

Dans les départements où des productions agricoles spécialisées ne font pas l'objet d'une évaluation spéciale, les exploitants agricoles qui se livrent à ces productions peuvent être imposés sur la base des forfaits établis pour les mêmes productions dans un département comportant le même type de production (LPF, art. L. 3).

II. Procédure devant les commissions compétentes

(BOI-BA-BASE-10-20-20 au II et III)

2052-2

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

Elle est présidée par le président du tribunal administratif ou par un membre de ce tribunal désigné par lui ou par un membre de la cour administrative d'appel désigné, à la demande du président du tribunal, par celui de la cour. Elle comprend en outre trois fonctionnaires de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, ainsi que quatre représentants des agriculteurs désignés par les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles.

Saisie des propositions du directeur des services fiscaux (ou l'administrateur des finances publiques), après avoir entendu à titre consultatif le directeur départemental de l'agriculture et de la pêche, la commission départementale fixe, pour chaque nature de culture ou catégorie d'exploitation, le bénéfice moyen à l'hectare ou les éléments de calcul du bénéfice forfaitaire.

La commission prend sa décision **au plus tard le 31 mai** de l'année suivant l'année d'imposition à la majorité des voix. En cas de partage des voix, celle du président est prépondérante.

La **décision de la commission** départementale accompagnée d'une copie du procès-verbal de la séance **est notifiée par le président**, **dans les vingt jours**, aux présidents des fédérations départementales de syndicats d'exploitants agricoles et au directeur des services fiscaux.

Si la commission n'a pas pris de décision aux dates prévues, le président en informe les présidents des fédérations départementales de syndicats d'exploitants agricoles et l'administration des impôts ; il leur transmet, le cas échéant, une copie du procès-verbal des travaux de la commission.

2. La commission centrale des impôts directs

2052-3

En matière de fixation des bénéfices forfaitaires agricoles, **la commission centrale intervient** :

- **soit sur appel contre les décisions de la commission départementale**. L'appel doit être interjeté dans les dix jours qui suivent la notification, soit par les présidents des fédérations départementales des syndicats agricoles, soit par le directeur des services fiscaux (ou l'administrateur des finances publiques) ;

- **soit sur défaut de décision de la commission départementale**. Tel est le cas lorsque la commission départementale n'a pas délibéré dans le délai prévu à cet effet ou si, bien que s'étant réunie, elle n'a pas fixé les éléments à retenir pour le calcul des bénéfices forfaitaires agricoles.

La commission centrale fixe les bénéfices moyens à l'hectare et les autres éléments devant servir de base au calcul des bénéfices agricoles forfaitaires. Ses décisions ne peuvent être attaquées que devant le Conseil d'État par la voie du recours pour excès de pouvoir.

III. Publication au journal officiel

2052-4

Les bénéfices forfaitaires définitivement arrêtés sont publiés au Journal officiel (LPF, art. R*.2-1, dernier alinéa).

Chapitre 2 : Détermination des bases d'imposition individuelles

(CGI, art. 64, 3 et art 65; LPF, art. L. 4 et R*.4-1; BOI-BA-BASE-10-30)

2055

La détermination des bases d'imposition individuelles correspond à la seconde phase de la procédure de fixation des forfaits agricoles.

A. Classement des exploitations de polyculture

(BOI-BA-BASE-10-30-10)

2056

Le classement des exploitations de polyculture dans l'une des catégories définies par la commission départementale ou, le cas échéant, par la commission centrale, est effectué dans chaque commune par l'administration des impôts (ou l'administration des finances publiques).

Il est établi à partir du revenu cadastral moyen à l'hectare qui a été retenu pour le calcul de la taxe foncière due au titre de l'année d'imposition.

> **Remarque :** Les revalorisations forfaitaires annuelles affectant les bases des taxes foncières, dans l'intervalle de deux actualisations, sont sans incidence pour le classement des exploitations de polyculture ; il n'en est pas de même des actualisations proprement dites.

Pour le classement des exploitations de polyculture, il n'est pas fait état de la superficie et du revenu cadastral des terres incultivables ou qualifiées landes au cadastre, exception faite quand il y a plusieurs catégories de landes, de celles de première catégorie.

De même, ne sont pas pris en considération les bois, oseraies, aulnaies, saussaies qui font l'objet d'un régime d'imposition particulier (cf. n° 2190), ainsi que, dans certains cas, les parcelles sinistrées (cf. n° 2062).

La liste de classement des exploitations de polyculture établie sur un imprimé spécial 2138, accompagnée d'une lettre 2137, d'un tableau présentant la définition des diverses catégories retenues pour l'établissement du classement ainsi qu'un extrait des barèmes d'imposition publiés au JO sont adressés au maire. Elle est **affichée pendant quinze jours à la mairie**.

Au terme de ce délai, dont le point de départ est mentionné sur un certificat d'affichage que le maire renvoie au service des impôts (ou au service des finances publiques), le classement devient définitif à moins que les exploitants intéressés n'aient fait appel devant la commission départementale des impôts.

La décision de cette commission, qui statue après avoir entendu les observations des exploitants intéressés ainsi que celles du représentant de l'administration, **est définitive**. Elle est notifiée à l'intéressé, au maire et à l'administration. Toutefois, le contribuable peut introduire une réclamation contre l'imposition établie à la suite de la procédure de classement ; il peut invoquer devant le juge de l'impôt l'irrégularité du classement dont son exploitation aurait fait l'objet.

B. Détermination du bénéfice forfaitaire agricole individuel

(BOI-BA-BASE-10-30-20)

2057

Pour la détermination du bénéfice forfaitaire agricole individuel, il convient de distinguer selon qu'il s'agit d'un exploitant fermier ou d'un propriétaire exploitant. En outre, les plus-values professionnelles sont, dans la généralité des cas, exonérées.

I. Exploitants fermiers

(BOI-BA-BASE-10-30-20 au I)

2057-1

Pour calculer le bénéfice forfaitaire des exploitants fermiers, le bénéfice moyen à l'hectare, correspondant à la catégorie ou à la nature de l'exploitation considérée, est multiplié par la superficie de cette exploitation. Celle-ci s'entend de l'ensemble des surfaces mises en culture ou susceptibles de l'être.

> **Remarque :** Il en est notamment ainsi des terres en jachère. De même, les terres arables retirées en application du décret n° 88-1049 du 18 novembre 1988 sont retenues pour la détermination du forfait. Toutefois, lorsque la prime compensant la perte de revenu est réduite en application du 2e alinéa de l'article 10 dudit décret, le forfait afférent à ces parcelles est réduit dans la même proportion.

À cet égard, il est fait abstraction de la superficie des terrains suivants :

- terrains incultivables et terrains qualifiés landes au cadastre, à l'exception des landes de première catégorie ;

- terrains d'agrément ;

- parcelles sinistrées, sauf en cas de perte générale dont il a été tenu compte pour la fixation du bénéfice moyen à l'hectare (cf. n° 2062) ;

- parcelles affectées à l'élevage ou à des cultures spécialisées faisant l'objet d'une évaluation particulière. Celles-ci sont, en effet, prises en compte au titre de cette activité particulière et selon les modalités propres à sa nature ;

- bois, oseraies, aulnaies et saussaies (cf. n° 2190).

Si le bénéfice forfaitaire est calculé en fonction d'éléments autres que le bénéfice moyen à l'hectare, le bénéfice de l'exploitation est déterminé en multipliant le tarif unitaire moyen, retenu pour la nature de culture envisagée, par le nombre d'éléments correspondants récoltés, vendus ou existant dans l'exploitation au cours de l'année d'imposition.

II. Propriétaires exploitants

(BOI-BA-BASE-10-30-20 au II)

2057-2

Le bénéfice forfaitaire agricole des propriétaires exploitants est obtenu dans tous les cas, qu'il s'agisse d'une exploitation de polyculture ou non, en ajoutant au bénéfice de l'exploitant fermier une somme égale au revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie au titre de l'année de l'imposition sur l'ensemble des propriétés appartenant à l'exploitant et affectées à l'exploitation, y compris les locaux d'habitation, à l'exclusion toutefois de ceux dont le propriétaire se réserve la jouissance.

En cas de métayage, la proportion exprimant la part respective du bailleur et du métayer doit être appliquée au bénéfice d'ensemble de l'exploitation donnée à bail à portion de fruits, c'est-à-dire au bénéfice calculé pour le propriétaire exploitant (bénéfice de l'exploitant fermier majoré du revenu ayant servi de base à la taxe foncière établie au titre de l'année de l'imposition).

III. Plus-values résultant de la réalisation d'éléments affectés à l'exploitation

2057-3

Cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux aux n° 3147 et suivants.

IV. Conséquences du caractère forfaitaire des impositions

2057-4

Le bénéfice forfaitaire est un bénéfice net moyen qui, de par son caractère, est réputé tenir compte de toutes les charges que l'exploitant a supportées et de tous les produits tirés de son exploitation.

Ce bénéfice ne peut donc être diminué, pour leur prise en compte dans le revenu global, notamment : des intérêts débiteurs de comptes courants utilisés pour les opérations agricoles ; des intérêts des dettes contractées pour l'acquisition de l'exploitation ; des frais de déplacement professionnels ; des cotisations personnelles de l'exploitant aux régimes d'allocations familiales, assurance-maladie, assurance-vieillesse, accidents du travail ; des taxes foncières et taxes annexes payées par le propriétaire exploitant ; des rémunérations versées aux associés d'exploitation.

Remarque : les cotisations éventuellement versées depuis le 1er janvier 2004 au titre des contrats d'assurance de groupe en vue du paiement d'une retraite complémentaire garantissant un revenu viager, définis au 2° de l'article L. 144-1 du code des assurances sont déductibles du revenu global de l'année de leur paiement, dans les limites prévues par l'article 154 bis-0 A du CGI (CGI, art. 156, II-13°).

En contrepartie, le bénéfice forfaitaire ne peut être majoré des profits divers dont il est censé tenir compte, tels que les ristournes reçues des sociétés coopératives agricoles, les primes communautaires d'arrachage des vignes, certaines primes versées aux producteurs qui s'engagent à abandonner définitivement la production laitière (cf. n° 2081), sous certaines conditions les intérêts statutaires servis aux parts sociales des sociétés coopératives agricoles et des caisses de crédit mutuel agricole, l'indemnité de tutorat perçue par l'exploitant, maître de stage, dans le cadre du stage de six mois préalable à l'installation des jeunes agriculteurs (cf. n° 2086), les indemnités prévues par l'article L. 221-2 du code rural et de la pêche maritime, certaines indemnités accessoires versées en cas d'expropriation, etc...

Remarque : Le bénéfice forfaitaire agricole n'est pas censé comprendre les intérêts des comptes bancaires à terme ou sur livrets, qui sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Les recettes provenant d'une activité de tourisme à la ferme ou de l'accomplissement de travaux forestiers pour le compte de tiers sont des recettes commerciales au même titre que les recettes tirées d'une activité accessoire de nature commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI. Du fait de la suppression de l'ancien article 52 ter, les profits tirés de ces activités doivent être imposés dans les conditions de droit commun applicables aux recettes commerciales (cf. n° 2005-4).

Chapitre 3 : Calamités agricoles

(CGI, art. 64, 3 et 5 ; BOI-BA-BASE-10-40)

2061

Le bénéfice agricole peut être réduit lorsque des calamités naturelles telles que la grêle, la gelée, l'inondation, la sécheresse, les dégâts occasionnés par les rongeurs, les épizooties, etc. ont entraîné dans l'exploitation, soit des pertes de récoltes, soit des pertes de bétail.

A. Pertes de récoltes

(BOI-BA-BASE-10-40 au II)

2062

Lorsque des pertes généralisées sont constatées dans une région agricole, le bénéfice moyen des exploitations situées dans cette région s'en trouve affecté et la commission départementale prévoit, pour l'assiette de l'impôt, l'application d'un bénéfice forfaitaire qui tient compte des pertes subies.

En revanche, lorsque **la commission n'a pas tenu compte des pertes** pour l'évaluation du bénéfice forfaitaire imposable à l'hectare, il est fait abstraction, pour le calcul du bénéfice de chaque exploitation sinistrée, de la superficie des parcelles dont la récolte a été perdue ou réduite de telle manière qu'elle n'a pas suffi à couvrir la quote-part des frais et charges d'exploitation correspondant à ces parcelles.

En tout état de cause, l'exploitant peut demander que la perte subie soit retranchée du bénéfice forfaitaire de son exploitation, dans la mesure où cette perte est supérieure à celle qui a été prise en considération pour la fixation des bénéfices forfaitaires, à condition :

- d'une part, que les cultures sinistrées figurent dans le compte d'exploitation qui a servi de base à la fixation du bénéfice agricole forfaitaire ;

- d'autre part, que la perte de récolte résulte d'une calamité.

Cette imputation ne peut faire naître un déficit global.

Sur les modalités pratiques de calcul des pertes de récoltes provoquées par des calamités.

B. Pertes de bétail

(BOI-BA-BASE-10-40 au III)

2063

L'exploitant peut demander que le montant des pertes subies sur son cheptel soit retranché du bénéfice forfaitaire de son exploitation, dès lors que ces pertes résultent d'une calamité et qu'elles concernent du bétail dont il est fait état dans l'élaboration des comptes types d'exploitation de la région agricole considérée.

Lorsque ces conditions sont remplies, la déduction s'applique aussi bien dans le cas d'animaux nés sur l'exploitation que dans le cas d'animaux achetés.

Dans sa demande en réduction du forfait (cf. n° 2064), l'exploitant doit chiffrer le montant de la perte par animal. Celle-ci est égale à la différence entre la valeur vénale de l'animal et la recette procurée par la vente de tout ou partie de l'animal majorée des indemnités d'assurances perçues pour cette perte.

C. Présentation et instruction des demandes en réduction pour pertes de récoltes ou de bétail

(BOI-BA-BASE-10-40 au IV)

2064

Les exploitants victimes de calamités agricoles peuvent adresser leurs demandes en réduction de forfait soit au service des impôts du siège de leur exploitation, avant ou après la mise en recouvrement du rôle, soit au service des impôts du lieu de leur domicile dans le délai légal de réclamation, après établissement de l'imposition.

Les demandes doivent, dans tous les cas, être accompagnées d'une **attestation du maire** de la commune en ce qui concerne les sinistres sur les récoltes, ou d'un **certificat établi par le vétérinaire et légalisé par le maire**, s'il s'agit d'une perte de bétail.

Titre 2 : Régime du bénéfice réel normal

(BOI-BA-BASE-20)

Le champ d'application du régime du bénéfice réel normal ainsi que les obligations incombant aux exploitants placés sous ce régime sont exposés aux n^{os} 2175 et suiv. Par ailleurs, la détermination de la base imposable de ces exploitants s'effectue selon les règles suivantes.

Chapitre 1 : Dispositions générales

(BOI-BA-BASE-20-10)

2066

Sous réserve de certaines dispositions propres à la catégorie des bénéfices agricoles, le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 72).

A. Bénéfice imposable

(BOI-BA-BASE-20-10-10)

2067

Il est constitué par l'excédent du produit brut (cf. n^{os} 2073 et suiv.) sur les dépenses nécessitées directement par l'exercice de la profession et qui entraînent une diminution de l'actif net ou sont destinées à éviter une diminution probable de cet actif (cf. n^{os} 2091 et suiv.).

Conformément aux principes généraux applicables en matière de BIC, il est fait état pour la détermination du bénéfice imposable des créances acquises au cours de l'exercice, des achats définitivement conclus et des frais et charges engagés au cours de la même période.

Toutefois, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient l**a livraison des biens ou l'achèvement des prestations**.

2067-1

Précisions pour le calcul de l'impôt.

Pour le **calcul de l'impôt sur le revenu** des années 2006 et suivantes, le montant des bénéfices agricoles réalisés par des exploitants soumis à un régime réel d'imposition et **non-adhérents d'un centre de gestion agréé (CGA)** directement ou par l'intermédiaire d'une société ou d'un groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, est multiplié par 1,25 (CGI, art. 158, 7).

Depuis le 1er janvier 2010, **ne sont également plus concernés** par l'application du coefficient multiplicateur de 1,25, les exploitants agricoles soumis à un régime réel qui font appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre, ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé et conventionné par l'administration fiscale.

Seul le résultat de l'exploitation soumis au barème progressif de l'impôt est majoré. En revanche, les plus-values et moins-values professionnelles à long terme ainsi que les déficits **ne font pas l'objet de la majoration de 25 %**.

Il est précisé que le contribuable **ne doit pas majorer de lui-même le montant de ses revenus**. Sur sa déclaration des revenus, il continue, comme auparavant, à reporter le montant du bénéfice qu'il a effectivement réalisé et qui fera l'objet dans la chaîne de calcul de l'impôt d'une majoration de 25 %.

En outre, **le revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417, IV-1°) doit intégrer le montant des revenus **après application de la majoration de 25 %.**

B. Dispositions concernant les immobilisations

(BOI-BA-BASE-20-10-20)

2068

Les immobilisations représentent les éléments permanents de l'exploitation et à ce titre doivent apparaître à l'actif du bilan.

Cette règle appelle, cependant, certaines précisions relatives aux immeubles, aux animaux et aux améliorations du fonds résultant de pratiques culturales.

I. Immeubles

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D, I; BOI-BA-BASE-20-10-20 au I)

2069

Les immeubles bâtis ou non bâtis appartenant à l'exploitant et utilisés pour les besoins de l'exploitation sont obligatoirement inscrits à l'actif du bilan.

Toutefois, l'exploitant peut demander de conserver les terres dans son patrimoine privé. Cette option s'applique à la totalité des terres dont l'exploitant est propriétaire ou qu'il acquiert pendant la durée de l'exercice. Elle est reconduite tacitement pour l'exercice suivant, sauf renonciation expresse de l'exploitant. Autrement dit, l'option peut être exercée à tout moment. Elle est valable pour un exercice et se reconduit tacitement. Elle continue à s'appliquer à la totalité des terres. Les exploitants qui optent pour le maintien des terres dans leur patrimoine privé doivent signifier leur choix à l'administration de manière expresse. L'option comme, le cas échéant, la renonciation doit être jointe à la déclaration des résultats de l'exercice auquel elle s'applique.

2069-1

Cas particulier : maison d'habitation de l'exploitant. La maison du propriétaire exploitant peut être inscrite à l'actif à condition :

- d'une part, de faire partie de l'exploitation, ce qui implique notamment qu'elle soit située dans l'enceinte même de la ferme ou attenante à celle-ci ;

- d'autre part, de ne pas présenter le caractère d'une maison de maître.

Remarque : Conformément à la jurisprudence et à la doctrine applicables aux revenus fonciers, un immeuble doit être considéré comme une maison de maître lorsqu'il n'est pas directement utilisé pour les besoins de l'exploitation agricole et revêt par ses dimensions et sa disposition intérieure un caractère nettement résidentiel.

Cette inscription reste toujours facultative.

II. Animaux

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D, II; BOI-BA-BASE-20-10-20 au II)

2070

Peuvent être considérés comme des immobilisations amortissables :

- les équidés et les bovidés utilisés comme animaux de trait ou affectés exclusivement à la reproduction (taureaux, étalons) ;

- les chevaux de course mis à l'entraînement et les chevaux de concours soumis à un entraînement en vue de la compétition âgés de deux ans au moins au sens de la réglementation des courses. Toutefois, pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2005, les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition sont autorisés à inscrire les chevaux en immobilisation dès la date de leur naissance à la condition que ces chevaux soient destinés à la course (trop ou galop) ou à la selle, c'est à dire prédisposés à pratiquer des disciplines au regard d'une parenté et d'un pedigree établis par le livre généalogique de la race (« stud-book »), et non frappés d'inaptitude. Pour les exercices ouverts entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2004, il sera admis que, pour la qualification d'immobilisation des chevaux, la condition d'entraînement effectif requise ne soit pas exigée.

Dans l'hypothèse où l'exploitant est assujetti à la TVA, cette option n'est possible que si le même choix est exercé pour l'établissement de cette taxe.

Bien entendu, l'exploitant peut renoncer à la possibilité qui lui est offerte et inscrire la totalité de son cheptel au compte « stock ».

III. Améliorations du fonds résultant de pratiques culturales

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies-0 K ; BOI-BA-BASE-20-10-20 au III)

2071

Les exploitants imposés d'après le bénéfice réel peuvent inscrire **au bilan d'ouverture du premier exercice** soumis à ce régime une somme correspondant à la valeur, à la date du changement de régime, des améliorations du fonds (assolements, arriérés de fumures, etc...) représentant le résultat des pratiques culturales lorsque les transactions en usage dans la région en font état. **Cette inscription est facultative.**

Remarque : Ces améliorations doivent être distinguées des améliorations temporaires (travaux de drainage, réalisation de voies de desserte sommaires, etc.) qui sont amorties dans les conditions de droit commun.

Cette valeur est appréciée d'après les usages locaux, et notamment ceux qui sont suivis en matière d'expropriation.

La somme ainsi portée au premier bilan demeure inscrite aux bilans ultérieurs pour le même montant ; elle ne peut pas faire l'objet d'amortissements.

Lors de la cession des améliorations du fonds, cette somme vient en déduction du prix reçu par le cédant pour le calcul de la plus-value imposable éventuelle.

IV. Réévaluation légale des immobilisations

(BOI-BA-BASE-20-10-20 au V)

2072

Les exploitants agricoles qui ont procédé à une telle réévaluation doivent joindre à leur déclaration annuelle de résultats le tableau 2147 bis.

Chapitre 2 : Détermination du produit brut

(BOI-BA-BASE-20-20)

A. Produits de l'exploitation

(BOI-BA-BASE-20-20-10)

2073

Les **produits de l'exploitation comprennent** notamment :

- **les ventes** : il n'est tenu compte, en principe, que des opérations de caractère agricole. Les profits provenant de certaines opérations de caractère commercial (labour ou défrichage pour le compte de tiers, prise en pension d'animaux...) doivent normalement être imposés distinctement d'après les règles prévues pour les bénéfices commerciaux (cf. toutefois, n° 2004) ;

- **les produits accessoires** : il s'agit des redevances ayant leur origine dans le droit de propriété (cf. n° 2003-2) ;

- **les produits financiers :** d'une manière générale, les intérêts statutaires perçus par des agriculteurs et servis aux parts des sociétés coopératives ou des caisses de crédit agricole mutuel qui sont inscrites à l'actif de l'exploitation doivent être regardés comme se rattachant à l'exploitation agricole et être compris de ce fait dans le bénéfice imposable ;

> **Précision** : Les exploitants individuels imposés d'après leur bénéfice réel doivent comprendre dans leurs revenus imposables au titre des bénéfices agricoles la part qui leur revient dans les résultats des sociétés ou groupements agricoles n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés (cf. n° 2011). Cette part est obligatoirement calculée suivant les règles prévues pour la détermination du bénéfice réel. Il en est ainsi même dans l'hypothèse où le groupement ou la société relève normalement du régime du forfait.

- **l'autoconsommation** : le bénéfice est déterminé en ajoutant aux recettes la valeur, au prix de revient, des produits consommés par l'exploitant et sa famille ;

- la **valeur locative réelle de la maison d'habitation de l'exploitant**, lorsque l'immeuble est inscrit à l'actif du bilan (cf. n° 2069).

B. Stocks

(BOI-BA-BASE-20-20-20)

2074

La variation de la valeur des stocks au cours de l'exercice doit être comprise dans le résultat imposable.

I. Composition

(BOI-BA-BASE-20-20-20-10)

2074-1

Les stocks comprennent :

1. Les matières premières et consommables

Il s'agit des matières :

- acquises par l'exploitant et concourant directement ou indirectement à la production agricole (engrais, amendements, semences, plants, aliments du bétail, carburants et lubrifiants, produits vétérinaires...) ;

- produites sur l'exploitation et destinées à y être utilisées (fourrage et paille pour les animaux, fumier...).

2. Les fournitures

Ce sont les produits d'entretien et les fournitures diverses.

3. Les emballages

4. Les marchandises achetées à l'extérieur et destinées à être revendues en l'état, si les profits correspondants peuvent être rattachés aux bénéfices agricoles.

Il convient de se reporter au n° 2005-1.

5. Les animaux non inscrits en immobilisations amortissables

Voir au n° 2070.

6. Les produits finis

Ce sont les produits de l'exploitation en état d'être commercialisés mais non vendus à la clôture de l'exercice.

7. Les produits en cours de fabrication

Il s'agit des produits de l'exploitation non susceptibles d'être commercialisés en l'état (ex. : fromages dont la maturation n'est pas achevée). Pour les productions végétales, les produits en cours sont constitués des seules avances aux cultures qui sont inscrites, à leur prix de revient, dans les stocks d'entrée et de sortie des exploitations agricoles soumises au régime d'imposition d'après le bénéfice réel (CGI, art. 72 A, I).

8. Les avances aux cultures (CGI, art. 72 A, II)

Elles s'entendent des frais et charges engagés au cours d'un exercice en vue d'obtenir la récolte à venir.

Il s'agit exclusivement des :

• Frais correspondant aux semences, engrais, amendements et produits de traitement des végétaux ;

• Frais de main-d'œuvre relatifs aux façons culturales, de l'amendement des terres et des semis ;

• Frais de matériel relatifs aux mêmes travaux : carburants, lubrifiants, entretien, réparation et amortissement du matériel, travaux réalisés par des tiers.

Remarque :

Pour la détermination des bénéfices agricoles, les produits en cours sont constitués des seules avances aux cultures qui font l'objet des règles d'évaluation spécifiques fixées par l'article 72 A du CGI lesquelles ont notamment pour conséquence d'exclure les charges de fermage de l'évaluation des avances aux cultures.

Toutefois, ces règles spécifiques aux bénéfices agricoles ne s'appliquent pas aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui exercent une activité agricole. Ces dernières doivent faire application des règles d'évaluation des stocks prévues en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

II. Évaluation

(BOI-BA-BASE-20-20-20-20)

2074-2

1. Principe

L'évaluation des stocks s'effectue selon les modalités applicables aux entreprises industrielles et commerciales, c'est-à-dire d'après **leur prix de revient** ou d'après l**e cours du jour à la clôture de l'exercice, s'il est inférieur.**

2. Dérogations

Sous réserve du cas particulier des apports en société, dans les conditions définies à l'article 151 octies du CGI (cf. remarque ci-après), le **prix de revient des produits de l'exploitation** compris dans les stocks (récoltes, animaux) **peut être déterminé forfaitairement** en appliquant au cours du jour à la clôture de l'exercice (c'est-à-dire sur la valeur probable de réalisation à la date de l'inventaire) une décote correspondant au bénéfice brut susceptible d'être réalisé lors de la vente. Cette décote est appréciée par l'exploitant sous le contrôle de l'administration (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies I, I). En d'autres termes, la décote représente le bénéfice augmenté de l'ensemble des frais de distribution engagés en cas de vente. Cette pratique est facultative.

Le **prix de revient des produits en cours de fabrication** peut être déterminé forfaitairement par référence à des coûts standards ou à tous autres éléments statistiques (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies I, II) ; la valeur du travail de l'exploitant et des aides familiaux non salariés ne doit, en aucun cas, être retenue pour l'appréciation du prix de revient.

Remarques :

- **Apport en société**. Lorsqu'un exploitant agricole individuel fait apport de son exploitation à une société soumise à un régime réel d'imposition dans les conditions définies à l'article 151 octies du CGI, les profits afférents aux stocks ne sont pas imposés au nom de l'apporteur si la société bénéficiaire de l'apport inscrit ces stocks à l'actif de son bilan à la valeur comptable pour laquelle ils figurent au dernier bilan de l'exploitant apporteur. La détermination de la valeur comptable des stocks apportés lorsque l'apporteur et la société sont soumis à des régimes d'imposition différents, est réalisée dans les conditions prévues en cas de changement de régime d'imposition (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies G).B

- **Pour les exercices clos depuis le 1er janvier 2009**, l'entreposage d'une production agricole par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition chez un tiers puis, le cas échéant, sa reprise n'entraînent pas la constatation d'un profit ou d'une perte pour la détermination du résultat imposable, sous réserve que les produits agricoles restent inscrits dans les stocks au bilan de l'exploitant. La production agricole entreposée qui ne fait pas l'objet d'une reprise demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant pour sa valeur à la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'entreposage est intervenu, majorée des seuls frais facturés par l'organisme entrepositaire, jusqu'à la date de perception des sommes représentatives de la cession des produits considérés ou des acomptes perçus sur ces sommes. Pour l'application de cette disposition, constitue une convention d'entreposage le contrat par lequel une production agricole fait l'objet d'un dépôt non individualisé dans les magasins d'une entreprise qui est chargée de la stocker, de la transformer ou de réaliser d'autres prestations sur cette production et peut être reprise à l'identique ou à l'équivalent par l'exploitant. La production agricole qui fait l'objet d'un entreposage, puis d'une reprise par l'exploitant, demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à cette production (CGI, art. 38 quinquies ; CGI, ann. III, art. 2 F).

- Pour **les apports de raisins, de moûts, de vins en vrac ou d'eaux-de-vie** à des coopératives viticoles agréées en « collection-vente », pour les exercices clos depuis le 1er janvier 2010, voir RES N° 2010/19 au BOI-BA-BASE-20-20-20-30.

3. Règles particulières aux avances aux cultures (CGI, art. 72 A, I ; BOI-BA-BASE-20-20-20-30)

Les avances aux cultures doivent être évaluées au prix de revient. Quatre types de méthodes, à l'exception de toute autre, ont été retenues en vue de tenir compte des différentes étapes du développement des entreprises agricoles.

C. Plus-values et moins-values de cession d'éléments d'actif

(BOI-BA-BASE-20-20-30 et suivants)

2075

Sont présentées les dispositions relatives aux principes d'imposition des plus-values ou moins-values ainsi que la plupart des cas particuliers liés aux exploitants agricoles.

I. Principes

2075-1

Sous réserve des cas particuliers exposés ci-après n° **2075-2**, les plus-values (et moins-values) provenant de la réalisation d'éléments d'actif doivent être calculées et taxées selon les règles applicables aux entreprises industrielles et commerciales (Cf n° 3105 et suivants), telles qu'elles sont définies notamment par les articles 39 duodecies et suivants du CGI. Ce régime est fondé sur la distinction entre les plus-values (et moins-values) à court terme, d'une part, et les plus-values (et moins-values) à long terme, d'autre part.

Remarque : en cas de cession sous le régime réel de biens amortissables, autres que les bâtiments d'exploitation, les amortissements « réputés pratiqués » sous le régime du forfait doivent, comme les amortissements effectivement pratiqués sous le régime réel, être retenus pour le calcul des plus-values à court terme.

II. Cas particuliers

2075-2

1. Exonération conditionnelle totale ou partielle (CGI, art. 151 septies)

Cette exonération est déterminée après compensation avec les moins-values de même nature réalisées par les contribuables dont la moyenne des recettes, encaissées au cours des deux années civiles qui précèdent celle de la réalisation de ces plus-values n'excède pas les limites fixées à l'article 151 septies du CGI (RES N° 2010/13 au BOI-BA-BASE-20-20-30-30).

2. Exonération de la fraction des plus-values acquises sous le forfait (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies GA)

3. Biens ayant figuré une partie du temps dans le patrimoine privé de l'exploitant (CGI, art. 151 sexies ; ann. II, art. 74-0 E ter)

4. Apport en société d'une exploitation agricole individuelle (CGI, art. 151 octies)

Les plus-values constatées à l'occasion de l'apport en société d'une exploitation individuelle agricole peuvent, selon la nature des biens apportés, bénéficier de dispositions particulières d'imposition, notamment d'un report d'imposition ou du régime spécial d'imposition prévu en faveur des fusions de sociétés, dans la mesure où l'apport répond aux conditions suivantes :

a. Qualité de l'apporteur

L'apport doit être réalisé par un exploitant agricole exerçant à titre individuel. Sont donc exclus les apports faits par les sociétés civiles (y compris les GAEC et les EARL, même à associé unique), les sociétés commerciales (y compris les EURL), les sociétés de fait, les sociétés en participation, les indivisions autres que successorales, les exploitations en métayage.

b. Nature des biens apportés

Pour ceux réalisés depuis le 1er janvier 2006, les apports doivent porter sur l'exploitation individuelle ou sur une branche complète d'activité à l'exception des immeubles (en tout ou partie) si ces immeubles sont mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport **dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins neuf ans.**

Remarques :

- En ce qui concerne les dispositions applicables lorsque les immeubles cessent d'être mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport.

- Lorsque les droits à paiement unique (DPU) sont liés à l'exploitation de terres, il est admis que les DPU ne soient pas apportés s'ils sont mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans les mêmes conditions que les terres, voir RES N° 2007/24.

c. Bénéficiaire de l'apport

L'apport peut être effectué à une société revêtant l'une des formes autorisées par la législation des sociétés. Pour les apports réalisés depuis le 18 septembre 1991, cette société doit être soumise à un régime réel d'imposition.

d. Précision

Pour les apports réalisés au cours des exercices ouverts depuis le 1er janvier 1995, les droits afférents aux contrats de crédit-bail mobilier et immobilier conclus dans le cadre des 1° et 2° de l'article 1 de la loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail, sont assimilés, dans le cadre du régime de l'article 151 octies du CGI, à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables selon le cas, et suivent le régime prévu par cet article pour l'imposition des plus-values afférentes à chacune de ces catégories d'immobilisation.

5. Apport en société de droits et parts considérés comme des biens professionnels (CGI, art. 151 octies B)

Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI résultant de l'échange de droits et parts effectué à l'occasion de l'apport de tels droits ou parts à une société soumise à un régime réel d'imposition peuvent, sous certaines conditions, faire l'objet d'un report d'imposition. Toutefois, en cas d'échange avec soulte, la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'apport. Le montant imposable peut être soumis au régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 duodecies du CGI, dans la limite de la plus-value réalisée sur les droits ou parts détenus depuis deux ans au moins.

Ces dispositions **ne sont pas applicables** si la soulte excède **10 %** de la valeur nominale des droits sociaux attribués ou si la soulte excède la plus-value réalisée.

Ce dispositif, applicable aux apports réalisés depuis le 1er janvier 2007 lorsque l'apporteur est une personne physique qui exerce notamment une activité agricole à titre professionnel, au sens de l'article 151 septies, I du CGI, est développé cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux aux n° 3105 et suivants).

Pour ce dispositif, applicable aux apports réalisés, l'apporteur est une personne physique qui doit exercer, depuis le 1er janvier 2012, notamment une activité agricole à titre professionnel, au sens de l'article 155, IV du CGI.

6. Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle

Les règles définies en matière de BIC sont également applicables aux bénéfices agricoles (CGI, art. 41 ; cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux aux n° 3105 et suivants).

7. Opérations d'aménagement foncier agricole et forestier (CGI, art. 72 E)

Les plus-values professionnelles constatées à l'occasion d'échanges de parcelles de terres agricoles réalisés dans le cadre d'une procédure réglementaire d'aménagement foncier agricole et forestier ne sont pas imposées au moment de l'échange. La plus-value est taxée lors de la vente du bien reçu en échange en fonction de la date et de la valeur d'acquisition du bien d'origine.

8. Exonération conditionnelle des plus-values réalisées depuis le 1er janvier 2006 en cas de cessation d'activité pour départ à la retraite

9. Abattement de 10 % sur les plus-values à long terme réalisées depuis le 1er janvier 2006 et portant sur des biens immobiliers ou des droits représentatifs de tels biens affectés à l'exploitation (CGI, art. 151 septies B)

10. Maintien des reports d'imposition prévus par l'article 151-0 octies du CGI

Les reports d'imposition mentionnés aux articles 151 octies à 151 nonies du CGI **sont maintenus en cas de report ou de sursis d'imposition** des plus-values constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition.

11. Apport d'un élément d'actif par un exploitant agricole à un GAEC (CGI, art. 73 E)

Nonobstant les dispositions de l'article L. 323-13 du code rural et de la pêche maritime, **l'apport d'un élément d'actif** par un exploitant agricole à un GAEC constitue une **cession** au sens du 1 de l'article 38 du CGI.

De même, **l'apport d'une exploitation** agricole à un GAEC **entraîne l'imposition immédiate des bénéfices réalisés** dans cette exploitation.

a. Imposition immédiate des plus-values latentes à la date de l'apport et des bénéfices en sursis d'imposition

Doivent donc **être immédiatement imposés les bénéfices réalisés** par l'entreprise apportée lors de l'exercice d'apport, les plus-values latentes à la date de l'apport ou les bénéfices en sursis d'imposition.

À titre d'exemples :

- les plus-values nettes à court terme dont l'imposition aurait été différée en application de l'article 39 quaterdecies du CGI doivent être rapportées au bénéfice imposable de l'exercice de réalisation de l'apport ;

- l'exploitant apporteur qui aurait bénéficié de l'étalement de la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble à une société de crédit-bail, conformément à l'article 39 novodecies du CGI, est immédiatement imposé à raison de la quote-part de plus-value restant à réintégrer dans la mesure où le lien juridique entre la société de crédit-bail et le crédit-preneur prend fin ;

- si l'apport entraîne la cession d'une immobilisation financée par une subvention d'équipement, la fraction de la subvention en sursis d'imposition du fait de l'article 42 septies du CGI est immédiatement rapportée au résultat de l'exercice de réalisation de l'apport ;

- l'exploitant apporteur qui aurait perçu des revenus exceptionnels dont il aurait décidé d'étaler l'imposition dans les conditions de l'article 75-0 A du CGI doit les rapporter au résultat de l'exercice de réalisation d'apport.

b. L'exploitant agricole peut bénéficier des dispositifs d'atténuation applicables en cas d'apport d'une exploitation individuelle à toute société civile

Si les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI sont réunies, le contribuable peut bénéficier du dispositif de report prévu à cet article s'il opte expressément dans l'acte d'apport pour l'application de ce régime.

Par ailleurs, lorsque l'apport est réalisé dans les conditions de l'article 151 octies du CGI, il peut également bénéficier, sous réserve de respecter les conditions propres à chaque dispositif, des

mécanismes d'atténuation suivants :

- l'étalement des plus-values nettes à court terme effectué antérieurement par l'exploitant en application du 1 de l'article 39 quaterdecies du CGI est maintenu si le GAEC prend l'engagement, dans l'acte d'apport, de réintégrer les plus-values en cause dont l'imposition a été différée comme aurait dû le faire l'apporteur ;

- sur option exercée dans l'acte d'apport, le solde de la subvention d'équipement en sursis d'imposition en vertu de l'article 42 septies du CGI est rapporté par le GAEC à ses résultats imposables par parts égales, pour les biens non-amortissables, sur la période de réintégration initialement retenue par l'exploitant individuel et restant à courir et, pour les biens amortissables, sur la durée d'amortissement ;

- la fraction du bénéfice exceptionnel restant à imposer en vertu de l'article 75-0 A du CGI n'est pas rapportée au résultat de l'exercice d'apport lorsque le GAEC s'engage, dans l'acte d'apport, à poursuivre l'étalement de la fraction restant à imposer dans les conditions et selon les modalités qu'aurait dû appliquer l'apporteur ;

- la déduction pour investissements et la déduction pour aléas constituées par l'exploitant individuel préalablement à l'apport ne sont pas immédiatement rapportées si le GAEC s'engage à les utiliser conformément à leur objet, respectivement dans les cinq exercices ou les dix exercices suivant celui de leur constitution ;

- sauf renonciation par l'exploitant individuel devenu membre du GAEC, le régime de la moyenne triennale prévu à l'article 75-0 B du CGI continue à produire ses effets.

c. L'établissement de l'imposition

Les contribuables **doivent, dans les soixante jours de l'apport**, en aviser l'administration et lui faire connaître la date à laquelle il a été ou sera effectif, ainsi que la raison sociale et l'adresse du groupement bénéficiaire. Les contribuables **sont tenus** de faire parvenir à l'administration, dans ce même délai, la **déclaration de leur bénéfice accompagnée** d'un résumé de leur compte de résultat.

Si les contribuables **ne produisent pas ces déclarations ou renseignements** ou si, invités à fournir à l'appui de la déclaration de leur bénéfice les justifications nécessaires, ils s'abstiennent de les donner dans les trente jours qui suivent la réception de l'avis qui leur est adressé à cet effet, **les bases d'imposition sont arrêtées d'office.**

Ces dispositions **s'appliquent** à l'impôt sur le revenu dû au titre des années 2009 et suivantes.

12. Cession d'un droit de surélévation pour réaliser des locaux destinés à l'habitation (CGI, 238 octies A; BOI-BIC-PVMV-40-10-80)

Les **plus-values réalisées** par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices agricoles à l'occasion de la cession d'un droit de surélévation **effectuée au plus tard le 31 décembre 2014** en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation **sont exonérées**.

a. Condition de l'exonération

Cette exonération **est subordonnée à la condition** que la personne cessionnaire **s'engage à achever** les locaux destinés à l'habitation **dans un délai de quatre ans** à compter de la date de l'acquisition.

b. Non-respect de l'engagement

1° Principe.

Le non-respect par la personne cessionnaire de l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation, dans le délai de quatre ans, entraîne l'application de l'amende prévue au IV de l'article 1764 du CGI.

2° Exception.

L'amende prévue au IV de l'article 1764 du CGI n'est pas due lorsque la personne cessionnaire ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté.

Elle n'est pas due non plus en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

c. Sanctions.

La personne cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation (CGI, art. 1764, IV).

d. Entrée en vigueur.

Cette exonération s'applique aux cessions à titre onéreux **réalisées du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014.**

2076

D. Gains divers

(BOI-BA-BASE-20-20-40)

I. Subventions d'équipement

(BOI-BA-BASE-20-20-40 au I)

2077

D'une manière générale, les primes et subventions perçues par un agriculteur doivent être comprises dans les bénéfices imposables de l'exercice au cours duquel elles ont été attribuées.

Cette règle comporte toutefois une importante dérogation prévue par l'article 42 septies du CGI en ce qui concerne les primes et subventions accordées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public, à raison de la création ou de l'acquisition d'immobilisations déterminées. Les modalités d'imposition des subventions d'équipement diffèrent selon qu'elles sont utilisées pour la création ou l'acquisition d'immobilisations amortissables ou non amortissables. Ces modalités sont examinées ai Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux.

II. Dotation d'installation aux jeunes agriculteurs

(BOI-BA-BASE-20-20-40 au II)

2078

Les dispositions de l'article 42 septies du CGI sont applicables à la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs prévue aux articles D. 343-9 à D. 343-12 du code rural et de la pêche maritime lorsqu'elle est affectée à la création ou à l'acquisition d'immobilisations (CGI, art. 73 C).

III. Indemnités d'expropriation et assimilées

(BOI-BA-BASE-20-20-40 au III)

2079

L'expropriation est une opération administrative par laquelle le propriétaire d'un immeuble ou d'un fonds de commerce est obligé d'abandonner à la puissance publique la propriété de son bien moyennant indemnité, lorsque l'utilité publique l'exige.

Les indemnités versées comprennent généralement, en sus d'une indemnité principale représentant le prix du bien exproprié (terres, bâtiments...), une ou plusieurs indemnités accessoires de caractères divers destinées à couvrir les autres dommages subis par l'exploitant du fait de l'expropriation et dont certaines ne sont allouées qu'aux fermiers ou au seul bailleur.

Le régime fiscal de ces indemnités varie suivant qu'elles sont versées en contrepartie de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé ou qu'elles sont destinées à compenser une charge ou un manque à gagner.

IV. Primes d'encouragement à l'abandon de la production laitière

(BOI-BA-BASE-20-20-40 au VII-A)

2080

Ces primes sont versées en application des décrets n° 84-481 du 21 juin 1984, n° 85-709 du 12 juillet 1985, n° 86-882 et 883 du 28 juillet 1986 et n° 87-278 du 21 avril 1987.

V. Indemnités pour abandon définitif de toute production en vue de la commercialisation de lait ou de produits laitiers

2081

Ces indemnités sont versées en application des décrets n° 90-884 du 2 octobre 1990, n° 91-835 du 30 août 1991 et n° 97-1266 du 29 décembre 1997. Le régime des plus-values professionnelles leur est applicable.

VI. Primes d'arrachage de vignes versées par la CEE

(BOI-BA-BASE-20-20-40 au VII-B)

2082

Les primes communautaires d'arrachage de vignes versées en application des règlements communautaires des 26 mars 1985, 24 mai 1988, 30 juillet 1996 et 20 juillet 1998 sont imposables selon le régime des plus-values professionnelles à long terme, à l'exception :

- de la partie qui correspond à des amortissements pratiqués sous les régimes réels ou transitoire ;

- de la partie qui compense les frais d'arrachage de vignes.

Ces deux dernières fractions des primes sont imposables selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu.

VII. Aides communautaires compensatoires au revenu versées dans le cadre de la politique agricole commune

(BOI-BA-BASE-20-20-40 au VI)

2083

Pour les exploitants soumis à un régime réel d'imposition, les **créances correspondant aux droits à paiement unique** (DPU) attribués en 2007 et postérieurement, l'imposition de ces créances s'effectue à la date de dépôt de la demande d'aide, soit au plus tard le 15 mai. L'entreprise doit être en mesure de justifier de cette date de dépôt. À défaut, par simplification, il est retenu, comme date effective de dépôt, le 15 mai de chaque année.

Néanmoins, pour les exploitants établis avant le 1er janvier 2007, il est admis que l'imposition des créances correspondant aux DPU soit retardée à la date de réception par l'exploitant de la lettre de fin d'enregistrement de sa demande d'aide qui lui sera adressée par la DDAF.

VIII. Prime consécutive au retrait de terres arables

(BOI-BA-BASE-20-20-40 au VII-C)

2084

Les primes versées en application du décret n° 88-1049 du 18 novembre 1988 constituent une recette de l'année au cours de laquelle elles sont perçues.

IX. Indemnités d'assurance-vie

(CGI, art. 38 quater, BOI-BA-BASE-20-20-40 au V)

2085

Pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2004, lorsqu'un contrat d'assurance sur la vie a été souscrit auprès d'une compagnie d'assurances par une entreprise sur la tête d'un dirigeant ou d'une

personne jouant un rôle déterminant sur le fonctionnement de l'exploitation, le profit qui résulte de l'indemnisation du préjudice économique subi par l'entreprise consécutivement au décès peut être réparti par parts égales sur l'année de la réalisation et les quatre années suivantes. Corrélativement, la déduction des primes d'assurances qui n'ont pas été retenues au titre des exercices antérieurs (contrats souscrits volontairement par l'entreprise) doit également être étalée sur cinq ans.

Les sommes dont l'imposition a été ainsi différée sont rapportées au bénéfice imposable de l'exercice de la cession ou de la cessation de l'entreprise.

X. Indemnité de tutorat

2086

L'indemnité de tutorat est perçue par l'exploitant maître de stage, dans le cadre du stage de six mois préalable à l'installation des jeunes agriculteurs.

Cette indemnité constitue un produit imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles.

XI. Entreposage de céréales chez un organisme collecteur agréé

(CGI, art. 38 quinquies; CGI, ann. III, art. 2 F ; BOI-BA-BASE-20-20-20-30 et BOI-BA-BASE-20-20-40 au VII-E)

2087

Pour les exercices clos depuis le 1er janvier 2009, **l'entreposage d'une production agricole** par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition chez un tiers puis, le cas échéant, sa reprise **n'entraînent pas la constatation d'un profit ou d'une perte** pour la détermination du résultat imposable, sous réserve que les produits agricoles restent inscrits dans les stocks au bilan de l'exploitant.

La production agricole entreposée **qui ne fait pas l'objet d'une reprise demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant** pour sa valeur à la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'entreposage est intervenu, **majorée des seuls frais facturés par l'organisme entrepositaire**, jusqu'à la date de perception des sommes représentatives de la cession des produits considérés ou des acomptes perçus sur ces sommes. Pour l'application de cette disposition, constitue une convention d'entreposage le contrat par lequel une production agricole fait l'objet d'un dépôt non individualisé dans les magasins d'une entreprise qui est chargée de la stocker, de la transformer ou de réaliser d'autres prestations sur cette production et peut être reprise à l'identique ou à l'équivalent par l'exploitant.

La production agricole qui fait l'objet d'un entreposage, **puis d'une reprise** par l'exploitant, **demeure inscrite dans les stocks** au bilan de l'exploitant jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à cette production.

Cas particulier :

Pour les **apports de raisins, de moûts, de vins en vrac ou d'eaux-de-vie** à des coopératives viticoles agréées en « collection-vente », pour les exercices clos depuis le 1er janvier 2010, voir BOI-BA-BASE-20-20-20-30.

XII. Ristournes accordées par une société coopérative agricole à un associé coopérateur

(CGI, art. 38 sexies et BOI-BA-BASE-20-20-40 au VII-F)

2088

Lorsque les **ristournes accordées** par une société coopérative agricole mentionnée à l'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime à un associé coopérateur prennent la **forme de l'attribution de parts sociales** de cette société, **l'imposition du produit comptabilisé** au titre de ces ristournes par cet associé **peut, sur option, faire l'objet d'un report d'imposition** jusqu'à la date de cession, de transmission ou d'apport des parts ainsi attribuées ou jusqu'à la date de cessation d'activité si celle-ci est antérieure.

L'option pour le report d'imposition s'exerce par le dépôt d'un état de suivi joint à la déclaration annuelle de résultat que l'associé coopérateur est tenu de déposer.

Cet état mentionne notamment le nom et l'adresse de l'associé coopérateur, la dénomination et l'adresse de la coopérative agricole dont il est associé et pour chaque attribution de parts sociales le montant du produit comptabilisé au titre des ristournes et les informations nécessaires au suivi des

produits en report d'imposition.

XIII. Allocation journalière d'accompagnement d'une personne en fin de vie

(BOI-BA-BASE-20-20-40 au VIII)

2089

L'allocation journalière d'accompagnement d'une personne en fin de vie constitue, pour le bénéficiaire, un revenu de remplacement imposable à l'impôt sur le revenu selon les mêmes règles que le revenu qu'elle remplace.

Ainsi, l'allocation payée à un exploitant indépendant imposable dans la catégorie des bénéfices agricoles est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles.

Chapitre 3 : Frais et charges

(BOI-BA-BASE-20-30 et suivants)

2090

D'une manière générale, sont admis en déduction les frais et charges nécessités directement par l'exercice de la profession et qui entraînent une diminution de l'actif net ou sont destinés à pallier une diminution probable de cet actif.

Certaines charges diverses suceptibles d'être admises en déduction sont également exposées au II du BOI-BA-BASE-20-30-50.

Les règles applicables en ce domaine aux entreprises industrielles et commerciales (cf. Livre VII BIC n° 2956 et suivants) concernent également les exploitants agricoles, sous réserve des aménagements et précisions ci-après.

A. Amortissements

(BOI-BA-BASE-20-30-10)

I. Principe

2091

Les amortissements sont soumis aux mêmes règles de calcul et de déduction qu'en matière de BIC (Cf. 3010 et suivants), quel que soit le système d'amortissement (linéaire ou dégressif).

II. Précisions

2091-1

Les **terres proprement dites**, les **améliorations foncières permanentes** et les **améliorations du fonds** résultant des pratiques culturales (cf. n° **2091**) **ne peuvent être amorties**.

En revanche, les améliorations foncières temporaires (travaux de drainage, réalisation de voies de desserte sommaires...) et les plantations **sont amortissables**.

Remarque : En revanche, les frais d'entretien et de fonctionnement d'un réseau de drainage constituent des frais généraux immédiatement déductibles.

Les parts de coopérative et les droits d'entrée versés aux coopératives ne peuvent faire l'objet d'amortissements.

La base de l'amortissement est constituée par la valeur d'origine, c'est-à-dire selon le cas : le coût réel d'achat augmenté des frais accessoires, la valeur d'apport pour les immobilisations apportées par des tiers, le coût réel de production lorsque l'immobilisation a été créée par l'exploitant.

III. Dispositions particulières

2091-2

S'agissant des modalités d'amortissement, des règles particulières sont prévues :

- pour les porcheries, les poulaillers et les plantations de vergers et de vignes. En raison de leurs contraintes et de leurs caractéristiques particulières, ces biens bénéficient d'une durée d'amortissement réduite ;

- pour les chevaux inscrits à un compte d'immobilisations (cf. n° 2068). Ils sont amortis selon le mode linéaire et d'après une durée qui est directement fonction de leur utilisation. Les durées normales d'amortissement s'établissent en principe, comme suit : chevaux de galop : 4 ans ; chevaux de trot : 5 ans ; étalons : 5 ans ; poulinières : 7 ans. Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2005, **il est admis que** l'ensemble des équidés qui peuvent faire l'objet d'une inscription en immobilisation dès leur date de naissance (chevaux destinés à la course – trot ou galop – ou à la selle) puissent être amortis sur une durée de trois années.

IV. Amortissement exceptionnel de certains biens d'équipement

(CGI, art. 39 quinquies FC)

2091-3

Les constructions qui s'incorporent à des installations de production agricole et sont destinées à satisfaire aux obligations prévues au titre Ier du livre V du code de l'environnement relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un amortissement exceptionnel sur douze mois. Cette mesure s'appliquait aux constructions réalisées avant le 1er janvier 2008.

B. Provisions

(BOI-BA-BASE-20-30-20)

2092

Pour être déductibles, les provisions doivent répondre aux conditions générales édictées en matière de bénéfices industriels ou commerciaux. L'extension de ces règles à l'agriculture conduit notamment à refuser la déduction des provisions pour renouvellement du matériel, pour travaux de construction ou pour pertes causées par les cataclysmes naturels.

C. Dépenses relatives aux immeubles

(BOI-BA-BASE-20-30-30)

2093

Sont déductibles du revenu brut :

- les charges foncières afférentes aux terres si elles sont inscrites à l'actif ;

- les dépenses relatives aux bâtiments d'exploitation inscrits à l'actif.

Lorsque l'exploitant **est autorisé à inscrire à l'actif de son bilan les locaux d'habitation** qu'il occupe, il doit comprendre dans **ses bénéfices la valeur locative réelle** correspondante (cf. n° 2069) ; **en contrepartie, les charges** afférentes à ces locaux **sont déductibles**.

Les exploitants agricoles locataires sont admis à déduire les loyers et fermages versés aux propriétaires des biens utilisés pour les besoins de l'exploitation.

Cas particulier. Le droit d'entrée versé par un fermier est considéré :

- comme un supplément de loyer à répartir sur la durée du bail, s'il est versé au propriétaire ;

- comme un élément d'actif non amortissable, s'il est versé au fermier sortant.

D. Salaires

(BOI-BA-BASE-20-30-40 et suivants)

2094

Toutes les sommes versées au personnel salarié à titre d'appointements, salaires ou indemnités sont déductibles, à condition qu'elles correspondent à un travail réel, donnent lieu à un versement effectif et ne soient pas exagérées. Ainsi, l'aide financière mentionnée à l'article L. 7233-4 du code du travail attribuée aux salariés de l'exploitation agricole constitue un charge déductible du résultat imposable si elle répond aux conditions précitées.

La rémunération de l'exploitant et des membres de sa famille obéit aux mêmes règles qu'en matière de bénéfices industriels et commerciaux. Par ailleurs, la rémunération allouée à l'associé d'exploitation est déductible.

Remarque.

L'aide financière au titre de services à la personne que s'alloue un exploitant individuel en application de l'article L. 7233-5 du code du travail, y compris le « CESU préfinancé » n'est pas déductible. Toutefois, l'article L. 7233-7 du code du travail prévoyant que cette aide est exonérée d'impôt sur le revenu, il convient de considérer que le bénéfice imposable de l'exploitant individuel est exonéré à hauteur de l'aide financière qu'il s'attribue, avec un maximum de 1 830 € par année civile. En pratique, sur la déclaration complémentaire des revenus 2042 C du contribuable, le bénéfice imposable sera minoré du montant de l'aide financière qu'il s'est attribuée. Il est précisé que cette minoration ne doit pas conduire à faire naître un déficit au titre de l'exercice d'attribution ni à augmenter le déficit de cet exercice.

E. Cotisations au titre des contrats d'assurance de groupe

(CGI, art. 154 bis-0 A; CGI, ann. III, art. 41 DN bis et 41 DN ter; BOI-BA-BASE-20-30-40-20)

2095

L'article 55 de la loi n° 97-1051 du 18 novembre 1997 d'orientation sur la pêche maritime et les cultures marines a mis en place un régime complémentaire facultatif d'assurance vieillesse des exploitants agricoles. Il s'agit de contrats d'assurance de groupe souscrits en vue du paiement d'une retraite complémentaire garantissant un revenu viager. Ce régime s'est substitué au régime COREVA supprimé depuis le 30 juin 1998.

Les cotisations versées, dans le cadre de contrats d'assurance de groupe en vue du paiement d'une retraite complémentaire garantissant un revenu viager, définis au 2° de l'article L. 144-1 du code des assurances, sont déductibles, sous certaines conditions et limites, du bénéfice professionnel de l'exploitant.

2095-1

L'article 111 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 portant réforme des retraites et l'article 82 de la loi de finances pour 2004 ont modifié les dispositions de l'article 154 bis-0 A du CGI pour la détermination des résultats des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées depuis le 1er janvier 2004. Sans modifier la définition des personnes concernées par la déduction des cotisations ni celle des contrats, ces nouvelles dispositions législatives ont changé les modalités et limites de déduction des cotisations. Toutefois, dans l'hypothèse où ces changements se traduiraient par une diminution des cotisations déductibles, un dispositif transitoire jusqu'en 2010 a permis, pour les contrats conclus avant le 25 septembre 2003, de bénéficier de l'ancien mécanisme prévu par l'article 154 bis-0 A du CGI dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2003.

I. Personnes concernées

2095-2

Le régime complémentaire facultatif d'assurance vieillesse mis en place par l'article 55 de la loi du 18 novembre 1997 est ouvert :

- aux chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole qui relèvent des régimes d'assurance vieillesse obligatoires des travailleurs non salariés agricoles défini aux articles L. 732-18 et suiv. du code rural et de la pêche maritime (métropole) et L. 762-26 et suiv. du même code (départements d'outre-mer), à leur conjoint et aux membres de leur famille participant à l'exploitation qui sont affiliés à ce même régime ;

Remarque : Si les deux conjoints co-exploitant ou non au sens fiscal, ont chacun cette qualité, chacun d'eux peut souscrire un contrat d'assurance groupe et bénéficier de la limite de déduction propre aux chefs d'exploitation.

- aux chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole exerçant leur activité soit à titre individuel soit dans le cadre d'un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) ;

- aux membres non salariés d'une exploitation collective de droit ou de fait (membres de sociétés civiles, associés d'EARL, indivisaires...) participant effectivement à l'exploitation et personnellement assujettis aux régimes d'assurance vieillesse obligatoires des travailleurs non salariés des professions agricoles ;

- aux secrétaires mandataires des sociétés ou caisses locales d'assurances mutuelles agricoles qui exercent leur activité de manière indépendante et sont affiliés aux régimes d'assurance vieillesse obligatoires des professions non salariées agricoles (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 722-1, 5° et L. 722-4, 1°).

Remarque : le chef d'une exploitation ou d'une entreprise agricole peut souscrire un contrat d'assurance groupe pour son conjoint collaborateur au sens de l'article L. 321-5 du code rural et de la pêche maritime.

II. Nature des contrats

2095-3

Il doit s'agir de contrats d'assurance de groupe prévus au 2° de l'article L. 144-1 du code des assurances. Le décret d'application n° 97-1264 du 29 décembre 1997 fixe les conditions de fonctionnement et de validité des contrats et les caractéristiques des groupes souscripteurs. Sont concernés, également, les contrats gérés par une institution mentionnée à l'article L. 370-1 du code des assurances pour les contrats mentionnés à l'article L. 143-1 dudit code.

III. Déduction des cotisations

2095-4

1. Exercices clos ou périodes d'imposition arrêtées depuis le 1er janvier 2004

a. La déductibilité des cotisations

Pour la détermination des résultats des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées depuis le 1er janvier 2004, **les cotisations sont déductibles** du revenu professionnel dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- **10 % de la fraction du revenu professionnel imposable** qui n'excède pas huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale, **auxquels s'ajoutent 15 % supplémentaires** sur la fraction de ce revenu comprise entre une fois et huit fois le même plafond. Les revenus exonérés en application des articles 44 sexies à 44 undecies et 44 terdecies du CGI ainsi que les abattements prévus aux articles 44 quaterdecies, 44 quindecies et 73 B du CGI sont retenus pour l'appréciation du montant du revenu professionnel mentionné ci-dessus. Il n'est pas tenu compte des plus-values et des moins-values professionnelles à long terme.

- **ou 10 % du plafond annuel de la sécurité sociale**.

Cette limite s'applique à l'ensemble des versements effectués tant au titre des cotisations courantes que, le cas échéant, des rachats de cotisations

Cette limite est réduite, le cas échéant, des sommes versées par l'entreprise au plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) défini aux articles L. 3334-1 à L. 3334-16 du code du travail et exonérées en application du a du 18° de l'article 81 du CGI.

Si le chef d'exploitation a souscrit un contrat d'assurance de groupe pour son conjoint ou pour les membres de sa famille participant à l'exploitation, les cotisations versées au titre de ce contrat sont déductibles du bénéfice imposable dans la limite du plafond fixé, pour chacune de ces personnes, au tiers du plafond de déduction prévu pour les cotisations du chef d'exploitation.

Des exemples d'application sont fournis au BOI-BA-BASE-20-30-40-20.

b. Justification de la déduction

La déduction, dont le fait générateur est le paiement des cotisations, **est subordonnée** à la justification par le chef d'exploitation ou d'entreprise de la régularité de sa situation vis-à-vis de l'ensemble des régimes d'assurance-vieillesse obligatoires dont il relève, c'est-à-dire, d'une part, vis-à-vis du régime d'assurance-vieillesse de base et, d'autre part, pour la détermination du résultat des exercices clos depuis le 31 décembre 2005, du régime d'assurance-vieillesse complémentaire obligatoire institué par la loi n° 2002-308 du 4 mars 2002.

2. Dispositif transitoire jusqu'en 2010 pour les contrats conclus avant le 25 septembre 2003

2095-5

Pour la détermination des résultats des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2010, les exploitants pouvaient déduire les cotisations versées au titre des contrats d'assurance-groupe conclus avant le 25 septembre 2003 selon les modalités en vigueur pour les exercices clos ou périodes d'imposition arrêtées avant le 1er janvier 2004, si celles-ci étaient plus favorables.

F. Cotisations sociales des pluriactifs

(CGI, art. 154 bis; BOI-BA-BASE-20-30-40-10 au VI-E)

2096

Aux termes de l'article L. 171-3 du code de la sécurité sociale, les personnes **qui exercent simultanément une activité non salariée agricole et une activité non salariée non agricole** sont affiliées au **seul régime de leur activité principale**.

Elles cotisent et s'acquittent des contributions sociales sur l'ensemble de leurs revenus, selon les modalités en vigueur dans le régime de leur activité principale.

Pour être admises en déduction, les dépenses doivent notamment être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

En conséquence, seule la quote-part des cotisations sociales afférentes à l'activité agricole peut être déduite du résultat imposable de cette activité, quand bien même l'ensemble des cotisations serait acquitté auprès d'un seul régime de sécurité sociale. Les cotisations versées à une caisse unique par les exploitants pluriactifs doivent donc faire l'objet d'une répartition en vue de leur imputation sur les revenus des activités auxquels elles se rapportent. En pratique, cette répartition peut être effectuée au prorata du montant du chiffre d'affaires hors taxes de chacune des activités concernées.

G. Rachats de cotisations au régime obligatoire d'assurance-vieillesse et remboursement

(CGI, art. 72 et art 154 bis ; BOI-BA-BASE-20-30-40-10 au VI-B)

2097

I. Avant la cessation d'activité : rachats de cotisations déductibles du bénéfice imposable

Sont déductibles sans limitation pour la détermination du bénéfice agricole imposable, les cotisations dues en leur qualité de professionnels non salariés agricoles par les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole et les associés de sociétés de personnes, au titre des régimes obligatoires, de base ou complémentaires, d'allocations familiales, d'assurance-vieillesse, invalidité, décès, maladie et maternité (CGI, art. 72 et art 154 bis).

Il en est de même des cotisations obligatoires dues pour la couverture des mêmes risques par les conjoints collaborateurs et les aides familiaux.

Ce **principe de déduction sans limitation du bénéfice agricole imposable** est également applicable aux **rachats de cotisations au régime d'assurance-vieillesse obligatoire** prévues par le code rural et de la pêche maritime en faveur des professionnels non salariés agricoles, sous réserve que les versements de ces cotisations soient effectués avant la date de cessation d'activité.

II. Après la cessation d'activité : rachats de cotisations déductibles du revenu global

Pour les exploitants **ayant cessé leur activité** au sens de l'article 201 du CGI, les **versements faits au titre de rachats** de cotisations à des régimes complémentaires légalement obligatoires **sont déductibles du revenu global** (CGI, art. 156, II-4°).

III. Cotisations concernées par les facultés de rachat

Sont visées les cotisations versées en application des possibilités de rachat suivantes :

- la faculté de rachat prévue à l'article L. 732-35 du code rural et de la pêche maritime en faveur des conjoints de chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole qui ont participé aux travaux de l'exploitation ou de l'entreprise ;

- la faculté de rachat des périodes accomplies en qualité d'aide familial prévue à l'article L. 732-35-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- la faculté de rachat de certaines périodes d'études supérieures, dans la limite de douze trimestres d'assurance, prévue à l'article L. 732-27-1 du code rural et de la pêche maritime.

IV. Remboursement des rachats de cotisations d'assurance vieillesse imposable à l'impôt sur le revenu

L'article 24 de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites a prévu une **procédure de remboursement**, sous certaines conditions et pour certains assurés, de **tout ou partie des rachats de trimestres** pour années d'études ou années incomplètes (dits « rachats Fillon ») qui ont été effectués auprès des régimes obligatoires d'assurance vieillesse avant le 13 juillet 2010.

Ce remboursement, qui constitue un **complément de revenu imposable** à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de perception, est ouvert sur demande des intéressés dans un délai de trois ans à compter de l'entrée en vigueur de cette loi, soit jusqu'au 10 novembre 2013.

H. À-valoir sur le montant des cotisations exigibles l'année suivante

(CGI, art. 72 F; BOI-BA-BASE-20-30-40-10 au VI-C)

2098

Les chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole soumis au régime réel d'imposition **peuvent demander à verser**, en complément des cotisations appelées au titre de l'année en cours, **un à-valoir sur le montant des cotisations exigibles l'année suivante**.

Cet à-valoir ne peut excéder 50 % du montant des dernières cotisations appelées. La demande des intéressés doit être formulée auprès de la caisse de mutualité sociale agricole dont ils relèvent (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 731-22-1).

L'à-valoir, mentionné à l'article L. 731-22-1 du code rural et de la pêche maritime, **est déductible** du résultat de l'exercice au cours duquel il est versé (CGI, art. 72 F).

Toutefois, à compter du 1er janvier 2013, lorsque le résultat imposable d'un exercice est en hausse par rapport à celui de l'exercice précédent, l'à-valoir visé ci-dessus non versé à la clôture de l'exercice **est néanmoins déductible dans la limite de 20 %** de la hausse constatée, à condition que ce versement soit effectué dans les six mois de la clôture de l'exercice et au plus tard à la date de dépôt de la déclaration des résultats se rapportant à l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée. La fraction de l'à-valoir ainsi déduite n'est plus déductible au titre de l'exercice de versement.

I. Frais financiers

(BOI-BA-BASE-20-30-50 au I)

2099

Les agriculteurs peuvent déduire dans les conditions de droit commun les intérêts des emprunts qu'ils ont contractés pour les besoins de leur exploitation.

Titre 3 : Régime simplifié d'imposition

(CGI, art. 74 à 74 B; BOI-BA-BASE-20)

2100

Le champ d'application du régime simplifié d'imposition et les obligations incombant aux exploitants qui y sont soumis sont exposés aux n^{os} 2016-1, 2036 et suiv.

L'article 74 du CGI prévoit que le bénéfice imposable des exploitants soumis au régime simplifié est déterminé selon les règles applicables en matière de bénéfice réel normal, sous réserve de certaines particularités concernant la détermination du produit brut et les frais et charges. Seules ces particularités donnent lieu aux développements ci-dessous ; pour le surplus il y a lieu de se reporter aux n^{os} 2067 et suiv.

Précisions pour le calcul de l'impôt.

Pour le **calcul** de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes, **le montant** des bénéfices agricoles réalisés par des exploitants soumis au **régime réel simplifié d'imposition et non adhérents d'un centre de gestion agréé (CGA)** directement ou par l'intermédiaire d'une société ou d'un groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, **est multiplié par 1,25** (CGI, art. 158, 7).

Depuis le 1er janvier 2010, **ne seront également plus concernés** par l'application du coefficient multiplicateur de 1,25, les exploitants agricoles soumis à un régime réel qui font appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre, ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé et conventionnée par l'administration fiscale.

Seul le résultat de l'exploitation soumis au barème progressif de l'impôt **est majoré**.

En revanche, les plus-values et moins-values professionnelles à long terme ainsi que les déficits **ne font pas l'objet de la majoration de 25 %**.

Il est précisé que le contribuable ne doit pas majorer de lui-même le montant de ses revenus. Sur sa déclaration des revenus, il continue, comme auparavant, à reporter le montant du bénéfice qu'il a effectivement réalisé et qui fera l'objet dans la chaîne de calcul de l'impôt d'une majoration de 25 %.

En outre, le **revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417, IV-1°) doit intégrer le montant des revenus **après application** de la majoration de 25 %.

Chapitre 1 : Détermination du produit brut

(BOI-BA-BASE-20-20)

2101

Le produit brut est déterminé dans les mêmes conditions que sous le régime du bénéfice réel normal.

Des dispositions particulières sont cependant applicables aux stocks et à l'autoconsommation.

A. Évaluation des stocks

(CGI, art. 74, b et ann. III, art. 38 sexdecies JC; BOI-BA-BASE-20-20-20 et suivants)

I. Principe

(BOI-BA-BASE-20-20-20-10)

2102

Pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1er janvier 2000, les exploitants agricoles soumis au régime simplifié d'imposition **doivent évaluer leurs stocks au prix de revient ou au cours du jour à la clôture de l'exercice si ce cours du jour est inférieur** au prix de revient (CGI, art. 74, b).

Sous réserve de l'application des règles fiscales spécifiques à l'activité agricole (se reporter également au BOI-BA-BASE-20-20-20-30 , il convient également de tenir compte des règles générales exposées

ci-après.

1. Stocks concernés

Il s'agit des matières premières et consommables, les fournitures, les emballages, les marchandises achetées à l'extérieur et destinées à être revendues en l'état dans la mesure où les profits correspondants revêtent un caractère agricole, les produits finis, les produits et les travaux en cours de fabrication, les avances aux cultures et les animaux.

Cela concerne l'ensemble des stocks détenus par l'exploitant quelle que soit l'année au titre de laquelle ils ont été acquis ou obtenus (voir toutefois les remarques ci-dessous).

Remarque :

S'agissant des animaux détenus par un exploitant soumis au régime simplifié d'imposition, il est précisé que les équidés et bovidés, remplissant les conditions prévues au II de l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI, peuvent être assimilés à des immobilisations amortissables (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies C; cf. n° 2091). Tous les autres animaux, y compris ceux nés dans l'exploitation, demeurent compris dans les stocks.

2. Évaluation au prix de revient

Les stocks sont, en principe, évalués à leur prix de revient au bilan de clôture au cours duquel ils ont été obtenus et aux bilans ultérieurs.

Le prix de revient s'entend normalement du prix de revient effectif (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies H).

Toutefois, pour les **produits finis et les produits en cours de fabrication**, le prix de revient peut être **déterminé forfaitairement** en appliquant au cours du jour à la clôture de l'exercice une décote correspondant au bénéfice brut susceptible d'être réalisé lors de la vente (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies I).

Les déchets et rebuts doivent être évalués au cours du marché au jour de l'inventaire ou, à défaut de cours, à leur valeur probable de réalisation.

Pour l'évaluation des stocks en cas d'apport en sociétés, des stocks à retenue lente et des avances aux cultures, les précisions apportées aux n^{os} 2074 et suiv. s'appliquent au régime simplifié d'imposition.

3. Évaluation au cours du jour.

L'évaluation des stocks est faite au cours du jour si ce dernier est inférieur au prix de revient.

Le cours du jour est le prix auquel le prix auquel les produits considérés pourraient être vendus sur le marché à la date de l'inventaire en tenant compte de la spécificité des produits.

À défaut de cours du jour à la clôture de l'exercice, il convient de rechercher la valeur probable de réalisation.

II. Exception : évaluation selon une méthode forfaitaire

(BOI-BA-BASE-20-20-20-20)

2103

Sur option (CGI, art 74, b), les stocks, autres que les matières premières et les avances aux cultures visées à l'article 72 A du CGI, peuvent être **évalués selon une méthode forfaitaire** par l'exploitant soumis au régime simplifié d'imposition.

Cette méthode optionnelle d'évaluation des stocks consiste pour l'exploitant à appliquer au cours du jour à la date de l'inventaire une décote forfaitaire.

1. Conditions d'exercice de l'option

L'option pour la méthode d'évaluation forfaitaire des stocks doit être exercée dans le délai de déclaration du résultat du premier exercice auquel elle s'applique (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JC).

Elle doit être formulée sur papier libre et annexée à cette déclaration.

L'option est valable pour cinq exercices tant que l'exploitant est soumis au régime simplifié d'imposition. Elle se reconduit tacitement par période de cinq exercices sauf décision contraire notifiée au service des impôts dans le délai de dépôt de la déclaration de résultat du dernier exercice de chaque période d'option.

2. Stocks concernés

La méthode forfaitaire d'évaluation s'applique aux stocks d'animaux achetés ou nés sur l'exploitation,

aux produits finis et aux produits en cours de fabrication.

3. Décote forfaitaire applicable

L'article 38 sexdecies JC de l'annexe III du CGI fixe cette **décote forfaitaire** à :

- **20 %** pour la généralité des produits finis, des produits en cours de fabrication et des animaux ;

- **30 %** pour les bovins et les produits de la viticulture (vins, eaux-de-vie, spiritueux).

En outre ce même article maintient **le mécanisme correcteur** destiné à éviter une forte fluctuation des résultats, en raison des brusques variations conjoncturelles des cours de plus ou moins 20 % entre la date d'ouverture et celle de clôture d'un même exercice.

Cette variation de prix peut être **limitée à 20 %** et s'applique de plein droit. Toutefois, l'exploitant peut y renoncer.

L'option pour cette renonciation s'effectue dans les mêmes conditions et pour la même durée que l'option pour la méthode forfaitaire d'évaluation.

Il est précisé que le décret n° 2001-524 du 14 juin 2001 a supprimé, depuis sa date d'entrée en vigueur et dans un souci de simplification, le système particulier de blocage de la valeur des stocks de vins et spiritueux détenus par les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition applicable sur option (pour le maintien de ce système de blocage).

B. Autoconsommation

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies JD)

2104

Lorsque l'option pour l'évaluation des stocks selon une méthode forfaitaire est exercée, les produits prélevés par l'exploitant à des fins personnelles, dont la valeur est ajoutée aux recettes, sont évalués selon le même mode forfaitaire dans les conditions exposées à l'article 38 sexdecies JC de l'annexe III au CGI.

Chapitre 2 : Frais et charges

(BOI-BA-BASE-20-30)

2107

Le résultat imposable est déterminé comme en matière de bénéfice réel normal sauf à tenir compte des dispositions particulières suivantes :

- les frais relatifs aux carburants consommés lors des déplacements professionnels de l'exploitant individuel **peuvent être enregistrés forfaitairement** d'après un barème publié chaque année (CGI, art. 74, c)(Cf.également le BOI-BA-DECLA-30)

> **Remarque :** L'évaluation forfaitaire des frais de carburants ne concerne que les exploitants individuels (à l'exception donc des sociétés ou groupements), mais s'applique aussi bien aux véhicules inscrits à l'actif de l'exploitation qu'à ceux conservés dans le patrimoine privé.

Les exploitants exercent, au titre de chaque exercice, l'option pour cette déduction forfaitaire sur un état joint à la déclaration de résultats. Cet état mentionne également :

- le type et l'immatriculation du ou des véhicules concernés ;
- le nombre total de kilomètres parcourus, en distinguant ceux effectués pour les besoins de l'exploitation ;
- le montant forfaitaire des frais de carburant ;
- les modalités de comptabilisation de ces frais (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies RB bis).

> Cette mesure de simplification vise essentiellement les frais de carburant afférents aux véhicules **affectés à un usage mixte** (professionnel et personnel), pour lesquels il n'existe pas toujours de justificatif. Par suite, sont exclus du bénéfice de cette mesure les frais de carburant qui concernent les véhicules uniquement affectés à un usage professionnel tels que les camions, tracteurs ou autres engins agricoles, véhicules utilitaires, etc...

- la justification des frais généraux accessoires payés en espèces n'est pas exigée dans la limite de un pour mille du chiffre d'affaires hors taxes réalisé et d'un **minimum de 152 €** (CGI, art. 74, d).

Il est rappelé que pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1er janvier 2000, les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition peuvent constituer des provisions.

Titre 4 : Abattement et déductions

(BOI-BA-BASE-30)

Le législateur a prévu un abattement et deux déductions (pour investissements et pour aléas) qui peuvent permettre de diminuer le bénéfice agricole imposable.

Chapitre 1 : Abattement sur les bénéfices des jeunes agriculteurs

(CGI, art. 73 B; BOI-BA-BASE-30-10)

2110

Une **réduction de bénéfice de 50 %** est prévue en faveur de certains jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation ou qui ont souscrit entre le 1er janvier 2001 et le 27 juillet 2003, un contrat territorial d'exploitation ou encore, entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2005, un contrat d'agriculture durable.

Pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1er janvier 2006, **cet abattement est porté à 100 %** au titre de l'exercice en cours à la date d'inscription en comptabilité de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs.

A. Exploitants concernés

(BOI-BA-BASE-30-10-10)

2111

L'abattement s'applique aux exploitants bénéficiaires des aides à l'installation qui remplissent simultanément les trois conditions suivantes :

I. Imposition d'après un régime du bénéfice réel

Les exploitants doivent relever, de plein droit ou sur option, soit du régime réel normal, soit du régime réel simplifié.

II. Perception d'une aide

L'exploitant doit avoir bénéficié de l'une ou l'autre des aides suivantes :

- dotation d'installation aux jeunes agriculteurs (DJA) prévue par les articles D. 343-9 à D. 343-12 du code rural et de la pêche maritime ;

- prêts à moyen terme spéciaux d'installation (MTS) prévus par les articles D. 343-13 à D. 343-16 du code rural et de la pêche maritime.

III. Installation

En application de l'article 73 B du CGI, la **réduction de 50 %** s'applique aux jeunes agriculteurs qui s'établissent depuis le 1er janvier 1993.

La réduction peut s'appliquer en cas d'installation sur un fonds rural précédemment exploité par un autre agriculteur.

Pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1er janvier 2006, cet abattement est **porté à 100 %** au titre de l'exercice en cours à la **date d'inscription en comptabilité** de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs.

B. Période d'application

(BOI-BA-BASE-30-10-20)

2112

Les exploitants agricoles bénéficiaires des aides à l'installation bénéficient de l'abattement selon les modalités suivantes.

I. Période de 60 mois

La réduction de **50 % s'applique** aux bénéfices **réalisés au cours des soixante premiers mois d'activité**, mais seulement à compter de la date d'octroi de la première aide.

1. Point de départ.

L'abattement s'applique à compter de la date d'octroi de la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou des prêts à moyen terme spéciaux (cf. n° **2111** ci-dessus).

Remarque : La date à prendre en compte s'entend de celle de la décision d'octroi de l'aide notifiée à l'exploitant par le préfet.

Le mois au cours duquel l'aide est attribuée compte pour le premier mois.

2. Terme de la période.

L'abattement s'applique jusqu'au terme du 59e mois qui suit celui au cours duquel l'exploitant s'est installé.

Lorsque le point de départ ou le terme de la période ne coïncident pas avec le début ou la fin d'un exercice de douze mois, les bénéfices des exercices qui incluent ces dates sont répartis prorata temporis.

II. Application rétroactive

Les exploitants peuvent demander l'application de l'abattement sur les bénéfices des exercices non prescrits clos entre la date d'installation et celle d'attribution des aides. Cette possibilité s'applique aux bénéfices des exercices non prescrits clos depuis le 1er janvier 1994.

Pour l'exercice en cours à la date d'octroi de la première aide ou pour l'exercice clos avant cette date mais dont la déclaration de résultat n'a pas encore été déposée, la demande résulte, de manière implicite, de la rédaction même de la déclaration de résultat.

Pour les exercices dont les déclarations ont déjà été déposées à la date d'octroi de la première aide, l'application rétroactive de l'abattement est accordée sur réclamation contentieuse ; celle-ci peut être déposée dès la date d'octroi de la première aide.

III. Coordination de l'abattement de 100 % avec celui de 50 %

Les jeunes exploitants soumis à un régime réel (normal ou simplifié) qui perçoivent la dotation d'installation prévue aux articles D 343-9 à D 343-12 du code rural et de la pêche maritime bénéficient d'un **abattement de 100 %** sur l'intégralité du bénéfice imposable au titre de l'exercice de comptabilisation de cette dotation.

En pratique, le déclenchement de l'abattement de **100 %** peut précéder, voire suivre, celui de l'abattement de 50 %.

Lorsque, au titre d'une même période, les deux abattements sont susceptibles de s'appliquer de manière cumulée, le taux le plus élevé de l'abattement s'appliquera. En tout état de cause, quelle que soient la durée d'application de l'abattement de **100 %** et la date à laquelle il commence à s'appliquer, la durée cumulée de l'abattement de **50 %** et de **100 %** ne doit pas dépasser soixante mois.

C. Unicité de l'avantage fiscal

(BOI-BA-BASE-30-10-30 au III)

2113

Un même contribuable ne peut bénéficier de la r**éduction de 50 % au titre de la conclusion d'un contrat d'agriculture durable** que s'il n'a pas déjà bénéficié des aides à l'installation que sont la dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou les prêts à moyen terme spéciaux ou s'il n'a pas déjà bénéficié de cet abattement dans le cadre de la souscription d'un contrat territorial d'exploitation. Dans cette dernière hypothèse, l'exploitant qui aurait signé un contrat territorial d'exploitation puis un contrat d'agriculture durable pourra conserver le bénéfice de l'abattement jusqu'au dernier jour du soixantième mois qui suit celui au cours duquel l'exploitant a signé le contrat territorial d'exploitation. Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société signataire d'un premier contrat territorial d'exploitation ou d'un contrat d'agriculture durable, le contribuable est ainsi exclu du bénéfice de l'avantage fiscal si, avant son entrée dans la société, lui-même ou son conjoint avec lequel il avait la qualité de coexploitant avait bénéficié de l'une ou l'autre de ces aides à l'installation au titre d'une exploitation individuelle.

En outre, la **réduction de 50 % ne s'applique** qu'à la suite de la conclusion d'un **premier** contrat d'agriculture durable.

D. Modalités d'application

(BOI-BA-BASE-30-10-30)

2114

La réduction s'applique **avant déduction** des déficits reportables, de la déduction pour investissement prévue à l'article 72 D du CGI (cf. n^{os} 2116-1 et suiv.) et de la déduction pour aléas (cf. n^{os} 2121 et suiv.).

Elle ne concerne pas les produits soumis à un taux d'imposition proportionnel (plus-values professionnelles à long terme) et ne peut se cumuler avec d'autres abattements opérés sur le bénéfice.

Remarque :

Les revenus tirés de l'exercice des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne mentionnées à l'article 75 A du CGI ne peuvent pas bénéficier de l'abattement prévu à l'article 73 B du CGI.

Chapitre 2 : Déduction pour investissements

(CGI, art. 72 D, art 72 D ter et art 72 D quater; BOI-BA-BASE-30-20; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 34)

2116

Les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent, sous certaines conditions, opérer chaque année sur leur bénéfice, dans certaines limites, une déduction pour investissement (DPI).

A. Champ d'application

(BOI-BA-BASE-30-20-10)

2117

La déduction pour investissements **peut être cumulée** avec les trois dispositifs suivants :

- l'abattement sur le bénéfice au profit des jeunes agriculteurs, cf. n^{os} 2110 et suiv. ;

- l'abattement en faveur des exploitations situées dans les départements d'outre-mer, cf. n^{os} 2871 et suiv. ;

- et également, concurremment, avec la déduction pour aléas, cf. n^{os} 2120 et suiv.

Pratiquée à la clôture de l'exercice, la déduction est facultative. L'exploitant peut déduire au titre d'une année une année et s'abstenir les années suivantes.

I. Exploitants concernés

2117

Seuls les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles qui relèvent de plein droit ou sur option du régime réel normal ou du régime simplifié peuvent pratiquer la déduction.

Remarque : il est admis que la déduction soit pratiquée par chacun des conjoints qui gère une exploitation indépendante et autonome dont tous les éléments de l'actif lui appartiennent en propre.

Les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas bénéficier de ce dispositif.

II. Investissements concernés par la déduction

2117-2

1. Pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2012

Pour les exercices clos depuis 31 décembre 2012, les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition (condition relevée à la clôture de l'exercice) peuvent pratiquer une déduction pour investissement dans les limites et conditions prévues à l'article 72 D ter du CGI.

Cette déduction est **utilisée au cours des cinq exercices** qui suivent celui de sa réalisation pour :

- l'acquisition et la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an ;

- ou l'acquisition de parts sociales de sociétés coopératives agricoles mentionnées à l'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime (CGI, art. 72 D).

2. Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012

La déduction doit être utilisée, **au cours des cinq exercices** qui suivent celui au cours duquel elle a été pratiquée :

- soit pour l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables strictement nécessaires à l'activité ;

- soit pour l'acquisition ou la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an (gros bovins, pépinières, vins et spiritueux...) ;

- soit encore pour la souscription ou l'acquisition de parts sociales de sociétés coopératives agricoles visées à l'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime.

B. Modalités d'application

2118

I. Plafonnement commun (déduction pour investissement et celle pour aléas) en vigueur pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2012

(BOI-BA-BASE-30-40)

2118-1

1. Plafond commun de déduction (investissement et aléas)

Pour la détermination des résultats clos à compter du 31 décembre 2012, la déduction pour investissement et celle pour aléas sont plafonnées dans la limite du bénéfice à un montant global fixé, **par exercice de douze mois, à 27 000 €**.

Pour les exploitations agricoles à responsabilité limitée (GAEC) qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, les plafonds sont multipliés par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

2. Modalités de déduction

Les déductions pour investissement et pour aléas majorées, le cas échéant, du complément de déduction pour aléas, **sont plafonnées à la différence positive** entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés en application de l'alinéa 2 du 1 du I de l'article 72 D bis du CGI.

Le montant de 150 000 € comprend celui des déductions pour aléas pratiquées et non encore rapportées au résultat à la date de publication de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés.

3. Déductions antérieures à la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012

Les sommes déduites en application des articles 72 D et 72 D bis du CGI antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 peuvent être utilisées ou doivent être rapportées, selon les cas, selon les modalités prévues antérieurement à cette date.

II. Plafonnement propre à la déduction pour investissement au titre des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012

2118-2

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2009, la déduction pour investissements bénéficie d'un plafond distinct de celui de la déduction pour aléas. Le montant de la seule déduction pour investissement est limité pour chaque exercice à :

- 4 000 € dans la limite du bénéfice imposable, s'il est inférieur à 10 000 € ;

- 40 % de ce bénéfice lorsqu'il est compris entre 10 000 € et 40 00 € ;

- la somme de 8 000 € majorée de 20 % de ce bénéfice lorsqu'il est compris entre 40 000 € et 60 000 € ;

- 20 000 € lorsque ce bénéfice excède 60 000 €.

Pour les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) et les GAEC qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond est multiplié par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

En pratique, le plafond de la déduction pour investissement peut être directement calculé au moyen du barème ci-dessous :

Bénéfice	Exploitant individuel	GAEC ou EARL avec 2 associés exploitants	GAEC ou EARL avec 3 associés exploitants ou plus
Limite applicable			
Inférieur à 4 000 €	Égale au bénéfice		
De 4 000 € à 9 999 €	4 000 €	8 000 € dans la limite du bénéfice	Égale au bénéfice
De 10 000 € à 40 000 €	40 % du bénéfice	80 % du bénéfice	Égale au bénéfice
De 40 001 € à 60 000 €	8 000 € + 20 % du bénéfice	16 000 € + 40 % du bénéfice	Égale au bénéfice
Supérieur à 60 000 €	20 000 €	40 000 €	60 000 €

La déduction est pratiquée après l'application de l'abattement prévu à l'article 73 B du CGI.

Remarque :

Pour plus de précisions sur l'ancien dispositif du plafonnement commun en vigueur pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2008 (investissement et aléas), il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 376-3.

III. Assiette de la déduction

(BOI-BA-BASE-30-40)

2118-3

1. Notion de bénéfice

Le bénéfice à retenir est celui de l'exercice soumis à l'impôt selon le barème progressif ou selon un taux proportionnel.

La déduction est calculée après l'abattement en faveur des jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation (CGI, art. 73 B ; cf. n° 2111) et de ceux prévus à l'article 44 quaterdecies du CGI, mais avant :

- imputation des déficits antérieurs ;

- application des articles 75-0 A et 75-0 B du CGI (cf. n^{os} 2131 et 2140).

La déduction pour investissements ne peut donner lieu à la constatation d'un déficit.

2. Revenus exclus de l'assiette de la déduction

Sont exclus et ne peuvent pas donner lieu aux déductions pour investissement et pour aléas :

- les revenus tirés de l'exercice des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne mentionnées à l'article 75 A du CGI

- de même, l'article 72 D quater du CGI prévoit que les bénéfices des exploitants titulaires de revenus provenant de la vente de biomasse sèche ou humide ou de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole ou encore de la mise à disposition de droits à paiement unique et considérés comme des bénéfices agricoles par l'article 63 du CGI ne peuvent donner lieu aux déductions prévues aux articles 72 D et 72 D bis du CGI lorsque ces exploitants n'exercent aucune des activités mentionnées au premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéa de l'article 63 du CGI.

IV. Utilisation de la déduction

(BOI-BA-BASE-30-20-20)

2118-4

1. Utilisation pour l'acquisition ou la création d'immobilisation amortissables

a. Pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2012

L'utilisation de la déduction pour l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables **n'est plus admise** pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

b. Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012

Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2009, lorsque la déduction était utilisée à l'acquisition ou à la création d'immobilisations amortissables, la base d'amortissement de celles-ci est réduite à due concurrence. Lorsque la déduction était affectée à la production ou à l'acquisition de stocks, elle ne modifiait pas la valeur de ces stocks.

2. Utilisation pour l'acquisition et la production de stocks ou d'animaux

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la déduction peut être utilisée pour l'acquisition et la production de stocks de produits ou animaux dont le cycle de rotation est supérieur à un an.

3. Utilisation pour l'acquisition de parts sociales de coopératives agricoles

Lorsque la déduction est affectée à la souscription ou l'acquisition de parts sociales de sociétés coopératives agricoles, elle est rapportée, par parts égales, au résultat de l'exercice qui suit celui de l'acquisition et des neuf exercices suivants.

V. Réintégration de la déduction pour investissement non-utilisée conformément à son objet

(BOI-BA-BASE-30-20-30-10)

2118-5

1. Principe

Si la **déduction n'est pas utilisée conformément à son objet**, elle **est rapportée** aux résultats du cinquième exercice qui suit celui de sa réalisation **et majorée**, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013, d'un montant égal au produit de cette déduction par le taux d'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI (Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 34).

Sur demande de l'exploitant, elle peut être rapportée en tout ou partie au résultat d'un exercice

antérieur, lorsque ce résultat est inférieur **d'au moins 40 %** à la moyenne des résultats des trois exercices précédents.

La réintégration anticipée de la déduction pour investissement antérieurement pratiquée se fait sur demande expresse de l'exploitant dans une note jointe à la déclaration de résultat de l'exercice au titre duquel l'exploitant décide de réintégrer la déduction. Elle peut également être présentée par voie de réclamation contentieuse faite dans les délais prévus par l'article R*.196-1 du LPF.

Le supplément de bénéfice résultant de cette réintégration anticipée ne constitue pas un revenu exceptionnel ni au sens des dispositions de l'article 75-0 A du CGI ni au sens de l'article 163-0 A du même code.

2. Dérogations

a. Cessation d'activité ou retour au régime du forfait

Si l'exploitant cesse son activité ou s'il retourne au régime du forfait, les déductions pratiquées qui n'ont pas été affectées sont rapportées aux résultats de l'exercice clos à l'occasion de ces événements.

b. Apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole

Conformément aux dispositions du II de l'article 72 D du CGI, en cas d'apport d'une exploitation individuelle à une société civile agricole, réalisé dans les conditions prévues au I de l'article 151 octies du CGI, les déductions pratiquées antérieurement à l'exercice de l'apport et non encore utilisées ne sont pas réintégrées aux résultats de cet exercice si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à les utiliser conformément à leur objet dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elles ont été pratiquées par l'apporteur.

Remarques :

1. Les dispositions visées ci-avant ne sont pas appliquées obligatoirement et automatiquement. S'il y a intérêt, l'exploitant peut choisir de rapporter les déductions pratiquées antérieurement et qui n'auraient pas encore été utilisées, au résultat de l'exercice au cours duquel intervient l'apport.

2. Les déductions précédemment pratiquées par l'apporteur et maintenues dans la société bénéficiaire de l'apport ne peuvent bénéficier de la possibilité de réintégration anticipée prévue ci-dessus dès lors que l'option prévue au II de l'article 72 D du CGI est subordonnée à l'engagement de la société de les utiliser conformément à leur objet dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elles ont été pratiquées. Lorsque cet engagement n'est pas respecté, ces déductions sont rapportées au résultat de l'exercice clos à l'occasion de l'apport en société.

c. Transmission à titre gratuit de l'exploitation individuelle

Conformément à l'article 22 de la loi relative aux territoires ruraux n° 2005-157 du 23 février 2005, en cas de transmission à titre gratuit d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI par un exploitant agricole, les déductions pratiquées antérieurement à l'exercice de la transmission et non encore utilisées ne sont pas réintégrées aux résultats de cet exercice si le ou les bénéficiaires de la transmission poursuivent l'exploitation et s'engagent à utiliser la déduction conformément à son objet dans les cinq exercices qui suivent celui au cours duquel elle a été pratiquée.

d. Déductions antérieures à la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012

Les sommes déduites en application des articles 72 D et 72 D bis du CGI antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 peuvent être utilisées ou doivent être rapportées, le cas échéant, selon les modalités prévues antérieurement à cette date.

VI. Réintégration spécifique aux acquisitions de parts de coopératives agricoles

(BOI-BA-BASE-30-20-30-20)

2118-6

1. Retrait de l'adhérent ou cession des parts

Le retrait de l'adhérent ou la cession de parts sociales entraîne la réintégration immédiate dans le résultat imposable de la fraction de la déduction qui n'a pas encore été rapportée.

Lorsque la cession ne porte que sur une partie des parts acquises au moyen de la déduction pour investissement, la réintégration immédiate ne s'effectue qu'au prorata du nombre de parts cédées.

2. Apport à une société civile agricole

En cas d'apport en société réalisé dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI, cette réintégration immédiate peut ne pas être opérée.

Les fractions de la déduction de la déduction pour investissements affectées à l'acquisition de parts coopératives, non encore rapportées, doivent être réintégrées par la société bénéficiaire de l'apport dans les résultats de l'exercice en cours à la date de l'apport et des exercices suivants.

VII. Obligations

(BOI-BA-BASE-30-20-20)

2119

L'exploitant (ou la société bénéficiaire de l'apport) doit, à la clôture de chaque exercice compris dans la période de cinq exercices ou au terme de celle-ci, faire connaître le choix qu'il a opéré quant à l'affectation de la provision.

Chapitre 3 : Déduction pour aléas

(CGI, art. 72 D bis, art 72 D ter et art 72 D quater; ann. III, art. 38 sexdecies J ; BOI-BA-BASE-30-30)

2120

L'article 72 D bis du CGI autorise les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition et qui ont souscrit une assurance couvrant notamment les dommages aux cultures ou la mortalité du bétail, à déduire, sous certaines conditions et dans certaines limites, au titre de chaque exercice, de leur bénéfice imposable, une certaine somme.

Cette déduction s'exerce à la condition qu'à la clôture de l'exercice l'exploitant ait déposé sur un compte bancaire spécifique une épargne professionnelle d'un certain montant.

Cette déduction a connu de nombreuses variantes dans le passé (plafond global ou distinct avec celui de la déduction pour investissement).

Plus récemment, pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2009, le plafond de déduction pour aléas est redevenu autonome, sans se cumuler avec celui de la déduction pour investissement et le régime de la déduction pour aléas avait été substantiellement modifié.

Pour les exercices clos depuis le 1er janvier 2009, l'article 91 de la loi de finances pour 2010 a ajouté un nouveau cas d'utilisation de l'épargne professionnelle en cas de survenance d'un aléa d'origine économique.

Pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2012, l'article 27 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, a repris une position passée et **plafonne la déduction pour aléas et celle pour investissement à un montant global fixé par exercice** (CGI, art. 72 D ter). Cet article 27 apporte également de nombreuses modifications au dispositif de la déduction pour aléas.

A. Conditions d'application

(BOI-BA-BASE-30-30-10)

2121

Pour pratiquer la déduction, les conditions suivantes doivent être respectées.

I. Exploitants concernés

L'exploitation, individuelle ou sous forme sociétaire, doit être :

- soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles ;

- imposable selon le régime du réel normal (de plein droit ou sur option) ou du régime réel simplifié

(condition liée au régime d'imposition appréciée à la clôture de chacun des exercices au cours desquels la déduction est pratiquée) ;

- avoir souscrit une assurance contre l'incendie, couvrant leurs cheptels (éleveurs) ou les cultures (cultivateurs) pour la totalité de l'exploitation.

Remarque : il est admis que la déduction soit pratiquée par chacun des conjoints qui gère une exploitation indépendante et autonome dont tous les éléments de l'actif lui appartiennent en propre.

II. Constitution d'une épargne professionnelle

Depuis la date de publication de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010, la déduction pour aléas s'exerce à la condition que, **dans les six mois de la clôture de l'exercice** et au plus tard à la date de dépôt de la déclaration des résultats se rapportant à l'exercice au titre duquel la déduction est pratiquée :

- pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, **l'exploitant ait inscrit à un compte d'affectation ouvert** auprès d'un établissement de crédit une **somme égale à 50 %** du montant de la déduction pour aléas ;

- pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012, l'exploitant ait inscrit à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme, provenant des recettes d'exploitation de cet exercice égale au montant de la déduction.

L'épargne ainsi constituée doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation.

Les intérêts produits par cette épargne professionnelle et qui sont capitalisés dans le compte d'affectation ne sont pas soumis à l'impôt.

Remarque : Avant la publication de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010, l'inscription de la somme, égale au montant de la déduction, au compte d'affectation devait être effectuée par l'exploitant dans les trois mois de la clôture de l'exercice.

B. Modalités d'application

2122

La déduction pour aléas est plafonnée.

I. Plafonnement commun (déduction pour investissement et celle pour aléas) en vigueur pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2012

(CGI, art. 72 D bis et art 72 D ter et BOI-BA-BASE-30-40)

2122-1

Pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2012, les exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition peuvent pratiquer une déduction pour aléas dans les limites et conditions prévues à l'article 72 D ter du CGI.

1. Plafond commun de déduction (investissement et aléas)

Pour la détermination des résultats clos depuis le 31 décembre 2012, la déduction pour investissement et celle pour aléas **sont plafonnées** dans la limite du bénéfice à un montant global fixé, **par exercice de douze mois, à 27 000 €**.

Pour les exploitations agricoles à responsabilité limitée (GAEC) qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, les plafonds sont multipliés par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

2. Complément de déduction par salarié

Lorsque le résultat de l'exercice **est supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents**, l'exploitant **peut pratiquer un complément** de déduction pour aléas, dans les conditions prévues à l'article 72 D bis et dans la limite du bénéfice, **à hauteur de 500 € par salarié équivalent temps plein.**

Pour le calcul de la moyenne des résultats des trois exercices précédents, il n'est pas tenu compte des reports déficitaires.

Lorsque le ou les salariés de l'exploitation ne sont employés qu'à temps partiel ou sur une fraction

seulement de l'année civile, la conversion en équivalent temps plein résulte, pour chaque salarié, du rapport entre le nombre d'heures travaillées pour lesquelles une dépense a été engagée au cours de l'exercice et 1 607 heures. Cette conversion n'est pas effectuée si ce rapport est supérieur à un. Le total obtenu est arrondi à l'unité supérieure.

3. Modalités de déduction.

Les **déductions pour investissement et pour aléas majorées**, le cas échéant, du complément de déduction pour aléas, s**ont plafonnées à la différence positive** entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pratiquées et non encore rapportées au résultat, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés en application de l'alinéa 2 du 1 du I de l'article 72 D bis du CGI.

Le montant de 150 000 € comprend celui des déductions pour aléas pratiquées et non encore rapportées au résultat à la date de publication de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, majoré, le cas échéant, des intérêts capitalisés.

4. Déductions antérieures à loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012

Les sommes déduites en application des articles 72 D et 72 D bis du CGI antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 peuvent être utilisées ou doivent être rapportées, le cas échéant, selon les modalités prévues antérieurement à cette date.

5. Modalités d'application de la déduction pour aléas.

Pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2012, la condition d'inscription au compte d'affectation (cf. n° 2121) est réputée respectée à due concurrence de l'accroissement du stock de fourrages destiné à être consommé par les animaux de l'exploitation par rapport à la valeur moyenne du stock en fin d'exercice calculée sur les trois exercices précédents.

En cas de vente de ces stocks de fourrage lors des sept exercices suivant celui de la déduction, le produit de la vente doit être inscrit au compte d'affectation dans la limite du montant ayant été dispensé de l'inscription au compte d'affectation, déduction faite des montants exemptés de l'obligation d'inscription et utilisés de façon conforme.

II. Plafonnement propre à la déduction pour aléas au titre des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012

2122-2

La déduction pour aléas pratiquée au titre d'un exercice **est plafonnée au plus faible** des trois montants suivants :

1. Au montant du bénéfice imposable

Il s'agit du montant du bénéfice imposable, minoré de l'éventuelle déduction pour investissement pratiquée au titre de l'exercice. La déduction pour aléas ne peut donc jamais donner lieu à la constatation ou à l'augmentation d'un déficit.

2. À la somme de 23 000 € pour un exercice

C'est **la somme de 23 000 € pour un exercice de douze mois majoré**, le cas échéant, du complément de déduction par salarié (cf. ci-après), ce montant forfaitaire est ajusté prorata temporis en cas d'exercice d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois ;

3. À la différence entre 150 000 € et la déduction pratiquée

Il s'agit de la différence positive entre la somme de 150 000 € et le montant des déductions pour aléas pratiquées au titre d'exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat, majoré des intérêts capitalisés non soumis à l'impôt.

Pour la détermination de cette différence, seules les déductions pratiquées en application du nouveau régime de déduction pour aléas résultant de l'article 78 de la loi de finances rectificative pour 2008 sont concernées.

S'agissant des intérêts capitalisés, les intérêts qui ont déjà été rapportés au résultat ne doivent pas être pris en compte.

Le montant de la déduction pour aléas ainsi déterminé constitue un plafond de déduction que l'exploitant peut utiliser à son gré, en tout ou partie.

4. Déduction complémentaire sous condition.

En sus du plafond de 23 000 €, lorsque le résultat de l'exercice est supérieur d'au moins 20 % à la moyenne des résultats des trois exercices précédents, l'exploitant **peut pratiquer un complément de**

déduction pour aléas, dans la limite du bénéfice, **à hauteur de 500 € par salarié équivalent temps plein.**

Lorsque le ou les salariés de l'exploitation ne sont employés qu'à temps partiel ou sur une fraction seulement de l'année civile, la conversion en équivalent temps plein résulte pour chaque salarié du rapport entre le nombre d'heures travaillées pour lesquelles une dépense a été engagée au cours de l'exercice et 1 607 heures. Cette conversion n'est pas effectuée si ce rapport est supérieur à un. Le total obtenu est arrondi à l'unité supérieure.

5. Cas particulier des GAEC et des EARL

Pour les GAEC et les EARL qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, le plafond annuel de déduction, y compris la majoration en fonction du nombre de salariés est multiplié par le nombre des associés exploitants dans la limite de trois.

6. Inscription à un compte d'affectation

La d**éduction pour aléas s'exerce** à la condition que, **dans les trois mois de la clôture** de l'exercice, l'exploitant **ait inscrit à un compte d'affectation ouvert auprès d'un établissement de crédit** une somme provenant des recettes de l'exploitation de cet exercice égale au montant de la déduction. L'épargne professionnelle ainsi constituée doit être inscrite à l'actif du bilan de l'exploitation. Les intérêts produits par cette épargne professionnelle et qui sont capitalisés dans le compte d'affectation ne sont pas soumis à l'impôt.

La déduction est pratiquée **après application** des abattements prévus aux articles 73 B et 44 quaterdecies du CGI et de la déduction pour investissement prévue à l'article 72 D dudit code.

Remarque :

Pour plus de précisions sur l'ancien dispositif du plafonnement commun en vigueur pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2008 (investissement et aléas), il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 377-3.

III. Modalités pratiques de déduction

2122-3

La déduction est pratiquée de manière extra-comptable à la clôture de l'exercice sur le tableau de détermination du résultat fiscal.

Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année, aucune déduction pour aléas ne peut être pratiquée.

Pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2012, les déductions pour investissement et pour aléas sont pratiquées **après application des abattements** prévus aux articles 44 quaterdecies et 73 B du CGI (CGI, art. 72 D ter).

Remarques.

Les revenus tirés de l'exercice des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne mentionnées à l'article 75 A du CGI ne peuvent pas bénéficier du dispositif.

De même, l'article 72 D quater du CGI prévoit que les bénéfices des exploitants titulaires de revenus provenant de la vente de biomasse sèche ou humide ou de la production d'énergie à partir de produits ou sous-produits majoritairement issus de l'exploitation agricole ou encore de la mise à disposition de droits à paiement unique et considérés comme des bénéfices agricoles par l'article 63 du CGI ne peuvent donner lieu aux déductions prévues aux articles 72 D et 72 bis du CGI lorsque ces exploitants n'exercent aucune des activités mentionnées au premier, deuxième, troisième ou quatrième alinéa de l'article 63 du CGI.

C. Utilisation de l'épargne correspondant à la déduction

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies J ; BOI-BA-BASE-30-30-20)

2123

Sont présentées les dispositions relatives d'une part aux exercices clos depuis le 31 décembre 2012 et d'autre part pour les exercices antérieurs avec quelques précisions.

I. Exercices clos depuis le 31 décembre 2012

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies J)

2123-1

Pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2012, les **sommes déduites et leurs intérêts capitalisés** non soumis à l'impôt **peuvent être utilisés au cours des sept exercices qui suivent** celui au cours duquel la déduction a été pratiquée :

- au titre de chaque exercice, pour l'acquisition de fourrages destinés à être consommés par les animaux de l'exploitation dans les six mois qui précèdent ou qui suivent la reconnaissance du caractère de calamité agricole sur le canton de l'exploitation ou les cantons limitrophes ;

- pour le règlement au cours de l'exercice des primes et cotisations d'assurance de dommage aux biens ou pour perte d'exploitation souscrite par l'exploitant ;

- au titre de l'exercice de survenance d'un incendie ou d'un dommage aux cultures ou de perte du bétail assuré, dans la limite des franchises ou du montant de la perte effectivement subie ;

- au titre de l'exercice de survenance d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire, soit reconnu par une autorité administrative compétente, pour le règlement des dépenses en résultant ;

- au titre de l'exercice de survenance d'un aléa économique, lorsque la différence positive entre la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents et la valeur ajoutée de l'exercice, réalisée dans des conditions comparables, excède 10 % de cette moyenne, dans la limite de cette différence. La valeur ajoutée s'entend de la différence entre, d'une part, la somme, hors taxes, des ventes, des variations d'inventaire, de la production immobilisée et autoconsommée et des indemnités et subventions d'exploitation et, d'autre part, la somme, hors taxes et sous déduction des transferts de charges d'exploitation affectés, du coût d'achat des marchandises vendues et de la consommation de l'exercice en provenance de tiers. Pour la définition de l'aléa d'origine économique notamment.

II. Exercices ouverts depuis le 1er janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies J)

2123-2

Les **sommes déduites et leurs intérêts capitalisés** non soumis à l'impôt **peuvent être utilisés au cours des dix exercices qui suivent** celui de leur inscription au compte d'affectation :

- au titre de chaque exercice, pour le règlement et dans la limite des cotisations et primes des contrats d'assurance figurant parmi la liste des assurances à souscrire pour pouvoir pratiquer la déduction pour aléas et le rachat des franchises prévues par ces mêmes contrats ;

- au titre de l'exercice de survenance d'un incendie ou d'un dommage aux cultures ou de perte du bétail assuré, dans la limite des franchises ou du montant de la perte effectivement subie ;

- au titre de l'exercice de survenance d'un aléa non assuré d'origine climatique, naturelle ou sanitaire, soit reconnu par une autorité administrative compétente, soit déclaré par l'exploitant à condition, dans ce dernier cas, que la différence positive entre la moyenne des chiffres d'affaires hors taxes des trois exercices précédents et le chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice, réalisé dans des conditions comparables, excède 10 % de cette moyenne, dans la limite de cette différence ;

- au titre de l'exercice de survenance d'un aléa d'origine économique pour les exercices clos depuis le 1er janvier 2009, lorsque la différence positive entre la moyenne des valeurs ajoutées des trois exercices précédents et la valeur ajoutée de l'exercice, réalisée dans des conditions comparables, excède 10 % de cette moyenne, dans la limite de cette différence. La valeur ajoutée s'entend de la différence entre, d'une part, la somme, hors taxes, des ventes, des variations d'inventaire, de la production immobilisée et autoconsommée et des indemnités et subventions d'exploitation et, d'autre part, la somme, hors taxes et sous déduction des transferts de charges d'exploitation affectés, du coût d'achat des marchandises vendues et de la consommation de l'exercice en provenance de tiers. Pour la définition de l'aléa d'origine économique notamment.

Les sommes et intérêts ainsi utilisés sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel leur retrait du compte est intervenu ou de l'exercice au cours duquel est survenu l'aléa d'origine économique, mentionné au quatrième tiret ci-dessus, à condition que ce prélèvement soit intervenu dans les six mois de la clôture de cet exercice et au plus tard à la date de dépôt de la déclaration des résultats s'y rapportant.

Remarque :

Pour plus de précision sur la déduction en vigueur pour les exercices ouverts entre le 1er janvier 2006 et le

31 décembre 2008, il convient de se reporter au Précis de fiscalité, édition 2011, paragraphe 377-3.

D. Réintégration de la déduction correspondant à l'épargne

2124

I. Exercices clos depuis le 31 décembre 2012

2124-1

Les sommes déduites et les intérêts ainsi utilisés sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel leur utilisation est intervenue.

Lorsque ces sommes et intérêts **ne sont pas utilisés au cours des sept exercices qui suivent celui** au titre duquel la déduction a été pratiquée, ils sont rapportés aux résultats du septième exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée et majorés d'un montant égal au produit de ces sommes et intérêts par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

Lorsque ces sommes et intérêts sont prélevés dans des cas autres que ceux mentionnés cf. n° **2123-1**, ils sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel cette utilisation a été effectuée et majorés d'un montant égal au produit de ces sommes et intérêts par le taux de l'intérêt de retard prévu au même article 1727 du CGI.

L'indemnité destinée à couvrir les dommages causés aux récoltes par des événements d'origine climatique qui est acquise au titre d'un exercice, mais couvre une perte effectivement subie au titre d'un exercice ultérieur, est imposable au titre de l'exercice de constatation de cette perte (CGI, art. 72 B).

II. Exercices ouverts depuis le 1er janvier 2009 ou clos avant le 31 décembre 2012

2124-2

Lorsque les sommes déduites et les intérêts non soumis à l'impôt ne sont pas utilisés au cours des dix exercices qui suivent celui de leur inscription au compte, ils sont rapportés aux résultats du dixième exercice suivant celui au titre duquel ils ont été inscrits et doivent être retirés du compte bancaire spécifique.

Lorsque ces sommes et intérêts sont prélevés dans des cas autres que ceux mentionnés au n° **2123** ci-dessus au cours de l'un des dix exercices suivant la déduction, ils sont rapportés au résultat de l'exercice au cours duquel ce prélèvement a été effectué et majorés d'un montant égal au produit de ces sommes et intérêts par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

III. Exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2008

2124-3

L'épargne déduite dans le cadre de la déduction pour aléas pouvait être utilisée au cours des sept exercices qui suivaient celui au titre duquel elle avait été pratiquée. En l'absence d'une telle utilisation de l'épargne déduite dans ce délai, la déduction devait être rapportée au résultat du septième exercice qui suit celui au titre duquel elle avait été pratiquée.

IV. Précisions

2124-4

L'apport d'une exploitation individuelle dans les conditions visées au I de l'article 151 octies du CGI, à une société civile agricole par un exploitant agricole qui a pratiqué la déduction au titre d'un exercice précédant celui de l'apport n'est pas considéré comme une cessation d'activité si la société bénéficiaire de l'apport en remplit les conditions et s'engage à utiliser les sommes déposées sur le compte au cours des sept ou dix exercices (selon l'exercice concerné) qui suivent celui au titre duquel la déduction correspondante a été pratiquée.

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2004, **en cas de transmission à titre gratuit d'une exploitation individuelle** dans les conditions prévues à l'article 41

du CGI par un exploitant agricole, **les déductions pratiquées antérieurement** à l'exercice de la transmission et non encore utilisées **ne sont pas réintégrées aux résultats de cet exercice si** le ou les bénéficiaires de la transmission poursuivent l'exploitation et s'engagent à utiliser la déduction conformément à son objet dans les **sept ou dix exercices qui suivent** celui au cours duquel elle a été pratiquée. Pour le bénéfice de ce dispositif, l'ensemble des éléments affectés à l'activité professionnelle et notamment l'épargne professionnelle inscrite à l'actif de l'exploitation individuelle à la date de la transmission, qu'elle ait donné lieu ou non à une déduction pour aléas, doit avoir été effectivement transmis aux bénéficiaires. L'épargne transmise doit ainsi être inscrite par ceux-ci à un compte spécifique.

Chapitre 4 : Exonération partielle d'impôt sur le revenu en faveur des impatriés

(CGI, art. 155, BOI-BA-BASE-30-50)

2125

Pour une étude d'ensemble, se reporter plus spécifiquement au BOI-RSA-GEO-40-10.

Titre 5 : Imputation des déficits

(CGI, art. 156, I-1°; BOI-BA-BASE-40)

2127

Les déficits provenant d'exploitations agricoles **ne peuvent pas s'imputer sur le revenu global** d'un contribuable **lorsque le total** de ses revenus nets d'autres sources **excèdent 107 075 €** pour l'imposition des revenus de l'année 2013 (106 225 € en 2012 et 2011).

Dans cette hypothèse, ces déficits non imputables sur le revenu global **peuvent seulement être déduits** des bénéfices agricoles des **six années suivantes**, quelle que soit l'évolution ultérieure des revenus nets du contribuable.

> **Remarque :** La déduction sur les six années suivantes s'applique depuis l'imposition des revenus de l'année 2004 (cinq ans antérieurement).

En revanche, lorsque les revenus nets non agricoles perçus par un exploitant ne dépassent pas cette limite, le déficit constaté au cours d'une année donnée s'impute sur le revenu global dans les conditions de droit commun.

En toute hypothèse, les déficits provenant des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne mentionnées à l'article 75 A du CGI ne peuvent pas être imputés sur le revenu global.

Partie 4 : Liquidation

(BOI-BA-LIQ)

Compte tenu de l'irrégularité des revenus agricoles, les exploitants peuvent, sous certaines conditions, bénéficier de modalités particulières d'imposition des bénéfices exceptionnels qu'ils sont susceptibles de réaliser au cours d'une année donnée.

Pour éviter que la progressivité de l'impôt n'aboutisse à soumettre à une imposition excessive les revenus exceptionnels ou irréguliers réalisés, deux dispositifs spécifiquement agricoles s'appliquent.

Plusieurs dispositions permettent d'atténuer la progressivité de l'impôt et d'améliorer les conditions d'imposition des revenus exceptionnels réalisés par les exploitants agricoles.

Sont présentées ci-dessous les dispositifs permettant d'écrêter les revenus exceptionnels.

Titre 1 : Système du quotient

(CGI, art. 75-0 A; BOI-BA-LIQ-10)

2130

Le revenu exceptionnel d'un exploitant agricole soumis à un régime réel d'imposition peut, sur option, être rattaché, **par fractions égales**, aux résultats de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants (mesure d'étalement).

Les dispositions de l'article 163-0 A du CGI sont applicables au titre de chacun de ces exercices quel que soit le montant de la fraction mentionnée ci-dessus (mesure de lissage).

Chapitre 1 : Personnes concernées

(BOI-BA-LIQ-10 au I)

2131

La mesure d'étalement et de lissage s'applique aux exploitants agricoles imposés selon un régime de bénéfice réel (normal ou simplifié) de plein droit ou sur option dès le premier exercice d'imposition selon le régime du réel. Cette condition s'apprécie au titre de l'exercice de réalisation du revenu exceptionnel. En conséquence, le dispositif est applicable dès le premier exercice d'imposition selon un régime réel.

Sont concernés les exploitants individuels et les associés de sociétés ou de groupements agricoles soumis à l'impôt sur le revenu selon un régime de réel d'imposition. Ils doivent avoir clôturé au moins quatre exercices.

À l'exception du cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires, l'exploitant qui souhaite se prévaloir de la mesure d'étalement et de lissage du revenu exceptionnel défini en fonction d'une fraction du bénéfice doit avoir clôturé au moins quatre exercices.

Chapitre 2 : Définition des revenus exceptionnels

(BOI-BA-LIQ-10 au II)

Le revenu exceptionnel qui ouvre droit au dispositif d'étalement et de lissage s'entend :

A. De la fraction du bénéfice qui dépasse 25 000 € ou la moyenne des résultats des trois exercices précédents

(CGI, art. 75-0 A 2-a)

2132

Ces dispositions s'appliquent lorsque les conditions d'exploitation pendant l'exercice de réalisation du bénéfice sont comparables à celles des trois exercices précédents, (ce qui suppose que l'exploitant ait clôturé au moins quatre exercices) et que l'exploitant réalise un **bénéfice supérieur à 25 000 € et excédant une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents** (conditions en valeur absolue et en valeur relative à remplir **simultanément**).

I. Condition tenant à la nature du revenu exceptionnel

L'article 75-0 A du CGI est réservé aux revenus normaux « courants », actuels ou à venir, tirés de l'exploitation agricole et susceptibles d'être perçus annuellement.

Le caractère exceptionnel des revenus provient donc de leur irrégularité d'une année sur l'autre. Cette irrégularité peut résulter soit d'une récolte exceptionnelle, soit d'une commercialisation particulièrement avantageuse, soit de tout autre événement d'origine climatique ou non, indépendant d'une action de l'exploitant.

II. Conditions d'exploitation comparables

L'application du double dispositif d'étalement et de lissage se justifie si la réalisation de bénéfices importants résulte seulement de l'irrégularité inhérente aux revenus agricoles. Les exploitants qui modifient ou ont modifié leurs conditions d'exploitation pendant l'année de réalisation du bénéfice exceptionnel ou au cours des trois exercices précédents ne peuvent pas en principe bénéficier du système d'étalement et de lissage.

III. Condition de durée d'exercice de l'activité agricole

Le caractère exceptionnel du bénéfice d'un exercice étant apprécié par rapport à la moyenne des revenus des trois exercices précédents, les nouveaux exploitants peuvent bénéficier du double dispositif **à compter de leur quatrième exercice d'activité**.

> **Exemple :** Création d'activité le 1er juin 2004. Clôture du premier exercice le 31 décembre 2004. Les exercices suivants sont alignés sur l'année civile. L'exploitant a opté pour le régime simplifié d'imposition dès le début de son activité. Lorsque le revenu exceptionnel est défini en fonction du bénéfice, le double dispositif est applicable pour la première fois au revenu exceptionnel réalisé au cours de l'exercice 2007. Si cet exploitant n'avait pas clôturé son exercice au 31 décembre de l'année, il aurait eu l'obligation de déposer une déclaration provisoire. Cette déclaration provisoire, dès lors qu'elle donne lieu à une imposition définitive, peut être considérée comme un exercice pour l'application de ces dispositions.

IV. Condition de montant du bénéfice

Le bénéfice doit **excéder simultanément** :

- une limite **en valeur absolue** fixée **à 25 000 €** (limite appréciée avant imputation des déficits agricoles) ;

- une limite en **valeur relative fixée à une fois et demie la moyenne des résultats des trois exercices précédents**. La circonstance que les exercices aient une durée inférieure à douze mois ou que l'exploitant était soumis pendant la période de référence au régime forfaitaire d'imposition est sans incidence pour l'application de ces dispositions.

B. En cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires

(CGI, art. 75-0 A, 2-b)

2133

Est concerné le montant correspondant à la différence entre les indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus.

Le revenu exceptionnel peut également s'entendre du montant correspondant à la différence entre les indemnités perçues en cas d'abattage des troupeaux pour raisons sanitaires et la valeur en stock ou en compte d'achats des animaux abattus.

Le dispositif d'étalement et de lissage s'applique aux indemnités prévues par l'article L. 221-2 du code rural et de la pêche maritime, c'est-à-dire aux indemnités versées en cas d'abattage de troupeaux réalisé dans le cadre de la lutte contre les maladies des animaux. Il s'agit notamment des indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux réalisé dans le cadre de la lutte contre l'encéphalopathie spongiforme bovine (ESB), la fièvre aphteuse, la brucellose ou la tuberculose.

Aucune condition tenant au caractère total de l'abattage n'est exigée.

Par ailleurs, il est admis d'appliquer ce double dispositif aux indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux ordonné en application de la réglementation sanitaire. Il s'agit par exemple d'indemnités versées en compensation de l'abattage total ou partiel de troupeaux contaminés à la suite d'aléas environnementaux (dioxine, pesticides, métaux lourds, etc.).

En tout état de cause, le double dispositif est réservé aux indemnités versées en compensation de l'abattage d'animaux qui ne sont pas inscrits à un compte d'immobilisations.

C. Au titre du régime des droits à paiement unique (DPU)

(CGI, art. 75-0 A, 2-c; BOI-BA-LIQ-10 au II)

2134

Il s'agit du montant des aides attribuées en 2007 au titre du régime des droits à paiement unique (DPU) pour les exploitants clôturant leur exercice entre le 31 mai et le 30 novembre 2007 et ayant comptabilisé lors de cet exercice des aides accordées en 2006 à ce titre.

Le revenu exceptionnel pouvait également s'entendre du montant des aides attribuées en 2007 au titre du régime des DPU, créées en application du règlement (CE) n° 1782/2003 du Conseil, du 29 septembre 2003, établissant des règles communes pour les régimes de soutien en faveur des agriculteurs, pour les exploitants clôturant leur exercice entre le 31 mai et le 30 novembre 2007 et ayant comptabilisé lors de cet exercice des aides attribuées en 2006 au titre des DPU.

Chapitre 3 : Modalités d'étalement et de lissage du revenu exceptionnel

(BOI-BA-LIQ-10 au III)

2135

Le revenu exceptionnel est rattaché, **par fractions égales**, aux résultats **de l'exercice de sa réalisation et des six exercices suivants**. L'imposition selon le régime du quotient par quatre est applicable au titre de chacun des exercices d'étalement quel que soit le montant de la fraction étalée.

A. Mécanisme d'étalement

Il convient de se reporter au BOI-BA-LIQ-10 au III-A.

B. Mécanisme de lissage

Il convient de se reporter au BOI-BA-LIQ-10 au III-B.

C. Caractère optionnel

(BOI-BA-LIQ-10 au III-C)

Le double dispositif s'applique **sur option expresse** du contribuable. Cette option doit être formulée au plus tard dans le délai de déclaration des résultats du premier exercice auquel elle s'applique. Il est toutefois admis que cette demande puisse être présentée par voie de réclamation dans les délais légaux.

Elle est exercée au moyen d'une simple note rédigée sur papier libre, annexée à la déclaration des résultats. Cette note mentionne le montant du revenu exceptionnel.

Il est précisé que l'exploitant peut bénéficier du dispositif d'étalement **sans demander** le bénéfice du dispositif de lissage.

D. Maintien du double dispositif d'étalement et de lissage

(BOI-BA-LIQ-10 au III-D)

La cessation d'activité, l'apport en société ou le décès du contribuable entraîne l'imposition immédiate des fractions qui auraient dû être réintégrées aux résultats des exercices postérieurs à celui de la survenance de ces événements, conformément aux dispositions de l'article 201 du CGI.

Toutefois, le 3 de l'article 75-0 A du CGI prévoit expressément que l'apport d'une exploitation individuelle dans les conditions mentionnées au I de l'article 151 octies du CGI, à une société n'est toutefois pas considéré comme une cessation d'activité si la société bénéficiaire de l'apport s'engage à poursuivre l'application des dispositions d'étalement et de lissage, dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités, pour la fraction du revenu restant à imposer. Il en est de même de la transmission à titre gratuit d'une exploitation individuelle dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent le même engagement.

Dans ces situations, les fractions non encore imposées à la date de la transmission à titre gratuit ou de l'apport doivent être réintégrées aux résultats imposables des exercices ultérieurs du nouvel exploitant ou de la société bénéficiaire de l'apport dans les mêmes conditions que celles qui étaient applicables à l'ancien exploitant.

Enfin, en cas de passage d'un régime réel d'imposition au régime du forfait, les fractions de la différence non encore imposées sont en principe comprises dans les résultats du dernier exercice imposé selon le mode réel. Toutefois, il est admis que la mesure d'étalement continue à s'appliquer sous le régime du forfait. En pratique, l'exploitant ajoutera chaque année à son bénéfice forfaitaire, pendant la période restant à courir, un septième du montant du revenu exceptionnel.

E. Remarque

Les revenus tirés de l'exercice des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne mentionnées à l'article 75 A du CGI ne peuvent pas bénéficier du dispositif de lissage ou d'étalement prévu à l'article 75-0 A du CGI.

Titre 2 : Système de la moyenne triennale

(CGI, art. 75-0 B; BOI-BA-LIQ-20)

Chapitre 1 : Principe

2140

Lorsqu'un contribuable soumis à un régime réel d'imposition **opte pour le système de la moyenne triennale** mobile, le bénéfice agricole retenu pour l'assiette de l'impôt progressif est égal à la moyenne des bénéfices de l'année d'imposition et des deux années précédentes.

Chapitre 2 : Bénéfices à retenir

2141

Les bénéfices de chacune des trois années s'entendent des résultats des exercices clos au cours de chacune de ces années civiles, quelle que soit la durée de ces exercices et des résultats arrêtés provisoirement au 31 décembre de ces mêmes années. Ils sont :

- déterminés selon les règles de droit commun applicables dans le cadre du régime d'imposition (réel simplifié ou normal) auquel l'exploitant est soumis. La moyenne triennale ne s'applique pas aux bénéfices soumis à un taux réduit d'imposition ;

- retenus après application de la réduction sur le bénéfice des jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation (cf. n° 2111) et de la déduction pour investissement (cf. n° 2113-1).

Il n'est pas tenu compte des reports déficitaires : le déficit est pris en compte au titre de l'année au cours de laquelle il est dégagé.

Cas particuliers.

1. L'année de la cession d'exploitation, de la cessation d'activité, du décès de l'exploitant, de la transmission à titre gratuit ou onéreux ou de l'apport en société de la totalité de l'exploitation, ainsi que la dernière année d'application du système de la moyenne triennale, en cas de renonciation à ce système (cf. n° 2143), l'excédent du bénéfice agricole sur la moyenne triennale est imposé au taux marginal d'imposition applicable au revenu global du contribuable déterminé compte tenu de cette moyenne.

Le taux marginal est le taux d'imposition du revenu du contribuable compris dans la tranche la plus élevée du barème de l'impôt sur le revenu appliqué à ce contribuable.

2. **Depuis l'imposition des revenus des années 2009 et suivantes**, pour l'application du régime de la moyenne triennale, **l'apport d'une exploitation individuelle**, dans les conditions mentionnées au I de l'article 151 octies du CGI, à une société ou à un groupement dont les bénéfices sont, en application de l'article 8 du CGI, soumis au nom de l'exploitant à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles, **ne constitue pas une cession ou une cessation de l'exploitation.**

Cet apport n'entraîne plus l'imposition de la part du bénéfice excédant la moyenne triennale au taux marginal l'année au cours de laquelle celui-ci est réalisé. Corrélativement, comme auparavant, l'apport ne remet pas en cause l'option pour la moyenne triennale formulée précédemment en tant que qu'exploitant individuel.

Toutefois, l'apporteur peut renoncer, selon les modalités prévues, au bénéfice du régime de la moyenne triennale. Dans ce cas, la part du bénéfice excédant la moyenne triennale sera taxée au taux marginal au titre de l'année au cours de laquelle l'apport est réalisé.

Chapitre 3 : Conditions d'application

A. Conditions relatives à la durée de l'activité

2142

La moyenne triennale est applicable aux exploitants agricoles soumis à un régime réel d'imposition, de plein droit ou sur option, depuis deux ans au moins.

B. Option du contribuable

2143

I. Forme de l'option

Le système de la moyenne triennale **est applicable sur option expresse** du contribuable. Elle est formulée sur papier libre et doit être jointe à la déclaration de revenus 2042 et des résultats du premier exercice à laquelle elle s'applique.

L'option peut également être exercée à la suite d'une procédure de rectification dans les trente jours de la proposition de rectification, ou par voie de réclamation contentieuse sous réserve du délai de forclusion applicable en la matière.

II. Caractères et effets de l'option

1. L'option est unique.

Cette option est unique et s'applique à l'ensemble des revenus agricoles réalisés à titre personnel et comme membre d'un groupement ou d'une société.

2. Durée de validité de l'option.

L'option est **valable pour l'année** au titre de laquelle elle est exercée et **pour les quatre années suivantes.**

Elle est reconduite tacitement par période de cinq ans, sauf renonciation adressée au service des impôts (ou service des finances publiques) dans le délai de dépôt de la déclaration des résultats du dernier exercice de chaque période quinquennale.

En cas de renonciation, une nouvelle option ne peut être exercée avant l'expiration d'une période de

cinq ans. La renonciation au régime de la moyenne triennale permet aux exploitants individuels dont la moyenne des recettes de deux années consécutives **s'abaisse en dessous de 46 000 €** d'opter pour leur retour au régime du forfait (cf. n° 2027-1).

3. Interdiction de l'option.

L'option **ne peut être formulée** pour l'imposition des bénéfices de l'année de la cession ou de la cessation d'activité.

Toutefois, l'option peut être formulée pour l'imposition de l'année au cours de laquelle l'exploitant fait apport de son exploitation à une société.

4. Non-cumul de l'option.

Pour la détermination du résultat des exercices clos depuis le 1er janvier 2006, l'**option ne peut se cumuler avec celle** prévue à l'article 75-0 A du CGI, pour les revenus exceptionnels définis aux nos 2132 et suiv. En revanche, l'option pour le régime de la moyenne triennale ne fait pas obstacle, lorsque les conditions en sont réunies, à l'application du système du quotient prévu par l'article 163-0 A du CGI.

5. Reprise par le conjoint de l'exploitant.

En ce qui concerne l'application du régime de la moyenne triennale en cas de reprise de l'exploitation individuelle par le conjoint de l'exploitant ou de l'apport de tout ou partie de l'exploitation à une société ou un groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, voir cf. BOI-BA-LIQ-20.

Chapitre 4 : Mesure exceptionnelle

(Loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 de modernisation de l'agriculture et de la pêche, art. 39)

2144

Lorsque le bénéfice agricole retenu pour l'assiette de l'impôt progressif payé en 2010 est déterminé selon les modalités prévues à l'article 75-0 B du CGI, il pouvait, sur option du contribuable, être diminué du sixième du bénéfice de l'année 2007.

Dans ce cas, le bénéfice agricole retenu pour l'assiette de l'impôt progressif payé en 2011 devait être majoré du sixième du bénéfice de l'année 2007.

Partie 5 : Réductions et crédits d'impôt

(BOI-BA-RICI)

Les exploitants agricoles peuvent bénéficier au titre de certains investissements et dépenses de réductions ou de crédits d'impôt, qui sont, pour la plupart, communs à d'autres catégories d'imposition (BIC, BNC) ainsi qu'à l'impôt sur les sociétés

Titre 1 : Réductions d'impôt

(BOI-BA-RICI-10)

Chapitre 1 : Adhésion à un centre de gestion agréé

(CGI, art. 199 quaterB; BOI-BA-RICI-10-30)

2150

Les agriculteurs qui ont régulièrement opté pour un mode réel de détermination de leur résultat (simplifié ou bénéfice réel) et adhéré à un centre de gestion agréé, peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion agréé. Cette réduction d'impôt est maintenue également pour la 1re année d'application de plein droit d'un régime réel. De même, les agriculteurs précédemment imposés selon le régime du forfait et soumis de plein droit à un régime réel peuvent prétendre au bénéfice de la réduction d'impôt au titre de la première année d'application de ce régime réel (CGI, art. 199 quater B).

Les dispositions de cet avantage fiscal sont présentées au BOI-IR-RICI-10.

Précision :

Le bénéfice agricole réalisé par les adhérents à un centre de gestion agréé (CGA) n'est pas multiplié par 1,25 pour le calcul de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes (CGI, art. 158, 7).

Chapitre 2 : Acquisition d'un trésor national

(CGI, art. 238 bis-0 AB; BOI-BA-RICI-10-10)

2151

Les exploitants agricoles peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt au titre de l'achat de biens culturels répondant à certaines conditions.

Ce dispositif est présenté au BOI-BIC-RICI-20-20.

Chapitre 3 : Dons ou mécénat

(CGI, art. 238 bis; BOI-BA-RICI-10-20)

2152

Les exploitants agricoles sont susceptibles d'obtenir une réduction d'impôt au titre des dons et du mécénat réalisés sous respect des conditions prévues par l'article 238 bis du CGI.

Des précisions sur cet avantage fiscal sont exposées au BOI-BIC-RICI-20-30.

Titre 2 : Crédits d'impôt

(BOI-BA-RICI-20)

Chapitre 1 : Crédit d'impôt recherche

(CGI, art. 199 ter B et art 244 quater B ; ann. III, art. 49 septies J et art 49 septies M; BOI-BA-RICI-20-10 et BOI-BIC-RICI-10-10)

2158

Le bénéfice des dispositions relatives au crédit d'impôt pour dépenses de recherche prévues au I de l'article 244 quater B du CGI en faveur des entreprises industrielles et commerciales est applicable aux entreprises agricoles qui sont imposées d'après leur bénéfice réel.

Les activités de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt recherche sont celles définies à l'article 49 septies F de l'annexe III du CGI. Ainsi, sont notamment concernées les opérations de recherche effectuées dans le domaine de la génétique animale ou des semences et, pour les dépenses exposées depuis le 1er janvier 2006, les frais de défense de certificats d'obtention végétale.

Pour plus d'informations sur le dispositif du crédit d'impôt recherche et notamment les modifications apportées, cf. Livre VII Bénéficies industriels et commerciaux partie Réductions et crédits d'impôt n^{os} 3212 et suivants; et BOI-BIC-RICI-10-10.

La nature des dépenses de recherche prises en compte et les modalités de calcul du crédit d'impôt recherche des entreprises agricoles sont les mêmes que celles qui sont applicables aux entreprises industrielles et commerciales.

Pour les dépenses exposées depuis le 1er janvier 2011, le crédit d'impôt pour dépenses de recherche défini à l'article 244 quater B du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées.

L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise **une créance sur l'État** d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les cas et conditions prévus par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

Chapitre 2 : Crédit d'impôt pour investissements réalisés par des petites et moyennes entreprises agricoles et exploités en Corse

(CGI, art.199 ter D et art 244 quater ; BOI-BA-RICI-20-20 et BOI-BIC-RICI-10-60)

2159

Les articles 199 ter D et 244 quater E du CGI prévoient que les petites et moyennes entreprises relevant d'un régime réel d'imposition peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des investissements, autres que de remplacement, financés sans aide publique pour 25 % au moins de leur montant, **réalisés jusqu'au 31 décembre 2016 et exploités en Corse** pour les besoins notamment d'une activité agricole à raison de laquelle le contribuable peut bénéficier des aides à l'investissement au titre du règlement (CE) n° 1257/1999 du Conseil du 17 mai 1999 concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole.

Ce dispositif, applicable aux investissements réalisés depuis le 1er janvier 2002 au cours d'un exercice clos depuis la date de publication de la loi relative à la Corse n° 2002-92 du 22 janvier 2002 (JO du 23 janvier 2002), étant semblable à celui mis en place à l'égard des petites et moyennes entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale, il convient de se reporter au précis de fiscalité, cf. Livre VII Bénéficies industriels et commerciaux partie Réductions et crédits d'impôt n° 3235 et BOI-BIC-RICI-10-60.

Chapitre 3 : Crédit d'impôt famille

(CGI, art.199 ter E et art 244 quater F; ann. III, art. 49 septies Y à 49 septies YC; BOI-BA-RICI-20-30 et BOI-BIC-RICI-10-130)

2160

Cf. Livre VII Bénéficies industriels et commerciaux partie Réductions et crédits d'impôt n° 3261 ; et au BOI-BIC-RICI-10-130.

Chapitre 4 : Crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologique

(CGI, art.199 ter K et art 244 quater L ; ann. III, art. 49 septies Z à art 49 septies ZB bis; BOI-BA-RICI-20-40)

2161

A. Champ d'application

Les entreprises agricoles bénéficient d'un crédit d'impôt **au titre de chacune des années 2011 à 2014** au cours desquelles **au moins 40 %** de leurs recettes proviennent d'activités mentionnées à l'article 63 du CGI relevant du mode de production biologique conformément aux règles fixées dans le règlement (CE) n° 834/2007 du Conseil du 28 juin 2007 relatif à la production biologique et à l'étiquetage de produits biologiques et abrogeant le règlement (CEE) n° 2092/91.

B. Montant du crédit d'impôt

Le montant du crédit d'impôt s'élève **à 2 500 €**.

Les entreprises qui bénéficient d'une aide à la conversion à l'agriculture biologique ou d'une aide au maintien de l'agriculture biologique en application du règlement (CE) n° 1698/2005 du Conseil, du 20 septembre 2005, concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen agricole pour le développement rural, ou encore d'une mesure de soutien pour production biologique en application du règlement (CE) n° 73/2009 du Conseil, du 19 janvier 2009, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct en faveur des agriculteurs dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs modifiant les règlements (CE) n° 1290/2005, (CE) n° 247/2006 et (CE) n° 378/2007, et abrogeant le règlement (CE) n° 1782/2003, peuvent bénéficier du crédit d'impôt lorsque le montant résultant de la somme de ces aides et mesures de soutien et de ce crédit d'impôt n'excède pas 4 000 € au titre de chacune des années 2011 à 2014.

Le montant du crédit d'impôt de 2 500 € **est alors, le cas échéant, diminué** à concurrence du montant de ces aides et mesures de soutien **excédant 1 500 €**.

C. Calcul du crédit d'impôt

Pour le calcul du crédit d'impôt des groupements agricoles d'exploitation en commun, les montants mentionnés ci-dessus sont multipliés par le nombre d'associés, sans que le montant du crédit d'impôt ainsi obtenu puisse excéder trois fois le crédit d'impôt calculé dans les conditions prévues.

D. Utilisation du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt calculé par les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 bis L du CGI ou les groupements mentionnés aux articles 238 ter, 239 quater, 239 quater B, 239 quarter C et 239 quinquies du CGI ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

E. Respect des règles de minimis

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricole.

Chapitre 5 : Crédit d'impôt au titre de dépenses de remplacement pour congé de certains exploitants agricoles

(CGI, art. 200 undecies; CGI, ann. III, art. 46 AZA à 46 AZA quinquies ; BOI-BA-RICI-20-50)

2162

Pour favoriser le remplacement pour congé de l'exploitant agricole lorsque son activité nécessite une

présence quotidienne sur l'exploitation, l'article 200 undecies du CGI instaure un crédit d'impôt permettant de prendre en charge la moitié des coûts salariaux de ce remplacement.

A. Champ d'application

2162-1

Les contribuables, personnes physiques, qui ont leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI et qui exercent une activité dont les revenus sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles, bénéficient d'un crédit d'impôt au titre des dépenses engagées **pour assurer leur remplacement pour congé entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2016** par l'emploi direct de salariés ou par le recours à des personnes mises à disposition par un tiers.

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné à la condition que l'activité d'élevage ou de production exercée requière la présence du contribuable sur l'exploitation chaque jour de l'année (CGI, ann. III, art. 46 AZA et 46 AZA bis) et que son remplacement ne fasse pas l'objet d'une prise en charge au titre d'une autre législation.

Le crédit d'impôt est accordé, sous les mêmes conditions et à proportion des droits qu'ils détiennent, aux associés personnes physiques non salariés de sociétés ou de groupements, au sein desquels ils exercent effectivement et régulièrement une activité agricole qui requiert leur présence sur l'exploitation chaque jour de l'année et sous réserve que leur remplacement ne soit pas assuré par une personne ayant la qualité d'associé de la société ou du groupement.

B. Modalités d'application

2162-1

Le crédit d'impôt est égal **à 50 %** des dépenses et effectivement supportées, da**ns la limite par an de quatorze jours de remplacement pour congé.**

Pour ce calcul, le coût d'une journée de remplacement est plafonné à quarante-deux fois le taux horaire du minimum garanti mentionné à l'article L. 3231-12 du code du travail (CGI, ann. III, art. 46 AZA ter).

Le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses ont été engagées.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu après imputation des réductions d'impôt mentionnées aux articles 199 quater B à 200 bis du CGI, des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué.

Le bénéfice du crédit d'impôt au titre des dépenses e**ngagées entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2016** est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles.

C. Obligations des contribuables

(CGI, ann. III, art. 46 AZA quater et 46 AZA quinquies)

2162-2

Les exploitants agricoles doivent joindre une déclaration spéciale à leur déclaration annuelle de résultats ainsi qu'une copie de la facture de la prestation de service de remplacement ou une copie du contrat de travail mentionnant le coût du salaire horaire du remplaçant et le nombre de jours de remplacement de l'exploitant.

Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

Pour toute précision, se reporter utilement au IV du BOI-BA-RICI-20-50.

Chapitre 6 : Crédit d'impôt apprentissage

(CGI, art. 199 ter F et 244 quater G; ann. III, art. 49 septies YJ à 49 septies YO; BOI-BA-RICI-20-70 et BOI-BIC-RICI-10-40)

2163

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater G du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle il a employé des apprentis dans les conditions prévues à cet article. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, voir au Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux n° 3227 et au BOI-BIC-RICI-10-40.

Chapitre 7 : Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

(CGI, art. 199 ter G et 244 quater H; ann. III, art. 49 septies YU à 49 septies YV; BOI-BA-RICI-20-80 et BOI-BIC-RICI-10-30)

2164

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater H du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre des années au cours desquelles les dépenses définies au II de l'article 244 quater H précité ont été exposées.

Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué. (cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux n° 3226 et BOI-BIC-RICI-10-30).

Chapitre 8 : Crédit d'impôt pour formation du chef d'entreprise ou dirigeant

(CGI, art. 199 ter L et 244 quater M ; CGI; ann. III, art. 49 septies ZC à 49 septies ZH; BOI-BA-RICI-20-60 et BOI- BIC-RICI-10-50)

2165

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater M du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les heures de formation ont été suivies par le chef d'entreprise. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, voir au Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux au n° 3232 et au BOI-BIC-RICI-10-50.

Chapitre 9 : Crédit d'impôt en faveur des primes d'intéressement

(CGI, art.199 ter R et 244 quater T; ann. III, art. 49 septies ZY et 49 septies ZZ ; BOI-BA-RICI-20-100 et BOI-BIC-RICI-10-90)

2166

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater T du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année ou de la période de douze mois au cours de laquelle les primes d'intéressement sont dues.

Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux n° 3245 et BIC-RICI-10-90)

Chapitre 10 : Crédit d'impôt pour dépenses d'adhésion à un groupement agréé

(CGI, art.244 quater D; BOI-BA-RICI-20-90 et BOI-BIC-RICI-10-20)

2167

Les entreprises qui adhèrent à un groupement de prévention agréé, créé par le titre Ier du livre VI du code de commerce relatif à la prévention des difficultés des entreprises bénéficient, au titre de l'impôt sur le revenu, d'un crédit d'impôt égal à 25 % des dépenses consenties dans les deux premières années d'adhésion **dans la limite de 1 500 € par an**.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, voir au Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d'impôt n° 3225 et au BOI-BIC-RICI-10-20.

Partie 6 : Obligations déclaratives des exploitants agricoles

(BOI-BA-DECLA)

Titre 1 : Régime du bénéfice forfaitaire agricole

(BOI-BA-DECLA-10)

2170

Les exploitants agricoles qui relèvent du régime du forfait doivent souscrire **avant le 1er avril** de chaque année une déclaration contenant les renseignements nécessaires au calcul de leur bénéfice.

Remarque : Délai légalement applicable sous réserve d'éventuelles prorogations de délai.

Cette déclaration n° 2342 (disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») est déposée auprès du service des finances publiques dont dépend chacune de leurs exploitations (CGI, art. 65 A).

Toutefois, conformément aux dispositions de l'article 65 B du CGI, sauf la première année où le régime de l'évaluation forfaitaire est applicable, les exploitants agricoles sont dispensés du dépôt de la déclaration :

- pour leur activité de viticulture, à l'exception des ventes de bouteilles se rapportant à la production des années antérieures ;

- pour leur activité de polyculture, lorsque les renseignements servant au calcul de leur bénéfice forfaitaire demeurent inchangés par rapport à ceux de l'année précédente.

Remarque : les sylviculteurs à titre exclusif et les agriculteurs possesseurs de forêts imposés d'après un régime de bénéfice réel, peuvent se dispenser de souscrire cette déclaration à condition d'indiquer dans leur déclaration d'ensemble 2042 C, à la rubrique « Revenus et plus-values des professions non salariées. Revenus agricoles. Régime du forfait », le revenu cadastral imposable afférent à leurs propriétés boisées en précisant qu'il s'agit effectivement de bois.

En outre, les **exploitants individuels** doivent déposer la déclaration d'ensemble de revenus 2042 (disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires») dans les délais suivants :

- **exploitants disposant de revenus autres qu'agricoles** les rendant imposables à l'impôt sur le revenu : **au plus tard le 1er mars** de l'année suivant celle de l'acquisition de leurs revenus en portant une croix dans la case prévue à cet effet sur la déclaration 2042.

Remarque : Délai légalement applicable sous réserve d'éventuelles prorogations de délai.

Ils souscrivent ensuite une déclaration rectificative dans le mois suivant la publication des tarifs forfaitaires ou dans les vingt jours du classement définitif de l'exploitation de polyculture ;

- **exploitants ne disposant pas de revenus autres qu'agricoles ;** dans le délai d'un mois suivant celui de la publication des bénéfices forfaitaires agricoles au JO. Dans le cas d'exploitation de polyculture, le délai est prolongé jusqu'au vingtième jour suivant la détermination définitive du classement de l'exploitation.

En ce qui concerne les obligations des exploitants en cas de **changement de régime d'imposition**, cf. n[os] 2030 et 2036.

Titre 2 : Régime du bénéfice réel normal

(BOI-BA-DECLA-20)

2174

Les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles non passibles de l'impôt sur les sociétés placés sous le régime du bénéfice réel normal sont soumis aux obligations suivantes.

Chapitre 1 : Obligations comptables

2175

A. Durée de l'exercice comptable

2175-1

En abrogeant l'article 73 du CGI, l'article 67 de la loi de finances rectificative pour 2006 permet aux exploitants agricoles de changer librement la date de clôture de leur exercice.

B. Documents dont la tenue et la conservation sont obligatoires

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies P)

2175-2

Les exploitants doivent tenir les documents comptables et pièces annexes de nature à justifier l'exactitude des résultats qu'ils déclarent. Ces documents comprennent :

- un **livre d'inventaire** sur lequel figurent les bilans ;

- les **factures et autres pièces justificatives** relatives aux recettes, aux dépenses (achats, frais, charges) et aux stocks ;

- un **livre journal** servi au jour le jour, sans blanc ni altération d'aucune sorte, et enregistrant le détail des opérations effectuées par l'exploitant.

En outre, et quelle que soit leur situation au regard de la TVA, les **éleveurs d'animaux de boucherie ou de charcuterie** doivent se conformer aux obligations définies par l'article 267 quater de l'annexe II au CGI (marquage des animaux, tenue d'une comptabilité matière, délivrance de factures comportant la dénomination précise des animaux vendus).

Remarques :

1. Il est admis que les exploitants peuvent tenir leur comptabilité journalière à partir de l'enregistrement des encaissements et des paiements.

2. Les opérations au comptant correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers peuvent être inscrites globalement en comptabilité à la fin de chaque journée, lorsque leur montant unitaire est inférieur

à 76 €. Cette faculté ne saurait avoir pour objet ni pour effet de dispenser les exploitants de produire, à l'appui de leur comptabilité, tous les documents justificatifs de recettes de nature à conférer une force probante aux documents comptables.

C. Conservation et représentation des documents comptables

2175-3

Ils doivent, ainsi que les autres pièces justificatives, être conservés pendant six ans (LPF, art. L. 102 B ; cf. RC n^{os} 7080 et suiv.) et présentés à toute réquisition des agents de l'administration.

Chapitre 2 : Obligations fiscales

2176

A. Production d'une déclaration de résultats

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies Q, 38 sexdecies QA et 38 sexdecies R)

2176-1

Les exploitants agricoles imposés d'après le régime du bénéfice réel normal doivent adresser au service du lieu de l'exploitation une déclaration spéciale n° 2143 des résultats de l'année précédente ou de l'exercice clos au cours de ladite année (disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires»).

Remarque : En cas de pluralité d'exploitations, le service compétent est celui du lieu de la direction commune ou, à défaut, du lieu de la principale exploitation.

À cette déclaration sont joints divers documents (bilan, tableau des résultats de l'exercice, tableau des immobilisations et amortissements, tableau des provisions, tableau des plus-values et moins-values) qui doivent être présentés sur des imprimés normalisés établis par l'administration (imprimés 2144 à 2152 bis disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires»).

Les contribuables peuvent adhérer à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) et transmettre sur support magnétique ou par voie électronique, la déclaration de résultats et ses annexes (liasse fiscale, relevé de frais généraux...).

Remarques :

1. Les professionnels qui souhaitent diffuser un procédé d'édition laser de leur déclaration de résultats et de ses tableaux fiscaux annexes doivent en solliciter l'autorisation auprès de l'administration.

2. Les exploitants et entreprises agricoles tenus de souscrire leur déclaration de résultat auprès de la Direction des grandes entreprises, doivent le faire par voie électronique (CGI, art. 1649 quater B quater).

B. Autres obligations fiscales

2176-2

I. Déclaration de renouvellement ou de modification du bail

(CGI, art. 78)

À chaque renouvellement ou modification du bail (à ferme ou à métayage), le propriétaire est tenu d'adresser à l'administration, dans un délai de trois mois, une déclaration indiquant la désignation de l'exploitation, sa superficie et les nom et prénoms du fermier ou du métayer, ainsi que la part proportionnelle de chaque partie en cas de métayage.

II. Changement de régime d'imposition

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies QA et 38 sexdecies R)

Cf. n[os] 2030 et 2036.

C. Délais de souscription des déclarations

(CGI, art. 175, al. 1)

2176-3

I. Principe

Les exploitants agricoles sont tenus de produire leur déclaration annuelle d'ensemble des revenus ainsi que leur déclaration spéciale 2143 et ses annexes à une date fixée par décret et **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai** (CGI, art. 175; ann. III, art. 344-I-0 bis).

II. Cession ou cessation de l'exploitation, décès de l'exploitant

En cas de cession de l'exploitation ou de cessation totale ou partielle d'activité, l'agriculteur dispose d'un délai de **soixante jours** pour en aviser l'administration (CGI, art. 201, 1). La déclaration spéciale des profits réalisés de la date de clôture du dernier exercice à la date de l'événement considéré doit être souscrite dans les **soixante jours** (CGI, art. 201, 1 et 3); ces dispositions sont également applicables en cas de décès de l'exploitant, mais les ayants droit du défunt disposent d'un **délai de six mois** pour déposer cette déclaration.

III. Défaut de production ou production tardive de la déclaration de résultats

Cf. Livre XVIII Contrôle fiscal n° 8100.

Titre 3 : Régime simplifié d'imposition

(BOI-BA-DECLA-30)

2180

Les exploitants individuels et les sociétés ou groupements agricoles non passibles de l'impôt sur les sociétés placés sous le régime simplifié sont soumis aux obligations suivantes.

Chapitre 1 : Obligations comptables

A. Durée de l'exercice comptable

2181

Cf. n° 2033.

B. Documents dont la tenue et la conservation sont obligatoires

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies RB)

2181-1

I. Le livre journal

Le livre journal enregistre le détail des recettes et des dépenses.

La comptabilité enregistre journellement les encaissements et les paiements en distinguant le mode de règlement et la nature de l'opération réalisée (sur les recettes d'un montant unitaire **inférieur à 76 €**.

La comptabilité doit retracer les autres mouvements de trésorerie et notamment : les apports et prélèvements de l'exploitant, les virements de fonds, les acquisitions ou cessions d'immobilisations, les prêts accordés et les emprunts contractés.

II. Le livre d'inventaire

Sur le livre d'inventaire sont reportés le tableau des immobilisations et des amortissements et le compte simplifié de résultat fiscal.

Les créances et les dettes sont constatées à la clôture de l'exercice.

Toutefois, les dépenses relatives aux **frais généraux**, qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an, peuvent être rattachées, sur option de l'exploitant, à l'exercice en cours lors de leur paiement, quand bien même tout ou partie de ces dépenses concernerait un autre exercice (CGI, art. 74, a).

> **Remarque :** Pour l'appréciation de ce délai, il convient de retenir la date à laquelle la dépense est échue et non celle à laquelle elle est effectivement payée.

L'option ne produit d'effet que pour les dépenses engagées au cours de l'exercice au titre duquel elle s'applique. Elle est formulée par note sur papier libre jointe à la déclaration du résultat du premier exercice d'application de l'option. Tant que l'exploitant n'y a pas renoncer expressément, elle demeure valable.

À défaut d'option, l'exploitant doit constater en fin d'exercice les dettes relatives à l'ensemble de leurs dépenses d'exploitation.

Pour la détermination des résultats des exercices clos jusqu'au 31 décembre 1999 et sauf exception à l'égard de certains stocks de spiritueux, il n'est pas constitué de provision. Pour la détermination des résultats des exercices clos depuis le 1er janvier 2000, la constitution de provisions est autorisée (CGI, art. 74, b).

III. Les copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses classées et annotées

Chapitre 2 : Obligations fiscales

(CGI, art. 74 A)

2184

Les exploitants soumis au régime simplifié d'imposition sont tenus de souscrire, dans les mêmes délais et sous les mêmes sanctions qu'en matière de régime normal de bénéfice réel, une déclaration n° 2139 comprenant un bilan simplifié, le compte de résultat simplifié, un tableau des immobilisations et des amortissements, un relevé des provisions et un état des provisions non déductibles (disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires»).

La déclaration annuelle d'ensemble des revenus doit être souscrite dans le délai indiqué au n° 333-2.

En ce qui concerne les obligations des exploitants en cas de changement de régime d'imposition, cf. n^{os} 2030 et 2036.

Les contribuables peuvent adhérer à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) et transmettre sur support magnétique ou par voie électronique, la déclaration de résultats et ses annexes (liasse fiscale, relevé de frais généraux, etc...).

> **Remarques :**
>
> 1. Les professionnels qui souhaitent diffuser un procédé d'édition laser de leur déclaration de résultats et de ses tableaux fiscaux annexes doivent en solliciter l'autorisation auprès de l'administration.

2. Les exploitants et entreprises agricoles tenus de souscrire leur déclaration de résultat auprès de la Direction des Grandes Entreprises, doivent le faire par voie électronique (CGI, art. 1649 quater B quater).

Partie 7 : Recouvrement, contrôle et contentieux

(BOI-BA-PROCD)

2189

Le recouvrement, le contrôle et le contentieux afférents à la catégorie des bénéfices agricoles de l'impôt sur le revenu sont soumis aux règles de droit commun exposées respectivement aux Livres XVIII cf. n^{os} 7600 et suiv., XIX cf. n^{os} 8101 et suiv. et XX cf. n^{os} 8800 et suiv. du Précis de fiscalité.

Se référer également aux BOI-REC, au BOI-CF et au BOI-CTX.

2189-1

Le remboursement partiel de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) sur les achats de gazole et de fioul lourd dont peuvent bénéficier les exploitants agricoles présente des particularités exposées au BOI-BA-PROCD.

Partie 8 : Régimes sectoriels

(BOI-BA-SECT)

Titre 1 : Exploitations forestières (bois, oseraies, aulnaies et saussaies)

(CGI, art. 76 ; BOI-BA-SECT-10)

2190

Le produit des exploitations forestières comprend :

- celui qui provient de la vente des coupes de bois ;

- celui, éventuel, provenant de la vente des produits des « bois industriels » (écorces, résines, etc...).

Le revenu provenant de la **vente des coupes est fixé forfaitairement au revenu cadastral** ayant servi de base à la taxe foncière établie sur ces bois.

Le bénéfice supplémentaire provenant de la **vente de produits autres que les coupes** est fixé d'après les bases arrêtées par la commission départementale (ou centrale) pour la catégorie correspondante des cultures spécialisées (vente de la gomme des pins résineux, par exemple).

Un régime particulier de détermination du revenu imposable est prévu pour les terrains plantés, replantés ou semés en bois bénéficiant de l'exonération trentenaire en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties (CGI, art. 1395).

Dans ce cas, le bénéfice agricole est constitué par le plus faible des deux montants ci-après :

- revenu cadastral servant de base à la taxe foncière antérieurement aux travaux de plantation ;

- moitié du revenu cadastral qui devrait être retenu à la suite de l'exécution de ces travaux.

Ce régime est applicable à compter de l'exécution des travaux de plantation, de replantation ou de semis pendant les périodes suivantes :

- Peupleraies : 10 ans ;
- Bois résineux : 20 ans ;
- Bois feuillus et autres bois : 30 ans.

2190-1

La loi d'orientation sur la forêt n° 2001-602 du 9 juillet 2001 a apporté plusieurs modifications à ce régime particulier :

- il a été étendu aux terrains boisés en nature de futaies ou de taillis sous futaie qui ont fait l'objet d'une régénération naturelle ;

- il est applicable à compter de l'exécution des travaux de plantation, de replantation ou de semis, ou à compter de la constatation de la réussite de l'opération de régénération naturelle effectuée dans les conditions prévues aux deuxième et troisième alinéas du 1° bis de l'article 1395 du CGI pendant :

- dix ans pour les pleuperaies ;
- trente ans pour les bois résineux ;
- cinquante ans pour les bois feuillus et autres bois.

Ce dispositif est applicable depuis le 1er janvier 2002. Toutefois, les dispositions décrites ci-dessus continuent de s'appliquer aux semis, plantations ou replantations réalisés avant la publication de la nouvelle loi.

2190-2

La loi précitée a ajouté à l'article 76 un paragraphe 4, qui prévoit depuis le 1er janvier 2002, que le bénéfice agricole afférent aux terrains boisés présentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération est diminué d'un quart pendant les quinze années suivant la constatation de cet état. Cette réduction est renouvelable.

2190-3

Un dispositif particulier a été mis en œuvre pour permettre la prise en compte des charges exceptionnelles consécutives à la tempête Klaus des 24 et 25 janvier 2009. Ce dispositif s'applique aux volumes de bois chablis exploités à la suite de la tempête précitée sur les propriétés sinistrées situées dans les régions d'Aquitaine, Languedoc-Roussillon et Midi-Pyrénées selon les modalités pratiques prévues.

Titre 2 : Cessions de terres à usage forestier ou de peuplements de forêts

(CGI, art. 76 A ; BOI-BA-SECT-20)

2192

Les plus-values réalisées depuis le 1er anvier 2010, lors de la cession de terres à usage forestier ou de peuplements forestiers sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH du CGI lorsque l'activité d'exploitation ou de gestion de ces terres et peuplements n'est pas exercée à titre professionnel par le cédant au sens du I de l'article 151 septies du CGI.

Il est rappelé que l'abattement spécifique de 10 € par hectare et par année de détention prévuau III de l'article 150 VF du CGI n'est applicable qu'aux cessions réalisées par des personnes physiques.

Rappel. Désormais, seules les cessions réalisées par les propriétaires qui exploitent leurs terres et plantations à titre professionnel au sens du I de l'article 151 septies du CGI, ou, depuis le 1er janvier 2012 au sens du IV de l'article 155 du CGI relèvent du régime des plus-values. Ce qui implique une participation personnelle, directe et continue.

Le tableau ci-dessous récapitule le régime applicable aux cessions de terres ou de peuplements à

usage forestier.

Cession réalisée par	Une personne physique	Une société ou un groupement
Activité à titre professionnel	Régime des plus-values professionnelles	
Activité à titre non professionnel (gestion déléguée)	Régime des plus-values des particuliers Possibilité d'appliquer l'abattement prévu à l'article 150 VF du CGI	Régime des plus-values des particuliers Par tolérance, possibilité d'appliquer l'abattement prévu à l'article 150 VF du CGI

Titre 3 : Groupements forestiers et groupements fonciers ruraux

(BOI-BA-SECT-30 et suivants)

Chapitre 1 : Groupements forestiers

(CGI, art. 238 ter, art. 238 quater; BOI-BA-SECT-30-10)

2194

Ces groupements, constitués pour une durée de quatre-vingt-dix-neuf ans entre propriétaires de bois, doivent avoir un objet exclusivement civil : constitution, amélioration, conservation ou gestion des massifs forestiers, acquisition de forêts ou de terrains à boiser, à l'exclusion de toutes opérations telles que transformation de produits forestiers qui ne constitueraient pas un prolongement normal de l'activité agricole.

Ces groupements, lorsqu'ils remplissent les conditions prévues par les articles L. 241-1 à L. 241-6, L. 242-1 à L. 242-8 et L. 246-1 à L. 246-2 du code forestier, ne sont pas assujettis à l'impôt sur les sociétés, mais chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits, soit de l'impôt sur le revenu déterminé selon les règles prévues pour la catégorie de revenus à laquelle ces bénéfices se rattachent, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.

Remarque : Lorsqu'ils ne fonctionnent pas aux dispositions qui les régissent, ils sont en vertu de l'article 202 ter du CGI soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Chapitre 2 : Groupements fonciers ruraux

(BOI-BA-SECT-30-20)

2195

Aux termes de l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, les groupements fonciers ruraux sont des sociétés civiles formées en vue de rassembler et gérer des immeubles à usage agricole et forestier.

Le régime juridique des groupements fonciers ruraux est, pour l'essentiel, aligné sur celui des groupements fonciers agricoles (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 322-1 et suiv.), notamment en ce qui concerne les règles relatives à la constitution du capital social, à l'obligation de donner à bail dans certains cas et aux conditions de mise en valeur directe des terres.

Conformément au dernier alinéa de l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, les biens des groupements fonciers ruraux sont régis, notamment en matière fiscale, selon les dispositions propres aux groupements fonciers agricoles, pour la partie agricole, et selon les dispositions propres aux groupements forestiers, pour la partie forestière.

2195-1

Pour les syndicats mixtes de gestion forestière, syndicats intercommunaux de gestion forestière et groupements syndicaux forestiers, se reporter au BOI-BA-SECT-30-30.

Chapitre 3 : Obtenteurs de nouvelles variétés végétales

(CGI, art. 63 et art. 238 bis G; BOI-BA-SECT-40)

2196

Les profits réalisés par les obtenteurs sont rangés dans la catégorie des bénéfices agricoles sous réserve qu'ils ne soient pas accessoires à des bénéfices industriels et commerciaux.

Remarque : Si les bénéficiaires de tels profits n'ont pas en France, d'installation professionnelle permanente, il y a lieu d'opérer une retenue à la source dans les conditions exposées au Livre I Impôt sur le revenu parties Situations particulières liées au domicile.

Ces profits peuvent provenir de la vente de plantes protégées, des redevances perçues de la concession de licence d'exploitation du certificat d'obtention, de la cession de ce certificat.

Si l'obtenteur relève du régime du forfait agricole, le forfait couvre l'ensemble des produits d'obtention.

En revanche, si l'obtenteur relève d'un régime de bénéfice réel :

- les profits retirés de l'exploitation des certificats sont imposés d'après les modalités de droit commun (à noter, cependant, qu'en matière de régime de bénéfice réel, le montant des dépenses de fonctionnement exposées dans les opérations de recherche peut être déduit des bénéfices de l'année ou de l'exercice au cours duquel ces dépenses ont été exposées) ;

- les profits résultant de la cession ou de la concession de ces certificats sont imposés dans les mêmes conditions que les bénéfices réalisés par les entreprises commerciales lors de la cession ou de la concession de brevets (CGI, art. 238 bis G).

Partie 9 : Régimes territoriaux

(BOI-BA-GEO)

Titre 1 : Régime particulier applicable dans les départements d'outre-mer

(CGI, art. 76 bis; ann. III, art. 38 sexdecies S et 38 sexdecies T; BOI-BA-GEO-10)

2200

Pour la détermination du revenu imposable des exploitations agricoles situées dans les DOM, il est fait abstraction des bénéfices provenant de l'exploitation des terrains, jusqu'alors non cultivés, qui sont affectés à des cultures agréées dont la nature a été déterminée en fonction des possibilités de chaque aire géographique.

Cette exonération est appliquée pendant **les dix premières années** suivant celle de l'affectation des terrains auxdites cultures. Les cultures susceptibles d'être agréées s'entendent de celles qui, dans le cadre des objectifs du Plan, sont de nature, soit à réduire les importations, soit à ouvrir de nouveaux marchés, soit à assurer le développement économique et social du département considéré.

Titre 2 : Régime particulier applicable dans la zone franche de Corse

(CGI, art. 44 decies)

2251

Les contribuables qui exercent ou qui créent des activités en Corse avant le 31 décembre 2001, sont exonérés d'impôt sur le revenu à raison des bénéfices réalisés pendant une période de soixante mois décomptée, lorsqu'ils y exercent déjà une activité au 1er janvier 1997 à partir de cette date, ou dans le cas contraire à partir de la date de leur début d'activité en Corse.

Ce dispositif codifié à l'article 44 decies du CGI et commenté au livre VII Bénéfices industriels et commerciaux au n° 3235, s'applique notamment aux contribuables exerçant une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI, sous réserve de certaines conditions particulières (Cf. BOI-BIC-RICI-10-60 et suivants).

Partie 10 : Cession ou cessation d'activité

(BA-CESS)

Titre 1 : Règles spécifiques aux bénéfices agricoles

(BOI-BA-CESS-10)

2300

Les situations entraînant cession ou cessation d'entreprise, les règles de détermination des résultats immédiatement taxables ainsi que les obligations déclaratives correspondantes sont, d'une manière générale, semblables à celles prévues en cas de cessation d'une activité industrielle ou commerciale

Toutefois, quelques règles sont spécifiques au régime des bénéfices agricoles.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BA-CESS-10.

Titre 2 : Transmission ou rachats des droits des associés

(CGI, art. 73 D ; ann. III, art. 38 sexdecies U à W; BOI-BA-CESS-20)

2350

L'article 73 D du CGI permet, sur option, aux sociétés de personnes qui exercent une activité agricole et sont soumises à un régime réel d'imposition, de déterminer un résultat fiscal intermédiaire en cas de transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou de rachat des droits ou d'une partie des droits d'un associé personne physique. Légalement réservées aux sociétés soumises à titre obligatoire à un régime réel d'imposition, il est admis de faire bénéficier de ces dispositions les associés des sociétés soumises sur option à un tel régime.

Chapitre 1 : Personnes concernées

2351

Peuvent bénéficier de cette option, les associés personnes physiques :

- des sociétés de personnes mentionnées à l'article 8 du CGI qui ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option ; ne sont pas concernées toutefois, les exploitations agricoles en indivision ou en métayage, sauf lorsque les critères permettant de constater l'existence d'une société créée de fait sont réunis ;

- imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. Ce dispositif n'est donc pas applicable lorsque l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés est une personne morale, quelle qu'en soit la forme, ou lorsque les droits sociaux sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, ou artisanale placée de plein droit sous un régime de bénéfice réel.

Chapitre 2 : Détermination du résultat

2352

Pour l'imposition de l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés, un résultat intermédiaire à la date de cette transmission ou de ce rachat est déterminé. Il prend en compte :

- les variations de l'actif net de la société constatées ;

- les plus-values professionnelles réalisées par la société au cours de cette période, en revanche, les plus-values latentes acquises par les éléments de l'actif social ne sont pas retenues.

La déduction pour investissement (CGI, art. 72 D) peut être pratiquée. Toutefois, aucune réintégration de cette déduction ne peut être effectuée pour la détermination du résultat intermédiaire.

Chapitre 3 : Imposition des associés

2353

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés **fait l'objet d'une imposition immédiate** dans la catégorie des bénéfices agricoles sur la part du résultat correspondant à ses droits. Le régime de la moyenne triennale est éventuellement applicable.

Lorsque la transmission résulte du décès de l'associé, l'imposition est établie au nom du défunt (CGI, art. 204). Cette imposition vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu établi ultérieurement à raison de l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés au cours de l'année de la transmission ou du rachat, dans les conditions prévues à l'article 203 du CGI.

À la clôture de l'exercice de la transmission ou du rachat, le bénéficiaire de la transmission des titres ou, en cas de rachat, les associés présents dans la société sont alors imposables à raison de la part correspondant à leurs droits dans le bénéfice réalisé par la société au cours de l'exercice, diminuée de la part de résultat précédemment imposée au nom de l'associé dont les droits ont été transmis ou rachetés.

Chapitre 4 : Exercice d'une option

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies U)

2354

L'application du régime de l'article 73 D du CGI constitue une simple faculté offerte aux associés et résulte de l'exercice d'une option. La demande d'option est établie sur papier libre. Elle doit être signée conjointement :

- en cas de transmission des titres, d'une part, par l'associé dont les titres sont transmis ou, si la transmission résulte du décès de l'associé, par ses ayants cause et, d'autre part, par le (ou les)

bénéficiaire(s) de la transmission ;

- en cas de rachat des titres par la société, par l'associé dont les titres sont rachetés et par les associés présents dans la société à la date du rachat.

La société doit adresser cette demande d'option, en simple exemplaire, à la direction des services fiscaux (ou direction des finances publiques) auprès de laquelle elle souscrit ses déclarations de résultats, **dans un délai de soixante jours** à compter du jour de la transmission ou du rachat des titres. L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit joindre une copie de la demande d'option à la déclaration de ses revenus établie pour l'imposition immédiate. Lorsque la transmission résulte du décès du contribuable, cette copie est jointe par les ayants cause du défunt à la déclaration des revenus établies au nom de ce dernier.

Chapitre 5 : Établissement de l'imposition immédiate

(CGI, ann. III, art. 38 sexdecies V et 38 sexdecies W)

2355

Le résultat réalisé par la société depuis la fin de la dernière période d'imposition jusqu'à la date de la transmission ou du rachat des titres est déterminé sur les déclarations de résultats prévues pour l'application du régime réel normal (déclaration 2143) ou du régime simplifié d'imposition d'après le bénéfice réel (déclaration 2139).

La part de ce résultat revenant à l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit être inscrite dans le cadre prévu pour l'indication de la répartition du résultat fiscal entre les associés de la déclaration 2143 ou de l'annexe 2139 ter à la déclaration 2139.

Ces déclarations (disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires») doivent être produites à la direction des finances publiques auprès de laquelle la société souscrit ses déclarations de résultats **dans un délai de soixante jours à compter** de la date de la transmission ou du rachat des titres.

Lorsque la transmission résulte du décès d'un associé, les déclarations de résultats sont adressées à la direction des finances publiques mentionnée ci-dessus dans le délai prévu à l'article 204, 2 du CGI, fixé **à six mois à compter de la date du décès**.

Pour l'établissement de l'imposition immédiate, l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit déclarer sur un imprimé 2042 (disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires»), dans un délai de soixante jours à compter de la date de la transmission ou du rachat des titres, la part de résultat correspondant à ses droits dans la société.

Lorsque la transmission résulte du décès d'un associé, la part de résultat mentionnée ci-dessus doit être déclarée à l'impôt sur le revenu par les ayants cause du défunt dans le délai de six mois à compter de la date du décès, sur la déclaration établie au nom de ce dernier et prévue au 2 de l'article 204 du CGI.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au V du BOI-BA-CESS-20.

Livre VI : Bénéfices non commerciaux

Introduction

Le livre VI de l'édition 2014 du Précis de fiscalité présente sous la dénomination Bénéfices non-commerciaux les dispositions fiscales relatives aux activités dites libérales ou non-commerciales.

Ce livre est composé de **sept parties** sous le libellé suivant ;

- champ d'application (n^{os} 2400 et suiv.) ;

- base d'imposition (n^{os} 2437 et suiv.) ;

- réductions et crédits d'impôts (n^{os} 2506 et suiv.) ;

-régimes d'imposition et obligations déclaratives (n^{os} 2550 et suiv.) ;

- recouvrement, contrôle et contentieux (n^{os} 2600 et suiv.) ;

- régimes sectoriels (n^{os} 2650 et suiv.) ;

- et cession ou cessation de l'activité (n^{os} 2792 et suiv.).

Remarque : Les dispositions de ce présent livre VI intitulé Bénéfices non-commerciaux étaient précédemment traités dans l'édition 2013 du Précis de Fiscalité au Livre I Fiscalité directe des personnes sixième partie Bénéfices non-commerciaux.

Partie 1 : Champ d'application et territorialité

(BOI-BNC-CHAMP)

Titre 1 : Activités et revenus imposables

Chapitre 1 : Revenus imposables

(CGI, art. 92 ; BOI-BNC-CHAMP-10-10)

La catégorie des bénéfices non commerciaux comprend :

A. Les bénéfices des professions libérales

(BOI-BNC-CHAMP-10-10-10 au § 1)

2400

Il s'agit des bénéfices provenant des professions dans lesquelles l'activité intellectuelle joue le principal rôle et qui consistent en la pratique personnelle, en toute indépendance, d'une science ou d'un art (médecin, chirurgien, avocat, expert-comptable et comptable agréé, géomètre-expert, vétérinaire, dentiste, sage-femme, infirmière, masseur-kinésithérapeute, pédicure, architecte, professeur libre, artiste-peintre, sculpteur, ingénieur-conseil, mandataire agréé près les tribunaux de commerce, commissaire aux comptes, conservateur-restaurateur des biens culturels, etc...).

Remarques :

- Les membres des professions libérales, qui apportent leur collaboration à des confrères sans être placés vis-à-vis de ceux-ci en état de subordination, sont considérés comme exerçant eux-mêmes une profession non commerciale. Ils relèvent, en conséquence, à raison des revenus retirés de cette collaboration, de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

- Les sommes reçues par les médecins malades ou accidentés dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance) **ne sont pas prises en compte pour le détermination** du bénéfice imposable, voir RES N° 2010/15 au BOI-BNC-CHAMP-10-40-20.

B. Les revenus des charges et offices

(BOI-BNC-CHAMP-10-10-10 au § II-A)

2401

Il s'agit des revenus des charges et offices, dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant (avocats au Conseil d'État et à la Cour de Cassation, notaires, huissiers, commissaires-priseurs, greffiers des tribunaux de commerce - à l'exception de certaines rémunérations accessoires ayant le caractère de salaires - avoués près les cours d'appel).

Remarque : Le service des greffes des juridictions civiles et pénales est assuré par des fonctionnaires de l'État, les secrétaires-greffiers. Les émoluments qu'ils perçoivent constituent des salaires et sont imposés en tant que tels.

C. Les profits provenant de toutes occupations, exploitations lucratives et autres sources ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus

(BOI-BNC-CHAMP-10-10-20)

2402

À ce dernier titre sont visés notamment (CGI, art. 92, 2) :

I. Les produits des opérations de bourse

(BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-10)

2403

Sont imposables dans la catégorie des BNC, les **produits des opérations de bourse de valeurs** effectuées dans des **conditions analogues** à celles qui caractérisent une activité exercée par une personne se livrant **à titre professionnel** à ce type d'opérations (CGI, art. 92, 2-1° ; CAA Lyon arrêt du 2 novembre 2006 n° 03LY00256).

2404

II. Les profits retirés d'opérations réalisées en France à titre habituel sur les marchés à terme

Jusqu'au 31 décembre 2013, sont taxables à ce titre les profits réalisés sur les marchés d'instruments financiers et de marchandises, sur les marchés d'options négociables et sur bons d'option, lorsque l'option pour l'imposition dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux n'était pas ouverte au contribuable (opérations habituelles effectuées à titre non professionnel) ou lorsqu'elle n'a pas été exercée (professionnel n'ayant pas opté).

À compter du 1er janvier 2014, sont taxables les produits des opérations réalisées à titre habituel directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, sur des contrats financiers, également dénommés "instruments financiers à terme", mentionnés au III de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier (Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 43, I, B).

2404-1

Depuis le 1er janvier 1992, sont également concernés les **gains réalisés par les opérateurs habituels** domiciliés fiscalement ou non en France, lors de la cession ou du rachat de parts de FCIMT (ou de la dissolution de ces fonds), lorsque l'option pour l'imposition dans la catégorie des BIC n'a pas été exercée.

III. Les produits de droits d'auteur perçus par les auteurs de l'esprit

(BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-20)

2405

Sont imposables, les droits d'auteur perçus par les auteurs de l'esprit mentionnés à l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle, que ces derniers assurent ou non l'édition et la vente de leurs œuvres, et ceux perçus par leurs héritiers ou légataires (cf. nos 2670 et suiv.). Entrent également dans cette catégorie les produits des droits d'auteur perçus sur les œuvres photographiques ou cinématographiques.

IV. Les produits de la propriété industrielle perçus par les particuliers

2406

Il s'agit des produits de la propriété industrielle et également des produits de cessions de droits portant sur des logiciels originaux perçus par leur auteur, personne physique (cf. nos 2731 et suiv.).

Remarque : En ce qui concerne les inventeurs salariés.

V. Les remises allouées pour la vente des tabacs fabriqués

2407

Les sommes perçues par les titulaires de parts de redevances ont le caractère de pensions (pour les modalités de suppression des procédures d'attribution, voir Décret n° 2006-875 du 13 juillet 2006 et arrêté du 13 juillet 2006 au JO du 16 juillet).

VI. Les sommes et indemnités perçues par les arbitres ou juges au titre de la mission arbitrale mentionnée à l'**article L. 223-1 du code du sport**

2408

Depuis le 1er janvier 2007, les sommes et indemnités perçues par des personnes chargées de mission arbitrale sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Toutefois, lorsqu'elles sont inférieures à un certain montant, ces sommes et indemnités sont exonérées (cf. n° 2418) [CGI, art. 92, 2-6° et art. 93, 10].

VII. Les sommes perçues par les avocats en qualité de fiduciaire

2409

Depuis le 1er février 2009, les sommes perçues par les avocats en qualité de fiduciaire d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 92, 2-7°).

VIII. Tous les revenus non dénommés et profits divers

2410

Sont également imposables dans la catégorie des BNC, les revenus et profits divers - même occasionnels - dès lors que leur source est susceptible de **renouvellement** (entremise dans la conclusion d'un marché, rémunération de démarches et diligences, rachat de créances, par exemple).

Il en est de même des **subsides** régulièrement versés par des tiers à certaines personnes lorsque les versements n'ont pas le caractère de pure libéralité et lorsque ces subsides constituent pour leurs bénéficiaires, dès lors qu'ils en disposent librement, des moyens habituels d'existence.

Sont exclus du champ d'application de l'article 92 du CGI, les gains retirés de la **pratique de jeux de hasard.**

IX. Les revenus retirés de l'exercice de professions et d'activités diverses

2411

Sont également considérés comme des BNC, les revenus tirés de l'exercice de professions et d'activités diverses. Il s'agit notamment :

- des redevances versées aux artistes du spectacle prêtant leur concours à des enregistrements ;

- des commissions des agents et sous-agents d'assurances (les revenus retirés d'opérations de courtage relèvent, en revanche, de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux) ;

- des rétributions perçues par les boxeurs professionnels et les coureurs cyclistes professionnels sur route ou sur piste ;

- des revenus tirés de consultations par les conseillers techniques (toutefois, les profits afférents à des actes d'entremise ou de démarches effectuées au lieu et place de clients sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux) ;

- des rémunérations des dessinateurs de journaux non titulaires de la carte professionnelle de journaliste ;

- de l'ensemble des rémunérations des chefs d'établissement scolaire, sauf application de l'article 155 du CGI ;

- des revenus perçus par certains collaborateurs occasionnels de publications ;

- des profits réalisés par les entraîneurs éleveurs sans sol de chevaux de course ;

- les gains de course réalisés par les propriétaires non entraîneurs de chevaux de course, éleveur sans sol ou non éleveur, lorsqu'ils exercent des diligences en vue de s'aménager une source de revenus ;

- les gains de course réalisés par les membres d'une association de carrière de cheval de course qui détiennent les parts dans leur patrimoine privé, lorsqu'ils exercent des diligences en vue de s'aménager une source de revenus ;

- des revenus des généalogistes, s'ils ne sont pas considérés comme agents d'affaires ;

- des revenus des exploitants d'auto-école (ou d'écoles de pilotes d'aviation), dans la mesure où ils se consacrent essentiellement à la direction de leur établissement tout en dispensant eux-mêmes une partie de l'enseignement ;

- des rémunérations et avantages en nature alloués par leur club aux joueurs promotionnels de football ;

- des rémunérations des gérants de magasins à succursales multiples autres que les maisons d'alimentation (les gérants libres ont la qualité de commerçants) ;

- des revenus des guérisseurs, magnétiseurs et rebouteux ;

- des rémunérations des agents commerciaux et représentants libres (les autres intermédiaires du commerce et de l'industrie sont soit commerçants, soit salariés) ;

- des commissions reçues par les interprètes ;

- des profits réalisés dans l'exploitation des laboratoires d'analyses médicales ;

Remarque : Sauf application des dispositions de l'article 155 du CGI.

- des rémunérations des photographes de journaux de mode ; au surplus, ces derniers sont éventuellement imposables à raison des droits d'auteur qu'ils peuvent percevoir (cf. n^{os} 2670 et suiv.) [en revanche, les reporters-photographes titulaires de la carte professionnelle de journaliste sont salariés] ;

- les sommes perçues par les aidants familiaux non salariés, voir RES N° 2007/26 au BOI-BNC-CHAMP-10-30-10 ;

- des profits réalisés par les locataires principaux qui afferment des immeubles pour les sous-louer à des tiers ;

- des gains tirés de la vente d'unités de compte virtuelles stockées sur un support électronique (notamment les "bitcoins"), lorsqu'ils sont occasionnels (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40). Si l'activité d'achat-revente de bitcoins est exercée à titre habituel, elle relève du régime des bénéfices industriels et commerciaux (cf. n° 2801)

- les sommes versées à un chercheur, fonctionnaire civil, par une entreprise dans le cadre d'une convention de concours scientifique prévue à l'article L. 413-8 du code de la recherche(version abrogée au 19 février 2014), voir RES N° 2009/36 au BOI-BNC-CHAMP-10-30-60. Toutefois, pour les revenus **perçus depuis l'année 2009**, ces sommes peuvent être soumises à l'impôt sur le revenu selon les **règles prévues en matière de traitements et salaires** sur **option**. Cette **option** est subordonnée à la condition que les rémunérations perçues soient intégralement déclarées par l'entreprise qui les verse. La demande doit être adressée au service des impôts du lieu du domicile avant le 1er mars de l'année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est établie. **L'option** demeure valable tant qu'elle n'a pas été expressément dénoncée dans les mêmes conditions (CGI, art. 93, 1 bis).

Cette liste de professions et d'activités diverses n'est d'ailleurs qu'indicative. De nombreux cas particuliers existent au vu des décisions jurisprudentielles.

Chapitre 2 : Exonérations

(BOI-BNC-CHAMP-10-40)

Les exonérations peuvent concerner soit certaines plus-values, soit certains produits, rémunération ou bénéfices.

A. Exonérations de certaines plus-values

(BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 au I)

2414

Les plus-values réalisées, sous certaines conditions, par les contribuables dont les recettes n'excèdent pas certaines limites sont totalement ou partiellement exonérées (cf. n° 2474).

Il en est de même des plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité (hors biens immobiliers) d'une valeur taxable aux droits d'enregistrement **n'excédant pas 500 000 €** (cf. n° 2474).

De même, une exonération est prévue, sous certaines conditions, pour les plus-values professionnelles réalisées depuis le 1er janvier 2006, autres que celles visant des biens immobiliers, en cas de cession à titre onéreux de certaines entreprises individuelles consécutives à un départ en retraite de l'exploitant (cf. n° 2474).

B. Exonérations de certains bénéfices

(BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 au II)

2415

Les contribuables peuvent bénéficier d'une exonération de leurs bénéfices au motif que leur activité est :

- réalisée dans une zone franche urbaine ;

- qualifiée de jeune entreprise innovante ;

- réalisée dans un pôle de compétitivité.

I. Réalisés dans les zones franches urbaines

2415-1

1. Exonération prévue par les dispositions de l'article 44 octies du CGI

L'article 28 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances et par l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2007 ont modifié les dispositions de l'article 44 octies du CGI.

a. Dispositif initial prévu par l'article 44 octies du CGI

2415-2

L'article 44 octies du CGI prévoit une exonération spécifique en faveur des contribuables exerçant une activité professionnelle non-commerciale au sens du 1° de l'article 92 du CGI, qui exercent ou créent des activités dans les zones franches urbaines définies au B du 3 de l'article 42 modifié de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire et dont la liste figure au I de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville. L'exonération s'applique indifféremment aux activités nouvelles ou existantes et porte sur les seuls bénéfices provenant des activités implantées en zone franche urbaine.

Sont exonérés les bénéfices réalisés pendant le mois au cours duquel est intervenue la délimitation de la zone ou, pour les contribuables n'y exerçant pas déjà une activité, celui de leur début d'activité dans la zone et les 59 mois qui suivent. Ces bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu à hauteur de **40 %, 60 % ou 80 %** de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours de la première, de la deuxième ou de la troisième période de douze mois suivant cette période d'exonération.

Cependant, pour les entreprises de moins cinq salariés, les bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu à hauteur de **40 %, 60 % ou 80 %** de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième période de douze mois suivant cette période d'exonération.

L'effectif salarié s'apprécie au cours de la dernière période d'imposition au titre de laquelle l'exonération au taux de 100 % s'applique. Les salariés saisonniers ou à temps incomplet sont pris en compte au prorata de la durée du temps de travail prévue à leur contrat.

Lorsqu'un contribuable dont l'activité non sédentaire est implantée dans une ZFU mais exercée en tout ou partie en dehors des ZFU, l'exonération s'applique si ce contribuable emploie au moins un salarié sédentaire à temps plein, ou équivalent, exerçant ses fonctions dans les locaux affectés à l'activité ou si ce contribuable réalise au moins 25 % de son chiffre d'affaires auprès de clients situés dans les ZFU.

Lorsque le contribuable n'exerce pas l'ensemble de son activité dans une ou plusieurs zones franches urbaines, la fraction du bénéfice correspondant à l'activité exercée en zone éligible est déterminée forfaitairement à partir d'un ratio fondé sur les éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises, afférents à l'activité implantée en zone franche urbaine.

Le bénéfice exonéré au titre d'une année d'imposition est celui déclaré selon les modalités prévues aux articles 96 à 100 du CGI (cf. n^{os} 2552 et suiv.), 102 ter du CGI (cf. n^{os} 2561 et suiv.) et 103 du CGI (cf. n° 2553), **diminué** de certains produits bruts qui restent imposables dans les conditions de droit commun.

b. Première prorogation du dispositif prévu par l'article 44 octies du CGI

2415-3

Initialement applicable jusqu'au 31 décembre 2001, les dispositions visées ci-dessus ont été prorogées à l'égard des contribuables qui créent des activités entre le 1er janvier 2002 et la date de publication de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances dans les zones franches urbaines visées au a.

Toutefois, pour 2002, le point de départ de la période d'application avait été fixé au 1er janvier 2003.

Par ailleurs, l'exonération ne s'applique pas aux contribuables qui créent une activité dans le cadre d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes exercées dans les zones franches urbaines ou qui reprennent de telles activités, sauf pour la durée restant à courir, si l'activité reprise ou transférée bénéficie ou a bénéficié du régime d'exonération prévu à article 44 octies du CGI.

Le bénéfice des exonérations accordées depuis le 1er janvier 2007 dans les zones franches urbaines est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006,

concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

c. Deuxième prorogation du dispositif prévu par l'article 44 octies du CGI

2415-4

L'exonération visée au a s'applique également à l'égard des contribuables qui exercent des activités entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2008 inclus ou qui créent des activités entre le 1er janvier 2004 et la date de publication de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances dans les zones franches urbaines définies au B du 3 de l'article 42 modifié de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire et dont la liste figure au I de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville.

Toutefois, pour bénéficier de l'exonération, l'entreprise doit répondre cumulativement aux conditions énumérées au 3° du II du A de l'article 53 de la loi de finances rectificative pour 2003 modifiées par l'article 141 de la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale.

Une telle exonération s'applique à l'exercice ou la création d'activité résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes. Dans cette circL'article 44 octies du CGI, l'exonération ne s'applique que pour la période restant à courir.

Pour les contribuables qui exercent ou qui créent des activités dans les ZFU visées ci-dessus avant le 1er janvier 2004, l'exonération s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2006.

Pour les avantages octroyés depuis le 1er janvier 2007, pour ces mêmes contribuables, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

2. Exonération prévue par les dispositions de l'article 44 octies A du CGI

2415-5

Cette exonération a été instaurée par l'article 29 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances et modifié par l'article 45-IX de la loi de finances rectificative pour 2007.

Les contribuables qui, **entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2014**, créent des activités dans les zones franches urbaines définies au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire, ainsi que **ceux qui, entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2011**, exercent des activités dans les zones franches urbaines définies au deuxième alinéa du B du 3 de l'article 42 de la même loi sont exonérés d'impôt sur le revenu à raison des bénéfices provenant des activités **implantées dans la zone jusqu'au 31 décembre 2010** pour les contribuables qui y exercent **déjà une activité au 1er janvier 2006** ou, dans le cas contraire, jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui du début de leur activité dans l'une de ces zones. Ces bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à concurrence de **40 %, 60 % ou 80 %** de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième périodes de douze mois suivant cette période d'exonération.

Pour les contribuables qui exerçaient des activités avant le 1er janvier 2006 dans les zones franches urbaines visées ci-dessus, le bénéfice de l'exonération accordée depuis le 1er janvier 2007 est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Ce dispositif s'applique aux contribuables exerçant une **activité professionnelle non-commerciale** au sens du 1 de l'article 92 du CGI dans les mêmes conditions et limites que celles fixées à l'égard des entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI et du 5° du I de l'article 35 du CGI est détaillé au livre VII Bénéfices industriels et commerciaux n° 2800.

II. Réalisés par des jeunes entreprises innovantes

(CGI, art. 44 sexies A)

2416

Depuis le 1er janvier 2004, les petites ou moyennes entreprises, qualifiées de « jeunes entreprises innovantes » créées à cette date ou qui se créent **entre le 1er janvier 004 et le 31 décembre 2013**, qui

réalisent des projets de recherche et de développement et qui répondent aux conditions fixées à l'article 44 sexies-0 A du CGI, peuvent bénéficier, sous certaines conditions, d'une exonération :

- **totale** d'impôt sur le revenu des bénéfices réalisées au titre des **trois premières périodes d'imposition bénéficiaires**. Cette période d'exonération ne doit pas excéder trente-six mois (Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011). Depuis la période d'imposition commençant le 1er janvier 2012, l'exonération est totale à raison des bénéfices réalisés au titre de la première période d'imposition bénéficiaire, cette période **d'exonération totale** des bénéfices réalisés **ne pouvant excéder douze mois** (CGI, art. 44 sexies A) ;

- **partielle** d'impôt sur le revenu à raison de la **moitié des bénéfices réalisés** au titre des deux périodes d'imposition bénéficiaires suivant la période totale citée ci-dessus (Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011). À compter de la période d'imposition commençant le 1er janvier 2012, l'exonération est partielle à raison de la moitié des bénéfices réalisés au titre de la période d'imposition bénéficiaire suivant cette période d'exonération totale citée ci-dessus (CGI, art. 44 sexies A).

Le bénéfice **exonéré** au titre d'une période d'imposition **est celui déclaré** selon les modalités prévues aux articles 96 à 100 du CGI (cf. nos 2552 et suiv.), 102 ter du CGI (cf. nos 2561 et suiv.) et 103 du CGI (cf. n° 2553), **diminué** des produits bruts ci-après qui restent imposables dans les conditions de droit commun :

- les produits des actions ou parts de société, et les résultats de sociétés ou organismes soumis au régime prévu à l'article 8 du CGI ;

- les produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;

- les produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède celui des frais financiers engagés au cours de la même période.

Ce dispositif est commenté au Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux au n° 2800.

III. Réalisés par certaines entreprises dans les pôles de compétitivité

2417

En raison du faible succès rencontré par ce dispositif, l'article 59 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 **a supprimé cette exonération** depuis le 17 novembre 2009 pour les entreprises qui souhaitaient participer à un projet de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité. Cela étant, la suppression de l'exonération ne vaut que pour les opérations à venir : la situation des entreprises qui participaient déjà à un projet avant la date citée ci-dessus n'est pas remise en cause.

Les précisions qui suivent relatent brièvement le dispositif en vigueur jusqu'au 16 novembre 2009.

Les entreprises qui participent au 16 novembre 2009 à un **projet de recherche et de développement** et sont implantées dans une zone de recherche et de développement, tels que mentionnés au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005, **sont exonérées d'impôt sur le revenu** à raison des bénéfices qu'elles y réalisent au titre **des trois premiers exercices ou périodes d'imposition bénéficiaires**, cette période d'exonération **totale** des bénéfices réalisés ne pouvant excéder trente-six mois (CGI, art. 44 undecies).

Les bénéfices réalisés au titre **des deux exercices ou périodes d'imposition bénéficiaires suivant** cette période d'exonération totale ne sont soumis à l'impôt sur le revenu **que pour la moitié** de leur montant.

La période au cours de laquelle s'appliquent **l'exonération totale** puis les abattements mentionnés ci-dessus s'ouvre à compter du **début du mois au cours duquel intervient le démarrage** par cette entreprise des travaux de recherche dans le projet de recherche et prend fin **au terme du cent dix-neuvième mois** suivant cette date. Si l'entreprise prétendant à ce régime exerce simultanément une activité dans une ou plusieurs zones de recherche et de développement et une autre activité en dehors de ces zones, elle est tenue de déterminer le résultat exonéré en tenant une comptabilité séparée retraçant les opérations propres à l'activité éligible et en produisant pour celle-ci les documents prévus à l'article 53 A du CGI.

Si à la clôture d'un exercice ou d'une période d'imposition l'entreprise ne satisfait plus à l'une des conditions susvisées elle perd définitivement le bénéfice de l'exonération. Toutefois, le bénéfice réalisé au cours de cet exercice ou période d'imposition et de l'exercice ou période d'imposition suivant n'est soumis à l'impôt sur le revenu que pour la moitié de son montant.

La durée totale d'application de l'abattement de **50 %** prévu ci-dessus ne peut en aucun cas excéder **vingt-quatre mois**.

L'exonération s'applique à l'exercice ou à la création d'activités résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes. Toutefois, lorsque celles-ci bénéficient ou ont bénéficié de ce régime, l'exonération ne s'applique que pour sa durée restant à courir.

Le bénéfice exonéré au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition est celui déclaré selon les modalités prévues aux articles 96 à 100 du CGI, 102 ter du CGI et 103 du CGI, diminué de certains produits bruts qui restent imposables dans les conditions de droit commun.

Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 decies, 244 quater E du CGI ou du présent régime, **l'entreprise peut opter** pour ce dernier dans les six mois qui suivent celui de la délimitation des pôles de compétitivité si elle y exerce déjà son activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui du début d'activité. **L'option est irrévocable**.

L'exonération prévue s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2006. Pour les avantages octroyés depuis le 1er janvier 2007, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis (CGI, art. 44 undecies).

Ce dispositif est commenté au livre VII Bénéfices industriels et commerciaux au n° 2800 et suivants.

C. Exonération de certaines rémunérations

2418

Le législateur a prévu une exonération de certaines rémunérations liées aux activités :

- de remplacement des médecins ;

- d'arbitres ou de juges pour le sport.

I. Rémunérations perçues par les médecins au titre de la permanence des soins

(CGI, art. 151 ter ; BOI-BNC-CHAMP-10-40-20)

2418-1

La **rémunération perçue** depuis le 25 février 2005 au titre de la permanence des soins exercée en application de l'article L. 6314-1 du code de la santé publique par les médecins ou leurs remplaçants installés dans une zone définie en application de l'article L. 1434-7 du même code **est exonérée** de l'impôt sur le revenu **à hauteur de soixante jours de permanences par an**.

Pour la catégorie des bénéfices non commerciaux, cette exonération concerne ;

- les médecins libéraux installés dans une zone urbaine ou rurale déficitaire en offre de soins ;

- la rémunération de l'astreinte et les majorations spécifiques des actes, dans une limite de 60 jours de permanence par an.

Les **rémunérations d'astreintes et les majorations spécifiques de permanence** de soins ainsi exonérées **ne sont pas comprises** dans la base de calcul de la déduction spéciale du groupe III et de la déduction complémentaire de 3 % applicables aux médecins conventionnés du secteur I. En revanche, l'exonération est sans incidence sur l'assiette de l'abattement de 2 % représentatifs de certains frais professionnels.

Seuls les praticiens ayant personnellement participé à la permanence des soins peuvent bénéficier de cette exonération.

II. Rémunérations perçues par les arbitres ou juges au titre de la mission arbitrale

(CGI, art. 93, 10 ; BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 au III-A)

2418-2

Depuis le 1er janvier 2007, lorsque le **montant total des sommes et indemnités perçues par les arbitres ou juges** mentionnées au 6° du 2 de l'article 92 du CGI est inférieur, pour une année civile, à la limite définie au premier alinéa de l'article L. 241-16 du code de la sécurité sociale, **plafonnée à 14,5 % du montant annuel du plafond** mentionné à l'article L.241-3 du même code, ces sommes et indemnités **sont exonérées** (CGI, art. 93, 10).

D. Exonération de certains suppléments de rétrocession d'honoraires

(CGI, art. 93-0 A ; BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 au IV)

2419

Les collaborateurs libéraux peuvent, dans certaines conditions, **bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu** sur les suppléments de rétrocession d'honoraires perçus depuis le 1er janvier 2009 à l'occasion d'activités de prospection commerciale réalisées à l'étranger.

I. Contribuables éligibles à l'exonération

2419-1

Sont concernées par cette exonération, les personnes physiques non salariées domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui exercent une activité libérale dans le cadre d'un contrat de collaboration conclu avec des professionnels libéraux ou un cabinet regroupant des professionnels libéraux.

L'exonération peut s'appliquer quel que soit le régime d'imposition de l'activité (régime réel ou régime « micro-BNC ».

II. Conditions de l'exonération

2419-2

L'article 93-0 A du CGI prévoit que l'exonération s'applique aux rémunérations versées sous forme de **rétrocessions d'honoraires** sous le respect des **six conditions cumulatives** suivantes :

- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être versés à l'occasion d'activités de prospection commerciale définies à l'article 244 quater H du CGI ;

- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être versées en contrepartie de séjours effectués dans l'intérêt direct et exclusif du cabinet ;

- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être justifiés par un déplacement nécessitant une résidence d'au moins vingt-quatre heures dans un autre État ;

- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être déterminés dans leur montant préalablement aux séjours à l'étranger et apparaître distinctement dans le contrat de collaboration ou dans un avenant à celui-ci ;

- les suppléments de rétrocession d'honoraires doivent être déterminés, en rapport, d'une part, avec le nombre, la durée et le lieu de ces séjours et, d'autre part, avec la rétrocession versée au collaborateur indépendamment de ces suppléments ;

- le montant des suppléments de rétrocession exonéré doit figurer sur le relevé d'honoraires envoyé par le collaborateur sous un intitulé spécifique par opération.

III. Montant de rétrocession d'honoraires éligibles à l'exonération

2419-3

Les suppléments de rétrocession d'honoraires **sont exonérés d'impôt sur le revenu** dans la double limite, appréciée au titre d'une année, de **25 000 €** et de **25 %** de la rétrocession d'honoraires à laquelle le collaborateur a normalement droit, c'est-à-dire celle qui lui est versée avant prise en compte des suppléments pour séjours à l'étranger.

Remarque : Bien entendu, les dépenses exposées par le collaborateur à raison de ses séjours à l'étranger pour lesquels il perçoit des suppléments de rétrocession, exonérés ou non, sont déductibles des résultats de son activité

dans les conditions de droit commun.

IV. Articulation avec le régime des « impatriés » des non-salariés prévu à l'article 155 B du CGI

2419-4

Les personnes éligibles peuvent cumuler les exonérations prévues aux 'article 93-0 A du CGI et 155 B du CGI, ce dernier prévoyant pour les personnes non-salariées venant en France exercer leur activité professionnelle (« impatriés »), sous certaines conditions, une exonération d'impôt à hauteur de 30 % de leur rémunération (cf. n° 2420).

La présente exonération prévue à l'article 93-0 A du CGI s'applique avant celle prévue à l'article 155 B dudit code, cette dernière s'appliquant sur le bénéfice imposable.

V. Incidence sur les autres revenus

2419-5

Les suppléments de rétrocession d'honoraires exonérés d'impôt sur le revenu en application de l'article 93-0 A du CGI sont retenus pour le calcul du taux effectif (CGI, art. 197 C) et pour la détermination du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417, IV).

En conséquence, le contribuable doit obligatoirement mentionner les suppléments de rétrocession d'honoraires exonérés sur sa déclaration des revenus complémentaire 2042-C.

E. Exonération partielle de certains revenus perçus par les « impatriés »

(CGI, article 155 B; BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 au V)

2420

L'article 155 B du CGI instaure un **régime spécial d'imposition en faveur des « impatriés »**.

Ce dispositif qui prévoit, sous certaines conditions et limites, une **exonération partielle** d'impôt sur le revenu j**usqu'au 31 décembre de la cinquième année civile suivant** celle de la prise de fonctions en France, est notamment ouvert aux personnes non-salariées ayant pris leurs fonctions en France depuis le 1er janvier 2008, sur agrément préalable du ministre chargé du budget.

Cf. également : RES N° 2010/60 au BOI-RSA-GEO-40-10-10

I. Personnes non-salariées éligibles à l'exonération partielle d'impôt sur le revenu

2420-1

Sont éligibles à l'exonération partielle d'impôt sur le revenu prévue à l'article 155 B du CGI, les personnes qui satisfont à des critères cumulatifs relatifs à leur domiciliation en France, à l'activité qu'elles viennent y exercer et à leur apport à l'économie française.

Ces trois conditions sont commentées au BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 au V et suiv.

II. Obtention d'un agrément préalable

2420-2

Les dispositions de l'article 155 B du CGI **ne sont applicables** à l'égard des personnes non-salariées **qu'après obtention d'un agrément préalable**.

La demande écrite et signée par le contribuable ou par son représentant habilité, doit préciser dans son intitulé les dispositions légales dont le contribuable entend bénéficier.

Elle est établie sur papier libre selon le modèle reproduit en annexe et disponible également sur le site www.impots.gouv.fr. Elle doit être adressée à la Direction Générale des Finances Publiques – Service Juridique de la Fiscalité – Bureau des Agréments et Rescrits – Télédoc 957 – 86-92 allée de Bercy –

75574 PARIS CEDEX 12, en trois exemplaires dont deux originaux signés.

La demande d'agrément doit être déposée préalablement à la réalisation de l'opération qui la motive (CGI, art. 1649 nonies). Au cas présent, il est considéré, afin de tenir compte du caractère annuel de l'impôt sur le revenu et des conditions à vérifier, que la demande doit être déposée avant la fin de l'année civile de prise de fonctions.

L'agrément est délivré par le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique qui, sous réserve des délégations de signature qu'il a pu accorder, demeure seul habilité à prendre des décisions en la matière. Les décisions de refus sont motivées.

III. Rémunérations éligibles à l'exonération partielle d'impôt sur le revenu

2420-3

Les **personnes non-salariées** qui satisfont aux conditions évoquées au n° **2420** et détentrices de l'agrément fiscal délivré à cet effet (cf. n° **2420**) **sont éligibles** à l'exonération partielle d'impôt sur le revenu à hauteur de **30 %** de leur rémunération et de **50 %** de certains de leurs revenus de capitaux mobiliers et produits de la propriété intellectuelle ou industrielle perçus à l'étranger (« revenus passifs ») et de certaines plus-values réalisées lors de la cession de valeurs mobilières et de droits sociaux détenus à l'étranger.

Le détail et la nature des rémunérations concernées ainsi que les conditions d'application sont exposées au BOI-BNC-CHAMP-10-40-10 au V-A-1 et suivants.

Chapitre 3 : Limites avec les autres catégories de revenus

(BOI-BNC-CHAMP-10-20)

2421

L'article 13 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a instauré une nouvelle rédaction de l'article 155 du CGI afin de mettre en place de nouvelles limites avec les autres catégories de revenus.

Ainsi, lorsqu'un titulaire de bénéfices non-commerciaux étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu.

Ces nouvelles dispositions, entrant en vigueur depuis le 1er janvier 2012, sont précisées au BOI-BNC-CHAMP-10-20.

A. Limites avec les traitements et salaires

2422

Relèvent de la catégorie des traitements et salaires les rémunérations des médecins des hôpitaux publics ou privés ou des entreprises, des médecins membres des commissions médicales des permis de conduire et des médecins membres des équipes techniques des commissions techniques d'orientation et de reclassement professionnel (COTOREP), certaines rémunérations perçues par les vétérinaires, les gains réalisés par les gérants non salariés des succursales de maisons d'alimentation de détail, les rémunérations des représentants statutaires, par exemple.

Mais, lorsque des activités salariées et non commerciales sont exercées concurremment, les revenus afférents à celles-ci sont imposables distinctement dans la catégorie qui leur est propre.

B. Limites avec les bénéfices industriels et commerciaux

2423

Lorsqu'une activité commerciale et une activité non commerciale sont exercées concurremment, les distinctions suivantes doivent être établies :

I. L'activité non commerciale constitue l'accessoire de la profession commerciale

Dans ce cas, les profits retirés de l'activité non commerciale accessoire sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux n° 2800 et suivants).

II. L'activité non commerciale est prépondérante

1. Dispositions en vigueur depuis le 1er janvier 2012

Depuis le 1er janvier 2012, lorsqu'un titulaire de bénéfices non-commerciaux étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non-commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu.

2. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011

En principe, les profits résultant d'opérations commerciales devraient être soumis à l'impôt dans la catégorie des BIC (CGI, art. 155 non applicable, sous sa rédaction antérieure au 1er janvier 2012).

Mais, dès lors que les revenus tirés de l'activité à caractère commercial ne représentaient pas une part prépondérante de l'ensemble des bénéfices imposables, il était admis que la totalité des profits ou bénéfices réalisés était soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, à la double condition :

- que le contribuable acceptait l'imposition de l'ensemble de ces revenus, sous une cote unique, au titre des bénéfices non commerciaux ;

- que les opérations accessoires à caractère commercial ainsi réalisées devaient être directement liées à l'exercice de l'activité non commerciale et constituaient strictement le prolongement de cette dernière.

Lorsque ces conditions n'étaient pas remplies, il y avait lieu de considérer qu'il s'agissait d'activités distinctes.

Cas particulier des vétérinaires : Le régime d'imposition des vétérinaires est défini au regard de deux secteurs d'activité :

1° Secteur prestations médicales et ventes accessoires de médicaments : les profits réalisés dans ce cadre relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

2° Secteur hors prestation médicale : les profits réalisés dans ce cadre sont en principe imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Il est admis cependant que ces profits sont taxés au titre des bénéfices non commerciaux lorsque le montant des recettes relatives à ce secteur **n'excède pas 25 %** du montant des recettes du secteur prestations médicales et ventes annexes, c'est-à-dire **20 % de l'ensemble des recettes réalisées** dans les deux secteurs.

Cependant, le franchissement de ce seuil entraîne la taxation de la totalité des recettes des deux secteurs au titre des bénéfices industriels et commerciaux, à l'exception de la première année de dépassement dudit seuil.

III. Les activités sont réputées distinctes

Les bénéfices ou profits afférents à chacune de ces activités (commerciale et non commerciale) doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie qui leur est propre.

C. Limites avec les revenus fonciers

2424

Cf. Livre IV Revenus et Profits du Patrimoine Immobilier, cf. n° 1604.

D. Limites avec les bénéfices agricoles

2425

Cf. Livre V Bénéfices agricoles, cf. n° 2007.

Titre 2 : Personnes imposables

(BOI-BNC-CHAMP-20)

2428

Conformément aux règles de droit commun, les dispositions des articles 92 et suiv. du CGI sont applicables aux personnes physiques et aux membres des sociétés visées aux articles 8 et 8 ter du CGI, lorsqu'elles n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

Titre 3 : Territorialité

(BOI-BNC-CHAMP-30)

2432

En application des dispositions de l'article 4 A du CGI sont imposables à l'impôt sur le revenu :

- d'une part, les personnes qui ont en France leur domicile fiscal, en raison de l'ensemble de leurs revenus. Ainsi, sauf application des conventions fiscales internationales, les revenus non commerciaux de source française ou étrangère réalisés par ces personnes sont imposables en France ;

- et, d'autre part, celles dont le domicile est situé hors de France, à raison de leurs seuls revenus de source française.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BNC-CHAMP-30.

Partie 2 : Base d'imposition

(CGI, art. 93 ; BOI-BNC-BASE)

Titre 1 : Généralités

(BOI-BNC-BASE)

Chapitre 1 : Bénéfice imposable

A. Détermination du bénéfice imposable

(BOI-BNC-BASE-10-10)

2437

Le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession (cf. n^{os} 2445 et suiv. et cf. n^{os} 2456 et suiv.).

Remarques :

1. Ce principe concerne les contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée. Pour les contribuables soumis

au régime déclaratif spécial ou micro-BNC, les frais sont évalués forfaitairement.

2. Les produits et charges se rapportant aux éléments figurant dans le patrimoine privé du contribuable ne sont pas à prendre en compte.

3. Les sommes versées ou reçues par des médecins dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance) ne sont pas prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable, voir RES N° 2010/15 au BOI-BNC-CHAMP-10-40-20 .

Sous réserve des dispositions de l'article 151 sexies du CGI et de l'article 151 septies du CGI (cf. n° 2474), ce bénéfice tient compte également des gains ou des pertes provenant soit :

- de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession. Cette disposition ne concerne que les **éléments composant le patrimoine professionnel** (cf. n^{os} 2441 et suiv.). Les plus-values se rapportant à des biens conservés par le contribuable dans **son patrimoine privé** relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers ;

- des cessions de charges ou d'offices ;

- de la perception d'indemnités servies en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle.

Précisions pour le calcul de l'impôt

Pour le **calcul de l'impôt sur le revenu** des années 2006 et suivantes, le montant des bénéfices non-commerciaux réalisés par des contribuables **soumis à un régime réel d'imposition et non adhérents d'une association de gestion agréée** (AGA), directement ou par l'intermédiaire d'une société ou d'un groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, **est multiplié par 1,25** (CGI, art. 158, 7).

En modifiant les dispositions du 7 de l'article 158 du CGI, l'article 10 de la loi de finances pour 2009 précise que depuis le 1er janvier 2010, sont concernés également par ce coefficient multiplicateur de **1,25** les titulaires de bénéfices non commerciaux soumis à un régime réel d'imposition **qui ne font pas appel** aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre, ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant conclu avec elle une convention en application des articles 1649 quater L et 1649 quater M du CGI.

Seul le résultat de l'exploitation soumis au barème progressif de l'impôt est majoré. En revanche, les **plus-values et moins-values professionnelles à long terme** ainsi que les déficits ne font **pas l'objet de la majoration de 25 %.**

Il et précisé que le contribuable ne doit pas majorer de lui-même le montant de ses revenus. Sur sa déclaration des revenus, il continue, comme auparavant, à reporter le montant du bénéfice qu'il a effectivement réalisé et qui fera l'objet dans la chaîne de calcul de l'impôt d'une majoration de 25 %.

En outre, **le revenu fiscal de référence** (CGI, art. 1417, IV-1°) **doit intégrer** le montant des revenus **après application de la majoration de 25 %**.

B. Période d'imposition

(BOI-BNC-BASE-10-10 au III)

2438

Le bénéfice imposable est celui réalisé au cours de l'année civile, même lorsque l'exercice comptable est clos en cours d'année. Toutefois, des modalités particulières d'imposition sont prévues à l'article 100 bis du CGI pour les bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique (cf. n^{os} 2671 et suiv.) et ceux provenant de la pratique d'un sport (cf. n° 2710).

C. Prise en compte du résultat dans le revenu global

I. Bénéfice

2439

Le bénéfice non commercial est pris en compte dans le revenu global du bénéficiaire ou du foyer fiscal.

II. Déficit

2439-1

La prise en compte d'un déficit non commercial s'effectue différemment selon que l'activité non commerciale est exercée à titre professionnel ou non.

À cet égard, le caractère professionnel d'une activité libérale s'apprécie au regard de deux critères : l'activité doit être exercée à titre habituel et constant et dans un but lucratif.

Ces deux conditions doivent être remplies simultanément.

Cas particulier : Pour l'appréciation du caractère professionnel ou non de l'activité des éleveurs sans sol, des propriétaires non éleveurs non-entraîneurs de chevaux de course ou des membres d'une association de carrière de cheval de course.

1. Déficit provenant d'une activité non commerciale exercée à titre professionnel

2439-2

Sont concernées les professions libérales, charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant.

Le déficit professionnel s'impute sur les bénéfices non commerciaux réalisés par les autres membres du foyer fiscal au cours de la même année dans le cadre d'activités présentant également un caractère professionnel ou, à défaut, sur le revenu brut global. Dans l'hypothèse où ce déficit, cumulé le cas échéant avec d'autres déficits catégoriels admis en déduction, se révèle supérieur au total du revenu brut, l'excédent ainsi constaté constitue un déficit global reportable, sous certaines conditions, sur les années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

Remarque : Délai de report applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2004.

2. Déficit provenant d'une activité non commerciale de caractère non professionnel (CGI, art. 156, I-2°)

2439-3

Les déficits subis par les contribuables qui se livrent à des occupations ou activités lucratives ne présentant pas un caractère professionnel, mais dont les revenus sont assimilés à des revenus non commerciaux sont exclusivement déductibles des bénéfices retirés d'activités semblables durant la même année ou les six années suivantes.

Remarque : Délai de report applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2004.

Ils ne peuvent donc pas être déduits ni d'un bénéfice professionnel ni du revenu global.

Les inventeurs bénéficient cependant d'un régime spécifique pour les déficits provenant des frais de prise de brevets et de maintenance.

III. Pertes résultant d'opérations réalisées en France à titre habituel sur les marchés à terme d'instruments financiers ou de marchandises ou d'options négociables ou sur bons d'option

(CGI, art. 156, I-5°)

2439-4

Les dispositions du 5° du I de l'article 156 du CGI **sont abrogées à compter du 1er janvier 2014** par l'article 43-I-G-1° de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

Jusqu'au 31 décembre 2013, ces pertes **sont exclusivement imputables** sur les profits de même nature réalisés au cours de la même année ou des six années suivantes.

Remarque : Délai de report applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2004.

IV. Pertes subies par les opérateurs habituels lors de la cession ou du rachat de parts de FCIMT ou de la dissolution de ces fonds

(CGI, art. 156, I-5°)

2439-5

Les dispositions du 5° du I de l'article 156 du CGI **sont abrogées à compter du 1er janvier 2014** par l'article 43-I-G-1° de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

Jusqu'au 31 décembre 2013, ces pertes sont exclusivement imputables sur les profits de même

nature réalisés au cours de la même année ou des six années suivantes.

Remarque : Délai de report applicable depuis l'imposition des revenus de l'année 2004.

Chapitre 2 : Patrimoine professionnel

(BOI-BNC-BASE-10-20)

La détermination du bénéfice imposable suppose que soient préalablement définis les éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession qui composent le patrimoine professionnel des contribuables titulaires de bénéfices non commerciaux.

A. Exploitants individuels

(BOI-BNC-BASE-10-20 au I-A-1)

2441

Depuis l'imposition des revenus de 1999, la distinction entre patrimoine privé et patrimoine professionnel s'effectue de la même manière, que l'exploitant individuel soit soumis au régime de la déclaration contrôlée ou au régime micro-BNC.

I. Éléments considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel

2441-1

1. Éléments affectés par nature à l'exercice de la profession

Il s'agit d'éléments (amortissables ou non) qui doivent être non seulement réellement utilisés pour l'exploitation mais aussi affectés exclusivement à l'activité professionnelle. Ces éléments doivent être obligatoirement inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements (cf. n° 2469). Mais, même en l'absence d'inscription, ils sont considérés comme faisant partie du patrimoine professionnel.

Dans cette catégorie figurent notamment ;

- le droit de présentation de la clientèle ;

- la finance d'une charge ou d'un office ;

- les matériels et outillages spécifiques ;

- les installations et biens d'équipement servant spécifiquement à l'exercice de l'activité professionnelle ;

- les parts de SCM ;

- les valeurs mobilières acquises par les membres des professions libérales au moyen de fonds reçus en dépôt de leurs clients ;

- les contrats de crédit-bail conclus dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du BNC, ainsi que les biens acquis à l'échéance de tels contrats (CGI, art. 93, 6 et 93 quater, III);

- par exception, les véhicules spécialement agencés (voitures d'auto-école, par exemple) qui peuvent ne pas être affectés exclusivement à la profession.

2. Éléments non affectés par nature à l'exercice de la profession

Lorsqu'ils sont utilisés dans le cadre de la profession, ces éléments non affectés par nature sont considérés comme des biens professionnels lorsqu'ils sont inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements.

Cette catégorie comprend notamment les immeubles (mixtes ou à usage exclusivement professionnel, nus ou aménagés) ainsi que les accessoires immobiliers de la construction, le droit au bail portant sur ces immeubles, les véhicules automobiles non aménagés pour l'apprentissage de la conduite, même s'ils comportent des adaptations dès lors qu'ils restent aptes à un usage aussi bien professionnel que privé (voitures de type break ou commercial).

Le contribuable peut **choisir de conserver ou transférer** ces éléments **dans son patrimoine privé**

en ne les inscrivant pas sur le registre des immobilisations et des amortissements. Dans ce cas :

a. Les produits et charges ne sont pas à prendre en compte pour la détermination du bénéfice professionnel imposable

Toutefois, sont admises en déduction les charges qui correspondent uniquement à l'utilisation professionnelle des biens et qui incomberaient normalement à un locataire si le bien était loué (réparations locatives, entretien courant...).

S'agissant des immeubles utilisés professionnellement, **la déductibilité des loyers à soi-même** pour les titulaires de BNC qui conservent cet immeuble (utilisé pour les besoins de leur activité professionnelle) dans leur patrimoine privé **est admise**, **sous réserve d'un versement effectif** de ces loyers et de leur imposition corrélative dans la catégorie des revenus fonciers (CE, arrêts du 11 avril 2008 n°287808 et 300302).

> **Remarque :** les contribuables qui conservent leur véhicule ou leur deux-roues motorisés dans leur patrimoine privé peuvent utiliser les barèmes kilométriques forfaitaires pour l'évaluation de leurs frais de voiture automobile, de moto, de vélomoteur ou de scooter (cf. n^{os} 1092 et 1093).

b. Les plus-values et moins-values relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers défini aux articles 150 U et suivants du CGI

Est concerné le régime des immeubles ou des biens meubles.

c. La plus-value réalisée lors du transfert est taxée au titre de la première année où l'élément ne figure plus sur le registre des immobilisations

Toutefois, cf. n° 2475-11.

II. Éléments ne pouvant faire partie du patrimoine professionnel

2441-2

Les éléments non utilisés pour l'exercice de la profession (immeubles donnés en location, parts de SCI...) ne peuvent jamais faire partie du patrimoine professionnel.

B. Membres des sociétés de personnes

(BOI-BNC-BASE-10-20 au II)

2442

Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter du CGI (sociétés civiles professionnelles n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés) et 238 bis L du CGI (sociétés de fait), soumis à son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 nonies, I). En d'autres termes, ce contribuable est titulaire d'un actif professionnel distinct de l'actif social.

Titre 2 : Recettes

(BOI-BNC-BASE-20)

Chapitre 1 : Principe de comptabilisation des recettes

A. Principe : recettes encaissées

2445

Les recettes **sont constituées par les sommes effectivement encaissées** par le contribuable ou dont il a eu la disposition dans le cadre de l'exercice de son activité ou à l'occasion de toutes

opérations lucratives qui s'y rattachent, quels que soient le mode de perception desdites sommes (espèces, chèques, inscription au crédit d'un compte) et l'année au cours de laquelle ont été effectuées les opérations génératrices de ces recettes.

En cas de paiement par chèque, la date de mise à la disposition est celle :

- de la remise du chèque lorsqu'elle est effectuée directement au bénéficiaire, même si celui-ci ne le porte pas immédiatement au crédit de son compte bancaire ;

- de la date de la réception de la lettre si le chèque est adressé par lettre ;

- de la date du virement lorsque le paiement s'effectue par virement au crédit du compte bancaire.

En cas de paiement par effet de commerce, la date d'encaissement à retenir est celle de l'échéance de l'effet.

B. Cas particulier : créances acquises

2446

Par dérogation au principe de la prise en compte des recettes encaissées, les contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée peuvent, en application de l'article 93 A du CGI, exercer l'option pour la détermination de leur bénéfice en fonction des créances acquises et des dépenses engagées au cours de l'année d'imposition. Cette option, établie sur papier libre, doit parvenir, en simple exemplaire, au service des impôts dont dépend le lieu d'exercice de la profession ou le principal établissement de l'optant avant le 1er février de la première année au titre de laquelle l'impôt sur le revenu est établi selon ces dispositions. Elle s'applique tant qu'elle n'a pas été dénoncée dans les mêmes conditions.

En cas de commencement d'activité en cours d'année, les contribuables qui entendent se placer sous le régime des créances acquises et dépenses engagées pour la détermination du bénéfice de leur première année d'activité peuvent exercer cette option jusqu'à la date limite prévue pour le dépôt de la déclaration 2035 visée à l'article 97 du CGI. Dans le cas où ces contribuables souhaitent renoncer à l'application de ce régime pour la deuxième année d'activité, il est admis que la dénonciation puisse être exercée, en même temps que l'option.

Sur les obligations déclaratives particulières à remplir par les contribuables demandant une telle option, cf. n° 2555 ci-après (CGI, ann. III, art. 41-0 bis A à 41-0 bis C).

Remarque.

En toute hypothèse, les produits (et charges) correspondant aux pénalités de retard mentionnées aux articles L. 441-3 et L. 441-6-1 du code de commerce sont rattachés, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu, à l'exercice de leur encaissement (et de leur paiement) [CGI, art. 237 sexies]. Ces dispositions s'appliquent aux pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques. À titre de règle pratique, ces mêmes modalités s'appliquent également aux intérêts moratoires prévus à l'article 96 du code des marchés publics.

Les produits se rapportant à des éléments figurant dans le patrimoine privé du contribuable ne sont pas à prendre en compte (cf. n° 2441).

Chapitre 2 : Nature des recettes

2447

Les recettes comprennent **notamment** :

- les recettes proprement dites, c'est-à-dire les sommes reçues à l'occasion d'actes ou de prestations effectués à titre habituel ou occasionnel (honoraires, commissions, vacations, ristournes, intéressements) ;

- les provisions ou avances sur honoraires, à l'exception, toutefois des sommes reçues par les avoués, avocats ou notaires qui constituent de simples dépôts de fonds destinés à couvrir des frais de procédure ou d'actes et enregistrés généralement dans un compte spécial ;

- les avances sur des prestations futures ;

- les sommes versées par les clients à titre de remboursements de frais (frais de déplacement, frais de correspondance, etc.) ;

- les profits financiers : il s'agit des revenus de créances, dépôts, cautionnements ou comptes courants

se rattachant à l'exercice de la profession, y compris les intérêts moratoires alloués par l'État à la suite d'un dégrèvement d'impôt ;

- les prix académiques (à l'exception du prix « Nobel »), sous réserve des dispositions exposées au n° 2671 ;

- les recettes diverses : indemnité d'éviction destinée à réparer le préjudice lié à la nécessité d'une autre installation ; indemnité allouée en contrepartie d'une perte de recettes professionnelles ; indemnité de rupture reçue par un agent commercial lors de la rupture des contrats le liant à ses mandants (RES N° 2006/26 au BOI-BNC-BASE-20-20) ; cadeaux ou dons représentant la rémunération d'actes professionnels ; profits réalisés à l'occasion de la suppléance d'un confrère ; profits accessoires ; prestations servies au professionnel libéral ou à son conjoint collaborateur au titre de la prévoyance complémentaire qui présentent le caractère d'un revenu de remplacement si l'activité professionnelle libérale se poursuit ; prestations en espèces allouées par le régime social des indépendants à l'occasion de la maternité (indemnités journalières forfaitaires d'interruption d'activité et indemnités de remplacement, allocation forfaitaire de repos maternel) ; allocation journalière d'accompagnement d'une personne en fin de vie (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30 au VIII).

Remarques :

- Les sommes perçues à titre de dommages-intérêts ne doivent pas être comprises dans les recettes.

- Ne constituent pas des recettes imposables, les indemnités reçues par des médecins dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance), RES N° 2010/15 au BOI-BNC-CHAMP-10-40-20.

- En cas de cessation d'activité, les prestations ayant le caractère d'un revenu de remplacement doivent être soumises à l'impôt dans la catégorie des pensions et rentes viagères.

Chapitre 3 : Débours et honoraires rétrocédés

2448

Pour la détermination du bénéfice professionnel, il convient de déduire du montant des sommes encaissées, les débours payés pour le compte du client et les honoraires rétrocédés.

Le critère du débours est constitué par le fait qu'en cas de non-paiement, le client est directement poursuivi et non le membre de la profession libérale (ex. : droits d'enregistrement et sommes versées aux conservations des hypothèques par les notaires pour le compte de leurs clients).

Les rétrocessions d'honoraires sont constituées par les sommes reversées par un membre d'une profession libérale, de sa propre initiative et dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une profession libérale complémentaire à la sienne. Pour être déductibles, ces honoraires doivent être déclarés dans les conditions prévues à l'article 240 du CGI.

Remarque :

Ne constituent pas des rétrocessions de recettes ou d'honoraires, les indemnités reçues par des médecins dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance), qui, en conséquence, ne sont pas prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable, RES N° 2010/15 au BOI-BNC-CHAMP-10-40-20 .

Chapitre 4 : Comptabilisation de la TVA

2449

Les contribuables doivent comprendre dans leurs recettes la totalité des sommes effectivement encaissées, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon la nature des différents éléments inclus dans les honoraires ou commissions.

Il s'ensuit qu'en cas d'assujettissement, **à titre obligatoire ou sur option,** au régime de la TVA, les recettes, les achats, et les frais généraux doivent être retenus pour leur montant taxe comprise.

Mais, dans un souci de neutralité fiscale, il est admis que les contribuables puissent, sur option, enregistrer leurs opérations et déclarer leurs résultats **hors TVA**, sous réserve qu'ils fassent apparaître distinctement cette taxe sur leurs documents comptables et sur les déclarations qu'ils doivent déposer. L'option résulte de la simple souscription hors taxe des déclarations. Elle peut entraîner des **régularisations** en ce qui concerne la détermination des résultats de l'année du changement de méthode de comptabilisation.

Chapitre 5 : Subventions d'équipement

(CGI, art. 93, 8)

2450

Le 8 de l'article 93 du CGI **permet** aux contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI, **de bénéficier, sur demande expresse** de leur part, du r**égime d'étalement de l'imposition des subventions d'équipement** prévu à l'article 42 septies du CGI (cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux n° 2800 et suivants).

Remarque : le montant de l'aide à l'informatisation des professionnels de santé, prévue aux articles 1 et 2 du décret n° 97-373 du 18 avril 1997, qui est affecté par le praticien libéral à l'acquisition de matériel informatique inscrit à l'actif professionnel peut bénéficier, dans la limite de 1 070 € et dans les conditions prévues au 8 de l'article 93 du CGI, du régime d'étalement des subventions d'équipement de l'article 42 septies du CGI, sous réserve que l'attribution de l'aide soit antérieure à l'acquisition de l'équipement. Le montant de l'aide qui excède cette limite constitue une recette imposable dans les conditions de droit commun.

Chapitre 6 : Aide à la télétransmission

2451

L'aide à la télétransmission des feuilles de soins par les médecins conventionnés est également une recette.

Cette aide versée annuellement par les caisses d'assurance maladie au plus tard le 1er mars de chaque année, plafonnée à **457,35 €**, constitue une recette professionnelle imposable dans les conditions de droit commun.

Chapitre 7 : Aide à l'acquisition de véhicules propres

2452

L'aide à l'acquisition de véhicules propres est une recette imposable (RES N° 2008/18 au BOI-BNC-BASE-20-20).

Le bonus dont peut bénéficier un titulaire de bénéfices non commerciaux à l'occasion de l'achat d'une voiture particulière peu polluante en application du décret n° 2007-1873 du 26 décembre 2007 instituant une aide à l'acquisition des véhicules propres, est constitutif d'une recette imposable dès son année de perception, sauf éventuelle option pour son imposition étalée dans les conditions prévues par les dispositions combinées du 8 de l'article 93 du CGI et de l'article 42 septies du CGI.

Titre 3 : Dépenses

(BOI-BNC-BASE-40)

2455

Sont admises en déduction des recettes, pour l'assiette de l'impôt, l**es dépenses effectuées** en vue de **l'acquisition ou de la conservation** du revenu et qui sont **nécessitées directement par l'exercice** de la profession.

Il s'ensuit que **ne peuvent pas être prises en compte** :

- les dépenses d'ordre personnel ou la fraction des dépenses ayant un tel caractère : frais de logement du contribuable et de sa famille, dépenses courantes d'entretien, d'habillement, gages du personnel domestique au service privé, frais de réception pour l'entretien de relations personnelles, impôts personnels (impôt sur le revenu, taxe d'habitation), par exemple ;

- les dépenses ayant le caractère d'un placement ; le prix d'acquisition d'un office, d'une clientèle, des locaux ou du matériel nécessaires à l'activité professionnelle. Toutefois, des amortissements peuvent être pratiqués suivant les règles applicables aux bénéfices industriels et commerciaux ;

- les dépenses se rapportant à une activité exercée à titre bénévole ;

> **Remarque** : Par mesure de tempérament, il est admis que les dépenses exposées dans l'exercice d'une activité syndicale sont, sous certaines conditions, prises en compte pour la détermination du bénéfice. Bien entendu, les allocations et remboursements de frais éventuellement perçus des syndicats devront être compris dans les produits ou recettes.

- les charges se rapportant à l'acquisition et à la propriété des biens figurant dans le patrimoine privé du contribuable (cf. n° 2441-1). Toutefois, lorsque ces biens sont utilisés dans le cadre de la profession, à l'exclusion de tout élément n'ayant aucun lien direct avec l'exercice de l'activité (cf. n° 2441-1), le contribuable peut déduire les charges qui correspondent à leur utilisation et qui incomberaient normalement à un locataire s'ils étaient loués (réparations locatives, entretien courant, etc...). S'agissant des immeubles utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle, cf. n° 2441-1.

Lorsque les **dépenses revêtent un caractère mixte** (usage privé et professionnel), il convient de procéder **à une ventilation** pour déterminer la part desdites dépenses se rattachant effectivement à l'exercice de l'activité.

Les contribuables **exerçant plusieurs activités relevant de catégories différentes** (BNC, BIC, TS...) peuvent, sous réserve des cas d'application de l'article 155 du CGI, répartir, au prorata des recettes brutes de chaque profession, l'ensemble des dépenses engagées indistinctement par eux, mais ils doivent rattacher à la catégorie appropriée celles qui se rapportent spécialement à une nature d'activité.

En ce qui concerne les frais supplémentaires de repas exposés régulièrement sur l**es lieux de leur activité professionnelle**, cf. n° 2463.

2455-1

Hormis le cas d'une comptabilité tenue selon les règles commerciales où il serait fait état des dépenses engagées (cf. n° **2455**), les dépenses **doivent avoir été effectivement payées** au cours de l'année d'imposition.

> **Remarque.**
>
> En toute hypothèse, les produits (et charges) correspondant aux pénalités de retard mentionnées aux articles L. 441-3 et L. 441-6-1 du code de commerce sont rattachés, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu, à l'exercice de leur encaissement (et de leur paiement) [CGI, art. 237 sexies]. Ces dispositions s'appliquent aux pénalités de retard afférentes à des créances et dettes nées à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques. À titre de règle pratique, ces mêmes modalités s'appliquent également aux intérêts moratoires prévus à l'article 96 du code des marchés publics.

2455-2

Les dépenses professionnelles **sont**, en principe, **prises en compte pour leur montant réel**.

Il n'en est autrement que dans le cadre du régime micro-BNC (cf. n^{os} 2561 et suiv.), de certains régimes particuliers : agents d'assurances (cf. n^{os} 2651 et suiv.), auteurs des œuvres de l'esprit (cf. n^{os} 2671 et suiv.), inventeurs (cf. n^{os} 2731 et suiv.), médecins conventionnés (cf. n^{os} 2753 et suiv.) ; et éventuellement pour l'évaluation des frais de véhicules à moteur (automobile, moto, scooter, vélomoteur) [cf. n^{os} 2457-4 et suiv.].

Lorsque des membres de professions libérales exercent en France et sont également implantés à l'étranger, les bénéfices des entités françaises et étrangères doivent être calculés séparément si une convention fiscale réserve au pays du « situs » l'imposition des revenus professionnels. Pendant la période d'installation à l'étranger, il est cependant admis que les charges des deux entités soient ventilées au prorata de leurs chiffres d'affaires respectifs. L'application de cette règle est limitée aux quatre premiers exercices d'activité.

Les dépenses susceptibles d'être admises en déduction pour la détermination du revenu net professionnel comprennent notamment les frais évoqués ci-après.

Chapitre 1 : Les achats

(BOI-BNC-BASE-40-50)

2456

Il s'agit des achats de fournitures et produits revendus à la clientèle ou entrant dans la composition des prestations effectuées (médicaments, films, produits servant à la composition de prothèses, etc...) à l'exclusion de tout achat de matériel.

Chapitre 2 : Les frais généraux

(BOI-BNC-BASE-40-60)

2457

Sont déductibles : les frais de personnel ; les impôts et les taxes à caractère professionnel ; les travaux, et fournitures et services extérieurs ; les frais de transport et de déplacements ; les charges personnelles du professionnel libéral ; les charges sociales personnelles des conjoints collaborateurs ; la contribution sociale généralisée sur les revenus d'activité et de remplacement ; les frais de réception, de représentation, de congrès ; les frais divers de gestion ; les frais financiers ; les droits de mutation à titre gratuit et les redevances de concessions de produits de la propriété industrielle.

A. Les frais de personnel

(BOI-BNC-BASE-40-60-10)

2457-1

Il s'agit des salaires, indemnités diverses, avantages en nature et charges sociales.

Remarque : Si le personnel est employé à titre tant professionnel que privé, une ventilation doit être opérée afin de dégager la part professionnelle, seule déductible.

En ce qui concerne les **rétributions du conjoint** ou des **membres de la famille** du titulaire du revenu non commercial, il convient d'appliquer les règles prévues en matière de bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 154).

Depuis le 1er janvier 2005, les **adhérents des associations agréées** (qu'il s'agisse d'un exploitant individuel ou d'une société de personnes n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux) **peuvent déduire** le salaire de leur conjoint **intégralement, sans limitation**.

Remarque :

L'aide financière au titre de services à la personne que s'alloue un professionnel libéral, en application de l'article L. 7233-5 du code du travail, y compris le « CESU préfinancé », n'est pas déductible. Toutefois, l'article L. 7233-4 du code du travail prévoyant que cette aide est exonérée d'impôt sur le revenu, il convient de considérer que le bénéfice imposable du professionnel libéral est exonéré à hauteur de l'aide financière attribuée. En pratique, sur la déclaration complémentaire des revenus 2042-C du contribuable, le bénéfice imposable sera minoré du montant de l'aide financière qu'il s'est attribuée. Il est précisé que cette minoration ne doit pas conduire à faire naître un déficit au titre de l'exercice d'attribution ni à augmenter le déficit de cet exercice.

B. Les impôts et taxes à caractère professionnel

(BOI-BNC-BASE-40-60-20)

2457-2

Il s'agit notamment de la cotisation sur la valeur ajoutée, de la taxe foncière afférente aux locaux appartenant à l'actif professionnel, des taxes assises sur les salaires.

Remarques :

- Les pénalités de recouvrement afférentes à des impôts déductibles des bénéfices non commerciaux ne sont pas déductibles.

- Le malus dit « écopastille », applicable aux voitures particulières les plus polluantes et codifié à l'article 1011 bis du CGI, est déductible du bénéfice non commercial imposable dès lors qu'il a été acquitté au cours de l'année et qu'il se rapporte à un véhicule inscrit au registre des immobilisations. En cas d'usage mixte de ce véhicule, il y a bien entendu lieu de ventiler ce malus pour ne déduire que la part se rattachant à l'exercice de la profession (voir RES N° 2008/18 au BOI-BNC-BASE-20-20).

1. Précisions relatives à la comptabilisation de la TVA dans les charges

La prise en compte de la TVA dans les charges dépend de la situation du contribuable au regard de cette taxe (cf. n° 2449).

En cas d'assujettissement, la taxe afférente aux biens et services utilisés pour l'exercice de la profession est déductible de celle afférente aux recettes non commerciales. La TVA nette versée au Trésor, limitée à la différence entre ces deux termes, constitue une charge d'exploitation déductible, de même que le montant de la TVA sur immobilisations.

Lorsque le contribuable opte pour la comptabilisation hors taxe de ses recettes et de ses dépenses (cf. n° 2449), la TVA est neutralisée ; aucune déduction ne peut donc être opérée à ce titre.

En ce qui concerne l'incidence des régularisations consécutives à la fixation du prorata définitif (assujettis partiels).

Si le contribuable n'est pas assujetti à la TVA, la taxe grevant les achats et les services utilisés pour l'exercice de la profession constitue un élément du prix de revient. Par suite, elle doit être : soit admise parmi les charges déductibles dans les mêmes conditions que le prix hors taxe de ces achats et services, soit déduite sous la forme d'un amortissement pratiqué sur le bien auquel elle se rapporte, lorsque ce bien est amortissable.

2. Droits d'auteur imposables dans la catégorie des BNC (CGI, art. 93, 1) soumis au régime de la retenue de TVA

En cas d'assujettissement des droits d'auteur à la retenue de TVA, les recettes, les achats et les frais généraux sont retenus pour leur montant TTC.

La TVA nette déductible au titre des dépenses professionnelles s'entend de la TVA versée au Trésor par l'éditeur, la société de perception et de répartition ou le producteur pour le compte du bénéficiaire des droits. Lorsque l'auteur ou son ayant droit perçoit des recettes soumises à la TVA, mais exclues du régime de la retenue (recettes autres que les droits d'auteur), il y a lieu de déduire en outre la TVA nette versée directement par l'auteur ou son ayant droit, ainsi que la TVA déductible afférente aux immobilisations.

En ce qui concerne les auteurs des œuvres de l'esprit imposés selon les règles prévues en matière de traitements et salaires (CGI, art. 93, 1 quater ; cf. n^{os} 2671 et suiv.).

C. Les travaux, fournitures et services extérieurs

(BOI-BNC-BASE-40-60-30)

2457-3

Sont admises en déduction sous cette rubrique, les dépenses suivantes :

1. Loyers et charges des locaux professionnels, du matériel ou du mobilier, y compris les loyers versés dans le cadre d'opérations de crédit-bail (leasing)

> **Remarque :** Si le contribuable est propriétaire des locaux dépendant de son actif professionnel, il peut déduire le montant de l'amortissement, mais en aucun cas, la valeur locative desdits locaux ne peut être admise dans les charges. Si l'immeuble est conservé dans le patrimoine privé, la déduction d'un loyer à soi-même est admise, sous certaines conditions.

Toutefois, pour les **contrats de crédit-bail immobilier** conclus depuis le 1er janvier 1996, les loyers versés ne sont plus déductibles que dans les conditions et limites fixées au 10 de l'article 39 du CGI (CGI, art. 93, 1-6° : cf. n^{os} 2475 et suiv.).

De même, **est exclue des charges déductibles**, la **part du loyer versé** dans le cadre d'une opération de crédit-bail ou de location, à l'exception des locations de courte durée n'excédant pas trois mois non renouvelables, portant sur des voitures particulières ou, depuis le 1er octobre 2010, sur des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant 18 300 € taxes comprises pour les véhicules acquis jusqu'au 31 décembre 2005.

Pour les véhicules acquis depuis le 1er janvier 2006 et dont la date de première mise en circulation est intervenue après le 1er juin 2004, cette limite a été ramenée à 9 900 €, lorsque ces véhicules ont un taux d'émission de dioxyde de carbone supérieur à 200 grammes par kilomètre (CGI, art. 93, 1-3° et art. 39, 4);

Les **dépôts de garantie ne sont pas déductibles**. Toutefois, les sommes conservées par le propriétaire pour couvrir des loyers impayés, des charges locatives ou des travaux de remise en état

peuvent être déduites par le locataire au titre de l'année où elles sont acquises au bailleur.

Les l**oyers versés d'avance exigés à titre de cautionnement** par les entreprises de crédit-bail **ne sont également pas admis en déduction**. Seules peuvent être déduites par le locataire les sommes conservées par la société de crédit-bail en fin de contrat pour couvrir la dette de loyers effectivement courue ou toute autre charge locative.

Précision : Pour les frais de double résidence établie pour les besoins de l'activité, voir RES N° 2011/16 au BOI-BNC-BASE-40-60-30.

2. Entretien et réparations

3. Frais de personnel intérimaire

4. Chauffage, eau, gaz, électricité

5. Honoraires ne constituant pas des rétrocessions

Sont visées les sommes versées à des personnes non salariées dont les services sont rémunérés dans le cadre de l'exercice de la profession. Pour être admises en déduction, ces sommes doivent être déclarées conformément aux dispositions de l'article 240 du CGI.

6. Primes d'assurances

Ne sont retenues que les primes d'assurances couvrant des risques spécifiquement professionnels (responsabilité professionnelle, locaux et matériels affectés à un tel usage, etc...) [cf. toutefois n° 2459].

7. Prix d'acquisition des matériels et outillages, des matériels et mobiliers de bureau

Sont également compris les meubles « meublants » dont les achats au cours d'une même année sont limités, pour un bien déterminé, à un petit nombre d'unités.

À condition que leur valeur unitaire hors taxe ne dépasse pas 500 €, ces dépenses d'acquisition sont déductibles immédiatement en charges.

8. Dépenses d'adaptation des immobilisations nécessitées par le passage à l'euro exposées par les petites et moyennes entreprises

D. Les frais de transports et de déplacements

(BOI-BNC-BASE-40-60-40)

2457-4

Sont concernés les frais de voyages et de séjours, les frais de voitures automobiles (carburant, entretien, réparations, loyer des garages et parkings, etc...).

Remarque : Le prix d'achat d'un véhicule automobile n'est pas compris dans les charges professionnelles, mais donne lieu à un amortissement. En cas de location du véhicule, le loyer versé est déductible dans certaines conditions.

I. Frais de déplacement domicile-travail

2457-5

Les frais de déplacement que les titulaires de bénéfices non commerciaux exposent pour se rendre de leur domicile à leur lieu de travail et en revenir constituent des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, à la condition que la distance qui sépare le domicile du lieu de travail présente un caractère normal.

Les frais de transport **afférents aux quarante premiers kilomètres** du trajet entre le domicile et le lieu de travail sont toujours admis en déduction même si aucune circonstance particulière ne justifie l'éloignement, sous réserve de la justification de la réalité et du montant des frais correspondants.

II. Frais de voitures automobiles

2457-6

Les frais de voitures automobiles **peuvent**, pour les contribuables qui le souhaitent, **être évalués sur la base du barème kilométrique forfaitaire** publié chaque année par l'administration à l'intention des salariés.

Cette possibilité est ouverte :

- pour les véhicules acquis en pleine propriété, qu'ils soient conservés dans le patrimoine privé ou inscrits au registre des immobilisations ;

- pour les véhicules loués ou pris en crédit-bail pour lesquels le contribuable renonce à déduire les loyers.

L'option pour l'application du barème kilométrique forfaitaire doit être exercée, a priori, au 1er janvier de l'année d'imposition. Elle vaut pour l'année civile entière et pour l'ensemble des véhicules utilisés à titre professionnel. Les contribuables qui utilisent à la fois des véhicules de tourisme et des véhicules relevant d'autres catégories ne peuvent pas utiliser le barème kilométrique forfaitaire, même pour les seuls véhicules de tourisme.

Lorsque **l'option est exercée**, les frais correspondants ne peuvent pas être inscrits à un compte de charges. Pour la détermination du résultat fiscal, les contribuables doivent indiquer sur leur déclaration 2035 le nombre de kilomètres parcourus à des fins professionnelles et le tarif kilométrique qui leur a été appliqué. La liste des frais couverts par le barème est limitative. Ainsi, les dépenses courantes d'entretien et de réparations couvertes par le barème ne peuvent donner lieu à aucune déduction (ou amortissement) supplémentaire. En revanche, les dépenses à caractère imprévisible telles que les dépenses de réparation suite à un accident ne sont pas couvertes par le barème et peuvent donc être déduites dans les conditions de droit commun. De même, si le véhicule est inscrit au registre des immobilisations, les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition du véhicule et qui ne sont pas couverts par le barème peuvent être déduits pour leur montant réel et pour la part professionnelle en sus des frais couverts par le barème forfaitaire BNC.

Enfin, s'agissant des radiotéléphones qui n'entrent pas dans le champ de la limitation de l'amortissement des véhicules de tourisme (cf. n° 2469), leur amortissement et leurs frais de fonctionnement ne sont pas couverts par le barème forfaitaire BNC.

2457-7

La **mesure de tempérament** relative au barème kilométrique forfaitaire **s'applique également** aux sociétés qui exercent une activité relevant de cette catégorie et dont les associés sont personnellement imposables à l'impôt sur le revenu, à raison de la part qui leur revient dans le bénéfice de la société. Dans cette hypothèse, le mode de prise en compte des frais doit être identique pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale, qu'ils appartiennent à la société ou aux associés et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules. Ainsi, le mode retenu s'applique aux frais engagés directement par la société avec ses véhicules, aux frais engagés par les associés avec leurs véhicules pour le compte de la société et aux frais professionnels de véhicule qui incombent personnellement à chacun des associés et sont à ce titre déductibles de leur quote-part de bénéfice. Les associés ne peuvent donc pas retenir, pour la déduction de leurs dépenses de véhicule un mode de comptabilisation différent de celui appliqué pour la prise en compte des frais de même nature dans la détermination du bénéfice social (RM Grimault n° 16175, JO AN du 3 juillet 1995, p. 2896 et RES N° 2005/29 repris au BOI-BNC-BASE-40-60-40-20).

Le barème kilométrique forfaitaire couvrant les amortissements, il n'est pas possible de l'utiliser lorsque le véhicule est pris en location ou en crédit-bail et que les loyers sont déduits du bénéfice professionnel.

Toutefois, les utilisateurs de ces véhicules peuvent apprécier les dépenses de carburant s'y rapportant au moyen du barème forfaitaire carburant « véhicules automobiles » applicable aux exploitants relevant du régime simplifié d'imposition des BIC (BOI-BAREME-000003). L'option pour l'application de ce barème qui est annuelle doit être exercée a priori, au 1er janvier de l'année d'imposition. Ce régime forfaitaire est exclusif de toute comptabilisation à un poste de charges des dépenses de carburant couvertes par le barème. L'option doit être indiquée expressément sur un état annexe joint à la déclaration 2035. Le montant forfaitaire des frais est déduit à la rubrique prévue à cet effet de la déclaration 2035. En regard de cette rubrique est portée la mention « application du barème BIC ».

En cas d'utilisation la même année de véhicules possédés et loués ou pris en crédit-bail, l'option ne peut être exercée que si elle couvre les deux modes de forfaitisation des frais.

Précision pour les véhicules électriques :

Le barème kilométrique forfaitaire publié chaque année par l'administration à l'intention des salariés, assis sur la puissance fiscale du véhicule qui dépend de la valeur normalisée d'émission de dioxyde de carbone en grammes par kilomètre et de la puissance maximale du moteur en kilowatts, n'est pas applicable aux véhicules fonctionnant exclusivement à l'énergie électrique dans la mesure où ces véhicules ont une puissance fiscale de 1 CV, quelle que soit leur puissance réelle, étant rappelé que le barème ne concerne que les véhicules dont la puissance est de 3 CV ou plus.

III. Frais de motos, vélomoteurs et scooters

2457-8

a. Véhicules possédés en pleine propriété

Les frais de motos, de vélomoteurs, de scooters peuvent être évalués de manière forfaitaire à partir d'un barème kilométrique forfaitaire publié chaque année par l'administration pour l'évaluation forfaitaire des frais de transport des salariés (cf. Livre II Revenus salariaux et assimilés, cf. n° 1093).

Les conditions d'utilisation de ce barème sont analogues à celles décrites ci-dessus pour les véhicules automobiles. En cas d'utilisation simultanée de véhicules automobiles et de motos, vélomoteurs, scooters, l'option pour l'application du barème forfaitaire doit être exercée pour l'ensemble des véhicules automobiles, motos, vélomoteurs, scooters utilisés à des fins professionnelles. Lorsque les contribuables utilisent, à titre professionnel, plusieurs véhicules auto, motos, vélomoteurs, scooters, le barème doit être appliqué de façon séparée pour chaque véhicule, quelle que soit sa puissance fiscale. Il ne doit donc pas être fait masse des kilomètres parcourus par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants.

L'option pour l'évaluation forfaitaire des frais de motos, vélomoteurs et de scooters **doit être exercée a priori**, c'est-à-dire au 1er janvier de l'année d'imposition. Elle se concrétise par la non-comptabilisation à un poste de charges des dépenses couvertes par le barème ; l'inscription des frais réels à un compte de charges durant l'année vaut renonciation à l'option.

b. Véhicules pris en location

Les frais de carburant des motos, vélomoteurs et scooters pris en location peuvent être évalués au moyen du barème forfaitaire carburant « motos, vélomoteurs, scooters » prévu au 2 de l'article 302 septies A ter A du CGI applicable aux exploitants individuels relevant du régime simplifié des BIC (BOI-BAREME-000003). Ce **barème « carburant »** peut s'appliquer quelle que soit la nature du contrat de location (location ordinaire, leasing ou crédit-bail).

Les conditions d'utilisation de ce barème sont analogues à celles décrites ci-dessus pour les véhicules automobiles.

L'option pour l'évaluation forfaitaire des frais de carburant motos, scooters et vélomoteurs d**oit être exercée a priori**, c'est-à-dire au 1er janvier de l'année d'imposition. Elle se concrétise par la non-comptabilisation à un poste de charges des dépenses de carburant couvertes par le barème ; l'inscription de frais réels à un compte de charges durant l'année vaut renonciation à l'option.

L'option exercée pour l'application du barème forfaitaire « BIC carburant » aux véhicules pris en location, entraîne obligatoirement option pour le barème forfaitaire BNC en ce qui concerne les véhicules détenus en pleine propriété (automobiles, motos, vélomoteurs et scooters). Inversement, l'option pour le barème forfaitaire BNC pour un véhicule déterminé entraîne obligatoirement option pour un barème forfaitaire (barème BNC ou « BIC carburant », selon le cas) pour les autres véhicules utilisés dans le cadre de la profession.

En effet, les **options pour le régime de forfaitisation BNC ou BIC sont indissociables**. L'option pour l'un ou l'autre de ces régimes exclut obligatoirement la comptabilisation des frais réels pour les autres véhicules non visés par le barème correspondant.

E. Les charges sociales personnelles du professionnel libéral

(CGI, art. 154 bis ; ann. III, art. 41 DN bis et 41 DN ter ; BOI-BNC-BASE-40-60-50)

2459

L'article 111 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 portant réforme des retraites et l'article 82 de la loi de finances pour 2004, ont modifié l'article 154 bis du CGI, pour la détermination des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées depuis le 1er janvier 2004.

Seules ces dispositions sont évoquées ci-dessous.

I. Nature des cotisations déductibles depuis le 1er janvier 2004 et remboursement des rachats de cotisations imposables

2459-1

1. Nature des cotisations déductibles du revenu imposable

Sont déductibles :

- les **cotisations à des régimes obligatoires**, de base ou complémentaires :

  • d'allocations familiales ;
  • d'assurance vieillesse, y compris celles versées en exercice des facultés de rachat prévues aux articles L. 633-11, L. 634-2-2, L. 642-2-2, L. 643-2 et L. 723-5 du code de la sécurité sociale (rachats volontaires de cotisations au titre des années d'études ou des années insuffisamment cotisées) ;
  • d'invalidité, décès, maladie et maternité ;

- les **primes versées au titre des contrats d'assurance groupe**, y compris ceux gérés par une institution mentionnée à l'article L. 370-1 du code des assurances pour les contrats mentionnés à l'article L. 143-1 dudit code, prévus à l'article L. 144-1 du code des assurances et les cotisations aux régimes facultatifs de sécurité sociale mis en place dans les conditions fixées par les articles L. 644-1 et L. 723-14 du code de la sécurité sociale par les organismes visés aux articles L. 644-1 et L. 723-1 du code de la sécurité sociale (contrats « Madelin »). À ce sujet, jusqu'au 31 décembre 2007, la déductibilité était conditionnée, lorsque ces cotisations ou primes finançaient des garanties portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident à ce que ces garanties ne couvraient pas la participation mentionnée au II de l'article L. 322-2 du code de la sécurité sociale et qu'elles respectaient les conditions mentionnées à l'article L 871-1 du même code. Depuis le 1er janvier 2008, la **déductibilité est conditionnée** au respect des **seules** dispositions de l'article L. 871-1 du code de la sécurité sociale.

Remarque :

Ne sont pas déductibles, les sommes versées par des médecins dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance), RES N° 2010/15 au BOI-BNC-CHAMP-10-40-20 .

2. Remboursement des rachats de cotisations d'assurance vieillesse imposable à l'impôt sur le revenu

L'article 24 de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites **prévoit une procédure de remboursement**, sous certaines conditions et pour certains assurés, **de tout ou partie des rachats de trimestres pour années d'études ou années incomplètes** (dits « rachats Fillon ») qui ont été effectués auprès des régimes obligatoires d'assurance vieillesse avant le 13 juillet 2010.

Ce remboursement, qui constitue un **complément de revenu imposable** à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de perception, est ouvert sur demande des intéressés dans un délai de trois ans à compter de l'entrée en vigueur de cette loi, soit jusqu'au 10 novembre 2013.

II. Modalités de déduction applicables depuis le 1er janvier 2004

2459-2

Les cotisations obligatoires d'assurance maladie et de maternité ainsi que celles d'allocations familiales, d'invalidité et de décès **sont** toujours **déductibles sans aucune limite**.

La déduction sans limite s'applique également aux cotisations obligatoires au régime obligatoire de base d'assurance vieillesse ainsi qu'aux cotisations versées pour le rachat d'années d'études ou d'années insuffisamment cotisées.

En revanche, les cotisations versées aux régimes obligatoires complémentaires d'assurance vieillesse, pour la part de ces cotisations excédant la cotisation minimale obligatoire, et les cotisations ou primes versées au titre des contrats d'assurance de groupe ou des régimes facultatifs mis en place par la sécurité sociale (contrats « Madelin ») sont déductibles dans les limites suivantes :

- **pour l'assurance vieillesse** (retraite), dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

  • **10 % de la fraction du bénéfice imposable retenu** dans la limite de huit fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale, auxquels s'ajoutent 15 % supplémentaires sur la fraction de ce bénéfice comprise entre une fois et huit fois le même plafond ;
  • **ou 10 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale ;**
  Cette limite est réduite, le cas échéant, des sommes versées par l'entreprise au plan d'épargne pour la retraite collectif défini aux articles L. 3334-1 à L. 3334-16 du code du travail et exonérées en application du a du 18° de l'article 81 du CGI.

- **pour la prévoyance complémentaire** (maladie, maternité, invalidité, décès, dépendance), dans la

limite **à compter du 1er janvier 2013** d'un montant égal à la somme de **5 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale** et de **2 % du bénéfice imposable**, sans que le total ainsi obtenu puisse excéder **2 %** de **huit fois** le montant annuel du plafond précité (Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 4) ;

- **pour la perte d'emploi subie**, dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

  • **1,875 % du bénéfice imposable retenu** dans la limite de huit fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale ;
  • ou **2,5 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale**.

Pour l'appréciation du montant du bénéfice imposable ci-dessus, les revenus exonérés en application des articles 44 sexies à 44 undecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies et 44 quindecies du CGI ou au 9 de l'article 93 du CGI sont retenus. En revanche, il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

Remarque : Revenu professionnel ou plafond de sécurité sociale à prendre en compte.

Précision : selon les dispositions de l'article L. 171-3 du code de la sécurité sociale, les personnes qui exercent simultanément une activité non salariée non agricole et une activité non salariée agricole sont affiliées pour leur protection sociale au seul régime de leur activité principale. Les cotisations sociales versées par les « pluriactifs » non salariés à la caisse unique dont ils relèvent sont cependant déductibles des revenus des activités auxquelles elles se rapportent au prorata du montant hors taxes du chiffre d'affaires de chacune des activités exercées, dans les conditions prévues.

F. Les charges sociales personnelles des conjoints collaborateurs

(CGI, art. 154 bis)

2460

Désormais, le régime social **des conjoints collaborateurs est aligné** sur celui des conjoints associés. Ils sont donc **affiliés personnellement et à titre obligatoire** au régime d'assurance-vieillesse et d'invalidité-décès de leur époux(se).

Les cotisations qu'ils versent à ce titre sont donc déductibles sans limitation, au même titre que les cotisations versées par le chef d'entreprise lui-même à des régimes obligatoires (d'assurance-vieillesse et d'invalidité-décès) de base ou complémentaire (par exemple le risque de dépendance).

Sont également déductibles sans limitation les cotisations versées par les conjoints collaborateurs en application des facultés de rachat de cotisations prévues aux articles L. 642-2-2 et L. 723-5 du code de la sécurité sociale.

Ces dispositions s'appliquent en principe, depuis le 3 août 2006 pour les conjoints collaborateurs déjà affiliés à titre volontaire (le régime était alors facultatif) et depuis le 1er juillet 2007 pour les autres conjoints collaborateurs.

G. La contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus d'activité et de remplacement

(CGI, art. 154 quinquies)

2461

Pour l'imposition des revenus perçus depuis le 1er janvier 2005, conformément aux dispositions du I de l'article 154 quinquies du CGI, la contribution sociale généralisée, prévue à l'article L. 136-1 du code de la sécurité sociale au titre des revenus d'activité et de remplacement, est admise en déduction du montant brut des sommes payées et des avantages en nature ou en argent accordés à hauteur de :

- **5,1 %** pour les revenus d'activité ;

- **3,8 %** pour les revenus de remplacement visés au 1° du II et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (allocation de chômage et pensions de retraite de certaines personnes ne payant pas l'impôt sur le revenu) ;

- **4,2 %** pour les revenus de remplacement visés au 2° du II de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale (pensions de retraite, pensions d'invalidité).

H. Les frais de réception, de représentation, de congrès

(BOI-BNC-BASE-40-60-60)

2462

Les frais de cette nature **sont déductibles** s'ils ont un **rapport direct et certain** avec la profession exercée et si leur montant est effectivement justifié.

Ainsi, les frais de restaurant correspondant à des repas d'affaires ou à des repas pris dans le cadre de voyages professionnels (congrès, séminaires, par exemple) ont le caractère de dépenses professionnelles. Leur déduction est donc admise dès lors qu'elles sont exposées dans l'intérêt de l'exploitation, qu'elles sont dûment justifiées et qu'elles sont dans un rapport normal avec l'activité de l'exploitant et l'avantage qu'il en attend.

I. Les frais divers de gestion

(BOI-BNC-BASE-40-60-60)

2463

Sont concernés, notamment, les fournitures de bureau, les frais de documentation (ouvrages techniques, publications professionnelles, cours de perfectionnement), les frais postaux, les cotisations syndicales et professionnelles, les frais d'actes et de contentieux, les frais d'encaissement des notes d'honoraires sur factures, les dons et subventions.

De même, les frais de télétransmission des feuilles de soins exposés par les médecins constituent des charges déductibles dans les conditions de droit commun.

Remarques :

1. Un contribuable peut, sous certaines conditions, déduire de son bénéfice imposable les frais de formation professionnelle exposés par son conjoint collaborant à son activité.

2. Les dépenses exposées par les sportifs amateurs ou professionnels en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une conversion professionnelle sont déductibles des revenus non commerciaux qu'ils tirent de leur activité sportive, à condition que ces dépenses de formation aient un lien direct avec l'activité professionnelle qu'ils prévoient d'exercer au terme de leur carrière sportive.

3. Les frais supplémentaires de repas exposés régulièrement sur les lieux de leur activité professionnelle par les titulaires de bénéfices non commerciaux nécessités par l'exercice de la profession, justifiés et non excessifs sont déductibles dans les conditions et limites prévues. Pour 2012, la dépense est considérée comme excessive lorsqu'elle dépasse 17,40 € toutes taxes comprises. Au-delà de ce montant, les frais supplémentaires de repas ne peuvent pas être admis en déduction.

Pour 2013, la dépense est considérée comme excessive lorsqu'elle dépasse **17,70 €** toutes taxes comprises.

Exemple : les frais déductibles s'élèvent à 13,15 € [17,70 € (dépense considérée comme excessive en 2013) – 4,55 € (évaluation forfaitaire du repas pris à domicile en 2013)], cf. BOFiP-Impôts, Actualités du 08/02/2013 ; BIC – BNC.

J. Les frais financiers

(BOI-BNC-BASE-40-60-70)

2464

Ils comprennent les intérêts effectivement payés à des tiers (y compris le conjoint séparé de biens) afférents à des emprunts contractés pour l'acquisition, la construction, la réparation, l'amélioration des divers éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (locaux, matériels, outillages professionnels, etc...) ainsi que pour l'acquisition d'un office ou d'une clientèle.

Les intérêts des emprunts contractés par un associé pour l'acquisition de parts de sociétés civiles professionnelles qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou de sociétés civiles de moyens constituent une charge déductible de son bénéfice non commercial.

Les intérêts des emprunts contractés par les membres des professions médicales et paramédicales pour acquérir les droits sociaux d'une société exploitant une clinique peuvent être pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable s'il est établi que l'acquisition de ces titres est une condition nécessaire à l'exercice de la profession au sein de l'établissement.

Les intérêts d'emprunts afférents à des immeubles en cours de construction sont déductibles du bénéfice professionnel à compter de la première annuité, sous réserve que le contribuable inscrive sur

le registre des immobilisations et des amortissements (cf. n° 2441) le prix de revient de l'immeuble au 31 décembre de chaque année écoulée entre le début des travaux et la date de mise en service des locaux et prenne en outre l'engagement d'affecter ce local, dès l'achèvement de la construction, à l'exercice de sa profession non commerciale. La circonstance que le local ne serait pas, après son achèvement, affecté à l'exercice de la profession non commerciale, serait de nature à remettre en cause les déductions effectuées.

Remarque : Cet engagement, rédigé sur papier libre, doit être joint à la déclaration 2035 de la première année au titre de laquelle les intérêts d'emprunts afférents à l'immeuble en cours de construction ont été portés en charges pour la détermination du bénéfice non commercial.

K. Droits de mutation à titre gratuit

(CGI, art. 93, 1°-7, BOI-BNC-BASE-40-40)

2465

Depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004, le 7° du 1 de l'article 93 du CGI prévoit que les droits de mutation à titre gratuit acquittés par les héritiers, donataires ou légataires d'une exploitation non commerciale, pour la part des droits afférente à cette exploitation, et les intérêts dus en cas de paiement différé ou fractionné de ces droits, constituent des dépenses déductibles.

L. Redevances de concessions de produits de la propriété industrielle définies à l'**article 39 terdecies du CGI**

2466

Ces redevances **sont déductibles** en application du 8° du 1 de l'article 93 du CGI.

Toutefois, lorsqu'il existe un **lien de dépendance** entre le concédant et le concessionnaire, le montant des redevances n'est déductible du résultat imposable de l'entreprise concessionnaire que pour une fraction de leur montant égale au rapport existant entre le taux des plus-values à long terme auquel elles ont été imposées chez le concédant et le taux normal de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 39, 12).

Chapitre 3 : Les frais d'établissement

(BOI-BNC-BASE-40-30)

2468

Il s'agit :

- des frais dits de premier établissement (frais de recherches, d'études ou de publicité) ;

- le cas échéant, des frais de constitution de société (droits d'enregistrement, honoraires, frais d'actes).

Remarque : Les frais d'acte et d'enregistrement acquittés lors de l'achat de parts de sociétés civiles de moyens constituent une charge déductible du bénéfice non commercial de chaque associé.

La déduction de ces dépenses peut être effectuée :

- soit pour la totalité de leur montant au titre de l'année de leur paiement ;

- soit, sur demande expresse formulée l'année où elles sont payées, de manière échelonnée sur une période maximale de cinq ans, suivant un plan d'amortissement linéaire qui ne peut être modifié au cours de la période d'amortissement choisie.

Remarque : les frais d'acquisition des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (commissions, honoraires, droits de mutation à titre onéreux ....) doivent être considérés comme des frais d'acquisition d'immobilisations et être traités conformément aux règles exposées.

Titre 4 : Les amortissements

(BOI-BNC-BASE-50)

2469

Il s'agit de l'amortissement des immeubles, du matériel technique, des véhicules, du matériel et mobilier de bureau, des agencements, dès lors qu'ils dépendent de l'actif professionnel. Cet amortissement, pratiqué sur le prix de revient des éléments considérés, est effectué suivant les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux (cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux au n° 2800 et suivants).

Il s'ensuit notamment que :

• L'application du **système d'amortissement dégressif ou exceptionnel** est autorisée, mais **seulement** dans le cadre du régime de la déclaration contrôlée ;

• L'amortissement **des voitures particulières**, ou, depuis le 1er octobre 2010, des véhicules au sens de l'article 1010 du CGI n'est pas déductible pour la fraction de leur prix d'acquisition, taxes comprises, qui excède 18 300 €, quelle que soit la date d'acquisition du véhicule pour les véhicules acquis jusqu'au 31 décembre 2005.

Cette limite a été ramenée à 9 900 € pour les véhicules acquis depuis le 1er janvier 2006 et dont la date de première mise en circulation est intervenue après le 1er juin 2004, lorsque ces véhicules ont un taux d'émission de dioxyde de carbone supérieur à 200 grammes par kilomètre.

2469-1

En ce qui concerne l'articulation avec les nouvelles règles en matière d'actifs et notamment l'incidence de la nouvelle méthode de comptabilisation et d'amortissement des éléments principaux d'une immobilisation, dénommée méthode par composants, il convient de se reporter au BOI-BNC-BASE-50.

Titre 5 : Plus-values et moins-values

(BOI-BNC-BASE-30)

Chapitre 1 : Modalités générales d'imposition

(BOI-BNC-BASE-30-10)

2474

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 93 du CGI, les gains (ou les pertes) provenant soit de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, soit des cessions de charges ou d'offices, ainsi que de toutes indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle doivent être retenus, en principe, pour la détermination du bénéfice imposable.

Pour les modalités générales d'imposition des plus-values et des moins-values, il convient de se reporter au Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux partie Plus-values et moins-values, cf. nos 3105 et suiv.

Toutefois, plusieurs régimes fiscaux particuliers à ces gains ou pertes viennent à déroger à ce principe.

Chapitre 2 : Modalités particulières d'imposition

2475

Pour l'application de ces régimes fiscaux particuliers, les précisions suivantes sont apportées.

A. Opérations de crédit-bail immobilier

(CGI, art. 93, 1-6° et 93, 6 ; BOI-BNC-BASE-30-30-20-10)

Les développements qui suivent s'appliquent aux contrats de crédit-bail immobilier à usage professionnel conclus dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier et qui présentent le caractère d'élément d'actif affecté à l'exercice de l'activité non commerciale. Conformément aux dispositions du III de l'article 93 quater du CGI, il en est obligatoirement ainsi lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial.

I. RÈGLES APPLICABLES EN COURS DE CONTRAT

2475-1

1. Déductibilité des loyers par le crédit-preneur

a. Contrats conclus avant le 1er janvier 1996

Les loyers versés par les crédit-preneurs en vertu d'un contrat de crédit-bail constituent en principe, dans leur intégralité, des charges déductibles pour l'assiette de l'impôt.

b. Contrats conclus depuis le 1er janvier 1996

La quote-part de loyer prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble à l'issue du contrat et qui se rapporte à des éléments non amortissables n'est pas déductible du résultat imposable du crédit-preneur.

Le loyer est réputé affecté au financement des différents éléments dans l'ordre suivant :

- d'abord aux frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition de l'immeuble ;

- ensuite, aux éléments amortissables ;

- enfin aux éléments non amortissables.

2. Cession d'un contrat de crédit-bail

2475-2

a. Situation du cédant

Le résultat de la cession de droits portant sur un contrat de crédit-bail immobilier est soumis au régime des plus-values professionnelles prévu par l'article 39 duodecies du CGI, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 39 duodecies A du même code.

> **Remarque** : depuis le 1er janvier 2006, les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments d'actif immobilisé et sont donc susceptibles de bénéficier d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième sur les plus-values à long terme réalisées lors de leur cession, (CGI, art. 151 septies B).

Cela étant, pour les contrats conclus depuis le 1er janvier 1996 :

- les quotes-parts de loyers non déductibles en application du 10 de l'article 39 du CGI sont considérées comme un élément du prix de revient du contrat pour le calcul de la plus-value ;

- la plus-value réalisée est à court terme à concurrence de la fraction déduite, pour l'assiette de l'impôt, de la quote-part des loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente diminué du montant des frais d'acquisition compris dans ces loyers.

b. Situation du cessionnaire

Pour les contrats conclus depuis le 1er janvier 1996, les droits afférents au contrat sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé pour la fraction du prix auquel ils ont été acquis égale à la somme de la valeur réelle des terrains et des quotes-parts de loyer non déduites en application des dispositions du 10 de l'article 39 du CGI au titre des éléments non amortissables, à la date du transfert du contrat, diminuée de la valeur du terrain à la signature du contrat avec le crédit-bailleur.

La fraction du prix d'acquisition des droits représentative des constructions est amortissable selon le mode linéaire sur la durée normale d'utilisation des constructions appréciée à la date de cession des droits. La durée d'amortissement est, notamment, indépendante de la durée du contrat de crédit-bail

restant à courir.

II. Conséquences de la levée d'option d'achat

2475-3

Le locataire qui accepte, à l'échéance d'un contrat de crédit-bail, la promesse unilatérale de vente dont il est titulaire, devient propriétaire du bien objet du contrat. Ce bien est alors inscrit à son actif professionnel (CGI, art. 93, 6).

Le locataire acquéreur de l'immeuble doit procéder, le cas échéant, à la réintégration d'une fraction des loyers versés en cours de contrat. Il peut également amortir l'immeuble à l'échéance du contrat.

1. Réintégration d'une fraction des loyers versés en cours de contrat

2475-4

a. Depuis l'imposition des revenus de l'année 1995

Lorsque le prix de levée de l'option d'achat de l'immeuble est inférieur à la différence existant entre :

- la valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat ;

- et le montant total des amortissements que le locataire aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis cette date, le montant de la réintégration est égal à la fraction des loyers versés en cours de contrat correspondant à cette différence, diminuée du prix de levée de l'option d'achat de l'immeuble.

b. Pour les contrats conclus depuis le 1er janvier 1996

Le montant de la réintégration déterminée est diminué des quotes-parts de loyers non déductibles en application des dispositions du 10 de l'article 39 du CGI.

c. Lorsque le crédit-preneur a acquis les droits attachés au contrat auprès d'un précédent locataire

La fraction des loyers à réintégrer est déterminée en appliquant au montant de la réintégration le rapport qui existe à la date de levée de l'option d'achat entre la durée de détention des droits afférents au contrat par le crédit-preneur acquéreur et la durée totale du contrat.

2. Amortissement de l'immeuble acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail

2475-5

a. Le crédit-preneur est titulaire du contrat depuis l'origine

Le prix de revient de l'immeuble à inscrire à l'actif s'entend :

- du prix contractuel de cession (prix de levée de l'option) ;

- majoré, le cas échéant, des sommes réintégrées à l'issue du contrat.

Pour les contrats conclus depuis le 1er janvier 1996, le prix de revient de l'immeuble est en outre majoré des quotes-parts de loyers non déductibles en application du 10 de l'article 39 du CGI.

La fraction du prix de revient ainsi défini qui excède le prix d'achat du terrain par le bailleur est amortie sur la durée normale d'utilisation des constructions, appréciée à la date de la levée de l'option. Elle correspond au prix de revient des constructions.

b. Le crédit-preneur a acquis les droits attachés au contrat d'un précédent locataire

Le prix de revient de l'immeuble est majoré du prix d'acquisition des droits en cause.

c. Immeuble affecté à usage de bureaux et situé en Île-de-France

Le prix de revient des constructions d'un immeuble affecté à usage de bureaux et situé en Île-de-France, acquis à l'issue d'un contrat de crédit-bail, est amorti sur la durée normale d'utilisation du bien restant à courir à compter de la date de levée de l'option depuis son acquisition par le crédit-bailleur.

III. Cession d'un immeuble acquis en exécution d'un contrat de crédit-bail

2475-6

1. Détermination de la plus-value

La plus-value de cession est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et son prix de revient, diminué des amortissements pratiqués.

En cas de cession d'un immeuble moyennant un prix global couvrant les constructions et le terrain, il y a lieu de déterminer le résultat de la cession en distinguant la part de ce résultat afférente respectivement aux constructions et au terrain.

2. Régime fiscal de la plus-value

La cession d'un immeuble acquis en exécution d'un contrat de crédit-bail est soumise au régime des plus-values professionnelles (CGI, art. 39 duodecies A).

a. Computation du délai de deux ans

Le délai de deux ans prévu par l'article 39 duodecies du CGI s'apprécie à compter de la date du transfert effectif de propriété du bien résultant de l'acceptation de la promesse de vente (la levée de l'option d'achat) prévue au contrat.

Remarque : Lorsqu'il s'agit d'un immeuble affecté à titre principal à usage de bureaux et situé en Île-de-France, le délai de deux ans s'apprécie non pas à compter de la date du transfert effectif de propriété du bien résultant de la levée de l'option d'achat prévue au contrat, mais à compter de la date d'inscription du bien à l'actif du crédit-bailleur.

b. Qualification de la plus-value

1° Plus-value à court terme

• L'immeuble **cédé a été acquis par le souscripteur** du contrat de crédit-bail.

Pour les contrats conclus depuis le 1er janvier 1996, la plus-value est à court terme à hauteur :

- des amortissements pratiqués sur le prix de revient ;
- augmentés de la fraction déduite, pendant la période au cours de laquelle l'entreprise a été titulaire du contrat, des quotes-parts de loyers prises en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat ;
- ces quotes-parts étant elles-mêmes diminuées du montant des sommes réintégrées au moment de la levée de l'option et du montant des frais d'acquisition compris dans les loyers.

• L'immeuble **cédé a été acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail** dont les droits ont été acquis d'un précédent locataire.

Pour les contrats conclus depuis le 1er janvier 1996, la plus-value à court terme est déterminée en tenant compte des amortissements afférents aux droits attachés au contrat.

2° Plus-value à long terme

La fraction de la plus-value globale qui excède la plus-value à court terme relève du régime des plus-values à long terme.

3. Étalement des plus-values de cession d'immeubles à des sociétés de crédit-bail dont le gérant retrouve la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail (CGI, art. 39 novodecies)

Lorsqu'une entreprise cède un immeuble à une société de crédit-bail dont elle retrouve immédiatement la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail, le montant de la plus-value de cession de cet immeuble peut être réparti par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail sans excéder quinze ans. Toutefois, lorsque l'immeuble est acquis par l'entreprise ou que le contrat de crédit-bail est résilié, le solde est imposé immédiatement.

Ces dispositions s'appliquaient aux cessions d'immeubles réalisées entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2012.

IV. Cas particulier des contribuables qui donnent en sous-location un immeuble pris en crédit-bail

2475-7

Les revenus tirés de la sous-location nue d'un immeuble pris en crédit-bail dans le cadre d'un contrat non SICOMI, par une personne physique ou par une société de personnes mentionnée à l'article 8 du CGI, sont imposables dans la catégorie des BNC en application du 1 de l'article 92 du CGI.

1. Déduction des loyers et levée d'option

• Pour les contrats souscrits depuis le 1er janvier 1996, les loyers de crédit-bail versés en cours de contrat sont déductibles dans les conditions prévues au 6° du 1 de l'article 93 du CGI.

Dès lors que ces loyers ont été déduits, le contrat de crédit-bail a le caractère d'élément d'actif (CGI, art. 93 quater, III).

Du fait de la levée de l'option d'achat, le bien acquis devient un élément d'actif affecté à l'activité non commerciale (CGI, art. 93, 6).

Le locataire acquéreur doit, le cas échéant, procéder à la réintégration, dans le bénéfice non commercial imposable de l'année de la levée de l'option, d'une fraction des loyers versés en cours de contrat.

• Depuis l'imposition des revenus de l'année 1995, la réintégration porte sur la différence existant, le cas échéant, entre la valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat et le montant total des amortissements que le locataire aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis cette date, diminuée du prix de levée de l'option d'achat de l'immeuble.

• Pour les contrats conclus depuis le 1er janvier 1996, le montant de la réintégration est diminué des quotes-parts des loyers non admises en déduction des résultats imposables, en application du 10 de l'article 39 du CGI.

2. Prise en compte des amortissements dits « théoriques »

Pour l'application de ces dispositions, il est tenu compte des amortissements que le crédit-preneur aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire de l'immeuble depuis la signature du contrat de crédit-bail. Il s'agit d'amortissements théoriques qui correspondent à ceux que peuvent pratiquer les contribuables lorsque l'immeuble est inscrit à un actif professionnel.

Au cas particulier, il est admis que ces amortissements théoriques puissent être pris en compte au titre de la réintégration d'une fraction des loyers versés en cours de contrat même si l'immeuble ne pouvait être inscrit à un actif professionnel.

3. Levée d'option et cessation de l'activité de sous-location

Le fait, pour le preneur - personne physique ou société mentionnée à l'article 8 du CGI - d'acquérir la propriété de l'immeuble à la levée de l'option a pour conséquence une cessation de l'exercice de l'activité de sous-location dont les produits relèvent du régime des BNC. Les intéressés exercent désormais une activité de location nue, dont les produits sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers. Cet événement, qui fait perdre à l'immeuble son caractère d'élément affecté à l'activité non commerciale, emporte transfert du bien dans le patrimoine privé du contribuable ou de la société. Ce transfert constitue, au sens du 1 de l'article 93 du CGI, une réalisation de cet élément.

4. Imposition immédiate de la plus-value de cession

La plus-value acquise est immédiatement imposable selon le régime applicable aux plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisé. Cette plus-value est intégralement à court terme dès lors que le transfert dans le patrimoine privé suit immédiatement la levée de l'option. Elle peut toutefois faire l'objet d'un report d'imposition dans les conditions prévues au IV de l'article 93 quater du CGI.

V. Obligations déclaratives du crédit-preneur

2475-8

Sur ce point, il convient de se reporter au Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux au n° 2800 et suivants.

B. Les éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession

(BOI-BNC-BASE-30-20)

2475-9

Ils sont définis aux n° 2441 ci-dessus.

C. Transfert dans le patrimoine privé du contribuable d'un élément d'actif

2475-10

Le transfert dans le patrimoine privé du contribuable affecté à l'exercice de la profession constitue une réalisation de ce bien.

D. Plus-values ou moins-values provenant de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession

2475-11

Elles doivent, en application des règles de droit commun, être déterminées e**n retranchant du prix de vente diminué**, s'il y a lieu, des frais spéciaux qui s'appliquent directement à l'opération de cession (tels que les commissions ou courtages versés à un intermédiaire), **le prix d'achat ou de revient de ces éléments diminué** du montant des amortissements pratiqués pour l'établissement de l'impôt sur le revenu.

Les plus-values résultant de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de clientèle sont constituées par la différence entre l'indemnité reçue et celle versée au prédécesseur ou par la totalité de l'indemnité reçue si le contribuable a créé sa clientèle.

Les plus-values provenant de la cession de charges ou d'offices sont constituées par la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition de la charge ou de l'office.

Pour la détermination des plus-values sur éléments d'actif amortissables, l'abattement forfaitaire pour frais de **34 %** spécifique au régime micro-BNC (cf. n° 2562) est réputé tenir compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire. La valeur d'origine à prendre en compte pour le calcul de la plus-value doit donc être diminuée du montant de l'amortissement calculé selon le mode linéaire (CGI, art. 102 ter,1-al. 2).

Lorsque le contribuable a été placé, à un moment quelconque, sous le régime de la déclaration contrôlée entre la date d'acquisition et celle de la cession du bien, les amortissements afférents à ce bien qui ont été déduits dans le cadre du régime de la déclaration contrôlée sont pris en compte pour le calcul de la plus-value.

E. Réévaluation légale des immobilisations

2475-12

Cf. BOI-BNC-BASE-30-30-20-30.

F. Les contrats de crédit-bail

(BOI-BNC-BASE-30-20 au II-A)

2475-13

Ils sont conclus dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier.

Ils sont considérés comme des immobilisations lorsque les loyers versés ont été déduits pour la détermination du bénéfice non commercial (CGI, art. 93 quater, III). De même, les biens acquis à l'échéance de tels contrats ont le caractère d'éléments d'actif affecté à l'exercice de la profession non commerciale (cf. n° 2441).

Les règles applicables lors de la cession de tels biens ainsi que les obligations déclaratives qui en découlent sont exposées au n^{os} 2475-1 et suiv. Le cas particulier des contribuables qui donnent en sous-location un immeuble pris en crédit-bail est précisé ci-après n° 2475-7.

G. Les plus-values nettes à long terme

2475-14

Elles sont imposées séparément à l'impôt sur le revenu au taux unique de 16 %, quelle que soit la nature de l'élément d'actif cédé.

Remarque : Taux à majorer des prélèvements sociaux.

H. En cas de cession ou cessation d'entreprise

2475-15

L'excédent éventuel des moins-values à long terme sur les plus-values de même nature peut être déduit des bénéfices de l'année de la cession ou de la cessation à concurrence d'une fraction qui est fonction du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme et le taux normal de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 39 quindecies, I-2).

Compte tenu des modifications des taux d'imposition, les fractions des moins-values déductibles sont les suivantes :

Moins-values nettes à long terme subies au cours de l'année de cession ou cessation d'activité ou des dix années précédentes et non encore compensées	Moins-values subies			
	Du 1-1-1984 au 31-12-1989	Du 1-1-1990 au 31-12-1990		Depuis le 1-1-1991
		Sur terrains à bâtir et biens assimilés	Sur autres éléments d'actif	
Cessation intervenant :				
- en 1991 et 1992	11/34	26/34	16/34	16/34
- depuis 1993	11/(33 1/3)	26/(33 1/3)	16/(33 1/3)	16/(33 1/3)

Chapitre 3 : Autres cas particuliers

A. Produits de la propriété industrielle et produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux par leur auteur

(CGI, art. 93 quater, I)

2478

Ils bénéficient, en règle générale, du régime des plus-values professionnelles. Par ailleurs, certaines plus-values d'apports de produits de la propriété industrielle réalisés depuis le 1er janvier 1997 peuvent bénéficier d'un report d'imposition de cinq ans.

B. Plus-values réalisées sur des biens affectés à l'exercice de la profession

2479

Ces biens affectés à la profession mais ayant figuré pendant une partie du temps écoulé depuis l'acquisition **dans le patrimoine privé du cédant** (CGI, art. 151 sexies ; CGI, ann. II, art. 74-0 E ter; CAA Lyon arrêts du 20 novembre 2007 n^{os} 04LY00585 et 04LY00586; cf. Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux au n° 2800 et suivants).

C. Plus-values d'apport en société de l'ensemble des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession et droits assimilés

(CGI, art. 151 octies)

2480

Cf. Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux au n° 2800 et suivants.

D. Plus-values nettes d'apport réalisées par une SCP

2481

Il s'agit des plus-values nettes d'apport réalisés par une SCP n'ayant pas opté pour l'IS à l'occasion d'un apport partiel d'actif, d'une fusion ou d'une scission intervenus depuis le 1er janvier 2000 (CGI, art. 151 octies A ; cf. nos 2481 et suiv.).

E. Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle

2482

Les exploitants **soumis au régime de la déclaration contrôlée** peuvent invoquer les dispositions de l'article 41 du CGI pour l'ensemble des plus-values constatées sur les éléments d'actif affectés à l'exercice de leur profession (cf. nos 2441-1 et suiv.).

Pour les transmissions **réalisées** depuis le 1er janvier 2006, les exploitants peuvent se prévaloir des dispositions de l'article 238 quindecies du CGI (cf. Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux au n° 2800).

F. Plus-values professionnelles résultant de l'échange de droits ou parts

2483

Ce sont les plus-values professionnelles résultant de l'échange de droit ou de parts effectué à l'occasion de l'apport de ces derniers à une société soumise à un régime réel d'imposition (CGI, art. 151 octies B).

Pour les apports réalisés depuis le 1er janvier 2007, le professionnel libéral peut bénéficier d'un report d'imposition selon les modalités et dans les conditions exposées au Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux, cf. n° 3153).

G. Ventes d'éléments de l'actif professionnel faisant l'objet d'une annulation, d'une résolution ou d'une réduction de prix

(CGI, art. 39 duodecies, 9)

2484

Le 9 de l'article 39 duodecies du CGI fixe les règles applicables en cas d'annulation de la cession d'éléments de l'actif immobilisé ou de la réduction du prix de vente de ces mêmes éléments, lorsque ces événements interviennent au cours d'un exercice postérieur à celui de la cession. Ces règles ont pour objet d'admettre la déduction immédiate de la somme correspondant à la plus-value constatée lors de la vente annulée, en conférant à la déduction de cette somme un traitement fiscal symétrique à celui qui a été appliqué lors de la cession.

Ce dispositif est applicable à l'ensemble des entreprises relevant de l'IR et notamment à celles qui sont imposables dans la catégorie des BNC, cf. Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux, cf. n° 3183.

H. Retrait dans le patrimoine privé de la partie de la résidence principale affectée à l'exercice de la profession

2485

Sont concernés les membres des professions libérales et assimilés lors du retrait dans le patrimoine privé de la partie de la résidence principale affectée à l'exercice de la profession.

Le paiement de l'impôt sur la plus-value réalisée à cette occasion peut être fractionné par parts égales sur les trois années qui suivent celle de leur réalisation.

Cette mesure est réservée aux seuls membres de professions libérales exerçant leur activité à titre professionnel (cf. n° 2441) et aux titulaires de charges et offices non commerçants.

Elle s'applique aux parties d'immeubles affectées à l'activité professionnelle et qui au moment du retrait constituent la résidence principale des intéressés au sens du a du I de l'ancien article 150 C du CGI (version abrogée au 31 décembre 2003). Cette mesure ne peut donc concerner que les locaux à usage mixte proprement dit dont la partie professionnelle constitue le prolongement direct de la partie

privée.

Le paiement fractionné est subordonné à une option expresse du contribuable, souscrite sur papier libre et jointe à la déclaration de résultats. L'option exercée ne peut être remise en cause par le contribuable.

Le paiement fractionné ne peut s'appliquer à la partie « court terme » de la plus-value bénéficiant de l'étalement sur trois ans prévu par l'article 39 quaterdecies du CGI.

Le paiement de l'impôt est fractionné par parts égales sur les trois années suivant celle de la réalisation de la plus-value concernée.

Cependant, le solde restant dû devient immédiatement exigible en cas de cession des locaux à titre gratuit ou à titre onéreux dans le délai de trois ans ou de non-paiement de l'une des fractions de l'impôt.

I. Plus-values d'échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de société

(CGI, art. 93 quater, V)

2486

Le V de l'article 93 quater du CGI permet, dans les conditions prévues au 7 bis de l'article 38 du CGI, de différer la prise en compte du profit ou de la perte réalisé lors de l'échange des droits sociaux affectés à l'exercice d'une profession non commerciale, consécutif à une fusion ou une scission de sociétés.

Pour les opérations de fusions et de scissions réalisées depuis le 1er janvier 2002, conformément à l'article 210-0 A du CGI, le V de l'article 93 quater du même code s'applique aux opérations visées au I de l'article 210-0 A précité mais pas à celles visées au II de ce même article.

Les personnes placées sous le régime du V de l'article 93 quater du CGI sont soumises aux obligations définies à l'article 54 septies du CGI (cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux, cf. n° 3921).

Ce dispositif ne se cumule pas avec celui prévu au II de l'article 151 octies A du CGI.

J. Report d'imposition de l'indemnité perçue par l'avoué au titre du préjudice correspondant à la perte du droit de présentation

(BOI-BNC-BASE-30-30-20-60 au X)

2487

Sur option, l'avoué membre d'une société visée à l'article 8 ter du CGI qui perçoit une indemnisation en application de l'article 13 de la loi n° 2011-94 du 25 janvier 2011 portant réforme de la représentation devant les cours d'appel **bénéficie d'un report d'imposition pour la fraction de la plus-value imposable qui excède un montant égal à la quote-part de l'indemnité** lui revenant **minorée** :

- soit de la quote-part de la valeur du droit de présentation telle que mentionnée dans le registre des immobilisations correspondant à ses droits dans la société ;

- soit, si elle est supérieure, de la valeur d'acquisition ou de souscription des parts sociales.

Le **report d'imposition prend fin** en cas :

- de cession, de rachat ou d'annulation des parts de la société dont l'avoué est membre ;

- ou de cessation de l'activité professionnelle de celui-ci ;

- ou d'assujettissement de la société à l'impôt sur les sociétés ou de transformation de celle-ci en société passible de l'impôt sur les sociétés.

Ce report d'imposition peut bénéficier du dispositif de maintien du report prévu à l'article 151-0 octies du CGI.

L'avoué concerné doit joindre à la déclaration des revenus prévue à l'article 170 du CGI au titre de chacune des années d'application du report **un état conforme** au modèle fourni par l'administration

(BOI-ANNX-000446) faisant apparaître le montant de la plus-value en report d'imposition ainsi que les éléments permettant le calcul de cette plus-value.

La production de l'état mentionné ci-dessus au titre de l'année ou de l'exercice de perception de l'indemnité vaut option pour le présent report.

Pour les années suivantes, **le défaut de production de cet état** entraîne l'application d'une amende égale à **1 %** du montant de la plus-value placée en report d'imposition.

K. Cession d'un droit de surélévation pour réaliser des locaux destinés à l'habitation

(CGI, 238 octies A ; BOI-BIC-PVMV-40-10-80)

2488

Les plus-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non-commerciaux à l'occasion de la **cession** d'un droit de surélévation **effectuée au plus tard le 31 décembre 2014** en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation **sont exonérées**.

I. Condition de l'exonération

Cette exonération **est subordonnée à la condition** que la personne cessionnaire **s'engage à achever** les locaux destinés à l'habitation **dans un délai de quatre ans** à compter de la date de l'acquisition.

II. Non-respect de l'engagement

1. Principe

Le **non-respect par la personne cessionnaire** de l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation, dans le délai de quatre ans, **entraîne** l'application de l'amende prévue au IV de l'article 1764 du CGI.

2. Exception

L'amende prévue au IV de l'article 1764 du CGI **n'est pas due** :

- lorsque la personne cessionnaire ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté ;

- en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L.341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

III. Sanctions

La **personne cessionnaire** qui ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation **est redevable** d'une amende dont le montant est égal à **25 %** de la valeur de cession du droit de surélévation (CGI, art. 1764, IV).

IV. Entrée en vigueur

Cette exonération s'applique aux cessions à titre onéreux **réalisées du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014.**

Chapitre 4 : Exonérations et abattement

A. Exonérations des plus-values de cession au regard des recettes

(CGI, art. 151 septies)

2489

Ainsi, pour les plus-values réalisées depuis le 1er anvier 2006 et au titre des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2006, l'article 151 septies du CGI prévoit que les plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature, réalisées dans le cadre d'une activité libérale, font l'objet **d'une exonération totale ou partielle** selon que **la moyenne des recettes**, appréciées **hors taxes**, réalisées au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice ou de **l'année de réalisation** des plus-values **n'excède pas 90 000 €** ou est comprise **entre ce montant de la moyenne des recettes et 126 000 €**, à condition que l'activité ait été exercée pendant cinq ans au moins et que le bien ne soit pas un terrain à bâtir au sens du A de l'article 1594-0 G du CGI. Ce dispositif est commenté dans le livre II (cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Plus-values et moins-values, cf. nos 3105 et suiv.).

Remarque :

L'article 13-II de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 modifie, depuis le 1er janvier 2012, certaines dispositions de l'article 151 septies du CGI.

B. Exonération lors de la transmission de l'activité libérale au regard des recettes

(CGI, art. 238 quindecies)

2489-1

Pérennisant et améliorant le dispositif temporaire prévu par l'article 238 quaterdecies du CGI à l'égard des cessions qui avaient été réalisées entre le 16 juin 2004 et le 31 décembre 2005, l'article 238 quindecies du même code prévoit que les plus-values réalisées à l'occasion de la **transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité** (hors biens immobiliers) bénéficient d'une **exonération dégressive** lorsque la valeur de l'entreprise transmise est **comprise entre 300 000 € et 500 000 €**. Ces modalités d'exonération totale ou partielle et applicables aux transmissions réalisées depuis le 1er janvier 2006 sont exposées dans le livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Plus-values et moins-values, cf. nos 3105 et suiv.).

C. Exonération des plus-values professionnelles lors du départ à la retraite

(CGI, art. 151 septies A)

2489-2

L'article 151 septies A du CGI instaure une **exonération des plus-values professionnelles** réalisées depuis le 1er janvier 2006, autres que celles visant des biens immobiliers ou assimilés, en cas de cession à titre onéreux de certaines entreprises individuelles occasionnées par un départ en retraite de l'exploitant.

Cette **exonération, qui a été étendue** à la plus-value **réalisée par un associé partant à la retraite** en cas de cession d'activité d'une société soumise au régime des sociétés de personnes par l'article 11 de la loi de finances pour 2009, est exposée au livre II (cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Plus-values et moins-values, cf. nos 3105 et suiv.).

Pour les **avoués faisant prévaloir leurs droits à la retraite**, cette exonération s'applique également jusqu'au 31 décembre 2012 lorsque la cessation effective d'activité intervient au plus tard à cette date. La poursuite de l'activité pour les seuls besoins du suivi et de la clôture d'affaires en cours ne remet pas en cause le bénéfice de l'exonération (BOI-BNC-BASE-30-30-30-30).

D. Abattement sur les plus-values professionnelles à long terme

2489-3

L'article 151 septies B du CGI instaure un **abattement de 10 %** sur les **plus-values à long terme professionnelles** visant les **biens immobiliers et assimilés**.

Cet abattement, applicable aux plus-values réalisées depuis le 1er janvier 2006, est exposé au livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Plus-values et moins-values, cf. nos 3105 et suiv.

E. Absence d'exonération

2489-4

En l'absence d'exonération, les gains (ou pertes) sont soumis au régime des articles 39 duodecies à 39 novodecies du CGI (CGI, art. 93 quater, I) c'est-à-dire au régime des plus-values (ou moins-values) à court terme ou long terme institué pour les entreprises industrielles et commerciales.

Ce régime est commenté dans le Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Plus-values et moins-values, cf. nos 3105 et suiv.

Partie 3 : Réductions et crédits d'impôt

Titre 1 : Réductions d'impôt

De manière générale se reporter également au Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d'impôt, cf. nos 3212 et suiv.

Chapitre 1 : Adhésion à une association agréée

(CGI, art. 199 quater B ; BOI-IR-RICI-10)

2506

Les titulaires de bénéfices non-commerciaux qui ont régulièrement opté pour un mode réel de détermination de leur résultat (déclaration contrôlée) et adhéré à une association agréée, peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion à une association agréée.

Les dispositions de cet avantage fiscal sont présentées au Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d'impôt, cf. nos 3212 et suiv.,ainsi qu'au BOI-IR-RICI-10.

Précision :

Le bénéfice non-commercial réalisé par les adhérents à une association agréée (AA) **n'est pas multiplié** par 1,25 pour le calcul de l'impôt sur le revenu des années 2006 et suivantes (CGI, art. 158, 7).

Chapitre 2 : Acquisition d'un trésor national

(CGI, art. 238 bis-0 A ; BOI-BIC-RICI-20-20)

2507

Les titulaires de bénéfices non commerciaux peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt au titre de

l'achat de biens culturels répondant à certaines conditions.

Ce dispositif est présenté au Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d'impôt aux n^{os} 3212 et suiv, et au BOI-BIC-RICI-20-20.

Chapitre 3 : Dons ou mécénat

(CGI, art. 238 bis; BOI-BIC-RICI-20-30)

2508

Les titulaires de bénéfices non commerciaux sont susceptibles d'obtenir une réduction d'impôt au titre des dons et du mécénat réalisés sous respect des conditions prévues par l'article 238 bis du CGI.

Des précisions sur cet avantage fiscal sont exposées au Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d'impôt aux n^{os} 3212 et suiv, et au BOI-BIC-RICI-20-30.

Titre 2 : Crédits d'impôt

De manière générale se reporter également au Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d'impôt aux n° n^{os} 3212 et suiv et suivants.

Chapitre 1 : Crédit d'impôt applicable aux petites et moyennes entreprises ayant une activité libérale en Corse

(CGI, art. 199 ter D et 244 quater E; BOI-BIC-RICI-10-60)

2515

Les articles 199 ter D et 244 quater E du CGI prévoient que les petites et moyennes entreprises relevant d'un régime réel d'imposition peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des investissements, autres que de remplacement financés sans aide publique pour 25 % au moins de leur montant, **réalisés jusqu'au 31 décembre 2016** et exploités en Corse pour les besoins notamment d'une activité libérale autre que la gestion ou la location d'immeubles lorsque les prestations ne portent pas exclusivement sur des biens situés en Corse.

Ce dispositif, applicable aux investissements réalisés depuis le 1er janvier 2002 au cours d'un exercice clos à compter de la date de publication de la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse (JO du 23 janvier 2002), étant semblable à celui mis en place à l'égard des petites et moyennes entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale et artisanale, il convient de se reporter, cf. Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d'impôt aux n^{os} 3212 et suiv, et au BOI-BIC-RICI-10-60.

Chapitre 2 : Crédit d'impôt famille

(CGI, art. 199 ter E et 244 quater F ; ann. III, art. 49 septies Y à 49 septies YC ; BOI-BIC-RICI-10-130)

2516

Les articles 199 ter E et 244 quater F du CGI prévoient un crédit d'impôt en faveur des titulaires de bénéfices non commerciaux imposés d'après leur bénéfice réel qui engagent, depuis le 1er janvier 2004, des dépenses permettant à leurs salariés ayant des enfants à charge de mieux concilier leur vie professionnelle et leur vie familiale.

Ce crédit d'impôt est exposé ci-après, cf. Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d'impôt aux n^{os} 3212 et suiv , et au BOI-BIC-RICI-10-30.

Chapitre 3 : Crédit d'impôt en faveur de l’apprentissage

(CGI, art. 199 ter F et 244 quater G, ann. III, art. 49 septies YJ à 49 septies YO ; BOI-BIC-RICI-10-40)

2517

Les articles 199 ter F et 244 quater G du CGI instituent un crédit d'impôt en faveur des titulaires de bénéfices non commerciaux qui emploient des apprentis.

Ce crédit d'impôt est exposé ci-après, cf. Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d’impôt aux n^{os} 3212 et suiv , et au BOI-BIC-RICI-10-40.

Chapitre 4 : Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

(CGI, art. 199 ter G et 244 quater H ; ann. III, art. 49 septies YU à 49 septies YV ; BOI-BIC-RICI-10-30)

2518

Les articles 199 ter G et 244 quater H du CGI prévoient un crédit d'impôt en faveur des titulaires de bénéfices non commerciaux lorsqu'elles exposent, depuis le 1er janvier 2005, des dépenses de prospection commerciale afin d'exporter en dehors de l'Espace économique européen des services, des biens et des marchandises.

Ce crédit d'impôt est exposé ci-après, cf. Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d’impôt aux n^{os} 3212 et suiv, et au BOI-BIC-RICI-10-30.

Chapitre 5 : Crédit d'impôt pour formation du dirigeant

(CGI, art. 199 ter L et 244 quater M ; BOI-BIC-RICI-10-50)

2519

Les articles 199 ter L et 244 quater M du CGI prévoient un crédit d'impôt en faveur des titulaires de bénéfices non commerciaux imposés d'après leur bénéfice réel ou exonérés en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 decies, 44 terdecies, 44 quaterdecies et 44 quindecies du CGI pour les heures passées en formation par le dirigeant.

Ce crédit d'impôt est exposé ci-après, cf. Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d’impôt aux n^{os} 3212 et suiv, et au BOI-BIC-RICI-10-50.

Chapitre 6 : Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art

(CGI, art. 199 ter et 244 quater O ; ann. III, art. 49 septies L à 49 septies ZO ; BOI-BIC-RICI-10-100)

2520

Cf. Livre VI Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d’impôt aux n^{os} 3212 et suiv , et au BOI-BIC-RICI-10-100.

Chapitre 7 : Crédit d'impôt en faveur de l'intéressement

(CGI, art.199 ter R et 244 quater T; ann. III, art. 49 septies ZY et 49 septies ZZ ; BOI- BIC-RICI-10-90)

2521

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater T du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année ou de la période de douze mois au cours de laquelle les primes d'intéressement sont dues.

Si le montant du crédit d'impôt excède le montant de l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué (cf. Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d'impôt aux n^{os} 3212 et suiv , et BOI-BIC-RICI-10-90).

Chapitre 8 : Crédit d'impôt pour dépenses d'adhésion à un groupement agréé

(CGI, art.244 quater D; BOI-BIC-RICI-10-20)

2522

Les entreprises qui adhèrent à un groupement de prévention agréé, créé par le titre Ier du livre VI du code de commerce relatif à la prévention des difficultés des entreprises bénéficient, au titre de l'impôt sur le revenu, d'un crédit d'impôt égal à **25 %** des dépenses consenties dans les deux premières années d'adhésion dans la **limite de 1 500 € par an**.

Pour plus de précisions sur ce dispositif, voir au Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux Partie Réductions et crédits d'impôt aux n^{os} 3212 et suiv , et au BOI-BIC-RICI-10-20.

Partie 4 : Régimes d'imposition et obligations déclaratives

(BOI-BNC-DECLA)

2550

Depuis l'imposition des revenus de 1999 et la suppression du régime de l'évaluation administrative, les contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux, sont placés :

- soit **sous le régime de la déclaration contrôlée** qui **s'applique de plein droit** lorsque le montant annuel de leurs recettes **est supérieur à 32 600 € hors taxes en 2013**, (32 600 € en 2012 et 2011) ; et qui les oblige à déclarer le montant exact de leurs bénéfices. Depuis le 1er janvier 2010, ce seuil est actualisé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à la centaine d'euros la plus proche;

> **Remarque :** La loi prévoit également des cas où le régime de la déclaration contrôlée s'applique à titre obligatoire quel que soit le montant des recettes réalisées.

- soit **sous le régime micro-BNC** lorsque le montant de leurs recettes **n'excède pas la limite ci-dessus**, et qu'ils **n'exercent pas** les activités qui sont soumises obligatoirement au régime de la déclaration contrôlée. Dans ce régime, le bénéfice imposable est calculé automatiquement après application sur le montant des recettes déclarées d'un abattement forfaitaire représentatif de frais (cf. n° 2562).

> **Remarque :**
>
> Des dérogations légales prévoient l'application de régimes particuliers d'imposition à certains revenus à caractère non

commercial.

Pour les **exercices clos ou les périodes d'imposition arrêtées à compter du 31 décembre 2015**, le régime de la déclaration contrôlée s'appliquera aux contribuables qui ne peuvent pas bénéficier du régime défini à l'article 102 ter du CGI (Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 20-VII et XVII).

Pour de plus amples précisions sur les obligations déclaratives, se reporter au (BOI-BNC-DECLA).

Titre 1 : Régime de la déclaration contrôlée

(CGI, art. 96 à 100 bis ; ann. III, art. 40 A ; BOI-BNC-DECLA)

2551

Le régime de la déclaration contrôlée s'applique **à titre obligatoire** :

• aux contribuables dont le montant annuel des recettes excède la limite de **32 600 € en 2013** ;

Remarque :

Pour les **exercices clos ou les périodes d'imposition arrêtées à compter du 31 décembre 2015**, le régime de la déclaration contrôlée s'appliquera aux contribuables qui ne peuvent pas bénéficier du régime défini à l'article 102 ter du CGI (Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 20, VII et XVII).

• quel que soit le montant de leurs recettes, aux officiers publics et ministériels pour les bénéfices provenant de leur charge ou office et aux contribuables dont les bénéfices proviennent de la production littéraire, scientifique ou artistique ou de la pratique d'un sport et qui optent pour l'imposition selon un revenu moyen (CGI, art. 100 bis) ;

Remarque : Les intéressés ne sont cependant pas exclus du régime micro-BNC pour les revenus non commerciaux qu'ils peuvent retirer de leurs activités connexes accessoires ou d'une autre source, lorsqu'ils remplissent les conditions d'application de ce régime (CGI, art. 100).

• aux contribuables qui optent pour un régime réel TVA pour l'imposition de leur chiffre d'affaires ;

• aux contribuables qui sont exclus du régime de la franchise en base de TVA prévu à l'article 293 B du CGI ;

• aux contribuables qui, réalisant dans une même entreprise, des recettes non commerciales et des recettes commerciales, optent pour un régime réel d'imposition de leur bénéfice commercial (CGI, art. 96 B) ;

• **à compter du 1er janvier 2014**, aux contribuables qui bénéficient des produits des opérations réalisées à titre habituel directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, sur des contrats financiers, également dénommés "instruments financiers à terme", mentionnés au III de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier (Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 43, I-C).

2551-1

Le **régime de la déclaration contrôlée** s'applique, **sur option**, aux contribuables relevant de plein droit du régime micro-BNC. L'option pour le régime de la déclaration contrôlée doit être exercée dans les conditions prévues au 5 de l'article 102 ter du CGI.

Précision : Au regard de la TVA, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée n'entraîne pas pour autant la déchéance du régime de la franchise en base, dès lors que les conditions pour bénéficier de ce régime sont réunies.

Chapitre 1 : Appréciation de la limite d'application du régime de la déclaration contrôlée

(CGI, art. 96, II et art. 96 B; BOI-BNC-DECLA-10-10)

A. Contribuable exerçant à titre individuel

(BOI-BNC-DECLA-10-10)

2552

I. Nature et rattachement des recettes

Les recettes à considérer pour apprécier si la limite est ou non dépassée s'entendent de toutes les recettes non commerciales, principales ou accessoires, encaissées au cours de l'année d'imposition. Toutefois, il convient d'exclure du montant total des recettes encaissées les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel (dépôts de fonds), les rétrocessions d'honoraires à des confrères, les débours et les recettes liées à la cession d'éléments d'actif ou au transfert de la clientèle.

Les recettes à prendre en considération s'entendent, dans tous les cas, de toutes les sommes effectivement encaissées au cours de l'année d'imposition ou dont le contribuable a eu la libre disposition dans le cadre de son activité sans qu'il soit tenu compte de l'année au cours de laquelle les opérations ont été réalisées ou du mode de perception des recettes.

Remarque : Y compris en cas d'option pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises (CGI, art. 93 A) ou l'année de la cession d'activité ou du décès.

II. Incidence de la TVA

La **limite s'apprécie hors TVA**, que les titulaires de BNC soient ou non redevables de celle-ci.

III. Précisions

Pour déterminer le régime d'imposition applicable aux contribuables commençant ou cessant leur activité en cours d'année, la limite doit être réduite au prorata du temps d'exercice de l'activité au cours de l'année de création ou de cessation.

Pour apprécier si la limite est ou non franchie, il y a lieu de **faire masse de l'ensemble des recettes réalisées ;**

- lorsqu'une même personne exerce simultanément plusieurs activités non commerciales ;

- ou lorsqu'une personne réalise, dans une même entreprise, des recettes non commerciales et des recettes commerciales.

B. Membres de sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés

(BOI-BNC-DECLA-10-10 au II-A-1)

2553

Les associés de sociétés de personnes sont exclus du champ d'application du régime micro-BNC. En conséquence, les bénéfices réalisés au sein de ces sociétés sont imposés au nom des associés, suivant le régime de la déclaration contrôlée, alors même que la part revenant à chaque associé dans les recettes totales serait inférieure à la limite. Lorsque l'associé exerce par ailleurs une activité non commerciale personnelle, il convient de tenir compte à la fois des recettes réalisées à titre personnel et de celles qui lui reviennent en proportion de ses droits dans la société (CGI, art. 96, II).

2553-1

Pour apprécier si le régime micro-BNC trouve à s'appliquer à son activité personnelle, deux situations doivent être envisagées :

- si les recettes totales des deux activités excèdent la limite, l'activité exercée à titre individuel est exclue du régime micro-BNC, quand bien même les recettes tirées de cette activité n'excéderaient pas ladite limite. Le régime de la déclaration contrôlée est alors seul applicable ;

- si les recettes totales des deux activités n'excèdent pas la limite, l'activité exercée à titre individuel peut bénéficier du régime micro-BNC.

Toutefois, il est admis, pour déterminer le régime d'imposition applicable à l'activité non commerciale exercée à titre individuel par l'associé d'une société civile de moyens (SCM), de faire abstraction de la part des recettes correspondant à ses droits dans la SCM, dès lors que cette SCM exerce une activité conforme à son objet.

Chapitre 2 : Obligations des contribuables

A. Obligations comptables

(BOI-BNC-DECLA-10-20)

2554

Les contribuables sont tenus d'avoir un livre-journal complété au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles.

Ce livre-journal comporte, quelle que soit la profession exercée, l'identité déclarée par le client ainsi que le montant, la date et la forme du versement des honoraires (CGI, art. 99, al. 2 et 102 ter, 4-al. 2).

Ils doivent également tenir un document (constituant en pratique le registre des immobilisations et des amortissements) appuyé des pièces justificatives correspondantes, comportant la date d'acquisition ou de création et le prix de revient des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (cf. n^{os} 2441 et suiv.), le montant des amortissements effectués sur ces éléments, ainsi qu'éventuellement le prix et la date de cession de ces mêmes éléments (CGI, art. 99,al. 3).

Ces documents ne doivent comporter ni la mention des recettes éventuelles et des charges de propriété correspondant aux éléments conservés par le contribuable dans son patrimoine privé, ni même l'indication de ces éléments.

Ces documents doivent être conservés pendant six ans.

Par exception au premier alinéa de l'article 99 du CGI, **les exploitants individuels** dont le **montant annuel de recettes n'excède pas** le deuxième seuil mentionné au I de l'article 302 septies A du CGI, soit 234 000 €, au cours de l'année civile ou de l'année civile précédente, **peuvent procéder**, au cours de l'année, à l'enregistrement de leurs recettes et dépenses professionnelles **sur le livre-journal en retenant la date de l'opération figurant sur le relevé** qui leur est adressé par un établissement de crédit, sous réserve d'enregistrer toutes leurs recettes et dépenses de l'année au plus tard le dernier jour de celle-ci (CGI, art. 99).

B. Obligations déclaratives

(BOI-BNC-DECLA-10-30)

2555

Qu'ils relèvent du régime de la déclaration contrôlée obligatoirement ou sur option, les contribuables doivent produire une déclaration 2035. Cette déclaration doit être adressée au service des impôts du lieu d'exercice de l'activité ou du principal établissement jusqu'à une date fixée par décret et **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai** (Décret n° 2009-316 du 20 mars 2009).

En ce qui concerne le délai de dépôt de la déclaration 2035 en cas de cessation ou de décès, cf. n° 2792.

Les contribuables peuvent adhérer à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (procédure TDFC) et transmettre sur support magnétique ou par voie électronique la déclaration de résultat et ses annexes (tableau 2035 A et B, annexe 2035 AS) .

Remarques :

1. La déclaration 2035 et ses annexes (tableaux 2035 A et B, annexe 2035 AS) peuvent être éditées au moyen d'un procédé d'impression laser, sur autorisation de l'administration ou sont disponibles sur le site impots.gouv.fr à la rubrique «Recherhe de formulaires».

2. Les contribuables titulaires de bénéfices non commerciaux tenus de souscrire leur déclaration de résultat auprès de la Direction des grandes entreprises, doivent le faire par voie électronique (CGI, art. 1649 quater B quater; CGI, ann. III, art. 41-00 A).

Les sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés doivent produire la même déclaration que les contribuables exerçant à titre individuel.

Remarque : Les sociétés ou groupements, non soumis à l'impôt sur les sociétés, sont tenus d'indiquer, au cadre III de la déclaration 2035 ou sur un imprimé spécial 2035 AS, les noms, prénoms, adresses et qualité des associés, leur part en pourcentage dans les résultats de la société ou du groupement et le montant de la part de bénéfice net ou de déficit à prendre en considération pour le calcul de la base d'imposition.

Cette déclaration indique, d'une part, les nom, lieu d'exercice de la profession ou du principal établissement et la nature de la profession ou activité exercée, d'autre part, le montant des recettes brutes, des dépenses professionnelles et le chiffre du bénéfice net (ou le montant du déficit). Elle comporte également un tableau des immobilisations affectées à l'exercice de la profession qui reprend les mêmes indications que celles figurant sur le registre des immobilisations et des amortissements, cf. n°2469.

En cas de non-production de la déclaration 2035, le bénéfice imposable du contribuable soumis de plein droit au régime de la déclaration contrôlée peut être évalué d'office.

Les contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée qui optent pour les créances acquises et les dépenses engagées selon les modalités prévues à l'article 93 A du CGI sont tenus, la première année au titre de laquelle le bénéfice est déterminé selon ce dispositif, de fournir en annexe à la déclaration 2035, un état des créances et des dettes au 31 décembre de l'année qui précède celle au titre de laquelle l'option est exercée. Ce document est établi conformément à un modèle fixé par l'administration. Chaque année, tant que l'option n'est pas dénoncée, un état de ces créances et dettes actualisé au 31 décembre de l'année d'imposition est adressé à l'administration selon les mêmes modalités. Ce document doit être accompagné, lorsqu'il y a lieu, d'une note établie sur papier libre comportant le détail des corrections opérées. La non-production des états ne constitue pas un cas de déchéance de l'option régulièrement exercée. Elle entraîne l'application des sanctions prévues à l'article 1729 B du CGI.

C. Associations agréées des membres de professions libérales et des titulaires de charges et offices

2556

Pour ces dispositions, il convient de se reporter au Livre XXV DJC, cf. n^{os} 9811 et suiv.

Titre 2 : Régime spécial micro-BNC

(CGI, art. 102 ter ; BOI-BNC-DECLA)

2560

Le régime déclaratif spécial dit « micro-BNC » concerne les contribuables dont les recettes **n'excèdent pas, 32 600 € hors taxes en 2013** et qui, lorsqu'ils exercent une activité soumise à la TVA, bénéficient de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI.

Depuis le 1er janvier 2010, ce seuil est actualisé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à la centaine d'euros la plus proche.

Ce régime dispense les titulaires de BNC du dépôt des déclarations professionnelles. Le montant des recettes brutes est porté directement sur la déclaration de revenus. Le bénéfice imposable est calculé automatiquement par l'application, sur le montant déclaré, **d'un abattement représentatif de frais**.

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, cet **abattement est fixé à 34 %**, avec un minimum de **305 €**.

Remarque :

Pour les périodes d'imposition arrêtées à compter du 31 décembre 2015, sont soumis au régime déclaratif spécial pour l'imposition de leurs bénéfices les contribuables qui perçoivent des revenus non-commerciaux dont le montant hors taxes, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'activité au cours de l'année de référence, respecte les limites mentionnées au 2° du I de l'article 293 B du CGI. Le bénéfice imposable est égal au montant brut des recettes annuelles, diminué d'une réfaction forfaitaire de **34 %** avec un minimum de 305 € (Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 20 ,VIII-A et XVII).

Chapitre 1 : Conditions d'application du régime micro-BNC

(BOI-BNC-DECLA-20-10)

A. Détermination des recettes à retenir pour l'appréciation de la limite d'application du régime

2561

I. Nature et rattachement des recettes

Les règles applicables pour l'appréciation du franchissement de la limite sont exposées ci-avant, cf. n^{os} 2552 et suiv.

II. Incidences des modes d'exercice de la profession

1. Pluralité d'activités BNC

Dans ce cas, les recettes à retenir et les modalités d'imposition sont déterminées comme précisé dans le tableau figurant au BOI-BNC-DECLA-20-10.

2. Pluralité d'activités BIC et BNC

Dans ce cas, les recettes à retenir et les modalités d'imposition sont déterminées comme précisé dans le tableau figurant au BOI-BNC-DECLA-20-10.

2562

B. Appréciation de la limite d'application du régime

La l**imite doit s'apprécier hors taxes**, que les titulaires de BNC soient ou non redevables de cette taxe.

En cas de création ou de cessation de l'activité en cours d'année, cette **limite est ajustée au prorata** de la durée d'exploitation au cours de l'année considérée.

Le prorata **n'est toutefois pas appliqué** aux activités non commerciales intermittentes ou saisonnières (moniteurs sportifs, par exemple). Par contre, la limite est ajustée lorsqu'au moins deux activités intermittentes sont exercées au cours de la même année.

Depuis le 1er janvier 2009, pour les entreprises qui **ont exercé l'option pour le régime micro-social** prévu à l'article L.133-6-8 du code de la sécurité sociale **avant le 31 décembre 2010**, le chiffre d'affaires annuel ou les recettes annuelles **ne sont pas ajustés au prorata** du temps d'activité ou d'exploitation pour l'application du 1 de l'article 102 ter du CGI.

Par ailleurs, lorsque dans un même foyer fiscal, plusieurs de ses membres exercent chacun une activité non commerciale, la limite s'apprécie distinctement au regard de chacun des membres du foyer fiscal.

Remarque :

Pour les périodes arrêtées à compter du 31 décembre 2015, l'appréciation des limites est effectuée en faisant abstraction des opérations portant sur les éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession ou des indemnités reçues à l'occasion de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle et des honoraires rétrocédés à des confrères selon les usages de la profession.

En revanche, il est tenu compte des recettes réalisées par les sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont le contribuable est membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés et groupements.

Toutefois, le régime fiscal de ces sociétés et groupements demeure déterminé uniquement par le montant global de leurs recettes (Loi n°2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 20, VIII-A-2° et XVII).

C. Conséquences du dépassement de la limite d'application du régime

2563

Le dépassement de la limite d'application du régime micro-foncier est prévu par le législateur.

I. Première année de franchissement

Le régime micro-BNC reste applicable, sauf en cas de changement d'activité, la première année de dépassement de la limite :

- quel que soit le montant des recettes réalisé pour les contribuables non soumis à la TVA ;

- sous réserve, pour les contribuables soumis à la TVA, que le montant des recettes ne dépasse pas les limites d'application de la franchise en base de TVA et à condition que les contribuables n'aient pas opté pour le paiement de cette taxe. Si tel est le cas, le contribuable est alors exclu du régime micro-BNC dès l'année de dépassement.

II. Deuxième année de franchissement

Depuis le 1er janvier 2008, le régime micro-BNC reste applicable également la deuxième année de dépassement de la limite, sous les mêmes réserves que celles figurant au I ci-dessus.

Remarque :

Pour les périodes arrêtées à compter du 31 décembre 2015, sous réserve du 6 de l'article 102 ter du CGI, le régime déclaratif spécial cesse de s'appliquer au titre de l'année au cours de laquelle le montant hors taxes des revenus non-commerciaux dépasse le montant mentionné au b du 2° du I de l'article 293 B du CGI (Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 20, VIII-B et XVII).

III. Passage ou retour à un montant de recettes n'excédant pas la limite

L'année où le montant des recettes devient ou redevient inférieur ou égal à la limite, le régime micro-BNC est applicable de droit si l'activité exercée n'est pas soumise à la TVA. Dans le cas inverse, le passage ou le retour au régime micro-BNC n'est possible que pour l'année suivant celle au titre de laquelle les recettes redeviennent à nouveau inférieures ou égales aux limites d'application de la franchise en base de TVA et à condition que le contribuable n'ait pas opté pour le paiement de cette taxe.

IV. Application de l'abattement forfaitaire représentatif de frais

Depuis le 1er janvier 2008, l'abattement représentatif de frais est applicable à la totalité des recettes, y compris la fraction excédant le seuil, dans la mesure où le régime micro-BNC demeure applicable.

Chapitre 2 : Exclusions du régime micro-BNC

(BOI-BNC-DECLA-20-10au III-A-1)

A. Exclusions de droit

2565

Sont exclus de droit du régime micro-BNC :

I. Les contribuables relevant de la déclaration contrôlée à titre obligatoire

Cf. n° 2552.

II. Les contribuables BNC imposés selon les règles des traitements et salaires

Sont exclus du micro-BNC, les :

- auteurs des œuvres de l'esprit dont les produits de droits d'auteur sont intégralement déclarés par les tiers (cf. n^{os} 2771 et suiv.) ;

- agents généraux d'assurances et leurs sous-agents ayant opté pour le régime défini au 1 ter de l'article 93 du CGI (cf. n^{os} 2651 et suiv.).

III. Les associés de sociétés ou de groupements

Ne peuvent pas bénéficier du régime micro-BNC, les :

- associés de sociétés de personnes visées aux articles 8 et 8 ter du CGI exerçant une activité non commerciale ;

- associés de sociétés civiles de moyens dont les droits sociaux sont affectés à l'exercice de leur activité professionnelle non commerciale et qui sont imposables dans la catégorie des BNC pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société (CGI, art. 239 quater A);

- associés de sociétés d'exercice libéral (cf. n° 2788).

IV. Les contribuables qui exercent plusieurs activités BNC dont le total des recettes excède la limite

Cf. n° 2561.

V. Les contribuables ne bénéficiant pas de la franchise en base de TVA

L'exclusion du régime micro-BNC prend effet à compter du 1er janvier de l'année au titre de laquelle ces contribuables deviennent redevables de la TVA, de plein droit ou sur option.

De même, le régime micro-BNC n'est pas applicable pour l'imposition des revenus de l'année au titre de laquelle les limites d'application de la franchise en base de TVA ont été franchies ainsi que pour l'imposition des revenus de l'année suivante au moins (cf. n° 2562).

VI. Auteurs d'œuvres de l'esprit soumis à la retenue de TVA

Les **auteurs d'œuvres de l'esprit** qui sont soumis à la retenue de TVA prévue à l'article 285 bis du CGI **sont exclus** du champ d'application du régime micro-BNC pour l'ensemble des revenus perçus au cours d'une année au titre de laquelle ladite retenue a été appliquée, y compris l'année de la renonciation au dispositif de la retenue en cas de renonciation en cours d'année.

VII. Les contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire

Depuis le 1er février 2009, les contribuables dont tout ou partie des biens affectés à l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil **sont exclus** du champ d'application du régime micro-BNC (CGI, art. 102 ter, 6-c).

VIII. Les contribuables qui exercent une activité occulte

Depuis l'imposition des revenus afférents à l'année 2009, les contribuables qui exercent **une activité occulte au sens** du troisième alinéa de l'article L. 169 du LPF **sont exclus** du champ d'application du régime micro-BNC (CGI, art. 102 ter, 6-d).

L'activité **occulte est réputée exercée** lorsque le contribuable :

- **n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations** qu'il était tenu de souscrire ;

- **soit n'a pas fait connaître son activité** à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce ;

- **soit s'est livré à une activité illicite** (LPF, art. L. 169, al. 3).

B. Exclusions résultant des options

2566

I. Option pour le régime de la déclaration contrôlée

Le régime micro-BNC constitue le régime de droit commun : il s'applique **de plein droit**, sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée.

L'option doit être exercée, en principe, jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivant celle au titre de laquelle le contribuable demande à être imposé selon le régime de la déclaration contrôlée (Décret n° 2009-316 du 20 mars 2009).

L'option est globale et n'est soumise à aucun formalisme particulier. Elle peut donc résulter de la simple souscription de la déclaration 2035.

L'option pour le régime de la déclaration contrôlée **est valable deux ans** et **reconductible** tacitement par **période de deux ans**.

L'option cesse de produire ses effets lorsque le contribuable sort du champ d'application du régime micro-BNC (recettes supérieures à la limite, imposition à la TVA...).

Les contribuables qui ont opté pour le régime de la déclaration contrôlée, **peuvent**, au terme d'une période de deux ans, **renoncer** à l'application de ce régime et bénéficier du régime micro-BNC. La renonciation à l'option doit être notifiée à l'administration, sur papier libre, avant le 1er février de l'année suivant la période de deux ans pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement. Cette renonciation prend effet dès le 1er janvier de l'année au cours de laquelle elle a été exercée.

Au regard de la TVA, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée n'entraîne pas la déchéance du régime de la franchise en base, dès lors que les conditions pour bénéficier de ce régime sont réunies.

II. Option pour le paiement de la TVA

L'option pour le paiement de la TVA prévue à l'article 293 F du CGI **entraîne la déchéance légale** du régime micro-BNC à compter de l'imposition des revenus de l'année au cours de laquelle elle est exercée. Le régime de la déclaration contrôlée est alors seul applicable pour les années au cours desquelles l'option produit ses effets.

Chapitre 3 : Obligations des contribuables

A. Obligations comptables

(BOI-BNC-DECLA-20-30)

2580

Les contribuables qui relèvent du régime micro-BNC doivent tenir un livre-recette et, sur demande du service des impôts, présenter ce document donnant le **détail journalier de leurs recettes professionnelles enregistrées** chronologiquement avec leur montant et leur origine.

Ce document comporte, quelle que soit la profession exercée, l'identité déclarée par le client ainsi que le montant, la date et la forme du versement des honoraires. Il doit être appuyé de factures et de toutes autres pièces justificatives.

Les contribuables sont autorisés à comptabiliser globalement en fin de journée, les recettes d'un montant unitaire **inférieur à 76 €**.

B. Obligations déclaratives

(BOI-BNC-DECLA-20-40)

2581

Sont rappelées succinctement ci-après, les obligations concernant la détermination du bénéfice, la non-application de la réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion à une AAG et les exonérations afférentes aux plus-values professionnelles .

I. Détermination du bénéfice

2581-1

Les contribuables qui relèvent du régime micro-BNC déclarent directement le montant de leurs recettes hors taxes à la rubrique spécialement prévue à cet effet sur la déclaration d'ensemble des revenus 2042 (disponible en ligne sur le site impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2006, le bénéfice net est **calculé automatiquement** après application d'un **abattement forfaitaire de 34 %** représentatif de frais avec un minimum de **305 €**.

L'année au cours de laquelle la limite est dépassée, l'abattement forfaitaire ne s'applique pas au montant des recettes qui excède cette limite.

II. Non-cumul avec les avantages fiscaux liés à l'adhésion à une association agréée

2581-2

Les titulaires de BNC qui adhèrent à une association agréée **ne peuvent pas**, en cas d'application du régime micro-BNC, **bénéficier** de la réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion (cf. également le BOI-BNC-DECLA-10-40).

III. Plus-values professionnelles

2581-3

Les plus-values afférentes aux biens affectés à l'exercice de la profession ne sont pas concernées par le régime micro-BNC. Sous réserve des **exonérations totale ou partielle** prévues aux articles 151 septies, 151 septies A, 238 quaterdecies et 238 quindecies du CGI et **de l'abattement de 10 %** sur certaines plus-values à long terme prévu à l'article 151 septies B du CGI, les plus-values sont déterminées et imposées dans les conditions de droit commun prévues à l'article 93 quater du même code.

Remarque :

Le II de l'article 13I de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a modifié, depuis le 1er janvier 2012, certaines dispositions de l'article 151 septies du CGI.

2582

Chapitre 4 : Versement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu

(CGI, art. 151-0 ; BOI-BNC-DECLA-20-50; Décret n° 2009-379 du 2 avril 2009)

2585

L'article 1er de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie crée pour certains contribuables un **régime simplifié et libératoire de paiement** de leur impôt sur le revenu et de leurs charges sociales. Ce nouveau régime est entré en vigueur le 1er janvier 2009.

A. Champ d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu

2586

I. Relever d'un régime des micro-entreprises (micro-BIC ou déclaratif spécial BNC)

Seuls les exploitants individuels relevant du régime des micro-entreprises (micro-BIC ou déclaratif spécial BNC) peuvent bénéficier du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Sont ainsi placées dans le champ d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu les personnes qui :

- exploitent à titre individuel, à l'exclusion des sociétés de personnes ou de capitaux ;

- exercent une activité non exclue par la loi du régime des micro-entreprises ;

- exploitent une entreprise dont le chiffre d'affaires ou les recettes annuels n'excèdent pas les seuils prévus ;

- bénéficient du régime de franchise en base de TVA, lorsqu'elles n'en sont pas exonérées ;

- n'ont pas opté pour un régime réel d'imposition pour la TVA ou pour la détermination de leur revenu professionnel en catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux.

II. Avoir des revenus inférieurs ou égaux à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu

Pour bénéficier du versement libératoire au titre de l'année N, les exploitants doivent avoir perçu, pour le foyer fiscal et au titre de l'avant-dernière année (année N-2), des revenus inférieurs ou égaux, pour une part de quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée (année N-1). Cette limite est majorée respectivement de 50 % ou 25 % par demi-part ou quart de part supplémentaire.

III. Avoir opté pour le régime micro-social

Le **régime micro-social**, codifié à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale est optionnel. Il permet un calcul mensuel ou trimestriel des cotisations et contributions de sécurité sociale. L'option doit être adressée aux caisses du RSI (Règlement simplifié des cotisations et contributions des travailleurs indépendants), au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée. En cas de création d'activité, l'option doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création.

Le contribuable qui souhaite opter pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu doit avoir opté pour le régime du micro-social. Il peut dès lors, soit opter simultanément pour ces deux régimes, soit opter dans un premier temps pour le régime du micro-social lorsqu'il en respecte les conditions, puis ultérieurement pour le régime du versement libératoire fiscal, sous réserve de respecter les délais d'option précités. Le contribuable peut opter pour le régime du micro-social sans opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu. À l'inverse, il ne peut pas opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu sans avoir opté pour le régime du micro-social.

B. Modalités d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu

2587

I. Précisions relatives à l'option

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu s'applique sur option expresse des exploitants qui remplissent les conditions posées au I de l'article 151-0 du CGI. Au titre d'un même foyer fiscal,

l'option pour le dispositif institué par l'article 151-0 précité s'applique distinctement pour chacun de ses membres dès lors qu'ils exercent des activités professionnelles distinctes, étant observé que s'ils exercent en commun, l'option pour le versement libératoire ne leur est pas ouverte dans la mesure où ils ne relèvent pas d'un régime micro-entreprises.

L'option est adressée à la caisse du RSI dont relève l'intéressé **au plus tard le 31 décembre de l'année précédant** celle au titre de laquelle elle est exercée.

Par exception, en cas de création d'activité, l'option doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création, et elle peut être exercée auprès du centre de formalité des entreprises.

Conformément à l'article 41 DG ter de l'annexe III au CGI, l'option est exercée selon les modalités prévues à l'article R.133-30-1 du code de la sécurité sociale, au moyen d'un formulaire dont le modèle sera fixé par arrêté, ou bien sur le site Internet déclaratif www.lautoentrepreneur.fr.

> **Remarque :** L'option n'emporte aucun effet sur les plus-values professionnelles provenant de la cession de biens affectés à l'exploitation qui demeurent déterminées et imposées dans les conditions de droit commun.

II. Détermination du versement libératoire de l'impôt sur le revenu

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu **est liquidé par application**, au montant du chiffre d'affaires ou des recettes, hors taxes, de **l'un des taux** suivants :

- **1 %** pour les entreprises de vente ou de fourniture de logement ;

- **1,7 %** pour les entreprises de prestations de services ;

- **2,2 %** pour les entreprises non commerciales (libérales...).

> **Remarque :**
>
> Pour les exercices clos et les périodes d'imposition arrêtées à compter du 31 décembre 2015, les versements sont liquidés par application de ces taux ;
>
> - pour les entreprises de vente et celles de prestations de services soumises au régime défini à l'article 50-0 du CGI et concernées par les limites mentionnées au 1° et 2° du I de l'article 293 B du CGI ;
>
> - pour les entreprises non-commerciales soumises au régime défini à l'article 102 ter dudit code et concernées par les limites mentionnées au 2° du I dudit article 293 B (Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 20-X et XVII-A).

L'assiette du versement est constituée du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés au titre du mois ou du trimestre de référence. Pour la détermination du chiffre d'affaires ou des recettes, les opérations à retenir sont définies.

Il est rappelé que les exploitants bénéficiant du régime des micro-entreprises peuvent être éligibles aux régimes d'exonération prévus aux articles 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies, 44 duodecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies et 44 quindecies du CGI. Dans la mesure où le dispositif instauré à l'article 151-0 du CGI prévoit une taxation selon le chiffre d'affaires ou les recettes, et non sur un résultat net, il n'est pas possible, en cas d'option pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu, de bénéficier de ces exonérations qui sont déterminées selon le résultat net de l'entreprise. Le contribuable qui souhaite bénéficier de ces dispositifs doit par conséquent demeurer imposable sous le régime de la micro-entreprise, et opter, s'il le souhaite, pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu seulement à l'issue des périodes d'exonération.

III. Modalités de déclaration et de paiement

L'exploitant individuel doit déposer, mensuellement ou trimestriellement, selon l'option formulée, la déclaration prévue à l'article R.133-30-2 du code de la sécurité sociale, auprès de l'organisme chargé de l'encaissement des cotisations et contributions sociales dues à titre personnel, c'est-à-dire auprès du centre de paiement du RSI, guichet unique de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et de l'impôt sur le revenu dus au titre de l'activité professionnelle bénéficiant du dispositif du versement libératoire. Le paiement des sommes dues (cotisations et contributions sociales et, le cas échéant, impôt sur le revenu) est effectué simultanément auprès du même organisme.

L'article R. 133-30-2 du code de la sécurité sociale dispose que la déclaration est transmise accompagnée du règlement des sommes dues, au plus tard :

- pour les exploitants ayant opté pour le versement mensuel, à la fin du mois suivant ;

- pour les exploitants ayant opté pour le versement trimestriel, les 30 avril, 31 juillet, 31 octobre de

l'année et 31 janvier de l'année suivante, au titre de chaque trimestre civil.

Par dérogation, en cas de début d'activité, la première déclaration du chiffre d'affaires ou des recettes et le paiement correspondant, portent sur les sommes dues pour la période comprise entre le début d'activité et la fin ;

- des trois mois civils consécutifs suivants pour un exploitant ayant opté pour un versement mensuel ;

- du trimestre civil suivant, pour un exploitant ayant opté pour un versement trimestriel.

Si l'exploitant n'a réalisé aucun chiffre d'affaires ou aucune recette, il n'est pas tenu de transmettre le formulaire.

Le formulaire peut être transmis par voie électronique, dans les conditions mentionnées à l'article L. 133-5 du code de la sécurité sociale. Le paiement correspondant peut aussi être effectué sous forme dématérialisée.

Conformément au V de l'article 151-0 du CGI, le montant du chiffre d'affaires ou des recettes annuels ainsi que le montant des plus-values doivent être portés sur la déclaration d'impôt sur le revenu correspondante, étant rappelé que ces dernières demeurent soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

En cas de non-paiement des sommes dues aux dates mentionnées à l'article R.133-30-2 du code de la sécurité sociale, il est appliqué, conformément aux dispositions de l'article R. 133-30-6 du même code, une majoration de retard de 5 % calculée sur le montant dû et non versé aux dates limites d'exigibilité et de 0,4 % du montant dû par mois ou fraction de mois écoulé à compter des dates d'exigibilité.

IV. Effets du versement libératoire

L'option a pour effet de libérer de l'impôt sur le revenu les revenus de l'activité professionnelle pour laquelle elle est exercée, selon les dispositions du V de l'article 151-0 du CGI. Ainsi, aucune régularisation ne doit être effectuée en N+1 au titre des versements effectués en N, ces derniers étant définitifs. L'impôt sur le revenu établi en N+1 sur les revenus de N soumis au barème n'est alors dû qu'en proportion de la part des revenus autres que ceux soumis au versement libératoire. Ces revenus doivent néanmoins être reportés sur la déclaration 2042, y compris dans l'hypothèse où il n'a pas de revenus autres que ceux soumis au prélèvement libératoire.

En ce qui concerne les effets du versement libératoire sur d'autres dispositifs fiscaux (calcul de l'IR, détermination du revenu fiscal de référence, prime pour l'emploi, bouclier fiscal, plan d'épargne retraite populaire).

C. Sortie du dispositif du versement libératoire de l'impôt sur le revenu

2588

I. Dénonciation de l'option

Le régime du versement libératoire **prend fin** en cas de dénonciation de celui-ci par l'exploitant.

Selon le IV de l'article 151-0 du CGI, cette dénonciation doit s'effectuer sous les mêmes formes et conditions que l'option.

Elle doit donc être adressée à la caisse du RSI dont le travailleur indépendant relève, au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée.

II. Sortie du régime des micro-entreprises

Le dispositif du versement libératoire **prend fin** en cas de sortie du régime des micro-entreprises. Cette sortie peut trouver son origine dans :

- le dépassement des seuils du régime des micro-entreprises ;

- l'option pour un régime réel d'imposition.

III. Revenus dépassant la limite supérieure de la troisième tranche de l'impôt sur le revenu

Le dispositif du versement libératoire **prend fin** lorsque les revenus du foyer fiscal de l'avant-dernière année, rapportés à une part de quotient familial, dépassent la limite supérieure de la 3ème tranche du barème de l'IR.

IV. Dénonciation ou perte du régime micro-social

Cette dénonciation doit intervenir au plus tard le 31 décembre de l 'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée. Elle emporte au titre de cette même année, la sortie du dispositif du versement libératoire conformément au 3° du IV de l'article 151-0 du CGI.

Partie 5 : Recouvrement, contrôle et contentieux

2600

Le recouvrement, le contrôle et le contentieux de l'impôt sur le revenu sont soumis aux règles de droit commun exposées respectivement aux livres XVIII REC, cf. n^{os}7735 et suiv. ; XIX CF, cf. n^{os} 8100 et suiv. et XX, cf. n^{os} 8800 du Précis de fiscalité.

Toutefois pour le contrôle des déclarations des titulaires des bénéfices non commerciaux certaines spécificités sont prévues en matière de contrôle. Ces dispositions sont présentées succinctement ci-dessous dans un chapitre unique.

Chapitre 1 : Contrôle des déclarations

(BOI-BNC-PROCD)

2601

L'administration peut demander aux contribuables tous renseignements susceptibles de justifier l'exactitude des chiffres déclarés et, notamment, tous éléments permettant d'apprécier l'importance de la clientèle.

En outre, elle peut exiger la communication du livre-journal et du registre des immobilisations et des amortissements ainsi que de toutes pièces justificatives.

Par ailleurs, les officiers publics et ministériels doivent, à toute réquisition de l'administration, représenter leurs livres, registres, pièces de recettes, de dépenses ou de comptabilité à l'appui des énonciations de leur déclaration. Ils ne peuvent opposer le secret professionnel aux demandes d'éclaircissements, de justification ou de communication de documents concernant les indications de leur livre-journal ou de leur comptabilité (CGI, art. 100, al. 2).

D'une manière générale, le contrôle de ces documents est effectué dans le cadre d'une vérification.

Si les renseignements et justifications fournis sont jugés insuffisants, le service des impôts détermine le bénéfice imposable et engage la procédure de rectification contradictoire.

Partie 6 : Régimes sectoriels

(BOI-BNC-SECT)

Titre 1 : Agents généraux d'assurances

(CGI, art. 93, 1 ter ; BOI-BNC-SECT)

2650

Les agents généraux d'assurances et leurs sous-agents sont imposés à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun applicables aux bénéfices non commerciaux.

Toutefois, ces contribuables **peuvent demander** que le **revenu imposable** provenant des commissions versées par les compagnies d'assurances qu'ils représentent ès qualités **soit déterminé** selon les règles prévues **en matière de traitements et salaires**.

L'option pour ce régime spécial n'a de portée qu'en ce qui concerne le mode de détermination (c'est-à-dire de calcul) des commissions imposables et, en aucune façon, à l'égard de la procédure d'établissement et de contrôle de l'impôt y afférent.

Chapitre 1 : Conditions d'application du régime spécial

(BOI-BNC-SECT-10-10)

2651

Le bénéfice du régime spécial est subordonné aux conditions suivantes :

- les commissions reçues doivent **être intégralement déclarées par les tiers** ;

- les intéressés **ne doivent pas bénéficier d'autres revenus professionnels**, à l'exception de courtages et autres rémunérations accessoires se rattachant directement à l'exercice de leur profession (rémunérations perçues en qualité d'auxiliaire de justice, par exemple) ;

- le montant brut de ces courtages et rémunérations accessoires **ne doit pas excéder 10 %** du montant brut des commissions.

> **Remarque :** le regroupement d'agents généraux d'assurances au sein de sociétés en participation n'est pas de nature à priver ceux-ci du bénéfice du régime des traitements et salaires si certaines conditions sont remplies.

Chapitre 2 : Modalités d'application

(BOI-BNC-SECT-10-20)

2652

L'option pour le régime spécial doit être formulée auprès du service des impôts du lieu d'exercice de la profession **avant le 1er mars de l'année** au titre de laquelle l'imposition est établie ; elle demeure valable tant qu'elle n'a pas été expressément dénoncée dans ce même délai auprès de ce même service.

> **Remarque :** Les contribuables qui entreprennent l'exercice de leur profession en cours d'année peuvent valablement exercer leur option dans les deux mois du début de leur activité.

L'option ou la dénonciation n'est soumise à aucune condition de forme.

Si, au cours d'une année donnée, l'une des conditions visées au n° **2651** cesse d'être remplie, le contribuable se trouve automatiquement replacé pour cette année sous le régime de droit commun des bénéfices non commerciaux. Mais l'option formulée initialement demeure valable jusqu'à sa dénonciation ; dès lors, si ultérieurement l'intéressé remplit à nouveau les conditions légales, le régime fiscal des salariés redevient applicable.

Chapitre 3 : Détermination de la base imposable

2653

Le revenu net est déterminé en déduisant du montant brut des commissions effectivement perçues, d'une part, les commissions ou honoraires rétrocédés, d'autre part, les frais professionnels calculés selon les règles applicables aux traitements et salaires [déduction forfaitaire de **10 % ou** déduction des frais réels].

Remarque : L'amortissement des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession peut être pratiqué et déduit, lorsque le contribuable s'est placé sous le régime des frais réels. Cette déduction n'est pas admise dans le cas de la déduction forfaitaire de 10 %.

Chapitre 4 : Obligations des contribuables ayant opté pour le régime spécial

2654

Les agents d'assurances qui ont opté pour le régime spécial continuent de relever du régime des bénéfices non commerciaux, sauf en ce qui concerne les modalités mêmes de détermination de leurs commissions. Ce principe implique dès lors une identité avec les autres membres des professions non commerciales d'obligations et de droits ainsi que des formes de contrôle et règles de procédure prévues à leur égard, sous réserve néanmoins des allègements déclaratifs suivants.

Remarque : Ainsi, les agents d'assurances peuvent demander la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Les intéressés n'ont pas à souscrire de déclaration spéciale des bénéfices non commerciaux. Ils doivent se borner à indiquer le montant de leurs commissions dans le cadre de la déclaration d'ensemble des revenus réservé à la catégorie des traitements et salaires.

Les agents d'assurances sont tenus, cependant, de joindre à leur déclaration d'ensemble des revenus 2042 un état donnant le détail de leurs recettes professionnelles ventilées suivant les parties versantes.

Le cas échéant, ils doivent également fournir un état indiquant le détail de leurs frais réels.

En outre, ils bénéficient d'aménagements d'ordre comptable.

Remarque : les agents généraux d'assurances et leurs sous-agents qui ont opté pour le régime spécial peuvent adhérer à une association agréée. Ils doivent alors respecter les obligations incombant aux adhérents.

Chapitre 5 : Revenus exclus du régime spécial

A. Courtages et rémunérations accessoires

2660

Le **montant net des courtages** doit être soumis à l'impôt sur le revenu **distinctement** dans la catégorie des bénéfices commerciaux.

Les autres rémunérations accessoires sont imposables au titre des bénéfices non commerciaux conformément aux règles de droit commun.

B. Plus-values (ou moins-values)

2661

I. En cours d'activité

Réalisées dans le cadre de l'activité, elles relèvent du régime des plus-values et moins-values professionnelles (cf. n^{os} 2474 et suiv.).

Elles doivent être mentionnées dans une note jointe à la déclaration 2042.

II. En fin d'activité

1. Principe : imposition des indemnités de cessation de fonctions ou de cession d'activités

Le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt tient compte des indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de clientèle (CGI, art. 93, 1).

Lors de la cessation de son activité, l'agent général d'assurances peut soit procéder à la cession de gré à gré de son activité, soit percevoir une indemnité compensatrice de cessation de mandat.

Au même titre que le prix de cession de gré à gré du portefeuille d'agent général d'assurances, le montant de l'indemnité compensatrice de cessation de fonctions est susceptible de relever du régime des plus-values professionnelles imposables dans les conditions prévues aux articles 39 duodecies à 39 novodecies du CGI en application des dispositions de l'article 93 quater du CGI.

Si le mandat ouvrant droit à l'indemnité compensatrice a été conclu depuis au moins deux ans, cette indemnité compensatrice est alors imposée à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values à long terme au taux de **16 %**, sans préjudice des prélèvements sociaux exigibles.

2. Exception : dispositif prévu au V de l'article 151 septies A du CGI

Voir Livre VI Bénéfices non commerciaux Partie Cession ou cessation d'activité au n° 2792.

Titre 2 : Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique, revenus provenant de la pratique d'un sport

(BOI-BNC-SECT)

Chapitre 1 : Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique

(BOI-BNC-SECT-20)

2670

En principe, les bénéfices de cette nature sont imposables au titre des bénéfices non commerciaux dans les conditions de droit commun (CGI, art. 93, 1).

Toutefois, lorsqu'ils **sont perçus par des auteurs des œuvres de l'esprit** et qu'ils sont **intégralement déclarés par les tiers**, les produits de droits d'auteur s**ont soumis de plein droit à un régime spécial d'imposition** (CGI, art. 93, 1 quater).

Mais leurs bénéficiaires peuvent aussi se placer, sur option expresse, sous le régime de droit commun applicable aux bénéfices non commerciaux.

L'option doit être formulée dans une note jointe à la déclaration de résultats souscrite au titre des bénéfices non commerciaux dans les délais légaux. Elle est valable pour l'année au titre de laquelle elle est exercée et les deux années suivantes. Pendant cette période, elle est irrévocable. Sa dénonciation par l'optant avant l'expiration de ce délai entraînerait le retour au régime spécial d'imposition pour l'ensemble de la période non prescrite.

Par ailleurs, les bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique peuvent, sur option, être déterminés suivant des modalités particulières prévues à l'article 100 bis du CGI.

Remarques :

Pour l'impôt sur le revenu dû au titre des années 2008 et suivantes, les sommes perçues dans le cadre de l'attribution du prix Nobel par les lauréats de ce prix ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 92 A, 1°).

Il en est de même, en application du 2° de l'article 92 A du CGI, des sommes perçues dans le cadre de l'attribution de récompenses internationales de niveau équivalent au prix Nobel dans les domaines littéraire, artistique ou scientifique dont la liste est fixée par décret en Conseil d'État (CGI, annexe II, art. 39 A).

Par ailleurs, la doctrine administrative exonère d'impôt sur le revenu les prix nationaux ou européens reçus par les écrivains, artistes et scientifiques à condition de récompenser un ouvrage ou l'ensemble d'une œuvre à caractère littéraire, scientifique ou artistique, d'être décernés par un jury indépendant et d'être attribués depuis au moins trois ans.

A. Régime spécial d'imposition applicable aux auteurs des œuvres de l'esprit

(CGI, art. 93, 1 quater; BOI-BNC-SECT-20-10)

2671

À condition qu'ils **soient intégralement déclarés par les tiers**, les produits de droits d'auteur perçus par les auteurs des œuvres de l'esprit sont, sauf option pour le régime de droit commun, soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires. Peu importe, à cet égard, le caractère principal ou accessoire de l'activité littéraire ou artistique exercée.

La notion d'auteur d'une œuvre de l'esprit protégée s'entend du créateur d'une œuvre de l'esprit originale traduisant l'empreinte de la personnalité de l'auteur, quels que soit le genre, la forme d'expression, le mérite ou la destination de l'œuvre.

À ce titre, peuvent être considérés comme créateurs d'œuvres originales de l'esprit, les auteurs notamment :

- d'écrits littéraires, artistiques et scientifiques ;

- d'œuvres orales comme les conférences, allocutions, sermons et plaidoiries, quel que soit le mode de leur fixation ;

- d'œuvres chorégraphiques et d'autres formes d'art d'expression corporelle, quel que soit leur mode de fixation ;

- de compositions musicales avec ou sans paroles, y compris générées au moyen de systèmes électroniques ;

- d'œuvres audiovisuelles et radiophoniques, qu'ils soient auteurs du scénario, de l'adaptation, des dialogues, des compositions musicales ou de la réalisation ;

- d'œuvres graphiques et plastiques, comme les sculptures, dessins, bandes dessinées, peintures et lithographies ;

- d'œuvres photographiques ou obtenues par un procédé analogue ;

- d'œuvres des arts appliqués à l'industrie, sous réserve que leur forme ne soit pas imposée par leur fonction ;

- de logiciels ;

- de créations vestimentaires et articles de mode.

Il est admis que les auteurs d'œuvres dérivées visées à l'article L. 112-3 du code de la propriété intellectuelle percevant des droits intégralement déclarés par des tiers pour les traductions, les abrégés et résumés, les adaptations, transformations et arrangements d'œuvres originales, puissent bénéficier du régime d'imposition prévu au 1 quater de l'article 93 du CGI.

En revanche, sont exclus de ce régime d'imposition, les produits perçus par les interprètes d'œuvres de l'esprit au sens de l'article L. 212-1 du code de la propriété intellectuelle, tels que notamment les chanteurs, les acteurs, les comédiens ou les artistes du monde du spectacle.

Seuls les auteurs des œuvres de l'esprit **sont admis** au bénéfice du régime spécial, l**eurs héritiers et légataires en sont écartés**.

I. Détermination du revenu imposable

2672

Le revenu net est déterminé en retranchant du montant brut des droits d'auteur, préalablement diminué des cotisations payées au titre des régimes obligatoire et complémentaire obligatoire de sécurité sociale, le total des frais professionnels déterminés comme en matière de traitements et salaires.

La **déduction des frais professionnels** est opérée soit forfaitairement, soit en justifiant des frais réellement exposés.

1. Régime de la déduction forfaitaire

Les auteurs des œuvres de l'esprit **bénéficient de la déduction forfaitaire de 10 %** commune à l'ensemble des traitements et salaires, éventuellement limitée.

Remarques :

1. Droits d'auteur soumis au régime de la retenue de TVA. Il est admis que les auteurs relevant de la retenue de TVA qui pratiquent la déduction forfaitaire comptabilisent en recettes le montant des droits qui leur est effectivement versé, c'est-à-dire des droits d'auteur hors TVA augmentés de l'évaluation forfaitaire des droits à déduction s'élevant en métropole à 0,8 % du montant hors taxe des droits. La déduction de 10 % s'applique à ce montant, diminué des cotisations sociales payées.

2. Exercice parallèle d'une activité salariée. L'option pour la déduction des frais réels dans le cadre de l'activité salariée et la renonciation corrélative à la déduction forfaitaire entraînent également la renonciation à la déduction forfaitaire pour frais de 10 % pour les droits d'auteur.

2. Régime des frais réels

Si les auteurs des œuvres de l'esprit soumis au régime fiscal des salariés estiment que la déduction forfaitaire de 10 % est insuffisante, ils **peuvent demander qu'il soit tenu compte du montant réel** de leurs frais, mais ils doivent alors être en mesure d'en justifier à l'aide des pièces ou documents nécessaires.

La déduction de ces frais réels et justifiés s'effectue alors dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que celles prévues pour les salariés, sous réserve de certaines précisions concernant la prise en compte d'un certain nombre de frais spécifiques aux écrivains et compositeurs qui sont exposées au BOI-BNC-SECT-20-10-40. Dans ce cas, ils doivent, bien entendu, renoncer à la déduction forfaitaire de 10 %,

Remarque : Droits d'auteur soumis au régime de la retenue de TVA. L'intéressé déclare ses droits d'auteur pour leur montant TTC et comptabilise au titre des dépenses professionnelles la TVA nette versée au Trésor pour son compte par l'éditeur, la société de perception et de répartition des droits ou le producteur.

II. Obligations des contribuables

2673

Les auteurs des œuvres de l'esprit qui relèvent du régime spécial d'imposition doivent porter sur leur déclaration d'ensemble des revenus 2042 :

- soit le montant de leurs droits d'auteur diminué des cotisations sociales (dont le détail est joint à la déclaration) et, le cas échéant, de la retenue de TVA ;

- soit, en cas d'option pour les frais réels, le montant brut de leurs droits d'auteur TTC et le montant de leurs frais réels (cotisations sociales et, le cas échéant, TVA nette versée au Trésor incluses) dont le détail est joint à la déclaration.

Les intéressés n'ont pas à souscrire de déclaration spéciale 2035, sauf éventuellement pour leurs autres revenus non commerciaux.

B. Imposition du revenu en fonction de la moyenne des recettes et des dépenses

(CGI, art. 100 bis ; BOI-BNC-SECT-20-20)

2677

Par dérogation aux principes généraux applicables à la détermination du revenu, les bénéfices provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique peuvent, à la demande des contribuables, être déterminés **en retranchant** de la moyenne des recettes :

- soit de l'année d'imposition et des deux années précédentes ;

- soit de l'année d'imposition et des quatre années précédentes ;

la moyenne des dépenses de ces mêmes années.

Ce mode d'imposition s'applique exclusivement aux contribuables soumis à la déclaration contrôlée pour l'imposition des bénéfices retirés de leur propre production, à l'exclusion par conséquent des héritiers et légataires.

I. Exercice de l'option

2678

1. Modalités pratiques

Les contribuables qui désirent se placer sous le régime défini à l'article 100 bis du CGI doivent en faire la demande écrite lors du dépôt de la déclaration de leur bénéfice en précisant expressément le choix de la période de référence et en indiquant, à cette occasion, les différents éléments de calcul de leur bénéfice moyen.

L'option peut également être exercée, selon les mêmes modalités et sous réserve des délais de prescription, à la suite d'une procédure de rectification contradictoire ou par voie de réclamation contentieuse (RM de Villiers n°14365, JO AN du 15 août 1994, p. 4150).

2. Remarques

a. L'option pour le régime de l'article 100 bis du CGI n'est pas incompatible avec l'application du régime spécial d'imposition prévu en faveur des écrivains et compositeurs

Dans le cadre de la combinaison de ces deux régimes, le bénéficiaire devrait, en principe, faire état de ses frais réels. Toutefois, il est admis que le contribuable applique le régime de la déduction forfaitaire.

b. Droits d'auteur soumis au régime de la retenue de TVA (cf. Livre IX Taxe sur la valeur ajoutée, cf. nos 5050 et suiv.)

Les indications données concernant les modalités de prise en compte et de détermination des recettes selon les différents régimes d'imposition ou de détermination des dépenses sont applicables pour le calcul du bénéfice moyen.

II. Révocation de l'option

2679

Le mode d'imposition prévu par l'article 100 bis du CGI est facultatif.

L'option pour ce régime d'imposition peut être expressément révoquée, mais l'imposition d'après ce régime particulier continue de produire ses effets pour les bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option.

1. Modalités de révocation

En pratique, les contribuables qui désirent révoquer leur option pour le régime défini à l'article 100 bis du CGI doivent en faire la demande écrite lors du dépôt de la déclaration de bénéfices de l'année au titre de laquelle ils souhaitent que ce mode d'évaluation cesse de s'appliquer. La demande de révocation ne peut porter que sur l'option pour le régime d'évaluation de l'article 100 bis du CGI et non sur le choix de la période de référence.

2. Effets de la révocation

Les bénéfices courants, réalisés à compter de l'année de révocation sont intégralement taxés dans les conditions de droit commun au titre de l'année de perception.

Pendant les deux - ou quatre - années qui suivent la révocation de l'option, le mode d'évaluation d'après le bénéfice moyen continue à produire ses effets pour l'imposition de la fraction non encore taxée des bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option. Bien évidemment, pour le calcul du bénéfice moyen au cours de cette période d'extinction des effets de l'option, les recettes et dépenses des années postérieures à la révocation sont retenues pour une valeur nulle.

À l'expiration de cette période transitoire et tant que le contribuable n'opte pas à nouveau pour le régime de l'article 100 bis du CGI, le bénéfice imposé chaque année dans les conditions de droit commun correspond au bénéfice réalisé au titre de la même année.

C. Déclaration des droits d'auteur et d'inventeur

(CGI, art. 241 et ann. III, art. 47, 47 bis et 47 A ; BOI-BNC-SECT-20-10-60)

2690

Les entreprises, sociétés ou associations qui procèdent à l'encaissement et au versement de droits d'auteur ou d'inventeur sont tenues de déclarer le montant des sommes qu'elles versent à leurs

membres ou à leurs mandants.

La déclaration est souscrite dans les mêmes conditions que celles relatives aux commissions, honoraires et autres rémunérations.

Conformément aux dispositions de l'article 241 du CGI, les sociétés de perception et de répartition de droits ainsi que les producteurs doivent déclarer, sur l'imprimé DADS1 ou DAS2, le montant brut des droits d'auteur qui ont été répartis par leurs soins au cours de l'année précédente.

Lorsque les droits d'auteur sont soumis à la TVA dans les conditions de droit commun ou par application de la retenue, la déclaration porte sur le montant TVA comprise des droits versés, quel que soit le régime d'imposition (règles des bénéfices non commerciaux ou des traitements et salaires) du bénéficiaire des droits ou l'option exercée pour la prise en compte des frais (déduction forfaitaire ou des frais réels).

Pour les auteurs soumis au régime de la retenue de TVA, les parties versantes doivent indiquer également le montant de la TVA nette versée au Trésor pour le compte de l'auteur qui est compris dans le montant des droits déclarés.

Le non-respect des obligations prévues par l'article 241 du CGI entraîne l'application d'une amende fiscale dans les conditions prévues.

D. Abattement sur le bénéfice des jeunes artistes de la création plastique

(CGI, art. 93, 9; BOI-BNC-SECT-20-30)

2700

Le 9 de l'article 93 du CGI **introduit un dispositif fiscal incitatif et spécifique** pour la création plastique.

En application de ce régime, les personnes physiques qui ont la qualité d'auteurs d'œuvres d'art, au sens du 1° du I de l'article 297 A du CGI, **bénéficient d'un abattement de 50 %** sur le montant de leur bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu selon le régime de la déclaration contrôlée, au titre de la première année d'activité et des quatre années suivantes.

L'abattement **ne s'applique pas en cas d'option** pour le régime prévu à l'article 100 bis du CGI.

L'abattement **s'applique aux revenus** provenant de la cession de ces œuvres d'art, ainsi que de la cession et de l'exploitation des droits patrimoniaux reconnus par la loi sur ces mêmes œuvres, à l'exception des revenus provenant des opérations mentionnées à l'article 279 bis du CGI.

L'abattement de **50 %** est **plafonné à 50 000 € par an**.

Le montant de l'abattement est retenu pour l'appréciation des différents seuils fiscaux prévus par le CGI et doit être reporté sur la déclaration des revenus 2042.

Ce dispositif s'applique aux activités commencées depuis le 1er janvier 2006.

I. Champ d'application de l'abattement

2701

1. Artistes concernés

Peuvent bénéficier de l'abattement les personnes physiques auteurs ou créateurs d'œuvres d'art plastiques ou graphiques.

Sont donc exclus du bénéfice de l'abattement les ayants droit ou le conjoint survivant de l'artiste, les personnes qui ont acquis à titre onéreux ou à titre gratuit les œuvres d'art (marchands d'art, galeries, intermédiaires, personnes privées), ainsi que les personnes morales titulaires de droits sur l'œuvre.

L'abattement est réservé aux artistes auteurs d'œuvres d'art du secteur de la création plastique.

Il s'agit des œuvres d'art plastiques ou graphiques (peintures, sculptures, dessins, photographies d'art, créations des arts appliqués) définies par référence aux œuvres d'art imposables selon le régime de la marge en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévu à l'article 297 A du CGI et qui peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA prévu à l'article 278 septies du CGI. La liste de ces œuvres d'art est donnée par le II de l'article 98 A de l'annexe III au CGI et présente, pour la mise en œuvre de la

présente mesure, un caractère exhaustif.

Peuvent également bénéficier de l'abattement, les **créations d'œuvres audiovisuelles** sur support analogique ou numérique, ainsi que les biens mobiliers constitutifs de l'installation dans laquelle elles s'intègrent lorsque l'ensemble constitue une œuvre unique et indivisible, sous réserve que :

- le tirage de ces œuvres soit contrôlé par l'artiste et limité au plus à douze exemplaires ;

- ces œuvres soient signées et numérotées par l'artiste ou, à défaut, accompagnées d'un certificat d'authenticité signé et numéroté par ledit artiste.

2. Date de création de l'activité.

L'abattement s'applique aux artistes qui ont commencé leur activité depuis le 1er janvier 2006.

La circonstance qu'un artiste plasticien ait exercé son activité à l'étranger durant plusieurs années ne fait pas obstacle à ce qu'il puisse bénéficier de l'abattement à l'occasion de sa première installation en France pour exercer son activité.

3. Personnes physiques relevant du régime de la déclaration contrôlée.

Le bénéfice de l'abattement est réservé aux artistes personnes physiques imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux qui sont soumis au régime de la déclaration contrôlée de plein droit ou sur option. À cet égard, peu importe que l'activité artistique soit exercée à titre professionnel ou non.

Les artistes imposés selon le régime déclaratif spécial prévu à l'article 102 ter du CGI (régime « micro-BNC ») **sont donc exclus** du bénéfice de l'abattement.

Par ailleurs, l'abattement **est réservé** aux personnes physiques. Sauf cas particulier, les sociétés et groupements qui ont une activité artistique ne peuvent donc pas bénéficier de l'abattement.

II. Modalités d'application de l'abattement

2702

1. Durée de l'abattement

L'abattement de 50 % s'applique aux bénéfices réalisés au cours de la première année d'activité et des quatre années suivantes.

La durée totale d'application de l'abattement ne peut donc excéder cinq ans.

Exemple :

Un artiste peintre perçoit les premiers revenus de son activité en mars 2012. Il est imposé selon le régime déclaratif spécial au titre de l'année 2012. En 2013, il opte pour le régime de la déclaration contrôlée ainsi que pour l'application du dispositif de lissage des revenus prévu à l'article 100 bis du CGI. En 2014, il révoque son option pour l'application de l'article 100 bis du CGI mais ne réalise aucun revenu pouvant bénéficier de l'abattement. Pour les années suivantes, à compter de 2015, il perçoit des revenus éligibles qui sont imposés selon le régime de la déclaration contrôlée.

Au titre des années 2012, 2013 et 2014, l'artiste peintre ne bénéficie pas de l'abattement de 50 %.

Au titre des années 2015 et 2016, l'abattement de 50 % s'applique sur le bénéfice réalisé au titre de ces années, à l'exclusion des revenus des années antérieures restant imposables en application de l'article 100 bis du CGI.

L'abattement de 50 % cesse définitivement de s'appliquer pour les revenus réalisés à compter de 2017.

2. Calcul de l'abattement

Peuvent bénéficier de l'abattement :

- les revenus provenant de la cession proprement dite des œuvres d'art définies ci-dessus et mentionnées à l'article 98 A de l'annexe III au CGI ;

- ainsi que ceux réalisés à l'occasion de la cession ou de l'exploitation des droits patrimoniaux reconnus par la loi sur ces mêmes œuvres. Cette dernière catégorie vise les revenus issus de la mise à disposition des œuvres ou de l'exploitation des droits d'auteur attachés à l'œuvre d'art dans le respect des conditions prévues par le code de la propriété intellectuelle ;

- les sommes reçues en substitution ou dédommagement de ces revenus, à la suite d'un sinistre notamment.

Sont exclus du bénéfice de l'abattement les revenus mentionnés ci-dessus s'ils proviennent des opérations mentionnées à l'article 279 bis du CGI et, d'autre part, les revenus perçus dans le cadre de l'activité artistique autres que ceux qui sont éligibles à l'abattement.

L'abattement de 50 % s'applique sur le montant du bénéfice réalisé au cours de l'année, c'est-à-dire le montant total des recettes provenant d'opérations qui peuvent bénéficier de l'abattement après déduction de la totalité des dépenses qui correspondent à ces recettes et qui sont nécessitées par l'exercice de la profession, déterminées dans les conditions de droit commun.

L'artiste qui a perçu, au titre d'une même année, des revenus éligibles et des revenus imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux qui ne peuvent pas bénéficier de l'abattement doit donc procéder à une affectation précise des dépenses professionnelles entre ces deux catégories de revenus.

S'agissant des dépenses professionnelles qui ne peuvent faire l'objet d'une affectation précise (par exemple : amortissements ou loyers des immeubles affectés à l'activité professionnelle, indemnités d'assurance, charges sociales, impôts et taxes, etc...), la ventilation s'effectue en principe au prorata des recettes éligibles par rapport à l'ensemble des recettes de l'année considérée.

L'artiste doit être à même de justifier précisément du montant et de la réalité de la répartition à laquelle il aura procédé.

Toutefois, à titre de simplification, il est admis que le contribuable pour lequel l'exercice de l'activité de la création plastique constitue l'activité prépondérante puisse procéder à la répartition forfaitaire globale de l'ensemble des dépenses de l'année considérée entre les revenus pouvant bénéficier de l'abattement et ceux exclus, en utilisant comme clef de répartition générale et unique des dépenses professionnelles le rapport entre le montant des recettes des activités éligibles et le montant total des recettes imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux réalisées dans le cadre de son activité artistique.

Le montant du bénéfice éligible déterminé dans les conditions exposées ci-dessus fait l'objet d'un abattement de **50 %**.

Le montant de l'abattement **ne peut excéder 50 000 € par an**.

Le bénéfice éligible d'une année qui excède le montant de 100 000 € reste donc, pour cette quote-part excédentaire, imposable en totalité.

La fraction du plafond de 50 000 € non utilisée au titre d'une année ne peut pas être reportée sur les années suivantes.

3. Obligations déclaratives

L'abattement s'applique de plein droit lorsque toutes les conditions pour en bénéficier sont remplies.

Il n'est subordonné à aucune option ou obligation déclarative spécifique du contribuable sous réserve de l'indication du bénéfice exonéré sur sa déclaration des revenus 2042.

En pratique, l'artiste plasticien qui bénéficie de l'abattement doit :

- mentionner sur sa déclaration des revenus non commerciaux 2035 l'application de l'abattement et déduire les sommes correspondantes du montant du bénéfice imposable. L'artiste doit être à même de justifier précisément, et à tout moment, du montant du bénéfice qui profite de l'abattement ;

- reporter distinctement sur sa déclaration d'ensemble des revenus 2042 les revenus imposables après abattement et les sommes qui bénéficient de l'abattement de **50 %**.

Ces déclarations sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

4. Exclusion en cas d'option pour le dispositif prévu à l'article 100 bis du CGI

L'abattement de **50 %** ne s'applique pas en cas d'option pour l'application du régime particulier prévu à l'article 100 bis du CGI. L'option pour l'application de ce dernier régime implique donc la renonciation au bénéfice de l'abattement pour les années couvertes par l'option.

III. Conséquences diverses

2703

1. Plafond de déduction des charges sociales personnelles des professionnels libéraux prévu à l'article 154 bis du CGI

Le montant du revenu, exonéré d'impôt sur le revenu en application de l'abattement de **50 %**, est retenu pour l'appréciation du montant du revenu professionnel pris en compte pour la détermination des limites de déduction du bénéfice imposable des cotisations facultatives au titre des régimes de prévoyance complémentaire ou des contrats d'assurance de groupe ou pour perte d'emploi subie, déterminée dans les conditions prévues par l'article 154 bis du CGI.

2. Plafond de déduction des cotisations versées dans le cadre des plans d'épargne retraite populaire ou de certains régimes de retraite complémentaire

Le montant du revenu qui bénéficie de l'abattement doit également être retenu pour l'appréciation du montant du revenu professionnel à prendre en compte pour la détermination des limites de déduction du revenu net global des cotisations versées dans le cadre des plans d'épargne retraite populaire ou de certains contrats souscrits dans le cadre de régime de retraite supplémentaire prévu à l'article 163 quatervicies du CGI.

3. Mentions sur la déclaration des revenus

Dans tous les cas, le contribuable doit indiquer dans la déclaration d'ensemble de ses revenus, le montant du revenu qui bénéficie de l'abattement prévu au 9 de l'article 93 du CGI, au même titre que les autres revenus professionnels exonérés en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 decies, 44 terdecies, 44 quaterdecies et 44 quindecies du CGI.

4. Limites et seuils de revenus servant au calcul de la prime pour l'emploi

Le montant de l'abattement est retenu pour l'appréciation du respect des seuils et plafonds prévus pour l'attribution et le calcul de la prime pour l'emploi dans les conditions prévues à l'article 200 sexies du CGI.

5. Revenu fiscal de référence.

Le montant du revenu exonéré d'impôt sur le revenu en application de l'abattement de **50 %** est pris en compte pour la détermination du revenu fiscal visé à l'article 1417 du CGI.

Chapitre 2 : Revenus provenant de la pratique d'un sport

(CGI, art. 100 bis ; BOI-BNC-SECT-20-20)

2710

Le régime particulier d'imposition prévu à l'article 100 bis du CGI a été étendu aux revenus provenant de la **pratique d'un sport**. Cette mesure concerne les sportifs qui tirent de la pratique d'un sport des revenus imposables dans la catégorie des BNC, sans qu'il soit opéré de distinction entre les amateurs et les professionnels.

Les dispositions de l'article 100 bis du CGI s'appliquent aux **seuls revenus provenant directement de la pratique d'un sport**, à l'exclusion des autres produits perçus par ces contribuables, notamment dans le cadre de contrats publicitaires ou de parrainage qui constituent - en règle générale - des BIC.

Les modalités particulières d'imposition et les conditions d'application sont identiques à celles exposées ci-avant, à l'égard des revenus provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique.

> **Remarque** : les dispositions de l'article 100 bis du CGI sont également applicables, sous les mêmes conditions, pour la détermination des salaires imposables des artistes du spectacle, titulaires d'un contrat relevant des articles L. 7121-3 à L. 7121-7 du code du travail ainsi que pour la détermination des salaires imposables des sportifs perçus au titre de la pratique d'un sport.

Titre 3 : Produits de la propriété industrielle, produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux

(CGI, art. 93, 2 et 93 quater; BOI-BNC-SECT)

Lorsqu'ils sont perçus par des contribuables autres que des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles, les produits de l'espèce sont, en principe, soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, le régime fiscal applicable diffère selon la nature des produits en cause.

Chapitre 1 : Produits de la propriété industrielle

(CGI, art. 93,2; CGI, art 93 quater, I et I ter; BOI-BNC-SECT-30-10)

2730

Les produits de la propriété industrielle perçus par les particuliers à raison de leurs inventions sont soumis à des modalités d'imposition différentes selon qu'ils relèvent ou non des dispositions du I de l'article 93 quater du CGI.

Les dispositions du I de l'article 93 quater du CGI s'appliquent aux produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 terdecies du CGI, quelle que soit la qualité de leur bénéficiaire.

En ce qui concerne l'exonération partielle applicable aux personnes « impatriées » en application des dispositions du b du II de l'article 155 B du CGI (cf. n° 2420).

A. Produits de la propriété industrielle définis à l'article 39 terdecies du CGI

(BOI-BNC-SECT-30-10-10)

I. Produits concernés

2731

Il s'agit, depuis le 1er janvier 1992 :

- des produits de cessions de brevets ou d'inventions brevetables ;

- des produits de la concession de licences d'exploitation de brevets ou d'inventions brevetables ;

- des produits de la cession ou de la concession d'un procédé de fabrication industriel qui remplit les conditions suivantes :

  • le procédé doit constituer le résultat d'opérations de recherche ;
  • il doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable ;
  • il doit être cédé ou concédé simultanément au brevet ou à l'invention brevetable dont il est l'accessoire et aux termes du même contrat que celui-ci.

II. Modalités d'imposition

2732

1. Principe

Les sommes perçues à ce titre sont soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, et taxées au taux des plus-values à long terme (16 %).

Remarque : Taux à majorer des prélèvements sociaux.

Ce régime concerne les inventeurs, leurs héritiers, ainsi que les particuliers qui ont acquis des brevets à titre onéreux ou gratuit y compris lorsqu'il existe des liens de dépendance entre le concédant et le concessionnaire.

Remarque : En ce qui concerne les inventeurs salariés.

Seules les sommes nettes sont soumises à cette imposition. Il convient donc de déduire du montant brut perçu les frais nécessités par la recherche et la mise au point du brevet, d'une part, et ceux exposés, le cas échéant, pour la maintenance ou l'amélioration de l'invention, d'autre part.

2. Exception

Le régime des plus-values à long terme ne peut s'appliquer lorsque les droits, procédés et techniques ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif professionnel chez le cédant ou le concédant ou ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

III. Report d'imposition

(CGI, art. 93 quater, I ter; BOI-BNC-SECT-30-10-20)

2733

Le I ter de l'article 93 quater du CGI permet aux inventeurs personnes physiques de demander le bénéfice, sous certaines conditions, d'un report d'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel à une société chargée de l'exploiter.

1. Champ d'application

a. Qualité de l'apporteur

Le report d'imposition concerne uniquement les inventeurs personnes physiques qui sont imposables au titre des bénéfices non commerciaux.

Les personnes physiques qui ont acquis les droits de propriété industrielle à titre onéreux ou à titre gratuit, notamment les héritiers de l'inventeur, en sont exclus.

b. Nature des biens concernés

L'apport doit porter sur un brevet, une invention brevetable ou un procédé de fabrication industriel qui remplit les conditions mentionnées ci-dessus n° **2731**.

c. Bénéficiaire de l'apport

Il peut s'agir d'une société de personnes ou d'une société de capitaux, quel que soit son régime fiscal. Elle doit notamment avoir pour objet l'exploitation du droit de propriété industrielle qui lui est apporté.

Précision : l'apport en société ne peut être rémunéré que par la remise de droits sociaux.

2. Conditions d'application du report d'imposition

a. Caractère optionnel du report d'imposition

Le report d'imposition prévu au I ter de l'article 93 quater du CGI constitue une faculté offerte au contribuable. Il n'est donc applicable que sur demande expresse de sa part.

b. Calcul de la plus-value

La plus-value résultant de l'apport des droits de propriété industrielle est déterminée dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire par la différence entre la valeur réelle des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport et la valeur nette comptable pour laquelle les droits de propriété industrielle figuraient à l'actif professionnel de l'inventeur.

Toutefois, la plus-value est égale à la valeur des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport lorsque le droit de propriété industrielle était totalement amorti au moment de l'apport ou lorsque les dépenses d'études ou de recherche ont été déduites des bénéfices de l'inventeur en application du I de l'article 236 du CGI.

Pour les apports réalisés depuis le 26 septembre 2007, la plus-value en report d'imposition est **réduite d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention** échue des droits reçus en rémunération de l'apport au-delà de la cinquième année.

L'application de cet abattement pour durée de détention aboutit à l'exonération définitive de la plus-value d'apport au terme de la huitième année de détention des droits sociaux suivant celle de la réalisation de l'apport lorsque aucun événement mettant fin au report d'imposition n'est intervenu avant ce terme.

c. Imposition de la plus-value en report.

1° Pour les apports réalisés depuis le 26 septembre 2007

Le terme du délai de cinq ans suivant la date de réalisation de l'apport du brevet, de l'invention brevetable ou du procédé de fabrication **n'entraîne plus** l'imposition **automatique** de la plus-value en report.

En revanche, la cession de l'élément apporté par la société bénéficiaire de l'apport, la transmission à titre gratuit ou l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport entraînent, en règle générale, la fin du report d'imposition.

Toutefois, le **report d'imposition est maintenu** :

- **en cas d'échange de droits sociaux** résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de

cession, de rachat, d'annulation ou de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus lors de l'échange. Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs opérations d'échanges successives. Les opérations concernées et la portée du régime sont mentionnées ;

- **en cas de transmission à titre gratuit** à une personne physique des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou reçus lors de l'échange desdits droits sociaux, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value lors de la cession, du rachat, de l'annulation ou de la transmission à titre gratuit des droits sociaux. Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs transmissions à titre gratuit successives. Les opérations concernées, le contenu de la transmission, la forme de l'engagement du bénéficiaire, les modalités d'imposition de la plus-value sont indiquées.

2° Pour les apports réalisés jusqu'au 25 septembre 2007

La plus-value qui a bénéficié du report d'imposition est imposable au titre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'apport a été effectué.

Toutefois, la cession ou le rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport met fin au report d'imposition lorsque cet événement intervient avant l'expiration du délai de cinq ans, c'est-à-dire en pratique avant le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle de l'apport. En revanche, la cession par la société des droits de propriété industrielle ne met pas fin au report d'imposition.

En cas de cession ou de rachat d'une partie des droits sociaux, seule la fraction correspondante de la plus-value en report est imposée ; le surplus continue à bénéficier du report dans les conditions définies ci-dessus.

Les plus-values sont imposables dans les conditions en vigueur au titre de l'année d'expiration du report d'imposition.

3. Obligations déclaratives de l'apporteur

La demande de report d'imposition, établie sur papier libre, doit être jointe à la déclaration des résultats de l'année au cours de laquelle l'apport en société a été effectué.

Le bénéfice du report d'imposition est, en outre, subordonné au respect des obligations déclaratives prévues au II de l'article 151 octies du CGI. L'apporteur doit ainsi joindre à la déclaration d'ensemble des revenus 2042 de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes jusqu'à celle de l'expiration du report, un état conforme au modèle prévu à l'article 41-0 A bis de l'annexe III au CGI.

Si une partie seulement des droits sociaux rémunérant l'apport est cédée ou rachetée, l'obligation de fournir l'état est maintenue jusqu'à ce que le report d'imposition cesse dans sa totalité.

4. Non-cumul avec l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI

Pour les opérations d'apport réalisées depuis le 1er janvier 2006, l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI ne s'applique pas en cas d'exercice de l'option pour le report d'imposition.

IV. Imputation des déficits

2734

Les conditions d'imputation des déficits provenant de l'activité d'inventeur sont précisés au I bis de l'article 156 du CGI.

Pour un inventeur non-professionnel qui expose des frais pour prendre un brevet ou en assure la maintenance sans percevoir de produits imposables ou lorsqu'il perçoit des produits inférieurs à ses frais, le déficit est déductible du revenu global de l'année de prise du brevet et des neuf années suivantes.

B. Autres produits de la propriété industrielle

2735

Les produits autres que ceux visés à l'article 39 terdecies du CGI proviennent notamment de la **cession ou de la concession** de marques de fabrique ou de dessins et de modèles.

En ce qui concerne ces produits, la base imposable est, en principe, déterminée selon les règles de droit commun prévues au 1 de l'article 93 du CGI.

Toutefois, en vertu des dispositions du 2 de l'article 93 du même code, dans le cas de **concession de licence d'exploitation d'un brevet, ou de cession ou de concession d'un procédé, ou formule** de fabrication par l'inventeur lui-même, la base imposable est, sauf application de l'alinéa 2 du I de

l'article 93 quater du CGI, déterminée selon des modalités particulières.

Il est, en effet, **appliqué** sur les produits d'exploitation ou sur le prix de vente **un abattement forfaitaire de 30 %** pour tenir compte de l'ensemble des frais exposés en vue de la réalisation de l'invention, dans la mesure où les frais réels n'ont pas déjà été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable.

Il est **admis** que cet abattement **s'applique également** aux produits de la cession ou de la concession de marques de fabrique.

Dès lors qu'il représente les frais exposés pour la réalisation ou la mise en œuvre d'une invention, **l'abattement de 30 % n'est applicable qu'aux redevances** qui résultent de la cession ou de la concession d'une marque de fabrique trouvant son origine dans une invention ayant contribué à la fabrication de produits.

La marque de fabrique **doit être distinguée** de la marque de commerce ou de distribution.

En effet, les **redevances** provenant de la **cession ou de la concession de marques commerciales**, quelle que soit la dénomination portée au contrat, **relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux**. Elles n'entrent donc jamais dans le champ d'application de l'abattement de 30 % propre à la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Remarques :

1. Lorsque le contribuable tient sa comptabilité toutes taxes comprises, le forfait de 30 % inclut la TVA versée au Trésor, augmentée s'il y a lieu de la taxe ayant grevé le coût des immobilisations lorsqu'elle a donné lieu à une imputation effective au cours de l'année d'imposition.

2. Lorsque, au contraire, le contribuable tient sa comptabilité hors taxes, le forfait de 30 % n'inclut pas la TVA ; il est calculé d'après les recettes hors taxes.

L'inventeur peut, cependant, demander la déduction de ses frais réels, s'il estime que les dépenses qu'il a exposées pour la conception ou la réalisation de l'invention se révèlent supérieures au montant de l'abattement forfaitaire. Il perd alors le bénéfice de ce dernier non seulement pour l'année au titre de laquelle il a demandé la déduction des frais réels mais également pour les années suivantes.

Les inventions **doivent être considérées isolément**. Un inventeur peut, de la sorte, appliquer l'abattement forfaitaire de **30 %** pour une invention et la déduction des frais réels pour une autre mais, pour chacune, le régime choisi revêt un caractère définitif.

Les produits nets de charges sont soumis à l'impôt sur le revenu selon les taux du barème progressif.

Les déficits sont imputables dans les conditions prévues.

Chapitre 2 : Produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux

(CGI, art. 93 quater, BOI-BNC-SECT-30-20)

2740

Le I de l'article 93 quater du CGI soumet au régime des plus-values à long terme les produits retirés des cessions de droits portant sur des logiciels originaux **par leur auteur**, personne physique.

A. Produits concernés

2741

Il s'agit :

- des produits résultant de la cession de logiciels originaux ;

- des produits retirés de la concession (exclusive ou non) de licences d'exploitation, de distribution ou d'utilisation de logiciels originaux.

Les frais nécessités par la recherche et la mise au point du logiciel ainsi que les frais exposés, le cas échéant, pour sa maintenance ou son amélioration sont déductibles du montant brut perçu.

B. Modalités d'imposition

2742

Les produits perçus sont imposés au taux des plus-values à long terme, soit **16 %**.

Remarque : Taux à majorer des prélèvements sociaux.

Titre 4 : Médecins conventionnés

(BOI-BNC-SECT-40)

Remarque : Seuls sont visés les médecins omnipraticiens ou généralistes, les spécialistes médicaux, les chirurgiens et les spécialistes chirurgicaux, les électroradiologistes qualifiés conventionnés, à l'exclusion formelle de toute autre catégorie de praticiens, même conventionnés.

2750

La convention nationale des médecins offre aux médecins conventionnés le choix entre deux possibilités :

1. Établir leurs honoraires conformément aux tarifs fixés par la convention (médecins conventionnés du secteur I) en s'interdisant tout dépassement d'honoraires en dehors des deux cas suivants :

• circonstances exceptionnelles de temps ou de lieu dues à une exigence particulière du malade (D.E.),

• médecins bénéficiaires d'un droit permanent à dépassement octroyé sous le régime des précédentes conventions (D.P.).

Ces médecins bénéficient d'un régime fiscal particulier.

2. Choisir de pratiquer des tarifs différents des tarifs conventionnels (médecins conventionnés du secteur II).

Le bénéfice imposable des médecins non conventionnés et des autres catégories de praticiens, conventionnés ou non (chirurgiens-dentistes, auxiliaires médicaux, etc...), est déterminé selon les règles de droit commun applicables aux bénéfices non commerciaux.

Remarque :

Les sommes versées ou reçues par des médecins dans le cadre de contrats d'entraide (régime facultatif de prévoyance) ne sont pas prises en compte pour la détermination du revenu professionnel, voir RES N° 2010/15 au BOI-BNC-CHAMP-10-40-20 .

Chapitre 1 : Médecins conventionnés pratiquant les tarifs fixés par la convention

(secteur I)

2751

Les médecins conventionnés du secteur I sont placés, comme l'ensemble des contribuables relevant des bénéfices non commerciaux :

- soit sous le régime de la déclaration contrôlée si leurs recettes annuelles dépassent, **32 600 €** en **2013** (32 600 € en 2012 et 2011) hors taxes ou s'ils ont opté pour ce régime ;

Remarque : Depuis le 1er janvier 2010, ce seuil est actualisé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondi à la centaine d'euros la plus proche.

- soit sous le régime micro-BNC prévu à l'article 102 ter du CGI si leurs recettes annuelles sont inférieures ou égales au montant indiqué ci-dessus.

A. Médecins conventionnés relevant du régime de la déclaration contrôlée

2752

Les médecins conventionnés bénéficient de dispositions particulières pour déterminer leur résultat fiscal ainsi que des allègements des obligations comptables.

I. Détermination du résultat fiscal

2753

Les médecins conventionnés qui pratiquent des honoraires conventionnels (secteur I) et qui relèvent du régime de la déclaration contrôlée bénéficient du régime fiscal suivant :

- déduction spéciale du groupe III dans les conditions figurant au tableau ci-dessous :

Catégorie de médecins	Total des recettes provenant d'honoraires conventionnels	Montant de la déduction en euros
Omnipraticiens	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 12 150 €	920 €
	Compris entre 12 150 € et 15 200 €	1 220 €
	Compris entre 15 200 € et 18 250 €	1 530 €
	Compris entre 18 250 € et 21 300 €	1 830 €
	Compris entre 21 300 € et 24 350 €	2 140 €
	Compris entre 24 350 € et 27 400 €	2 440 €
	Compris entre 27 400 € et 30 450 €	2 750 €
	Supérieur à 30 450 €	3 050 €
Spécialistes médicaux	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 12 150 €	920 €
	Compris entre 12 150 € et 16 750 €	1 220 €
	Compris entre 16 750 € et 19 800 €	1 530 €
	Compris entre 19 800 € et 22 850 €	1 830 €
	Compris entre 22 850 € et 25 900 €	2 140 €
	Compris entre 25 900 € et 28 950 €	2 440 €
	Compris entre 28 950 € et 32 000 €	2 750 €
	Supérieur à 32 000 €	3 050 €
Chirurgiens et spécialistes médicaux	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 15 200 €	920 €
	Compris entre 15 200 € et 18 250 €	1 220 €
	Compris entre 18 250 € et 22 850 €	1 530 €
	Compris entre 22 850 € et 27 400 €	1 830 €
	Compris entre 27 400 € et 30 450 €	2 140 €
	Compris entre 30 450 € et 33 500 €	2 440 €
	Compris entre 33 500 € et 36 550 €	2 750 €
	Supérieur à 36 550 €	3 050 €
Electro-radiologistes qualifiés	N'excédant pas 15 200 €	770 €
	Compris entre 15 200 € et 24 350 €	920 €
	Compris entre 24 350 € et 33 500 €	1 220 €
	Compris entre 33 500 € et 41 150 €	1 530 €
	Compris entre 41 150 € et 48 750 €	1 830 €

	Compris entre 48 750 € et 51 800 €	2 140 €
	Compris entre 51 800 € et 57 900 €	2 440 €
	Compris entre 57 900 € et 64 000 €	2 750 €
	Supérieur à 64 000 €	3 050 €

- **déduction complémentaire de 3 %** sur les recettes provenant d'honoraires conventionnels.

De plus, les médecins conventionnés du secteur I peuvent, s'ils le désirent, ne pas tenir la comptabilité réelle des frais suivants : représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage, petits déplacements.

Remarque : Il s'agit des dépenses exposées par l'usage, à l'intérieur de l'agglomération, d'un moyen de transport autre qu'un véhicule professionnel et de celles liées au stationnement du véhicule professionnel. En revanche, ils ne couvrent pas les frais afférents à l'utilisation du véhicule professionnel qui sont déductibles dans les conditions habituelles.

Dans ce cas, l'ensemble de ces frais est pris en compte sous la forme d'un abattement de 2 % sur le montant des recettes brutes, y compris les honoraires de dépassement (DE ou DP) auxquels ont droit ces médecins. L'option pour la déduction forfaitaire de 2 % porte sur l'année entière et pour l'ensemble des frais précités. Cette déduction forfaitaire n'est applicable qu'en l'absence de comptabilisation à un poste de charges des dépenses qu'elle couvre. En conséquence, l'option pour la déduction forfaitaire doit être exercée a priori, au 1er janvier de l'année.

Ces modalités particulières de détermination du bénéfice **sont réservées aux praticiens qui ont souscrit leur déclaration dans le délai légal.**

Remarques :

1. En ce qui concerne les **médecins biologistes, directeurs de laboratoires d'analyses médicales**, la déduction du groupe III et la déduction complémentaire de 3 % sont calculées sur le montant des honoraires conventionnels afférents à des actes médicaux. Ces médecins peuvent également bénéficier de l'abattement de 2 %.

2. Lorsque les médecins conventionnés exercent en cabinet de groupe, la déduction du groupe III et la déduction complémentaire de 3 % sont calculées, pour chaque associé, à partir de la part lui revenant dans les recettes du groupement.

3. En revanche, s'agissant des sociétés de personnes, le bénéfice non commercial est déterminé au niveau de la société. Dans ce cas, l'abattement de 2 % n'est applicable qu'aux sociétés civiles de personnes exclusivement composées de médecins conventionnés du secteur I ou de praticiens admis à pratiquer cet abattement.

4. Pour les médecins conventionnés du secteur I, les plus-values sont exclues de l'assiette servant de base au calcul de l'abattement de 2 %, voir RES N° 2011/20 au BOI-BNC-SECT-40.

Adhésion à une association agréée

Lorsqu'ils sont adhérents d'une association agréée, les médecins conventionnés pratiquant les honoraires conventionnels peuvent choisir entre soit l'application de la déduction du groupe III et de la déduction complémentaire de **3 %**, soit l'absence de majoration de **25 %** des revenus prévue au 7 de l'article 158 du CGI.

Par exception, pour inciter les médecins conventionnels du secteur I à adhérer à une AAG, il est admis qu'ils peuvent cumulativement bénéficier, au titre de la première année d'adhésion à une telle association, à la fois de la déduction forfaitaire de **3 %** sur leurs recettes conventionnelles et de l'absence de majoration de **25 %** de leurs revenus.

Quelle que soit l'option choisie, entre la déduction du groupe III et la déduction complémentaire de **3 %** d'une part, et l'absence de majoration de **25 %** des revenus d'autre part, les médecins conventionnés du secteur I peuvent bénéficier de l'abattement spécifique de **2 %** représentatifs de certains frais professionnels.

II. Allègement des obligations comptables

2754

En principe, les médecins conventionnés soumis au régime de la déclaration contrôlée sont tenus aux mêmes obligations comptables que les autres membres des professions non commerciales soumis à ce même régime.

Toutefois, des modalités particulières de comptabilisation des recettes sont admises en leur faveur.

En effet, il est admis que le document d'enregistrement des recettes professionnelles soit constitué,

pour la partie de l'activité couverte par la convention nationale, par les **relevés individuels de praticiens** établis par les organismes de sécurité sociale. En conséquence, les intéressés sont dispensés d'inscrire selon le cas, sur leur document journalier ou sur leur livre-journal, le montant des recettes donnant lieu à la délivrance de feuilles de maladie aux assurés sociaux, à condition que soit **scrupuleusement respectée l'obligation d'inscrire** sur les feuilles de maladie le montant précis des **honoraires encaissés** de leurs clients.

> **Remarque :** Cette mesure équivaut à autoriser les intéressés à ne déclarer que les seules recettes figurant sur les relevés de sécurité sociale en leur possession à la date de souscription de leur déclaration de bénéfices non commerciaux.

Cette tolérance cesse d'être applicable en cas d'adhésion à une association agréée, puisque les adhérents prennent l'engagement de respecter une nomenclature comptable, et donc d'enregistrer le détail journalier de leurs recettes.

Mais, en tout état de cause, les médecins conventionnés doivent inscrire sur leur document journalier ou sur leur livre-journal les honoraires correspondant à la partie de leur activité non couverte par la convention.

Sont évidemment exclues du bénéfice d'allègement de leurs obligations comptables les autres catégories de praticiens, conventionnés ou non (chirurgiens-dentistes, auxiliaires médicaux, etc.).

B. Médecins conventionnés placés sous le régime micro-BNC

I. Allègement des obligations comptables

2755

Les médecins conventionnés du secteur I qui relèvent du régime micro-BNC sont en principe tenus aux mêmes obligations comptables que les autres contribuables soumis à ce régime.

Il est toutefois admis que le document journalier des recettes professionnelles soit constitué par les relevés individuels des praticiens établis par les organismes de sécurité sociale en application des dispositions de l'article L. 97 du LPF, mais uniquement pour la partie de l'activité couverte par la convention. Les honoraires correspondant à l'activité non couverte par la convention doivent être comptabilisés dans les conditions de droit commun.

Il est précisé que cette mesure a pour seul objet d'alléger les obligations comptables des intéressés et ne déroge pas à la règle posée par l'article 93 du CGI selon laquelle le bénéfice annuel est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.

Cela étant, les relevés établis par les organismes de sécurité sociale sont conçus à partir des remboursements effectués aux assurés sociaux et comportent un décalage entre la date d'encaissement des honoraires et celle de leur remboursement. Ce décalage ne doit pas conduire à exclure de la base imposable les recettes qui ont été effectivement encaissées au cours de la période d'imposition. Le Conseil d'État a confirmé cette analyse à plusieurs reprises (RM Authié n°16374, JO Sénat du 24 avril 1997, p. 1282).

La dispense de tenue d'un document journalier ne s'applique qu'aux médecins qui indiquent le montant précis des honoraires effectivement reçus de leurs clients sur les feuilles de maladie.

Les médecins conventionnés du secteur I restent tenus d'inscrire sur leur document journalier les honoraires correspondant à la partie de leur activité non couverte par la convention. Bien entendu, ils conservent la possibilité, conformément aux dispositions légales, d'y faire figurer l'intégralité de leurs honoraires quelle qu'en soit l'origine (conventionnelle ou non).

La dispense de tenue du document journalier des recettes ne couvre pas les honoraires versés par les administrations et organismes en dehors du système conventionnel (CE, arrêts du 6 juin 1984 n^{os} 33721 et 33722).

> **Remarque :** La circonstance que le montant de ces honoraires donne lieu à l'établissement de relevés communiqués à l'administration fiscale demeure sans influence.

Le système de comptabilisation des recettes par l'entremise des organismes de sécurité sociale est applicable seulement aux médecins conventionnés du secteur I dans le cadre de la convention nationale à l'exclusion, par conséquent, des praticiens qui ne sont liés par aucune convention ainsi que des autres catégories de praticiens conventionnés (chirurgiens-dentistes, auxiliaires médicaux...). Ceux-ci doivent donc tenir le document journalier pour l'ensemble de leurs recettes.

Les mesures d'allègement visées aux n^{os} 2754 et suiv. restent applicables nonobstant les dispositions

introduites par l'article 91 de la loi de finances pour 2000.

II. Adhésion à une association agréée

2756

Lorsqu'ils adhèrent à une association agréée, les médecins conventionnés relevant du secteur I et soumis au régime micro-BNC :

- perdent le bénéfice de la dispense de tenue du document journalier des recettes professionnelles ;

- ne peuvent pas bénéficier de la réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion.

Chapitre 2 : Médecins conventionnés pratiquant des tarifs différents de ceux fixés par la convention

(secteur II)

2757

Ils sont soumis à l'ensemble des obligations comptables exigées des autres titulaires de revenus non commerciaux. Ils doivent donc enregistrer journellement leurs recettes de toute nature (sous réserve de la mesure de tempérament prévue au n° 2580).

Leur revenu net professionnel est déterminé selon les principes applicables à la généralité de ces mêmes titulaires : le système des groupes de frais n'est donc pas applicable.

Lorsque ces médecins sont placés sous le régime de la déclaration contrôlée, ils ne peuvent pas bénéficier de l'abattement de 2 % pour frais divers.

Titre 5 : Opérations réalisées à titre habituel sur les marchés dérivés (MONEP, MATIF...)

(BOI-BNC-SECT-50)

2760

Il s'agit des opérations réalisées à titre habituel par des personnes physiques :

- sur les marchés à terme d'instruments financiers qui portent sur plusieurs types de contrats (à taux ou à terme sur indices) et de produits (à terme sur marchandises) ;

- sur les marchés d'options négociables ;

- sur les bons d'option ;

- par l'intermédiaire des fonds communs d'intervention sur les marchés à terme (FCIMT).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BNC-SECT-50.

Titre 6 : Éleveurs, propriétaires et entraîneurs de chevaux de course

(BOI-BNC-SECT-60)

Chapitre 1 : Propriétaires de chevaux de course non éleveurs, non entraîneurs, éleveurs sans sol

(BOI-BNC-SECT-60-10)

2770

Seuls les équidés domestiques sont visés par les dispositions décrites ci-dessous, c'est-à-dire les chevaux, poneys, mules, mulets, bardots et ânes à l'exclusion des zèbres.

A. Principe : activités soumises aux BNC

2771

En principe, sont soumises à la catégorie des bénéfices non commerciaux, les activités suivantes :

- éleveur sans sol, sauf exception ;

- propriétaires non éleveurs non entraîneurs, sauf exception ;

- et activités de spectacle.

Remarque :

Les propriétaires de chevaux de course ayant recours à un entraîneur salarié qui se seraient placés dans le régime des bénéfices non-commerciaux ne verront pas leurs revenus requalifiés en bénéfices agricoles.

Cette tolérance trouvera sa dernière application au titre de l'imposition des revenus perçus en 2013.

Pour les revenus perçus à compter du 1er janvier 2014, ces propriétaires de chevaux de course ayant recours à un entraîneur salarié doivent se placer sous le régime fiscal défini par la loi à savoir le régime des bénéfices agricoles (BOFiP-Impôts, Actualités du 30/04/2014 : BA – BNC , BOI-BNC-SECT-60-10 et BOI-BA-CHAMP-10-20).

B. Cas particuliers

2772

En revanche, il est précisé que :

- les propriétaires louant la carrière d'un cheval relèvent soit des BIC, soit des BNC ;

- les enseignants d'équitation relèvent soit des BNC, soit des traitements et salaires ;

- les activités de ventes diverses, de prestations de transport, d'hébergement et de restauration des équidés relèvent des BIC ;

- les activités des entraîneurs particuliers relèvent de la catégorie des traitements et salaires.

Pour plus de précisons, il convient de se reporter au BOI-BNC-SECT-60-10.

Chapitre 2 : Associations de carrière de cheval de course

(BOI-BNC-SECT-60-20)

2775

Les associations de carrière constituées sous la forme d'une indivision conventionnelle et dont l'objet est l'exploitation et la mise à l'entraînement d'un cheval de course sans moyen propre en matériel et en personnel sont réputées transparentes sur le plan fiscal. Dès lors, chaque associé, qu'il soit simple participant, intervenant à titre professionnel ou non professionnel est placé sous un régime fiscal qui correspond à sa situation.

Ainsi, lorsque les droits dans la copropriété sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole ou sont affectés à l'exercice d'une activité non commerciale, les profits retirés de l'exploitation en course du ou des chevaux objet de l'association relèvent, selon le cas, du régime des BIC, des BA ou des BNC.

Lorsque l'associé détient les parts dans son patrimoine privé, la quote-part des gains de course qui lui

revient est imposable dans la catégorie des BNC s'il peut être considéré comme exerçant une activité lucrative.

Enfin, l'associé simple apporteur de capitaux, qui ne prend aucune initiative n'est pas imposable sur la quote-part qui lui revient des gains de course réalisés par l'association.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-BNC-SECT-60-20.

Titre 7 : Sociétés civiles professionnelles, sociétés civiles de moyens et autres formes d'exercice en commun de la profession

(BOI-BNC-SECT-70)

2779

Les sociétés civiles professionnelles permettent aux membres des professions libérales réglementées d'exercer en commun leur activité dans le cadre d'une société dotée de la personnalité morale.

Les intéressés peuvent également constituer des sociétés civiles de moyens. Celles-ci se différencient des précédentes en ce sens qu'elles ont pour objet exclusif de faciliter à chacun de leurs membres l'exercice de leur activité par la mise en commun du personnel, du matériel, des locaux et de tous autres éléments nécessaires à leur activité.

Chapitre 1 : Sociétés civiles professionnelles

(CGI, art. 8 ter, 93 quater,II; BOI-BNC-SECT-70-10)

A. Règles générales

(BOI-BNC-SECT-70-10-10)

2780

Le régime fiscal des sociétés civiles professionnelles et de leurs membres ressortit au régime applicable aux sociétés civiles de personnes.

Toutefois, le h du 3 de l'article 206 du CGI **autorise les SCP à opter** pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

L'option s'exerce dans les conditions de droit commun prévues à l'article 239 du CGI. Les SCP peuvent, pour l'imposition des résultats des exercices ouverts depuis le 1er janvier 2000, librement choisir le point de départ du premier exercice soumis à l'impôt sur les sociétés.

L'option des SCP pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés **est considérée comme une cessation d'activité donnant lieu à l'imposition immédiate des bénéfices non encore imposés** (sous réserve de l'application des dispositions des articles 202 quater et 1663 bis du CGI).

La société doit, dans un délai de soixante jours à compter de la date à laquelle l'option a été exercée, produire au service des impôts la déclaration spéciale de ses bénéfices pour l'année qui précède son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ; chacun des associés doit déclarer à l'impôt sur le revenu dans le même délai, la quote-part de ces bénéfices correspondant à ses droits.

L'option entraîne, pour la société, l'application des dispositions auxquelles sont assujetties les personnes morales soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés.

Du fait de leur exclusion du régime micro-BNC, les SCP qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés, sont obligatoirement soumises au régime de la déclaration contrôlée pour la détermination des résultats des années 1999 et suivantes.

En conséquence, ces sociétés sont soumises aux obligations incombant normalement aux personnes

qui exercent individuellement une profession libérale et qui relèvent du régime de la déclaration contrôlée.

Remarques :

1. Les conséquences de l'adhésion à une association agréée de membres de professions libérales sont exposées plus loin (cf. RC n° 7856).

2. Le dispositif optionnel applicable en cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé - personne physique - est précisé ci-après, n° 2791-2.

3. En ce qui concerne les modalités d'imposition applicables aux associés de sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu.

B. Imposition des plus-values

(BOI-BNC-SECT-70-10-20)

2781

Sont présentées les cas d'imposition des plus-values afférentes aux éléments d'actif, aux apports à une SCP et à la cession de parts de SCP.

I. Plus-values d'apport de l'ensemble des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession et droits assimilés

(CGI, art. 151 octies)

2781-1

Les plus-values constatées à l'occasion d'apports en société réalisés depuis le 1er avril 1981 sont imposables dans les conditions exposées au Livre VII Bénéfices industriels et commerciaux, cf. n° 3168.

II. Plus-values nettes d'apport réalisées par une SCP à l'occasion d'opérations d'apport partiel d'actif, de fusion ou de scission

(CGI, art. 151 octies A et 210-0 A; BOI-BNC-SECT-70-10-20-10)

2782-2

Les opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif affectant les SCP relevant de l'impôt sur le revenu mentionnées à l'article 8 ter du CGI entraînent les conséquences fiscales de la cessation d'activité prévues à l'article 202 du CGI. Il en résulte l'imposition immédiate des bénéfices qui n'ont pas encore été imposés - y compris ceux qui proviennent de créances acquises et non encore recouvrées – ainsi que l'imposition des plus-values réalisées par la société apporteuse du fait de l'apport de ses éléments d'actif.

Ces opérations entraînent également l'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les associés de la SCP absorbée ou scindée.

Afin d'assurer la neutralité fiscale de ces restructurations, l'article 151octies A du CGI a instauré un **régime optionnel de report d'imposition des plus-values réalisées à l'occasion des opérations d'apports** mentionnées ci-dessus et des plus-values d'échange de titres constatées par ses associés à l'occasion d'une fusion ou d'une scission.

1. Report d'imposition des plus-values d'apport (CGI, art. 151 octies A, I)

a. Champ d'application

1° Les opérations de restructurations concernées

Bénéficient du report d'imposition, les plus-values réalisées lors de l'apport d'immobilisations effectué dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif portant sur une branche complète d'activité.

Les opérations de fusion, de scission et d'apport partiel éligibles au report d'imposition sont celles définies à l'article 210-0 A du CGI. Elles peuvent être effectuées au profit de sociétés nouvelles ou préexistantes.

2° Les sociétés concernées

Pour les sociétés apporteuses, seules sont éligibles au report d'imposition les opérations d'apport d'immobilisations effectuées par les SCP mentionnées à l'article 8 ter du CGI. Il s'agit de celles qui sont constituées en vue de l'exercice en commun de la profession de leurs membres et fonctionnant conformément aux dispositions de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1996 modifiée et qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Pour les sociétés bénéficiaires des apports, le report d'imposition est susceptible de s'appliquer quels que soient la forme juridique et le régime fiscal de la ou des sociétés bénéficiaires des apports. Les apports peuvent donc être effectués au profit d'une société de capitaux, d'une société civile professionnelle, d'une autre société de personnes ou encore d'une société d'exercice libéral.

b. Modalités d'application

1° Un régime optionnel

Le régime du report d'imposition s'applique sur option exercée conjointement par la société apporteuse et la ou les sociétés bénéficiaires de l'apport dans l'acte d'apport, de fusion ou de scission.

Ainsi, les associés de la société apporteuse ne peuvent pas opter individuellement. Ils ne peuvent pas non plus renoncer à l'application du dispositif lorsque l'option a été exercée par les sociétés participant à l'opération de restructuration.

2° Les plus-values éligibles au report d'imposition

Seules sont concernées les plus-values d'apports d'immobilisations affectées à l'exercice de l'activité libérale dont les bénéfices sont imposables dans la catégorie des BNC. Elles doivent être réalisées à l'occasion de l'opération d'apport.

3° La détermination des plus-values en report d'imposition

Pour chaque catégorie d'immobilisations, amortissables ou non, les plus-values dont l'imposition est reportée sont déterminées en compensant, d'une part les plus-values et moins-values à court terme et, d'autre part les plus-values et moins-values à long terme.

c. Modalités d'imposition des plus-values d'apport

1° Sort de la plus-value nette afférente aux immobilisations amortissables apportées

L'imposition des plus-values sur immobilisations amortissables est effectuée au nom de la société bénéficiaire des apports selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A du CGI.

2° Sort de la plus-value nette afférente aux immobilisations non amortissables apportées

La plus-value nette sur immobilisations non amortissables reste imposable entre les mains des associés de la SCP apporteuse. L'imposition de la plus-value est cependant reportée jusqu'à l'année au cours de laquelle intervient l'un des événements mentionnés aux 1°, 2° ou 3° du I de l'article 151 octies A du CGI.

En cas de mutation à titre gratuit à une personne physique des titres reçus en rémunération de l'opération, le report d'imposition des plus-values d'apport est maintenu si le bénéficiaire prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur les plus-values au titre de l'année au cours de laquelle celui-ci ou la société bénéficiaire de l'apport ou encore la société ayant réalisé un apport partiel d'actif perd respectivement la propriété des titres reçus à titre gratuit ou, des immobilisations non amortissables apportées ou des titres reçus en rémunération de l'apport partiel d'actif. (CGI, art. 151 octies A, III).

Pour les opérations d'apport ou d'échange réalisées depuis le 1er janvier 2006, le report d'imposition est maintenu en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif résultant d'une fusion, d'une scission de la société ayant remis ces droits ou de celle ayant réalisé l'apport partiel d'actif jusqu'à la date de réalisation de l'un des événements mentionnés au 1°, 2° et 3° du I et au II de l'article 151 octies A dudit code. Par ailleurs, pour les opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif ou de transmission à titre gratuit réalisées depuis le 1er janvier 2006, le report d'imposition prévu à l'article 151 octies A du CGI **n'est pas cumulable** avec l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI.

d. Régime d'imposition de la plus-value nette globale afférente aux immobilisations non amortissables

Lorsque le report d'imposition prend fin, la plus-value nette d'apport afférente aux immobilisations **non amortissables** est imposée entre les mains des associés de la SCP apporteuse suivant le même régime fiscal que celui qui lui aurait été appliqué à la date de l'apport.

2. Report d'imposition des plus-values d'échange de titres (CGI, art 151 octies A, II)

La fusion ou la scission d'une SCP entraîne la constatation d'une plus-value ou d'une moins-value

résultant, pour les associés de la société absorbée ou scindée, de l'échange de leurs titres contre des titres de la société bénéficiaire des apports.

En cas d'option pour le dispositif de report d'imposition des plus-values d'apport prévu au I de l'article 151 octies A du CGI, le II de cet article prévoit que l'imposition de la plus-value d'échange de titres constatée par les associés de la SCP absorbée ou scindée **est obligatoirement reportée** jusqu'à la perte de propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

a. Champ d'application

Dès lors que le régime de report d'imposition des plus-values d'échange de titres prévu au II de l'article 151 octies A du CGI **est subordonné** à l'option pour le report d'imposition des plus values d'apport prévu au I de cet article, ces deux régimes ont le même champ d'application, sous réserve toutefois des opérations d'apport partiel d'actif qui ne conduisent pas à un échange de titres pour les associés de la société apporteuse.

En cas d'échange avec soulte, le report d'imposition de la plus-value d'échange de titres constatée par les associés de la société absorbée ou scindée s'applique à condition que le montant de la soulte ne dépasse :

- ni 10 % de la valeur nominale des parts ou actions attribuées en contrepartie de la fusion ou de la scission ;

- ni le montant de la plus-value d'échange.

Lorsque le report d'imposition s'applique, la plus-value est, à concurrence de la soulte reçue, imposable au titre de l'année au cours de laquelle l'échange est réalisé.

b. Modalités d'application du report d'imposition de la plus-value d'échange de titres

Lorsque le report de la plus-value d'échange trouve à s'appliquer, les associés de la SCP absorbée ou scindée sont imposés à raison de cette plus-value au titre de l'année au cours de laquelle ils perdent la propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission .

En cas de perte partielle de la propriété des titres, il est admis qu'il soit mis fin au report d'imposition de la plus-value d'échange des titres que dans la proportion du nombre de titres cédés sur le nombre total de titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

Comme pour les plus-values d'apport, le report d'imposition est maintenu, sous certaines conditions, **en cas de mutation à titre gratuit** à une personne physique des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

Pour les opérations d'apport ou d'échange réalisées depuis le 1er janvier 2006, le report d'imposition **est maintenu** en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif résultant d'une fusion, d'une scission de la société ayant remis ces droits ou de celle ayant réalisé l'apport partiel d'actif jusqu'à la date de réalisation de l'un des événements mentionnés au 1°, 2° et 3° du I et au II de l'article 151 octies A du CGI. Par ailleurs, pour les opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif ou de transmission à titre gratuit réalisées depuis le 1er janvier 2006, le report d'imposition prévu à l'article 151 octies A du CGI **n'est pas cumulable** avec l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI.

c. Régime d'imposition de la plus-value d'échange de titres

Lorsque la plus-value d'échange de titres devient imposable, elle est soumise au régime fiscal qui lui aurait été appliqué à la date de la fusion ou de la scission.

3. Cas particulier d'une activité libérale exercée dans le cadre d'une société en participation ou d'une société créée de fait

Les sociétés en participation et les sociétés créées de fait sont exclues du champ d'application du report d'imposition prévu par l'article 151 octies A du CGI.

Toutefois, les professionnels libéraux qui exercent leur activité dans le cadre de telles sociétés peuvent procéder à des opérations de restructuration sous le régime du report d'imposition prévu à l'article 151 octies A du CGI s'ils procèdent préalablement à la constitution d'une SCP dans les conditions mentionnées.

4. Maintien des reports d'imposition antérieurs prévus aux articles 93 quater ou 151 octies du CGI

5. Obligations déclaratives

Les contribuables qui bénéficient des reports d'imposition visés ci-avant doivent remplir les obligations déclaratives prévues à l'article 54 septies du CGI ou au II de l'article 151 octies du CGI.(se reporter au BOI-BNC-SECT-70-10-20-10).

III. Plus-values de cession de parts de sociétés civiles professionnelles

(BOI-BNC-SECT-70-10-20-20)

2782-3

Les parts de société civile professionnelle soumises au régime fiscal des sociétés de personnes sont considérées comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 nonies). Par suite, les plus-values de cession de parts sont imposables selon le régime des plus-values professionnelles.

Elles sont déterminées en déduisant du prix de cession ou de rachat la valeur nominale des parts sociales, lorsqu'il s'agit d'un associé d'origine de la société civile professionnelle, ou le prix d'acquisition desdites parts, dans le cas contraire.

1. Détermination de la plus-value dans le cas d'une transmission à titre gratuit.

En cas de mutation à titre gratuit, la plus-value est déterminée par rapport à la valeur réelle des parts à la date de la transmission. Toutefois, lorsque les parts sociales sont transmises à titre gratuit, la plus-value peut faire l'objet d'un report d'imposition (CGI, art. 151 nonies).

2. Détermination de la plus-value dans le cas d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés

En cas d'option d'une SCP pour l'impôt sur les sociétés, ce changement de régime fiscal a pour effet de transférer les parts du patrimoine professionnel dans le patrimoine privé de l'associé. La plus-value réalisée à cette occasion est imposable selon le régime des plus-values professionnelles mais peut être reportée jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des parts. Ce report est maintenu en cas de transmission à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions. Dans cette dernière situation, la plus-value en report peut être définitivement exonérée lorsque les conditions prévues ont été respectées [CGI, art. 151 nonies, III].

En cas de cessation d'activité d'associés de SCP qui entraîne normalement un transfert de leurs droits dans leur patrimoine privé (CGI, art. 151 nonies, IV), la plus-value peut également faire l'objet d'un report d'imposition.

Pour les **opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit** réalisées depuis le 1er janvier 2006, ces **reports d'imposition sont maintenus** en cas d'échange des droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange.

En cas d'option pour le dispositif visé à l'article 151 octies A du CGI, la plus-value d'échange de titres peut bénéficier d'un report d'imposition dans les conditions et limites évoquées aux n° **2782-2**.

Par ailleurs, pour ces mêmes opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées depuis le 1er janvier 2006, **l'exonération prévue** à l'article 151 septies du CGI **ne s'applique pas en cas d'exercice de l'option** pour le report d'imposition prévu à l'article 151 nonies du CGI.

IV. Maintien des reports d'imposition prévus par l'article 151-0 octies du CGI.

2782-4

Les reports d'imposition mentionnés aux articles 151 octies à 151 nonies du CGI **sont maintenus en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values constatées** à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition (CGI, art. 151-0 octies).

Chapitre 2 : Sociétés civiles de moyens

(CGI, art. 93, 5, 239 quater A ; ann. III, art. 46 terdecies F à 46 terdecies H ; BOI-BNC-SECT-70-20 et BOI-IS-CHAMP-20-10-20)

2783

Les sociétés civiles de moyens ont pour objet de mettre à la disposition de leurs membres des locaux équipés ainsi que le matériel et le personnel nécessaires à l'exercice de la profession.

Conformément aux dispositions de l'article 239 quater A du CGI, elles sont exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

Chacun de leurs membres est donc personnellement passible pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans la société, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale passible de cet impôt.

Depuis l'imposition des revenus de 1999, lorsque les droits détenus dans une SCM sont affectés à l'exercice d'une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC, la part des bénéfices correspondant à ces droits est déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée des BNC.

A. Détermination et imposition des résultats revenant aux associés titulaires de BNC

I. Détermination

2783-1

La part de bénéfice des associés titulaires de BNC est obligatoirement déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée des BNC, quel que soit le montant des recettes réalisées par la SCM.

Pour la détermination de cette part de bénéfice, le bénéfice imposable de la SCM est, sauf en cas de cessation d'activité, celui réalisé au cours de l'année civile, même lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec celle-ci.

II. Imposition

2783-2

Conformément au 5 de l'article 93 du CGI, les parts de la SCM constituent des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession non commerciale. Il en résulte que la fraction des résultats sociaux revenant à ces associés doit être prise en compte pour la détermination du BNC réalisé dans le cadre de leur activité professionnelle non commerciale.

Lorsque l'associé relève pour son activité professionnelle du régime de la déclaration contrôlée, il doit faire apparaître de manière distincte, sur la déclaration 2035 de BNC, la fraction de résultat social qui lui revient et, selon qu'il s'agit d'un bénéfice ou d'un déficit, ajouter cette fraction à son propre résultat fiscal ou l'en retrancher.

Lorsque l'associé relève pour son activité professionnelle du régime micro-BNC, la fraction du bénéfice ou du déficit social de la SCM n'est pas prise en compte pour la détermination du montant des recettes imposables selon le régime micro-BNC. Cette fraction doit être déclarée distinctement sur la déclaration d'ensemble des revenus 2042-C sous la rubrique « Revenus non-commerciaux professionnels. Régime de la déclaration contrôlée. Revenus imposables ou déficits ».

En cas de réalisation d'une plus-value nette à long terme, celle-ci est imposable au nom de chaque associé pour la part correspondant à ses droits statutaires. La part de plus-value imposable doit être reportée par chaque associé sur sa déclaration d'ensemble des revenus 2042-C sous la rubrique « Revenus non commerciaux professionnels. Plus-values de cession taxables à 16 % ».

Remarque : les associés des SCM peuvent déduire du BNC réalisé dans le cadre de leur activité professionnelle les sommes versées à la société en l'acquit de dépenses nécessitées par l'exercice de leur profession. Lorsque le contribuable relève du régime de la déclaration contrôlée, les sommes déductibles sont portées pour leur montant réel sur les lignes de la déclaration 2035 se rapportant aux dépenses correspondantes. Lorsque le contribuable relève du régime micro-BNC, aucune déduction n'est effectuée sur le montant des recettes brutes. En effet, ces charges sont couvertes par l'abattement forfaitaire représentatif de frais.

B. Détermination et imposition des résultats revenant aux autres associés

2784

Pour ces associés, le bénéfice net réalisé par la SCM est déterminé selon les mêmes règles que celles appliquées aux sociétés de personnes exerçant une activité commerciale.

Aussi, lorsque les SCM comprennent à la fois des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC et des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BIC ou relevant de l'IS, elles doivent procéder à une double détermination de leur résultat fiscal.

C. SCM mettant à la disposition de leurs membres des locaux nus

2785

Depuis l'imposition des revenus de 1999, ces sociétés relèvent exclusivement du régime fiscal prévu à l'article 239 quater A du CGI.

D. Obligations comptables et déclaratives des SCM

2786

Il convient de se reporter au BOI-BNC-SECT-70-20.

Chapitre 3 : Contrat de collaboration et convention d'exercice du conjoint

(BOI-BNC-SECT-70-30)

2787

Le contrat de collaboration est l'acte par lequel un praticien confirmé met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaires à l'exercice de la profession, ainsi que, généralement, la clientèle qui y est attachée, moyennant une redevance égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur.

Cette redevance a le caractère de recettes commerciales. Toutefois, il est admis que l'ensemble des profits réalisés par les praticiens titulaires soit soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux.

Le bénéfice de cette mesure est néanmoins subordonné à la condition que les redevances versées par le collaborateur ne représentent pas une part prépondérante de l'ensemble des recettes du praticien titulaire. Ainsi, pour un chirurgien-dentiste, cette tolérance ne saurait s'appliquer en cas de location de plusieurs « fauteuils ».

Le collaborateur est passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Les sommes qu'il paie au praticien titulaire constituent des loyers versés en contrepartie de la mise à disposition des locaux équipés, du matériel et, éventuellement, d'une partie de la clientèle. Ces redevances ne constituent pas des rétrocessions d'honoraires : leur montant n'est donc pas déductible pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition. Mais, bien entendu, ces redevances constituent des dépenses professionnelles pour la détermination du bénéfice imposable de l'intéressé.

Dans le cadre de la **convention d'exercice conjoint**, chacun des praticiens conserve l'entière responsabilité de ses actes professionnels et reçoit personnellement les honoraires correspondant à ces actes.

Chaque membre du groupement est, conformément à l'article 8 du CGI, soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfice social qui lui revient en application des règles prévues à la convention. La limite d'application des régimes d'imposition doit être appréciée par rapport à l'ensemble des recettes réalisées par le groupement.

Chapitre 4 : Sociétés d'exercice libéral (SEL)

(BOI-BNC-SECT)

A. Régime juridique

2788

Les **sociétés d'exercice libéral** (SEL) ont été instituées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 pour permettre aux membres de professions libérales d'exercer leur activité sous la forme de sociétés de capitaux.

Cette loi ne crée pas une nouvelle forme de société, mais un mode particulier d'exercice des professions libérales.

Elle a été modifiée par la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques qui a notamment permis l'exercice d'une activité libérale sous la forme de sociétés par actions simplifiées.

Désormais, les SEL peuvent donc revêtir la forme de SARL (SELARL), de sociétés par actions simplifiées (SELAS), de sociétés anonymes (SELAFA) ou de sociétés en commandite par actions (SELCA). Ces sociétés sont soumises à toutes les dispositions du livre II du code de commerce, à l'exception de celles auxquelles il est expressément dérogé par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 modifiée.

Depuis la loi du 11 juillet 1985, les SARL peuvent n'avoir qu'un seul associé. La SARL est alors nommée « entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée » (EURL). L'EURL est une simple modalité de la SARL.

Initialement, les SEL n'étaient pas autorisées, selon la Cour de cassation, à adopter la forme d'EURL en raison de la rédaction de l'alinéa 2 de l'article 1er de la loi du 31 décembre 1990 précitée, disposant que les SEL « ont pour objet l'exercice en commun de la profession » (arrêt de la 1re chambre civile du 15 juin 1999).

Par la suite, la loi n° 99-515 du 23 juin 1999 renforçant l'efficacité de la procédure pénale a, dans son article 31 supprimé l'alinéa 2 de l'article 1er de la loi du 31 décembre 1990. Il en résulte que les SEL peuvent revêtir la forme juridique de l'EURL.

B. Régime fiscal

2789

Dès lors que les SEL ne constituent pas des sociétés particulières, leur régime fiscal découle de leur forme juridique.

Ainsi, les SELARL à plusieurs associés, les SELAFA, les SELAS et les SELCA sont assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés, selon les règles de droit commun.

S'agissant des SELARL constituées sous la forme d'une EURL, deux situations doivent être envisagées.

I. L'associé unique est une personne physique

2789-1

Les EURL dont l'associé unique est une personne physique relèvent, en application du 4° de l'article 8 du CGI, du régime des sociétés de personnes.

Lorsque les droits dans une société de personnes ne sont pas inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, le II de l'article 238 bis K du CGI prévoit que la part de bénéfice revenant aux associés est déterminée et imposée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société.

Au cas particulier, dès lors que **l'EURL exerce une activité libérale**, les bénéfices sont imposables **au nom de l'associé unique dans la catégorie des bénéfices non commerciaux**, selon le régime de la déclaration contrôlée.

Conformément aux dispositions du I de l'article 151 nonies du CGI, lorsqu'un contribuable exerce son

activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter dudit code, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

Il résulte de l'application de ces dispositions que les parts sociales relèvent du régime des plus-values professionnelles et que l'associé est autorisé à déduire de la part de bénéfice lui revenant les intérêts d'emprunts contractés pour la souscription ou l'acquisition de ces parts.

Enfin, les EURL relevant du régime fiscal des sociétés de personnes peuvent, en application des dispositions du 1 de l'article 239 du CGI, opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

II. L'associé unique est une personne morale

2789-2

Les EURL dont l'associé unique est une personne morale sont assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés.

C. Précision

2789-3

Sur les modalités particulières d'imposition des créances acquises en cas de cessation d'activité d'un professionnel libéral exerçant à titre individuel ou dans le cadre d'une société civile professionnelle (SCP) qui devient associé et exerce son activité au sein d'une société d'exercice libéral (SEL), voir ci-avant.

Chapitre 5 : Associations d'avocats

(CGI, art. 238 Bis LA ; BOI-BNC-SECT-70-50)

2790

Aux termes de l'article 238 bis LA du CGI, les bénéfices (profits ou pertes) réalisés par les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31décembre 1971 sont imposés selon les règles applicables aux sociétés en participation.

A. Imposition des résultats

(BOI-BNC-SECT-70-50-10)

I. Imposition de la quote-part de résultat des membres indéfiniment responsables

2790-1

La part des bénéfices réalisés par les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31décembre 1971 **est imposée** selon les règles prévues à l'article 8 du CGI pour les sociétés en participation.

Cette **part** correspond aux droits des **membres indéfiniment responsables** dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration.

La responsabilité limitée aux seuls actes professionnels mentionnée à l'article 7 de la loi du 31 décembre 1971 n'a pas pour effet de porter atteinte au caractère indéfini de la responsabilité de chacun des membres de l'association et ne fait donc pas obstacle à l'application de l'article 8 du CGI.

En effet, l'article 7 de la loi du 31 décembre 1971 prévoit que la responsabilité des membres peut être, dans les conditions définies par décret, limitée aux seuls membres de l'association ayant accompli l'acte professionnel en cause. Chaque avocat est indéfiniment responsable professionnellement de ses propres fautes.

Les membres de l'association d'avocats restent, par ailleurs, indéfiniment responsables des dettes de l'association et leur responsabilité n'est pas limitée au montant de leur mise.

Ainsi, les membres des associations d'avocats précités sont personnellement imposés, pour la part des bénéfices correspondant aux droits de chacun dans les résultats de l'association, à l'impôt sur le revenu, s'agissant de personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés s'agissant de personnes morales passibles de cet impôt.

II. Imposition de la quote-part de résultat des membres non indéfiniment responsables

2790-2

Pour les droits des membres **autres** que ceux indéfiniment responsables **ou** dont les noms et adresses **n'ont pas été indiqués** à l'administration, la part des bénéfices réalisés par les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31décembre 1971, est imposée selon les règles prévues au 4 de l'article 206 du CGI pour les sociétés en participation.

Ainsi, la part des bénéfices définie ci-dessus est imposée à l'impôt sur les sociétés au nom de l'association ou au nom du dirigeant connu des tiers.

Les membres qui ne sont pas indéfiniment responsables s'entendent de ceux dont la responsabilité est limitée entre eux au montant de leur mise, c'est-à-dire au montant de leur apport dans l'association.

III. Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés

2790-3

Les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI.

B. Existence d'un patrimoine fiscal propre

2790-4

Pour l'application des articles 8 et 60 du CGI, les associations d'avocats mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 doivent inscrire à leur actif les biens dont les membres ont convenu de mettre la propriété en commun.

C. Entrée en vigueur

2790-5

Le présent dispositif **s'applique** au titre des exercices clos **à compter de la date de publication du décret** prévu à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 précisant les conditions dans lesquelles la responsabilité de chaque membre peut être limitée aux seuls actes professionnels qu'il effectue.

Cas particulier pour les revenus des associés non-salariés de cabinets d'avocats constitués sous la forme de « Limited Liability Partnership », voir RES N° 2012/35 au BOI-BNC-SECT-70-50-10.

D. Association d'avocats issue d'une transformation de société ou d'organisme

(CGI, art. 151 octies C ; CGI, ann. III, art. 41-0 A bis B ; BOI-BNC-SECT-70-50-20)

2790-6

Pour les transformations réalisées depuis le 1er janvier 2009, l'article 151 octies C du CGI aménage les conséquences de la transformation de sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes en associations d'avocats soumises au même régime d'imposition.

Sous réserve de l'identité des associés, de l'absence de modification des écritures comptables et de la

possibilité d'imposer les bénéfices, profits et plus-values de la société transformée sous le nouveau régime fiscal de l'association cette transformation n'entraîne ni les conséquences de la cessation d'entreprise, tant en matière d'imposition des bénéfices que d'application du droit de partage, ni l'imposition immédiate des plus-values ou moins-values constatées lors de l'annulation des parts de la société.

L'ensemble de ces nouvelles dispositions est détaillé au BOI-BNC-SECT-70-50-20, notamment les conditions d'application de l'article 151 octies C du CGI, les conséquences fiscales de la transformation et les obligations déclaratives des associés.

Titre 8 : Sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale

(CGI, art. 8 à 8 ter, CGI, art 60 et 93 B ; BOI-BNC-SECT)

Chapitre 1 : Détermination du bénéfice social imposable

A. Règles générales

2791

Conformément aux dispositions de l'article 60 du CGI, le bénéfice social des sociétés mentionnées aux articles 8 et 8 ter du CGI, doit être déterminé, dans tous les cas, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels.

Lorsque la société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes exerce une activité non commerciale, le bénéfice social est donc déterminé selon les règles posées aux articles 93 et suiv. du CGI.

B. Précisions

2791-1

Les sociétés civiles de personnes visées aux articles 8 et 8 ter du CGI qui sont soumises au régime de la déclaration contrôlée peuvent opter pour la détermination de leur BNC en fonction des créances acquises et des dépenses engagées dans les conditions prévues à l'article 93 A du CGI.

Remarque : Depuis l'imposition des revenus de 1999, les sociétés de personnes exerçant une activité libérale sont obligatoirement soumises au régime de la déclaration contrôlée.

Cette option doit être formulée par la société par l'intermédiaire du gérant ou de l'un des gérants, si les statuts en ont prévu la désignation, ou de l'un des associés dans le cas contraire. L'option produit ses effets pour tous les associés.

Chapitre 2 : Répartition du bénéfice imposable entre chacun des associés

(BOI-BNC-SECT-80 au IV-A)

A. Démembrement de la propriété des droits sociaux

2791-2

Les associés des sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 8 ter du CGI sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts

sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier. Le nu-propriétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier. En pratique, sauf répartition conventionnelle des résultats sociaux opposable à l'administration, l'usufruitier est imposable à hauteur des bénéfices courants de l'exploitation et le nu-propriétaire à hauteur des profits exceptionnels. La part des bénéfices doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice.

B. Modification du pacte social en cours d'année

(BOI-BNC-SECT-80 au IV-B)

2791-3

Pour les sociétés qui exercent une activité non commerciale, la répartition du résultat est faite, du point de vue fiscal, entre les seuls associés présents au 31 décembre de l'année d'imposition, y compris lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile.

La transmission ou le rachat des droits d'un associé en cours d'année est sans incidence sur l'application de ces principes. Les associés d'une société exerçant une activité non commerciale présents à la fin de l'année supportent l'imposition du résultat de l'année entière pour la part correspondant à leurs droits, appréciée au 31 décembre.

Toutefois, l'article 93 B du CGI permet aux sociétés mentionnées aux articles 8 et 8 ter du CGI qui exercent une activité professionnelle non commerciale et sont soumises au régime de la déclaration contrôlée, de déterminer un résultat fiscal intermédiaire en cas de transmission - à titre onéreux ou à titre gratuit - ou de rachat des droits d'un associé personne physique.

Ce dispositif présente un caractère optionnel. Il s'applique sur demande conjointe de l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés ou de ses ayants cause et du bénéficiaire de la transmission ou, en cas de rachat par la société de ses propres titres, des associés présents dans la société à la date du rachat. Lorsque l'option est exercée, l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés est redevable de l'impôt afférent à la part du résultat correspondant à ces titres, déterminée à la date de cet événement.

Le bénéficiaire de la transmission des titres (acquéreur, héritier, donataire ou légataire) est imposable à raison de la part correspondant à ses droits dans le bénéfice réalisé par la société au cours de l'année d'imposition, diminuée de la part du résultat imposée au nom du précédent détenteur des titres dans les conditions définies ci-dessus. En cas de rachat des titres par la société, les associés présents dans la société au 31 décembre de l'année d'imposition sont imposables à raison du résultat réalisé par la société au cours de l'année d'imposition, sous déduction de la part du résultat imposée au nom de l'associé dont les titres ont été rachetés.

Conformément aux dispositions de l'article 41-0 bis D de l'annexe III au CGI, la demande d'option, établie sur papier libre, doit être signée conjointement :

- en cas de transmission des titres, d'une part, par l'associé dont les titres sont transmis ou, si la transmission résulte du décès de l'associé, par ses ayants cause et, d'autre part, par le (ou les) bénéficiaire(s) de la transmission :

- en cas de rachat des titres par la société, par l'associé dont les titres sont rachetés et par les associés présents dans la société à la date du rachat.

La société doit adresser cette demande d'option, en simple exemplaire, à la direction des finances publiques auprès de laquelle elle souscrit ses déclarations de résultats, **dans un délai de soixante jours** à compter du jour de la transmission ou du rachat des titres.

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés doit joindre une copie de la demande d'option à la déclaration d'ensemble des revenus 2042 afférente à l'année de transmission des titres. Il s'agit de la déclaration établie pour l'imposition immédiate. Lorsque la transmission résulte du décès du contribuable, cette copie est jointe par les ayants cause du défunt à la déclaration établie au nom de ce dernier.

En ce qui concerne les obligations déclaratives nécessaires à l'établissement de l'impôt sur le revenu, dans les conditions prévues à l'article 93 B du CGI, Il convient de se reporter au BOI-BNC-SECT-80.

Remarque : Sur l'application aux associations d'avocats des dispositions de l'article 93 B du CGI, voir RES N° 2007/38 au BOI-BNC-SECT-70-50-10 .

Partie 7 : Cession ou cessation d'activité

(CGI, art. 202 à 204 et 166 bis ; ann. III, art. 46 E ; BOI-BNC-CESS)

Titre 1 : Principe : imposition immédiate des bénéfices

Chapitre 1 : Exercice d'une profession non commerciale à titre individuel

(CGI, art. 202)

2792

Dans le cas de cessation de l'exercice d'une profession non commerciale ou de décès du contribuable, l'impôt sur le revenu, dû à raison des bénéfices afférents à l'exercice de cette profession y compris ceux qui proviennent de créances, acquises et non encore recouvrées, et qui n'ont pas encore été imposés, est immédiatement établi.

Cependant, ces dispositions ne sont pas applicables, en principe, aux contribuables qui, ayant cédé leur clientèle, se réinstallent presque aussitôt dans la même ville ou dans une autre localité sans apporter aucun changement à la nature de leur activité.

Il est précisé que le simple passage de la profession d'avoué près les cours d'appels à la profession d'avocat n'entraîne pas les conséquences de la cessation d'entreprise au sens de l'article 202 du CGI (BOI-BNC-CESS-10-10).

Les contribuables ou leurs ayants droit sont tenus d'aviser l'administration de la cessation ou du décès, en précisant la date effective de cessation ainsi que, s'il y a lieu, les nom, prénoms et adresse du successeur. De la même manière, ils doivent faire parvenir au service des impôts la déclaration spéciale des bénéfices non commerciaux afférente à la période s'étendant du 1er janvier de l'année en cours à la date de cessation effective ou à celle du décès.

Le **délai de production** de ces déclarations **est de soixante jours**. Il commence à courir :

- lorsqu'il s'agit de la cessation de l'exercice d'une profession autre que l'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour où la cessation a été effective ;

- lorsqu'il s'agit de la cessation de l'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour où a été publiée au JO la nomination du nouveau titulaire de la charge ou de l'office ou du jour de la cessation effective si elle est postérieure à cette publication.

Cependant d**ans le cas de décès**, le **délai de déclaration** des résultats **est de six mois**.

Ce délai de six mois s'applique pour les déclarations de résultats concernant l'année même du décès.

Toutefois, l'article 53 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a **supprimé le délai de six mois pour la déclaration des revenus 2042 uniquement en cas de décès**.

Le cas échéant, le notaire chargé de la succession **peut produire** cette déclaration des revenus 2042 à la demande des ayants droit si la succession n'est pas liquidée à la date de production de la déclaration. (CGI, art. 204, 2).

Pour la détermination du bénéfice, il est tenu compte de toutes les recettes encaissées au jour de la cessation ou du décès, ainsi que de celles qui sont définitivement acquises et non encore recouvrées, quel que soit le régime d'imposition applicable. En contrepartie, sont admises en déduction les dépenses professionnelles engagées qui n'auraient pas encore été acquittées lors de la cessation ou du décès.

Précision : Ces dispositions n'excluent pas l'application de la mesure prévue à l'alinéa 2 du 1 de l'article 204 du CGI. Une imposition distincte peut donc être établie lorsque les créances correspondent à des recettes dont la date normale d'échéance ne devait se situer qu'au cours d'une année postérieure à celle du décès. En pratique, il s'agit de revenus payables à date fixe ou selon une périodicité donnée dont les modalités de paiement résultent des dispositions légales, réglementaires ou contractuelles.

L'imposition immédiate doit être établie en retenant, le cas échéant, les plus-values ou moins-values professionnelles réalisées.

Remarque : Toutefois, lorsque les dispositions de l'article 41 du CGI ou de l'article 151 octies du CGI sont applicables, les plus-values d'actif bénéficient d'un report d'imposition.

Les bénéfices sont déterminés dans les conditions de droit commun.

L'imposition établie en cas de cessation ou de décès vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu établi ultérieurement à raison de l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés au cours de l'année de la cessation ou du décès (CGI, art. 203).

Chapitre 2 : Exercice au sein d'une société de personnes exerçant une profession non commerciale

(CGI, art. 202 ter et 202 quater)

2793

Les règles prévues à l'article 202 du CGI en cas de cessation d'activité, s'appliquent en général, lors du changement de mode d'exercice d'une activité professionnelle non commerciale.

Tel est le cas notamment :

- lorsqu'un contribuable exerçant à titre individuel une profession non commerciale devient, pour exercer cette profession, **associé d'une société** relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI ou d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ;

- **en cas de transformation d'une société** relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI, en une société soumise à l'impôt sur les sociétés ;

- **en cas de fusion ou de scission** de sociétés relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI, ces opérations entraînant, pour la société absorbée ou scindée, les conséquences fiscales d'une dissolution. La dissolution est, quelle que soit sa cause, assimilée à une cessation d'activité.

De la même manière, le I de l'article 202 ter du CGI prévoit que les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise sont applicables lorsqu'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI et dont les résultats sont imposables au nom des associés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux change totalement ou partiellement de régime fiscal. Tel est le cas lorsque cette société opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. L'impôt sur le revenu est établi au nom de chacun des associés en proportion de ses droits dans la société dans les conditions prévues à l'article 202 du CGI.

En revanche, sous réserve que l'opération ne s'accompagne pas d'un changement d'objet social ou d'activité réelle de la société, les dispositions de l'article 202 du CGI ne sont pas applicables :

- en cas de transformation d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI en une autre forme de société relevant du même régime fiscal ;

- en cas de transformation d'une société en participation ou d'une société créée de fait relevant du régime fiscal des sociétés de personnes en une société de droit relevant du même régime fiscal telle qu'une SCP.

Remarque : Traitement fiscal applicable en cas de transformation d'un cabinet d'avocats constitué sous la forme d'un « General Partnership » de droit anglais en un « Limited Liability Partnership » de droit anglais, voir RES N° 2007/28 au BOI-INT-CVB-GBR-10-10.

Titre 2 : Exception : imposition différée

(CGI, art. 202 ter, al. 2)

2794

L'alinéa 2 de l'article 202 ter du CGI prévoit que lorsqu'une société relevant du régime fiscal des

sociétés de personnes **change totalement ou partiellement de régime fiscal, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle**, les **bénéfices** en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks, **ne font pas l'objet d'une imposition immédiate.**

Une double condition s'impose. Il est indispensable que :

- aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables ;

- et l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits doit demeurer possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

Les sociétés et organismes visés ci-avant doivent, dans un délai de soixante jours à compter de la réalisation de l'événement qui entraîne le changement de régime ou d'activité produire le bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice au titre duquel le changement prend effet.

Titre 3 : Fractionnement du paiement de l'impôt

(CGI, art. 1663 bis; BOI-BNC-CESS-30)

2795

La cessation de l'exercice d'une profession non commerciale entraîne, en principe, l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés, y compris ceux qui proviennent des créances acquises (CGI, art. 202, 1).

Toutefois, l'article 1663 bis du CGI permet, dans certains cas, aux contribuables qui changent de mode d'exercice d'une profession libérale de demander, dans un délai de trois mois à compter de cet événement, que le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises **soit fractionné par parts égales** sur l'**année de cessation et les deux ou quatre années suivantes**.

Ce dispositif est applicable aux contribuables qui cessent d'exercer une activité libérale à titre individuel pour devenir associés d'une société de personnes exerçant une activité libérale ou d'une SEL. Il est également susceptible de s'appliquer aux associés d'une société de personnes exerçant une activité libérale :

- qui se transforme en SEL ;

- qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

- qui fait l'objet d'une fusion ou d'une scission au profit d'une société relevant du même régime fiscal exerçant une activité libérale ou d'une SEL.

Les dispositions de l'article 1663 bis du CGI **offrent la possibilité d'opter** pour que le supplément d'impôt sur le revenu correspondant à la taxation des créances acquises, éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées, **puisse être fractionné par parts égales**, soit sur l'année de cessation et les deux années suivantes, soit sur l'année de cessation et les quatre années suivantes.

Lorsque le résultat « hors créances acquises » est négatif, il convient, pour déterminer l'impôt sur le revenu correspondant aux créances acquises, de retrancher du montant des créances acquises, éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées, le résultat négatif « hors créances acquises ». Le fractionnement s'applique alors à l'impôt correspondant au résultat positif après déduction du déficit.

L'option pour le fractionnement sur une période de trois ou cinq ans, formulée sur papier libre, doit être jointe à la déclaration de résultats souscrite au titre de la cessation dans le délai de 60 jours mentionné au 1 de l'article 202 du CGI.

Lorsque l'activité non commerciale est exercée dans le cadre d'une société de personnes, il appartient à chacun des associés de demander le fractionnement du paiement de l'impôt correspondant à sa quote-part de créances acquises par la société ; l'option exercée par l'un des associés reste sans effet sur la situation de ses co-associés. Cette demande, formulée sur papier libre, doit être jointe à la déclaration des revenus 2042 déposée par l'associé dans le délai de 60 jours et faisant apparaître sa quote-part des résultats de la société.

L'option présente un caractère irrévocable. Ainsi, les contribuables qui ont opté pour un

fractionnement sur l'une ou l'autre des périodes ne peuvent ni renoncer à ce fractionnement, ni demander un changement de la durée du fractionnement.

Les dispositions de l'article 1663 bis du CGI peuvent se cumuler avec les dispositions de l'article 163-0 A du CGI. Ainsi, les créances acquises qui peuvent être considérées comme ayant la nature d'un revenu exceptionnel sont susceptibles, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, de bénéficier du mécanisme du quotient.

En cas de transfert du domicile hors de France, de décès, de retrait de l'associé de la société ou de non-paiement de l'une des fractions de l'impôt, le solde restant dû, augmenté de l'intérêt couru, est exigible immédiatement.

> **Remarque :** lorsque les régimes prévus aux articles 202 quater du CGI et 1663 bis du CGI sont susceptibles de s'appliquer dans une même situation, le contribuable a la faculté d'opter pour l'un ou l'autre de ces régimes à raison des créances acquises et des dépenses engagées qui entrent dans le champ d'application de l'article 202 quater précité.

Le fractionnement prévu à l'article 1663 bis du CGI peut également être demandé pour l'imposition des créances acquises à raison desquelles le dispositif de l'article 202 quater du CGI code ne s'applique pas. Dans ce cas, le régime du fractionnement ne peut s'appliquer qu'aux créances acquises corrigées des dépenses engagées qui n'ont pas encore été recouvrées ou payées à la date de réalisation de l'événement qui a entraîné l'application de l'article 202 du CGI, mais qui se rapportent à une période antérieure à celle de trois mois.

Titre 4 : Exclusion des créances acquises et des dépenses engagées

(CGI, art. 202 quater ; BOI-BNC-CESS-20)

2796

Par dérogation aux dispositions de l'article 202 du CGI, l'article 202 quater du CGI prévoit, sous certaines conditions et dans certaines circonstances particulières, la **possibilité de faire abstraction des créances acquises et des dépenses engagées au titre des trois mois qui précèdent** l'événement motivant l'application de l'article 202 précité.

Les événements concernés sont :

- la **cessation** par une personne physique **de son activité professionnelle** non-commerciale ou libérale exercée à titre individuel pour devenir associé d'une société qui relève du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (société de personnes et notamment SCP), ou d'une SEL ;

- la **transformation d'une société** relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale (SCP notamment) en SEL ;

- la **fusion ou la scission d'une société** relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI, au profit d'une société relevant du même régime fiscal, ou d'une SEL ;

- les opérations visées au I de l'article 151 octies A du CGI, à savoir la **fusion ou la scission d'une SCP non soumise à l'impôt sur les sociétés** au profit de toute autre société, qu'elle soit ou non soumise à l'impôt sur les sociétés et quelle qu'en soit la forme ;

- **l'option d'une société** relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale (SCP notamment) pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

> **Remarque :** les opérations d'apport partiel d'actif, qui sont également mentionnées à l'article 151 octies A du CGI, ne sont pas concernées par les dispositions de l'article 202 quater du code précité, dès lors qu'un tel apport n'entraîne pas une cessation d'activité non commerciale au sens de l'article 202 du CGI.

Ce dispositif est réservé aux contribuables exerçant une profession non commerciale à titre professionnel, quel que soit le régime d'imposition auquel ils sont soumis (régime micro-BNC ou régime de la déclaration contrôlée).

En revanche, il ne peut pas s'appliquer aux professionnels qui ont exercé l'option offerte par l'article 93 A du CGI, dont le bénéfice est déjà déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées.

L'option est individuelle. Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société de personnes, chaque associé peut ou non exercer l'option.

Cette option est établie sur papier libre en double exemplaire qui est joint à la déclaration des résultats produite dans les **soixante jours** et qui doit être signé conjointement ;

- par le ou les intéressés ;

- et par le représentant légal de la société qui recouvre les créances et acquitte les dettes.

Lorsque **l'option est exercée**, les **créances acquises et les dépenses engagées** au titre des trois mois qui précèdent la réalisation de l'événement justifiant l'exercice de cette option, **sont prises en compte** pour la détermination du résultat imposable de la société qui les recouvre ou les acquitte. Ce transfert de l'imposition est en outre subordonné à la condition que lesdites créances acquises et dépenses engagées, soient inscrites au bilan de la société qui supporte l'imposition.

Initialement prévu pour s'appliquer entre le 1er janvier 2000 et le 31 décembre 2005, le **dispositif** visé à l'article 202 quater du CGI **a été pérennisé**.

Remarque : l'application de ce dispositif n'exclut pas celle du régime prévu à l'article 1663 bis du CGI.

Titre 5 : Indemnité compensatrice pour un agent général d'assurance

(CGI, art. 151 septies A,V; BOI-BNC-CESS-40)

Chapitre 1 : Exonération de la plus-value afférente à la perception de l'indemnité compensatrice

2797

Le V de l'article 151 septies A du CGI prévoit un **régime spécifique d'exonération de la plus-value** réalisée au titre du versement **de l'indemnité compensatrice** au profit d'un agent général d'assurances exerçant à titre individuel par la compagnie d'assurance qu'il représente à l'occasion de la cessation de son mandat lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- le contrat dont la cessation est indemnisée a été conclu **depuis au moins cinq ans** au moment de la cessation d'activité ;

- l'agent général **fait valoir ses droits à la retraite** à la suite de la cessation du contrat ;

-l'activité **est intégralement poursuivie**, dans les mêmes locaux, par un nouvel agent général d'assurances exerçant à titre individuel et dans le délai d'un an.

Il est précisé que ces conditions s'ajoutent à celles mentionnées au I de l'article 151 septies A du CGI qui constitue le dispositif général d'exonération des plus-values professionnelles en cas de départ à la retraite.

Dès lors que les conditions ouvrant droit à l'exonération sont respectées, l'agent général bénéficie de plein droit de l'exonération à l'impôt sur le revenu des plus-values en cause.

Le montant de la plus-value à long terme exonérée en application des dispositions de l'article 151 septies A du CGI reste en revanche soumis aux diverses contributions sociales sur les revenus du patrimoine : contribution sociale généralisée (CSG), contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), prélèvement social et contribution additionnelle.

Chapitre 2 : Taxe exceptionnelle due en cas d'exonération de l'indemnité compensatrice

2797-1

L'application du régime d'exonération de l'indemnité compensatrice entraîne l'assujettissement de l'agent général d'assurances à une taxe exceptionnelle établie selon le tarif de l'article 719 du CGI et assise sur le montant de l'indemnité compensatrice (CGI, art. 151 septies A, V-2).

Cette taxe est établie, recouvrée et contrôlée comme l'impôt sur le revenu et sous les mêmes garanties et sanctions.

En pratique, dès lors que l'agent général souscrit une déclaration faisant apparaître qu'il prétend au bénéfice de l'exonération, la taxe exceptionnelle est exigible.

La taxe exceptionnelle est due au titre de l'année au cours de laquelle l'indemnité compensatrice est exonérée.

L'assiette de la taxe exceptionnelle est constituée par le montant brut de l'indemnité compensatrice (CGI, art. 151 septies A, V-2).

Le taux de la taxe est fixé par référence au tarif mentionné dans la tableau de l'article 719 du CGI.

Compte tenu du changement de tarif intervenu depuis le 6 août 2008, si le montant brut total des indemnités compensatrices est **inférieur ou égal à 23 000 €**, **aucune taxe n'est due**.

Si ce montant est compris **entre 23 000 € et 107 000 €**, **seule la part** de l'indemnité qui **excède 23 000 €** est taxée au taux de **2 %**.

Si ce montant est compris **entre 107 000 € et 200 000 € :**

- la part de l'indemnité comprise **entre 23 000 € et 107 000 €** (soit 84 000 €) est taxée à **2 % ;**

- la part comprise **entre 107 000 € et 200 000 €** est taxée à **0,60 %**.

Enfin, si ce montant **excède 200 000 € :**

- la part de l'indemnité comprise **entre 23 000 € et 107 000 €** (soit 84 000 €) est taxée à **2 % ;**

- la part comprise **entre 107 000 €** et **200 000 €** (soit 93 000 €) est taxée **à 0,60 % ;**

- et **la part supérieure à 200 000 €** est taxée à **2,60 %**.

La taxe exceptionnelle exigible suit le même régime que l'impôt sur le revenu. En conséquence, elle n'est pas admise en déduction du revenu non commercial ou du revenu global de l'agent général d'assurances concerné.

Chapitre 3 : Entrée en vigueur

2797-2

Les dispositions de l'article 151 septies A du CGI s'applique aux plus-values réalisées depuis le 1er janvier 2006.

En ce qui concerne les indemnités compensatrices qui sont éligibles au bénéfice du dispositif prévu au V de l'article 151 septies A du CGI, la date de réalisation de la plus-value correspond non à la date de son versement effectif, mais à la date à laquelle l'indemnité est considérée comme acquise, c'est à dire certaine dans son principe et dans son montant. Les indemnités versées depuis l'année 2006 mais qui sont afférentes à des cessations de mandat intervenues avant le 1er janvier 2006 ne peuvent donc pas bénéficier du dispositif d'exonération et ne sont par voie de conséquence pas soumises à la taxe exceptionnelle.

Livre VII : Bénéfices industriels et commerciaux

Introduction

2800

Les bénéfices industriels et commerciaux constituent l'une des principales catégories prises en considération pour déterminer le revenu global soumis à l'impôt sur le revenu.

En outre, les règles d'assiette des bénéfices industriels et commerciaux sont applicables, en majeure partie, pour la détermination des résultats imposables des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

On examinera successivement :

- le champ d'application des bénéfices industriels et commerciaux (première partie, n°s **2801** et suivants) ;

- la base d'imposition (deuxième partie, n°s 2890 et suivants) ;

- les réductions et crédits d'impôt (troisième partie, n°s 3212 et suivants) ;

- les régimes d'imposition et obligations déclaratives (quatrième partie, n°s 3305 et suivants) ;

- le recouvrement, le contrôle et le contentieux ;(cinquième partie, n°s 3395 et suivants) ;

- la cession ou cessation d'activité (sixième partie, n°s 3396 et suivants) ;

- l'intéressement et la participation (septième partie, n°s 3400 et suivants).

S'agissant des règles concernant la territorialité des bénéfices industriels et commerciaux, les règles sont celles applicables en matière d'impôt sur le revenu (cf. BOI-IR-CHAMP-10).

Lorsque des personnes exercent simultanément des activités commerciales, industrielles ou artisanales en France et hors de France, elles doivent faire état, dans leur déclaration, du résultat d'ensemble qu'elles en ont retiré (CGI, art. 158, 4, al. 2), sous réserve de l'application des conventions internationales.

Partie 1 : champ d'application

Titre 1 : revenus imposables

(CGI, art. 34 et 35 ; BOI-BIC-CHAMP)

Chapitre 1 : Revenus imposables par nature

(BOI-BIC-CHAMP-10-10)

2801

Sont considérés comme bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale.

Par personnes physiques, il faut entendre non seulement les exploitants individuels (BOI-BIC-CHAMP-70-10), mais encore les membres des sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés, lorsque ces sociétés exercent une activité réputée industrielle ou commerciale (sociétés dont les membres sont placés sous le régime défini à l'article 8 du CGI, cf. n^{os} 2825 et suiv. (BOI-BIC-CHAMP-70-20).

Les entreprises individuelles à responsabilité limitée (EIRL) sont traitées au plan fiscal comme toutes les entreprises individuelles, sous réserve que l'entrepreneur qui exerce son activité dans le cadre d'une EIRL, n'opte pas pour l'assimilation fiscale de son EIRL à une EURL ou à une EARL (BOI-BIC-CHAMP-70-30).

L'exercice d'une profession industrielle et commerciale s'entend de l'accomplissement habituel, par des personnes agissant pour leur propre compte et poursuivant un but lucratif, d'opérations de caractère industriel ou commercial, telles que :

- achats de marchandises, matières ou objets en vue de leur revente en l'état ou après transformation ;

- acquisitions de meubles en vue de la location ;

- transports ;

- exploitation d'établissements destinés à fournir le logement, la nourriture, les soins personnels ou les distractions ;

- opérations de commission et de courtage ;

- opérations de banque.

Les professions artisanales et assimilées sont celles des contribuables qui exercent pour leur propre compte une activité manuelle, et qui tirent principalement leur profit de la rémunération de leur propre travail.

Remarques :

- achat-revente de bitcoins : Le bitcoin est une unité de compte virtuelle qui peut être valorisée et utilisée comme outil spéculatif. Par conséquent, conformément aux dispositions de l'article L. 110-1 du code de commerce qui répute acte de commerce toute acquisition de biens meubles aux fins de les revendre, l'achat-revente de bitcoins exercée à titre habituel et pour son propre compte constitue une activité commerciale par nature dont les revenus sont à déclarer dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 34 du CGI (BOI-BIC-CHAMP-60-50).

Chapitre 2 : Revenus imposables par détermination de la loi

2802

Certaines activités relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en vertu de dispositions légales particulières (cf. BOI-BIC-CHAMP-20-60)

Il en est ainsi des bénéfices réalisés :

- par les personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne ou non tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie (CGI, art. 35, I-5°) ;

- par les adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux (CGI, art. 35, I-6°) ;

- par les membres de copropriétés de navires (CGI, art. 35, I-7°).

- par les personnes qui, à titre professionnel, effectuent, directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, des opérations sur des contrats financiers, également dénommés "instruments financiers à terme", mentionnés au III de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier

à condition d'avoir opté pour ce régime dans les quinze jours du début du premier exercice d'imposition à ce titre ; cette option est irrévocable. Il en est de même pour les personnes qui effectuent, dans les mêmes conditions, des opérations à terme sur marchandises sur un marché réglementé (CGI, art. 35, I, 8e) ;

- par les concessionnaires de mines, les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, les titulaires de permis d'exploitation de mines et les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustibles (CGI, art. 34, al. 2) ;

- par les particuliers producteurs d'électricité photovoltaïque (RES N° 2007/20 au BOI-BIC-CHAMP-10-10) ;

- par les diagnostiqueurs immobiliers (RES N° 2008/34 au BOI-BIC-CHAMP-60-50) ;

- par les épithésistes (RES N° 2011/18).

- par les membres de copropriétés de cheval de course ou d'étalon : cf. BOI-BIC-CHAMP-70-20-80.

S'agissant des modalités d'imposition des rémunérations dites « à la part » perçues par les artisans pêcheurs et, lorsqu'ils sont embarqués, par les pêcheurs associés d'une société de pêche artisanale, cf. BOI-RSA-CHAMP-10-40-20.

2803

Présentent également le caractère de bénéfices industriels et commerciaux les bénéfices réalisés par des personnes physiques à l'occasion de certaines opérations ou activités immobilières.

Il s'agit :

- des profits (y compris ceux provenant d'opérations de lotissement, cf. ci-après) réalisés par les marchands de biens et assimilés (CGI, art. 35, I-1°, 2° et 4° ; cf. n^{os} 2815 et suiv.) ;

- des profits que les personnes réalisent à l'occasion de la cession d'immeubles qu'elles ont construits ou fait construire et des droits immobiliers y afférents (CGI, art. 35, I-1° bis ; cf. n^{os} **2804 et suiv**.) ;

- des profits réalisés par des personnes qui procèdent à la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits lorsque le terrain a été acquis à cet effet (CGI, art. 35, I-3°).

A. Profits de construction réalisés par les personnes physiques

(CGI, art. 35, I-1° bis ; BOI-BIC-CHAMP-20-40)

2804

Les profits réalisés à l'occasion de cessions habituelles d'immeubles ou fractions d'immeubles construits en vue de la vente ou de droits s'y rapportant par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

Cette disposition fait l'objet des commentaires figurant au présent chapitre.

En ce qui concerne :

- les profits de construction réalisés par les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France qui sont soumis au prélèvement prévu par l'article 244 bis du CGI, cf. n^{os} 2815 et suivants ;

- les profits de construction réalisés à titre occasionnel par les particuliers qui sont imposables dans les conditions définies aux articles 150 U et suivants du CGI.

I. Profits de construction imposables dans la catégorie des bic

1. Opérations imposables (BOI-BIC-CHAMP-20-40-10)

2805

Pour être imposables dans la catégorie des BIC, les profits de construction doivent procéder de cessions habituelles d'immeubles construits en vue de la vente.

a. Cessions imposables.

Il s'agit de toutes les transmissions de propriété à titre onéreux (ventes proprement dites, apports en

société, échanges, expropriations, partages à charge de soulte, etc.).

Les mutations à titre gratuit ne constituent pas des cessions imposables au sens du 1° bis du I de l'article 35 du CGI. Toutefois, le III de l'article 35 du CGI dispose que les donations entre vifs ne sont pas opposables à l'administration. Lorsqu'elle est en présence d'une telle donation, l'administration a la possibilité soit d'en faire abstraction, soit d'en admettre l'existence. Cette règle est dite de la « non-opposabilité des donations entre vifs ».

b. Notion d'habitude.

Elle résulte soit de la pluralité des ventes réalisées dans le cadre d'une même opération, soit de l'activité passée ou présente du cédant.

Si celui-ci est un professionnel du commerce des biens ou de la promotion immobilière (marchand de biens, promoteur-constructeur), il est évident que la notion d'habitude est sous-jacente à la profession exercée.

S'il s'agit en revanche d'un particulier, un examen plus approfondi de son activité passée peut s'avérer nécessaire. Les opérations qu'il a pu réaliser dans le passé - y compris au cours d'années couvertes par la prescription - et celles qui ont été entreprises mais ne sont pas encore arrivées à leur terme (par exemple, terrains à bâtir « en stock ») doivent être recensées de façon à établir leur nombre, leur importance et leur fréquence. En toute hypothèse, une analyse de l'ensemble des circonstances de fait propres à l'opération réalisée doit être effectuée. Dans le cas d'opérations isolées de faible importance, dénouées par un nombre limité de ventes, il a été décidé, à titre de règle pratique, qu'une opération de construction réalisée par une personne physique comportant au moins dix appartements ou cinq maisons individuelles ou 500 m2 de bureaux ou de locaux commerciaux sera présumée, sauf preuve contraire, entrer dans les prévisions du 1° bis du I de l'article 35 du CGI.

c. Intention de vendre.

Lorsque le caractère habituel des opérations est établi, celles-ci sont présumées effectuées en vue de la vente. C'est donc au cédant qu'il appartient d'apporter tous les éléments de preuve susceptibles de faire échec à cette présomption.

Toutefois, à titre de règle pratique, il est admis que l'intention de vendre soit, a priori, écartée lorsque la vente intervient quinze ans ou plus après l'achèvement des immeubles. Toutefois, il n'est pas exclu que les profits consécutifs à la vente d'immeubles achevés depuis plus de quinze ans soient imposés dans la catégorie des BIC lorsqu'il est manifestement établi qu'ils avaient été construits en vue de la vente. Pratiquement, une telle situation n'est susceptible de se présenter que lorsque l'opération de construction est réalisée par un professionnel du commerce des biens ou de la promotion immobilière et que les immeubles vendus peuvent être réputés figurer dans le stock immobilier de l'entreprise.

À l'inverse, la vente d'immeubles construits depuis moins de quinze ans peut être exclue du champ d'application du 1° bis du I de l'article 35 du CGI si le cédant est en mesure de prouver qu'il a construit sans intention de vendre.

2. Nature des biens vendus (BOI-BIC-CHAMP-20-40-20)

2806

a. Définition des biens vendus.

Le 1° bis du I de l'article 35 du CGI concerne :

- les immeubles bâtis ;

- les droits immobiliers portant sur ces biens (usufruit, nue-propriété, servitude, droits indivis, etc.) ;

- les actions ou parts de sociétés dotées de la transparence fiscale (CGI, art. 1655 ter).

b. Cas particuliers.

1° Opérations de restauration, rénovation, surélévation et reconstruction d'immeubles.

Elles sont assimilées aux opérations de construction dès lors qu'elles ont nécessité l'obtention d'un permis de construire. Toutefois, l'administration peut démontrer que les travaux ainsi effectués n'ont pas eu une importance telle qu'ils équivalaient à des travaux de construction.

2° Ventes d'immeubles reçus en contrepartie de la cession d'un terrain à bâtir.

Les modalités d'imposition des profits consécutifs à la vente de ces immeubles dépendent essentiellement du point de savoir qui, du vendeur ou de l'acquéreur du terrain, doit, compte tenu des conventions intervenues, être réputé avoir fait construire les immeubles édifiés.

1. La remise des locaux procède d'une dation en paiement : le constructeur est l'acquéreur du terrain.

Dans ce cas, les profits réalisés par le vendeur du terrain lors de la cession des immeubles qu'il a reçus n'ont pas le caractère de profits de construction.

2. L'acquéreur du terrain agit comme un entrepreneur pour l'exécution des travaux : c'est le vendeur du terrain qui est réputé avoir fait construire, pour son propre compte, les immeubles qui lui sont livrés.

Les plus-values consécutives à la cession de ces immeubles sont des profits de construction et sont imposables dans la catégorie des BIC si le cédant réalise des opérations habituelles de construction-vente.

3° . Personnes imposables (BOI-BIC-CHAMP-20-40-30)

Dès lors qu'elles réalisent les opérations définies aux n[os] 2805 et suivants portant sur les biens énumérés ci avant au a., les personnes physiques fiscalement domiciliées en France sont imposables dans la catégorie des BIC, quelle que soit l'activité professionnelle qu'elles exercent éventuellement par ailleurs.

II. Assiette

(BOI-BIC-CHAMP-20-40-40)

2807

Les règles de droit commun de détermination des bénéfices imposables dans la catégorie des BIC sont applicables aux profits de construction réalisés à titre. Ce principe appelle toutefois les précisions suivantes.

1. Prix de cession

Selon que la mutation se dénoue par la remise d'une somme d'argent (vente) ou d'une chose (échange, apport...), le prix de cession s'entend, soit de toutes les sommes stipulées au profit du cédant en contrepartie de la cession du bien, soit de la valeur vénale réelle du bien remis en contrepartie de l'immeuble.

2. Prix de revient

a. Immeubles proprement dits.

Les immeubles construits en vue de la vente constituent, du point de vue fiscal, un stock immobilier, les immeubles inachevés constituant, quant à eux, des travaux en cours. Ils doivent donc être évalués, pour leur inscription à l'actif du bilan, à leur prix de revient (CGI, art. 38, 3-al. 2).

Le prix de revient comprend le coût de production proprement dit et toutes les charges directes ou indirectes de production à l'exclusion des frais financiers (CGI, ann. III, art. 38 nonies).

Toutefois, il est admis que les frais intercalaires de financement afférents aux opérations de construction d'immeubles affectés pour les trois quarts au moins de leur superficie à l'habitation peuvent être retenus pour le calcul du prix de revient.

b. Actions ou parts de sociétés transparentes.

Leur prix de revient comprend l'ensemble des sommes payées en l'acquit de leur souscription ou de leur acquisition et des fonds ultérieurement versés à la société immobilière pour couvrir les charges incluses dans le prix de revient des immeubles.

III. Modalités d'imposition

1. Fait générateur (BOI-BIC-CHAMP-20-40-40)

2808

Conformément au 2 bis de l'article 38 du CGI, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement de prix sont rattachés, pour les ventes, à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens.

Par livraison, il convient d'entendre la délivrance au sens du code civil et de considérer que le profit est acquis au cédant au cours de l'exercice de la remise des clefs à l'acquéreur (code civil, art. 1605). Il en est ainsi aussi bien pour les ventes d'immeubles à construire que pour les ventes d'immeubles achevés ou encore pour les actions ou parts de sociétés de copropriété transparentes. En ce qui concerne les cessions de droits immobiliers, le profit est acquis au cédant au titre de l'exercice au cours duquel intervient la cession des droits.

2. Période d'imposition (BOI-BIC-CHAMP-20-40-40)

Les règles prévues par les articles 36 et 37 du CGI sont applicables.

3. Régime d'imposition (BOI-BIC-CHAMP-20-40-40 au III)

Les profits réalisés à l'occasion d'opérations de construction sont obligatoirement placés sous le régime de l'imposition selon le bénéfice réel, normal ou simplifié (cf. BIC n^{os} 3305 et suiv.).

4. Précisions diverses

Compte tenu du caractère de stock immobilier des biens vendus (cf. BIC n° **2807**), les profits dégagés lors de leur cession doivent être soumis à l'impôt dans les conditions de droit commun sans pouvoir bénéficier du régime fiscal des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 duodecies et suivants du CGI.

Depuis le 29 juin 1999, les entreprises qui réalisent à titre habituel des opérations de construction peuvent adhérer à un centre de gestion agréé.

B. Profits de construction réalisés par les personnes morales

(BOI-BIC-CHAMP)

I. Sociétés visées à l'article 8 du CGI n'ayant pas opté pour l'IS

(BOI-BIC-CHAMP-20-50)

2809

Les profits réalisés lors d'opérations définies ci-dessus n^{os} 2805 et suivants portant sur les biens énumérés ci-dessus n° 2806 par les sociétés visées à l'article 8 du CGI (essentiellement les sociétés en nom collectif), n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés, présentent le caractère de bénéfices industriels et commerciaux. Les règles de droit commun propres à cette catégorie de revenus sont donc applicables. Ainsi, les associés personnes physiques sont personnellement imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

Lorsque ces profits sont réalisés par une société qui n'a pas d'établissement en France, ils sont soumis au prélèvement de 75 % prévu par l'article 244 bis du CGI (cf. BIC n^{os} 2815 et suiv.).

Remarque : Le taux de 75 % est applicable aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2013. Auparavant, il était de 50 %.

II. Sociétés civiles de construction-vente

(CGI, art 239 ter ; BOI-BIC-CHAMP-70-20-100)

2810

Les dispositions du 2 de l'article 206 du CGI ont pour effet d'assujettir à l'IS les sociétés civiles qui se livrent à des opérations industrielles ou commerciales. Tel est le cas, en principe, de la construction d'immeubles réalisée en vue de la vente.

Toutefois, l'article 239 ter du CGI, soumet, sous certaines conditions, les sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente au même régime fiscal que les sociétés en nom collectif effectuant les mêmes opérations.

1. Conditions d'application

a. Objet des sociétés.

1° . Principe.

Le régime de l'article 239 ter du CGI s'applique aux seules sociétés qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente, soit directement, soit sous le couvert de sociétés dotées de la transparence fiscale.

La tolérance de 10 % de recettes commerciales accessoires admise en faveur des sociétés civiles ne bénéficie pas aux sociétés civiles régies par l'article 239 ter du CGI.

Dans la mesure où une société civile réalise des opérations de nature industrielle ou commerciale

incompatibles avec l'objet social prévu par l'article 239 ter du CGI, l'ensemble de ses activités doit être soumis à l'IS. Il en est ainsi, par exemple, lorsqu'elle procède à la revente par lots d'un immeuble après transformation.

2° . Exceptions.

Les sociétés civiles de construction-vente peuvent, sans perdre le bénéfice du régime de l'article 239 ter du CGI , effectuer les opérations suivantes :

- Revente de terrains non bâtis primitivement destinés à la réalisation de l'objet social.

Cette opération ne peut entraîner l'assujettissement de la société civile à l'impôt sur les sociétés dès lors que la condition d'habitude prévue au 1° bis du I de l'article 35 du CGI n'est pas remplie tant au regard des opérations réalisées par la société elle-même, qu'au regard de celles réalisées par les associés. Ainsi, la condition d'habitude n'est pas en principe remplie dans le cas d'une société civile qui a eu pour seule activité la réalisation d'une opération spéculative unique consistant à acheter et à revendre en l'état un immeuble déterminé. Il en va différemment lorsque les associés se livrent eux-mêmes de façon habituelle, directement ou indirectement, à des opérations immobilières.

Toutefois, une société de construction-vente qui s'est trouvée dans l'impossibilité de réaliser son projet par suite d'un événement indépendant de sa volonté la contraignant à la revente du terrain conserve le bénéfice du régime d'exonération d'impôt sur les sociétés, même si ses associés exercent une activité immobilière de caractère commercial.

Les reventes à des collectivités territoriales de terrains destinés primitivement, à la réalisation de l'objet social ne remettent pas en cause le régime prévu à l'article 239 ter du CGI, si elles ont un caractère non spéculatif. Il en est ainsi notamment si les cessions sont effectuées pour un prix au plus égal au prix de revient du terrain.

- Livraison de locaux comportant certains équipements mobiliers à savoir :

·• des équipements constituant le complément nécessaire des locaux d'habitation, en particulier : appareils sanitaires et de chauffage ainsi que placards incorporés ;

·• des équipements ne constituant pas le complément nécessaire des locaux d'habitation mais ayant un lien avec la construction tels que : appareils électro-ménagers et éléments de rangement non incorporés dans les volumes qui leur sont réservés. Cette mesure de tempérament est subordonnée à la double condition que le coût de ces équipements demeure inférieur à 4 % du coût global (TTC) de la construction sans jamais dépasser 2 440 € par logement et que ces équipements soient rétrocédés à l'acquéreur des locaux pour leur prix de revient.

Il est par ailleurs admis que la livraison de locaux comportant des équipements mobiliers compris dans le champ d'application de la mesure de tempérament susvisée (équipements fixes de réfrigération et de cuisson équipant les cuisines, par exemple) entre dans l'objet exclusif des sociétés civiles de construction-vente de l'article 239 ter du CGI lorsque lesdits équipements présentent le caractère d'effets mobiliers attachés à l'immeuble à perpétuelle demeure au sens de l'article 525 du code civil ;

·• des équipements constituant le complément nécessaire de locaux à usage de bureaux, tels que équipements d'alarme contre le vol et l'incendie, cloisonnements par éléments amovibles, distribution de réseau informatique.

- Cessions de locaux assorties d'une clause de garantie minimale de loyers.

Il est admis que la cession d'immeubles accompagnée d'une offre de garantie minimale de rentabilité, quelle qu'en soit la durée, ne fait pas obstacle à l'application du régime spécial de l'article 239 ter du CGI.

- Revente de terrains à bâtir à une structure de portage dans le cadre du dispositif du Pass-Foncier® .

Il peut être admis que la cession du terrain par la SCI de construction-vente ne remet pas en cause l'application du régime prévu à l'article 239 ter du CGI sous réserve que la SCI de construction-vente n'effectue pas à titre habituel des opérations d'achat-revente de terrain à bâtir au sens du 1° de l'article 35 du CGI, qu'elle cède le terrain en cause à la structure de portage à un prix qui ne soit pas supérieur à son prix de revient et qu'elle procède elle-même à la construction de l'immeuble sur le terrain vendu à la structure de portage.

b. Forme des sociétés.

Le bénéfice du régime spécial défini à l'article 239 ter du CGI ne peut être invoqué que par les sociétés constituées sous la forme civile. Les sociétés de capitaux et les sociétés à responsabilité limitée assujetties de plein droit à l'IS sont exclues du régime spécial.

c. Statuts des sociétés.

Les statuts de la société doivent prévoir la responsabilité indéfinie des associés en ce qui concerne le

passif social. Cette responsabilité est mise en cause sur tous leurs biens en proportion de leurs droits sociaux.

2. Portée du régime spécial

Lorsqu'elles satisfont aux conditions exigées, les sociétés civiles constituées en vue de la construction et de la vente d'immeubles sont soumises, au regard de l'impôt sur le revenu, au régime des sociétés en nom collectif effectuant les mêmes opérations. Il s'ensuit que chaque associé est personnellement assujetti à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC (ou à l'impôt sur les sociétés si cet associé est une personne morale passible de cet impôt) pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

Remarques :

1. Les sociétés civiles de construction vente sont obligatoirement soumises à un régime réel d'imposition.

2. Elles peuvent évaluer le montant du stock immobilier en fonction d'un prix de revient incluant les frais financiers ayant grevé la construction des immeubles affectés pour les trois quarts au moins de leur superficie à l'habitation inventoriés à la clôture de l'exercice.

3. Lorsque la société exerce conjointement une ou plusieurs activités purement civiles du point de vue fiscal, les résultats afférents à chacune de ces activités conjointes doivent être déterminées, selon les modalités qui leurs sont propres, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 155 du CGI.

III. Personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés

(BOI-BIC-CHAMP-20-50)

2811

Les profits provenant de la cession d'immeubles construits en vue de la vente par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont soumis à cet impôt dans les conditions de droit commun. Ils sont donc déterminés selon les règles de droit commun des bénéfices industriels et commerciaux.

Les immeubles construits en vue de la vente constituent, du point de vue fiscal, un stock immobilier. Les profits dégagés lors de leur cession ne peuvent donc bénéficier du régime fiscal des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 duodecies et suivants du CGI.

Lorsque ces profits sont réalisés par des sociétés qui n'ont pas d'établissement en France, ils sont soumis au prélèvement de 75 % prévu par l'article 244 bis du CGI (cf. n^{os} 2815 et suiv.).

Remarque : Le taux de 75 % est applicable aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2013. Auparavant, il était de 50 %.

C. Profits réalisés par les marchands de biens et assimilés et par les intermédiaires pour le négoce des biens

(CGI, art. 35, I-1°, 2° et 4° ; BOI-BIC-CHAMP-20-10 et BOI-BIC-CHAMP-20-20)

I. Champ d'application

2812

Sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, les profits retirés des opérations réalisées par :

- les personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre, des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts de sociétés immobilières ou qui, habituellement, souscrivent, en vue de les revendre, des actions ou parts créées ou émises par ces mêmes sociétés (CGI, art. 35, I-1°) ;

- les personnes se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat, la souscription ou la vente des biens susvisés (CGI, art. 35, I-2°) ;

- les personnes bénéficiaires d'une promesse unilatérale de vente portant sur un immeuble vendu par fractions ou par lots à la diligence de ces personnes (CGI, art. 35, I-4°).

Remarques :

1. Pour l'application du 1° du I de l'article 35 du CGI, la notion d'habitude résulte soit de la pluralité des

ventes réalisées dans le cadre d'une même opération, soit de l'activité passée ou présente du cédant (voir remarque 5 ci-après). Lorsque le caractère habituel des opérations est établi, l'intention spéculative du cédant est toujours présumée. C'est donc à lui qu'il appartient d'apporter tous les éléments de preuve susceptibles de faire échec à cette présomption.

2. L'intention spéculative (l'intention de revendre) s'apprécie, en principe, au moment de l'achat ou de la souscription. Aussi, les raisons qui ont pu déterminer les aliénations importent peu : aliénations volontaires ou forcées, expropriations, difficultés de trésorerie, modification des statuts.

3. Les dispositions du 1° et du 2° du I de l'article 35 du CGI s'appliquent quelle que soit la qualité de la personne qui accomplit les opérations de revente ou d'entremise, même si cette personne est un simple particulier qui n'exerce pas à titre professionnel l'activité de marchand de biens ou d'intermédiaire. Il n'est pas nécessaire que les opérations réalisées soient exclusives de toute autre occupation : le fait qu'une personne exerce à titre principal une profession différente ne s'oppose nullement à ce qu'elle soit considérée comme exerçant accessoirement celle de marchand de biens ou d'intermédiaire.

4. De même, un marchand de biens qui, après avoir déclaré cesser son activité, continue de revendre des immeubles qu'il avait acquis dans le cadre de cette activité et dont il avait conservé la propriété sans les inclure dans son patrimoine personnel, doit être regardé comme poursuivant l'exploitation de son entreprise commerciale jusqu'à la liquidation du stock qu'il avait constitué en sa qualité de marchand de biens.

5. Un redevable qui, depuis l'enregistrement de son activité de marchand de biens n'a acquis aucun bien autre que celui acquis en cette qualité, a donné à bail le bien en cause à une société, dont il est le gérant et principal actionnaire, qui y exploite un fonds de commerce et a inscrit ce bien à un compte d'immobilisation et non en stock, ne peut bénéficier du régime des marchands de biens dès lors qu'il n'exerce pas cette activité à titre habituel.

6. Les profits retirés d'opérations de lotissement réalisés par un marchand de biens ou assimilé sont imposables dans la catégorie des BIC (cf. BIC n° 2819).

II. Modalités d'imposition

2813

1. Assiette.

Les profits réalisés par les marchands de biens et assimilés (CGI, art. 35, I-1°, 2° et 4°) sont déterminés suivant les règles de droit commun propres aux bénéfices industriels et commerciaux.

Remarque : les biens destinés à la vente et possédés par un marchand de biens constituent des éléments du stock immobilier. En conséquence, les revenus afférents à un bien de ce stock (tels que les locations ou les intérêts versés par les acquéreurs) sont taxés au titre des BIC, et non au titre des revenus fonciers, et les plus-values réalisées sur la vente de ces biens sont soumises à l'impôt dans les conditions de droit commun, sans pouvoir bénéficier du régime fiscal des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 duodecies et suivants du CGI.

2. Régime d'imposition.

Les bénéfices résultant de l'activité de marchands de biens et d'intermédiaires sont obligatoirement soumis à un régime réel d'imposition.

3. Système d'imposition.

Lorsqu'ils peuvent être considérés comme ne se rattachant pas à l'exercice d'une activité professionnelle, les profits provenant d'opérations d'achat et de revente d'immeubles ou de titres de sociétés immobilières peuvent être considérés comme des revenus exceptionnels et bénéficier du système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI.

III. Obligations spéciales

2814

L'accomplissement de la formalité pour tout acte constatant la cession de biens visés à l'article 35 du CGI est subordonné à la condition que le cédant mentionne au pied de l'acte (CGI, ann. II, art. 3) :

- le lieu de son domicile réel ou, s'il s'agit d'une société, celui de son siège social ;

- le cas échéant, le lieu de l'établissement qu'il possède en France ;

- l'adresse du service des impôts dont il dépend éventuellement pour la déclaration de ses revenus ou bénéfices.

IV. Personnes ou sociétés n'ayant pas d'établissement en france

(BOI-BIC-CHAMP-20-10-40 au VI)

2815

Sous réserve de l'application des conventions internationales, aux termes de l'article 244 bis du CGI, les personnes physiques ou sociétés, quelle qu'en soit la forme, n'ayant pas d'établissement en France et qui réalisent des profits visés à l'article 35 du CGI sont assujetties à un prélèvement de 33,1/3 %.

Par dérogation, le taux est porté à 75 % lorsque les profits sont réalisés par ces mêmes contribuables ou sociétés lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Remarque : Le taux de 75 % est applicable aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2013. Auparavant, il était de 50 %.

1. Champ d'application.

a. Personnes imposables. Il s'agit :

- des personnes physiques qui n'ont pas leur domicile en France ;

- des sociétés, quelle qu'en soit la forme, qui n'ont pas d'établissement en France.

Remarque : Les dispositions de l'article 244 bis du CGI ne s'appliquent pas aux associés ou autres membres, non-résidents de France, d'une société de personnes qui a son siège en France et qui réalise des profits de marchands de biens.

b. Profits imposables.

Le prélèvement s'applique aux bénéfices (y compris les profits de construction) réalisés par les marchands de biens et assimilés.

2. Assiette.

Les profits imposables sont déterminés conformément aux règles de droit commun propres aux bénéfices industriels et commerciaux.

3. Modalités d'imposition.

a. Taux du prélèvement - Recouvrement.

Le taux du prélèvement est de 33,1/3 % ou de 75 %. À la charge exclusive du cédant, il est recouvré suivant les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions que les droits d'enregistrement.

b. Obligations imposées aux contribuables.

Les personnes physiques et sociétés sont tenues de souscrire, en double exemplaire, la déclaration spéciale n° 3005 au service des impôts et d'acquitter les droits correspondants dans le délai fixé à l'article 244 quater A du CGI.

S'agissant des personnes physiques, le prélèvement libère les contribuables fiscalement domiciliés hors de France, au sens de l'article 4 B du CGI, de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté ce prélèvement.

Pour les sociétés, il s'impute sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année de réalisation des profits. Il ne peut être restitué.

Remarque : Le taux de 75 % est applicable aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2013. Auparavant, il était de 50 %.

V. Non-opposabilité des donations entre vifs

(CGI, art. 35, III et 244 bis ; BOI-BIC-CHAMP-20-10-10 au II-B)

2816

Les donations entre vifs ne sont pas opposables à l'administration pour l'application du I de l'article 35 du CGI et de l'article 244 bis du CGI.

Lorsqu'elle se trouve en présence d'une donation entre vifs, l'administration a donc la possibilité soit d'en faire abstraction, soit d'en admettre l'existence.

D. Profits réalisés par les lotisseurs

(CGI, art. 35, I-3° et 150 U ; BOI-BIC-CHAMP-20-30)

2817

Le régime d'imposition des profits résultant de la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits dépend de l'intention du contribuable lors de l'acquisition de ce terrain.

I. Principe

2818

En application des dispositions de l'article 150 U du CGI, les profits consécutifs à la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits sont présumés être réalisés dans le cadre de la gestion du patrimoine privé et relèvent à ce titre du régime des plus-values des particuliers dès lors que le terrain n'a pas été acquis en vue du lotissement et de la vente par lots.

En revanche, lorsque l'intention spéculative est établie, les bénéfices réalisés sont imposables au titre des bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 35, I-3°).

II. Portée

2819

1. Lotissements réalisés par des personnes physiques.

Les lotisseurs qui réalisent directement une opération limitée à la gestion de leur patrimoine privé relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers. Tel est le cas notamment, quel que soit le nombre de lots réalisés :

- lorsque le terrain a été acquis à titre gratuit par succession ou donation (sans préjudice de l'application par l'administration du III de l'article 35 du CGI ; cf. BIC n° **2816**) ;

- lorsque le terrain a été acquis à titre onéreux mais sans intention spéculative.

En revanche, les bénéfices réalisés par les personnes qui procèdent à la cession d'un terrain après lotissement lorsque le terrain a été acquis à cet effet relèvent des bénéfices industriels et commerciaux.

L'intention de revendre après lotissement s'apprécie au moment de l'achat du terrain sans qu'il y ait lieu de prendre en compte les circonstances de l'aliénation des lots.

De façon générale, l'intention spéculative s'apprécie en fonction des circonstances de fait de chaque affaire.

En tout état de cause relèvent du régime d'imposition des BIC, les profits de lotissement réalisés :

- par un contribuable exerçant la profession de marchand de biens même si le terrain loti a été acquis à titre gratuit (CGI, art. 35, I-1°). Toutefois, dans cette hypothèse, le cédant est admis à écarter la présomption du caractère professionnel de l'opération en apportant la preuve que celle-ci s'inscrit dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé et que le terrain ne figurait pas dans son stock immobilier ;

- par un contribuable qui, bien que n'exerçant pas la profession de marchand de biens, peut être considéré comme ayant une activité de marchand de biens à raison d'opérations immobilières d'achat-revente réalisées par ailleurs.

2. Lotissement réalisé par l'intermédiaire d'une société civile immobilière.

Les bénéfices réalisés par une SCI spécialement constituée en vue de procéder à une opération de lotissement ont, dans tous les cas, un caractère commercial, que le terrain ait été acheté par la société ou apporté par un ou plusieurs associés, et doivent être soumis à ce titre à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 206, 2).

En revanche, lorsqu'une SCI constituée dans un but autre que la réalisation d'une opération de lotissement (ex. : SCI de gestion) procède à la cession par lots d'un terrain précédemment affecté à son activité, l'intention spéculative doit en principe être exclue. Toutefois, dans l'hypothèse où les statuts prévoient, même à titre subsidiaire, la possibilité de lotir, l'opération est considérée comme commerciale.

En outre, la circonstance que les statuts ne prévoiraient pas la réalisation d'une opération de lotissement ou auraient été modifiés postérieurement à l'acquisition du terrain ne saurait exclure que la société puisse être regardée comme réalisant une opération relevant du 3° du I de l'article 35 du CGI si les faits révèlent par ailleurs l'existence d'une intention spéculative lors de la constitution de la société ou de l'achat du terrain.

La revente après lotissement par une société civile de construction-vente d'un terrain initialement acquis pour construire présente un caractère commercial. Toutefois, la société conserve le bénéfice du régime spécial prévu à l'article 239 ter du CGI (cf. BIC n° 2810) lorsqu'elle s'est trouvée dans l'impossibilité de réaliser son projet par suite d'un événement indépendant de sa volonté la contraignant à la revente d'un terrain ou en cas de cession d'un terrain à une collectivité territoriale pour un prix n'excédant pas le prix de revient de ce terrain.

Chapitre 3 : Activités imposables par attraction

(BOI-BIC-CHAMP-30)

2820

Il convient de se reporter au livre BIC, n° 2923 et au BOI-BIC-CHAMP-30.

Chapitre 4 : Locations meublées

(BOI-BIC-CHAMP-40)

2821

Les bénéfices tirés de la location de locaux meublés effectuée à titre habituel relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Le caractère habituel d'une location en meublé résulte des circonstances de fait qu'il convient d'apprécier dans chaque cas particulier.

Toutefois, plusieurs exonérations sont prévues (BOI-BIC-CHAMP-40-20) :

1. Les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu pour les produits de cette location, sous réserve (CGI, art. 35 bis, I).

• que les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale ;

• et que le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables.

2. Chambres d'hôtes (CGI, art. 35 bis, II) : Les personnes qui mettent de façon habituelle à la disposition du public une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu sur le produit de ces locations lorsque celui-ci n'excède pas 760 € par an. Cette exonération ne peut se cumuler avec les dispositions de l'article 50-0 du CGI relatives au régime des micro-entreprises.

Les règles d'imputation des déficits provenant de l'activité de location meublée diffèrent selon que l'activité est exercée à titre professionnel ou à titre non-professionnel (BOI-BIC-CHAMP-40-20). Les déficits retirés de l'activité de location meublée exercée à titre professionnel sont imputables sur le revenu global du contribuable sans limitation de montant. En revanche, le 1° ter du I de l'article 156 du CGI prévoit que les déficits du foyer fiscal provenant de l'activité de location meublée exercée à titre non professionnel ne peuvent s'imputer sur le revenu global. Ces déficits non professionnels s'imputent exclusivement sur les revenus provenant d'une telle activité au cours de celles des dix années suivantes pendant lesquelles l'activité n'est pas exercée à titre professionnel.

Chapitre 5 : Limites avec les autres catégories de revenus

(BOI-BIC-CHAMP-50)

2822

En ce qui concerne les limites avec les autres catégories de revenus,:

1. Avec les revenus fonciers, cf. RFPI, n° 1603.

2. Avec les bénéfices agricoles, cf.BA, n° 2004.

3. Avec les bénéfices non commerciaux, cf. BNC, n° 2423.

4. En ce qui concerne l'extension du régime d'approbation implicite de l'administration pour la définition catégorielle des revenus, cf . SJ, n° 9263.

Chapitre 6 : Personnes imposables

A. Exploitants individuels

(BOI-BIC-CHAMP-70-10)

I. Détermination de l'exploitant

2823

En vue d'établir l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels, commerciaux et artisanaux réalisés dans une entreprise individuelle, il convient d'identifier l'exploitant qui exerce l'activité imposable.

Il convient de considérer comme exploitant celui qui apparaît comme tel, notamment :

- par l'accomplissement d'obligations commerciales (inscriptions ou radiations au registre du commerce ou au répertoire des métiers...) ou fiscales (déclarations d'existence, de résultats, de cession ou de cessation...) ;

- à la lumière de certaines circonstances de droit ou de fait.

II. Modalités d'imposition

2824

Il résulte de l'article 6 du CGI que l'exploitant individuel est personnellement assujetti à l'impôt sur le revenu à raison des bénéfices réalisés dans sa propre entreprise lorsqu'il est :

- une personne seule ;

- une personne mariée exploitant individuel, lorsque les époux font l'objet d'impositions distinctes en vertu du 4 de l'article 6 du CGI ;

- une personne mariée ou liée par un pacte civil de solidarité, exploitant individuel, lorsque les époux ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité font l'objet d'impositions distinctes en vertu du 5 de l'article 6 du CGI (pour les revenus dont elle a disposé pendant l'année de son mariage ou de la conclusion du pacte) à condition que les époux ou les partenaires liés par un pacte civil de solidarité aient opté de manière irrévocable pour l'imposition distincte des revenus dont chacun a personnellement disposé dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration initiale des revenus mentionnée à l'article 170 du CGI) ;

- un enfant mineur imposé distinctement en application du 2 l'article 6 du CGI.

En revanche, les bénéfices ne font pas l'objet d'une imposition personnelle au nom de l'exploitant mais sont rattachés au foyer fiscal et donnent lieu à une imposition commune aux deux époux ou au deux partenaires liés par un pacte civil de solidarité lorsque l'exploitant est :

- une personne mariée ou liée par un pacte civil de solidarité (cf. toutefois ci-dessus les 4 et 5 de l'article 6 du CGI) ;
- un enfant considéré comme à charge (cf. toutefois ci-dessus le 2 de l'article 6 du CGI) ;
- un enfant majeur rattaché (cf. le 3 de l'article 6 du CGI).

B. Sociétés de personnes et assimilées

(CGI, art. 8 à 8 quinquies, 238 bis K, 238 bis L, 239 bis AA, 239 quater, 239 quater A, 239 quater B, 239 quater C et 239 quater D ; RES N° 2005/54 au BOI-RFPI-CHAMP-30-20 ; BOI-BIC-CHAMP-70-20)

I. Principe

2825

Les bénéfices sociaux réalisés par les sociétés de personnes et assimilées[1] ne sont pas imposés au nom de la société, mais chacun des associés, personne physique, est personnellement assujetti à l'impôt sur le revenu[2] pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

[1]. Autres que celles qui ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI.

[2]. Ou à l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale passible de cet impôt.

En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier. Le nu-propriétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier (CGI, art. 8).

En pratique, l'usufruitier des parts est imposable à hauteur des bénéfices courants de l'exploitation et le nu-propriétaire à hauteur des profits exceptionnels. Ce dernier peut également déduire la quote-part des déficits réalisés par la société correspondant à ses droits.

Toutefois, l'usufruitier et le nu-propriétaire de droits sociaux démembrés peuvent décider d'une répartition conventionnelle des résultats sociaux. Cette répartition est opposable à l'administration fiscale dès lors qu'elle procède d'une convention licite et a été conclue ou insérée dans les statuts avant la clôture de l'exercice aux termes d'un acte régulièrement enregistré.

La quote-part des déficits subis dans le cadre social est imputable dans les conditions exposées aux n^{os} 55 et suiv. La décision de la société de personnes ou assimilée de répartir les bénéfices sociaux ou de les mettre en réserve est sans influence au regard de l'imposition personnelle des associés.

Ces principes s'appliquent :

1. En ce qui concerne les sociétés mentionnées à l'article 8 du CGI :

- aux associés des sociétés en nom collectif ;

- aux commandités des sociétés en commandite simple[3] ;

[3]. La part des bénéfices sociaux revenant aux commanditaires est soumise à l'impôt sur les sociétés.

- aux membres des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés ;

- aux membres des sociétés en participation, y compris les syndicats financiers, qui sont indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration[4] ainsi qu'aux associés des sociétés créées de fait (CGI, art. 238 bis L et M) ;

[4]. La part des bénéfices sociaux correspondant aux droits des associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration, est soumise à l'impôt sur les sociétés.

- aux membres des sociétés à responsabilité limitée qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes y compris ceux mentionnés par l'article 239 bis AA du CGI ;

- à l'associé unique d'une société à responsabilité limitée lorsque cet associé est une personne physique (entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée : EURL) ;

- à l'associé unique ou aux associés d'une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL).

- aux membres des sociétés anonymes, des sociétés par actions simplifiées et des sociétés à

responsabilité limitée qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues par l'article 239 bis AB du CGI, (disposition applicable aux impositions dues au titre des exercices ouverts depuis le 5 août 2008 ; CGI, ann. III, art. 46 terdecies DA et 48).

- aux membres des sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées à l'article L. 4041-1 du code de la santé publique.

Précisions : (Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 36, II et III).

Les sociétés civiles de moyens, les groupements d'intérêt économique et les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association, ayant participé dès 2010 ou dès 2011 aux expérimentations portant sur les nouveaux modes de rémunération prévues à l'article 44 de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008 et qui se transforment en sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées à l'article L. 4041-1 du code de la santé publique avant le 30 juin 2012, relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI pour l'imposition des résultats de leurs exercices au cours desquels ils ont participé à ces expérimentations.

La transformation, avant le 30 juin 2012, des sociétés, des groupements ou des associations définis ci-dessus en sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées à l'article L. 4041-1 du code de la santé publique n'entraîne pas les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'article 202 ter du CGI, sous réserve qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables.

2. Aux membres des groupements d'intérêt économique, des groupements d'intérêt public et des groupements européens d'intérêt économique et des groupements de coopération sanitaire visés aux articles 239 quater du CGI, 239 quater B du CGI, 239 quater C du CGI et 239 quater D du CGI.

3. Aux associés de sociétés immobilières de copropriété transparentes visées aux articles 8 bis et 1655 ter du CGI.

4. Aux membres des indivisions.

Sauf si il est établi une répartition différente des bénéfices conclue par convention entre les indivisaires, avec date certaine avant la clôture de l'exercice (BIC, BA) ou avant la fin de l'année d'imposition (BNC) ;

5. Aux associés de sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter du CGI ;

6. Aux membres de sociétés de copropriétaires de navires visées à l'article 8 quater du CGI (cf. également CGI, art. 39 E) ;

7. Aux membres des sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 quater A du CGI.

8. Aux membres de groupements forestiers, de groupements agricoles d'exploitation en commun, de groupements agricoles fonciers ou de groupements fonciers agricoles.

9. Aux membres des syndicats mixtes de gestion forestière et des groupements syndicaux forestiers.

10. Aux membres des copropriétés de cheval de course ou d'étalon.

Ces copropriétés doivent respecter les conditions mentionnées à l'article 238 bis M du CGI. Les statuts et les modalités de fonctionnement des copropriétés d'étalon doivent être conformes à des statuts types approuvés par décret (CGI, art. 8 quinquies et 39 F) ;

11. Aux membres des associations de carrière de cheval de course.

Ces associations doivent être constituées sous la forme d'une indivision conventionnelle.

12. Aux membres indéfiniment responsables des associations d'avocats.

Ce sont les associations d'avocats, mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971, dont les noms et adresses des associés ont été indiqués à l'administration (CGI, art. 238 bis LA).

II. Imposition des participations

2826

Les règles applicables dépendent essentiellement de la situation de l'associé.

1. Pour l'associé d'une société ou d'un groupement mentionné aux articles 8, 8 quinquies, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C ou 239 quater D du CGI (cf. n° 2825).

Lorsque l'associé est une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, ou une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt

sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables aux bénéfices réalisés par cet associé (CGI, art. 238 bis K, I). En pratique, il s'agira donc, selon le cas, des règles des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles.

Si les droits en cause sont détenus par une société exerçant une activité agricole créée avant le 1er janvier 1997 ou un groupement d'exploitation en commun mentionné à l'article 71 du CGI qui relèvent de l'impôt sur le revenu selon le régime du forfait prévu aux articles 64 à 65 B du CGI ou, sur option, selon le régime du bénéfice réel simplifié d'imposition, les modalités d'imposition des parts de résultat correspondantes suivent les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés. Il en va de même lorsque cette société ou ce groupement a pour activité la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier. Toutefois, si le contribuable apporte la preuve qu'une fraction des droits dans cette dernière société ou ce dernier groupement est elle-même détenue directement ou indirectement par des personnes physiques ou entreprises, qui entrent dans le champ d'application du II de l'article 238 bis K du CGI, cette règle ne s'applique pas à la part de bénéfice correspondante (CGI, art. 238 bis K, I).

2. Dans tous les autres cas.

La part de bénéfice ainsi que les profits résultant de la cession des droits sociaux sont déterminés et imposés en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 238 bis K, II).

III. Modalités de répartition du résultat entre les associés

(BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20)

2827

Dans une société de personnes ou assimilée, pour déterminer la part de bénéfice imposable au nom de chaque associé, il convient de tenir compte des droits des associés, non seulement sur les bénéfices résultant des écritures sociales, mais aussi sur les rémunérations versées aux associés et réintégrées pour la détermination du résultat imposable.

Si avant réintégration de ces rémunérations, le résultat de la société est :

- bénéficiaire, la somme à attribuer à chacun des associés comprend la rémunération qui lui a été versée, augmentée de sa quote-part dans les bénéfices de la société, déterminée au prorata des droits des intéressés ;

- déficitaire, la somme à attribuer à chaque associé est égale à la différence entre le montant de ses rémunérations et sa quote-part dans le résultat déficitaire de la société.

Les rémunérations à prendre en compte pour cette répartition s'entendent de celles effectivement attribuées aux associés.

Les rémunérations éventuellement reversées par les intéressés à la société peuvent venir en déduction de la part des bénéfices imposables à leur nom, dans la mesure où le reversement correspond à un trop perçu et ne peut être considéré comme une libéralité ou un apport. Mais dans ce cas, le résultat social avant réintégration des intérêts et appointements alloués aux associés se trouve majoré du montant du reversement et dès lors, la part de chaque associé dans ce résultat est également augmentée au prorata de ses droits.

Par ailleurs, les frais directement liés à l'exercice de l'activité sociale et incombant normalement à la société, tels les frais de visite de la clientèle, les frais d'amortissement et d'assurances des véhicules sociaux, doivent être pris en compte pour la détermination du résultat social.

Corrélativement, les remboursements, par la société, de frais engagés pour son compte par ses membres n'ont pas à être ajoutés à la quote-part du bénéfice social revenant à chaque associé.

IV. Nature des droits des membres des sociétés de personnes

2828

Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société visée aux articles 8 et 8 ter du CGI dont les bénéfices sont soumis à son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles réels, des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 nonies, I). En d'autres termes, ce contribuable est titulaire d'un actif professionnel distinct de l'actif social.

Conséquences au niveau des charges supportées par les associés.

Il s'ensuit que l'intéressé peut déduire de la quote-part du bénéfice social lui revenant :

- les intérêts des emprunts qu'il a contractés, soit pour acquérir directement les parts sociales, soit pour acquérir les biens qu'il a ensuite apportés à la société, en contrepartie de l'attribution des parts sociales ;

- les frais professionnels dont il a supporté la charge, à la triple condition :

• qu'ils lui incombent personnellement,

• qu'ils aient le caractère de dépenses déductibles dans le cadre d'une entreprise individuelle,

• qu'ils n'aient pas déjà été pris en compte lors de la détermination du bénéfice social.

Parmi ces frais, peuvent ainsi figurer les cotisations sociales, la contribution économique territoriale, les frais de transport exposés par l'associé pour se rendre de son domicile à son lieu de travail.

V. Cession des droits sociaux, cessation d'activité d'un associé

(Voir égalment le BOI-BIC-CESS et suivants)

2829

1. Particulier exerçant son activité sous couvert d'une société visée aux articles 8 et 8 ter du CGI.

a. Cession à titre onéreux.

Le profit résultant de la cession est imposable selon les règles des plus-values professionnelles (CGI, art. 151 nonies, I).

b. Cession à titre gratuit.

Conformément aux dispositions du II de l'article 151 nonies du CGI, en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique de droits sociaux considérés, comme des éléments d'actifs affectés à l'exercice de la profession, l'imposition de la plus-value constatée peut faire l'objet d'un report jusqu'à la date de cession, de rachat, ou d'annulation ou de transmission ultérieure de ces droits.

L'imposition de cette plus-value est effectuée à la date à laquelle il est mis fin au report au nom du ou des bénéficiaires de la transmission des droits sociaux.

Lorsqu'un des événements mettant fin au report d'imposition cités ci-avant survient, l'imposition de la plus-value est effectuée au nom du bénéficiaire de la transmission.

En cas de nouvelle transmission à titre gratuit par l'un des bénéficiaires de la transmission visée ci-dessus, le report est maintenu si le bénéficiaire de la nouvelle transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements susmentionnés survient. À défaut, l'imposition de la plus-value afférente aux droits transmis est effectuée au nom du donateur ou du défunt.

Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans à compter de la date de la première transmission à titre gratuit ayant motivé le report, la plus-value en report est définitivement exonérée.

En cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires des droits sociaux concernés prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des évènements cités ci-dessus se réalise.

Ce régime s'applique sur option exercée par le ou les bénéficiaires lors de l'acceptation de la transmission par ces derniers.

Le ou les bénéficiaires ayant opté pour ce régime communiquent à l'administration un état faisant apparaître le montant des plus-values réalisées lors de la transmission et dont l'imposition est reportée. L'article 41-0 A ter de l'annexe III au CGI précise le contenu des obligations déclaratives des bénéficiaires.

2. Associé n'exerçant pas son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes mentionnée à l'article 8 du CGI (CGI, art. 150-0 A et suivants).

3. Entreprise détenant une participation dans une société visée à l'article 8 du CGI ou dans un groupement d'intérêt économique.

Lorsque les droits sociaux détenus dans une société de personnes visée à l'article 8 du CGI , ou un groupement d'intérêt économique, sont cédés par une entreprise, la plus-value de cession des droits sociaux est soumise au régime des plus-values professionnelles (cf. BIC n^{os} 3105 et suiv.) si l'entreprise qui détient les droits est une société passible de l'impôt sur les sociétés, ou une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable de plein droit selon un régime de bénéfice réel.

Dans tous les autres cas, la plus-value de cession des droits sociaux est déterminée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 238 bis K, II). À cet égard, il convient de distinguer :

a. Lorsque la société exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

La plus-value réalisée par l'entreprise membre est soumise au régime des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI (cf. BIC n^{os} 3106 et suiv.).

b. Lorsque la société a pour objet la gestion d'immeubles ou de valeurs mobilières.

Il convient d'appliquer le régime des plus-values correspondant à l'activité exercée.

4. Assujettissement d'une société de personnes à l'impôt sur les sociétés.

En cas d'assujettissement à l'IS d'une société de personnes ou de sa transformation en société passible de cet impôt, l'imposition de la plus-value est reportée à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'associé. Ce report est maintenu en cas de transmission à titre gratuit des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions (CGI, art. 151 nonies, III).

En cas de transmission à titre gratuit réalisée dans les conditions prévues au premier alinéa du III de l'article 151 nonies du CGI, la plus-value en report est définitivement exonérée lorsque, de manière continue pendant les cinq années suivant la transmission, les conditions suivantes sont respectées :

- le ou les bénéficiaires de la transmission exercent l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis du CGI et dans les conditions prévues au même 1° dans la société dont les parts ou actions ont été transmises ;

- la société dont les parts ou actions ont été transmises poursuit son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

L'exonération prévue ci-dessus s'applique à la plus-value en report sur les droits ou actions détenus par le ou les bénéficiaires de la transmission au terme de la période de cinq ans susmentionnée.

5. Cessation d'activité d'un associé.

Lorsque le contribuable mentionné au I de l'article 151 nonies du CGI (cf. n° 2828) cesse d'exercer son activité professionnelle, l'imposition de la plus-value constatée sur les parts dont il conserve la propriété est reportée jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation de ces parts. Ce report est maintenu dans les conditions prévues au 4 du n° 2829 du livre BIC (CGI, art. 151 nonies, IV).

Ce report est maintenu en cas de transmission, à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions.

En cas de transmission à titre gratuit réalisée dans les conditions prévues au deuxième alinéa ci-dessus, la plus-value en report détenue par le bénéficiaire de la transmission est définitivement exonérée lorsque, de manière continue pendant les cinq années suivant la transmission, ce bénéficiaire de la transmission exerce son activité professionnelle au sein de la société, dans les conditions prévues au I de l'article 151 nonies du CGI ou au 1° du III de l'article 151 nonies du CGI, et que celle-ci poursuit son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

VI. Changement de régime fiscal ou de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société de personnes

(CGI, art. 202 ter et BOI-BIC-CHAMP-70-20 et suivants)

2830

L'impôt sur le revenu est établi immédiatement dans les conditions prévues aux articles 201 et 202 du CGI lorsque les sociétés ou organismes exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale et placés sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 ter du CGI cessent totalement ou partiellement d'être soumis à ce régime ou s'ils changent leur objet social ou leur activité réelle ou lorsque les personnes morales mentionnées aux articles 238 ter, 239 quater A, 239 quater B, 239 quater C, 239 quater D, 239 septies du CGI et au I des articles 239 quater et 239 quinquies du CGI deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks, ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits, demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

Remarques.

1. Pour le cas d'une société ou d'un organisme dont les revenus n'ont pas la nature de bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, d'une exploitation agricole ou d'une activité non commerciale, cf. n° 4018 à 4020.

2. Pour le cas de l'option d'une société civile professionnelle ou d'une société de personnes exerçant une activité libérale placée sous le régime défini aux articles 8 et 8 ter du CGI pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, cf. n^{os} 2795 et suiv.

C. Entreprises individuelles à responsabilité limitée (EIRL)

(BOI-BIC-CHAMP-70-30)

2831

1. Régime juridique de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée

L'entrepreneur individuel à responsabilité limitée reste propriétaire des biens qu'il a affectés à son activité professionnelle ; ceux-ci constituent la garantie des créanciers intervenant dans le cadre professionnel et la responsabilité de l'entrepreneur est limitée à l'actif ainsi affecté. Ce régime est avant tout un régime juridique, qui existe et s'applique indépendamment du régime fiscal applicable à l'entrepreneur individuel.

2. Régime fiscal de l'EIRL

A compter du 30 juillet 2011, les EIRL ne sont plus assimilées à des EURL ou à des EARL, sous réserve que l'entrepreneur individuel qui exerce son activité dans le cadre d'une EIRL, n'opte pas pour l'assimilation fiscale de son EIRL à une EURL ou à une EARL.

Dès lors, par principe, les EIRL sont traitées au plan fiscal comme toutes les entreprises individuelles.

Conformément aux dispositions de l'article 1655 sexies du CGI, l'entrepreneur individuel qui exerce son activité dans le cadre d'une EIRL peut opter pour l'assimilation de son EIRL à une EURL ou à une EARL.

Cette option, irrévocable, emporte alors de plein droit option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Titre 2 : exonérations

(BOI-BIC-CHAMP-80)

Chapitre 1 : Entreprises ou activités implantées dans certaines zones du territoire

A. Entreprises nouvelles implantées dans certaines zones du territoire

(CGI, art. 44 sexies modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-10, RES N° 2009/56 au BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-20)

2835

En vue d'encourager la création d'entreprises, l'article 44 sexies du CGI prévoit un régime d'allégement des bénéfices réalisés pendant leurs cinq premières années d'activité.

Le bénéfice de ce régime est réservé aux entreprises qui se créent dans les zones et durant les périodes suivantes à la condition que le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation soient implantés dans l'une de ces zones :

1° À compter du 1er janvier 1995 et jusqu'au 31 décembre 2010, dans les zones de revitalisation rurale(1) mentionnées à l'article 1465 A du CGI ou dans les zones de redynamisation urbaine définies au A du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire ;

2° À compter du 1er janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2014, dans les zones d'aide à finalité régionale (2).

Par ailleurs, un autre dispositif d'exonération est instauré pour les entreprises créées ou reprises dans les zones de revitalisation rurales entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2014 (cf. n° 2868).

Remarques :

(1) Le décret n° 2013-548 du 26 juin 2013 (JO du 28 juin 2013) précise les critères et seuils visant à déterminer le périmètre des zones de revitalisation rurale ; L'arrêté du 10 juillet 2013 modifié par l'arrêté du 19 décembre 2013 précise la liste des communes classées en zones de revitalisation rurale.

(2) Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007.

En outre, ce dispositif a été étendu, sous certaines conditions, aux sociétés soumises à l'IS qui exercent une activité non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI, ainsi qu'aux entreprises créées à compter du 1er janvier 2004 qui exercent dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI une activité professionnelle relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Pour les entreprises créées à compter du 1er janvier 2000 et pour les exercices clos jusqu'au 31 décembre 2006, le bénéfice exonéré ne peut en aucun cas excéder 225 000 euros par période de trente-six mois. Pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2007, quelle que soit la date de création de l'entreprise, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

I. Champ d'application

2836

1. Entreprises concernées.

Il s'agit des entreprises créées, quelle que soit leur forme, soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats (régime réel normal ou régime simplifié). Sont toutefois exclues du bénéfice du régime prévu à l'article 44 sexies du CGI , les entreprises exerçant une activité de pêche maritime créées à compter du 1er janvier 1997.

2. Nature de l'activité exercée.

Sauf exceptions, ces entreprises doivent exercer une activité commerciale, industrielle ou artisanale, définie à l'article 34 du CGI (cf. BIC n° 2801).

Sont exclues du bénéfice de l'allégement prévu à l'article 44 sexies du CGI :

- les activités qui ne sont pas de nature industrielle, commerciale ou artisanale : il en est ainsi des

activités de nature civile (gestion de patrimoine immobilier, gestion de portefeuille de valeurs mobilières) ou agricole ;

- les activités bancaires, financières, d'assurances ainsi que les entreprises, créées à compter du1er janvier 1997, qui exercent une activité de pêche maritime.

- les activités de gestion ou de location d'immeubles, à l'exception des activités visées au 5° du I de l'article 35 du CGI de location d'immeubles à usage industriel ou commercial munis de leur équipement lorsque ces immeubles sont situés dans les zones de revitalisation rurale (CGI, art. 1465 A) ;

Il est toutefois précisé que, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, les activités de marchand de biens, de lotisseur ou d'intermédiaires immobiliers exercées à titre professionnel sont considérées comme des activités commerciales par nature au sens de l'article 34 du CGI. Elles sont par conséquent, éligibles au régime d'allégement de l'article 44 sexies du CGI . En revanche, les activités de construction-vente d'immeubles visées au 1° bis du I de l'article 35 du CGI restent exclues dans tous les cas du bénéfice du dispositif de faveur.

Par ailleurs, le règlement afférent aux aides de minimis auquel est soumise l'exonération prévue par l'article 44 sexies du CGI pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2007, prévoit des exclusions sectorielles spécifiques.

3. Exercice à titre exclusif d'une activité éligible

L'entreprise nouvelle ne doit exercer, en principe, aucune des activités qui sont hors du champ d'application du dispositif, même si ces activités sont exercées à titre accessoire ou si elles sont imposées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 155 du CGI. Toutefois, la condition d'exclusivité est respectée lorsqu'une activité, a priori inéligible, est exercée à titre accessoire et constitue le complément indissociable d'une activité exonérée.

4. Caractère réellement nouveau de l'activité exercée.

L'entreprise doit être réellement nouvelle. Sont exclues du dispositif les entreprises créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou qui reprennent une activité préexistante.

5. Détention du capital des sociétés.

Lorsque l'entreprise est constituée sous forme de société, son capital ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés (droits de vote et droits à dividende).

Pour l'application de cette disposition, le capital d'une société nouvellement créée est détenu indirectement par d'autres sociétés lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie (CGI, art. 44 sexies, II) :

- un associé exerce en droit ou en fait une fonction de direction ou d'encadrement dans une autre entreprise, lorsque l'activité de celle-ci est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire ;

- un associé détient avec les membres de son foyer fiscal 25 % au moins des droits sociaux dans une autre entreprise dont l'activité est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire.

6. Implantation exclusive dans une zone d'aménagement du territoire.

Le bénéfice du régime d'allégement d'impôt sur les bénéfices est, en principe, réservé aux entreprises dont le siège social, l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation sont implantés dans les zones mentionnées au n° 2835. Cette condition d'implantation exclusive doit être appliquée avec discernement afin de tenir compte de la réalité économique, sans toutefois s'écarter des objectifs qui ont été fixés par le législateur.. En pratique, la condition d'implantation exclusive de l'activité en zone éligible est réputée satisfaite lorsqu'un contribuable a réalisé au plus 15 % de son chiffre d'affaires en dehors des zones éligibles (RES N° 2005/40 au BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10). Au delà de 15 %, les bénéfices réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones éligibles. Cette condition de chiffre d'affaires s'apprécie exercice par exercice.

À cet égard, , il convient de considérer les activités de la création culturelle et artistique comme des activités de nature non commerciale.

La notion de moyen d'exploitation recouvre les moyens matériels et les moyens en personnel. Ceci implique que la direction effective de l'entreprise soit implantée dans une de ces zones.

7. Procédure d'accord préalable.

Afin d'éviter que de nouveaux entrepreneurs ne se prévalent de bonne foi, mais à tort du régime d'allègement prévu par l'article 44 sexies du CGI, un correspondant a été désigné dans chaque direction des services fiscaux pour assurer un rôle d'information et répondre aux questions relatives à l'éligibilité au régime de faveur des entreprises nouvellement créées. La réponse de ce correspondant aux entreprises ayant sollicité une prise de position écrite engage l'administration dans les conditions prévues à l'article L. 80 B du LPF. Le modèle de demande préalable portant sur le régime d'allégement prévu par l'article 44 sexies du CGI figure en annexe à l'arrêté du 24 juin 2004 (JO du 24 juillet 2004).

II. Extension du champ d'application aux activités non commerciales

2837

1. Extension du champ d'application du dispositif aux sociétés soumises à l'IS qui exercent une activité non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI

a. Forme et régime fiscal de l'entreprise.

Les entreprises qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI et qui répondent aux conditions d'application du dispositif doivent, pour bénéficier du régime d'allégement d'impôt, être constituées sous la forme d'une société soumise de plein droit ou sur option à l'IS.

b. Activités concernées.

Les activités mentionnées au 1 de l'article 92 du CGI comprennent les professions libérales, les revenus des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant, les profits provenant de toutes occupations, exploitations lucratives et sources ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

Parmi ces activités, le bénéfice du dispositif est réservé aux activités professionnelles .

Sont exclues, les activités mentionnées à l'article 35 du CGI, les activités agricoles et civiles, les activités bancaires, financières, d'assurances, de gestion ou de location d'immeubles. Toutefois, les activités visées aux 1°, 2°, 3° et 4° du I de l'article 35 du CGI constituent désormais, lorsqu'elles sont exercées à titre professionnel, des activités commerciales éligibles au dispositif.

c. Condition relative à l'effectif salarié.

L'effectif doit être égal ou supérieur à trois à la clôture du premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application du dispositif. Pour l'appréciation du respect de ce seuil, sont pris en compte les seuls salariés bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée ou à durée déterminée de six mois au moins.

Si cet effectif varie en cours d'exercice, il est calculé compte tenu de la durée de présence des salariés concernés pendant l'exercice.

Le non-respect de la condition d'effectif entraîne la perte définitive du bénéfice du dispositif de faveur mais seulement à compter de l'exercice au cours duquel cette condition n'est plus remplie.

2. Extension du champ d'application du dispositif aux entreprises qui exercent dans les zones de revitalisation rurale une activité non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI

Dans les zones de revitalisation rurale, le bénéfice des dispositions de l'article 44 sexies du CGI est également accordé aux entreprises créées à compter du 1er janvier 2004 qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI, que ces activités soient soumises à l'impôt sur le revenu ou exercées dans des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, sans qu'aucune condition d'effectif minimum ne soit exigée.

a. Forme et régime fiscal de l'entreprise

Toutes les entreprises, quelle que soit leur forme, peuvent bénéficier de cette mesure d'allégement.

b. Activités concernées

Les activités concernées sont les activités non commerciales visées par le 1 de l'article 92 du CGI. Les entreprises qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI dans les ZRR doivent être nouvelles au sens juridique, mais également au sens économique.

En conséquence, les entreprises créées dans le cadre de la concentration, de la restructuration ou de l'extension d'activités préexistantes ou qui reprennent de telles activités sont exclues du dispositif.

c. Zones concernées

Seules sont concernées par l'extension du champ d'application du régime de l'article 44 sexies du

CGI , les entreprises qui exercent une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 qui se créent en ZRR. Les ZRR sont mentionnées à l'article 1465 A du CGI.

Dans les autres zones éligibles au régime de l'article 44 sexies du CGI , les entreprises qui exercent une activité non commerciale peuvent bénéficier du régime de faveur accordé aux entreprises nouvelles si celles-ci sont constituées sous la forme d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et qu'elles emploient un effectif minimum de trois salariés (cf. n° **2837**).

III. Portée et calcul des allégements fiscaux

2838

Les entreprises nouvelles bénéficient d'une exonération totale, puis dégressive d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif (CGI, art. 44 sexies, I).

2838-1

Pour les entreprises autres que celles visées au **n° 2838-2**, les bénéfices réalisés à compter de la date de création de l'entreprise jusqu'au terme du vingt-troisième mois suivant celui au cours duquel cette création est intervenue sont totalement exonérés. Un abattement de 75 %, de 50 % et de 25 % est appliqué sur les bénéfices réalisés respectivement au cours de chacune des trois périodes de douze mois suivantes.

2838-2

Pour les entreprises qui se sont créées à compter du 1er janvier 2004 jusqu'au 31 décembre 2010 dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI, et à la condition que le siège social ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation soient implantés dans ces zones, sont exonérés les bénéfices réalisés, jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui de leur création. Ces bénéfices sont ensuite soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 40 %, 60 % ou 80 % de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, des sixième et septième ou des huitième et neuvième périodes de douze mois suivant la période d'exonération complète.

Par ailleurs, l'exonération reste applicable pour sa durée restant à courir lorsque la commune d'implantation de l'entreprise sort de la liste des communes classées en zone de revitalisation rurale, d'aide à finalité régionale ou de redynamisation urbaine après la date de sa création.

2838-3

Si la clôture des exercices comptables ne coïncide pas avec le terme de la période d'exonération et de chacune des périodes de douze mois suivantes, une répartition prorata temporis des résultats est effectuée pour la détermination des allégements fiscaux accordés.

Les allégements fiscaux s'appliquent aux bénéfices réalisés après imputation des déficits antérieurs. Sont exclues les plus-values constatées à l'occasion d'une réévaluation libre. Les plus-values réalisées sur éléments d'actif immobilisé peuvent au contraire bénéficier des dispositions de l'article 44 sexies du CGI .

> **Remarque** : S'agissant des bénéfices réalisés dans le cadre d'activités de location d'établissement commercial ou industriel, cf. n° 2836.

Ces bénéfices doivent faire l'objet d'une déclaration régulière dans les délais prévus aux articles 175 du CGI (impôt sur le revenu) ou 223 du CGI (impôt sur les sociétés). En conséquence, la fraction du bénéfice réalisé à la clôture d'un exercice et qui n'a pas fait l'objet d'une déclaration régulière dans les délais prévus est exclue de l'exonération ou de l'abattement.

Plafonnement du bénéfice exonéré (CGI, art. 44 sexies, IV) : pour les entreprises créées à compter du 1er janvier 2000 et pour les exercices clos jusqu'au 31 décembre 2006, le bénéfice exonéré ne peut en aucun cas excéder 225 000 euros par période de 36 mois. Cette période de trente-six mois s'apprécie de manière glissante. Ainsi, au titre de chaque exercice, il convient de s'assurer que le montant total du bénéfice exonéré ne peut excéder 225 000 euros au titre de cet exercice et des deux exercices précédents.

Pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2007, quelle que soit la date de création de l'entreprise, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

IV. Modalités d'application

2839

L'exonération et les abattements s'appliquent sans qu'il soit besoin de produire une demande. Toutefois, pour justifier qu'elles sont en mesure de bénéficier de l'avantage fiscal les entreprises doivent joindre à leur déclaration de résultats un état de leur situation et s'il s'agit de sociétés, de celles de leurs associés, au regard des dispositions de l'article 44 sexies du CGI.

V. Perte de l'avantage

2840

Les conditions mises à l'application du régime d'exonération et d'abattement doivent être satisfaites à tout moment de l'existence de l'entreprise et notamment dès sa constitution : une entreprise qui ne remplit pas les conditions dès sa création ne peut pas bénéficier des avantages même si elle satisfait à celles-ci par la suite.

Lorsqu'une des conditions cesse d'être satisfaite par la suite, l'entreprise perd le droit aux allégements prévus par le texte.

Remarque : toute entreprise (ou organisme) qui cesse volontairement son activité en ZRR en la délocalisant dans un autre lieu, après avoir bénéficié d'une aide au titre des dispositions spécifiques intéressant ces territoires, moins de cinq ans après la perception de ces aides, est tenue de verser les sommes qu'elle n'a pas acquittées en vertu des exonérations qui lui ont été consenties et, le cas échéant, de rembourser les concours qui lui ont été attribués. Pour l'application de ces dispositions, la cessation volontaire d'activité en zone de revitalisation rurale (ZRR) s'entend de l'abandon de l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale, agricole ou artisanale, implantée en ZRR, qui ne serait pas dû à un événement de force majeure. La délocalisation d'une entreprise (ou d'un organisme) dans un lieu autre qu'une ZRR s'entend du transfert physique de son lieu d'exploitation dans une commune qui n'est pas situé en ZRR. En matière d'impôt sur les bénéfices, le délai de cinq ans est décompté à partir de la date d'ouverture du premier exercice couvert par le régime prévu à l'article 44 sexies du CGI . Les sommes non acquittées comprennent l'IS, l'IR et l'IFA (loi n° 2005-157 du 23 février 2005, art. 6 ; décret n° 2007-94 du 24 janvier 2007).

B. Entreprises implantées dans les zones franches urbaines de 1ère et de 2nde génération

(CGI, art. 44 octies modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20)

2841

La loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en oeuvre du pacte de relance pour la ville a créé 44 zones franches urbaines (ZFU) en métropole et dans les départements d'outre-mer. Ces zones de « première génération » sont ouvertes depuis le 1er janvier 1997.

La loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine a créé 41 autres ZFU. Ces zones de « deuxième génération » sont ouvertes depuis le 1er janvier 2004.

L'article 44 octies du CGI prévoit, sous certaines conditions, l'exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés des bénéfices réalisés par les entreprises implantées dans les ZFU.

La loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances a créé, d'une part, de nouvelles ZFU et institué, d'autre part, un nouveau régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices. Ce nouveau régime d'exonération, codifié à l'article 44 octies A du CGI (cf. n^{os} 1843 et suiv.), est applicable aux activités créées entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2014 dans l'ensemble des ZFU. Ce dispositif est également applicable aux activités déjà exercées avant le 1er janvier 2006 dans les nouvelles ZFU instituées par la loi pour l'égalité des chances. L'article 62 de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale étend le bénéfice des dispositions de l'article 44 octies A du CGI, dans les mêmes conditions, aux entreprises et établissements existant au 1er janvier 2007 ainsi qu'aux immeubles rattachés à cette même date à ces établissements, dans les parties des communes incluses dans les extensions des zones franches urbaines mentionnées au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 et dont la liste figure aux I et I bis de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 résultant des modifications des limites de ces zones intervenues en 2007.

Le dispositif prévu à l'article 44 octies du CGI n'est plus applicable aux créations d'activités intervenues à compter du lendemain de la date de publication de la loi pour l'égalité des chances, soit le 3 avril 2006. En revanche, les activités déjà implantées dans les ZFU de première et deuxième génération avant le 1er janvier 2006 demeurent placées sous ce régime d'exonération.

S'agissant des activités créées dans les ZFU de première et deuxième génération entre le 1er janvier et le 2 avril 2006, elles peuvent se placer sous l'article 44 octies du CGI ou sous l'article 44 octies A du CGI (cf. BIC n^{os} 2847 et suiv.).

I. Zones et entreprises éligibles

(BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10)

2842

1. Définition des zones franches urbaines.

a. Zones franches urbaines visées au I de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 (zones de « première génération »).

Il s'agit de zones créées dans des quartiers de plus de 10 000 habitants particulièrement défavorisés au regard des critères pris en compte pour la détermination des zones de redynamisation urbaine (situation de la zone dans l'agglomération, taux de chômage, potentiel fiscal des communes intéressées notamment).

Leur délimitation est opérée par décret (cf. décret n° 96-1154 du 26 décembre 1996 modifié ; en ce qui concerne les zones franches urbaines des communes des départements d'outre-mer, cf. décret n° 96-1155 du 26 décembre 1996 modifié). La date de délimitation des zones franches urbaines est réputée correspondre, dans tous les cas, au 1er janvier 1997.

b. Zones franches urbaines visées au I bis de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 (zones de « deuxième génération »).

Il s'agit des zones franches urbaines créées à compter du 1er janvier 2004 dans les communes et quartiers figurant sur la liste arrêtée à l'annexe 2 de la loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine et qui est insérée en I bis à l'annexe de la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996. Ces zones ont été délimitées par le décret n° 2004-219 du 12 mars 2004. Toutefois, le décret n° 2005-557 du 27 mai 2005 a modifié le tracé de certaines de ces zones. De même, le décret n° 2007-894 du 15 mai 2007 a également modifié les limites de ces zones dans certaines communes.

2. Entreprises et activités concernées.

2843

Peuvent bénéficier du dispositif les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qui exercent ou créent :

- une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI et du 5° du I de l'article 35 du CGI (cf. BIC n^{os} 2801 et suiv.), à l'exception des activités de crédit-bail mobilier et de location d'immeubles à usage d'habitation. A ce sujet, il est précisé que les activités de marchand de bien, de lotisseur ou d'intermédiaire immobilier visées au 1°, 2°, 3° et 4 ° du I de l'article 35 du CGI doivent être considérées comme des activités commerciales par nature, au sens de l'article 34 du CGI , lorsqu'elles sont exercées à titre professionnel. De telles activités sont donc éligibles au dispositif de faveur prévu à l'article 44 octies du CGI. De même , les activités de location portant sur des biens meubles peuvent bénéficier du dispositif d'exonération ;

- une activité professionnelle non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI.

Toutefois, dans les zones franches urbaines visées au I bis de l'annexe à la loi de 1996 précitée (zones de « deuxième génération »), pour bénéficier de l'exonération, l'entreprise doit répondre cumulativement aux conditions suivantes :

a. Elle emploie au plus cinquante salariés au 1er janvier 2004 ou à la date de son implantation en ZFU si elle est postérieure, et, soit a réalisé un chiffre d'affaire inférieur à 7 millions d'euros au cours de l'exercice, soit a un total de bilan inférieur à 5 millions d'euros. Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1er janvier 2005, les seuils de chiffre d'affaires et de total du bilan sont portés à 10 millions d'euros.

b. Le capital ou les droits de vote de l'entreprise ne doivent pas être détenus directement ou indirectement de manière continue à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou conjointement par

plusieurs entreprises dont l'effectif salarié dépasse 250 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes excède 50 millions d'euros ou le total du bilan annuel excède 43 millions d'euros. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds ;

c. Son activité principale, définie selon la nomenclature d'activités françaises de l'Institut national de la statistique et des études économiques, ne relève pas des secteurs de la construction automobile, de la construction navale, de la fabrication de fibres textiles artificielles ou synthétiques, de la sidérurgie ou des transports routiers de marchandises.

Pour l'application du a et du b ci-dessus, le chiffre d'affaires doit être ramené ou porté le cas échéant à douze mois. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membre de ce groupe (RES N° 2005/39).

En principe, l'entreprise qui est implantée en zone franche urbaine ne doit exercer aucune des activités qui sont exclues du champ d'application du dispositif d'exonération.

Toutefois, la condition d'exclusivité prévue par l'article 44 octies du CGI est considérée comme respectée lorsqu'une activité, a priori inéligible, est exercée à titre accessoire et constitue le complément indissociable d'une activité exonérée.

L'exonération ne s'applique pas :

- aux créations d'activités dans les zones franches urbaines consécutives au transfert d'une activité précédemment exercée par un contribuable ayant bénéficié, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert :

• des dispositions des articles 44 sexies ou 44 quindecies du CGI dans les zones de revitalisation rurale définies à l'article 1465 A du CGI ou dans les zones de redynamisation urbaine (cf. BIC n^{os} 2835 et suiv) ;

• ou de la prime d'aménagement du territoire.

Il en est ainsi même dans la situation où l'entreprise s'est placée sous le régime d'exonération de l'article 44 sexies du CGI avant le classement de ces zones en zones de redynamisation urbaine ou en zone de redynamisation rurale.

- aux contribuables qui créent une activité dans le cadre d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes exercées dans les zones franches urbaines visées au I de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville ou qui reprennent de telles activités, sauf pour la durée restant à courir, si l'activité reprise ou transférée bénéficie ou a bénéficié du régime d'exonération prévu à l'article 44 octies du CGI.

En revanche, dans les zones franches urbaines visées au I bis de l'annexe à la loi de 1996 précitée (zones de « deuxième génération »), l'exonération s'applique à l'exercice ou la création d'activités résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes. Cependant, lorsque celles-ci bénéficient ou ont bénéficié du régime d'exonération prévu à l'article 44 octies du CGI, l'exonération ne s'applique que pour sa durée restant à courir.

II. Conditions liées à l'implantation de l'activité

(BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20)

2844

1. Condition d'implantation en zone franche urbaine.

Le contribuable doit disposer en zone d'une implantation matérielle (commerce, cabinet, atelier) et de moyens d'exploitation lui permettant d'y exercer une activité économique et d'y réaliser des recettes professionnelles. Il doit également y exercer une activité effective, concrétisée par une présence significative sur les lieux et par la réalisation d'actes en rapport avec cette activité : réalisation de prestations, réception de clientèle.

Pour satisfaire la condition d'implantation en ZFU, un professionnel non sédentaire doit disposer d'une implantation matérielle et de moyens d'exploitation et vérifier au moins un des deux critères légaux permettant de remplir la condition d'exercice d'une activité effective. Les deux critères sont l'emploi d'un salarié sédentaire et la réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en ZFU.

Dans le cas où un professionnel exerce deux activités distinctes dont l'une seulement est non sédentaire, les conditions d'implantation des activités s'examinent indépendamment pour l'une et l'autre activité.

2. Transfert d'activité d'une ZFU à une autre ZFU (cf. également n° 2843).

L'entreprise qui transfère son activité d'une ZFU à une autre ZFU continue à bénéficier du régime de faveur pour la durée d'application du dispositif restant à courir.

3. Reprise d'activité placée sous le régime de l'article 44 octies du CGI.

(Cf. BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10 au IV-C).

4. Location d'un fonds de commerce ou d'une clientèle libérale.

Pour l'examen de l'éligibilité au régime des ZFU, la mise en location d'un fonds de commerce ou d'une clientèle libérale s'analyse pour le bailleur comme la poursuite de son activité sous une autre forme. Pour le preneur, il s'agit d'une reprise d'activité.

5. Cas des professionnels en contrat de collaboration ou de remplacement.

Les conditions d'admission au régime et les modalités d'exonération des professionnels en contrat de collaboration ou de remplacement suivent celles applicables au professionnel titulaire auquel ils sont liés.

6. Combinaison du dispositif avec le régime d'exonération des entreprises nouvelles

Lorsqu'un contribuable répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions du régime prévu à l'article 44 sexies du CGI (régime d'exonération des entreprises nouvelles) et du présent dispositif, il peut opter pour ce dernier dans les six mois qui suivent celui de la délimitation de la zone s'il y exerce déjà son activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui de son début d'activité.

L'option est irrévocable (CGI, art. 44 octies, III).

III. Périodes d'application des allègements fiscaux et de réalisation des bénéfices

(BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-30)

2845

La période d'exonération totale est fixée à 60 mois. Pour les activités déjà implantées dans la zone lors de l'ouverture de la ZFU, le point de départ de la période est la date d'ouverture de la ZFU. Il s'agit donc du 1er janvier 1997 pour les ZFU de première génération et du 1er janvier 2004 pour celles de deuxième génération.

Pour les activités implantées dans la zone après l'ouverture de la ZFU, la période d'exonération démarre le premier jour du mois du début d'activité dans la zone.

De plus, le I de l'article 17 de la loi de finances pour 2002 (n° 2001-1275 du 28 décembre 2001) a prorogé la période d'allégement de façon dégressive sur trois ans.

Cette prorogation se traduit par un abattement dégressif portant sur les bénéfices soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au titre des trois périodes de douze mois suivant la période d'exonération dont a bénéficié le contribuable au cours des soixante mois précédents. Ainsi, les bénéfices des entreprises concernées par le dispositif sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 40%, 60% ou 80% selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours de la première, de la deuxième ou de la troisième période de douze mois suivant la période d'exonération prévue à l'article 44 octies du CGI.

Enfin, l'article 79 de la loi de finances rectificative pour 2002 du 30 décembre 2002 a aménagé cette prorogation dégressive pour les entreprises de moins de cinq salariés. Ainsi, pour ces dernières entreprises, les bénéfices postérieurs à la période d'exonération sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 40 %, 60 % ou 80 % de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième période de douze mois suivant la période d'exonération. L'effectif salarié s'apprécie au cours de la dernière période d'imposition au titre de laquelle l'exonération au taux de 100 % s'applique. Les

salariés saisonniers ou à temps incomplet sont pris en compte au prorata de la durée du temps de travail prévue à leur contrat.

IV. Portée et calcul des allègements fiscaux

(BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40)

2845-1

1. Bénéfices susceptibles d'être exonérés

Le bénéfice exonéré au titre d'un exercice ou d'une année d'imposition est celui déclaré selon les modalités prévues aux articles 50-0 du CGI (régime « micro »), 53 A du CGI (réel), diminué des produits énumérés ci-dessous .

En aucun cas, il ne peut excéder par contribuable **61 000 €** par période de douze mois (RES N° 2005/38 au BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20).

Dans le cadre de la prorogation du dispositif, le plafonnement porte sur le bénéfice déterminé après application des abattements dégressifs de 60 %, 40 % ou 20 %.

En outre, le bénéfice des exonérations accordées à compter du 1er janvier 2007 dans les zones franches urbaines mentionnées au I de l'article 44 octies du CGI est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Par ailleurs, pour les entreprises déjà implantées dans les ZFU de deuxième génération au 1er janvier 2004 et pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2006, l'exonération s'applique dans les limites prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis. Pour ces même entreprises et pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2007, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Restent imposables dans les conditions de droit commun (CGI, art. 44 octies, II) :

- les produits des actions ou parts de sociétés, résultats de sociétés ou organismes soumis au régime prévu à l'article 8, lorsqu'ils ne proviennent pas d'une activité exercée dans l'une des zones franches urbaines, et résultats de cession des titres de ces sociétés ;

- les produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;

- les produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède le montant des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la même année d'imposition, si le contribuable n'est pas un établissement de crédit ou une société de financement visé à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier ;

- les produits tirés des droits de la propriété industrielle et commerciale, lorsque ces droits n'ont pas leur origine dans l'activité exercée dans l'une des zones franches urbaines.

2. Détermination du bénéfice provenant de l'activité implantée en zone

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013, les entreprises exerçant à la fois en zone et hors zone sont exonérées d'impôt sur les bénéfices au prorata du montant hors taxes du chiffre d'affaires ou des recettes qu'elles ont réalisé en zone. Néanmoins, ces nouvelles modalités de détermination du bénéfice exonéré ne s'appliquent pas aux entreprises non sédentaires (entreprises de gardiennage, de construction, de nettoyage, etc.) réalisant des activités hors zone et qui ne disposent que de locaux en zone. Pour les entreprises non sédentaires disposant de locaux hors zone, des modalités spécifiques de détermination du bénéfice exonéré sont prévues au III du BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20 (CGI, art. 44 octies, II-6ème alinéa modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013).

3. Cas particulier des bailleurs d'immeubles.

Par exception aux dispositions qui précèdent, le contribuable exerçant une activité de location d'immeubles n'est exonéré qu'à raison des bénéfices provenant des seuls immeubles situés dans une zone franche urbaine. Cette disposition s'applique quel que soit le lieu d'établissement du bailleur.

4. Cas particulier des groupes de sociétés.

Lorsque le contribuable est une société membre d'un groupe fiscal visé à l'article 223 A du CGI, le bénéfice exonéré est celui de cette société déterminé dans les conditions du 4 de l'article 223 I du CGI.

Pour l'ensemble des sociétés d'un même groupe, le montant de l'exonération accordée ne peut excéder le montant mentionné au n° 2849 par période de 12 mois, dans la limite du résultat d'ensemble du groupe.

2846

5. Remise en cause du bénéfice du régime.

Une entreprise qui ne remplit pas les conditions d'exonération à la date de son début d'activité ou à l'ouverture de la zone (activité préexistante) ne peut bénéficier du dispositif même si elle satisfait à celles-ci par la suite.

Inversement, lorsque l'une ou plusieurs de ces conditions cessent d'être satisfaites, l'entreprise perd le droit aux allégements prévus. Toutefois, cette situation n'entraîne pas la remise en cause des exonérations obtenues au titre des exercices antérieurs, sauf si l'administration établit que l'une des conditions n'était pas respectée dès l'origine.

6. Suppression de l'avantage fiscal en cas de non respect des obligations déclaratives en matière de taxe sur la valeur ajoutée (CGI, art. 302 nonies).

L'allégement d'impôt prévu à l'article 44 octies du CGI ne s'applique pas lorsqu'une ou des déclarations de chiffre d'affaires se rapportant à l'exercice concerné n'ont pas été souscrites dans les délais et qu'il s'agit de la deuxième omission successive. Cette disposition s'applique aux résultats des exercices clos à compter du 1er mai 1998 et aux déclarations de chiffre d'affaires dont la date limite de dépôt est postérieure à cette date.

7. Procédure d'accord tacite (cf. BOI-SJ-RES-10-20-20-10).

C. Entreprises implantées dans les zones franches urbaines de troisième génération

(CGI, art. 44 octies A modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30)

2847

L'article 26 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances crée de nouvelles ZFU à compter du 1er août 2006. La liste et la délimitation de ces zones de « troisième génération » sont arrêtées par le décret n° 2006-930 du 28 juillet 2006.

De plus, le régime d'exonération prévu à l'article 44 octies du CGI cesse de s'appliquer à compter des créations d'activités intervenues le lendemain de la publication de la loi pour l'égalité des chances, soit le 3 avril 2006. En revanche, les activités déjà implantées dans les ZFU de première et deuxième génération avant le 1er janvier 2006 demeurent placées sous ce régime d'exonération (cf. BIC n^{os} 2841 et suiv.).

S'agissant des activités créées dans ces ZFU entre le 1er janvier et le 2 avril 2006 inclus, elles peuvent ou bien se placer sous l'article 44 octies du CGI ou sous l'article 44 octies A du CGI.

Le régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices, codifié à l'article 44 octies A du CGI, s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006.

I. Champ d'application

2848

D'une part, le dispositif codifié à l'article 44 octies A du CGI s'applique aux activités déjà implantées dans les ZFU de troisième génération au 1er janvier 2006.

D'autre part, il est applicable aux activités créées dans les ZFU de première, deuxième et troisième génération entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2014.

L'article 62 de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale étend le bénéfice des dispositions de l'article 44 octies A du CGI, dans les mêmes conditions, aux entreprises et établissements existant au 1er janvier 2007 ainsi qu'aux immeubles rattachés à cette même date à ces établissements, dans les parties des communes incluses dans les extensions des zones franches urbaines mentionnées au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 et dont la liste figure aux I et I bis de l'annexe à la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 résultant des modifications des limites de ces zones intervenues en

2007.

Les conditions d'admission au régime sont identiques à celles prévues par le précédent dispositif dans les ZFU de deuxième génération après les aménagements introduits par la loi du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale (cf. n^{os} 2843 et suiv). Toutefois, pour les contribuables qui créent des activités dans une zone franche urbaine à compter du 1er janvier 2012 et emploient au moins un salarié au cours de l'exercice ou de la période d'imposition au titre desquels l'exonération s'applique, le bénéfice de l'exonération est subordonné à la condition que l'entreprise ait bénéficié de l'exonération de cotisations sociales prévue à l'article 12 de la loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville.

II. Détermination des allègements

2849

1. Période d'application des allègements

La période d'exonération totale est fixée à 60 mois.

Pour les activités déjà implantées dans une ZFU de troisième génération au 1er janvier 2006, le point de départ de la période est fixé au 1er janvier 2006. La période d'exonération totale expire alors le 31 décembre 2010.

Pour les activités implantées dans l'une quelconque des ZFU après le 1er janvier 2006, la période d'exonération démarre le premier jour du mois du début d'activité dans la zone.

De plus, un abattement dégressif portant sur les bénéfices réalisés après cette période d'exonération est applicable dans les mêmes conditions que l'entreprise emploie plus ou moins de cinq salariés.

Ainsi, les bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 40 %, 60 % ou 80 % selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours des cinq premières, de la sixième et septième ou de la huitième et neuvième période de douze mois suivant la période d'exonération dont a bénéficié le contribuable au cours des soixante mois précédents.

En cas de reprise, de transfert, de concentration ou de restructuration d'activités ayant déjà bénéficié du régime prévu à l'article 44 octies A du CGI ou à l'article 44 octies du CGI, l'exonération ne s'applique que pour sa durée restant à courir.

2. Bénéfices susceptibles d'être exonérés

Les dispositions légales de détermination du résultat exonéré sont identiques à celles prévues par le régime précédent.

Il est précisé que pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013, lorsque le contribuable n'exerce pas l'ensemble de son activité dans les zones franches urbaines, les bénéfices réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, dans les conditions de droit commun, en proportion du montant hors taxes du chiffre d'affaires ou de recettes réalisé en dehors de ces zones (CGI, art. 44 octies A, II, 6ème alinéa modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013).

3. Plafonnement des avantages.

a. Limitation du résultat exonéré.

Le montant du bénéfice exonéré ne peut dépasser 100 000 € par contribuable et par période de douze mois.

Ce plafond est de plus majoré de 5 000 € par salarié répondant aux conditions suivantes :

- avoir été embauché à compter du 1er janvier 2006 ;

- être domicilié dans une zone urbaine sensible (ZUS) ou dans une ZFU ;

- être employé à temps plein ;

- être employé pendant une période minimale de six mois.

Les conditions relatives aux salariés sont appréciées à la clôture de chacun des exercices d'application du régime.

b. Application du règlement « de minimis ».

Pour les entreprises déjà implantées dans les ZFU de troisième génération au 1er janvier 2006 et pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2006, le régime s'applique dans les conditions prévues par le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission européenne du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'importance mineure dites « de minimis ».

Le règlement (CE) n° 69/2001 précité prévoit qu'une entreprise ne peut bénéficier d'aides de la part d'un Etat membre de l'Union européenne soumises au plafond « de minimis » pour un montant supérieur à 100 000 € par période de trois ans. Il est rappelé que ce règlement a expiré le 31 décembre 2006 (voir l'alinéa ci-dessous).

Pour les entreprises déjà implantées dans les ZFU de troisième génération au 1er janvier 2006, et pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2007, ainsi que pour les entreprises qui, à compter du 1er janvier 2012, créent des activités dans les ZFU le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Les entreprises précitées sont donc, d'une part, soumises au plafond annuel de 100 000 € de bénéfice, éventuellement majoré en fonction de leur effectif salarié, et d'autre part, au plafond « de minimis ». Ce deuxième plafond est apprécié en cumulant toutes les autres exonérations, subventions, aides perçues par l'entreprise lorsqu'elles sont placées sous l'encadrement « minimis ».

En revanche, les entreprises qui ont créé des activités dans les ZFU entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2011 et qui ont par conséquent commencé à bénéficier de l'exonération continuent à en bénéficier, sous réserve de remplir les conditions d'éligibilité, sans se voir appliquer le plafond « de minimis ».

III. Combinaison du régime avec l'exonération en faveur des entreprises nouvelles

(BOI-BIC-CHAMP-80-10-30 au III)

2850

Si une entreprise répond aux conditions requises par le régime en faveur des entreprises nouvelles prévu à l'article 44 sexies du CGI, du fait notamment de son implantation en zone de redynamisation urbaine ou par le régime prévu à l'article 44 quindecies du CGI, mais souhaite se placer sous le dispositif de l'article 44 octies A du CGI, elle doit formuler une option pour ce dernier régime.

L'entreprise doit notifier cette option au service des impôts dont elle relève, dans un délai de six mois suivant celui de la publication du décret délimitant la zone si l'activité a déjà été créée à cette date ou, dans le cas contraire, suivant celui du début de l'activité dans la ZFU.

L'option est irrévocable.

IV. Obligations déclaratives

(BOI-BIC-CHAMP-80-10-30 au IV)

2851

Un état de détermination du bénéfice exonéré est joint à la déclaration de résultats (cf. article 49 L de l'annexe III au CGI). Cet état doit être conforme au modèle figurant au BOI-FORM-000032.

V. Procédure d'accord tacite

(BOI-BIC-CHAMP-80-10-30 au V)

2852

L'article 128 de la loi de finances rectificative pour 2006 étend le dispositif d'accord tacite prévu au b du 2° de l'article L. 80 B du LPF au régime d'exonération introduit par l'article 44 octies A du CGI. Cette disposition s'applique aux demandes adressées à compter du 1er janvier 2007.

D. Entreprises implantées dans les zones de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité

(CGI, art. 44 undecies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-40)

2853

Les pôles de compétitivité, créés par l'article 24 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de

finances pour 2005, sont constitués par le regroupement sur un même territoire d'entreprises, d'établissements d'enseignement supérieur et d'organismes de recherche publics ou privés qui ont vocation à travailler en synergie pour mettre en oeuvre des projets de développement économique pour l'innovation.

Un régime fiscal de faveur est accordé aux entreprises implantées dans les zones de recherche et de développement des pôles de compétitivité et qui participent au 16 novembre 2009 (cf. n° 2856) à un projet de recherche et de développement agréé par les services de l'Etat.

Ce régime fiscal comprend notamment une exonération d'impôt sur les bénéfices dans les conditions précisées ci-après et au BOI-BIC-CHAMP-80-10-40.

I. Champ d'application

2854

1. Entreprises éligibles

Le régime de faveur est applicable à toutes les formes d'entreprises (entreprises individuelles, sociétés, groupements ou organismes relevant du régime des sociétés de personnes ou soumis à l'IS de plein droit ou sur option).

2. Activités concernées

L'entreprise doit remplir, simultanément et tout au long de la période d'exonération, les deux conditions suivantes :

- être implantée dans la zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité ;

- participer à un projet de recherche et de développement agréé par les services de l'Etat.

a. Condition tenant à l'implantation de l'entreprise dans la zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité

Pour bénéficier de l'exonération prévue par l'article 44 undecies du CGI, l'entreprise doit être implantée tout au long de l'exercice ou de la période d'imposition au titre de laquelle elle sollicite le régime de faveur dans une ou plusieurs zones de recherche et de développement de pôles de compétitivité.

b. Condition tenant à la participation de l'entreprise de manière continue à un projet de recherche et de développement agréé

L'entreprise doit participer de manière continue à un ou plusieurs projets de recherche et de développement agréés par les services de l'Etat.

II. Détermination des allègements

2855

1. Période d'allègement

a. Décompte de la période d'allègement

L'avantage consiste en une exonération totale des bénéfices réalisés au titre des trois premiers exercices bénéficiaires à compter du début du mois au cours duquel intervient le démarrage par l'entreprise des travaux de recherche afférents au projet agréé. Cette période est suivie d'une exonération à 50 % des bénéfices réalisés au titre des deux exercices bénéficiaires suivants.

Si l'agrément a été demandé mais non encore accordé à la date de démarrage des travaux, l'entreprise pourra bénéficier de l'exonération pour autant que l'agrément soit accordé avant la fin de l'exercice au titre duquel l'exonération sera appliquée pour la première fois.

Les exercices bénéficiant de l'allègement peuvent ainsi ne pas être consécutifs.

b. Limitation de la durée d'application des allègements

D'une part, la période au titre de laquelle l'entreprise bénéficie d'une exonération complète de ses bénéfices ne peut excéder trente-six mois.

D'autre part, la période d'exonération partielle de 50 % ne peut excéder 24 mois. Cette période comprend également l'exonération applicable, le cas échéant, en cas de perte des avantages.

Enfin, la période totale d'allègement prend fin, en tout état de cause, au terme du cent dix-neuvième mois suivant le mois au cours duquel l'entreprise a débuté les travaux de recherche.

c. Cas particuliers des activités résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités ayant été placées sous le dispositif

Le régime est ouvert aux activités résultant d'une reprise, d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes. Toutefois, si ces dernières ont précédemment bénéficié du présent dispositif, la nouvelle entreprise prétendant au régime ne peut bénéficier de l'exonération que pour sa durée restant à courir. Dans le cas où l'entreprise repreneuse a elle-même antérieurement bénéficié du régime pour une période complète d'application, aucune exonération supplémentaire ne lui est accordée.

2. Bénéfices susceptibles d'être exonérés

a. Bénéfice déclaré par l'entreprise.

Les résultats susceptibles d'être exonérés sont ceux déclarés régulièrement et dans les délais légaux.

b. Reports déficitaires

Les bénéfices exonérés s'entendent des bénéfices et plus-values qui auraient été imposés si les dispositions de l'article 44 undecies du CGI n'avaient pas été applicables, c'est-à-dire après déduction des déficits reportables.

c. Produits exclus de l'exonération

En application du II de l'article 44 undecies du CGI, le régime d'exonération ne s'applique pas aux :

- produits des actions ou parts de sociétés ;

- quotes-parts de résultats de sociétés ou organismes soumis au régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI ;

- produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;

- produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède celui des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la période d'imposition.

d. Bénéfices réalisés dans la zone de recherche et de développement

Si l'entreprise participant au projet de recherche agréé exerce toute son activité dans la zone de recherche du pôle, le bénéfice susceptible d'être exonéré est celui déterminé après imputation des déficits et retranchement des produits exclus.

Si l'entreprise n'exerce pas uniquement ses activités dans les zones de recherche et de développement, seuls les bénéfices réalisés dans ces zones sont susceptibles d'être exonérés.

A cette fin, l'entreprise doit tenir une comptabilité séparée retraçant les opérations afférentes à l'activité éligible. De même, des déclarations fiscales de résultats distinctes doivent être fournies pour cette activité.

En cas d'exercice simultané de plusieurs activités dans la zone, l'exonération s'applique y compris aux activités autres que celles directement liées au projet de recherche, dans les conditions exposées ci-dessus (2è alinéa du 4).

III. Dispositions diverses

2856

1. Période d'application du dispositif

L'exonération d'impôt sur les bénéfices est applicable aux résultats des exercices clos à compter de la date de délimitation par décret en Conseil d'Etat des zones de recherche et de développement. Cette exonération est supprimée pour les entreprises participant, à compter du 17 novembre 2009, à un projet de R&D agréé par les services de l'Etat et qui sont implantées dans la zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité.

Par conséquent, les entreprises qui participent à la date du 16 novembre 2009 à un projet de R&D agréé par les services de l'Etat et qui sont par ailleurs implantées dans la zone de R&D d'un pôle de compétitivité, peuvent continuer à bénéficier du régime d'allègement d'impôt sur les bénéfices pour la période restant à courir.

2. Pertes des avantages

Les conditions d'application du régime de faveur institué par l'article 44 undecies du CGI doivent être remplies de manière continue.

Si l'entreprise n'est plus implantée dans une zone de recherche ou ne participe plus à un projet de

recherche agréé au cours d'un exercice, elle ne peut plus bénéficier de l'exonération à compter de cet exercice. Toutefois, l'entreprise peut bénéficier d'un abattement de 50 % de ses bénéfices imposables au titre de l'exercice au cours duquel elle ne remplit plus les conditions requises. Cet abattement est également applicable aux bénéfices réalisés au titre de l'exercice ou période d'imposition suivant celui au titre duquel elle ne satisfait plus les conditions requises.

3. Combinaison du dispositif avec d'autres régimes fiscaux (BOI-BIC-CHAMP-80-10-40 au II)**.**

4. Plafonnement des avantages (BOI-BIC-CHAMP-80-10-40 au III)**.**

5. Procédure d'accord tacite (BOI-BIC-CHAMP-80-10-40 au IV).

Le 5° de l'article L. 80 B du LPF prévoit un dispositif d'accord tacite sur les demandes de prise de position formelle adressées à l'administration. Les entreprises peuvent, à tout moment, s'assurer auprès de l'administration fiscale qu'elles remplissent les conditions légales pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 44 undecies du CGI.

E. Activités implantées dans les bassins d'emplois à redynamiser

(CGI, art. 44 duodecies modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; CGI, ann. III, art. 49 U à 49 W, 315 nonies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-50)

2857

L'article 44 duodecies du CGI prévoit une exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises créant une activité entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2014 dans les bassins d'emploi à redynamiser pour une période maximale de sept ans à compter du 1er janvier 2007 ou du début d'activité dans ces zones, si elle est postérieure à cette date (BOI-BIC-CHAMP-80-10-50).

I. Zones d'application de l'exonération

2858

Les bassins d'emploi à redynamiser sont sélectionnés parmi les zones d'emploi répondant aux trois critères statistiques cumulatifs suivants :

- un taux de chômage au 30 juin 2006 supérieur de trois points au taux national ;

- une variation annuelle moyenne négative de la population entre les deux derniers recensements connus supérieure en valeur absolue à 0,15 % ;

- une variation annuelle moyenne négative de l'emploi total entre 2000 et 2004 supérieure en valeur absolue à 0,75 %.

La liste des bassins d'emploi à redynamiser a été fixée par le décret n° 2007-228 du 20 février 2007. Toutefois, la date de délimitation des ces bassins est réputée intervenue au 1er janvier 2007.

Ces bassins d'emploi à redynamiser sont au nombre de deux : la zone d'emploi « Vallée de la Meuse » (département des Ardennes) et la zone d'emploi de Lavelanet (département de l'Ariège). Ces zones sont sélectionnées pour toute la durée d'application du dispositif.

II. Conditions d'application de l'exonération d'impôt sur les bénéfices

2859

1. Opérations éligibles, portée et période d'application de l'exonération d'impôt sur les bénéfices

L'exonération d'impôt sur les bénéfices concerne les créations d'activités réalisées entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2013. Elle ne s'applique pas aux activités déjà implantées au 1er janvier 2007 dans le périmètre d'un bassin d'emploi à redynamiser.

La période totale d'exonération d'impôt sur les bénéfices est fixée à 84 mois et court à compter du 1er janvier 2007 ou à la date du début d'activité effectif dans un bassin d'emploi à redynamiser si celle-ci est postérieure à cette date.

La date de début d'activité est celle à laquelle le contribuable dispose des immobilisations nécessaires à l'exercice de son activité et réalise la première opération entrant dans le cadre de son objet social.

2. Entreprises éligibles

L'exonération est applicable à toutes les formes d'entreprises. Sont ainsi concernées, si elles respectent par ailleurs les autres conditions d'éligibilité :

- les entreprises individuelles ;

- les sociétés de personnes et assimilées ;

- les sociétés à responsabilité limitée ;

- les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions ;

- les associations exerçant une activité lucrative qui les rend passibles de l'impôt sur les sociétés au taux normal.

Par ailleurs, aucune condition relative au régime d'imposition des contribuables concernés n'est exigée.

3. Activités éligibles

Le bénéfice de l'exonération est réservé aux activités de nature industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI et du 5° du I de l'article 35 du CGI à l'exclusion des activités de crédit-bail mobilier et de location d'immeubles à usage d'habitation ou agricole au sens de l'article 63 du CGI. Sont également éligibles, les activités non commerciales telles que définies par le 1 de l'article 92 du CGI dès lors qu'elles sont exercées par une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

4. Exercice à titre exclusif d'une activité éligible

Les entreprises qui souhaitent bénéficier de l'exonération ne doivent en principe exercer aucune des activités qui sont hors du champ d'application du dispositif même dans l'hypothèse où elles sont exercées à titre accessoire ou imposées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 155 du CGI.

Il est rappelé néanmoins que la condition d'exclusivité est satisfaite dès lors que l'activité en cause est exercée à titre accessoire et qu'elle constitue le complément indispensable d'une activité éligible et effectivement exonérée.

Une activité non éligible est considérée comme le complément indissociable d'une activité éligible lorsque trois conditions cumulatives sont remplies : identité de clientèle, prépondérance de l'activité éligible en terme de chiffre d'affaires et nécessité d'exercer l'activité non éligible pour des raisons techniques ou commerciales.

5. Implantation des activités non sédentaires et opérations particulières

a. Critères d'implantation dans un bassin d'emploi à redynamiser d'une activité non sédentaire

Pour bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 44 duodecies du CGI, l'entreprise qui crée une activité dans le périmètre géographique d'un bassin d'emploi à redynamiser doit y être effectivement localisée, ce qui implique une implantation matérielle, des moyens d'exploitation permettant l'exercice de la profession et l'exercice effectif d'une activité dans la zone.

Pour satisfaire à cette condition d'implantation, un professionnel non sédentaire doit disposer d'une implantation matérielle (commerce, cabinet, atelier..), de moyens d'exploitation permettant la réalisation d'une activité économique, et vérifier au moins un des deux critères suivants : l'emploi d'un salarié sédentaire à temps plein ou équivalent dans des locaux situés en zone ou la réalisation d'au moins 25 % du chiffre d'affaires en zone.

En cas d'exercice conjoint d'activités distinctes l'une sédentaire et l'autre non sédentaire, les conditions d'implantation des activités doivent s'apprécier indépendamment.

Une simple adresse de domiciliation en zone ne suffit pas à satisfaire la condition d'implantation en zone.

b. Reprises, transferts, concentrations ou restructurations intervenus au sein des bassins d'emploi à redynamiser

L'article 44 duodecies du CGI prévoit que l'exonération d'impôt sur les bénéfices s'applique pour la durée du dispositif restant à courir, lorsque la création d'activité est consécutive à une reprise, un transfert, une concentration ou une restructuration d'activité ayant déjà bénéficié au préalable de ce régime de faveur.

Le contribuable reprenant une activité ou procédant à des opérations de concentration ou de restructuration peut bénéficier d'une nouvelle période d'exonération pour toute la durée d'application du dispositif à la condition qu'il y ait création soit d'une société nouvelle soit d'une nouvelle implantation.

Toutefois, le bénéfice d'une nouvelle période d'exonération est exclu, même s'il y a création soit d'une société nouvelle soit d'une nouvelle implantation, dans les situations suivantes :

- à l'issue des opérations de reprise, de concentration ou de restructuration, le cédant, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, leurs ascendants et descendants, leurs frères et soeurs détiennent ensemble, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement soit repris soit bénéficiaire de l'opération de reprise, de concentration ou de restructuration et pour lequel ou laquelle le bénéfice de l'exonération est sollicité ;

- à l'issue des opérations de reprise, de concentration ou de restructuration, le cédant exerce en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement soit repris soit bénéficiaire de l'opération de reprise, de concentration ou de restructuration et pour lequel ou laquelle le bénéfice de l'exonération est sollicité ;

- l'entreprise individuelle du cédant a fait l'objet d'une opération de reprise, de concentration ou de restructuration au profit de son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, leurs ascendants et descendants ou leurs frères et soeurs.

En cas de location-gérance, dans l'hypothèse où l'activité précédemment exercée par le bailleur et celle exercée par le repreneur répondent à toutes les autres conditions pour bénéficier du dispositif prévu à l'article 44 duodecies du CGI, le bailleur continue à bénéficier des allégements et le preneur est éligible au régime dans le cadre de la reprise d'une activité en bassin d'emploi à redynamiser. Toutefois, la mise en location-gérance d'un fonds de commerce ou d'une clientèle libérale n'ouvrant pas droit à une nouvelle période d'exonération, le régime s'applique pour la durée du dispositif restant à courir pour le bailleur et le repreneur, et chacun pour ce qui le concerne, le plafond d'exonération s'appliquant distinctement pour chaque contribuable.

Par ailleurs, l'exonération ne s'applique pas aux créations d'activités dans les bassins d'emploi à redynamiser consécutives au transfert d'une activité exercée précédemment par le contribuable ayant bénéficié au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, des dispositions de l'article 44 sexies du CGI relatif au régime des entreprises nouvelles dans l'ensemble des zones éligibles à ce dispositif [ZRR, ZRU, zones PAT et TRDP jusqu'au 31 décembre 2006, zones d'aide à finalité régionale (AFR) à compter du 1er janvier 2007], ou des dispositions des articles 44 octies ou 44 octies A du CGI relatifs au régime applicable dans les zones franches urbaines, ou qui a bénéficié de la prime d'aménagement du territoire y compris si elle n'a pas bénéficié d'exonération fiscale. Les créations d'activités dans un bassin d'emploi à redynamiser consécutives à un transfert d'activité précédemment exercée dans une zone n'ouvrant pas droit à un dispositif de faveur, ouvrent droit à exonération.

Remarque : Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié .

III. Détermination des allègements d'impôt

2860

1. Bénéfices susceptibles d'être exonérés

Seuls les bénéfices provenant des activités implantées dans les bassins d'emploi à redynamiser sont exonérés.

2. Modalités de détermination des plafonds applicables

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Toutefois, sur option des entreprises qui procèdent aux opérations mentionnées au I de l'article 44 duodecies du CGI dans une zone d'aide à finalité régionale, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect, pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2008, du règlement (CE) n° 1628/2006 de la Commission, du 24 octobre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale, et pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2009, de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Remarque : Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007.

Cette option est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée dans les six mois suivant les opérations mentionnées au I de l'article 44 duodecies du CGI.

3. Articulation de l'exonération prévue par l'article 44 duodecies du CGI avec les autres exonérations d'impôt sur les bénéfices (BOI-BIC-CHAMP-80-10-50 au II-3)

Si une entreprise répond aux conditions requises par les régimes en faveur des entreprises nouvelles, des entreprises s'implantant en ZFU ou des entreprises créées pour la reprise d'entreprises industrielles en difficulté prévus par les articles 44 sexies, 44 octies A et 44 septies du CGI du fait par exemple de son implantation en zone AFR mais souhaite se placer sous le dispositif de l'article 44 duodecies du CGI, elle doit formuler une option pour ce dernier régime.

Cette possibilité d'option est ouverte :

- aux entreprises qui se créent dans les bassins d'emploi à redynamiser ;

- aux entreprises déjà placées sous le régime des entreprises nouvelles prévu à l'article 44 sexies du CGI lors de la création dans un bassin d'emploi à redynamiser ;

- aux entreprises qui reprennent des activités existantes dans des bassins d'emploi à redynamiser qui n'ont pas au préalable bénéficié de l'exonération.

L'entreprise doit notifier cette option au service des impôts dont elle relève dans un délai de six mois suivant celui du début d'activité dans un bassin d'emploi à redynamiser.

4. Obligations déclaratives (BOI-BIC-CHAMP-80-10-50 au II-4)

Un état de détermination du bénéfice susceptible d'être exonéré est joint à la déclaration de résultats (CGI, ann. III, art. 49 V).

F. Activités implantées dans les zones de restructuration de la défense

(CGI, art. 44 terdecies modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-60)

2863

Afin d'aider le développement économique des territoires concernés par le redéploiement des armées, l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2008 institue un dispositif consistant en une exonération totale de cinq ans, puis une exonération partielle de deux ans d'impôt sur les bénéfices provenant des activités implantées dans les zones de restructuration de la défense.

I. Définition des zones de restructuration de la défense

2864

Les zones de restructuration de la défense se répartissent en deux catégories :

1° Les territoires dans lesquels la majorité des actifs résident et travaillent, incluant une ou plusieurs communes d'une part caractérisées par une perte d'au moins cinquante emplois directs du fait de la réorganisation des unités militaires et établissements du ministère de la défense sur le territoire national et d'autre part dont le territoire est couvert par un contrat de redynamisation de site de défense. Ces territoires doivent satisfaire à l'un des critères suivants:

a) un taux de chômage supérieur de trois points à la moyenne nationale ;

b) une variation annuelle moyenne négative de la population entre les deux derniers recensements connus supérieure en valeur absolue à 0,15 % ;

c) une variation annuelle moyenne négative de l'emploi total sur une période de trois ans supérieure en valeur absolue à 0,75 %.

d) un rapport entre la perte locale d'emplois directs du fait de la réorganisation des unités militaires sur le territoire national et la population salariée d'au moins 5 %.

Les références statistiques utilisées pour la détermination de ces territoires sont fixées parle décret n° 2009-555 du 19 mai 2009 (JO du 21 mai 2009). Ces territoires sont visés au 1° du 3 ter de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

2° Les communes, le cas échéant visées au 1°, caractérisées par une perte d'au moins 50 emplois directs du fait de la réorganisation des unités militaires et établissements du ministère de la défense

sur le territoire national et dont le territoire est couvert par un contrat de redynamisation de site de défense. Ces communes sont visées au 2° du 3 ter de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

Les contrats de redynamisation de site de défense sont conclus entre, d'une part, l'Etat et, d'autre part, les communes ou groupements de collectivités territoriales correspondant aux sites les plus affectés par la réorganisation du fait d'une perte nette de nombreux emplois directs et d'une grande fragilité économique et démographique. Ils sont d'une durée de trois ans, reconductible une fois pour deux ans.

Les zones de restructuration de la défense sont délimitées par l'arrêté du 1er septembre 2009 modifié par l'arrêté du 1er février 2013 (JO du 14 février 2013).

II. Conditions d'application de l'exonération

2865

Dans le périmètre des zones de restructuration de la défense mentionnées au 1° du 3 ter de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire et dans les emprises foncières libérées par la réorganisation des unités militaires et des établissements du ministère de la défense et situées dans les communes définies au seul 2° du même 3 ter, les contribuables qui créent des activités pendant une période de trois ans débutant à la date de publication de l'arrêté prévu au dernier alinéa du même 3 ter ou, si cette seconde date est postérieure, au 1er janvier de l'année précédant celle au titre de laquelle le territoire ou la commune est reconnu comme zone de restructuration de la défense par cet arrêté sont exonérés d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices provenant des activités implantées dans la zone de restructuration de la défense et réalisés jusqu'au terme du cinquante neuvième mois suivant le début d'activité dans cette zone.

Le bénéfice de l'exonération est réservé aux contribuables exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens des articles 34 et 35, I-5°du CGI, à l'exception des activités de crédit-bail mobilier et de location d'immeubles à usage d'habitation, ou agricole au sens de l'article 63 du CGI, dans les conditions et limites fixées ci-après. L'exonération s'applique dans les mêmes conditions et limites aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant une activité professionnelle non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI.

L'exonération ne s'applique pas aux créations d'activité dans les zones de restructuration de la défense consécutives au transfert d'une activité précédemment exercée par un contribuable ayant bénéficié au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 duodecies et 44 quindecies du CGI, de la prime d'aménagement du territoire, de la prime d'aménagement du territoire pour l'industrie et les services, ou de la prime d'aménagement du territoire pour la recherche, le développement et l'innovation.

L'exonération ne s'applique pas aux contribuables qui créent une activité dans le cadre d'un transfert, d'une concentration ou d'une restructuration d'activités préexistantes exercées dans les zones de restructuration de la défense ou qui reprennent de telles activités, sauf pour la durée restant à courir, si l'activité reprise ou transférée bénéficie ou a bénéficié du présent régime d'exonération.

Lorsqu'un contribuable dont l'activité non sédentaire est implantée dans une zone de restructuration de la défense mais exercée en tout ou en partie en dehors de cette zone, l'exonération s'applique si ce contribuable emploie au moins un salarié sédentaire à plein temps ou équivalent, exerçant ses fonctions dans les locaux affectés à l'activité ou si ce contribuable réalise au moins 25 % de son chiffre d'affaires auprès des clients situés dans la zone.

Les bénéfices éligibles à l'exonération sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à concurrence d'un tiers de leur montant au cours de la première période de douze mois suivant la période d'exonération et de deux tiers pour la période de douze mois suivante.

2866

Le bénéfice exonéré au titre d'un exercice ou d'une année d'imposition est celui déclaré selon les modalités prévues aux articles 50-0, 53 A, 96 à 100, 102 ter et 103 du CGI, diminué des produits bruts ci-après qui restent imposables dans les conditions de droit commun :

a) produits des actions ou parts de sociétés, résultats de sociétés ou organismes soumis au régime prévu à l'article 8 du CGI, lorsqu'ils ne proviennent pas d'une activité exercée dans une zone de restructuration de la défense, et résultats de cession de titres de sociétés ;

b) produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;

c) produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède le montant des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la même année d'imposition si le contribuable n'est pas un établissement de crédit visé à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier ;

d) produits tirés des droits de la propriété industrielle et commerciale lorsque ces droits n'ont pas leur origine dans l'activité exercée dans une zone de restructuration de la défense.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013, lorsque le contribuable n'exerce pas l'ensemble de son activité dans les zones de restructuration de la défense, les bénéfices réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, dans les conditions de droit commun, en proportion du montant hors taxes du chiffre d'affaires ou de recettes réalisé en dehors de ces zones (CGI, art. 44 terdecies, II, 6ème alinéa modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013).

Par exception, le contribuable exerçant une activité de location d'immeubles n'est exonéré qu'à raison des bénéfices provenant des seuls immeubles situés dans une zone de restructuration de la défense. Cette disposition s'applique quel que soit le lieu d'établissement du bailleur.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Toutefois, sur option des entreprises qui procèdent aux opérations mentionnées au I dans une zone d'aide à finalité régionale, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

L'option mentionnée à l'alinéa précédent est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée dans les six mois suivant les opérations mentionnées au n° 2865.

2867

Lorsque le contribuable est une société membre d'un groupe fiscal visé à l'article 223 A du CGI, le bénéfice exonéré est celui de cette société déterminé dans les conditions prévues au n° 2866, dans la limite du résultat d'ensemble du groupe.

Lorsqu'il répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies A ou 44 duodecies du CGI et du régime prévu à l'article 44 terdecies du CGI, le contribuable peut opter pour ce dernier régime dans les six mois suivant celui du début d'activité. L'option est irrévocable.

2867-1

Les obligations déclaratives des personnes et organismes concernés par l'exonération sont fixées par décret. Ainsi, les obligations déclaratives des bénéficiaires des exonérations sont fixées par le décret n° 2009-472 du 27 avril 2009 (BOI-BIC-CHAMP-80-10-60 au II-H)

L'allègement d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 44 terdecies du CGI n'est pas applicable lorsqu'une ou des déclarations de chiffre d'affaires se rapportant à l'exercice concerné n'ont pas été souscrites dans les délais et qu'il s'agit de la deuxième omission successive (CGI, art. 302 nonies).

G. Exonération des bénéfices réalisés dans les zones de revitalisation rurale

(CGI, art. 44 quindecies modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70)

2868

Dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI, les entreprises qui sont créées ou reprises entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2014, soumises de plein droit ou sur option à un régime réel d'imposition de leurs résultats et qui exercent une activité industrielle, commerciale, artisanale au sens de l'article 34 du CGI ou professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI, sont exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés, à l'exclusion des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actif, jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois suivant celui de leur création ou de leur reprise et déclarés selon les modalités prévues à l'article 53 A du CGI.

Remarque : Le décret n° 2013-548 du 26 juin 2013 (JO du 28 juin 2013) précise les critères et seuils visant à

déterminer le périmètre des zones de revitalisation rurale ; L'arrêté du 10 juillet 2013 précise la liste des communes classées en zones de revitalisation rurale.

Les bénéfices ne sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés que pour le quart, la moitié ou les trois quarts de leur montant selon qu'ils sont réalisés respectivement au cours de la première, de la deuxième ou de la troisième période de douze mois suivant cette période d'exonération.

Pour bénéficier de cette exonération, l'entreprise doit répondre aux conditions suivantes :

a) Le siège social de l'entreprise ainsi que l'ensemble de son activité et de ses moyens d'exploitation sont implantés dans les zones mentionnées au I. Lorsqu'une entreprise exerce une activité non sédentaire, réalisée en partie en dehors des zones précitées, la condition d'implantation est réputée satisfaite dès lors qu'elle réalise au plus 25 % de son chiffre d'affaires en dehors de ces zones. Au-delà de 25 %, les bénéfices réalisés sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors des zones déjà citées. Cette condition de chiffre d'affaires s'apprécie exercice par exercice ;

b) L'entreprise emploie moins de dix salariés bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée ou d'une durée d'au moins six mois à la date de clôture du premier exercice et au cours de chaque exercice de la période d'application du présent article ; si l'effectif varie en cours d'exercice, il est calculé compte tenu de la durée de présence des salariés en cause pendant l'exercice ;

c) L'entreprise n'exerce pas une activité bancaire, financière, d'assurances, de gestion ou de location d'immeubles, de pêche maritime ;

d) Le capital de l'entreprise créée ou reprise n'est pas détenu, directement ou indirectement, pour plus de 50 % par d'autres sociétés ;

e) L'entreprise n'est pas créée dans le cadre d'une extension d'activités préexistantes. L'existence d'un contrat, quelle qu'en soit la dénomination, ayant pour objet d'organiser un partenariat caractérise l'extension d'une activité préexistante lorsque l'entreprise créée ou reprenant l'activité bénéficie de l'assistance de ce partenaire, notamment en matière d'utilisation d'une enseigne, d'un nom commercial, d'une marque ou d'un savoir-faire, de conditions d'approvisionnement, de modalités de gestion administrative, contentieuse, commerciale ou technique, dans des conditions telles que cette entreprise est placée dans une situation de dépendance.

2869

L'exonération ne s'applique pas aux créations et aux reprises d'activités dans les zones de revitalisation rurale mentionnées ci-avant consécutives au transfert d'une activité précédemment exercée par un contribuable ayant bénéficié, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, des dispositions des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 duodecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies du CGI ou d'une prime d'aménagement du territoire.

L'exonération ne s'applique pas non plus dans les situations suivantes :

- si, à l'issue de l'opération de reprise ou de restructuration, le cédant, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, leurs ascendants et descendants, leurs frères et sœurs détiennent ensemble, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement soit repris, soit bénéficiaire de l'opération de reprise ou de restructuration.

- le cédant s'entend de toute personne qui, avant l'opération de reprise ou de restructuration, soit détenait directement ou indirectement plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement qui a fait l'objet de l'une de ces opérations, soit y exerçait, en droit ou en fait, la direction effective ;

- si l'entreprise individuelle a fait l'objet d'une opération de reprise ou de restructuration au profit du conjoint de l'entrepreneur individuel, du partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs.

2870

Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies A, 44 duodecies, 44 terdecies, 44 quaterdecies du CGI et du régime prévu au présent article, l'entreprise peut opter pour ce dernier régime dans les six mois suivant le début d'activité. L'option est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes.

Le bénéfice de l'exonération et de l'imposition partielle est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

L'exonération reste applicable pour sa durée restant à courir lorsque la commune d'implantation de l'entreprise sort de la liste des communes classées en zone de revitalisation rurale après la date de sa création ou de sa reprise.

H. Exploitations situées dans les zones franches d'activités situées dans les dom

(CGI, art. 44 quaterdecies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-80)

2871

L'article 4 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer institue, sous certaines conditions, un abattement sur les bénéfices des entreprises provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion.

Aux termes de l'article 11 de la loi n° 2010-1487 du 7 décembre 2010 relative au Département de Mayotte, complété par l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à l'adaptation du code des douanes, du code général des impôts, du livre des procédures fiscales et d'autres dispositions législatives fiscales et douanières applicables à Mayotte, les dispositions du code général des impôts s'appliquent à Mayotte à compter du 1er janvier 2014. L'impôt sur les sociétés s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2013 et l'impôt sur le revenu à compter de l'imposition des revenus perçus au cours de l'année 2013.

Ce dispositif s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2008. Il cesse de s'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2018.

I. Entreprises concernées

2872

Les bénéfices des entreprises provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique à Mayotte ou à La Réunion peuvent faire l'objet d'un abattement dans les conditions prévues aux **n°s 2873 et 2874** lorsque ces entreprises respectent les conditions suivantes :

1°. Elles emploient moins de deux cent cinquante salariés et ont réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros ;

2°. L'activité principale de l'exploitation relève de l'un des secteurs d'activité éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B du CGI ou correspond à l'une des activités suivantes : comptabilité, conseil aux entreprises, ingénierie ou études techniques à destination des entreprises ;

3° Elles sont soumises soit à un régime réel d'imposition, soit à l'un des régimes définis aux articles 50-0 et 102 ter du CGI.

Les conditions prévues aux 1° et 2° s'apprécient à la clôture de chaque exercice au titre duquel l'abattement prévu au premier alinéa est pratiqué. La condition prévue au 3° doit être satisfaite pour chaque exercice au titre duquel cet abattement est pratiqué.

II. Montant de l'abattement

2873

Les bénéfices mentionnés au **n° 2872**, réalisés et déclarés selon les modalités prévues aux articles 50-0, 53 A, 72, 74 à 74 B, 96 à 100, 102 ter et 103 du CGI par les entreprises répondant aux conditions prévues au **n° 2872**, à l'exception des plus-values constatées lors de la réévaluation des éléments d'actifs, font l'objet, dans la limite de 150 000 €, d'un abattement au titre de chaque exercice ouvert à compter du 1er janvier 2008.

Le taux de l'abattement est fixé à 50 % au titre des exercices ouverts entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2014 et respectivement à 40 %, 35 % et 30 % pour les exercices ouverts en 2015, 2016 et 2017.

2874

La limite et le taux de l'abattement mentionné au **n° 2873** sont majorés dans les cas suivants :

1°. Pour les bénéfices provenant d'exploitations situées en Guyane, dans les îles des Saintes, à Marie-Galante, à La Désirade et dans les communes de La Réunion définies par l'article 2 du décret n° 78-

690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de La Réunion ;

2°. Pour les bénéfices provenant d'exploitations situées dans des communes de Guadeloupe ou de Martinique, dont la liste est fixée par l'article 49 ZA de l'annexe III au CGI et qui satisfont cumulativement aux trois critères suivants :

a) Elles sont classées en zone de montagne au sens de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985 relative au développement et à la protection de la montagne ;

b) Elles sont situées dans un arrondissement dont la densité de population, déterminée sur la base des populations légales en vigueur au 1er janvier 2009, est inférieure à 270 habitants par kilomètre carré ;

c) Leur population, au sens de l'article L. 2334-2 du code général des collectivités territoriales, était inférieure à 10 000 habitants en 2008 ;

3° Pour les bénéfices provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion et qui exercent leur activité principale dans l'un des secteurs suivants :

a) Recherche et développement ;

b) Technologies de l'information et de la communication ;

c) Tourisme, y compris les activités de loisirs s'y rapportant ;

d) Agro-nutrition ;

e) Environnement ;

f) Energies renouvelables ;

4° Pour les bénéfices des entreprises provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion lorsque ces entreprises :

a) Signent avec un organisme public de recherche ou une université, y compris étrangers, une convention, agréée par l'autorité administrative, portant sur un programme de recherche dans le cadre d'un projet de développement sur l'un ou plusieurs de ces territoires si les dépenses de recherche, définies aux a à g du II de l'article 244 quater B du CGI, engagées dans le cadre de cette convention représentent au moins 5 % des charges totales engagées par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel l'abattement est pratiqué ;

b) Ou bénéficient du régime de transformation sous douane défini aux articles 130 à 136 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire, à la condition qu'au moins un tiers du chiffre d'affaires de l'exploitation, au titre de l'exercice au cours duquel l'abattement est pratiqué, résulte d'opérations mettant en oeuvre des marchandises ayant bénéficié de ce régime.

La limite de l'abattement est fixée à 300 000 €. Le taux de l'abattement est fixé à 80 % au titre des exercices ouverts entre le 1er janvier 2008 et le 31 décembre 2014 et respectivement à 70 %, 60 % et 50 % au titre des exercices ouverts en 2015, 2016 et 2017.

> **Remarque** : lorsque l'entreprise est une société membre d'un groupe fiscal mentionné à l'article 223 A du CGI, le bénéfice qui fait l'objet d'un abattement est celui déterminé comme si la société était imposée séparément, sans excéder celui déterminé dans les conditions du 4 de l'article 223 I du CGI. Pour l'ensemble des sociétés d'un même groupe, le montant cumulé des abattements ne peut excéder :

1° Ni le résultat d'ensemble du groupe ;

2° Ni le montant mentionné au premier alinéa du II de l'article 44 quaterdecies du CGI (150 000 €). Pour l'appréciation de cette condition, les abattements dont le montant est limité par le dernier alinéa du III de l'article 44 quaterdecies du CGI sont retenus pour la moitié de leur montant (CGI, art. 44 quaterdecies, IV bis).

2875

Par dérogation, pour les bénéfices provenant des exploitations situées dans les îles des Saintes, à Marie-Galante et à La Désirade, le taux de l'abattement mentionné au dernier alinéa du n° 2874 est porté à 100 % pour les exercices ouverts entre le 31 décembre 2008 et le 31 décembre 2011.

III. Conditions d'application de l'abattement

2876

Le bénéfice des abattements mentionnés aux n° 2873 et 2874 est subordonné :

1°. A la réalisation de dépenses de formation professionnelle en faveur du personnel de l'exploitation au titre de l'exercice qui suit celui au cours duquel les bénéfices ont fait l'objet d'un abattement. Elles doivent être exposées en faveur des salariés ou des dirigeants en activité à la date de clôture de l'exercice de leur engagement. Pour les entreprises soumises aux obligations prévues aux articles 235 ter D et 235 ter KA du CGI, les dépenses retenues sont celles exposées en sus de ces obligations. Les entreprises peuvent s'acquitter de la présente obligation en réalisant les dépenses prévues à l'article L. 6331-19 du code du travail ;

2°. Au versement d'une contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes créé par la loi n° 2008-1249 du 1er décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion, au titre de l'exercice qui suit celui au cours duquel les bénéfices ont fait l'objet d'un abattement.

Ce versement ne peut être inférieur à 20 % de l'ensemble constitué par les dépenses de formation professionnelle et la contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes.

A défaut de la réalisation de ces deux conditions, la quote-part exonérée est réintégrée au résultat imposable de l'exercice au cours duquel les dépenses auraient dû être exposées. Ces dépenses ne sont pas prises en compte pour l'application de l'article 244 quater M du CGI.

Ces deux obligations sont cumulatives. Elles doivent représenter ensemble au moins 5 % de la quote-part des bénéfices exonérée en application des abattements mentionnés aux n° 2873 et 2874 ci-dessus.

Les dispositions du **n° 2876** ne sont pas applicables lorsque la quote-part des bénéfices exonérée est inférieure à 500 €.

2877

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, les abattements prévus aux n°s 2873 et 2874 se cumulent avec la déduction prévue à l'article 217 undecies du CGI. Ces régimes sont mis en œuvre dans l'ordre suivant : d'abord celui de l'article 44 quaterdecies du CGI (applicable après déduction des déficits reportables), puis celui de l'article 217 undecies du CGI..

Le cas échéant, les abattements prévus aux n°s 2873 et 2874 s'imputent sur les résultats des exploitations déclarés en application de l'article 53 A du CGI avant réintégration, en application du quatrième alinéa du **n° 2876**, de la quote-part des bénéfices exonérée au titre de l'exercice précédent.

La quote-part des bénéfices exonérée au titre d'un exercice, mentionnée au quatrième alinéa du **n° 2876**, s'entend du seul montant réel de l'abattement imputé en application du n° 2873 ou du n° 2874 au titre de cet exercice.

2877-1

Les obligations déclaratives des entreprises sont fixées par l'article 49 ZB de l'annexe III au CGI. Le contribuable doit joindre à sa déclaration de résultat le formulaire n° 2082-SD dans les conditions exposées au V du BOI-BIC-CHAMP-80-10-80.

L'allègement d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI n'est pas applicable lorsqu'une ou des déclarations de chiffre d'affaires se rapportant à l'exercice concerné n'ont pas été souscrites dans les délais et qu'il s'agit de la deuxième omission successive (CGI, art. 302 nonies).

IV. Option pour le bénéfice de l'abattement

2878

Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier du régime prévu aux articles 44 sexies, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 nonies, 44 terdecies ou 73 B du CGI et du régime prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI, l'entreprise peut opter pour ce dernier régime dans les six mois qui suivent la publication de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, si elle exerce déjà son activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui du début d'activité. L'option est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes. Lorsque l'entreprise n'exerce pas cette option dans ce délai, elle bénéficie de plein droit, au terme de la période d'application de l'un de ces autres régimes dont elle bénéficiait, du régime prévu au présent article pour la période restant à courir jusqu'à son terme et selon les modalités qui la régissent.

Chapitre 2 : Entreprises exerçant une activité particulière

A. Artisans-pêcheurs (abattement de 50 %)

(CGI art. 44 nonies ; BOI-BIC-CHAMP-80-20-10)

I. Contribuables concernés

2879

1. Artisans-pêcheurs.

Les artisans-pêcheurs, au sens de l'article 44 nonies du CGI, s'entendent des exploitants individuels exerçant à titre principal une activité de pêche maritime. Cette condition est remplie si le chiffre d'affaires provenant de cette activité représente au moins 50 % du chiffre d'affaires total de l'entreprise apprécié hors taxes. Par ailleurs, l'abattement est réservé aux artisans-pêcheurs soumis, au titre de cette activité, à un régime réel d'imposition, de plein droit ou sur option.

2. Associés des sociétés de pêche artisanale soumises au régime fiscal des sociétés de personnes.

La totalité des droits de vote et des droits financiers attachés à la qualité d'associé d'une société de pêche artisanale doit être détenue par des marins pêcheurs. Ceux-ci doivent assurer en droit la direction de la société et être embarqués sur le ou les navires exploités par cette société. La société de pêche artisanale est définie à l'article L 931-2 du code rural et de la pêche maritime. Il doit s'agir d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes ou, quel que soit son régime fiscal, d'une société à responsabilité limitée (SARL).

II. Conditions d'application

2880

1. Premier établissement entre le 1er janvier 1997 et le 31 décembre 2010.

Pour bénéficier de l'abattement de 50 % prévu à l'article 44 nonies du CGI, les contribuables doivent s'établir pour la première fois entre le 1er janvier 1997 et le 31 décembre 2010. Par premier établissement, il convient d'entendre le début d'exercice à titre professionnel de l'activité de pêche maritime comportant la participation du contribuable aux bénéfices et aux pertes de cette activité.

2. Conditions relatives à l'âge, à la formation et à l'établissement des pêcheurs concernés (CGI, ann II, art. 32 D).

Les contribuables concernés doivent être âgés de moins de 40 ans à la date de leur premier établissement. Ils continuent de bénéficier de l'abattement s'ils atteignent cet âge au cours de la période des soixante premiers mois d'activité. Ils doivent également avoir effectué un stage agréé de formation en vue de leur installation, et joindre le certificat de stage qui leur est délivré ainsi qu'un plan d'installation répondant aux conditions prévues à l'article 32 D de l'annexe II au CGI à la déclaration de résultat du premier exercice au titre duquel ils bénéficient de l 'abattement de 50 %. Toutefois, il a été admis que les artisans-pêcheurs et les pêcheurs associés des sociétés de pêche artisanale qui se sont établis pour la première fois entre le 1er janvier 1997 et le 31 décembre 2001 et qui n'ont pu satisfaire en temps voulu à la condition tenant à la formation puissent produire cette attestation au plus tard à la date du dépôt de la déclaration des résultats imposables au titre de l'exercice clos au cours de l'année 2002.

III. Modalités d'application

2881

L'abattement de 50 % s'applique aux bénéfices des soixante premiers mois d'activité, qui sont soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Il est calculé sur la base des bénéfices de l'exercice. Les déficits réalisés, le cas échéant, au titre de cette activité, sont imputables pour leur montant total sur le revenu global des contribuables concernés, dans les conditions prévues au 1° bis du I de l'article 156 du CGI. Pour les pêcheurs associés des sociétés de pêche artisanale, l'abattement est applicable à la quote-part leur revenant dans les bénéfices sociaux de même nature, réalisés au titre de la même période.

Le bénéfice de l'abattement de 50 % ne peut se cumuler avec d'autres abattements susceptibles d'être pratiqués sur le bénéfice de l'artisan-pêcheur ou la quote-part revenant aux pêcheurs associés des sociétés de pêche artisanale. De plus, les entreprises exerçant une activité de pêche maritime qui se sont créées à compter du 1er janvier 1997 sont exclues du régime de l'article 44 sexies du CGI.

L'abattement de 50 % est effectué sur le tableau 2058-A ou 2033-B de la déclaration de résultat.

B. Jeunes entreprises innovantes

(CGI, art 44 sexies-0 A et CGI, art. 44 sexies A ; CGI, Ann. II, art. 32 C bis ; BOI-BIC-CHAMP-80-20-20 ; RES N° 2009/18 au BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-10

I. Conditions d'éligibilité

(BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-10)

2882

Une entreprise est qualifiée de « jeune entreprise innovante réalisant des projets de recherche et de développement » (JEI) lorsque, à la clôture de l'exercice, elle remplit simultanément les conditions suivantes :

1°. Elle est une petite ou moyenne entreprise, c'est-à-dire employant moins de 250 personnes, et qui, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2007, a soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice, ramené ou porté le cas échéant à douze mois, soit un total du bilan inférieur à 43 millions d'euros. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice ;

2°. Elle est créée depuis moins de huit ans

3°.a) Elle a réalisé des dépenses de recherche, définies aux a à g du II de l'article 244 quater B du CGI, représentant, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2007, au moins 15 % des charges fiscalement déductibles au titre de cet exercice, à l'exclusion des charges engagées auprès d'autres jeunes entreprises innovantes réalisant des projets de recherche et de développement (cf. RES N° 2009/18 au BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-10) ;

b) Ou, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008, elle répond à la définition de « jeune entreprise universitaire » (JEU) qui constitue une catégorie de JEI, à savoir elle remplit les conditions cumulatives suivantes : elle est dirigée ou détenue directement à hauteur de 10 % au moins, seuls ou conjointement, par des étudiants, des personnes titulaires depuis moins de cinq ans d'un diplôme conférant le grade de master ou d'un doctorat, ou des personnes affectées à des activités d'enseignement ou de recherche, et elle a pour activité principale la valorisation de travaux de recherche auxquels ces dirigeants ou ces associés ont participé, au cours de leur scolarité ou dans l'exercice de leurs fonctions, au sein d'un établissement d'enseignement supérieur habilité à délivrer un diplôme conférant au moins le grade de master. Les conditions dans lesquelles est organisée cette valorisation sont fixées dans une convention conclue entre l'entreprise et l'établissement d'enseignement supérieur, dont le contenu et les modalités sont précisés par l'article 32 C bis de l'annexe II au CGI. Cet article définit notamment la nature des travaux de recherche qui font l'objet de la convention, les prestations dont peut bénéficier l'entreprise et les modalités de la rémunération de l'établissement d'enseignement supérieur (CGI, art. 44 sexies-0 A, 3° b) ;

4°. Son capital est détenu de manière continue à 50 % au moins :

- par des personnes physiques ;

- ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;

- ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds ;

- ou par des fondations ou associations reconnues d'utilité publique à caractère scientifique ou par une société qualifiée elle-même de jeune entreprise innovante réalisant des projets de recherche et développement ;

- ou par des établissements publics de recherche et d'enseignement ou leurs filiales ;

5°. Elle n'est pas créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou d'une reprise de telles activités au sens du III de l'article 44 sexies du CGI.

La qualification de JEI est applicable à toutes les formes d'entreprises. Sont ainsi concernés, s'ils satisfont aux autres conditions prévues par le texte :

- les entrepreneurs individuels relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ;

- les sociétés ou groupements mentionnés aux articles 8, 8 ter, 239 quater, et 239 quater C du CGI ;

- les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option, ainsi que l'ensemble des redevables de cet impôt au taux normal sur tout ou partie de leurs résultats (associations, fondations, régies, établissements publics, sociétés étrangères disposant d'un établissement stable, etc).

De même, aucune condition relative au régime d'imposition des contribuables concernés n'est exigée. Dès lors, le dispositif est applicable indifféremment aux contribuables relevant du régime des micro-entreprises, du régime réel normal ou réel simplifié, du régime de l'évaluation administrative ou de la déclaration contrôlée.

Les cinq conditions requises pour bénéficier de la qualification de JEI doivent être appréciées au titre de chaque exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être qualifiée de JEI, et bénéficier des avantages fiscaux et sociaux qui y sont attachés.

En aucun cas cette qualification n'est définitivement acquise à l'entreprise, même si elle en a rempli les conditions requises au titre d'un exercice donné.

II. Portée et calcul des allègements fiscaux

(BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-20)

2883

1. Nature des avantages

L'entreprise qualifiée de JEI au titre d'un exercice peut prétendre à l'application des allégements suivants :

a. Impôt sur les bénéfices.

Pour les exercices ou périodes d'imposition commencées avant le 31 décembre 2011, l'avantage fiscal consiste en une exonération totale des bénéfices réalisés au titre des trois premiers exercices bénéficiaires à compter de la qualification de JEI, suivie d'une exonération à 50 % des bénéfices réalisés au titre des deux exercices bénéficiaires suivants.

Les exercices bénéficiaires bénéficiant de l'allégement peuvent ne pas être consécutifs. Ils sont toutefois évidemment compris dans la période au titre de laquelle l'entreprise concernée remplit les conditions requises pour être qualifiée de JEI, et notamment celle relative à son âge. Il est ainsi fait abstraction des années dont le résultat serait déficitaire pour le décompte de la période d'application des allégements.

Pour les exercices ou périodes d'imposition commencées après le 31 décembre 2011, l'avantage fiscal consiste en une exonération totale des bénéfices réalisés au titre du premier exercice ou de la première période d'imposition bénéficiaire, cette période d'exonération totale des bénéfices réalisés ne pouvant excéder douze mois, suivie d'une exonération à 50 % des bénéfices réalisés au titre de l'exercice ou période bénéficiaire suivant, la durée totale d'application de l'abattement de 50 % ne pouvant excéder douze mois.

b. Imposition forfaitaire annuelle.

En application du 1 du I de l'article 223 nonies A du CGI (abrogé au 1er janvier 2014), les entreprises répondant aux conditions requises pour être qualifiées de JEI sont exonérées de l'imposition forfaitaire annuelle tout au long de la période durant laquelle elles bénéficient de cette qualification .

Remarque : l'IFA est supprimée à compter du 1er janvier 2014.

c. Articulation avec le bénéfice du crédit d'impôt pour dépenses de recherche (CIR) prévu par l'article 244 quater B du CGI.

Le I de l'article 244 quater B du CGI prévoit expressément que les entreprises exonérées d'impôt sur les bénéfices en application de l'article 44 sexies A du CGI peuvent également solliciter le bénéfice du CIR.

2. Bénéfices susceptibles d'être exonérés

L'exonération porte sur les bénéfices réalisés et déclarés par les entreprises répondant à la clôture de l'exercice à toutes les conditions requises pour être qualifiées de JEI.

a. Bénéfice déclaré par l'entreprise.

Les contribuables qui entendent se prévaloir du régime de faveur accordé aux JEI doivent déposer une déclaration régulière dans les délais légaux :

- pour les contribuables relevant des bénéfices industriels et commerciaux ou de l'impôt sur les sociétés : il s'agit des déclarations prévues aux articles 175 ou 223 du CGI si le contribuable relève du régime réel d'imposition ou à l'article 170 du CGI s'il relève du régime des micro-entreprises ;

- pour les contribuables relevant des bénéfices non commerciaux : il s'agit des déclarations prévues aux articles 97,172 et 175 du CGI si le contribuable est placé sous le régime de la déclaration contrôlée ou à l'article 170 du CGI s'il est placé sous le régime déclaratif spécial.

b. Reports déficitaires.

Les bénéfices exonérés s'entendent des bénéfices et plus-values qui auraient été imposés si les dispositions de l'article 44 sexies A du CGI n'avaient pas été applicables, c'est-à-dire après déduction des déficits reportables.

c. Produits exclus de l'exonération.

Le régime d'exonération ne s'applique pas aux :

- produits des actions ou parts de société et aux résultats de sociétés ou organismes soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ;

- produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;

- produits de créances et d'opérations financières pour le montant qui excède celui des frais financiers engagés au cours du même exercice ou de la période d'imposition.

3. Combinaison du dispositif avec d'autres régimes d'exonération (RES N° 2008/24 au BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-20).

Lorsqu'elle répond aux conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'un des régimes prévus aux articles 44 sexies, 44 octies, 44 decies, 44 quindecies, 244 quater E du CGI ou du dispositif exposé ci-dessus, la JEI peut opter pour ce nouveau dispositif :

- jusqu'au 31 décembre 2004 si elle est déjà créée au 1er janvier 2004 ;

- dans les neuf mois suivant celui de son début d'activité si elle se crée après cette dernière date et souhaite se placer dès sa création sous ce régime de faveur ;

- dans les neuf premiers mois de l'exercice ou de la période au titre duquel ou de laquelle elle souhaite bénéficier du régime de faveur.

L'option est irrévocable uniquement lorsque l'entreprise remplit effectivement les conditions requises pour bénéficier de la qualification de JEI.

4. Combinaison des conditions relatives aux JEI de droit commun et aux JEU.

Le régime de faveur prévu par l'article 44 sexies A du CGI ne s'applique qu'une seule fois pour une même entreprise.

5. Plafonnement des avantages (CGI, art. 44 sexies A, IV et BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-20 au I-D)

Pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2006, les avantages fiscaux que procure à l'entreprise considérée la qualification de JEI ne doivent pas dépasser les limites prévues par règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission européenne du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'importance mineure dite « de minimis ».

Pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2007, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

6. Perte des avantages (BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-20 au I-E)

Les conditions d'application du régime de faveur doivent être remplies à la clôture de l'exercice au titre duquel l'entreprise prétend aux exonérations concernées. Lorsqu'à la clôture de l'exercice, ces conditions ne sont plus réunies, l'entreprise perd définitivement le bénéfice du régime de faveur.

III. Entrée en vigueur

(BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-20 au II)

2884

Ces dispositions s'appliquent aux résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004 par les JEI créées à cette date ou qui se créent entre cette date et le 31 décembre 2016 (Loi de finances pour 2014, art. 131).

Chapitre 3 : Ventes par des personnes physiques d'énergie d'origine photovoltaïque

(CGI, art. 35 ter ; BOI-BIC-CHAMP-80-30)

2885

Les personnes physiques qui vendent de l'électricité produite à partir d'installations d'une puissance n'excédant pas 3 kilowatts crête qui utilisent l'énergie radiative du soleil, sont raccordées au réseau public en deux points au plus et ne sont pas affectées à l'exercice d'une activité professionnelle sont exonérées de l'impôt sur le revenu sur le produit de ces ventes.

Partie 2 : Base d'imposition

(BOI-BIC-BASE)

2890

La détermination du résultat fiscal des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (ou passibles de l'impôt sur les sociétés) met en œuvre des règles générales qu'il convient d'évoquer en premier lieu, avant d'examiner les règles particulières.

Toutefois, les règles relatives aux amortissements, aux provisions, aux plus-values et moins-values et aux opérations de crédit-bail font l'objet, pour des raisons de clarté et de commodité, d'une étude particulière et globale (cf. n°s 3010 et suiv. 3060 et suiv., 3105 et suiv., 3190 et suiv.).

Précision : les principes exposés dans le présent titre s'appliquent sans restriction aux entreprises placées sous un régime de bénéfice réel (régime du bénéfice réel ou régime simplifié d'imposition).

Titre 1 : généralités

Chapitre 1 : Période d'imposition

(CGI, art. 36 et 37 ; BOI-BIC-DECLA-30-50 ; RES N° 2008/19 au BOI-BIC-DECLA-30-50)

2891

La période dont les résultats servent de base à l'impôt est constituée, en principe, par l'exercice comptable de l'entreprise.

Lorsque l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, l'impôt est assis sur les résultats accusés par le bilan clos le 31 décembre.

Lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, plusieurs hypothèses doivent être envisagées. Si au cours de l'année d'imposition :

- un seul bilan a été dressé : l'impôt est établi d'après le résultat accusé par ce bilan, quelles que soient la durée et la date de clôture de l'exercice ;

- deux bilans, ou davantage, ont été dressés : l'impôt est assis sur la somme algébrique des résultats accusés par ces bilans ;

- aucun bilan n'a été dressé : l'impôt est établi d'après les résultats - déterminés s'il est nécessaire d'une manière approximative dans la déclaration - de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition. Les bénéfices ainsi imposés viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris.

Toutefois, l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises nouvellement créées est établi, lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours de la première année civile d'activité, sur les bénéfices de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'à la date de clôture du premier exercice et au plus tard jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la création (CGI, art. 209, I, 2e al.).

Chapitre 2 : Définition du résultat imposable

(BOI-BIC-BASE)

A. Définition du bénéfice imposable

(BOI-BIC-BASE-10-10)

La définition du bénéfice imposable résulte de la combinaison des 1 et 2 de l'article 38 du CGI.

I. Définition résultant du 1 de l'article 38 du CGI

2892

Le bénéfice imposable est, en principe, le bénéfice net déterminé d'après le résultat d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

Corrélativement, le bénéfice net est déterminé en faisant masse de l'ensemble des produits et des charges qui trouvent leur origine dans des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise tant en cours qu'en fin d'exploitation. Les opérations réalisées peuvent concerner l'objet même de l'entreprise ou n'avoir aucun lien direct avec son activité ; elles peuvent être exercées à titre principal ou à titre accessoire.

Il peut s'agir notamment :

- de ventes, de prestations de services, de travaux, mais aussi d'opérations de courtage, de commission, de concessions de droits de la propriété industrielle, etc. ;

- des cessions d'éléments quelconques de l'actif, immobilisé ou non. Il convient d'entendre par cession, toute opération ou tout événement ayant pour résultat de faire sortir un élément de l'actif de l'entreprise (vente, expropriation, apport, échange, partage, donation, retrait d'actif, etc.).

II. Définition résultant du 2 de l'article 38 du CGI

2893

Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés.

Il s'ensuit que le bénéfice ne résulte pas seulement des profits et pertes - en revenu ou en capital - engendrés par des opérations effectuées par l'entreprise, mais aussi de la comparaison des valeurs actives et passives inventoriées suivant le code de commerce.

a. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs réelles d'actif (immobilisations et valeurs immobilisées, valeurs d'exploitation, valeurs réalisables à court terme ou disponibles, à l'exclusion des frais d'établissement et des pertes antérieures) sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés. Sur la détermination des éléments faisant ou non partie de l'actif d'une entreprise, cf. BIC n° **2894**.

b. Les suppléments d'apports. Les apports en espèces ou en nature faits à une entreprise lors de sa création ne sont pas imposables ; il en est de même des suppléments d'apports effectués en cours d'exploitation. Dès lors, le bénéfice net tel qu'il est défini ci-dessus doit être diminué des suppléments d'apports consentis à l'entreprise au cours de la période d'imposition. Le supplément d'apport peut :

- prendre la forme de l'apport d'un bien incorporel ou corporel. Un tel apport n'est retenu que pour son montant net lorsqu'il est grevé d'une charge ;

- être également réalisé sous forme de prise en charge par le patrimoine privé de l'exploitant ou par un associé, de dettes qui grevaient effectivement le passif de l'entreprise à la date de cette opération.

c. Les prélèvements. Qu'ils soient effectués en nature ou en espèces, les prélèvements de l'exploitant ou des associés doivent être ajoutés au bénéfice imposable de la période au cours de laquelle ils ont été effectués. La prise en compte des prélèvements en nature s'effectue normalement en déduisant des achats le prix de revient des marchandises prélevées ou par voie de rectification extra-comptable.

Pour les exercices ou les périodes d'imposition ouverts à compter du 1er janvier 2012, le bénéfice net mentionné à l'article 38 du CGI est :

1° Diminué du montant des produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel, à l'exclusion de ceux pris en compte pour la détermination de la plus-value ou moins-value de cession d'un élément d'actif immobilisé ou pour la détermination des résultats mentionnés à l'article 155 du CGI ;

2° Augmenté du montant des charges admises en déduction qui ne sont pas nécessitées par l'exercice de l'activité à titre professionnel, à l'exclusion de celles prises en compte pour la détermination de la plus-value ou moins-value de cession d'un élément d'actif immobilisé ou pour la détermination des résultats mentionnés à l'article 155 du CGI.

B. Définition des biens figurant à l'actif d'une entreprise ou affectés à l'exercice d'une profession

2894

Afin d'effectuer la comparaison prévue par le 2 de l'article 38 du CGI (cf. BIC **n° 2893**), il est nécessaire de déterminer notamment les éléments d'actif faisant partie du patrimoine de l'entreprise.

I. Cas des exploitants individuels.

Les dispositions du 2 de l'article 38 du CGI constituent le fondement du principe de la séparation du patrimoine fiscal de l'entreprise et du patrimoine privé ou civil de l'exploitant. A cet égard, les biens suivants peuvent être considérés comme faisant partie de l'actif, immobilisé ou non, d'une entreprise industrielle ou commerciale individuelle :

1° Lorsqu'elle est soumise :

- au régime du bénéfice réel normal, les biens qui ont été inscrits par l'exploitant à l'actif de son bilan ;

- au régime du bénéfice réel simplifié, les immeubles bâtis et non bâtis, affectés ou non à l'exploitation, inscrits à l'actif du bilan simplifié (imprimé n° 2033-A) ; pour les entreprises dispensées de bilan en vertu du VI de l'article 302 septies A bis du CGI (cf. BIC n° 3356), la volonté de l'exploitant de comprendre un élément dans l'actif de son entreprise est matérialisée par l'inscription du bien concerné sur l'imprimé n° 2033-C. Cette inscription constitue une décision de gestion opposable à l'administration et au contribuable ;

2° Quel que soit le régime d'imposition sous lequel elle est placée, les biens qui n'ont pas été inscrits à l'actif du bilan (ou au cadre approprié de la déclaration 2033-C) mais qui font nécessairement partie de l'actif de l'entreprise en raison même de leur objet. Il s'agit essentiellement des éléments incorporels du fonds de commerce (clientèle, achalandage, droit au bail) qui, en raison de leur nature et de leur destination, font partie de l'actif immobilisé.

II. Cas des membres des sociétés de personnes.

Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application de l'article 8 du CGI, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. BIC n°s 2825 et suiv), ses droits ou parts dans la société sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 nonies, I). En d'autres termes, ce contribuable est titulaire d'un actif professionnel distinct de l'actif social.

Cette disposition, qui s'applique notamment aux associés des sociétés créées de fait, permet aux intéressés d'imputer sur la part des bénéfices sociaux imposables à leur nom les dépenses exposées pour l'acquisition de leurs droits sociaux et notamment les frais et intérêts des emprunts contractés à cet effet. Corrélativement, elle permet d'imposer, selon les règles prévues pour les plus-values professionnelles, les profits réalisés par les associés des sociétés en cause à l'occasion de la cession de leurs droits sociaux (cf. BIC n°s 3177 et suiv.).

Voir également le BOI-BIC-BASE-10-20.

III. Cas des sociétés créées de fait ou en participation.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, les associés des sociétés en participation et des sociétés créées de fait peuvent maintenir dans leur actif personnel les biens affectés à l'activité sociale et dont ils conservent la propriété exclusive. Toutefois, les biens dont les associés sont convenus de mettre en commun la propriété doivent obligatoirement être inscrits à l'actif de la société (CGI, art. 238 bis M). Les copropriétés d'étalon visées à l'article 8 quinquies du CGI doivent respecter ces conditions.

Chapitre 3 : Principe de rattachement des créances et des dettes

(BOI-BIC-BASE-20)

2895

La jurisprudence a dégagé du 2 de l'article 38 du CGI un principe fondamental, dit des « créances acquises et des dettes certaines » selon lequel le bénéfice imposable est déterminé en tenant compte, non pas des seules opérations ayant fait l'objet d'un règlement au cours de la période d'imposition, mais bien de l'ensemble des produits définitivement acquis et des dépenses engagées ou, en d'autres termes, de l'ensemble des créances et des dettes qui sont devenues certaines dans leur principe et dans leur montant au cours de la période considérée, même si ce montant n'est payable qu'ultérieurement.

En ce qui concerne la date à laquelle les créances ou les dettes doivent être considérées comme acquises ou certaines, cf. BIC n°s 2919 et 2960.

2896

Évaluation des avoirs et dettes en monnaies étrangères (CGI, art. 38, 4, 1er alinéa et 4e alinéa ; CGI, art. 209 ; BOI-BIC-BASE-20-20).

Les écarts de conversion des devises ainsi que des créances et dettes libellées en monnaies étrangères par rapport aux montants initialement comptabilisés sont déterminés à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change et pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'exercice (CGI, art. 38, 4, 1er alinéa). Par exception, il est admis que les écarts de change latents relatifs à un emprunt contracté pour le financement d'un bien en vue de le donner en location dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier ou en location avec option d'achat, soient fiscalement neutralisés au niveau du résultat de l'entreprise emprunteuse lorsque certaines conditions sont remplies.

Ces dispositions ne sont pas applicables, sur option irrévocable, aux prêts libellés en monnaie étrangère consentis, à compter du 1er janvier 2001, par des entreprises autres que les établissements de crédit et les entreprises d'investissement mentionnées à l'article 38 bis A du CGI, pour une durée initiale et effective d'au moins trois ans, à une société dont le siège social est situé dans un État ne participant pas à la monnaie unique et dont elles détiennent directement ou indirectement plus de la

moitié du capital de manière continue pendant toute la période du prêt. Corrélativement, la valeur fiscale de ces prêts ne tient pas compte des écarts de conversion constatés sur le plan comptable. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux prêts faisant l'objet d'une couverture du risque de change. L'option est exercée pour chaque prêt. Elle résulte de la non-application des dispositions du 1er alinéa du 4 de l'article 38 du CGI au titre de l'exercice au cours duquel le prêt est consenti (CGI, art. 38, 4-4e alinéa).

2897

En ce qui concerne le prélèvement spécial dont l'entreprise peut être redevable lorsque l'une des conditions mentionnées au 4e alinéa du 4 de l'article 38 du CGI n'est pas respectée, cf. Livre X-TCA-n° 5393.

2898

Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2006, les taux de change à retenir pour l'évaluation des avoirs et dettes libellés en monnaies autres que l'euro correspondent au cours à la fin du mois tels que publiés par la Banque de France (le site internet est http ://www.banque-France.fr). Le cours à retenir est celui dont la date de publication est la plus proche de celle de la clôture de l'exercice.

Les valeurs de l'euro dans chacune des unités monétaires des États membres participants irrévocablement fixées s'établissent comme suit :

Pays	Unité monétaire nationale	Taux de conversion (un euro =)
Allemagne	Mark allemand	1,96
Autriche	Schilling autrichien	13,76
Belgique	Franc belge	40,34
Chypre	Livre chypriote	0,59
Espagne	Peseta espagnole	166,39
Estonie	Couronne estonienne	15,65
Finlande	Mark finlandais	5,95
France	Franc français	6,56
Grèce	Drachme grecque	340,75
Irlande	Livre irlandaise	0,79
Italie	Lire italienne	1936,27
Luxembourg	Franc luxembourgeois	40,34
Malte	Lire maltaise	0,43
Pays-Bas	Florin néerlandais	2,2
Portugal	Escudo portugais	200,48
Slovaquie	Couronne slovaque	30,13
Slovénie	Tolar slovène	239,64

2899

Titres libellés en devises détenus par les établissements de crédit ou les entreprises d'investissement (CGI, art. 38, 4-2e alinéa ; BOI-BIC-BASE-20-20 ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-80-30).

Lorsque des établissements de crédit, des sociétés de financement ou des entreprises d'investissement évaluent les titres libellés en monnaie étrangère à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change connu, les écarts de conversion constatés sont pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'exercice. A la clôture de chaque exercice, le prix de revient des titres est augmenté ou diminué, selon les cas, des écarts de conversion ainsi constatés. Toutefois, lorsque les établissements concernés détiennent des titres d'investissement mentionnés à l'article 38 bis B du CGI et des titres de participation, libellés en monnaie étrangère et dont l'acquisition a été financée en francs ou en euros en fonction du dernier cours de change connu, les écarts de conversion constatés sur ces titres ne sont pas pris en compte dans le résultat fiscal de l'exercice ; dans ce cas, sur le plan fiscal, le prix de revient de ces titres ne tient pas compte des écarts de conversion.

Chapitre 4 : Rectifications extra-comptables et abattements fiscaux

(BOI-BIC-BASE-30)

2900

En pratique, le bénéfice net imposable est donné par le compte de résultat de l'exercice. Toutefois, en raison de l'existence de certaines dispositions fiscales spécifiques, le résultat net comptable doit parfois faire l'objet de rectifications extra-comptables positives (réintégrations) ou négatives (déductions).

Il convient également de tenir compte, le cas échéant, des abattements fiscaux dont peuvent bénéficier certaines entreprises.

Ces rectifications et abattements apparaissent dans le tableau n° 2058-A de « détermination du résultat fiscal » qui doit être joint à la déclaration annuelle des résultats des entreprises placées sous le régime d'imposition du bénéfice réel normal ou dans le tableau n° 2033-B joint à la déclaration annuelle des résultats des entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition.

Le chiffre obtenu après ces corrections constitue le résultat fiscal.

A. Rectifications extra-comptables

I. Réintégrations extra-comptables

2901

Les réintégrations ont essentiellement pour objet d'ajouter au résultat comptable des charges comptabilisées alors qu'elles ne sont pas déductibles du point de vue fiscal. Il s'agit notamment :

- de la rémunération du travail de l'exploitant ou des associés indéfiniment responsables (cf. BIC n° 2965)[(1)] ;

- de la fraction de la rémunération du conjoint de l'exploitant ou d'un associé d'une société de personnes excédant la limite de déduction (cf. BIC n° 2965)[(1)] ;

- des avantages personnels non déductibles (ex. : règle du non-cumul ; cf. Livre VIII-IS, n° 3790) ;

- des amortissements excédentaires (CGI, art. 39, 4 ; cf. BIC n° 2960) et des autres amortissements non déductibles ;

- des autres charges et dépenses somptuaires visées à l'article 39-4 du CGI (cf. n° 2961) ;

- de la taxe sur les véhicules de tourisme des sociétés au sens de l'article 1010 du CGI lorsqu'elle est due par une société passible de l'impôt sur les sociétés (cf. BIC n° 2973) ;

- des provisions et charges à payer non déductibles (cf. BIC n°[s] 3061 et suiv.) ;

- des amendes et pénalités (cf. n° 2974) ;

- de l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises qui y sont soumises (cf. n° 2973) ;

- de la quote-part dans les bénéfices réalisés par une société de personnes ou un groupement d'intérêt économique (cf. BIC n° 2914) ;

- des moins-values nettes à long terme non déductibles des résultats (cf. BIC n° 3123) ;

- de la fraction imposable des plus-values nettes à court terme (cf. BIC n° 3118) et des plus-values de fusion réalisées au cours d'exercices antérieurs et dont l'imposition a été étalée ;

[(1)]. Ne concerne que les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu.

II. Déductions extra-comptables

2902

Les déductions consistent à retrancher du résultat comptable des éléments non imposables ou déjà imposés, ou soumis à un régime spécial. Il s'agit notamment :

- de la quote-part dans les pertes subies par une société de personnes ou un groupement d'intérêt

économique ;

- des plus-values nettes à long terme (cf. BIC n°s 3121 et suiv.) ;

- de la fraction des plus-values nettes à court terme de l'exercice dont l'imposition est différée (cf. BIC n° 3118) ;

- de certains revenus de capitaux mobiliers (cf. BIC n° 2927).

B. Abattements, déductions et exonérations bénéficiant à certaines entreprises

2903

Pour la commodité de l'exposé, les modalités de ces abattements et déductions sont développées par ailleurs ; il s'agit notamment :

- des mesures prises en vue de favoriser la création d'entreprises nouvelles (cf. BIC n°s 2835 et suiv.) ;

- des mesures prises en faveur des jeunes entreprises innovantes (cf. BIC n°s 2882 et suiv.)

- des mesures en faveur des entreprises implantées dans les zones franches urbaines (cf. BIC n°s 2841 et suiv.) ;

- des mesures en faveur des entreprises participant à un projet de recherche et de développement dans les pôles de compétitivité (cf. BIC n°s 2853 et suiv.) ;

- des déductions au titre des investissements réalisés outre-mer (cf. IS n°s 3961 et suiv.) ;

- de la créance dégagée par le report en arrière du déficit (cf. IS n°s 3862 et suiv.).

- de l'abattement sur le bénéfice imposable des artisans pêcheurs et pêcheurs associés d'une société de pêche artisanale (cf. BIC n° 2879) ;

- du régime spécial d'imposition en faveur des impatriés, accordé sur agrément aux personnes non salariées qui s'établissent en France pour y exercer à titre professionnel certaines activités de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole dans le cadre d'une entreprise individuelle ou d'une société ou d'un groupement.

Chapitre 5 : Erreurs et décisions de gestion

(BOI-BIC-BASE-40)

2904

Le résultat déclaré par les entreprises peut être rectifié :

- d'une part, par l'administration, dans l'exercice de son droit de contrôle des déclarations souscrites ;

- d'autre part, à la demande du contribuable sous la forme, soit de la souscription d'une réclamation régulière dans le délai légal, soit d'un recours au droit de compensation dans le cas de rehaussements envisagés par le service.

Erreur et décision de gestion. La jurisprudence relative aux possibilités de rectification du bénéfice imposable est fondée notamment sur la distinction entre les erreurs commises par le contribuable et les décisions qu'il prend pour la gestion de son entreprise.

Il y a lieu de qualifier d'erreur toute irrégularité, inexactitude ou omission qui résulte d'une appréciation purement objective de faits matériels - erreurs de fait - ou de l'interprétation erronée de textes fiscaux - erreurs de droit - par un contribuable de bonne foi et qui ne traduit pas une volonté de ce dernier d'influer sur la gestion de l'entreprise. En revanche, il ne peut être question de donner cette qualification à ce qui, de toute évidence, constitue une fraude destinée à éluder le paiement de l'impôt.

Contrairement aux actes se traduisant par la simple constatation objective de faits matériels ou dans l'interprétation - fût-elle erronée - de textes fiscaux, une opération comptable doit être regardée comme une décision de gestion lorsque, en présence de plusieurs solutions, le contribuable a opté pour l'une d'elles.

Selon la jurisprudence, l'administration ne peut remettre en cause les décisions de gestion prises régulièrement par les entreprises. Elle ne peut que réparer les manquements résultant soit d'erreurs, soit de décisions de gestion irrégulières.

Quant aux contribuables, ils ne peuvent se prévaloir que des erreurs qu'ils ont commises de bonne foi à leur détriment ; ils ne sont pas admis à remettre en cause les décisions de gestion qu'ils ont prises et qui leur sont opposables, alors même qu'elles seraient irrégulières.

La réparation des irrégularités constatées consiste à rectifier les valeurs d'actif ou de passif du bilan de clôture de chaque exercice soumis à vérification concourant à la détermination de l'actif net visé au 2 de l'article 38 du CGI. Lorsque les erreurs de droit ou de fait portent sur la méthode comptable et contribuent à fausser également le bilan d'ouverture de l'exercice, le contribuable a le droit, dans la mesure où les erreurs affectant ce dernier bilan sont de même nature que celles rectifiées au bilan de clôture du même exercice, à la rectification symétrique des deux bilans.

2905

Pour le calcul de la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de l'exercice, l'actif net d'ouverture du premier exercice non prescrit déterminé, sauf dispositions particulières, conformément aux premier et deuxième alinéas de l'article L 169 du LPF, ne peut être corrigé des omissions ou erreurs entraînant une sous-estimation ou surestimation de celui-ci.

Ces dispositions ne s'appliquent pas dans les deux cas suivants :

- lorsque l'entreprise apporte la preuve que les omissions ou les erreurs entachant l'actif net sont intervenues plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit ;

- lorsque les omissions ou les erreurs résultent de dotations aux amortissements excessives au regard des usages déduites au cours d'exercices prescrits ou de la déduction au cours d'exercices prescrits de charges qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé.

Dans ces deux situations, la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne s'appliquant pas, l'application du principe de correction systématique conduit à rattacher les conséquences de la rectifications de ces omissions ou erreurs à leur exercice d'origine qui, par définition, est prescrit. Dès lors, ces omissions ou erreurs , qu'elles soient constatées par l'administration ou par le contribuable, n'entraînent aucune conséquence fiscale. Lorsque l'entreprise corrige ses écritures comptables des omissions ou erreurs visées par l'une de ces deux exceptions et affectant l'actif du bilan, les conséquences fiscales de cette correction sont neutralisées pour la détermination du bénéfice imposable (CGI, art. 38, 4 bis).

2906

Les dispositions mentionnées au **n° 2905** relatives à la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit s'appliquent aux exercices clos à compter du 1er janvier 2005. Elles s'appliquent également, y compris les deux exceptions mentionnées au n° 2905, aux propositions de rectification adressées par l'administration à compter du 1er janvier 2005 ainsi qu'aux procédures de rehaussement en cours à cette date.Les rectifications opérées par l'application combinée des dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI et du principe de correction symétrique sur le premier exercice non prescrit, dès lors que cet exercice est clos avant le 1er janvier 2005, et les impositions correspondantes, ne peuvent être accompagnées que de l'intérêt de retard. A compter des exercices clos le 1er janvier 2005, les conséquences de la correction comptable des omissions ou erreurs affectant l'actif du bilan relatives aux exceptions mentionnées au **n° 2905** doivent être neutralisées.

L'ensemble de ces dispositions s'applique également pour l'instruction, à compter du 1er janvier 2005, des contentieux en cours et à venir ainsi qu'aux litiges en cours à cette date, sous réserve qu'aucune décision de justice passée en force de chose jugée n'ait été prise. Dans le cadre de ces contentieux, il convient d'appliquer pleinement les dispositions du 4 bis de l'article 38 du CGI et notamment les deux exceptions mentionnées au n° 2905. Les impositions et rectifications correspondant aux omissions ou erreurs mentionnées aux deuxième et troisième alinéas du 4 bis de l'article 38 du CGI doivent donc être dégrevées ou faire l'objet d'un abandon.

Les impositions contestées établies avant le 1er janvier 2005 correspondant à des rectifications opérées en application du 4 bis de l'article 38 du CGI et du principe de correction symétrique sur le premier exercice non prescrit ne peuvent être assorties que de l'intérêt de retard.

Chapitre 6 : abandons de créances entre entreprises

(BOI-BIC-BASE-50 et suivants)

A. Conséquences fiscales chez l'entreprise qui consent l'abandon

2907

Un abandon de créance ne peut constituer - pour la totalité ou une partie seulement de son montant une charge déductible pour l'entreprise qui le consent que s'il est satisfait simultanément aux deux conditions suivantes :

- l'abandon de créance doit procéder d'un acte de gestion normal ;

- la créance abandonnée ne doit pas constituer un élément du prix de revient d'une participation dans une autre société.

Sous réserve qu'il soit satisfait aux conditions générales de déduction, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'État [CE arrêt du 27 novembre 1981, req. n° 16814] que les pertes consécutives à des abandons de créances revêtant un caractère commercial sont à comprendre intégralement dans les charges déductibles du résultat imposable de l'entreprise qui les a consentis. La charge doit être constatée au titre de l'exercice au cours duquel l'abandon est intervenu.

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, les pertes consécutives à des abandons de créances à caractère financier, et plus généralement, toutes les aides autres qu'à caractère commercial, sont exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt de l'entreprise qui les consent (CGI, art. 39, 13 al.1).

Par exception, pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, sous réserve qu'il soit satisfait aux conditions générales de déduction, la perte consécutive à un abandon de créance présentant un caractère autre que commercial est considérée comme une charge déductible de l'exercice lorsque cet abandon est consenti :

- en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ou ;

- aux entreprises à l'encontre desquelles est ouverte une procédure de sauvegarde au sens des articles L. 620-1 à L. 628-7 du code de commerce, une procédure de redressement judiciaire au sens des articles L. 631-1 à L. 632-4 du code de commerce ou de liquidation judiciaire au sens des articles L. 640-1 à L. 644-6 du code de commerce (CGI, art. 39, 13 al. 2) ou toute procédure d'insolvabilité mentionnée à l'annexe A du règlement CE n° 1346/2000 du Conseil du 29 mai 2000.

Dans ces cas, la perte consécutive à l'abandon de créance est considérée comme une charge déductible à concurrence, en application du troisième alinéa du 13 de l'article 39 du CGI :

- du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon ;

- et, pour le montant excédant cette situation nette négative, à proportion des participations détenues par d'autres personnes que l'entreprise qui consent les aides.

B. Conséquences fiscales chez l'entreprise bénéficiaire de l'abandon

2908

Le montant de l'abandon de créance constitue en principe un produit d'exploitation qui doit être compris dans les résultats de l'exercice au cours duquel la dette de l'entreprise est éteinte.

En tout état de cause, l'abandon de créance (ou la subvention versée) ne peut bénéficier de l'imposition échelonnée prévue par l'article 42 septies du CGI en faveur des subventions d'équipement accordées par l'État ou les collectivités publiques.

Le principe de l'imposition trouve à s'appliquer que l'abandon de créance revête un caractère commercial ou un caractère financier et qu'il soit déductible ou non pour l'entreprise qui le consent.

Toutefois, l'article 216 A du CGI prévoit l'exonération conditionnelle de certains abandons de créances revêtant un caractère financier (cf. BOI-IS-BASE-10-10-30).

Chapitre 7 : Transferts indirects de bénéfices a l'étranger entre entreprises dépendantes

(CGI, art. 57 et CGI, art. 209, I-al. 1er ; BOI-BIC-BASE-80 et BOI-SJ-RES)

2909

Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités.

Il est procédé de même, le cas échéant, à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

Pour se prévaloir des dispositions de l'article 57 du CGI, l'administration doit, en premier lieu, établir l'existence de liens de dépendance entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère ; cette condition n'est toutefois pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans des pays à fiscalité privilégiée au sens du 2eme alinéa de l'article 238 A du CGI. En second lieu, il convient d'apporter la preuve de la réalité du transfert indirect de bénéfices au profit de l'entreprise étrangère.

> **Remarque** : l'administration offre la possibilité d'un dispositif d'accord préalable en matière de prix de transfert pratiqués par les entreprises liées dans le cadre de transactions internationales. Ce dispositif a vocation à s'appliquer en particulier lorsque l'application des principes de pleine concurrence pose d'importants problèmes de fiabilité et d'exactitude ou que les conditions spécifiques dans lesquelles sont réalisées les transactions sont d'une complexité inhabituelle(cf. BOI-SJ-RES-20). La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert peut concerner les activités opérationnelles de recherche.

Le 7° de l'article L. 80 B du LPF a donné une portée législative à cette procédure d'accord préalable de prix de transfert en autorisant l'administration à prendre formellement position sur la méthode de détermination des prix de transfert pratiqués. Il a introduit également la possibilité pour l'administration de conclure un accord unilatéral de prix avec un contribuable (cf. BOI-SJ-RES-20-20).

Enfin, la détermination du prix de pleine concurrence pouvant s'avérer complexe pour les petites et moyennes entreprises (PME), l'administration a mis à leur disposition un guide pratique, intitulé « Les prix de transfert », sur le site impot.gouv.fr (rubrique Documentation-international). En outre, pour les sécuriser fiscalement et prévenir les différends qui pourraient naître avec l'administration concernant l'appréciation de la normalité des rémunérations intragroupe, celles qui le souhaitent peuvent solliciter un accord préalable de prix dans le cadre d'une procédure simplifiée (cf. BOI-SJ-RES-20-30).

A. Liens de dépendance

2910

Ces liens peuvent résulter d'une dépendance juridique ou simplement de fait.

Une entreprise française est placée sous la dépendance juridique d'une entreprise étrangère, lorsque cette dernière possède une part prépondérante de son capital ou la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées. Il en est de même lorsque l'entreprise étrangère exerce, au sein de l'entreprise française, directement ou par personnes interposées, des fonctions comportant le pouvoir de décision.

Si la dépendance juridique ne peut être démontrée, il peut néanmoins exister une dépendance de fait entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère. Le lien de dépendance peut être contractuel ou découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre les deux entreprises.

Bien entendu, les liens de dépendance doivent être appréciés de la même manière lorsque c'est une entreprise française qui possède le contrôle d'une entreprise étrangère.

> Remarque : cette condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens de l'article 238 A, al. 2, du CGI [CGI, art. 57, al. 2].

B. Existence d'un transfert de bénéfices à l'étranger

2911

Les transferts indirects de bénéfices peuvent être opérés par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente ou par tout autre moyen et notamment :

- le versement de redevances excessives ou sans contrepartie ;

- l'octroi de prêts sans intérêt ou à un taux réduit ;

- les remises de dettes (notamment renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêt) ;

- l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu.

Lorsque la preuve de l'existence de l'une des situations prévues à l'article 57 du CGI est apportée, cette disposition établit une véritable présomption de transfert de bénéfices à l'étranger. Mais cette présomption n'est pas irréfragable et l'entreprise française a toujours la possibilité d'apporter la preuve que les opérations correspondantes répondent à des nécessités commerciales réelles, et non au souci d'effectuer des transferts de bénéfices au préjudice de l'Etat français. Il est admis à cet égard qu'il n'y a pas lieu de se prévaloir systématiquement des dispositions de l'article 57 du CGI lorsque les entreprises françaises sont en mesure d'établir que les cessions, consenties à leurs filiales étrangères à des prix de vente voisins du prix de revient, sont motivées par un intérêt commercial.

Par ailleurs, en application des dispositions des articles L.13 B, L. 13 AA et L. 13 AB du LPF, l'administration peut demander des informations et documents permettant de mieux appréhender la formation des prix des transactions internationales. Ce texte lui permet notamment de mettre en œuvre, dans ce cas, les méthodes de comparaison de bénéfice prévues au troisième alinéa modifié de l'article 57 du CGI. En ce qui concerne l'obligation documentaire en matière de prix de transfert prévue aux articles L 13 AA et L 13 AB du LPF à la charge des personnes morales relevant du périmètre de la direction des grandes entreprises et des filiales et établissements de groupes étrangers satisfaisant aux mêmes critères, cf. ci-après au n° **2912**.

Remarques :

1. La commission départementale des Impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est compétente pour connaître de toutes les questions de fait qui se rattachent à l'existence et au montant du transfert de bénéfices à l'étranger.

2. Les sommes réintégrées dans les bases de l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions susvisées doivent être considérées, en tout état de cause, comme des revenus distribués.

3. Indépendamment de l'article 57 du CGI, il convient de faire application des clauses de la convention sur les doubles impositions liant éventuellement la France et le pays dans lequel est située la société affiliée. En effet, les conventions internationales comportent des dispositions qui ne sont pas très différentes de celles de cet article et doivent, par conséquent, recevoir la même interprétation.

4. Il importe d'appliquer l'article 238 A du CGI, et non l'article 57 du CGI, en cas de versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié .

C. Obligations relatives à la politique de prix de transfert

(LPF, art. L. 13 AA et LPF, art. L. 13 AB ; BOI-BIC-BASE-80-10 et BOI-BIC-BASE-80-10-20)

2912

Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2010, l'article L. 13 AA du LPF introduit une obligation documentaire générale couvrant les transactions réalisées par des personnes morales françaises avec des entreprises situées à l'étranger.

Avec la même date d'application, une obligation spécifique est en outre introduite par l'article L. 13 AB du LPF concernant les transactions de toute nature réalisées avec des entités situées dans un État ou territoire non coopératif.

I. Tenue d'une documentation justifiant la politique de prix de transfert pratiquée

2912-1

Les personnes morales établies en France :

a) dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 000 000 €, ou

b) détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique – personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France - satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou

c) dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou

d) appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du CGI lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant l'une des conditions mentionnées aux a, b, c ou d,

doivent tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI établies ou constituées hors de France, et désignées par les termes « entreprises associées ».

Les mêmes entreprises sont par ailleurs soumises à une obligation déclarative annuelle portant sur certains éléments relatifs à la politique de prix de transfert (CGI, art. 223 quinquies B créé par l'article 45 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013).

II. Contenu de la documentation.

2912-2

Le contenu de cette documentation est fixé par le II de l'article L. 13 AA du LPF complété par l'article 98 de la loi de finances pour 2014.

III. Mise à disposition de la documentation

2912-3

Cette documentation, qui ne se substitue pas aux justificatifs afférents à chaque transaction, est tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité.

Si la documentation requise n'est pas mise à sa disposition à cette date, ou ne l'est que partiellement, l'administration adresse à la personne morale une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours, en précisant la nature des documents ou compléments attendus. Cette mise en demeure doit indiquer les sanctions applicables en l'absence de réponse ou en cas de réponse partielle.

IV. Transactions réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies dans un état ou territoire non coopératif

2912-4

Lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, la documentation mentionnée à l'article L. 13 AA du LPF comprend également, pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une documentation complémentaire comprenant l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat établis dans les conditions prévues par l'article 209 B, IV du CGI.

Les dispositions du III de l'article L. 13 AA du LPF (cf. 3 ci-dessus) s'appliquent à cette documentation complémentaire.

Précision : la liste des États et territoires non coopératifs est fixée par l'arrêté du 12 février 2010 modifié

Chapitre 8 : Exclusion du résultat net des produits et charges sans lien avec l'activité professionnelle – suppression des effets fiscaux de la théorie du bilan

(CGI, art. 155 ; BOI-BIC-BASE-90)

2913

L'article 13 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a mis fin aux effets en matière fiscale du principe de libre affectation comptable des biens au bilan des

entreprises pour les biens qui ne sont pas liés à l'exercice de l'activité professionnelle.

Ainsi, les résultats tirés de l'exploitation non professionnelle de ces biens (produits, charges et résultat de leur cession) sont extournés des bénéfices imposables de l'entreprise pour être imposés dans leur cédule d'imposition conformément à la nature de ces biens.

Ces dispositions sont codifiées au II, III et IV de l'article 155 du CGI.

Elles sont applicables aux exercices et périodes d'imposition ouverts à compter du 1er janvier 2012 et commentées au BOI-BIC-BASE-90.

Chapitre 9 : Modalités d'imposition

2914

Le résultat fiscal ainsi obtenu peut être bénéficiaire ou déficitaire.

Si le résultat fiscal est bénéficiaire, celui-ci est soumis :

- soit à l'impôt sur le revenu au nom de l'exploitant individuel ou au nom des membres des sociétés de personnes et assimilées[1] pour la part des bénéfices sociaux correspondant aux droits de chacun d'eux dans la société[2] (cf. BIC n°s 2827 et suiv.) ; pour le calcul de l'impôt sur le revenu, il est précisé que le bénéfice des exploitants soumis à un régime réel d'imposition qui ne sont pas adhérents d'un centre de gestion agréé ou, à compter du 1er janvier 2010, qui ne font pas appel aux services d'un expert-comptable, d'une société membre de l'ordre ou d'une association de gestion et de comptabilité autorisés et conventionnés est multiplié par 1,25 (CGI, art. 158, 7).

- soit à l'impôt sur les sociétés dans les conditions exposées livre VIII-IS n°s 3700 et suiv..

Si un déficit est constaté, celui-ci est :

- en matière d'impôt sur le revenu, imputé sur le revenu global de l'exploitant individuel ou sur celui des membres des sociétés de personnes et assimilées au prorata des droits de chacun d'eux, à condition que ce déficit résulte d'activités industrielles et commerciales exercées à titre professionnel (CGI, art. 156, I-1° bis).

Les déficits provenant des activités industrielles et commerciales exercées à titre non professionnel ne peuvent s'imputer que sur des bénéfices provenant des activités relevant des bénéfices industriels et commerciaux exercées à titre non professionnel, durant la même année ou les six années suivantes. Toutefois, pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes, ces modalités d'imputation ne sont pas applicables aux déficits provenant de l'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés qui bénéficient d'un dispositif spécifique d'imputation (CGI, art. 156, I-1° bis et 1° ter ;BOI-BIC-DEF).

- en matière d'impôt sur les sociétés, le déficit est reporté sur les bénéfices du ou des exercices précédents ou suivants (cf. n°s 3860 et suiv.).

[1]. Sous réserve du cas où les revenus de cet exploitant ou associé doivent être cumulés avec ceux de son conjoint ou de ses parents et imposés au nom des époux.

[2]. La part de bénéfices revenant à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés est comprise dans les bases soumises audit impôt au nom de la société ou collectivité bénéficiaire (CGI, art. 218 bis).

Titre 2 : détermination du résultat de l'exercice

(BOI-BIC-PDSTK et BOI-BIC-CHG)

2915

Le résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) est déterminé à l'aide d'un compte de résultat présenté hors taxes. Dans un tel système, les taxes sur le chiffre d'affaires sont comptabilisées par le truchement des comptes de tiers.

Avant d'examiner ceux des produits et des charges figurant au compte de résultat, qui nécessitent des commentaires spécifiques en matière fiscale, seront évoqués les cas particuliers que constituent les stocks et travaux en cours.

Chapitre 1 : Stocks et productions (ou travaux) en cours

(CGI, art. 38, 3 et CGI, ann. III. art. 38 ter, art. 38 nonies à 38 undecies ; BOI-BIC-PDSTK-20)

A. Définitions

(BOI-BIC-PDSTK-20-10)

2916

Le stock est constitué par l'ensemble des marchandises, des matières premières, des matières et fournitures consommables, des productions en cours, des produits intermédiaires, des produits finis, des produits résiduels et des emballages non destinés à être récupérés[1] :

- qui sont la propriété de l'entreprise à la date de l'inventaire (qu'ils soient en magasin ou en dépôt chez des tiers) ;

- et dont la vente, en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours, permet la réalisation du bénéfice d'exploitation (éléments circulants non immobilisables).

Il comprend également les approvisionnements destinés à être consommés dans l'exploitation (carburants, huiles de graissage, etc.).

Les productions en cours sont les biens ou les services en cours de formation au travers d'un processus de production.

Les produits intermédiaires sont les produits qui, ayant atteint un stade d'achèvement, sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production.

Les produits finis sont ceux qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production.

Les produits résiduels sont constitués par les déchets et rebuts de fabrication.

Les travaux en cours sont des travaux en voie d'exécution à la clôture de l'exercice. Ces travaux se rencontrent plus spécialement chez les entrepreneurs de bâtiments ou de travaux publics et dans les entreprises effectuant des travaux sur des matériels qui leur sont confiés.

En la matière, les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt.

[1]. Les emballages commerciaux comprennent, d'une part, les emballages perdus qui sont destinés à être livrés avec leur contenu sans consignation ni reprise et, d'autre part, les emballages récupérables qui sont susceptibles d'être provisoirement conservés par la clientèle et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées. En principe, les premiers sont seuls à inclure dans les stocks, les seconds constituant normalement des immobilisations. Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, les emballages récupérables peuvent être assimilés à des stocks.

B. Évaluation

(BOI-BIC-PDSTK-20-20)

Sous réserve des aménagements accordés aux petites et moyennes entreprises (cf. BIC n° 3358), cette évaluation est assurée selon les modalités suivantes.

I. Les stocks.

(BOI-BIC-PDSTK-20-20-10)

2917

Ils doivent être évalués :

1. Au prix de revient, c'est-à-dire à leur coût réel, qui s'entend :

- pour les biens acquis à titre onéreux, du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des frais de transport, de manutention et autres coûts directement engagés pour l'acquisition des biens et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à

l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI. Conformément à ce dernier article, les coûts d'emprunt engagés pour l'acquisition ou la production d'une immobilisation, corporelle ou incorporelle, ou d'un élément inscrit en stock ou en encours, peuvent être, au choix de l'entreprise, soit compris dans le coût d'origine de l'immobilisation ou du stock, soit déduits en charge au titre de l'exercice au cours duquel les intérêts sont courus. Ces dispositions s'appliquent aux coûts d'emprunt attribuables aux éléments d'actif et engagés jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive du bien qui exigent une période de préparation ou de construction en principe supérieure à douze mois avant de pouvoir être utilisés ou cédés.

Le choix offert par l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI est irrévocable et s'applique à tous les coûts d'emprunt servant à financer l'acquisition ou la production d'immobilisations, de stocks et d'encours ;

- pour les biens produits par l'entreprise, du coût de production qui comprend les coûts directement engagés pour la production ainsi que les frais indirects de production variables ou fixes et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI (cf. ci-dessus). La quote-part de charges correspondant à la sous-activité n'est pas incorporable au coût de production.

Les coûts administratifs sont exclus du coût d'acquisition et du coût de production définis ci-dessus, à l'exception du coût des structures dédiées.

Le coût des stocks est déterminé par l'identification spécifique des coûts individuels, fournis par la comptabilité analytique ou, à défaut, par des calculs ou évaluations statistiques.

En ce qui concerne les règles d'évaluation

- des stocks de bois sur pieds, cf. BOI-BIC-PDSTK-20-30

- des stocks dans l'industrie de l'édition du livre, cf. BOI-BIC-PDSTK-20-30

2. Au cours du jour de la clôture de l'exercice si ce cours est inférieur au prix de revient (CGI, art. 38, 3).

Le cours du jour s'entend de la valeur que l'entreprise retirerait de la vente effectuée dans des conditions normales à la date d'inventaire, des produits pour lesquels ce mode d'évaluation est retenu et non du prix qu'elle devrait payer pour les acquérir à cette date.

Dans cette hypothèse, la dépréciation constatée sur le stock (prix de revient - cours du jour) doit être comptabilisée sous la forme de provisions (CGI, ann. III, art. 38 decies). Toutefois, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, le service doit s'abstenir de remettre en cause, pour la détermination de l'assiette fiscale, l'évaluation des stocks au cours du jour au seul motif de l'absence de provision ou de provision irrégulière en la forme.

A noter que les variations de prix d'une certaine ampleur peuvent donner lieu, sous certaines conditions, à la constitution d'une provision pour hausse des prix (cf. BIC n°s 3100 et suiv.).

II. Les travaux en cours.

(BOI-BIC-PDSTK-20-20-20)

2918

Pour leur inscription à l'actif du bilan, les travaux en cours doivent être évalués, dans tous les cas, à leur prix de revient (CGI, art. 38, 3, al. 2).

Cette évaluation doit tenir compte notamment :

- du coût des matériaux utilisés ;

- du coût des matériaux non encore utilisés, mais approvisionnés sur les chantiers (sortis des magasins à la date de l'inventaire) ;

- des dépenses de main-d'œuvre ;

- des frais de chantier ;

- d'une quote-part des frais généraux du siège et des amortissements, généralement évaluée de façon forfaitaire. Il est cependant admis que les entreprises fassent abstraction des frais purement commerciaux et administratifs ainsi que des frais financiers.

Chapitre 2 : Produits

(BOI-BIC-PDSTK)

A. Travaux, ventes et prestations de services

(CGI, art. 38, 2 bis et BOI-BIC-PDSTK-10-10-10)

2919

Les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix sont rattachés :

- pour les ventes ou opérations assimilées, à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens ; lorsqu'un contrat de vente comporte une clause de réserve de propriété, la livraison s'entend de la remise matérielle du bien ;

- pour les fournitures de services, à l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement des prestations (s'agissant des commissions de courtage perçues par les courtiers en vins et spiritueux, cf. RES N° 2005/51 au BOI-BIC-BASE-20-10).

Toutefois, ces produits doivent être pris en compte :

- pour les prestations continues rémunérées notamment par des intérêts ou des loyers et pour les prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, au fur et à mesure de l'exécution des prestations ;

Remarque : les cotisations forfaitaires perçues par les centres de gestion et associations agréés doivent être prises en compte au fur et à mesure de l'exécution des prestations. Les modalités de rattachement des cotisations perçues sont identiques à celles prévues pour les entreprises d'expertise comptable (BOI-BIC-BASE-20-10).

- pour les travaux d'entreprise donnant lieu à réception complète ou partielle, à la date de cette réception, même si elle est seulement provisoire ou faite avec réserves, ou à celle de la mise à la disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure.

2920

Les produits correspondant aux pénalités dues par la clientèle en cas de paiement tardif mentionnées aux articles L 441-3 et L 441-6 du code de commerce sont rattachés, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, à l'exercice de leur encaissement. Ces dispositions s'appliquent aux pénalités de retard afférentes à des créances nées à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques. À titre de règle pratique, ces mêmes modalités s'appliquent également aux intérêts moratoires prévus à l'article 96 du code des marchés publics ainsi qu'aux indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement dues en application de l'article 121 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 (CGI, art. 237 sexies ; BOI-BIC-BASE-20-10).

B. Produits autres que les ventes, travaux et prestations de service

(BOI-BIC-PDSTK-10-10-20)

2921

Il s'agit de produits réalisés à l'occasion de la gestion commerciale de l'entreprise mais ne se rattachant pas à son objet principal ou provenant de la mise en valeur de certains éléments de l'actif. Il en est ainsi notamment des produits visés ci-après.

I. Revenus des immeubles

2922

Les loyers et autres revenus provenant notamment de la location totale ou partielle d'immeubles figurant, directement ou par l'intermédiaire de parts d'une société immobilière « transparente », à l'actif du bilan doivent être compris dans les résultats imposables. Il en est de même de la quote-part de bénéfice revenant à une entreprise membre de sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les

sociétés, lorsque ces sociétés se livrent à la location en nu des immeubles sociaux (cf. FI n°s 3715 et suiv.).

Lorsqu'un immeuble figurant à l'actif d'une entreprise est affecté à l'habitation de l'exploitant (ou affecté gratuitement à l'habitation d'un associé), le montant de cet avantage, estimé à la valeur locative réelle des locaux, doit être rattaché aux résultats imposables.

Les revenus des immeubles affectés à l'exploitation, qu'ils soient ou non inscrits à l'actif, se trouvent normalement compris dans le bénéfice commercial et aucune somme n'est à ajouter, de ce chef, aux résultats de l'entreprise.

Remarque : lorsqu'un immeuble donné à bail par une entreprise fait l'objet d'améliorations réalisées par le preneur à ses frais, l'accroissement de valeur qui en résulte constitue un profit de l'exercice en cours à la date à laquelle l'entreprise recouvre la disposition de son immeuble.

II. Revenus agricoles et bénéfices non commerciaux

(CGI, art. 155)

2923

Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats relèvent normalement de la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou de celle des bénéfices des professions non commerciales, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination du bénéfice imposable de cette entreprise. Dans cette hypothèse, la base d'imposition unique est déterminée suivant les règles propres aux bénéfices industriels et commerciaux.

Cette règle ne s'applique, en fait, que lorsque les activités agricoles ou non commerciales ne constituent qu'une simple extension de l'activité industrielle ou commerciale, celle-ci demeurant prédominante (cf. BA, n° 2004 et BNC n° 2423).

Pour les exercices ou les périodes d'imposition ouverts à compter du 1er janvier 2012, lorsqu'un titulaire de bénéfices non commerciaux étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu.

III. Redevances

2924

Les redevances perçues pour la concession de droits de la propriété industrielle appartenant à une entreprise sont incluses dans les recettes imposables. Elles peuvent être soumises, sous certaines conditions, au régime des plus-values à long terme (cf. BIC n°s 3111 et suiv.).

IV. Subventions d'exploitation

2925

Les subventions d'exploitation accordées par l'État, les collectivités publiques ou les tiers, comprennent notamment les indemnités compensatrices pour insuffisance de prix et les subventions destinées à faire face à des charges d'exploitation. Elles doivent être portées au compte de résultat en tant que produits imposables dans les conditions de droit commun.

En ce qui concerne les subventions d'équilibre et d'équipement, cf. BIC n° 2948.

V. Remboursements de frais consécutifs aux activités au sein de syndicats professionnels

2926

Les remboursements de cette nature éventuellement versés par ces syndicats doivent être compris parmi les produits ou recettes de l'entreprise dès lors que les dépenses correspondantes ont été admises en déduction.

C. Produits financiers

(BOI-BIC-PDSTK-10-20)

2927

Le résultat fiscal d'une entreprise industrielle ou commerciale doit comprendre, en principe, sous réserve des dispositions particulières concernant, d'une part, les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (BOI-BIC-PDSTK-10-20-10) et, d'autre part, les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés et sous réserve des exonérations expressément prévues par le législateur, tous les revenus de capitaux mobiliers, titres, valeurs et sommes diverses dont le montant figure à l'actif du bilan.

Remarques :

1. La rémunération allouée en rémunération de prêts de titres constitue un revenu de créance (CGI, art. 38 bis, I-2).

2. Les revenus mobiliers demeurent compris dans les bénéfices imposables des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, sous réserve du régime spécial prévu en faveur des sociétés mères pour les dividendes de leurs filiales (cf. IS n° 3762).

3. En vue d'harmoniser la règle fiscale et la nouvelle réglementation comptable et par exception aux règles de rattachement normalement applicables, notamment celles du 2 de l'article 38 du CGI, les intérêts sur les créances douteuses compromises détenues par les entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire (établissements de crédit, entreprises d'investissement, personnes morales membres des marchés réglementés ....) ne sont plus pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel ces intérêts sont acquis.

4. Des règles fiscales spécifiques existent en ce qui concerne les sukuk d'investissement, les opérations de murabaha, de tawarruq, d'istisna ou d'ijara (outils de la finance islamique) [cf. BOI-DJC-FIN].

I. Participations dans une société passible de l'IS détenues par une entreprise soumise à l'IR

(BOI-BIC-PDSTK-10-20-10)

2928

Si les actions ou parts appartenant à un exploitant individuel figurent à l'actif de son entreprise industrielle ou commerciale, les produits de ces titres sont normalement compris dans les résultats d'exploitation de ladite entreprise s'ils proviennent de l'activité exercée à titre professionnel conformément au 1° du 1 du II de l'article 155 du CGI.

Dans ce dernier cas, les produits des titres ne sont pas compris dans les résultats imposables de l'entreprise et doivent en être déduits extra-comptablement. Ils sont alors déclarés dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers et imposés à ce titre suivant les règles de droit commun.

Toutefois, par exception au principe de la déduction extra-comptable, les produits de ces titres seront pris en compte pour déterminer le résultat imposable si l'ensemble des produits qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel, y compris ces revenus, n'excèdent pas 5 % (ou 10 %) de l'ensemble des produits de l'exercice, y compris ceux entrant dans la détermination des résultats des éventuelles activités professionnelles accessoires mais hors plus-values de cession.

Si l'exploitant individuel n'a pas inscrit les actions ou parts lui appartenant à l'actif de son entreprise individuelle, les produits de ces titres ne sont pas compris dans les résultats de ladite entreprise et doivent tout naturellement être déclarés par l'intéressé dans la catégorie des revenus des valeurs et capitaux mobiliers et imposés suivant les règles de droit commun.

II. Revenus des valeurs mobilières autres que les actions ou parts sociales

(CGI, art. 38 ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-20)

2929

En application des dispositions de l'article 38 du CGI, les produits de placement à revenus fixes doivent être rattachés aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel ils ont couru.

Cette règle concerne les titres mentionnés à l'article 118 du CGI, aux 6e et 7e de l'article 120 du CGI et à l'article 1678 bis du CGI, ainsi que les bons du Trésor sur formules.

Pour les titres inscrits aux bilans d'ouverture et de clôture du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 1993, il convient de faire application des dispositions de l'article 238 septies F du CGI.

III. Intérêts de produits financiers

(BOI-BIC-PDSTK-10-20-30)

2930

En vertu du principe général d'imposition, tous les intérêts, quelle qu'en soit la nature, acquis par une entreprise industrielle ou commerciale, constituent pour celle-ci des profits financiers qui doivent être compris dans les résultats de l'exercice en cours et être imposés dans les conditions de droit commun. Il s'agit essentiellement d'intérêts de prêts, créances, dépôts, cautionnements et comptes courants.

Conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI, les intérêts qui se rattachent à une créance commerciale doivent être compris dans les résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été acquis. En raison de leur nature de fruits civils s'acquérant au jour le jour, les intérêts doivent donc être rattachés aux produits bruts de l'exercice au cours duquel ils sont courus.

IV. Opérations réalisées sur les marchés financiers a terme

(BOI-PDSTK-10-20-70).

2931

Les profits dégagés sur les contrats à terme d'instruments financiers conclus et dénoués au cours du même exercice sont retenus dans les résultats imposables au taux de droit commun, à leur dénouement, sans tenir compte de la finalité de l'opération. Les gains des organismes sans but lucratif ne sont pas imposables.

Les profits constatés sur les contrats en cours à la clôture de l'exercice doivent être retenus dans les résultats imposables de cet exercice. Ils sont déterminés d'après le cours constaté au jour de la clôture sur le marché sur lequel le contrat a été conclu.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux contrats d'instrument financier reçus dans le cadre d'une opération d'échange visés au n° 3132 (CGI, art. 38, 6-1°).

Toutefois, lorsque l'un de ces contrats en cours à la clôture de l'exercice a pour objet exclusif de compenser le risque d'une opération de l'un des deux exercices suivants, traitée sur un marché de nature différente, le profit réalisé sur ce contrat à la clôture de l'exercice est reporté au dénouement de celui-ci (CGI, art. 38, 6-2°). Le report d'imposition est soumis à des obligations déclaratives (CGI, ann. III, art. 2 B).

Le profit sur un contrat à terme portant sur des devises et ayant pour seul objet la couverture du risque de change d'une opération future est imposé au titre du ou des mêmes exercices que l'opération couverte à la condition que cette dernière soit identifiée dès l'origine par un acte ou un engagement précis et mesurable pris à l'égard d'un tiers. Les profits concernés et l'opération couverte doivent être mentionnés sur un document annexé à la déclaration des résultats de chaque exercice et établi conformément au modèle fixé par l'administration (CGI, art. 38, 6-2° bis).

Les pertes dégagées sur les contrats à terme d'instruments financiers en cours à la clôture de l'exercice, à l'exception des contrats conclus à l'occasion d'une opération d'échange d'actions, sont comprises dans les résultats imposables de cet exercice (CGI, art. 38, 6-1°).

Toutefois, lorsqu'une entreprise a pris des positions symétriques, c'est-à-dire des positions dont la valeur ou le rendement varient de manière inversée ou corrélée, la perte sur une de ces positions n'est déductible des résultats imposables que pour la partie qui excède les gains non encore imposés sur les positions prises en sens inverse, à condition que l'ensemble de l'opération ait été déclarée par l'entreprise (CGI, art. 38, 6-3°).

Les pertes réalisées par les organismes sans but lucratif ne sont pas déductibles.

En ce qui concerne le cas particulier des contrats d'option, cf. BOI-BIC-PDSTK-10-20-70-50.

Pour plus de précisions sur les opérations réalisées sur les marchés financiers à terme, cf. BOI-PDSTK-10-20-70.

V. Entreprise associée d'une société de personnes, d'une copropriété de cheval de course ou d'étalon, ou membre d'un groupement d'intérêt économique

(CGI, art. 238 bis K ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-110).

2933

Cf. BIC n° 2826 et suiv.

VI. Sicav - fonds communs de placement

2934

• En ce qui concerne l'exonération d'impôt sur les sociétés dont bénéficient les sociétés mobilières d'investissement et organismes assimilés cf. BOI-IS-CHAMP-30-40.

• En ce qui concerne le régime d'imposition applicable aux répartitions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques, cf. n° 3771.

• En ce qui concerne le régime juridique et fiscal d'un fonds commun de placement à risque, cf. BOI-IS-BASE-60-20.

• En ce qui concerne les dispositions particulières aux cessions de titres sous couvert d'un fonds commun de placement, cf. BOI-BIC-PVMV-30-30-40 et art. 20 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

• En ce qui concerne le régime fiscal des revenus distribués par les SICAV à leurs actionnaires non résidents (admission du « couponnage »): cf. BOI-RPPM-RCM.

VII. Titres de créances négociables sur un marché réglementé

(BOI-BIC-PDSTK-10-20-40)

2934

Il s'agit des certificats de dépôt, des billets de trésorerie, des bons du Trésor en compte courant et des bons à moyen terme négociables.

Leurs revenus, ainsi que les gains ou les pertes réalisés en cas de cession, sont compris dans les résultats imposables dans les conditions et au taux de droit commun.

VIII. Cessions de créances a un fonds commun de créances

2935

Pour l'établissement qui les cède, la différence entre leur prix de cession et leur valeur d'inscription à l'actif entraîne la réalisation d'un profit ou d'une perte compris dans les résultats imposables, dans les conditions et au taux de droit commun, de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue.

IX. Émission de droits de souscription ou d'acquisition de valeurs mobilières

(CGI, art. 38, 8-3°).

2936

Les sommes reçues par une entreprise lors de l'émission de droits de souscription ou d'acquisition de valeurs mobilières sont comprises dans les résultats imposables de l'exercice de péremption de ces droits lorsqu'ils n'ont pas été exercés.

X. Opérations de fusion d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières

(CGI, art. 38, 5 bis ; BOI-BIC-PVMV-30-30-70).

2937

Le profit ou la perte résultant de l'échange de titres consécutifs à la fusion ou à la scission de SICAV et de fonds communs de placement est compris dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel les titres reçus en échange sont cédés.

Dans ce cas, le profit ou la perte résultant de la cession ultérieure de ces titres est déterminé par rapport à la valeur que les titres remis à l'échange avaient du point de vue fiscal.

Toutefois, en cas d'échange avec soulte, le profit réalisé est, à concurrence du montant de la soulte reçue, compris dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'échange.

Les dispositions des deux alinéas qui précèdent ne sont pas applicables si la soulte excède 10 % de la valeur nominale des parts ou actions reçues, ou si elle excède le profit réalisé.

Remarque : ces dispositions s'appliquent également au profit ou à la perte résultant de l'échange de titres consécutif à la fusion ou à la scission de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 du CGI et de fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies du CGI.

XI. Primes de remboursement

(CGI, art. 238 septies E ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-60-20)

2938

L'article 238 septies E du CGI prévoit pour l'ensemble des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, une règle particulière de rattachement de certains produits financiers lorsque ceux-ci comportent une prime de remboursement supérieure à 10 % du prix d'acquisition.

La prime de remboursement et les intérêts sont imposés au titre de chaque exercice après une répartition actuarielle.

Cette règle permet de rattacher aux résultats imposables dans les conditions de droit commun, le montant des produits financiers qui sont acquis au cours de chaque exercice, en tenant compte des intérêts capitalisés chaque année à la date anniversaire de l'emprunt ou du titre.

Lorsque les emprunts ou titres comportent une clause rendant aléatoire la valeur de remboursement, la prime est déterminée forfaitairement en retenant comme taux d'intérêt actuariel 105 % du dernier taux mensuel des emprunts d'Etat à long terme connu lors de la souscription ou de l'acquisition à la date d'acquisition.

Sont concernés par le dispositif prévu à l'article 238 septies E du CGI :

- les emprunts négociables visés à l'article 118 du CGI et aux 6° et 7° de l'article 120 du CGI, les titres de créances négociables visés à l'article 124 B du CGI ainsi que les titres ou contrats d'emprunt ou de capitalisation négociables ou non.

- les emprunts ou titres de même nature que ceux énumérés ci-dessus :

• qui sont démembrés.

• ou qui font l'objet d'émissions successives ou d'une cotation unique en bourse si une partie de cet emprunt a été émise à compter de la même date ;

- les parts de fonds communs de créances mentionnées à l'article 238 septies D du CGI.

Ainsi, pour l'application de l'article 238 septies E du CGI, il convient de prendre en compte la nature du titre ou contrat en cause et les modalités de sa rémunération sans qu'il y ait lieu de distinguer selon le lieu du siège de l'émetteur ou le lieu de placement du titre ou contrat.

Les entreprises visées à l'article 238 septies E du CGI doivent tenir un état. Celui-ci fait apparaître, pour chaque catégorie de titres ou contrats de même nature, les éléments retenus pour le calcul des sommes imposées en application du II de l'article susvisé.

Cet état doit être représenté à toute réquisition de l'administration.

XII. Titres à revenu fixe détenus par les entreprises d'assurance et de capitalisation

(CGI, art. 38 bis B bis ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-100).

2939

Par exception aux dispositions des articles 38, 238 septies B et 238 septies E du CGI, lorsque les entreprises d'assurance et de capitalisation achètent ou souscrivent des titres de créances négociables sur un marché réglementé, ou des titres obligataires pour un prix différent de leur prix de remboursement, le profit ou la perte résultant de la différence entre le prix d'achat et le prix de remboursement des titres concernés, est, pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise détentrice, réparti sur la durée restant à courir jusqu'au remboursement.

Cette répartition est effectuée de manière actuarielle, de telle sorte qu'à la clôture de chaque exercice, la valeur comptable des titres, compte tenu de cette répartition, soit égale à leur valeur actuelle calculée au taux de rendement actuariel déterminé lors de leur acquisition.

Pour l'application de ces dispositions, le prix d'achat s'entend hors intérêts courus.

Sont expressément exclus du champ d'application du dispositif les obligations dont la valeur de remboursement est indexée, les parts de fonds communs de créances et les titres participatifs.

À la clôture de chaque exercice, le prix de revient des titres concernés est augmenté ou diminué, selon le cas, de la fraction du profit ou de la perte compris dans le résultat imposable.

En cas de cession de titres, le résultat de cession est calculé d'après le prix de revient corrigé dans les conditions prévues ci-dessus. Les titres soumis au dispositif prévu à l'article 38 bis B bis ne peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation.

XIII. Prêts de titres

(CGI, art. 38 bis ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-90).

2940

• Le prêt de titres effectué dans les conditions prévues aux articles L 211-22 à L 211-26 du code monétaire et financier permet à un intermédiaire financier de céder les titres qu'il a empruntés en ayant pour seule obligation de restituer au prêteur autant de titres de même espèce et qualité que celles des titres empruntés.

Le prêt de titres peut être garanti par la remise d'espèces ou de titres. Nonobstant toute disposition contraire, les parties peuvent convenir qu'en cas de défaillance de l'une d'elles, l'autre partie sera définitivement propriétaire des espèces ou des titres acquis.

Les titres sont empruntés :

- par une personne morale soumise de plein droit à un régime réel d'imposition ;

- par un organisme de placement collectif en valeurs mobilières ;

- par une personne, société ou institution non résidente ayant un statut comparable.

Pour le prêteur, ce prêt s'effectue sans plus-value ni moins-value. Il reste neutre, sur le plan fiscal, en cas de cession de titres de même nature que celle des titres prêtés. Les provisions pour dépréciation antérieurement constituées à raison des titres prêtés ne sont pas réintégrées. La cession par le prêteur de titres qui lui sont restitués à l'issue du contrat de prêt est soumise au régime de droit commun des plus-values ou moins-values.

Pour l'emprunteur, les titres empruntés sont inscrits au bilan pour leur valeur réelle. Les opérations réalisées par l'emprunteur sont réputées porter en priorité sur le portefeuille de titres empruntés. Ceux-ci sont réputés restitués à la valeur pour laquelle la dette représentative de l'obligation de restitution figure au bilan.

Les titres empruntés peuvent faire l'objet d'un prêt. Dans ce cas, la créance représentative des titres mentionnés ci-dessus doit être inscrite au bilan au prix que ces titres ont sur le marché à la date du nouveau prêt. À la clôture de l'exercice, cette créance doit être évaluée au prix des titres à cette date. Lors de leur restitution, les titres empruntés qui font l'objet d'un prêt sont repris pour la valeur de la créance à cette date et sont ensuite évalués selon les modalités prévues ci-dessus jusqu'à leur cession ou leur restitution au prêteur initial (CGI, art. 38 bis, II-1 bis).

• À défaut de restitution des titres prêtés, leur cession est, d'un point de vue fiscal, réalisée à la date de la défaillance.

Pour l'application des dispositions de l'article 39 duodecies du CGI, les titres prêtés sont censés avoir été détenus jusqu'à la date du prêt (CGI, art. 38 bis, III).

XIV. Transactions sur titres réalisées par les établissements financiers

(CGI, art. 38 bis, A ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-80-10).

2941

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, les établissements de crédit et les sociétés de financement mentionnés à l'article L 511-1 du code monétaire et financier et les entreprises d'investissement mentionnées à l'article L. 531-4 du CGI qui inscrivent dans un compte de titres de transaction à l'actif de leur bilan des valeurs mobilières, des titres de créances négociables ou des instruments du marché interbancaire, négociables sur un marché, sont imposés, jusqu'à leur retrait du compte ou leur cession au taux normal et dans les conditions de droit commun :

- sur l'écart résultant de l'évaluation de ces titres au prix du marché du jour le plus récent à la clôture de l'exercice (valorisation à la valeur de marché) ou à leur retrait du compte,

- sur les profits ou pertes dégagés lors de leur cession, déterminés à partir du prix d'acquisition des titres si la cession intervient au cours du même exercice ou au prix du marché à la date du dernier arrêté des comptes dans les autres cas.

Les titres de transaction transférés au compte de titres de placement ou d'investissement y sont inscrits au prix du marché du jour le plus récent au jour du transfert. En cas de cession ultérieure de ces titres, le délai de deux ans mentionné à l'article 39 duodecies du CGI est décompté à partir de la date de transfert.

Par dérogation aux articles 38 bis et 38 bis-0 A bis du CGI, la créance représentative des titres prêtés ou remis en pleine propriété à titre de garantie est inscrite au prix du marché du jour le plus récent des titres à la date du prêt ou de la remise en pleine propriété ; elle est évaluée au prix du marché du jour le plus récent des titres considérés à la clôture de l'exercice. Lors de leur restitution, les titres sont repris au compte de titres de transaction pour la valeur de la créance à la date de la dernière évaluation.

XV. Titres a revenus fixes achetés ou souscrits par des établissements financiers

(CGI, art. 38 bis B ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-80-20).

2942

Lorsque des établissements de crédit, des sociétés de financement ou des entreprises d'investissement mentionnés à l'article 38 bis A du CGI achètent ou souscrivent des titres à revenu fixe pour un prix différent de leur prix de remboursement, le profit ou la perte correspondant à cette différence augmentée ou diminuée, selon le cas, du coupon couru à l'achat est réparti sur la durée restant à courir jusqu'au remboursement.

Cette répartition est effectuée de manière actuarielle en rattachant au résultat de chaque exercice une somme égale à la différence entre :

1° Les intérêts courus de l'exercice ou depuis l'acquisition, calculés en appliquant le taux d'intérêt du marché des titres concernés lors de leur acquisition au prix d'achat de ces titres augmenté ou diminué des profits ou pertes définis ci-dessus, constatés au titre des exercices antérieurs ; après le paiement du coupon d'intérêts, le prix d'achat s'entend hors coupon couru ;

2° Et les intérêts, courus de l'exercice ou depuis l'acquisition, calculés en appliquant le taux nominal à leur valeur de remboursement.

Pour les titres transférés dans les conditions mentionnées au deuxième alinéa de l'article 38 bis A du CGI, la valeur de transfert mentionnée à cet alinéa tient lieu de prix d'acquisition.

A la clôture de chaque exercice, le prix de revient des titres est augmenté ou diminué, selon le cas, de la fraction du profit ou de la perte comprise dans le résultat.

Ce régime s'applique obligatoirement aux titres à revenu fixe inscrits dans un compte de titres d'investissement ou de placement.

Les titres inscrits sur un compte de titres d'investissement ne peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation. Toutefois, une provision pour risque de non paiement peut être admise en déduction si la défaillance de l'émetteur est probable.

Les titres à revenu fixe inscrits dans le compte de titres de placement par les établissements de crédit et les entreprises d'investissement peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation, dans les

conditions de droit commun, sans distinction quant à la nature de ces titres (valeurs mobilières ou titres de créances négociables).

Les provisions pour dépréciation constituées sur les titres à revenu fixe antérieurement à leur inscription au compte de titres d'investissement sont rapportées au résultat imposable de l'exercice de cette inscription, à l'exception de leur fraction qui correspond à la partie du prix d'acquisition des titres concernés qui excède leur valeur de remboursement ; cette fraction est rapportée au résultat imposable de manière échelonnée dans les conditions définies au I sur la durée restant à courir jusqu'au remboursement des titres concernés.

Pour les titres à revenu fixe acquis avant l'ouverture du premier exercice d'application du présent régime, le montant du profit ou de la perte correspondant à la différence corrigée mentionnée au premier alinéa qui doit être réparti sur la durée restant à courir jusqu'au remboursement est réduit de la fraction qui aurait dû être ajoutée ou retranchée du résultat des exercices antérieurs si la méthode avait été appliquée depuis l'acquisition des titres. Cette fraction est comprise dans le résultat imposable au cours duquel le titre est cédé ou remboursé.

XVI. Contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises, des accords de taux futurs et autres contrats analogues et des accords garantissant des planchers ou des plafonds de taux d'intérêt

(CGI, art. 38 bis C ; BOI-BIC-PDSTK-10-20-80-40 ; CGI, ann III, art. 2 E)

2943

Le régime d'imposition prévu à l'article 38 bis C du CGI prévoit la prise en compte dans les résultats imposables au taux normal, de l'écart résultant de l'évaluation à leur valeur de marché des contrats concernés lorsqu'ils sont affectés dès leur conclusion :

- à la couverture d'un instrument financier lui-même valorisé à son cours de marché à la clôture de l'exercice ;

- ou à la gestion spécialisée d'une activité de transaction.

1. Entreprises concernées :

Ces dispositions s'appliquent aux établissements de crédit, aux sociétés de financement ainsi qu'aux entreprises d'investissement.

2. Opérations concernées :

Sont visés, les contrats d'échange de taux d'intérêt, les contrats d'échange financier de devises, les contrats portant sur des accords de taux futurs et autres contrats analogues, les contrats qui garantissent des plafonds ou des planchers de taux d'intérêt (CAP, FLOOR et COLLAR).

3. Modalités d'évaluation des contrats à leur valeur de marché

Sur les plans comptable et fiscal, la valeur de marché des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises est déterminée, à la clôture de chaque exercice, en actualisant au taux d'intérêt du marché les flux de trésorerie futurs. Cette valeur est corrigée afin de tenir compte des risques de contrepartie et de la valeur actualisée des charges de gestion futures afférentes aux contrats. En ce qui concerne les contrats qui ne remplissent pas les conditions pour être évalués au cours de marché ou qui cessent de les remplir, les modalités d'imposition des soultes, les conséquences des transferts de contrats d'une catégorie à une autre.

XVII. Pension de titres

(CGI, art. 38 bis-0 A).

2944

La pension est une opération de cession temporaire de valeurs, titres ou effets assortie d'un engagement ferme de rachat par le cédant et de rétrocession par le cessionnaire à une date et un prix convenus.

Conformément aux dispositions de l'article 38 bis-0 A du CGI, les valeurs, titres ou effets mis en pension par une personne morale dans les conditions prévues aux articles L 211-27 à L 211-34 du code monétaire et financier sont , pour l'application des dispositions fiscales et sous réserve des exceptions prévues aux articles précités, réputés ne pas avoir été cédés.

XVIII. Remise en garantie de titres

(CGI, art. 38 bis-0 A bis).

2945

Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2006, les remises en garantie de titres emportant leur transfert de propriété et réalisées dans les conditions prévues aux I ou III de l'article L. 211-38 du code monétaire et financier sont soumises au régime prévu ci-dessous lorsque les conditions suivantes sont respectées :

1° Le constituant et le bénéficiaire de la garantie sont imposables sur leur bénéfice selon un régime réel d'imposition ;

2° Les remises portent sur les titres financiers mentionnés à l'article L. 211-27 du code monétaire et financier ou les effets mentionnés à l'article L. 211-34 du code monétaire et financier et respectent les conditions prévues à l'article L. 211-28 du même code ;

3° La restitution au constituant de la garantie porte sur des titres équivalents et de même nature que ceux remis en garantie ;

4° Les remises en garantie sont effectuées dans le cadre d'opérations à terme d'instruments financiers réalisées de gré à gré, de prêts ou de mises en pension de titres prévus aux articles 38 bis et 38 bis-0 A du CGI, ou dans le cadre des opérations prévues à l'article L. 330-2 du code monétaire et financier.

Les titres remis par le constituant de la garantie dans les conditions prévues ci-avant sont réputés prélevés par priorité sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus récente.

La créance représentative des titres remis est inscrite distinctement au bilan à la valeur d'origine de ces titres. Lors de leur restitution, les titres restitués sont inscrits au bilan à cette même valeur.

La rémunération allouée au titre de la remise en garantie constitue un revenu de créance. Lorsque la période de remise en garantie couvre la date de paiement des revenus attachés aux titres remis, le montant de la rémunération ne peut être inférieur à la valeur des revenus auxquels le constituant a renoncé. La fraction de la rémunération qui correspond à ces produits est soumise au même régime fiscal que les revenus des titres remis en garantie.

Les titres reçus par le bénéficiaire de la garantie dans les conditions prévues ci-avant et la dette représentative de l'obligation de restitution de ces titres sont inscrits distinctement au bilan du bénéficiaire de cette garantie au prix du marché au jour de la remise en garantie.

A la clôture de l'exercice, les titres reçus en garantie qui figurent au bilan du bénéficiaire de la garantie et la dette représentative de l'obligation de restitution qui résulte des contrats en cours sont inscrits au prix que ces titres ont sur le marché à cette date.

Lors de leur restitution, les titres sont réputés restitués à la valeur pour laquelle la dette représentative de l'obligation de restitution figure au bilan.

Les titres reçus en garantie dans les conditions prévues ci-avant qui font l'objet d'un prêt dans les conditions prévues à l'article 38 bis du CGI ou d'une mise en pension dans les conditions prévues à l'article 38 bis-0 A du CGI sont soumis aux règles respectivement prévues au 1 bis de l'article 38 bis et au II de l'article 38 bis-0 A du CGI.

Lorsque le bénéficiaire de la garantie cède des titres, ceux-ci sont prélevés par priorité sur les titres de même nature reçus en garantie dans les conditions prévues au présent article à la date la plus ancienne. Les achats ultérieurs de titres de même nature sont affectés par priorité au remplacement de ces titres.

En cas de défaillance de l'une des parties, la cession est, d'un point de vue fiscal, réputée réalisée à la date de la défaillance. Dans ce cas, le résultat de la cession des titres par le constituant qui les a remis en garantie est égal à la différence entre leur valeur réelle au jour de la défaillance et leur prix de revient fiscal dans ses écritures.

Pour l'application de l'article 39 duodecies du CGI, les titres transférés sont censés avoir été détenus jusqu'à la date de leur remise en garantie.

En cas de cession par le prêteur ou le constituant initial de titres restitués à l'issue d'un prêt mentionné à l'article L 211-22 du code monétaire et financier ou d'une remise en garantie réalisée dans les conditions prévues à l'article 38 bis-0 A bis du CGI, le délai de deux ans prévu aux 2 et 4 de l'article 39 duodecies du CGI s'apprécie à compter de la date de la première inscription à son bilan des titres restitués (CGI, art. 39 duodecies, 8).

D. Produits exceptionnels imposables

(BOI-BIC-PDSTK-10-30 et suivants)

2946

Sont notamment imposables :

- les remises de dettes consenties par les créanciers de l'entreprise, sauf, sous certaines conditions, les abandons de créances consentis par une société mère à sa filiale (cf. IS, n° 3763) ;

- les dégrèvements d'impôts déductibles qui suivent désormais les règles de droit commun de rattachement des produits. Ainsi, le montant des dégrèvements accordés doit être rattaché à l'exercice au cours duquel les sommes constituent une créance acquise par l'entreprise, c'est-à-dire lorsque la créance est certaine dans son principe et déterminée dans son montant. Lorsque, en application du sixième alinéa de l'article 1679 quinquies du CGI, un redevable réduit le montant du solde de cotisation foncière des entreprises du montant du dégrèvement attendu du plafonnement de la contribution économique territoriale due au titre de la même année, le montant de la cotisation foncière des entreprises déductible du bénéfice net est réduit dans les mêmes proportions. Corrélativement, le montant du dégrèvement ne constitue pas, pour l'entreprise qui a plafonné le montant déductible de sa cotisation, un produit imposable lorsqu'il est accordé ultérieurement (CGI, art. 39,1-4°) ;

- les bénéfices de change (cf. BIC n° 2896) ;

- les subventions reçues par l'entreprise (cf. aussi BIC n° 2948) ;

- les indemnités diverses telles que les indemnités d'assurance allouées à la suite d'un vol de tout ou partie d'un stock de marchandises ; toutefois, ne constitue pas une recette imposable l'indemnité d'assurance perçue par une entreprise à titre de compensation d'une perte ou d'une charge qui n'est pas par nature déductible, telle que les pénalités d'assiette.

> **Remarque** : les dons reçus par une entreprise dans les conditions prévues à l'article 237 quater du CGI ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats imposables (cf. n° 2955).

Cas particuliers :

• assurance-vie (CGI, art. 38 quater ; cf. n° 2980).

• intérêts moratoires versés à l'entreprise en application de l'article L. 208 du LPF.

Par un arrêt du 4 décembre 1992 le Conseil d'État a estimé que les intérêts moratoires afférents à des indemnités dont ils ne sont que l'accessoire doivent être soumis au même régime fiscal que ces indemnités (CE arrêt du 4 décembre 1992, n° 83205).

Le Conseil d'État établit pour principe que les intérêts moratoires constituent un élément accessoire et indissociable de l'obligation principale dont ils permettent l'actualisation permanente.

De manière générale, lorsque l'obligation principale consiste en un paiement de revenu imposable, les intérêts moratoires sont eux-mêmes imposables dans la même catégorie de revenus que le principal. Inversement, quand le principal n'a pas la nature d'un revenu imposable, les intérêts moratoires ne le sont pas non plus. Ainsi, les intérêts moratoires afférents à des dégrèvements d'impôts ne sont pas imposables.

Toutefois, les intérêts moratoires dont sont assortis les dégrèvements d'impôts demeurent imposables si les droits dégrevés le sont, ce qui est le cas lorsqu'il s'agit d'impositions antérieurement admises dans les charges déductibles (CGI, art. 39, 1-4°, taxe foncière par exemple).

• entreposage d'une production agricole chez un tiers (CGI, art. 38 quinquies ; CGI, annexe III, art. 2 F).

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, l'entreposage d'une production agricole par un exploitant soumis à un régime réel d'imposition chez un tiers puis, le cas échéant, sa reprise n'entraînent pas la constatation d'un profit ou d'une perte pour la détermination du résultat imposable, sous réserve que les produits agricoles restent inscrits dans les stocks au bilan de l'exploitant.

Pour l'application de cette mesure, constitue une convention d'entreposage le contrat par lequel une production agricole fait l'objet d'un dépôt non individualisé dans les magasins d'une entreprise qui est chargée de la stocker, de la transformer ou de réaliser d'autres prestations sur cette production et peut être reprise à l'identique ou à l'équivalent par l'exploitant.

La production agricole entreposée qui ne fait pas l'objet d'une reprise demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant pour sa valeur à la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'entreposage est intervenu, majorée des seuls frais facturés par l'organisme entrepositaire, jusqu'à la date de perception des sommes représentatives de la cession des produits considérés ou des acomptes

perçus sur ces sommes.

La production agricole qui fait l'objet d'un entreposage, puis d'une reprise par l'exploitant, demeure inscrite dans les stocks au bilan de l'exploitant jusqu'au transfert du contrôle et des avantages économiques futurs attachés à cette production.

• ristournes accordées par une société coopérative agricole à un associé coopérateur (CGI, art. 38 sexies). Lorsque les ristournes accordées par une société coopérative agricole mentionnée à l'article L. 521-1 du code rural et de la pêche maritime à un associé coopérateur prennent la forme de l'attribution de parts sociales de cette société, l'imposition du produit comptabilisé au titre de ces ristournes par cet associé peut, sur option, faire l'objet d'un report d'imposition jusqu'à la date de cession, de transmission ou d'apport des parts ainsi attribuées ou jusqu'à la date de cessation d'activité si celle-ci est antérieure. Les articles 2 C bis à 2 C quater de l'annexe III au CGI précisent les obligations déclaratives nécessaires à l'application de cette mesure.

• Banque de France : cf. CGI, art. 38 quinquies A et CGI, art. 1654.

I. Indemnités d'expropriation

(BOI-BIC-PDSTK-10-30-20).

2947

Lorsqu'elle est destinée à compenser la perte d'éléments de l'actif immobilisé, l'indemnité principale d'expropriation, versée en contrepartie de l'aliénation des biens expropriés, est soumise au régime des plus-values ou moins-values de cession (cf. BIC n°s 3105 et suiv.).

Il en est de même de l'indemnité pour « troubles d'exploitation définitifs » (ou pour « préjudice commercial ») qui a pour objet de compenser la dépréciation subie par le fonds de commerce du fait de l'expropriation.

Par contre, diverses indemnités accessoires, versées en sus de l'indemnité principale, sont prises en compte pour la détermination des bénéfices imposables au taux normal dans la mesure où elles ont pour objet de couvrir des charges normalement imputables sur ces bénéfices. Tel est le cas notamment :

- de l'indemnité « de remploi » qui a pour objet de couvrir l'ensemble des frais à exposer par l'entreprise en vue d'acquérir un bien en remplacement de celui dont elle a été expropriée (à l'exception, bien entendu, du prix d'acquisition) ;

- de l'indemnité pour « transfert et remontage des installations transportables » ;

- de l'indemnité pour « perte temporaire de bénéfice » destinée à compenser la perte de recettes normalement imposables.

II. Subventions et aides

(BOI-BIC-PDSTK-10-30-10 et suivants)

2948

Des subventions peuvent être accordées aux entreprises, soit par l'Union européenne, soit par l'État, soit par les collectivités publiques, soit par les tiers. Elles consistent en une aide financière qui, selon le cas, est définitivement acquise ou est susceptible d'être remboursée par l'entreprise bénéficiaire. Elles sont souvent désignées sous le nom de primes quand elles sont versées par l'État.

En application du 1 de l'article 38 du CGI, les subventions sont normalement rattachées aux résultats imposables de l'exercice au cours duquel elles sont acquises.

Des règles spéciales d'imposition sont prévues, en faveur de certaines subventions par différents articles du CGI et notamment, par l'article 42 septies du CGI qui s'applique aux subventions d'équipement allouées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques et les groupements professionnels agréés.

2948-1

1. Modalités d'imposition des subventions d'équipement (CGI, art. 42 septies ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20).

Aux termes du 1 de l'article 42 septies du CGI, les subventions d'équipement versées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques, ou tout autre organisme public pour l'acquisition ou la création d'immobilisations déterminées ne sont pas comprises dans le résultat de l'exercice en cours à la date de leur attribution mais sont rapportées aux résultats des exercices ultérieurs selon un rythme particulier qui diffère suivant qu'elles sont utilisées soit à la création (ou à l'acquisition) d'immobilisations amortissables, soit à la création (ou à l'acquisition) d'immobilisations non amortissables. Ce régime est optionnel.

a. Champ d'application.

Entreprises concernées : peuvent bénéficier de ces dispositions, les entreprises dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ainsi que celles soumises à l'impôt sur les sociétés. Les entreprises qui n'optent pas doivent comprendre les subventions d'équipement dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur attribution, conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI.

Remarque : S'agissant de l'extension du régime d'étalement aux contribuables qui exercent une activité professionnelle au sens du I de l'article 92 du CGI, cf. BNC n° 2450.

Subventions concernées : le régime d'étalement s'applique aux subventions d'équipement versées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public.

> **Remarques** : Les collectivités publiques s'entendent des collectivités territoriales. Les organismes publics sont les établissements publics à caractère industriel et commercial ou à caractère administratif et, plus généralement, les structures dépendant de l'État, des collectivités territoriales ou des institutions européennes agissant dans le cadre d'une mission de service public sous le contrôle de l'autorité publique dont ils dépendent.
>
> Sont notamment susceptibles de bénéficier du régime d'étalement, les subventions d'équipement octroyées par le Fonds européen de développement régional (FEDER), le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA), les caisses régionales d'assurance-maladie (CRAM), l'Association nationale pour la gestion du fonds pour l'insertion professionnelle des handicapés (AGEFIPH), l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) et les organismes de droit privé qui agissent, dans le cadre d'un mandat, pour le compte de l'État.

De plus, les subventions d'équipement doivent être utilisées pour la création, l'acquisition ou le financement de biens d'équipement. En sont donc exclues, les subventions utilisées pour le financement d'immobilisations financières (acquisition de titres de sociétés, etc.). Les décisions d'octroi des subventions doivent contenir les éléments nécessaires à l'identification des immobilisations conventionnées (prix de revient, nature de l'immobilisation).

b. Modalités de réintégration des subventions.

Notion d'attribution : La date d'attribution de la subvention est celle de son acquisition. Elle s'entend de la date de la décision de l'organisme attributaire qui rend l'octroi de la subvention certain dans son principe et dans son montant.

Subventions utilisées pour la création ou l'acquisition d'immobilisations amortissables : les subventions d'équipement ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur attribution, mais sont rapportées aux résultats imposables en même temps et au même rythme que celui auquel l'immobilisation en cause est amortie. Le rythme de réintégration de la subvention est déterminé, pour chaque exercice, par le rapport existant entre la dotation annuelle aux amortissements pratiqués à la clôture de l'exercice concerné sur le prix de revient de cette immobilisation et ce même prix de revient. En d'autres termes, un taux identique doit être utilisé à la fois pour le calcul des annuités d'amortissement et la détermination de la part de la subvention à inclure chaque année dans les résultats. La réintégration s'effectue dès l'exercice au cours duquel est pratiquée la première annuité d'amortissement indépendamment de la perception effective de la subvention.

Subventions utilisées pour la création ou l'acquisition d'immobilisations non amortissables : les subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'une immobilisation non amortissable sont rapportées, par fractions égales, aux résultats des années pendant lesquelles cette immobilisation est inaliénable aux termes du contrat accordant la subvention ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, au bénéfice des dix « années » suivant celle de l'attribution de la subvention (le terme « années » s'entend des exercices ou périodes d'imposition retenues pour l'assiette de l'impôt).

Subventions utilisées pour le financement d'immobilisations par voie de crédit-bail

Le 4eme alinéa du 1 de l'article 42 septies du CGI prévoit que lorsque la subvention est attribuée au crédit-preneur directement ou lorsqu'elle l'est par l'intermédiaire d'une entreprise de crédit-bail et que la décision accordant cette subvention prévoit son reversement immédiat au crédit-preneur, cette dernière est répartie, par parts égales, sur les exercices clos au cours de la période couverte par le contrat de crédit-bail.

c. Dispositions applicables en cas de cession d'immobilisations subventionnées.

Règle générale : en cas de cession des immobilisations subventionnées, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel cette cession est intervenue.

Opérations placées sous l'un des régimes prévus aux articles 151 octies et 210 A du CGI : pour les opérations mentionnées au I de l'article 151 octies du CGI[(1)] ou placées sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI, sur option exercée dans l'acte d'apport ou le traité de fusion[(2)] cette fraction est rapportée aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport, par parts égales, sur une période qui varie selon la nature de l'immobilisation apportée.

[(1)]. Il s'agit des opérations d'apport effectivement soumises au régime de faveur prévu à l'article 151 octies, mais aussi de celles qui, n'étant pas placées sous ce régime, remplissent cependant les conditions prévues pour son application.

[(2)]. Devra également y figurer la durée de réintégration résiduelle de la subvention à la date d'apport. À défaut, le solde de la subvention est rapporté en totalité aux résultats de l'apporteur au titre de l'exercice en cours à la date d'apport.

• **subvention afférente à une immobilisation amortissable**. Le solde de la subvention est rapporté par parts égales sur une période correspondant à la nouvelle durée d'amortissement du bien retenue par la société et qui correspond à sa durée normale d'utilisation appréciée à la date de réalisation de l'apport.

• **subvention afférente à une immobilisation non amortissable**. Le solde de la subvention est rapporté par parts égales sur la période de réintégration initialement retenue par l'entrepreneur individuel ou la société absorbée, qui reste à courir à la date de réalisation de l'apport.

En cas de cession ultérieure des biens en cause, la fraction de la subvention non encore rapportée au résultat imposable de la société bénéficiaire de l'apport sera comprise dans son bénéfice imposable de l'exercice de cession.

2949

2. Aides publiques à la recherche (CGI, art. 236, I bis ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-40).

Les subventions allouées aux entreprises par l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics spécialisés dans l'aide à la recherche scientifique ou technique, et qui sont affectées au financement de dépenses de recherche immobilisées dans les conditions prévues au 1 de l'article 236 du CGI (cf. BIC n° 2978), sont rattachées aux résultats imposables à concurrence des amortissements du montant de ces dépenses pratiqués à la clôture de chaque exercice.

2950

3. Primes à la construction (CGI, art. 42 octies ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-50).

Ces primes perçues par les entreprises ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur versement. Les primes perçues au cours d'un exercice doivent être rapportées aux bénéfices imposables de cet exercice ou, le cas échéant, du ou des exercices suivants à concurrence du montant des amortissements pratiqués, à la clôture de chacun desdits exercices, sur le prix de revient des immeubles donnant droit à l'attribution des primes.

2951

4. Aide à l'industrie cinématographique (CGI, art. 39 sexies ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-30).

Les sommes allouées aux exploitants de salles de spectacles cinématographiques publics ainsi qu'aux industries techniques pour l'équipement et la modernisation des studios et des laboratoires de développement et de tirage des films constituent un élément du bénéfice imposable.

Toutefois, lorsqu'elles sont affectées au financement de travaux ayant, au point de vue fiscal, le caractère d'immobilisations amortissables, les allocations sont affectées par priorité à l'amortissement exceptionnel de ces immobilisations.

L'article 42 septies du CGI n'est pas applicable aux subventions allouées au titre du soutien financier de l'État à l'industrie cinématographique (SFEIC). Les entreprises bénéficiaires de subventions allouées au titre du SFEIC et qui ont appliqué à tort les dispositions de l'article 42 septies du CGI doivent régulariser leur situation.

2952

5. Prestations versées par le régime social des indépendants (CGI, art. 38)

Les prestations en espèces accordées en cas de maternité doivent, dans tous les cas, être comprises dès leur acquisition dans les résultats imposables de l'exploitant (la perception de ces indemnités n'a pas d'incidence sur les bénéfices des contribuables qui relèvent du régime des micro-entreprises). Les indemnités journalières allouées aux artisans dans l'incapacité physique temporaire de travailler (maladie ou accident) sont comprises, dès leur acquisition, dans les résultats imposables des contribuables qui en bénéficient.

E. Produits exceptionnels non imposables

I. Indemnité versée à certains commerçants et artisans

2953

L'indemnité de départ versée à certains commerçants et artisans âgés qui cessent définitivement leur activité n'est pas retenue pour l'assiette de l'impôt (CGI, art. 157, 19°).

II. Intérêts des sommes portées sur un livret d'épargne-entreprise

2954

L'article 1er de la loi n° 84-578 du 9 juillet 1984 a institué un livret d'épargne-entreprise destiné à faciliter aux personnes domiciliées en France le financement de la création ou de la reprise d'une entreprise ou des immobilisations incorporelles et corporelles des entreprises créées ou reprises depuis moins de cinq ans.

En outre, ces livrets peuvent financer les investissements amortissables des entreprises artisanales immatriculées au répertoire des métiers lorsque la rémunération du travail de l'artisan et des personnes qu'il emploie représente plus de 35 % du chiffre d'affaires global annuel de l'entreprise.

Les intérêts des sommes portées sur ces livrets sont exonérés d'impôt sur le revenu (CGI, art. 157-9° quinquies). **Toutefois cette exonération est supprimée pour les livrets d'épargne entreprise ouverts à compter du 1er janvier 2014 (Loi de finances pour 2014, art. 26).**

III. Dons reçus par une entreprise ayant subi un sinistre à la suite d'une catastrophe naturelle ou d'un événement à caractère dommageable

(CGI, art. 237 quater ; BOI-BIC-BASE-30).

2955

Les dons reçus par une entreprise ayant subi un sinistre survenu à la suite d'une catastrophe naturelle constatée par arrêté pris en application de l'article L 125-1 du code des assurances ou d'un événement ayant des conséquences dommageables, mentionné par l'arrêté du 21 mars 2003 (JO du 28 mars 2003) ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats imposables.

Sont également concernées par le dispositif d'exonération, les entreprises ayant subi les sinistres mentionnés par l'arrêté du 2 décembre 2003 (JO du 11 décembre 2003).

Les aides versées par le fonds de calamités de l'Assemblée Permanente des Chambres de Métiers et de l'Artisanat (APCMA) aux professionnels sinistrés par la tempête Xynthia sont également éligibles au dispositif d'exonération.

Chapitre 3 : Frais et charges

(BOI-BIC-CHG)

A. Conditions générales de déduction

(BOI-BIC-CHG-10)

2956

Le 1 de l'article 39 du CGI dispose que le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, dont il donne une liste non limitative.

Pour être admis en déduction, les frais et charges doivent satisfaire aux conditions suivantes :

I. Être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher a la gestion normale de l'entreprise

(BOI-BIC-CHG-10-10 et suivants)

2957

Bien que l'administration ne soit pas autorisée à s'immiscer dans la gestion des entreprises, elle est en droit - conformément à la jurisprudence du Conseil d'État - de remettre en cause les dépenses qui ne se rattachent pas à une gestion commerciale normale ou qui n'ont pas été exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

Tel est le cas notamment :

- des dépenses qui ont bénéficié en fait à l'exploitant individuel ou aux membres des sociétés de personnes et assimilées non imposables à l'impôt sur les sociétés, ou des dépenses ayant bénéficié aux dirigeants (sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés) ou à certains membres du personnel, sans qu'elles puissent être considérées comme la contrepartie de services rendus ;

- des dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exploitation ou non utilisés dans l'intérêt de l'entreprise ;

- de certaines libéralités ou dépenses d'agrément dont le rapport avec l'objet de l'entreprise ne serait pas établi (cf. BIC n° 2961, dépenses somptuaires).

Toutefois, il est admis que les dépenses supportées par les travailleurs indépendants pour leurs activités au sein de syndicats professionnels puissent, sous certaines conditions, être prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable de l'entreprise alors même que ces dépenses sont engagées au profit, non pas d'une entreprise déterminée, mais de l'ensemble de la profession.

Lorsque les dépenses couvrent à la fois des charges d'exploitation et des frais personnels de l'exploitant, seule la fraction de ces dépenses directement motivée par les nécessités de l'exploitation peut donner lieu à déduction au titre de charges de l'entreprise.

En ce qui concerne la possibilité de déduire certains frais de déplacement et certaines dépenses de restaurant exposés par l'exploitant individuel, cf. n° 2965. .

II. Correspondre a une charge effective et etre appuyés de justifications suffisantes

(BOI-BIC-CHG-10-20 et suivants)

2958

Doivent donc être exclues :

- en principe, les charges qui n'ont pas été inscrites dans la comptabilité de l'entreprise ou qui n'ont pas été comptabilisées en tant que telles ;

- les dépenses dont l'inscription en comptabilité n'est pas appuyée de justifications permettant le contrôle de leur réalité et de leur montant (certaines catégories de frais énumérées au 5 de l'article 39 du CGI doivent d'autre part donner lieu à des justifications particulières, cf. BIC n° 3003).

III. Se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise

2959

Ne sont donc pas déductibles :

- les pertes non supportées par l'entreprise elle-même ;

- les dépenses ayant en fait pour résultat l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé (prix d'acquisition d'immeubles, de matériel [cf. toutefois n° 2977], d'un fonds de commerce, etc.) ;

- les dépenses qui entraînent une augmentation des avantages économiques futurs liés à l'immobilisation sur laquelle ces dépenses ont été réalisées ;

- les dépenses ayant pour contrepartie la disparition d'une dette au passif (remboursement d'un emprunt par exemple) ou la naissance d'une créance à l'actif (notamment frais supportés en l'acquit d'une tierce entreprise).

IV. Être compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés

(BOI-BIC-CHG-10-30 et suivants)

2960

Les frais et charges sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ils présentent le caractère de dettes certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant. Ils ne peuvent donc être admis en déduction des résultats d'un exercice donné s'ils se rapportent à l'exploitation d'exercices antérieurs.

Cette règle conduit également à rattacher au résultat de l'exercice considéré les charges exigibles mais non encore payées à la date de sa clôture. Lorsque la charge est seulement probable à cette date et qu'elle trouve son origine dans l'exercice, elle peut, si elle est nettement précisée, donner lieu à la constitution d'une provision.

Mais cette règle ne peut pas permettre d'inclure dans les frais généraux d'un exercice des charges qui se rapportent à des exercices à venir. Les charges payées ou comptabilisées d'avance ne peuvent donc pas être admises en déduction du bénéfice de l'exercice au cours duquel elles ont été enregistrées, mais doivent être retranchées du bénéfice de l'exercice qu'elles concernent. Toutefois, les contribuables placés sous le régime simplifié d'imposition et qui ont opté pour la comptabilité super-simplifiée prévue à l'article 302 septies A ter A du CGI peuvent comptabiliser et déduire au titre de l'exercice de leur paiement, les dépenses relatives aux frais généraux qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an.

De plus, les charges correspondant aux pénalités de retard mentionnées aux articles L 441-3 et L 441-6 du code de commerce sont rattachées, pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, à l'exercice de leur paiement. À titre de règle pratique, ces mêmes modalités s'appliquent également aux intérêts moratoires prévus à l'article 96 du code des marchés publics (CGI, art. 237 sexies).

B. Réintégration dans les bases imposables de certaines charges de caractère somptuaire

(CGI, art. 39, 4 ; BOI-BIC-CHG-30)

2961

Sont exclus, en principe, des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt :

- les dépenses et charges de toute nature ayant trait à l'exercice de la chasse ainsi qu'à l'exercice non professionnel de la pêche ;

- les charges, à l'exception de celles ayant un caractère social, résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en vue d'obtenir la disposition de résidences de plaisance ou d'agrément, ainsi que de l'entretien de ces résidences ;

Les dépenses et charges ainsi définies comprennent notamment les amortissements.

- les dépenses de toute nature résultant de l'achat, de la location ou de toute autre opération faite en

vue d'obtenir la disposition de yachts ou de bateaux de plaisance à voile ou à moteur ainsi que de leur entretien ; les amortissements sont regardés comme faisant partie de ces dépenses.

- l'amortissement des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI pour la fraction de leur prix d'acquisition qui dépasse 18 300 € ; toutefois, pour les véhicules acquis à compter du 1er janvier 2006 et dont la date de première mise en circulation est intervenue après le 1er juin 2004, lorsque ces véhicules ont un taux d'émission de dioxyde de carbone supérieur à 200 grammes par kilomètre, cette somme est ramenée à 9 900 € ; le prix d'acquisition à retenir s'entend du prix d'achat taxes comprises augmenté, le cas échéant, du coût, également taxes comprises, des équipements et accessoires, fournis avec le véhicule ou livrés distinctement, à l'exception des installations de radiotéléphones.

La fraction d'amortissement non déductible est néanmoins retenue pour la détermination des plus-values ou moins-values résultant de la cession ultérieure de ces véhicules ainsi amortis ;

- en cas d'opérations de crédit-bail ou de location de plus de trois mois portant sur des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, la part du loyer supportée par le locataire et correspondant à l'amortissement pratiqué par le bailleur pour la fraction du prix d'acquisition du véhicule excédant les limites mentionnées ci-avant. Aussi, il appartient aux entreprises bailleresses de faire apparaître de façon explicite dans les contrats le montant annuel du loyer non déductible. L'entreprise locataire doit ajuster elle-même le montant communiqué au prorata du temps pendant lequel elle a eu la disposition du véhicule au cours de l'exercice.

Les dépenses énumérées ci-avant sont exclues des charges déductibles quelle que soit la forme sous laquelle elles sont supportées par l'entreprise : prise en charge directe, allocations forfaitaires ou remboursement de frais.

Bien entendu, l'amortissement des biens somptuaires autres que les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI d'un prix supérieur à la limite mentionnée ci-dessus est également à comprendre parmi les charges dont la déduction est interdite.

Exceptions au principe de réintégration.

• Les entreprises peuvent éviter cette réintégration si elles sont en mesure de justifier que les dépenses ou charges énumérées ci-dessus sont strictement nécessaires et pas seulement utiles à leur activité en raison même de leur objet.

Il en est ainsi notamment :

- des dépenses de chasse exposées par une entreprise ayant pour objet l'exercice professionnel de la chasse ou l'exploitation commerciale d'un domaine de chasse pour des essais d'armes de chasse ;

- des dépenses d'acquisition, de construction ou de prise à bail de résidences de plaisance ou d'agrément faites en vue de la location ou de l'exploitation commerciale ;

- des dépenses exposées par une entreprise en vue de la vente ou de la location de yachts ou de bateaux de plaisance ou l'organisation de croisières dans un but lucratif ;

- des entreprises de transport de personnes (taxis, ambulanciers) ;

- des auto-écoles ;

- des entreprises de location de véhicules telles que définies au BOI-BIC-AMT-20-40-50.

• Par ailleurs, il n'y a pas lieu d'appliquer les dispositions du 4 de l'article 39 du CGI aux dépenses exposées par une entreprise, dans le cadre de la gestion de ses services sociaux, en faveur de l'ensemble de son personnel. Il peut en être ainsi des dépenses relatives à la navigation de plaisance, à la pêche ou se rapportant à des résidences de plaisance ou d'agrément (colonies de vacances, maisons de repos). Mais cette exception à la règle de non-déduction ne concerne pas les dépenses de chasse ni l'amortissement de la fraction excédant les limites prévues au 4 de l'article 39 du CGI (cf. ci-dessus).

• De même, conformément au 4 de l'article 39 du CGI, dernier alinéa, l'exclusion des charges déductibles ne s'applique pas aux charges exposées pour les besoins de l'exploitation et résultant de l'achat, de la location ou de l'entretien de demeures historiques classées, inscrites à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques, ou des résidences servant d'adresse ou de siège de l'entreprise en application des articles L. 123-10 et L. 123-11-1 du code de commerce, ou des résidences faisant partie intégrante d'un établissement de production et servant à l'accueil de la clientèle (CGI, art. 39, 4 dernier alinéa).

2962

Remarques :

1. Conformément aux dispositions de l'article 223 quater du CGI, les sociétés et personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés doivent faire apparaître distinctement en comptabilité les dépenses et charges visées au 4 de

l'article 39 du CGI, quelle que soit la forme sous laquelle elles les supportent et soumettre chaque année à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire le montant global de ces dépenses et charges, ainsi que l'impôt y afférent.

C. Achats

(BOI-BIC-CHG-40-10)

2963

Les achats à retenir s'entendent des marchandises, matières premières, matières consommables, emballages commerciaux (à l'exception des emballages récupérables identifiables qui constituent, en principe, des immobilisations), études et prestations de services, matériel, équipements et travaux acquis par l'entreprise au cours de la période d'imposition.

Les achats doivent être comptabilisés dès réception des factures, pour leur coût réel, constitué par les dépenses effectivement supportées par l'entreprise pour leur acquisition (prix d'achat, augmenté des frais accessoires d'achat tels que frais de transport, assurances, droits de douane et éventuellement diminué des remises consenties par les fournisseurs).

En ce qui concerne les prélèvements en nature effectués par l'exploitant pour son usage personnel, cf. BIC n° 2893.

Les prélèvements effectués en faveur du personnel sont soumis aux règles concernant les avantages en nature consentis au cours de l'exercice (cf. BIC n° 2965.).

D. Rémunérations

(CGI, art. 39, 1-1°, BOI-BIC-CHG-40-40)

Remarque : En ce qui concerne la taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations versées par les entreprises (THR) voir les n°s 5732 et suivants et le BOI-TPS-THR.

I. Conditions de déduction

2964

Les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais alloués par les entreprises, ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif, et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu.

Les rémunérations qui sont exclues des charges en vertu de ce principe sont considérées pour l'imposition du bénéficiaire comme des revenus mobiliers ou des bénéfices non commerciaux selon qu'elles sont versées par une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés ou non.

Bien que le droit de contrôle de l'administration puisse s'exercer quels qu'en soient les bénéficiaires, les rémunérations du personnel non dirigeant ne doivent être discutées, en pratique, que dans des cas exceptionnels, notamment :

- lorsque les rémunérations versées sont manifestement exagérées par rapport au service rendu ;

- ou lorsque les circonstances de fait permettent de présumer que l'avantage consenti a été accordé non pas dans l'intérêt direct de l'exploitation, mais notamment en fonction de liens affectifs ou d'intérêts unissant les bénéficiaires à des personnes qui possèdent le contrôle de l'entreprise.

En revanche, les dispositions du 1° du 1 de l'article 39 du CGI doivent être appliquées strictement à l'endroit des membres du personnel dirigeant qui sont personnellement intéressés au capital ou sont unis par des liens particuliers aux personnes détenant le contrôle de l'entreprise. Pour apprécier le caractère excessif des rémunérations, l'administration peut s'appuyer sur des critères tirés : de l'importance des activités exercées par le dirigeant et des responsabilités qui lui sont confiées ; du niveau et des variations des chiffres d'affaires et des résultats ; du rapport existant entre le montant de la rémunération et la dimension de l'entreprise ; de la comparaison de la rémunération avec celle versée à des personnes occupant des emplois analogues dans des entreprises exerçant une activité similaire dans la région, ou avec celle versée à des cadres salariés de l'entreprise ; de la comparaison entre les rémunérations globales versées aux associés dirigeants et les salaires alloués à l'ensemble du personnel salarié.

Remarque : les différends auxquels donne lieu le contrôle des rémunérations peuvent être soumis à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. L'avis émis par cette commission, à l'occasion de la procédure d'imposition de l'entreprise, n'est pas opposable au salarié en ce qui concerne son imposition personnelle (principe de l'indépendance des procédures). En vertu de ce principe, la procédure de rectification doit être poursuivie d'une part à l'égard de l'entreprise en ce qui concerne la réintégration des rémunérations excessives et, d'autre part, à l'encontre des bénéficiaires desdites rémunérations.

Par ailleurs, conformément au principe général de déduction, les rémunérations allouées au personnel constituent une charge de l'exercice au cours duquel la dépense correspondante a été engagée.

Par suite, les dépenses de l'espèce non encore réglées à la clôture d'un exercice ne peuvent être déduites des résultats dudit exercice qu'à la condition que l'entreprise ait pris, à l'égard des salariés, des engagements fermes quant au principe et au mode de calcul des sommes dues. Ces dépenses sont comptabilisées sous forme de charges à payer lorsque le montant en est exactement connu ou, dans le cas contraire, sous forme de provision correspondant à leur montant probable (cf. n° 3060).

En ce qui concerne les indemnités pour congés payés dues à la clôture de l'exercice, cf. n°s 3070 et suiv.

II. Les différentes catégories de rémunérations

2965

1. Rémunérations du personnel salarié non dirigeant.

Lorsqu'elles remplissent les conditions requises (cf. **n° 2964**), les rémunérations susceptibles d'être portées en déduction des bénéfices imposables s'entendent notamment :

- des sommes versées en contrepartie des services rendus par le bénéficiaire en exécution de son contrat de travail ;

- des indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais (mais sous certaines autres conditions, cf. IS n° 3790) ;

- des gratifications ou participations allouées au personnel salarié (sur les participations accordées dans le cadre de dispositions législatives, cf. BIC n°s 3400 et suiv.) ;

- des avantages en nature tels que logement, nourriture et habillement. Ces avantages, estimés à leur valeur intrinsèque et réelle, doivent, en principe, être comptabilisés explicitement tout en étant, sur le plan comptable, équilibrés en produits par un compte correcteur de même montant. Toutefois, il est admis que les entreprises pourraient être dispensées de ces écritures comptables à condition d'établir, en annexe à leur comptabilité, un état comportant l'indication des avantages, soit pour chaque bénéficiaire, s'il s'agit d'avantages particuliers, soit globalement s'il s'agit d'avantages collectifs ; S'agissant de l'avantage en nature résultant de la mise à disposition gratuite aux salariés de matériels informatiques neufs, cf. n° 2984-1.

- des indemnités de congédiement, dès lors qu'elles ne procèdent pas d'une décision de gestion anormale ou qu'elles n'ont pas pour contrepartie une augmentation de l'actif social ;

- des indemnités versées aux volontaires internationaux en entreprises (VIE). placés auprès d'une filiale ou d'une succursale située à l'étranger, dans la limite du montant légal applicable à ces indemnités ;

- de la prime de partage des profits instituée par l'article 1er de la loi n° 2011-894 du 28 juillet 2011 (RES N° 2011/28 au BOI-BIC-CHG-40-40-20).

Remarque : l'aide financière au titre des services à la personne et aux familles mentionnée aux articles L. 7233-4 et L 7233-5 du code du travail (et notamment le CESU) est également déductible dans les conditions et limites exposées au n° 2969.

2. Rémunérations de l'exploitant individuel et de sa famille (BOI-BIC-CHG-40-50).

a. Rémunérations de l'exploitant individuel

Les appointements que les exploitants individuels prélèvent sur leurs recettes professionnelles à titre de rémunération de leur travail personnel sont exclus des charges déductibles. Il en est de même des dépenses exposées dans l'intérêt personnel de l'exploitant parmi lesquelles figurent les frais de déplacement non justifiés par les besoins de la profession et les frais de restaurant.

Toutefois, par souci d'harmonisation et de simplification des régimes, les règles de déduction de ces derniers frais, telles qu'elles sont actuellement appliquées en matière de bénéfices non commerciaux, sont transposées aux titulaires de bénéfices industriels et commerciaux. Ces derniers peuvent donc déduire, sous certaines conditions et limites, les frais supplémentaires de repas qu'ils exposent régulièrement sur les lieux d'exercice de leur activité professionnelle (BOI-BIC-CHG-10-10-10). Par

ailleurs, les frais de déplacement que les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux exposent pour se rendre à leur lieu de travail et en revenir sont toujours déductibles du résultat imposable lorsqu'ils se rapportent aux quarante premiers kilomètres du trajet entre le domicile et le lieu de travail, sous réserve bien entendu de justifier de la réalité et du montant des frais correspondants.

Remarque : s'agissant de l'aide financière au titre des services à la personne et aux familles mentionnée aux articles L. 7233-4 et L 7233-5 du code du travail (et notamment le CESU), cf. n° 2969.

b. Rémunérations du conjoint de l'exploitant

La déduction du salaire du conjoint de l'exploitant est subordonnée à un travail effectif et au paiement des cotisations prévues pour la sécurité sociale, des allocations familiales et autres prélèvements sociaux en vigueur.

- Pour les entreprises adhérentes d'un centre de gestion agréé, le salaire du conjoint de l'exploitant est intégralement déductible.

- Pour les entreprises non adhérentes d'un centre de gestion agréé, la limite de déduction du salaire du conjoint de l'exploitant est fixée à 13 800 €.

Remarque : il est admis que cette limitation ne soit pas appliquée aux conjoints mariés sous un régime exclusif de communauté ; en revanche, elle demeure applicable aux époux mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts.

c. Rémunérations allouées aux autres membres de la famille

Les appointements alloués aux autres membres de la famille de l'exploitant sont déductibles dans les conditions normales.

d. Rémunérations allouées aux membres des sociétés de personnes et organismes dont les bénéfices sont imposés dans les conditions de l'article 8 du CGI.

Les rémunérations allouées aux associés de ces sociétés ne sont pas, en principe, déductibles.

Cette exclusion concerne notamment, lorsqu'elles n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple pour la part des bénéfices revenant aux commandités, les sociétés en participation - y compris les syndicats financiers - à raison des droits des associés indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été communiqués à l'administration, les sociétés de fait, les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée dont l'associé est une personne physique et certaines exploitations agricoles à responsabilité limitée. Il en est de même des sociétés à responsabilité limitée ou en commandite simple, de caractère familial, et ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, ainsi que des sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente.

Toutefois, à la condition de correspondre à un travail effectif et ne pas être excessives eu égard à l'importance des services rendus, les rémunérations suivantes sont déductibles :

- si elles sont versées aux conjoints des associés des différentes sociétés et organismes visés ci-dessus, sous les mêmes limites que pour les conjoints des exploitants individuels, cf. BIC **n° 2965** (CGI, art. 154, II) ;

- si elles sont allouées aux autres membres de la famille de ces associés, sans limitation de montant.

En ce qui concerne les membres et dirigeants des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, voir le livre VIII-IS n°s 3786 et suiv..

III. Charges sociales et dépenses supportées dans l'intérêt du personnel

(BOI-BIC-CHG-40-40-40)

2966

1. Charges sociales afférentes au versement des rémunérations allouées aux salariés.

Sont déductibles à ce titre :

- les charges sociales et les rappels des cotisations de sécurité sociale afférents à ces rémunérations (cotisations patronales d'assurance-maladie, d'assurance-vieillesse, d'allocations familiales, d'accidents du travail, du régime de retraite de l'UNIRS [Union nationale des institutions de retraite des salariés], du régime d'assurance-chômage. Les cotisations de sécurité sociale restant dues à la clôture de l'exercice à raison des salaires payés au cours ou à la clôture de cet exercice peuvent figurer, à titre de charges à payer, dans les charges déductibles dudit exercice (La même solution est applicable en ce qui concerne les charges sociales afférentes aux salaires dus au titre d'un exercice, lorsqu'ils ne

sont payés qu'au cours de l'exercice suivant) ;

- les sommes payées à titre de rachat d'assurance-vieillesse qu'une entreprise effectue aux lieu et place d'un ancien salarié, dès lors que leur montant est en rapport avec l'importance des services que l'ancien salarié a rendus à l'entreprise ;

- les versements faits aux caisses de retraite autonomes.

2967

2. Charges sociales de l'exploitant individuel et de son conjoint (CGI, art. 154 bis ; CGI, ann. III, art. 41 DN bis, 41 DN ter, 41 ZZ bis à 41 ZZ quater).

a. Activités et contribuables concernés

Ce régime de déduction s'applique à tous les non-salariés relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au titre des articles 34 ou 35 du CGI.

Il concerne les entrepreneurs individuels, les associés des sociétés de personnes et l'associé unique des EURL, ainsi que les conjoints collaborateurs.

b. Cotisations concernées

Sont admises en déduction du bénéfice imposable :

- les cotisations à des régimes obligatoires, de base ou complémentaires, d'allocations familiales, d'assurance vieillesse, y compris les cotisations versées en exercice des facultés de rachat prévues aux articles L. 633-11, L. 634-2-2, L. 642-2-2, L. 643-2 et L. 723-5 du code de la sécurité sociale, d'invalidité, décès, maladie et maternité ;

- les primes versées au titre des contrats d'assurance groupe, y compris ceux gérés par une institution mentionnée à l'article L. 370-1 du code des assurances pour les contrats mentionnés à l'article L. 143-1 dudit code, prévus à l'article L. 144-1 du code des assurances par les personnes mentionnées au 1° de ce même article et les cotisations aux régimes facultatifs mis en place dans les conditions fixées par les articles L. 644-1 et L. 723-14 du code de la sécurité sociale par les organismes visés aux articles L. 644-1 et L. 723-1 du code de la sécurité sociale pour les mêmes risques et gérés dans les mêmes conditions, dans une section spécifique au sein de l'organisme, à condition, lorsque ces cotisations ou primes financent des garanties portant sur le remboursement ou l'indemnisation de frais occasionnés par une maladie, une maternité ou un accident, que ces garanties respectent les conditions mentionnées à l'article L. 871-1 du code de la sécurité sociale.

c. Modalités de déduction des cotisations

Les cotisations versées par le chef d'entreprise lui-même ou par son conjoint-collaborateur au titre des régimes d'assurance vieillesse et d'invalidité décès obligatoires de base et complémentaire sont déductibles sans limitation pour la détermination du bénéfice imposable.

Les dispositions du premier alinéa du II de l'article 154 bis du CGI qui prévoient que la part des cotisations d'assurance vieillesse aux régimes obligatoires de base et complémentaire excédant la cotisation minimale obligatoire est soumise à plafonnement ne concernent pas les industriels, commerçants et artisans, pour qui les cotisations aux régimes obligatoires ne sont pas modulables.

Sont également déductibles en intégralité pour la détermination du bénéfice imposable, les rachats de cotisations de retraite autorisés par l'article L. 634-2-2 du code de la sécurité sociale au titre de certaines périodes d'études supérieures ou d'années insuffisamment cotisées, dans la limite de douze trimestres d'assurance. La déduction totale est admise quel que soit le régime de sécurité sociale compétent pour recevoir la demande de rachat en application de l'article D 351-4 du code de la sécurité sociale. Sont aussi déductibles sans limitation, les cotisations versées par les conjoints-collaborateurs en application des facultés de rachat de cotisations prévues à l'article L 633-11 du code de la sécurité sociale.

En revanche, les cotisations facultatives dues au titre des contrats d'assurance de groupe sont déductibles dans les limites suivantes :

Pour l'assurance vieillesse, dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- soit 10 % de la fraction du bénéfice imposable retenu dans la limite de huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale, auxquels s'ajoutent 15 % supplémentaires sur la fraction de ce bénéfice comprise entre une fois et huit fois ce même plafond ;

- soit 10 % du plafond annuel de la sécurité sociale.

Cette limite est réduite, le cas échéant, des sommes versées par l'entreprise au plan d'épargne pour la retraite collectif défini aux articles L 3334-1 à L 3334-16 du code du travail et exonérées de l'impôt sur

le revenu en application du a du 18° de l'article 81 du CGI ;

Pour la prévoyance complémentaire, dans la limite d'un montant égal à 3,75 % du bénéfice imposable et de 7 % du plafond annuel de la sécurité sociale mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale, sans que le total ainsi obtenu puisse excéder 3 % de huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale ;

Pour la perte d'emploi subie, dans une limite égale au plus élevé des deux montants suivants :

- 1,875 % du bénéfice imposable retenu dans la limite de huit fois le plafond annuel de la sécurité sociale mentionné à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale ;

- ou 2,5 % du plafond annuel de la sécurité sociale.

Les revenus exonérés en application des articles 44 sexies à 44 nonies, 44 terdecies et 44 quaterdecies du CGI ainsi que du 9 de l'article 93 du CGI sont retenus pour l'appréciation du montant du bénéfice imposable servant au calcul de ces limites. En revanche, il n'est pas tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme.

Remarque : Pour la détermination des résultats des exercices clos ou des périodes d'imposition arrêtées jusqu'au 31 décembre 2010, et pour les contrats d'assurances de groupe conclus avant le 25 septembre 2003, les entreprises peuvent déduire les cotisations d'assurance vieillesse obligatoires, ainsi que les primes de contrat d'assurance groupe suivant les modalités en vigueur pour les exercices clos ou périodes d'imposition arrêtées avant le 1er janvier 2004, si elles sont plus favorables. Autrement dit, les cotisations versées dans le cadre de contrats d'assurance groupe conclu avant le 25 septembre 2003 demeurent déductibles dans la limite de 19 % d'une somme égale à 8 fois le plafond de la sécurité sociale – si elle est plus favorable - , les cotisations de prévoyance et de perte d'emploi subie étant elles-mêmes, à l'intérieur de cette limite, plafonnées respectivement à 3 % et 1,5 % de cette même base. Pour plus de précisions sur ces modalités de déduction antérieures, cf. précis de fiscalité – édition 2004 – paragraphe 1042 .

2968

3. Dépenses consenties dans l'intérêt du personnel.

Les dépenses effectuées en faveur des œuvres sociales réservées au personnel ont le caractère de charges d'exploitation déductibles à condition que les sommes versées cessent complètement d'être à la disposition de l'entreprise. Il en est de même pour les sommes allouées par un employeur à son comité d'entreprise dès lors que ce dernier est doté de la personnalité civile.

En revanche, sauf application des dispositions de l'article 238 bis du CGI (cf. BIC n°s 3295), les sommes versées par un employeur à des œuvres d'intérêt général sans qu'il en résulte aucun avantage direct pour le personnel employé par l'entreprise ne présentent pas le caractère de charges d'exploitation déductibles.

2969

4. Aide financière consentie au titre des services à la personne et aux familles .

a. Régime juridique de l'aide financière

Bénéficiaires : Les articles L. 7233-4, L 7233-5 et D 7233-7 du code du travail ont étendu le bénéfice de l'aide financière au titre des services à la personne, antérieurement réservée aux seuls salariés, au chef d'entreprise ou, si l'entreprise est une personne morale, à son ou ses mandataires sociaux : président, directeur général, directeurs généraux délégués, gérants ou membres de son directoire. Cette extension est toutefois subordonnée à la condition que l'aide financière bénéficie à l'ensemble des salariés de l'entreprise selon les mêmes règles d'attribution. Cette condition ne s'applique qu'aux seules entreprises et sociétés qui emploient des salariés. En d'autres termes, pour les entreprises et sociétés employant des salariés, l'aide financière, y compris « le CESU préfinancé » ne peut bénéficier à leur chef d'entreprise ou leurs mandataires sociaux que sous réserve que l'ensemble de leurs salariés bénéficient de l'aide financière selon les mêmes règles d'attribution. En revanche, s'agissant des entreprises et sociétés non-employeurs, leur chef d'entreprise ou leurs mandataires sociaux peuvent s'allouer une aide financière, y compris « le CESU préfinancé » sans autre condition.

Services aidés : l'aide financière est destinée soit à financer l'accès des bénéficiaires à des services aux personnes et aux familles développés au sein de l'entreprise, soit à financer, directement ou par l'intermédiaire d'une structure prestataire, des activités entrant dans le champ des services mentionnés à l'article L. 7231-1 du code du travail et définis à l'article D. 7231-1 du code du travail. Il s'agit notamment des services aux personnes à leur domicile relatifs aux tâches ménagères et familiales (entretien de la maison et travaux ménagers, petits travaux de jardinage, garde d'enfants à domicile, soutien scolaire à domicile,... [cf. article D. 7231-1 du code du travail]).

Modalités de versement et montant de l'aide : Les articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail permettent au comité d'entreprise ou à l'entreprise de verser des aides financières, sous conditions, soit directement, soit au moyen du chèque emploi-service universel (CESU) régi par les articles L. 1271-1et suivants du code du travail. Le montant maximum de l'aide financière prévue aux articles L.

7233-4 et L. 7233-5 du code du travail, y compris donc « les CESU préfinancés », s'élève, conformément à l'article D. 7233-8 du code du travail, à 1 830 € par année civile et par bénéficiaire ayant eu recours à un ou plusieurs services financés par cette aide. Ce montant est révisé annuellement par arrêté, en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation des ménages.

b. Régime fiscal de l'aide financière

Traitement fiscal de l'aide financière consentie par une personne morale : Les aides financières, y compris le « CESU préfinancé », attribuées par une personne morale à ses salariés comme à ses mandataires sociaux ont le caractère de charges déductibles dans la limite du plafond fixé par l'article D. 7233-8 du code du travail, qui s'élève actuellement à 1 830 € par année civile et par bénéficiaire. Lorsque l'aide allouée à un salarié excède ce plafond, les sommes ainsi attribuées sont considérées comme des compléments de rémunération et ne peuvent être admises en déduction que sous réserve du respect des conditions générales de déduction des rémunérations.

Traitement fiscal de l'aide financière consentie par une entreprise individuelle : l'aide financière mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail attribuée aux salariés de l'entreprise individuelle constitue une charge déductible du résultat imposable de l'entreprise individuelle sous certaines conditions.

En revanche, l'aide financière au titre des services à la personne, y compris le « CESU préfinancé », que s'alloue un entrepreneur individuel n'est pas déductible, de la même manière que les rémunérations ou appointements qu'il s'attribue pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise individuelle. Toutefois, l'article L. 7233-7 du code du travail prévoyant que l'aide financière mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail est exonérée d'impôt sur le revenu, il convient de considérer que le bénéfice imposable de l'entreprise individuelle est exonéré à hauteur du montant de l'aide financière attribuée au chef d'entreprise, c'est-à-dire au maximum à hauteur actuellement de 1 830 € par année civile. En pratique, le bénéfice imposable à reporter sur la déclaration d'impôt sur le revenu complémentaire n° 2042 C par l'entrepreneur individuel sera minoré du montant de l'aide financière qu'il s'est attribuée. Toutefois, cette minoration du bénéfice imposable ne saurait conduire à faire naître un déficit au titre de l'exercice d'attribution ni à augmenter le déficit de cet exercice.

Il est précisé que le traitement fiscal de l'aide financière décrit ci-dessus s'agissant des entreprises individuelles s'applique aussi bien aux entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux qu'à celles relevant des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

IV. Pensions de retraite et allocations de secours

(BOI-BIC-CHG-40-40-50).

2970

1. Pensions de retraite.

Les cotisations versées par les entreprises au titre des régimes de retraite résultant d'obligations légales ou contractuelles, ou même au titre de régimes institués par l'employeur lui-même, doivent, lorsque lesdits régimes s'appliquent statutairement à l'ensemble du personnel salarié ou à certaines catégories de celui-ci, être regardées comme des dépenses de personnel exposées dans l'intérêt de l'entreprise. Elles peuvent, dans ce cas, être incluses dans les frais généraux en vertu du 1° du 1 de l'article 39 du CGI.

Sont également déductibles, en principe, les retraites dont l'entreprise assure elle-même le service lorsqu'elles sont allouées selon des règles uniformes à l'ensemble des anciens membres du personnel ou de certaines catégories de celui-ci.

En revanche, les pensions ou avantages particuliers que les entreprises s'engagent à allouer à un ancien salarié ne sont déductibles qu'à titre exceptionnel, notamment lorsqu'elles ont pour objet d'accorder à l'intéressé ou à ses ayants droit une aide correspondant à leurs besoins.

> **Remarque** : les versements à une caisse de retraite chargée d'assurer le service des pensions ne sont déductibles que si cette caisse possède une personnalité distincte de celle de l'entreprise et si l'entreprise versante ne conserve ni la propriété ni la pleine disposition des sommes ainsi versées.

2970-1

2. Allocations et secours.

Si les allocations et secours versés à d'anciens ouvriers et employés ou à leur famille en considération des services rendus antérieurement peuvent en général être admis en déduction, il en

va différemment des sommes versées à d'anciens dirigeants ou à leur famille. Ainsi, doivent être rejetés des charges déductibles les allocations et secours revêtant, eu égard aux circonstances de fait, le caractère de libéralités.

E. Impôts, taxes et pénalités

(BOI-BIC-CHG-40-30)

2971

En principe sont déductibles - sauf disposition expresse d'un texte de loi - les impôts, droits ou taxes à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice (CGI, art. 39, 1-4°).

Les principaux impôts déductibles et non déductibles et le régime fiscal des amendes et pénalités supportées par l'entreprise sont examinés ci-après.

I. Impôts déductibles

2972

Ce sont notamment :

- l'imposition forfaitaire annuelle (IFA) (supprimé à compter du 1er janvier 2014) ;

- les taxes foncières ainsi que les taxes annexes afférentes aux immeubles non bâtis et bâtis figurant à l'actif ;

- la contribution économique territoriale, les taxes annexes et additionnelles ;

- la taxe sur les salaires ;

- la taxe d'apprentissage et la cotisation complémentaire à cette taxe ;

- la cotisation représentative de la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue (y compris la majoration de 50 % applicable lorsque le comité d'entreprise n'a pas été consulté) ;

- la cotisation de 2 % due par les employeurs qui n'ont pas réalisé l'investissement obligatoire dans la construction ;

- le prélèvement relatif à la construction navale (CGI, art. 39, 1-4° bis) ;

- les taxes sur le chiffre d'affaires et les taxes spéciales perçues comme les taxes sur le chiffre d'affaires ;

- les droits de douane autres que ceux grevant les immobilisations ou dont il a déjà été tenu compte lors de la comptabilisation des achats ;

- les contributions indirectes ;

- les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière ;

- les droits de timbre ;

- la taxe sur les véhicules de tourisme des sociétés au sens de l'article 1010 du CGI (TVS) acquittée par les sociétés de personnes non passibles de l'impôt sur les sociétés ;

- la contribution sociale de solidarité et la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (déductibles des résultats de l'exercice en cours au 1er janvier de l'année au titre de laquelle la contribution ou la taxe est effectivement due) [CGI, art. 39, 1-6°] ;

- le versement destiné aux transports en commun institué dans certaines agglomérations ;

- les redevances communale et départementale des mines ;

- la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue dans la région Île-de-France (CGI, art. 231 ter) ;

- la taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurance.

Remarque : Lorsque la contribution économique territoriale - y compris les taxes annexes ou additionnelles - a donné ou donne lieu à plafonnement, elle n'est déductible que dans la limite du montant plafonné. Il en est de même lorsque le redevable a réduit le solde de la cotisation foncière des entreprises du dégrèvement attendu au titre dudit plafonnement (CGI, art. 39, 1-4°).

II. Impôts non déductibles

2973

Ce sont, en vertu du 4° du 1 de l'article 39 du CGI ou de dispositions spéciales :

- l'impôt sur le revenu ;

- la taxe spéciale de 6 % ou 8 %, prévue à l'article 238 quater du CGI (apports faits à des groupements forestiers par des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ou par des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, cf. IS n° 4026) ;

- la taxe sur les véhicules de tourisme des sociétés au sens de l'article 1010 du CGI (TVS) lorsqu'elle est due par une société passible de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 213) ;

- l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 213) ;

- la redevance pour création de locaux à usage de bureaux et de locaux de recherche dans la région d'Ile-de-France, ainsi que le versement résultant du dépassement du plafond légal de densité ;

Remarque : Les sommes versées à ce titre constituent un élément du prix de revient du terrain sur lequel est édifiée la construction et ne sont dès lors pas susceptibles de déduction ou d'amortissement.

- la taxe départementale des espaces naturels sensibles ;

Remarque : cette taxe constitue un élément du prix de revient des bâtiments dont l'édification doit faire l'objet de l'autorisation de construire. Elle n'est donc déductible que par voie d'amortissement.

- le montant du prélèvement (CGI, art. 235 ter M ; cf. n° 5386) et de la taxe sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence (CGI, art. 238 B) ;

- le montant du prélèvement sur les représentations théâtrales à caractère pornographique (CGI, art. 1605 sexies ; cf. n° 5386) ;

- la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par certaines sociétés étrangères (CGI, art. 990 D) ;

- le prélèvement spécial relatif aux écarts de conversion sur les prêts en monnaie étrangère (CGI, art. 235 ter XA) ;

- la contribution sociale mentionnée à l'article 235 ter ZC du CGI due par certains redevables de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 213) ;

- la contribution exceptionnelle sur l'IS prévue à l'article 235 ter ZAA du CGI ;

- la contribution additionnelle à l'IS prévue à l'article 235 ter ZCA du CGI.

III. Amendes et pénalités

(BOI-BIC-CHG-60-20-20).

2974

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2007, le champ d'application de l'interdiction de déduction de certaines sanctions et pénalités prévue au 2 de l'article 39 du CGI a été étendu ; ainsi, les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt. Il en est de même du versement libératoire dû par les entreprises n'ayant pas respecté leurs obligations d'économie d'énergie.

Ces dispositions visent ainsi toutes les sanctions pécuniaires et toutes les pénalités. Les sanctions pécuniaires comprennent notamment les majorations, amendes, confiscations et astreintes. Le terme « pénalités » vise en particulier les majorations et les intérêts de retard qui ne sont pas constitutifs de sanction.

Sont visées les sanctions pécuniaires et pénalités mises à la charge des contrevenants à des obligations légales quelle que soit leur nature : qu'il s'agisse d'obligations légales en matière de législation fiscale, douanière, sociale, du travail, de la concurrence et des prix.

Sont également non déductibles, sur le fondement des dispositions du 2 de l'article 39 du CGI, toutes les amendes pénales à la charge d'une entreprise.

En revanche, les pénalités contractuelles dues dans le cadre de relations commerciales, telles que les intérêts dus à un fournisseur en cas de retard de paiement, demeurent déductibles dès lors qu'elles ne

sanctionnent pas des manquements à des obligations légales.

Sans que cette liste soit exhaustive, sont ainsi non déductibles en application des dispositions du 2 de l'article 39 les sanctions pécuniaires et les pénalités suivantes :

- les pénalités d'assiette et de recouvrement en matière fiscale, qui étaient déjà non déductibles en application des dispositions antérieures, telles que :

- l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ;

- la sanction pour défaut ou retard de déclaration prévue à l'article 1728 du CGI ;

- les sanctions pour insuffisance de déclaration de 40 % en cas de manquement délibéré ou de 80 % en cas de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droit prévues à l'article 1729 du CGI ;

- les majorations en cas de retard de paiement prévues aux articles 1730 et 1731 du CGI ;

- l'amende de 5 % prévue à l'article 1763 du CGI pour défaut de production ou inexactitude dans les documents suivants : tableau des provisions, relevé des frais généraux, état des abandons de créances et subventions prévu au 6ème alinéa de l'article 223 B du CGI;

- les sanctions pécuniaires en matière douanière, y compris les confiscations et astreintes, comme par exemple les amendes prévues par les articles 410 à 413 bis du code des douanes ;

- les sanctions pécuniaires et pénalités en matière de législation sociale (en matière de sécurité sociale ou de réglementation du travail), telles que l'amende prévue aux articles L. 8224-1 et L. 8224-2 du code du travail en cas de travail dissimulé, la pénalité pour non-respect des obligations déclaratives prévue à l'article R. 243-16 du code de la sécurité sociale, les majorations de retard prévues à l'article R. 243-18 du code de la sécurité sociale en cas de paiement tardif des cotisations de sécurité sociale ;

- les sanctions pécuniaires infligées par les autorités administratives indépendantes ;

- les sanctions ou pénalités infligées en cas de non-respect de la réglementation communautaire, notamment les amendes ou astreintes infligées par la Commission européenne aux entreprises coupables d'un abus de position dominante ou d'une entente illicite.

Demeurent également non déductibles le versement libératoire et la pénalité prévus au IV de l'article 14 de la loi n° 2005-781 du 13 juillet 2005 de programme fixant les orientations de la politique énergétique.

En outre, la sanction pécuniaire, prévue au V bis de l'article 14 de la loi n° 2005-781 du 13 juillet 2005 de programme fixant les orientations de la politique énergétique, qui peut être prononcée par le ministre en charge de l'énergie en cas de manquements aux dispositions de ce même article ou aux dispositions réglementaires prises pour son application, entre également dans le champ d'application des dispositions du 2 de l'article 39 du CGI.

Sont également exclues des charges déductibles dès lors qu'elles ne répondent pas aux conditions générales de déduction :

- les amendes qui ont le caractère de peines personnelles, contraventions pour infractions au code de la route et autres amendes pénales ;

- les amendes sanctionnant des infractions à une disposition d'ordre public.

F. Autres charges et charges externes

(BOI-BIC-CHG-40-20 et suivants, et BOI-BIC-CHG-40-20-40)

I. Loyers des locaux et du matériel

2975

Sous réserve des dispositions visant les dépenses de caractère somptuaire (cf. BIC n° 2961), les loyers et charges locatives des locaux professionnels et du matériel pris en location par l'entreprise - y compris ceux versés dans le cadre d'un contrat de crédit-bail - constituent des charges déductibles à concurrence de la fraction échue ou courue au titre de l'exercice.

Les loyers d'avance doivent figurer à l'actif et demeurer sans incidence sur les résultats imposables de l'exercice de leur versement ; ils ne peuvent être déduits qu'au moment de leur imputation sur la dette de loyer effectivement courue.

Les sommes payées à titre de droit d'entrée ou d'indemnité de pas de porte au propriétaire de locaux d'exploitation pris en location doivent, lorsqu'elles présentent le caractère d'un supplément de loyer,

être réparties sur une durée au moins égale à la durée prévue du bail initial. Par contre, ces sommes sont à inscrire à l'actif lorsque, eu égard aux circonstances de fait, leur paiement peut être regardé comme ayant pour contrepartie l'acquisition d'un élément incorporel du fonds de commerce (garantie d'exclusivité, par exemple).

• Locaux professionnels appartenant à l'exploitant individuel mais ne figurant pas à l'actif de son entreprise. Lorsqu'une propriété appartenant au patrimoine privé de l'exploitant est affectée à son activité industrielle, commerciale ou artisanale, le loyer fictif constitue une charge du résultat professionnel et peut à ce titre être déduit. L'exploitant doit soumettre à l'impôt sur le revenu le revenu fictif correspondant, dans la catégorie des revenus fonciers (CE arrêt du 8 juillet 1998, n°164657).

II. Frais d'entretien et de réparation

(BOI-BIC-CHG-40-20-40)

2976

Ces frais sont déductibles si, conformément à leur objet, ils sont destinés :

- à maintenir en état les immobilisations et installations de l'entreprise (remplacement de pièces, échange standard d'un moteur) ;

- et non à donner une plus-value à ces biens ou à prolonger leur durée probable d'utilisation au-delà de la période d'amortissement retenue à l'origine.

En revanche, les dépenses réalisées sur des immobilisations existantes doivent être immobilisées si elles ont pour objet de prolonger la durée probable d'utilisation non à la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation, mais à la date à laquelle intervient la dépense en cause. Il en va de même en cas d'augmentation de la valeur de l'immobilisation.

III. Petits matériels et outillages de faible valeur

(BOI-BIC-CHG-20-30-10 ; RM Bur n° 66314, JO AN du 10 décembre 2001 p.7080).

2977

Les dépenses supportées par une entreprise ne peuvent pas être admises en déduction pour l'assiette de l'impôt lorsqu'elles ont pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de cette entreprise. Toutefois, par mesure de simplification, les entreprises sont autorisées à comprendre parmi leurs charges immédiatement déductibles le prix d'acquisition de certains matériels dont la valeur unitaire hors taxes n'excède pas, pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 1er janvier 2002, **500 €**. Il s'agit :

- des matériels et outillages répondant à la définition des comptes 2154 et 2155 du plan comptable général ;

- des matériels de bureau : menus équipements de bureau (corbeilles à papier, à correspondance, agrafeuses, pèse-lettres, timbres dateurs, etc.) ;

- des meubles « meublants » de bureau et de mobilier de magasins commerciaux, dont les achats au cours d'un même exercice sont limités, pour un bien déterminé, à un petit nombre d'unités. Ces achats doivent résulter du renouvellement courant du mobilier installé ; la mesure n'est donc pas applicable à l'équipement initial et au renouvellement complet du mobilier.

Cette tolérance est aussi applicable aux dépenses d'acquisition de logiciels au sens du II de l'article 236 du CGI, d'une valeur unitaire hors taxe n'excédant pas le montant mentionné ci-avant.

Bien entendu, la comptabilisation en charge de ces dépenses est exclusive du régime de l'amortissement exceptionnel prévu à ce même texte.

Cette tolérance n'est pas applicable aux biens dont l'utilisation constitue pour l'entreprise l'objet même de son activité (biens donnés en location notamment).

IV. Frais de recherche, redevances, rémunérations d'intermédiaires et honoraires

(voir notamment le BOI-BIC-CHG-40-20-30)

2978

Sont notamment déductibles à ce titre lorsqu'elles remplissent les conditions requises (cf. BIC n°s 2956 et suiv.) :

- les redevances versées pour la concession de droits de la propriété industrielle ou en rémunération d'une assistance technique ;

- les dépenses de fonctionnement engagées dans des opérations de recherche scientifique ou technique (ces charges peuvent être imputées soit en totalité sur les bénéfices de l'exercice au cours duquel elles ont été exposées soit immobilisées à l'actif du bilan ; CGI, art. 236, I-1er alinéa) ;

- les dépenses exposées dans les opérations de conception de logiciels. Ainsi, en application du dernier alinéa du I de l'article 236 du CGI, les entreprises ont le choix de déduire immédiatement les dépenses de conception de logiciels qu'elles exposent ou de les immobiliser ;

- les sommes versées à des tiers non salariés de l'entreprise : honoraires, commissions, courtages, etc ; la déduction de ces sommes est subordonnée à une déclaration annuelle (CGI, art. 240 ; cf. BIC n°s 3379 et suiv.).

V. Sommes versées a un agent public étranger en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans le cadre de transactions commerciales internationales

(CGI, art. 39, 2 bis ; BOI-BIC-CHG-40-20-30).

2979

Les sommes versées ou avantages octroyés à ce titre ne sont pas déductibles du résultat imposable. Outre les sanctions pénales qui s'attachent aux faits de corruption, il sera fait application, en matière fiscale des sanctions de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses, en fonction des circonstances propres à chaque affaire et de l'importance des obstacles mis à la connaissance par l'administration des faits litigieux.

VI. Primes d'assurances

(BOI-BIC-CHG-40-20-20).

2980

Elles sont à comprendre parmi les charges déductibles lorsqu'elles sont payées en vue de garantir les risques courus par les divers éléments de l'actif (incendies, inondations, etc.), ou versées pour obtenir la couverture de charges éventuelles (responsabilité civile notamment).

Les cotisations d'assurance à caractère social sont déductibles sous certaines conditions (cf. BIC n°s 2966 et suiv.).

Les primes afférentes aux contrats d'assurance « homme-clé » répondant à certaines conditions constituent des charges d'exploitation déductibles de l'exercice en cours à la date de leur échéance.

En ce qui concerne les contrats d'assurance-vie souscrits librement par une entreprise sur la tête de ses dirigeants en garantie du remboursement d'un prêt, les primes d'assurances ne constituent pas une charge déductible des exercices au cours desquels elles ont été payées. Elles peuvent seulement être retranchées globalement du résultat fiscal au moment du décès de l'assuré ou, en cas de survie de ce dernier, lors de l'expiration du contrat. Toutefois, en cas d'option pour l'étalement sur cinq ans, prévu à l'article 38 quater du CGI, de la taxation du profit qui résulte de l'indemnisation du prêteur par la compagnie d'assurances, la déduction des primes d'assurances qui n'ont pas été retenues au titre des exercices antérieurs doit également être étalée sur cinq ans.

En revanche, lorsque la souscription du contrat d'assurance-vie a été imposée par le prêteur en vertu d'une stipulation expresse du contrat, les primes sont déductibles du bénéfice imposable au fur et à mesure des échéances dès lors que l'emprunt est nécessaire à l'entreprise pour les besoins de son exploitation.

Les primes versées en exécution de contrats d'assurance-vie souscrits au profit des membres du personnel de l'entreprise (personnel subalterne, cadres dirigeants) sont déductibles dans les conditions et limites prévues pour la déduction des rémunérations. Cette règle est également valable en cas de contrat d'assurance-groupe souscrit au profit de l'ensemble ou d'une partie du personnel.

VII. Transports et déplacements

(BOI-BIC-CHG-40-20-40).

2981

Ces frais constituent également des dépenses déductibles. Il en est ainsi notamment :

- des frais de transport sur achats (lorsqu'ils n'ont pas été portés directement au débit du compte « achat », cf. BIC n° 2963) et sur ventes ;

- des frais de voyages, de déplacements et de représentation dans la mesure où ils correspondent effectivement à des dépenses professionnelles et sont assortis de justifications suffisantes.

En ce qui concerne la déduction des frais de déplacement exposés par un professionnel industriel et commercial pour se rendre à son lieu de travail et en revenir, cf. n° 2965.

VIII. Frais divers de gestion

(BOI-BIC-CHG-40-20-40).

2982

D'une manière générale, ces dépenses sont admises dans les charges déductibles. Il en est ainsi notamment : des fournitures de bureau et frais de documentation générale, des frais de correspondance (affranchissements, téléphone, etc.), des frais d'actes et de contentieux, des frais de mission et réception, des frais entraînés par la tenue de conseils et d'assemblées, des frais de publicité et de propagande, à l'exception des dépenses de publicité prohibée par le code des débits de boissons et les mesures de lutte contre l'alcoolisme (CGI, art. 237) ou de celles qui ont le caractère de dépenses somptuaires (cf. BIC n° 2961).

IX. Dépenses de parrainage

(CGI, art. 39, 1-7° ; BOI-BIC-CHG-40-20-40).

2983

Constituent des charges déductibles, les dépenses engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation.

Les dépenses engagées dans le cadre d'opérations de parrainage sont destinées à promouvoir l'image de marque de l'entreprise ; quelle que soit la forme sous laquelle elles sont exposées, ces dépenses sont déductibles des résultats imposables dès lors qu'elles satisfont aux conditions générales de déduction des charges (cf. BIC n°[os] 2956 et suiv.).

La condition relative à l'intérêt direct de l'exploitation est considérée comme remplie lorsque l'identification de l'entreprise est assurée et lorsque les dépenses engagées sont en rapport avec l'avantage attendu.

X. Dons, subventions, mécénat

(CGI, art. 238 bis à 238 bis AB ; ann. III, art. 49 septies X à 49 septies XB, BOI-BIC-CHG-70).

2984

En principe, ces dépenses constituent un emploi du bénéfice et ne sont donc pas déductibles.

Toutefois, certaines de ces dépenses peuvent être déduites du montant du résultat imposable, ou ouvrir droit à des réductions d'impôt (voir la partie 3 du présent titre : réductions d'impôts et crédits d'impôts).

1. Déduction spéciale des dépenses d'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants et d'instruments de musique (CGI, art. 238 bis AB ; BOI-BIC-CHG-70-10).

L'article 238 bis AB du CGI institue une déduction spéciale en faveur des entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants pour les exposer au public. Les entreprises bénéficient de la déduction dès lors que le bien acquis est exposé dans un lieu accessible au public, ou aux salariés, à l'exception de leurs bureaux, pendant la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux quatre années suivantes.

Sont également admises en déduction, les sommes versées au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2003 et correspondant au prix d'acquisition d'instruments de musique. Pour bénéficier de la déduction, l'entreprise doit s'engager à prêter ces instruments à titre gratuit aux artistes qui en font la demande.

Ce régime concerne les sociétés soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ainsi que celles qui relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes, quelle que soit la nature de l'activité professionnelle de l'entreprise.

Ces entreprises peuvent, pour la détermination de leur résultat imposable, déduire de manière extra-comptable, une somme correspondant au prix d'acquisition des œuvres concernées.

La déduction effectuée au titre de chaque exercice ne peut excéder la limite de 5 ‰ du chiffre d'affaires mentionnée au premier alinéa du 1 de l'article 238 bis du CGI, minorée du total des versements mentionnés au même article.

La déduction est pratiquée par fractions égales sur l'exercice d'acquisition de l'œuvre (ou de l'instrument) et :

- pour les œuvres acquises avant le 1er janvier 1994 : sur les dix-neuf années suivant celle au cours de laquelle cet exercice a été clos ;

- pour les œuvres acquises à compter du 1er janvier 1994 et jusqu'au 31 décembre 2001 : sur les neuf années suivant celle au cours de laquelle cet exercice a été clos ;

- pour les œuvres acquises à compter du 1er janvier 2002 (ou pour les instruments acquis à compter du 1er janvier 2003) : sur les quatre années suivant celle au cours de laquelle cet exercice a été clos.

Une somme équivalente à la déduction opérée doit être inscrite à un compte de réserve spéciale au passif du bilan de l'entreprise.

2. Déduction des versements à fonds perdus en faveur de la construction (CGI, art. 39 quinquies ; BOI-BIC-CHG-70-20).

Sont déductibles sous certaines conditions les versements faits à fonds perdus en faveur de la construction auprès de différents organismes ou sociétés se livrant à la construction de logements. Lorsque l'entreprise versante est astreinte à la participation des employeurs à l'effort de construction, il faut que les versements soient valables au regard de cette participation.

XI. Attribution, fourniture ou mise à disposition gratuite par les entreprises à leurs salariés de matériels informatiques

(CGI, art. 39, 11 ; RES N° 2005/30 au BOI-BIC-CHG-40-40-30).

2984-1

Afin d'encourager l'équipement des ménages en matériel informatique, il a été instauré un régime fiscal et social dérogatoire au droit commun lors de l'attribution ou de la mise à disposition, dans certaines conditions, de matériels informatiques neufs par les entreprises à leurs salariés. Ce régime temporaire, qui s'appliquait sur option des entreprises, permettait l'exonération des avantages en nature résultant de ces opérations, dans la limite de 1 525 € par salarié, de l'impôt sur le revenu et des cotisations et contributions sociales. En contrepartie, les entreprises devaient réintégrer les charges afférentes à ces opérations pour la détermination de leur résultat imposable. En ce qui concerne ce dispositif, qui s'est appliqué aux opérations réalisées dans le cadre d'un accord d'entreprise ou de groupe conclu, selon les modalités prévues aux articles L. 3322-6 et L. 3322-7 du code du travail, entre le 1er janvier 2001 et le 31 décembre 2005, voir le § 1060-8 de l'édition 2008 du précis de fiscalité.

Par ailleurs, afin d'encourager l'équipement des ménages en matériel informatique et de faciliter leur accès à internet, le 31° bis de l'article 81 du CGI institue un régime fiscal et social dérogatoire pour les dons, par les employeurs à leurs salariés, de matériels informatiques et de logiciels nécessaires à leur utilisation, entièrement amortis et pouvant permettre l'accès à des services de communications

électroniques et de communication au public en ligne (BOI-RSA-CHAMP-20-30-50).

XII. Dépenses engagées lors de la création de sites internet

(CGI, art. 236 ; BOI-BIC-CHG-20-30-30)

2985

1. Réalisation, acquisition du site

a. Dépenses exposées par l'entreprise pour la création d'un site internet

Les dépenses exposées lors de la phase de recherche préalable doivent être inscrites parmi les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées. Elles font l'objet d'une déduction immédiate sur le plan fiscal.

Les dépenses exposées lors de la phase de développement et de mise en production à l'exception de celles relatives à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine, doivent être assimilées sur le plan fiscal à des dépenses de conception de logiciels utilisés pour les besoins propres de l'entreprise. Ainsi, lorsque ces dépenses sont immobilisées, l'entreprise peut, si elle fait le choix de la déduction immédiate sur le plan fiscal conformément aux dispositions du I de l'article 236 du CGI, constater une dotation aux amortissements sur la valeur totale du site dès la clôture de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été inscrites à l'actif et porter au compte d'amortissements dérogatoires la différence entre cette valeur et le montant de la dotation correspondant à l'amortissement comptable.

Les dépenses engagées au cours de la phase d'exploitation, qui incluent la formation du personnel, sont assimilables à des frais de maintenance ou d'actualisation, qui doivent être déduits du résultat au titre de l'exercice au cours duquel ils sont engagés. Il en est de même des frais engagés par l'entreprise pour faire répertorier son site internet sur des sites annuaires ou des moteurs de recherche qui s'apparentent à des dépenses de publicité.

b. Dépenses exposées par l'entreprise pour l'acquisition d'un site internet

Lorsqu'il est acquis par l'entreprise en vue d'être utilisé pour les besoins de son exploitation pendant plusieurs exercices, le site constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé, assimilable sur le plan fiscal à un logiciel. Conformément aux dispositions du II de l'article 236 du CGI, les entreprises peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel du coût du site acquis sur une période de douze mois. Cet amortissement est exclu du régime des amortissements régulièrement comptabilisés et réputés différés sur le plan fiscal en période déficitaire. Ce mode d'amortissement demeure facultatif et les entreprises conservent la possibilité de procéder à un amortissement normal du site, selon le mode linéaire, sur sa durée probable d'utilisation.

2985-1

2. Accès au réseau et hébergement

Les contrats d'accès au réseau et d'hébergement sont des contrats de prestations de services continues qui se rapprochent des contrats d'abonnement téléphonique. Le montant acquitté à ce titre constitue donc une charge déductible au titre des exercices au cours desquels la prestation est rendue. Corrélativement, les produits de ces prestations doivent être pris en compte au fur et à mesure de leur exécution.

Dans l'hypothèse où le site internet est hébergé sur des matériels qui sont la propriété de l'entreprise, ceux-ci doivent, bien entendu, être portés à l'actif de l'entreprise et amortis sur leur durée normale d'utilisation.

2985-2

3. Création, acquisition et enregistrement d'un nom de domaine

Les coûts relatifs à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ne sont inscrits à l'actif que lorsque l'entreprise a choisi d'inscrire à l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle l'ensemble des coûts éligibles engagés au titre de la phase de développement et de production.

G. Charges financières

(BOI-BIC-CHG-50)

2990

Les frais financiers sont en principe déductibles dès lors qu'ils répondent aux conditions générales de déduction des charges (cf. n°s 2956 et suiv.).

Ils s'entendent des agios, commissions et autres frais bancaires ou assimilés, et, plus généralement des intérêts versés en raison des sommes prêtées à l'entreprise.

Toutefois, plusieurs dispositions limitent la déductibilité des charges financières (cf. n° 2995 et suiv.).

I. Intérêts des sommes prêtées par des tiers

2991

Les intérêts des sommes dues à des tiers doivent - à la différence des remboursements portant sur les sommes elles-mêmes - être déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ils sont devenus une dette certaine, c'est-à-dire de l'exercice durant lequel ils ont couru. Toutefois, lorsque le contrat de prêt comporte pour le paiement des intérêts des échéances régulières dont la périodicité n'est pas supérieure à un an, les entreprises peuvent déduire ces intérêts des résultats de l'exercice au cours duquel ils sont échus. Cette mesure n'est pas applicable aux frais d'escompte d'effets commerciaux.

Les contrats de prêts, le montant des versements correspondants et l'identité du bénéficiaire doivent être déclarés à l'administration.

Les intérêts d'un emprunt pour les besoins personnels de l'exploitant ou d'un associé ne sont évidemment pas déductibles.

De même, dans la situation où le compte de l'exploitant devient débiteur en raison des prélèvements nets effectués par ce dernier, seuls sont déductibles les frais financiers afférents à la partie de l'emprunt qui excède le montant de ces mêmes prélèvements limité, le cas échéant, au solde débiteur du compte de l'exploitant. La quote-part non déductible des charges financières est déterminée par le rapport du solde débiteur moyen annuel du compte de l'exploitant - ou, s'il lui est inférieur, du montant moyen annuel de ses prélèvements nets - au montant moyen des prêts et avances de l'exercice.

II. Intérêts du capital

2992

Les sommes de toute nature versées à titre de rémunération des fonds propres de l'entreprise - qu'ils soient capitalisés ou mis en réserve - ne sont pas déductibles du bénéfice soumis à l'impôt.

III. Intérêts des emprunts obligataires, des bons de caisse et des primes d'émission ou de remboursement et lots afférents aux emprunts obligataires

(BOI-BIC-CHG-50-30-10).

2993

1. Intérêts des emprunts obligataires et des bons de caisse

Les intérêts des emprunts obligataires et les intérêts des bons de caisse sont déductibles des résultats selon les conditions générales de déduction des frais et charges.

2. Primes d'émission ou de remboursement et lots afférents aux emprunts obligataires autres que ceux visés au 1° ter du 1 de l'article 39 du CGI

Le montant des primes d'émission et de remboursement afférents aux emprunts obligataires autres que ceux visés au 1° ter du 1 de l'article 39 du CGI doit être porté à l'actif du bilan au poste « Primes de remboursement des obligations ».

Les entreprises peuvent déduire de leurs résultats les primes d'émission ou de remboursement :

- soit au prorata des intérêts courus ;

- soit au prorata de la durée de l'emprunt, par fractions égales.

Ces dispositions s'appliquent également aux emprunts émis à compter du 1er janvier 1993 dont la rémunération telle qu'elle est définie au 1° ter du 1 de l'article 39 du CGI est inférieure ou égale à 10 % des sommes reçues à l'émission.

3. Emprunts dont la rémunération autre que les intérêts est supérieure à 10 % des sommes reçues à l'émission (CGI, art. 39, 1-1° ter ; BOI-BIC-CHG-50-30-20).

Le 1° ter du 1 de l'article 39 du CGI prévoit une règle particulière de déduction des charges financières, autres que les intérêts, afférentes à des emprunts émis ou conclus à compter du 1er janvier 1993, lorsque ceux-ci comportent une rémunération (différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission) qui représente plus de 10 % des sommes reçues par l'emprunteur à l'émission.

La fraction courue de cette rémunération est déductible au titre de chaque exercice, selon une répartition actuarielle sur la durée de l'emprunt, en appliquant la méthode des intérêts composés.

Les emprunts indexés, sauf pour la partie de la rémunération certaine dans son principe et son montant, les emprunts convertibles et ceux dont le remboursement est laissé à la seule initiative de l'emprunteur ne sont pas concernés par le dispositif.

IV. Frais d'émission des emprunts

(CGI, art. 39, 1-1° quater ; CGI, ann. III, art. 2 D ; BOI-BIC-CHG-20-30-40).

2994

Sur option irrévocable et globale pour une durée de deux ans, les entreprises peuvent étaler les frais d'émission d'emprunts sur la durée de vie de l'emprunt.

Cette déduction peut être opérée de manière linéaire ou au prorata de la rémunération courue.

Le dispositif d'étalement est applicable aux emprunts de toute nature. L'option est reconduite tacitement par période de deux ans.

En cas de remboursement anticipé d'un emprunt, de conversion ou d'échange, les frais d'émission non encore déduits sont admis en charge au prorata du capital remboursé, converti ou échangé.

Ces dispositions ne sont pas applicables aux emprunts dont le remboursement est à la seule initiative de l'emprunteur.

V. Intérêts alloués aux comptes courants d'associés

(CGI, art. 39, 1-3° ; BOI-BIC-CHG-50-50-30)

2995

Intérêts versés aux associés de sociétés passibles ou non de l'impôt sur les sociétés.

Les intérêts alloués aux sommes versées par les associés (dirigeants ou non) dans la caisse sociale ou laissées par eux à la disposition de l'entreprise (par exemple, bénéfices mis en distribution, mais non prélevés par les associés et laissés en compte-courant ; créances sur la société détenues par un associé et non réclamées), en sus de leur part de capital, sont admis en déduction dans la limite d'un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit et les sociétés de financement pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans.

Le taux moyen trimestriel du 1er trimestre 2013 s'établit à 2,81 %, celui du 2e trimestre 2013 à 2,72 %, celui du 3ème trimestre 2013 à 2,81 %, celui du 4ème trimestre 2013 à 2,82 %. La moyenne afférente à l'année 2013 s'établit à 2,79 % pour les entreprises dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le taux moyen trimestriel du 1er trimestre 2014 s'établit à 2,94 %, celui du 2e trimestre 2014 à 2,93 %.

La déduction est subordonnée à la condition que le capital ait été entièrement libéré (cette disposition s'applique aussi bien en cas de constitution de société que d'augmentation de capital).

2996

La rémunération visée au 1° ter du 1 de l'article 39 du CGI (cf. BIC n° 2993) est prise en compte pour l'application de la limitation de la déduction des sommes mises ou laissées à la disposition d'une société par ses actionnaires ou associés (CGI, art. 39, 1-3°, al. 4).

2997

Ainsi, afin de déterminer la fraction déductible des intérêts et autres rémunérations, il convient de comparer à la clôture de chaque exercice :

- d'une part, le montant maximal des intérêts et autres rémunérations déductibles en application des dispositions du 3° du 1 de l'article 39 du CGI (application du taux maximum : cf. BIC **n° 2995**) ;

- d'autre part, le montant des intérêts contractuels courus durant l'exercice, augmenté de la fraction courue de la rémunération visée au 1° ter du 1 de l'article 39 du CGI (cf. BIC n° 2993), et le cas échéant, du produit des clauses d'indexation.

Les entreprises peuvent déduire de leurs résultats imposables la somme correspondant au plus faible de ces montants. L'excédent éventuel fait l'objet d'une réintégration.

2998

Cette limite est applicable aux intérêts afférents aux avances consenties par une société-mère (cf. n° 3762) à une filiale lorsque ces avances proviennent de sommes empruntées, jusqu'au 31 mars 2009, par appel public à l'épargne et à compter du 1er avril 2009 par offre au public sur le marché obligataire ou par émission de titres de créances négociables sur un marché réglementé en vertu d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés.

Associés intervenant à titre de clients ou de fournisseurs ordinaires. Les conditions tenant à la libération du capital et au taux maximum des intérêts ne s'appliquent pas aux intérêts versés par l'entreprise à des associés intervenant, dans le cadre de relations commerciales, à titre de clients ou de fournisseurs ordinaires.

En ce qui concerne les intérêts versés par une société soumise à l'IS à des entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI, voir le livre VIII-IS n°s 3800 et suiv..

2999

Remarques :

1. Les limites résultant des articles 39, 1-3° et 212 du CGI doivent s'apprécier exercice par exercice en tenant compte des intérêts effectivement courus à la clôture de l'exercice et non de ceux prévus à la date où l'emprunt a été contracté.

1. Cette disposition n'est pas applicable aux sociétés coopératives régies par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 (CGI, art. 212, IV).

2. Toutefois, il est admis que cette disposition ne soit pas appliquée lorsque l'acte constatant l'augmentation de capital prévoit expressément la libération intégrale du capital souscrit dans un délai maximum de trois ans.

2. Les produits des clauses d'indexation afférentes aux sommes mises ou laissées à la disposition d'une société par ses associés ou ses actionnaires sont assimilés à des intérêts (CGI, art. 39, 1-3°, al. 3). Ces produits ne sont déductibles que si la clause d'indexation est licite et si la rémunération totale (produits de la clause d'indexation ajoutés aux autres avantages, notamment les intérêts) présente un caractère normal.

3. Le droit à déduction des intérêts d'emprunts contractés personnellement par un dirigeant pour les besoins de l'entreprise est soumis à la fois à la limitation de l'article 39, 1-3° du CGI et, lorsqu'elle est applicable, à celle de l'article 212. du CGI

4. Coût des emprunts (CGI, annexe III, art. 38 undecies).

Aux termes de l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI, sur option de l'entreprise, les coûts d'emprunts qui financent l'acquisition ou la production d'une immobilisation, corporelle ou incorporelle, ou d'un élément inscrit en stock ou en encours peuvent être compris dans le coût d'origine de l'immobilisation ou du stock. Il s'agit en pratique d'un alignement sur le traitement comptable des frais d'emprunt. En cas d'option pour l'incorporation dans le coût d'origine des immobilisations ou des stocks des intérêts correspondant aux avances directement attribuables aux actifs consenties par des entreprises liées, il est admis que ces intérêts ne soient pas soumis aux dispositions du II de l'article 212 du CGI relatives à la sous-capitalisation, y compris lorsqu'ils sont déduits ultérieurement de manière indirecte, sous forme d'amortissement, de provision ou lors de la cession de ces actifs. En revanche, les dispositions du I de l'article 212 du CGI concernant le taux d'intérêt plafond demeurent applicables dans cette situation.

5. En ce qui concerne le prélèvement obligatoire sur les produits de placement à revenu fixe payés hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif, cf. RES N° 2010/11 au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-60.

H. Charges diverses

(BOI-BIC-CHG-60-20)

3000

Sont déductibles les pertes diverses (exceptionnelles ou sur exercices antérieurs) répondant aux conditions générales de déduction définies aux n°s 2956 et suiv. et dont il n'a pas déjà été tenu compte sous une autre forme (par exemple : pertes comptabilisées au compte de résultat ou couvertes par des provisions). Il en est ainsi notamment des pertes :

- de change supportées à l'occasion d'opérations effectuées en monnaies étrangères ou résultant de

l'évaluation, à la clôture de l'exercice, des avoirs, créances et dettes libellés en devises ;

- occasionnées par des vols ou détournements de biens autres que ceux dont la disparition affecte normalement l'évaluation des stocks (les pertes de l'espèce sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel le vol ou le détournement a été découvert) ;

- supportées à la suite d'inondations ou d'incendies ;

- correspondant au montant de créances qui se rattachent à l'activité normale de l'entreprise et dont l'irrecouvrabilité revêt un caractère définitif ;

- résultant de l'abandon de créances figurant à l'actif, consenti dans l'intérêt commercial de l'entreprise créancière ;

- résultant des abandons de créances à caractère commercial consentis ou supportés dans le cadre d'un plan de sauvegarde ou de redressement (CGI, art. 39, 1-8°).

3001

Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, les dépenses exposées à l'occasion d'études archéologiques préalables ou d'opérations archéologiques qui constituent un élément du prix de revient d'une immobilisation pourront, à titre temporaire, être déduites des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont engagées (CGI, art. 236 ter).

3002

• Adaptation des dispositions fiscales à l'évolution des règles comptables- approche par composants (CGI, art 237 septies ; CGI, Ann II, art. 15 bis)

La majoration ou la minoration du bénéfice imposable du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005 résultant de l'application aux immobilisations de la méthode par composants est répartie, par parts égales, sur cet exercice et les quatre exercices ou périodes d'imposition suivants.

Toutefois, lorsque le montant de la majoration ou minoration n'excède pas 150 000 euros, l'entreprise peut renoncer à l'étalement prévu.

Le montant des charges à répartir, à l'exception des droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, transféré dans un compte d'immobilisation au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004 ne peut être amorti ou déprécié.

Pour l'application des dispositions de l'article 39 duodecies du CGI, les plus ou moins-values sont respectivement majorées ou minorées du montant des charges à répartir mentionnées ci-avant diminué des amortissements exclus des charges déductibles en application des mêmes dispositions.

I. Relevé détaillé de certaines catégories de frais généraux

(CGI, art. 39, 5 et 54 quater ; ann. IV, art. 4J ; BOI-BIC-CHG-40-60)

3003

Les entreprises exerçant une activité industrielle ou commerciale et soumises à l'impôt sur le revenu d'après un régime réel d'imposition, et les sociétés ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés, sont tenus de fournir à l'appui de la déclaration de leur résultats de chaque exercice le relevé détaillé de certaines catégories de frais ainsi que, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, le relevé détaillé des dépenses mentionnées au 3e alinéa de l'article 238 A du CGI et déduite pour l'établissement de l'impôt, lorsque leur montant excède les limites suivantes (CGI, ann. IV, art. 4 J) :

- **300 000 € ou 150 000 €** pour l'ensemble des rémunérations directes et indirectes versées aux dix ou cinq personnes les mieux rémunérées (suivant que l'effectif du personnel dépasse ou non 200 salariés) ou 50 000 € pour l'une d'entre elles prise individuellement (sans qu'il y ait lieu de distinguer le nombre de collaborateurs) ;

- **15 000 €** pour les frais de voyage et de déplacement exposés par ces personnes ;

- **30 000 €** pour le total, d'une part, des dépenses et charges afférentes aux véhicules et autres biens dont ces mêmes personnes peuvent disposer en dehors des locaux professionnels, et d'autre part, des dépenses et charges afférentes aux immeubles qui ne sont pas affectés à l'exploitation ;

- **3 000 €** pour les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets conçus spécialement pour la publicité et dont la valeur unitaire ne dépasse pas **65 € TTC** par bénéficiaire ;

- **6 100 €** pour les frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacles.

Toutefois les entreprises individuelles ne sont tenues de fournir que les renseignements relatifs aux deux dernières catégories de frais. Elles doivent servir, à cet effet, le cadre prévu dans la déclaration de résultats n° 2031.

La production de ces renseignements est assurée au moyen de l'imprimé n° 2067 qui doit comporter des données propres à l'exercice pour lequel il est souscrit et celles se rapportant à l'exercice précédent.

Ces imprimés ou formulaires 2031 et 2067 sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Il suffit qu'une seule des limites catégorielles soit dépassée au cours d'un exercice ou d'une période d'imposition pour que la production du relevé soit obligatoire. Il en est ainsi même lorsque l'entreprise emploie moins de cinq salariés.

Lorsque ces dépenses augmentent dans une proportion supérieure à celle des bénéfices imposables ou que leur montant excède celui de ces bénéfices :

- l'administration peut demander à l'entreprise de justifier qu'elles sont nécessitées par sa gestion (CGI, art. 39, 5, 4e al.). En cas de désaccord, le différend peut être soumis à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ;

- les chiffres globaux, correspondant à chacune des catégories de ces dépenses, sont communiqués à la plus proche assemblée générale des actionnaires sous la responsabilité des commissaires aux comptes (CGI, art. 223 quinquies).

3004

Les entreprises qui n'ont pas produit à l'appui de leur déclaration de résultats de l'exercice le relevé détaillé de certains frais généraux ou qui ont fourni des renseignements incomplets, sont sanctionnées par l'amende prévue à l'article 1763 du CGI.

J. Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié

(CGI, art. 238 A ; BOI-BIC-CHG-80)

3005

Certaines sommes payées ou dues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admises comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si **le débiteur apporte la preuve** que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Il en est de même pour tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un de ces États ou territoires.

Les bénéficiaires sont regardés comme soumis à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré s'ils n'y sont pas imposables ou s'ils y sont assujettis à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont ils auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si ils y avaient été domiciliés ou établis.

Cette mesure vise :

- les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements ;

- les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ;

- les rémunérations de services (salaires, honoraires, commissions, etc.).

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, à l'exception de ceux dus au titre d'emprunts conclus avant le 1er mars 2010 ou conclus à compter de cette date mais assimilables à ces derniers, ainsi que les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de

marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, ne sont pas admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt, sauf si le débiteur apporte la preuve mentionnée au premier alinéa de l'article 238 A du CGI et démontre que les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un Etat ou territoire non coopératif.

K. Versements effectués au titre de la contribution sociale généralisée

(CGI, art. 154 quinquies, I ; BOI-BIC-CHG-40-40-40)

3006

La contribution sociale généralisée visée à l'article L 136-1 du code de la sécurité sociale est déductible à hauteur de 5,1 points pour les revenus d'activité et à hauteur de 3,8 points ou 4,2 points pour les revenus de remplacement, selon qu'ils sont visés au 1° du II et au III de l'article L. 136-8 du code de la sécurité sociale ou au 2° du II du même article (les revenus de remplacement visés au 2° du II de l'article L 136-8 du code de la sécurité sociale sont les pensions de retraite, les pensions d'invalidité).

L. Frais d'établissement

(BOI-BIC-CHG-20-30-20)

3007

Les frais d'établissement sont les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise, mais dont le montant ne peut être rapporté à des opérations de production de biens ou de services déterminés (frais de constitution de société, de premier établissement, d'augmentation de capital, d'opérations de fusions, de scissions, de transformations.

Selon la jurisprudence du Conseil d'État, les frais de premier établissement doivent être retranchés des résultats du premier exercice bénéficiaire, l'excédent seul pouvant, le cas échéant, être imputé sur le ou les exercices suivants.

Toutefois, les entreprises sont autorisées, si elles le préfèrent, à procéder à un amortissement de ces frais échelonné sur un petit nombre d'exercices (en principe cinq ans).

Chapitre 4 : Amortissements

(BOI-BIC-AMT)

3010

Toute dépréciation des éléments de l'actif immobilisé de l'entreprise constitue pour celle-ci une perte de substance. Cette perte doit être enregistrée par la comptabilité et, pour maintenir la valeur initiale des capitaux engagés dans l'entreprise, l'exploitant doit la compenser par un prélèvement sur les bénéfices de l'exploitation. Tel est le principe de l'amortissement, qui apparaît ainsi comme la constatation comptable de la perte subie sur la valeur d'actif des immobilisations qui se déprécient avec l'usage et le temps.

A. Principes généraux de déduction

(CGI, art. 39, 1-2°)

Les amortissements ne sont déductibles pour l'assiette de l'impôt que dans la mesure où ils satisfont aux conditions suivantes.

I. Les amortissements ne peuvent porter que sur des éléments de l'actif immobilisé soumis à dépréciation du fait de l'usage et du temps

3011

Il résulte de cette condition que ne peuvent donner lieu à amortissement :

- les biens qui ne sont pas la propriété de l'entreprise (exemple : biens pris en location ou dont l'entreprise est usufruitière1) ;

- les biens qui ne font pas partie de l'actif immobilisé (exemples : immeubles composant le stock immobilier d'un marchand de biens, matériels compris dans le stock d'un fabricant) ;

- les immobilisations qui ne se déprécient pas du fait de l'usage et du temps (exemples : fonds de commerce, terrains, titres de participation).

Éventuellement, les biens relevant de ces deux dernières catégories peuvent faire l'objet de provisions en cas de dépréciation résultant de circonstances particulières (CGI, ann. III, art. 38 sexies et 38 decies).

1. En revanche, un bien possédé en nue-propriété peut donner lieu à amortissement.

Remarques :

1. Bien que les frais d'établissement constituent des comptes d'actif sans valeur réelle, il est admis qu'ils puissent être amortis sur un petit nombre d'exercices (

2. Les entreprises sont admises à comprendre parmi les charges immédiatement déductibles des bénéfices imposables le prix d'acquisition des matériels et outillages ainsi que des matériels de bureau de faible valeur.

3. En ce qui concerne le caractère amortissable ou non amortissable des aménagements apportés à un terrain de golf, cf. RES N° 2007/56 au BOI-BIC-AMT-10-20.

4. Pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes, les amortissements des immeubles ayant ouvert droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 sexvicies du CGI ne sont admis en déduction du résultat imposable du bénéficiaire de cette réduction d'impôt qu'à hauteur de ceux pratiqués sur la fraction du prix de revient des immeubles excédant le montant retenu pour le calcul de cette réduction d'impôt. Les dispositions des 2 et 3 du II de l'article 39 C du CGI ne sont pas applicables à la part des amortissements qui n'a pas été admise en déduction du résultat imposable en application du 1er alinéa (CGI, art. 39 G).

II. Les amortissements doivent correspondre en principe à la dépréciation effective subie par les éléments à amortir

3012

Les amortissements sont, en règle générale, calculés chaque année, de telle sorte que leur montant cumulé permette de reconstituer le prix de revient de l'immobilisation amortissable à l'expiration de la durée normale d'utilisation.

À cet égard, l'entreprise fixe, sous sa responsabilité, la durée normale d'utilisation des biens à amortir. Cette durée est déterminée, en application des dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. Toutefois, la durée de l'amortissement d'un bien peut être influencée par les conditions d'utilisation spécifiques à l'entreprise, la rapidité du progrès technique ou l'évolution des marchés.

L'entreprise doit être en mesure de justifier les circonstances particulières qui conduisent à retenir une durée d'amortissement inférieure aux usages professionnels qui traduisent la durée normale d'utilisation des biens. Cela étant, l'administration s'abstiendra de remettre en cause les durées d'amortissement retenues par les entreprises en raison de ces circonstances particulières, lorsqu'elles ne s'écarteront pas de plus de 20 % des usages professionnels. Cette mesure ne s'applique pas aux biens pour lesquels l'administration a admis par une décision particulière une durée d'amortissement plus courte que la durée normale d'utilisation .

En pratique, le montant de la dépréciation subie pendant chaque exercice est déterminé forfaitairement au moyen d'un taux qui est fonction de la durée normale d'utilisation du bien.

Dans le système de l'amortissement linéaire, l'annuité d'amortissement est calculée en appliquant au prix de revient le taux approprié.

Dans le système de l'amortissement dégressif prévu pour certains biens d'équipement, on utilise un

taux obtenu en majorant le taux linéaire au moyen d'un coefficient variable selon la durée de la période d'amortissement. L'annuité est calculée en appliquant ce taux « dégressif » au prix de revient pour le premier exercice, et à la valeur résiduelle pour chacun des exercices suivants.

En cas de dépréciation effective et définitive d'un élément d'actif, entraînée par des circonstances exceptionnelles et ayant pour effet de ramener la valeur réelle de cet élément à un montant inférieur à sa valeur nette comptable, un amortissement exceptionnel, venant s'ajouter aux dotations qui peuvent être faites annuellement, peut être pratiqué au titre de l'exercice à la clôture duquel est constatée cette dépréciation. Dans le cas d'une dépréciation ne présentant pas un caractère définitif, les entreprises ne peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel mais conservent la possibilité de constituer une provision.

Compte tenu des différences entre les règles comptables et les règles fiscales portant sur la base, la durée et le mode d'amortissement, l'entreprise peut être amenée soit à comptabiliser un amortissement dérogatoire supplémentaire, fondé sur l'article 322-2 du plan comptable général (PCG), soit à réintégrer extra-comptablement la fraction de l'amortissement comptable qui excède l'amortissement fiscalement déductible.

1. Base de calcul de l'amortissement (BOI-BIC-AMT-10-30).

L'amortissement doit être calculé sur la base et dans la limite du prix de revient. Celui-ci correspond à la valeur d'origine pour laquelle les immobilisations doivent être inscrites en comptabilité.

Le prix de revient à retenir n'est opposable à l'administration que dans la mesure où la décision d'acquérir l'élément à amortir et le prix consenti se rattachent à une gestion commerciale normale.

La valeur d'origine s'entend (CGI, ann. III, art. 38 quinquies) :

- pour les immobilisations acquises à titre onéreux, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et majoré des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI. Conformément à ce dernier article, les coûts d'emprunt engagés pour l'acquisition ou la production d'une immobilisation, corporelle ou incorporelle, ou d'un élément inscrit en stock ou en encours, peuvent être, au choix de l'entreprise, soit compris dans le coût d'origine de l'immobilisation ou du stock, soit déduits en charge au titre de l'exercice au cours duquel les intérêts sont courus. Ces dispositions s'appliquent aux coûts d'emprunt attribuables aux éléments d'actif et engagés jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive du bien qui exigent une période de préparation ou de construction en principe supérieure à douze mois avant de pouvoir être utilisés ou cédés.

Le choix offert par l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI est irrévocable et s'applique à tous les coûts d'emprunt servant à financer l'acquisition ou la production d'immobilisations, de stocks et d'encours.

Sous réserve des dispositions du VII de l'article 209 du CGI, applicable aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'acte liés à l'acquisition peuvent être, au choix de l'entreprise, soit portés à l'actif du bilan en majoration du coût d'acquisition de l'immobilisation à laquelle ils se rapportent, soit déduits immédiatement en charges. Ce choix est exercé distinctement pour les titres immobilisés et les titres de placement, d'une part, pour les autres immobilisations acquises, d'autre part. Il est irrévocable.

Pour les biens acquis moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'achat s'entend du prix stipulé ou, à défaut, de la valeur réelle du bien estimée au jour de l'acquisition.

Pour les biens acquis en échange d'un ou plusieurs biens, le prix d'achat s'entend de la valeur vénale ;

- pour les immobilisations acquises à titre gratuit, de la valeur vénale ;

- pour les immobilisations apportées à l'entreprise par des tiers, de la valeur d'apport ;

- pour les immobilisations créées par l'entreprise, du coût d'acquisition des matières ou fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production et des coûts d'emprunt dans les conditions prévues à l'article 38 undecies de l'annexe III au CGI (cf. premier tiret ci-dessus).

Les coûts administratifs sont exclus du coût d'acquisition et du coût de production définis ci-dessus, à l'exception du coût des structures dédiées.

La valeur d'origine des immobilisations est majorée des coûts engagés pour le remplacement des composants mentionnés à l'article 15 bis de l'annexe II au CGI. La valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges.

Les biens d'équipement ouvrant droit à la déduction de la TVA qui a grevé leur acquisition doivent être inscrits en comptabilité pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction à laquelle ils

donnent droit, rectifié, le cas échéant, conformément aux dispositions de l'article 207 de l'annexe II au CGI (CGI, ann. II, art. 15 et CGI, art. 209, II).

Cas particuliers :

- pour les immobilisations apportées à l'entreprise dans le cadre d'une fusion réalisée sous le bénéfice des dispositions de l'article 210 A du CGI, l'amortissement admis fiscalement est calculé d'après la valeur d'apport du bien. La durée d'amortissement est égale à la durée probable d'utilisation des biens apportés, appréciée à la date effective de la fusion.

2. Amortissements exagérés.

Lorsque le montant des amortissements pratiqués excède celui des amortissements susceptibles d'être admis en déduction pour l'assiette de l'impôt, l'administration est fondée à réintégrer la différence dans le bénéfice imposable.

En pratique, compte tenu de ce que, d'une part, une telle réintégration aboutit normalement à un simple report de déduction et, d'autre part, les amortissements admis en déduction influent sur le montant des plus-values ou moins-values dégagées par la cession ultérieure des éléments cédés , il convient de n'user de ce droit que dans les cas où l'exagération est manifeste .

Les amortissements exagérés qui ont été réintégrés dans les bénéfices imposables d'un exercice peuvent être admis en déduction des bénéfices imposables des exercices suivants au cours desquels l'entreprise a pratiqué des amortissements inférieurs à ceux auxquels elle pouvait prétendre ou même pour lesquels elle a cessé tout amortissement sans pour autant enfreindre la règle d'amortissement minimum obligatoire (cf. BIC n° 3014).

III. Les amortissements doivent être effectivement constatés en comptabilité

(BOI-BIC-AMT-10-50)

3013

Pour pouvoir être admis en déduction des bénéfices imposables, les amortissements doivent avoir été réellement effectués dans les écritures comptables de l'entreprise avant l'expiration du délai de déclaration de ses résultats.

Cas particulier : Les résultats des copropriétés de navires sont déterminés avant l'amortissement du navire. En effet, c'est à chaque propriétaire qu'il appartient d'amortir le prix de revient de sa part de propriété suivant les modalités prévues à l'égard des navires (CGI, art. 8 quater et art. 39 E).

Par ailleurs, l'article 39 B du CGI fait obligation aux entreprises de constater en comptabilité un amortissement minimal (cf. BIC n° **3014**).

1. Portée de l'obligation de comptabilisation :

a. Nature de l'obligation.

La condition de comptabilisation prévue au 2° du 1 l'article 39 du CGI doit nécessairement être remplie pour que les amortissements soient déductibles des bénéfices imposables.

Ne peuvent donc pas être admis en déduction les amortissements :

- qui ne sont pas comptabilisés dans les écritures de l'entreprise ;

- ou qui, bien que comptabilisés, ne le seraient pas en tant que tels (par exemple s'ils ont été portés à un compte de provision pour amortissement et non au compte d'amortissement lui-même).

Le défaut de production ou la présentation tardive du relevé normalisé d'amortissements que les entreprises sont tenues d'annexer à la déclaration des résultats ne fait pas obstacle à l'imputation des amortissements. Toutefois, les entreprises s'exposent en ce cas aux amendes prévues à l'article 1729 B du CGI.

b. Amortissement des éléments passés à tort en frais généraux.

Une entreprise n'est pas fondée à demander la déduction extra-comptable d'un amortissement pour un élément d'actif dont le prix, passé à tort en frais généraux, a été réintégré par le service dans ses bénéfices imposables. Mais, il est admis que l'entreprise retrouve le droit de pratiquer un amortissement dans les conditions de droit commun dès la régularisation de ses écritures comptables par l'inscription à l'actif de l'élément dont il s'agit.

Cependant, dans les cas manifestement abusifs, il est fait une stricte application des dispositions de l'article 39 B du CGI, interdisant d'admettre fiscalement dans les charges ultérieures les amortissements qui ont été irrégulièrement différés depuis l'acquisition ou la création des

immobilisations en cause (cf. BIC n° **3014**). Sans qu'il puisse être donné une liste exhaustive des cas manifestement abusifs, l'administration est amenée à se prévaloir des dispositions de l'article 39 B du CGI lorsque, notamment, les manquements constatés sont exclusifs de la bonne foi ou procèdent d'erreurs graves ou répétées.

3014

2. Obligation de constater un amortissement minimal (CGI, art. 39 B ; BOI-BIC-AMT-10-50-30).

À la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation.

Cette obligation concerne tous les éléments amortissables présentant le caractère d'une immobilisation, y compris les immobilisations passées à tort en frais généraux. Elle n'oblige pas les entreprises à amortir ces éléments selon le système linéaire mais seulement à faire en sorte que, à la clôture de chaque exercice (qu'il soit bénéficiaire ou déficitaire), la masse globale des amortissements comptabilisés pour chaque élément pris isolément (et non pour l'ensemble des immobilisations) soit au moins égale à la somme théorique des annuités linéaires.

Si elle ne respecte pas l'obligation d'amortissement minimal, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été différée.

La perte du droit à déduction est définitive dès la clôture de l'exercice au cours duquel l'ensemble des amortissements cumulés s'avère inférieur au montant des amortissements linéaires. Il s'ensuit :

- que la valeur comptable résiduelle à retenir pour le calcul des annuités d'amortissement dégressif des exercices suivants doit être diminuée du montant de l'amortissement différé en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI ;

- qu'après la durée normale d'utilisation des biens correspondants (ou lors de leur mise hors service) l'amortissement irrégulièrement différé ne peut pas être admis en déduction des bénéfices.

Les amortissements ainsi exclus des charges déductibles sont néanmoins pris en compte pour le calcul des plus-values réalisées ou des moins-values subies lors de la cession ultérieure de l'élément correspondant (CGI, art. 39 duodecies, 2 et 4- b, cf. BIC n°s 3108 et 3109).

> **Remarque** : en cas de cession d'un élément (non amorti totalement) en cours d'exercice, l'entreprise n'est pas tenue de constater un amortissement sur cet élément au titre de l'exercice considéré. Mais, lorsqu'elle pratique un tel amortissement, celui-ci doit être effectué au prorata du temps écoulé jusqu'au jour de la cession (amortissement linéaire) ou jusqu'au début du mois au cours duquel est intervenue la cession (amortissement dégressif).

3015

3. Amortissements différés. Amortissements réputés différés en période déficitaire

Il convient de distinguer entre :

- **les amortissements réputés différés** : ce sont ceux qui sont effectivement comptabilisés au cours d'un exercice déficitaire ;

- **les amortissements réellement différés** : il s'agit de ceux - correspondant à la totalité ou à une fraction d'une annuité normale - qui n'ont pas été comptabilisés en tant que tels à la clôture de l'exercice, que celui-ci soit bénéficiaire ou déficitaire. Ces amortissements sont régulièrement différés lorsque l'entreprise, en s'abstenant de les comptabiliser, n'a pas contrevenu à l'obligation de l'amortissement minimal (cf. BIC n° **3014**), irrégulièrement différés dans le cas contraire.

a. Régime des amortissements comptabilisés et réputés différés en période déficitaire (CGI, art. 209, I ; CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZJ bis ; ann. IV, art 170 sexies ; décret n° 2008-683 du 8 juillet 2008).

L'article 89 de la loi de finances pour 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a autorisé, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004, le report en avant illimité des déficits pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette disposition s'applique également aux déficits qui demeurent reportables à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2004.

Corrélativement, le même article a supprimé le régime spécifique des amortissements réputés différés (ARD) pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004, pour l'ensemble des entreprises, qu'elles relèvent de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu. Pour ces dernières, il en ressort que les déficits dégagés au titre desdits exercices seront obligatoirement considérés comme une charge du revenu global, s'il s'agit d'exploitations individuelles, ou transmis aux associés s'il s'agit de sociétés ou groupements relevant de l'article 8 du CGI.

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, comme pour les entreprises individuelles ou les sociétés et groupements relevant de l'article 8 du CGI, les amortissements réputés différés restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2004, c'est-à-dire ceux existant au 31 décembre 2003 pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile, demeurent indéfiniment reportables sur les résultats ultérieurs de l'entreprise jusqu'à leur complète extinction

b. Régime des amortissements réellement différés.

1° Amortissements différés en période déficitaire.

Au regard de la situation des amortissements réellement différés, un exercice est considéré comme déficitaire lorsque les résultats comptables, avant toute déduction éventuelle des revenus de capitaux mobiliers, mais après imputation, le cas échéant, des déficits antérieurs susceptibles de report, sont nuls ou négatifs.

Pour les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, le caractère déficitaire d'un exercice s'apprécie par rapport aux résultats comptables, abstraction faite des déficits antérieurs qui sont imputés sur le revenu global.

Il résulte de l'application combinée des dispositions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI et de l'article 39 B du CGI que les amortissements que l'entreprise s'abstient de comptabiliser peuvent être différés en infraction à l'obligation prévue à l'article 39 B ou au contraire régulièrement différés. L'étendue de l'obligation prévue par l'article 39 B du CGI demeure limitée à la seule constatation des amortissements linéaires. Cette obligation laisse aux entreprises, dans certains cas, la possibilité de différer tout ou partie d'une annuité d'amortissement sans contrevenir aux dispositions de l'article 39 B du CGI.

En revanche, si à la clôture d'un exercice, l'entreprise ne respecte pas l'obligation prévue à l'article 39 B du CGI, de constater en écritures un amortissement minimal égal à l'amortissement linéaire, elle perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée.

2° Amortissements différés en période bénéficiaire.

Le caractère bénéficiaire d'un exercice doit être apprécié au regard du résultat comptable de cet exercice, avant toute défalcation éventuelle des revenus de capitaux mobiliers, mais après déduction des déficits reportables (pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés) et de l'annuité normale d'amortissement.

Il est admis que la situation de report des amortissements linéaires régulièrement différés en période bénéficiaire peut être effectué soit, dans la limite des annuités normales, après l'expiration de la durée normale d'utilisation des biens, soit en totalité, au moment de leur mise hors service, sous réserve bien entendu que les amortissements considérés aient été régulièrement différés au regard des dispositions de l'article 39 B du CGI. En aucun cas, ils ne peuvent être prélevés, en sus de l'annuité normale, sur les produits d'exploitation des exercices suivants celui à la clôture duquel ils ont été différés.

Les amortissements dégressifs, régulièrement différés à la clôture d'un exercice bénéficiaire, peuvent en revanche être répartis pour leur totalité sur la durée d'utilisation restant à courir par application du taux à la valeur résiduelle comptable.

B. Régimes d'amortissement

I. Amortissement linéaire

(BOI-BIC-AMT-20-10)

3016

L'amortissement linéaire s'applique :

- obligatoirement, à tous les biens acquis ou créés avant le 1er janvier 1960, date d'entrée en vigueur du régime de l'amortissement dégressif et aux biens acquis depuis cette date, mais qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'amortissement dégressif ;

- facultativement, aux biens entrant dans le champ d'application de l'amortissement dégressif, mais pour lesquels l'entreprise ne désire pas adopter ce système.

Dans le système de l'amortissement linéaire, l'annuité est calculée en appliquant au prix de revient de ces biens (cf. BIC n° 3012) le taux approprié.

3017

1. Taux d'amortissement linéaire.

En pratique, le taux d'amortissement linéaire à retenir est égal au quotient de 100 par le nombre d'années correspondant à la durée normale d'utilisation de l'élément à amortir (cf. BIC n° 3011).

La liste des taux les plus couramment appliqués figure ci-dessous ; elle est donnée à titre purement indicatif.

a. Constructions :

Maisons d'habitation ordinaires	1 à 2 %
Maisons ouvrières	3 à 4 %
Bâtiments commerciaux	2 à 5 %
Bâtiments industriels (non compris la valeur du sol)	5 %

b. Matériel et outillage :

Matériel	10 à 15 %
Outillage	10 à 20 %
Matériel de bureau	10 à 20 %

c. Autres immobilisations :

Matériel de transport automobile :

- cas général	20 à 25 %
- véhicules destinés à des tournées commerciales en zone de montagne	33 1/3 %
Mobilier	10 %
Agencements, installations	5 à 10 %
Brevets, certificats d'obtention végétale	20 %

3018

2. Point de départ de l'amortissement linéaire.

L'amortissement doit être calculé à compter du jour de la mise en service effective de chaque élément amortissable.

Toutefois, lorsqu'il est démontré qu'une immobilisation a subi une dépréciation entre la date de son entrée dans l'actif et celle de sa mise en service, le point de départ de l'amortissement peut être avancé à la date où cette dépréciation a effectivement commencé, c'est-à-dire, en règle générale, à la date d'acquisition ou de construction de l'immobilisation.

II. Amortissement dégressif

(BOI-BIC-AMT-20-20)

3019

L'amortissement des biens d'équipement autres que les immeubles d'habitation, les chantiers et les locaux servant à l'exercice de la profession, acquis ou fabriqués par les entreprises industrielles, peut être calculé suivant un système d'amortissement dégressif, compte tenu de la durée d'amortissement en usage dans chaque nature d'industrie (CGI, art. 39 A, 1). Toutefois, il est admis que les entreprises commerciales possédant des immobilisations identiques à celles des entreprises industrielles puissent, dans les mêmes conditions que ces dernières, bénéficier de l'amortissement dégressif à raison de ces immobilisations.

1. Biens pouvant faire l'objet d'un amortissement dégressif (CGI, ann. II, art. 22).

Il s'agit des biens appartenant aux catégories énumérées ci-après :

- matériels et outillages utilisés pour des opérations industrielles de fabrication, de transformation ou de transport à l'exclusion des véhicules dont la charge marchande utile est inférieure à deux tonnes mais y compris, en revanche, les véhicules employés au transport en commun des personnes dont le nombre des places est supérieur à huit, non compris celle du conducteur ;

- matériels de manutention ;

- installations destinées à l'épuration des eaux et à l'assainissement de l'atmosphère ;

- installations productrices de vapeur, chaleur ou énergie ;

- installations de sécurité et installations à caractère médico-social ;

- équipements informatiques et machines de bureau, à l'exclusion des machines à écrire autres que celles à frappe électrique entièrement automatique ;

- matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique ;

- installations de magasinage et stockage sans que puissent y être compris les locaux servant à l'exercice de la profession.

Peuvent également bénéficier de ce régime :

- les immeubles et matériels des entreprises hôtelières (CGI, art. 39 A, 2-1°) ;

- les bâtiments industriels dont la durée normale d'utilisation n'excède pas quinze années (CGI, art. 39 A, 2-2°) ;

- les satellites de communication acquis ou créés à compter du 1er janvier 2003 (CGI, art. 39 A, 2-3°) ;

- les immeubles destinés à titre exclusif à accueillir des expositions et des congrès et les équipements affectés à ces mêmes immeubles (disposition applicable aux immeubles et équipements acquis ou créés à compter du 1er janvier 2007 ; CGI, art. 39 A, 2-4) ;

- certains matériels utilisés par les professions libérales dès lors que l'amortissement est réalisé suivant les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux, ;

- les navires utilisés par les entreprises de navigation maritime, d'armement à la pêche. Il est précisé que les navires utilisés notamment pour l'organisation de croisières et la location peuvent faire l'objet d'un amortissement dégressif s'ils sont pourvus d'un acte de francisation de navire de commerce (livret bleu) ;

- les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables en fonction des coefficients indiqués au n° 3025 (CGI, art. 39 AA).

Sont exclus du bénéfice de l'amortissement dégressif les biens déjà usagés au moment de leur acquisition par l'entreprise ainsi que ceux dont la durée normale d'utilisation est inférieure à trois ans. Il est admis cependant que les biens apportés dans le cadre d'une fusion ou opération assimilée placée sous le régime spécial des articles 210 A à 210 C du CGI puissent être amortis selon le mode dégressif par la société bénéficiaire des apports.

2. Modalités de calcul de l'amortissement dégressif.

3020

a. Point de départ de l'amortissement dégressif.

Le point de départ de l'amortissement dégressif s'entend du premier jour du mois de l'acquisition ou de la construction de l'élément bénéficiant de ce régime.

Pour les biens achetés, la date d'acquisition est celle à laquelle, l'accord ayant été réalisé avec le fournisseur sur la chose et sur le prix, l'entreprise en est, conformément aux principes généraux du droit, devenue propriétaire, même si la livraison et le règlement du prix en ont été effectués à une époque différente.

Il en est ainsi même si la mise en service du matériel doit nécessiter l'exécution de certains travaux d'installation. Mais une entreprise ne peut, en tout état de cause, être réputée propriétaire d'un matériel ou d'un outillage acheté que lorsque cet élément est déjà fabriqué et nettement individualisé. Dès lors, lorsque l'acquisition porte sur un élément de série, désigné par un genre, une marque ou un type, le transfert de propriété n'intervient, le plus souvent, qu'au moment de la livraison effective de l'objet ou, tout au moins, de la remise des titres ou des documents représentatifs.

Pour les biens construits par l'entreprise, la date à retenir est celle de l'achèvement de l'ensemble industriel ou de chaque élément ou groupe d'éléments ayant une unité propre et une affectation particulière permettant une mise en service séparée.

3021

b. Taux de l'amortissement dégressif (CGI, art. 39 A).

Le taux applicable pour le calcul de l'amortissement dégressif est obtenu en multipliant le taux d'amortissement linéaire correspondant à la durée normale d'utilisation de l'immobilisation par un coefficient variable selon cette durée.

3022

1° Coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif des biens acquis ou fabriqués entre le 1er janvier 2001 et le 3 décembre 2008 et à compter du 1er janvier 2010 (CGI, art. 39 A).

Les coefficients appliqués au taux de l'amortissement linéaire sont fixés à 1,25 lorsque la durée normale d'utilisation des biens est de trois ou quatre ans, à 1,75 lorsque cette durée est de cinq ou six ans, à 2,25 lorsqu'elle est supérieure à six ans.

Ces coefficients sont applicables aux biens acquis ou fabriqués à compter du 1er janvier 2001, pour la généralité des biens. S'agissant des navires mis sur cale avant le 31 décembre 2000 mais dont le transfert de propriété n'interviendra qu'ultérieurement, les entreprises d'armement naval qui ont opté pour l'amortissement à compter de leur mise sur cale (cf. BIC **n° 3020**) n'ont pas à modifier leur rythme d'amortissement. Elles peuvent continuer à amortir leurs navires sur la base des coefficients d'amortissement en vigueur au moment de leur mise sur cale.

Le tableau suivant résume, en ce qui concerne la généralité des biens et pour les durées d'utilisation habituellement retenues, les taux utilisables.

Durée d'utilisation (en années)	Taux d'amortissement linéaire (en %)	Coefficient applicable		Taux d'amortissement dégressif	
		Biens acquis ou fabriqués avant le 1er janvier 2001	Biens acquis ou fabriqués du 1er janvier 2001 au 3 décembre 2008	Biens acquis ou fabriqués avant le 1er janvier 2001 (en %)	Biens acquis ou fabriqués du 1er janvier 2001 au 3 décembre 2008 (en %)
3	33,33	1,5	1,25	50	41,67
4	25	1,5	1,25	37,5	31,25
5	20	2	1,75	40	35
6	16,67	2	1,75	33,33	29,17
6 2/3	15	2,5	2,25	37,5	33,75
8	12,5	2,5	2,25	31,25	28,13
10	10	2,5	2,25	25	22,5
12	8,33	2,5	2,25	20,83	18,75
15	6,67	2,5	2,25	16,67	15
20	5	2,5	2,25	12,5	11,25

3023

Remarque : la réduction des coefficients d'amortissement dégressif d'un quart de point n'a pas d'incidence sur les modalités d'amortissement des matériels destinés à économiser l'énergie et des matériels de production d'énergies renouvelables visés au a du 2° de l'article 39 AA du CGI (cf. BIC n° 3025).

3024

2° Majoration des coefficients utilisés pour les biens acquis ou fabriqués entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009 (CGI, art. 39 A, 1).

Pour les biens acquis ou fabriqués entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009, les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif sont portés à :

- **1,75** lorsque la durée normale d'utilisation est de trois ou quatre ans ;

- **2,25** lorsque la durée normale d'utilisation est de cinq ou six ans ;

- **2,75** lorsque cette durée est supérieure à six ans.

3025

3° Dispositions applicables aux matériels destinés à économiser l'énergie et aux équipements de production d'énergies renouvelables acquis ou fabriqués entre le 1er janvier 2001 et le 1er janvier 2003 (CGI, art. 39 AA).

Les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables, qui figurent sur une liste établie par arrêté conjoint du ministre du Budget et du ministre

chargé de l'Industrie (CGI, Ann IV, art. 02), peuvent bénéficier d'un amortissement dégressif accéléré. Les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif de ces équipements s'établissent à :

- 2 lorsque la durée normale d'utilisation des matériels est de trois ou quatre ans ;

- 2,5 lorsque cette durée d'utilisation est de cinq ou six ans ;

- 3 lorsque cette durée est supérieure à six ans

Les propriétaires des mêmes biens peuvent opter pour le régime d'amortissement exceptionnel prévu à l'article 39 AB du CGI (cf. BIC n° 3037).

Le tableau suivant récapitule pour ces matériels les taux d'amortissement dégressif en vigueur au regard des durées d'utilisation les plus usuelles.

Durée d'utilisation (en année)	Taux d'amortissement linéaire (en %)	Coefficient applicable	Taux d'amortissement dégressif (%)
3	33,33	2	66,67
4	25	2	50
5	20	2,5	50
6	16,67	2,5	41,67
6 2/3	15	3	45
8	12,5	3	37,5
10	10	3	30
12	8,33	3	25
15	6,67	3	20
20	5	3	15

3026

4° Dispositions applicables aux matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique et technique acquis ou fabriqués à compter du 1er janvier 2004 (CGI, art. 39 AA quinquies)

Les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif des matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique et technique mentionnés au a du II de l'article 244 quater B du CGI sont portés respectivement à 1,5, 2 et 2,5 selon que la durée normale d'utilisation de ces biens est de trois ou quatre ans, cinq ou six ans ou supérieure à six ans. Ces dispositions s'appliquent aux biens acquis ou fabriqués à compter du 1er janvier 2004.

Le tableau ci-après récapitule les taux d'amortissement dégressif applicables pour ces matériels et outillages acquis ou fabriqués à compter du 1er janvier 2004.

Durée d'utilisation (en année)	Taux d'amortissement linéaire (en %)	Amortissement dégressif pour les biens visés à l'article 39 AA quinquies du CGI acquis ou fabriqués à compter du 1er janvier 2004	
		Coefficient	Taux (%)
3	33,33	1,5	50
4	25	1,5	37,5
5	20	2	40
6	16,67	2	33,33
6 2/3	15	2,5	37,5
8	12,5	2,5	31,25
10	10	2,5	25

3027

5° Majoration du taux d'amortissement dégressif pour certains matériels des entreprises de première transformation du bois (CGI, art. 39 AA quater modifié par l'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-BIC-AMT-20-20-50 au II).

Les taux d'amortissement dégressif définis au 1 de l'article 39 A du CGI (cf. BIC n°s 3022 et 3024) sont majorés de 30 % pour les matériels de production, de sciage et de valorisation des produits forestiers, acquis ou fabriqués entre le 13 novembre 2013 et le 31 décembre 2016, par les entreprises de première transformation du bois.

Pour l'application de ces dispositions, les entreprises de première transformation du bois s'entendent des entreprises dont l'activité principale consiste à fabriquer à partir de grumes des produits intermédiaires.

Le bénéfice de cette majoration du taux d'amortissement dégressif est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité instituant la Communauté européenne aux aides de minimis.

c. Calcul des annuités dégressives :

3028

1° Calcul de la première annuité.

La première annuité dégressive, afférente à l'exercice au cours duquel est intervenue l'acquisition ou la fabrication de l'élément amortissable, est calculée en appliquant au prix de revient de ce bien, tel qu'il est défini ci-dessus (cf. n° 3012), le taux d'amortissement dégressif approprié.

Cette annuité doit être réduite, le cas échéant, en fonction du rapport existant entre, d'une part, la durée de la période allant du premier jour du mois d'acquisition ou de la fabrication à la date de clôture de l'exercice et, d'autre part, la durée totale de l'exercice.

Ainsi, dans le cas où l'exercice coïncide avec l'année civile, la première annuité dégressive afférente à un bien acquis ou fabriqué le 15 février devra être réduite aux onze douzièmes de l'annuité normale.

2° Calcul des annuités dégressives suivantes.

A la clôture de chacun des exercices suivants, le montant de l'annuité d'amortissement est déterminé en appliquant le taux utilisé pour le calcul de la première annuité à la valeur résiduelle comptable de l'immobilisation.

Lorsque l'annuité d'amortissement ainsi calculée pour un exercice devient inférieure à l'annuité correspondant au quotient de la valeur résiduelle comptable par le nombre d'années d'utilisation restant à courir à compter de l'ouverture dudit exercice, l'entreprise a la faculté de faire état d'un amortissement égal à cette dernière annuité.

Remarques :

1. Pour le calcul de la période d'amortissement, l'exercice d'acquisition est décompté pour une année entière même lorsque l'acquisition se situe en cours d'exercice ;

2. Lorsque la durée d'un exercice n'est pas égale à douze mois, le montant cumulé de l'amortissement déductible est égal à l'annuité normale, ajustée en fonction de la durée de cet exercice ;

3. En aucun cas le total des annuités dégressives ne peut être inférieur au montant des annuités linéaires, ainsi que le prévoit l'article 39 B du CGI (cf. n° 3014).

III. Amortissements exceptionnels ou accélérés

(BOI-BIC-AMT-20-30)

3029

Ces amortissements, prévus par des textes législatifs particuliers ou par la doctrine, consistent en principe en une dotation supplémentaire, exprimée en pourcentage du prix de revient, qui vient en déduction des résultats imposables de l'exercice au cours duquel les biens considérés entrent dans l'actif de l'entreprise. Les amortissements sont ensuite calculés sur la valeur résiduelle des biens (prix de revient diminué de l'amortissement exceptionnel ou accéléré).

3030

1. Amortissement exceptionnel des immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles ou à la lutte contre la pollution de l'air (CGI, art. 39 quinquies E et 39 quinquies F ; BOI-BIC-AMT-20-30-10).

Les entreprises concernées sont celles qui construisent ou font construire des immeubles spécialement conçus pour :

- l'épuration des eaux industrielles, en conformité des dispositions de la loi n° 64-1245 du 16 décembre 1964 modifiée ;

- la lutte contre les pollutions atmosphériques et les odeurs, en conformité des obligations prévues par la loi n° 2006-686 du 13 juin 2006 relative à la transparence et à la sécurité en matière nucléaire ainsi que par la loi n° 96-1236 du 30 décembre 1996 sur l'air et l'utilisation rationnelle de l'énergie.

Dès l'achèvement de ces constructions, un amortissement exceptionnel peut être pratiqué au taux de 50 % du prix de revient des constructions achevées avant le 31 décembre 1990 si elles s'incorporent à des installations de production existant au 31 décembre 1980. La valeur résiduelle des immeubles est amortissable sur la durée normale d'utilisation.

Les constructions achevées avant le 1er janvier 2011 peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à condition qu'elles s'incorporent à des installations de production.

3031

2. Amortissement exceptionnel des immeubles affectés à la recherche scientifique ou technique (CGI, art. 39 quinquies A, 1, BOI-BIC-AMT-20-30-30).

Les entreprises, qui réalisent des investissements en immeubles en vue de se livrer elles-mêmes à des opérations de recherche scientifique ou technique répondant à certaines conditions, peuvent pratiquer, dès la première année de leur utilisation, un amortissement exceptionnel de 50 %. A compter de l'exercice suivant, la valeur résiduelle de ces biens est amortissable sur leur durée normale d'utilisation restant à courir.

Ces dispositions cessent d'être applicables pour les immeubles acquis ou achevés à compter du 1er janvier 1991, à l'exception des immeubles neufs dont le permis de construire a été délivré avant le 1er janvier 1991.

Corrélativement, l'amortissement de ces immeubles est inclus dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche.

3032

3. Amortissement exceptionnel des immobilisations acquises ou créées au moyen de certaines primes d'équipement (CGI, art. 39 quinquies FA ; BOI-BIC-AMT-20-30-40).

La base de calcul de l'amortissement des immobilisations acquises ou créées au moyen de primes d'aménagement du territoire, d'orientation pour les entreprises de produits agricoles et alimentaires, d'installation artisanale en milieu rural et en zone urbaine nouvelle ou rénovée, de développement artisanal et d'équipement dans les départements d'outre-mer ou de l'ancienne prime de développement régional, accordées, au cours des années antérieures à 2006, est majorée de la moitié du montant de la prime.

La date à retenir pour apprécier si une prime a ou non été accordée au cours des années antérieures à 2006 est la date de la décision d'attribution par l'autorité compétente et non celle du versement des sommes correspondantes.

> **Remarque** : réputées affectées en priorité au financement d'immobilisations amortissables, les primes sont réparties entre ces immobilisations proportionnellement à la valeur d'origine de chacune d'entre elles.

L'amortissement supplémentaire accordé aux biens d'équipement primés est calculé selon le cas, suivant le système linéaire, dégressif ou exceptionnel, mais n'est pas réellement pratiqué par l'entreprise en comptabilité. Il s'ensuit :

- que sa déduction est opérée de manière extra-comptable, selon le cas, soit sur le tableau n° 2058-A (réel normal), soit au cadre B du compte de résultat simplifié de l'exercice (tableau 2033-B, régime simplifié d'imposition). Dans l'un et l'autre cas l'entreprise doit joindre à l'appui de sa déclaration de résultats le détail du calcul du suramortissement imputé sur les résultats de l'exercice ;

- qu'il ne peut bénéficier du report indéfini applicable aux amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire.

Enfin, l'augmentation de la base de calcul de l'amortissement ne modifie pas la valeur brute pour laquelle les immobilisations doivent être inscrites à l'actif.

3033

4. Amortissement exceptionnel des actions ou parts de sociétés conventionnées pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture (CGI, art. 39 quinquies C et 93 ter ; BOI-BIC-AMT-20-30-50).

Les entreprises industrielles et commerciales et les organismes d'études et de recherche qui souscrivent au capital des sociétés ayant conclu une convention avec l'État, dans les conditions prévues à l'article 1er de l'ordonnance n° 59-248 du 4 février 1959, peuvent, dès le versement de leur souscription, effectuer un amortissement exceptionnel égal au montant de ce versement et déductible pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Ces dispositions cessent de s'appliquer aux acquisitions d'actions et souscriptions au capital effectuées depuis le 1er janvier 1991.

En cas de résiliation de la convention pour inobservation des engagements souscrits, de dissolution de la société conventionnée, d'exclusion d'un associé, l'amortissement exceptionnel pratiqué - ou, dans certains cas, une partie de cet amortissement - est réintégré dans les bénéfices imposables de l'exercice en cours.

Remarques : les plus-values résultant de la cession des parts sociales ou des actions de sociétés conventionnées visées à l'article 39 quinquies C du CGI, n'entrent pas en ligne de compte pour le calcul du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, dès lors que le produit de la cession est affecté à la souscription ou à l'acquisition de titres de même nature dans le délai d'un an. Dans ce cas, les plus-values distraites du bénéfice imposable sont affectées à l'amortissement des nouvelles participations (CGI, art. 40 quinquies).

En cas de résiliation de la convention, dissolution de la société, exclusion d'un associé, les plus-values ainsi exonérées peuvent être réintégrées dans les bénéfices de l'exercice en cours.

L'article 40 quinquies du CGI est abrogé par l'article 26 de la loi de finances pour 2014 (dispositions applicables pour l'impôt sur le revenu dû au titre de 2013 et des années suivantes et pour l'impôt dû par les sociétés sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2013).

Les entreprises membres de groupements d'intérêt économique bénéficient des mêmes avantages fiscaux que ceux accordés aux membres des sociétés conventionnées, lorsqu'elles remplissent toutes les conditions prévues par ces dispositions (CGI, art. 239 quater, III).

3034

5. Amortissement exceptionnel des souscriptions au capital agréé des sociétés financières d'innovation conventionnées (CGI, art. 39 quinquies A, 2 ; BOI-BIC-AMT-20-30-60).

Les entreprises françaises qui souscrivent en numéraire au capital agréé des sociétés financières d'innovation (SFI) peuvent pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant de leurs souscriptions au titre de l'exercice au cours duquel elles interviennent.

L'amortissement exceptionnel est pratiqué dès le versement de la souscription.

En cas de libération partielle, il est calculé à la clôture de l'exercice, sur le montant des sommes effectivement versées au cours dudit exercice pour la libération des titres dont il s'agit.

L'application de ce régime fiscal est subordonnée à la condition que les SFI, aient conclu une convention avec le ministre de l'économie et des finances. Cette convention porte obligatoirement sur la totalité du capital de la société.

Remarque : en cas de cession d'actions ayant donné lieu à cet amortissement, la plus-value constatée n'est pas comprise dans les bénéfices imposables, dans la limite de l'amortissement exceptionnel précédemment pratiqué, à condition que la cession intervienne après l'expiration d'un délai de trois ans partant de la date de souscription desdites actions (CGI, art. 40 sexies, al. 1).

3035

6. Amortissement exceptionnel des dépenses d'acquisition de logiciels (CGI, art. 236, II ; BOI-BIC-AMT-20-30-70).

Les dépenses d'acquisition de logiciels acquis pour les besoins de l'exploitation peuvent faire l'objet d'un amortissement accéléré sur une période de 12 mois. Cet amortissement exceptionnel, qui est facultatif, est effectué au prorata du nombre de mois restant à courir entre le premier jour du mois de la date d'acquisition du logiciel et la clôture de l'exercice ou la fin de l'année ; le solde est déduit à la clôture de l'exercice suivant ou au titre de l'année suivante.

Remarque :

1. S'agissant des dépenses d'acquisition d'un site internet, cf. n° 2985.

3036

7. Amortissement accéléré des terminaux permettant l'accès à l'Internet haut débit (CGI, art. 39 AJ).

Les terminaux permettant l'accès à l'Internet haut débit par satellite acquis entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2006 ont pu faire l'objet d'un amortissement accéléré sur douze mois à compter de la date de leur mise en service.

3037

8. Amortissement exceptionnel des matériels destinés à économiser l'énergie et des équipements de production d'énergies renouvelables (CGI, art. 39 AB ; BOI-BIC-AMT-20-30-80).

Peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à compter de leur mise en service, les matériels et équipements acquis ou fabriqués avant le 1er janvier 2011 qui figurent sur la liste prévue à l'article 2 de l'annexe IV au CGI.

3038

9. Amortissement exceptionnel des véhicules électriques (ou fonctionnant au gaz de pétrole liquéfié, au gaz naturel ou au superéthanol E85) et de certains équipements spécifiques nécessaires à leur fonctionnement (CGI, art. 39 AC à 39 AF ; BOI-BIC-AMT-20-30-10).

a. Biens concernés.

• Véhicules et cyclomoteurs : peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois à compter de la date de leur première mise en circulation (CGI, art. 39 AC), les véhicules automobiles terrestres à moteur dont la conduite nécessite la possession d'un permis de conduire mentionné à l'article L. 223-1 du code de la route, ainsi que les cyclomoteurs, acquis à l'état neuf avant le 1er janvier 2010, et qui fonctionnent, exclusivement ou non, au moyen de l'énergie électrique, du gaz naturel pour les véhicules (GNV) ou du gaz de pétrole liquéfié (GPL). Ces dispositions s'appliquent également, dans les mêmes conditions, aux véhicules fonctionnant, exclusivement ou non, au superéthanol E85 mentionné au 1 du tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes acquis neufs à compter du 1er janvier 2007 et avant le 1er janvier 2010.

En ce qui concerne les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, l'amortissement exceptionnel s'applique à la fraction du prix d'acquisition qui n'excède pas les limites mentionnées au n° 2961.

• Accumulateurs, équipements spécifiques (CGI, art. 39 AD et 39 AE) : peuvent également faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois à compter de leur date de mise en service :

- les accumulateurs nécessaires au fonctionnement des véhicules fonctionnant exclusivement ou non au moyen de l'énergie électrique et les équipements spécifiques permettant l'utilisation de l'électricité, du gaz naturel pour véhicules ou du gaz de pétrole liquéfié pour la propulsion des véhicules qui fonctionnent également au moyen d'autres sources d'énergie. S'agissant des équipements spécifiques nécessaires à l'utilisation du GPL, du GNV ou de l'électricité, les dispositions de l'article 39 AD du CGI trouvent à s'appliquer uniquement lorsque l'installation des équipements est réalisée sur des véhicules d'occasion. Ces dispositions sont applicables aux accumulateurs et aux équipements acquis ou fabriqués entre le 1er janvier 2003 et le 1er janvier 2010 ;

- les matériels spécifiquement destinés au stockage, à la compression et à la distribution de GNV ou de GPL, et aux installations de charge des véhicules électriques, acquis entre le 1er janvier 2003 et le 1er janvier 2010. Sont notamment concernées les bornes destinées au chargement accéléré des accumulateurs. Sont également concernés, les matériels spécifiquement destinés au stockage, à la compression et à la distribution de superéthanol E85 mentionné au 1 du tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes acquis à compter du 1er janvier 2007 et avant le 1er janvier 2010.

b. Entreprises concernées.

Pour bénéficier de l'amortissement exceptionnel mentionné aux articles 39 AC, 39 AD et 39 AE du CGI, les véhicules, accumulateurs, équipements ou matériels qui sont donnés en location doivent être acquis avant le 1er janvier 2010 par des sociétés ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, de droit ou sur option (CGI, art. 39 AF).

c. Calcul de l'amortissement exceptionnel.

L'amortissement exceptionnel visé aux articles 39 AC à 39 AE du CGI est un amortissement linéaire sur douze mois à compter de la première mise en circulation des véhicules ou de la date de mise en service des installations, équipements et matériels entrant dans le champ d'application du dispositif. Lorsque l'acquisition est réalisée en cours d'exercice, la première annuité est réduite « prorata temporis » pour tenir compte de la période écoulée entre l'ouverture de l'exercice et la date d'acquisition. L'amortissement exceptionnel suit, sur le plan fiscal, les mêmes règles que les

amortissements habituels. Il doit être constaté dans les écritures comptables de l'entreprise (CGI, art. 39, 1. 2°).

3039

10. Amortissement exceptionnel de matériels destinés à réduire le niveau acoustique d'installations existant au 31 décembre 1990 (CGI, art. 39 quinquies DA ; BOI-BIC-AMT-20-30-20).

Les matériels acquis ou fabriqués avant le 1er janvier 2011 qui figurent sur une liste établie par arrêté conjoint du ministre du Budget et du ministre de l'Environnement et qui sont destinés à réduire le niveau acoustique d'installations existant au 31 décembre 1990 peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur douze mois à compter de leur mise en service.

3040

11. Amortissement exceptionnel de 25 % des constructions nouvelles (CGI, art. 39 quinquies D modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-BIC-AMT-20-30-90).

Les entreprises qui construisent ou font construire avant le 1er janvier 2015 des immeubles à usage industriel ou commercial pour les besoins de leur exploitation dans les zones de revitalisation rurale ou dans les zones de redynamisation urbaine mentionnées à l'article 1465 A du CGI et au A du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 peuvent pratiquer, à l'achèvement des constructions, un amortissement exceptionnel égal à 25 % de leur prix de revient, la valeur résiduelle étant amortissable sur la durée normale d'utilisation.

Remarque : Le décret n° 2013-548 du 26 juin 2013 (JO du 28 juin 2013) précise les critères et seuils visant à déterminer le périmètre des zones de revitalisation rurale. L'arrêté du 10 juillet 2013 précise la liste des communes classées en zones de revitalisation rurale.

Ces dispositions s'appliquent également aux travaux de rénovation réalisés à compter du **1er janvier 2004 et avant le 1er janvier 2015** dans des immeubles utilisés dans les conditions exposées ci-dessus.

Précision : sont considérés comme des travaux de rénovation éligibles au dispositif de l'amortissement exceptionnel les travaux qui constituent des éléments de l'actif immobilisé et qui impliquent la reprise importante voire totale des structures intérieures de l'immeuble concerné (rénovation-construction ou rénovation lourde) ou qui sont destinés à doter l'immeuble des normes actuelles de confort (rénovation-amélioration ou rénovation légère). Ces travaux peuvent consister en des travaux immobiliers et/ou en l'installation ou le renouvellement d'équipements mobiliers.

L'amortissement exceptionnel s'applique aux entreprises qui, cumulativement, au cours du dernier exercice clos à la date d'achèvement de l'immeuble ou des travaux de rénovation :

a) Emploient moins de deux cent cinquante salariés et ont soit réalisé un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 50 millions d'euros, ramené ou porté le cas échéant à douze mois, soit un total de bilan n'excédant pas 43 millions d'euros. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, le chiffre d'affaires et l'effectif à prendre en compte s'entendent respectivement de la somme des chiffres d'affaires et de la somme des effectifs des sociétés membres de ce groupe ;

b) Et dont le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions prévues au a, ou par des entreprises répondant aux conditions prévues au a mais dont le capital ou les droits de vote sont détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises. Cette condition doit être remplie de manière continue au titre de cet exercice. Pour apprécier le respect de cette condition, le pourcentage de capital détenu par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque dans l'entreprise n'est pas pris en compte, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des a et b du 12 de l'article 39 du CGI entre cette entreprise et ces dernières sociétés ou ces fonds. Pour les sociétés membres d'un groupe, la condition tenant à la composition du capital doit être remplie par la société mère du groupe.

- **pour les immeubles**, pour les avantages octroyés du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2008, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004 du 25 février 2004 ; Pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2009, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect de l'article 15 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

- **pour les travaux de rénovation**, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant

l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

3041

12. Amortissement exceptionnel des constructions qui s'incorporent à des installations de production agricole (CGI, art. 39 quinquies FC ; BOI-BIC-AMT-20-30-20).

L'article 39 quinquies FC du CGI prévoit que les constructions qui s'incorporent à des installations de production agricole destinées à satisfaire aux obligations imparties par le titre Ier du livre V du code de l'environnement relatif aux installations classées pour la protection de l'environnement peuvent bénéficier d'un amortissement exceptionnel sur douze mois dans les conditions et selon les modalités prévues aux articles 39 quinquies E et 39 quinquies F du CGI. La base de l'amortissement est constituée par le prix de revient total des investissements effectués, déterminé dans les conditions de droit commun. Son point de départ intervient à la date de mise en service des constructions.

Ce dispositif s'applique aux investissements réalisés avant le 1er janvier 2011.

3042

13. Amortissement exceptionnel des matériels et installations acquis ou créés en vue de répondre aux obligations de mise en conformité des entreprises exerçant leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants (CGI, art. 39 AK ; BOI-BIC-AMT-20-30-100).

L'article 39 AK du CGI prévoit un amortissement exceptionnel sur 24 mois des matériels et installations acquis ou créés en vue de répondre aux obligations légales ou réglementaires de mise en conformité incombant aux entreprises exerçant leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants.

Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2006 aux matériels et équipements susvisés acquis ou créés entre le 15 novembre 2006 et le 30 juin 2009.

a. Entreprises concernées

Le dispositif d'amortissement exceptionnel vise les entreprises exerçant à titre principal leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants, qu'elles relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou de l'impôt sur les sociétés.

b. Biens concernés

Les biens éligibles à cet amortissement exceptionnel sont les matériels ou installations acquis ou créés en vue de répondre aux obligations de mise en conformité en vertu d'une obligation légale ou réglementaire en matière d'hygiène, de sécurité, de protection contre l'incendie, de lutte contre le tabagisme, d'insonorisation ou d'amélioration de l'accessibilité des personnes handicapées.

Sont donc exclus les remplacements de matériels et équipements déjà aux normes.

c. Option de l'entreprise

L'application de cette mesure revêt un caractère facultatif. La décision de l'appliquer ou non est prise par les entreprises concernées à la clôture du premier exercice au titre duquel elle est susceptible de s'appliquer. Elle est matérialisée par la constatation régulière en comptabilité, au titre de l'exercice en cause, de la dotation aux amortissements afférents aux biens concernés. Ce choix revêt un caractère de décision de gestion opposable à l'administration comme à l'entreprise.

d. Calcul de l'amortissement exceptionnel

Les investissements éligibles au dispositif de l'article 39 AK du CGI peuvent faire l'objet d'un amortissement calculé sur une période de vingt-quatre mois, à compter de la date de mise en service. L'amortissement exceptionnel s'effectue selon le mode linéaire et est soumis aux mêmes règles fiscales que les amortissements habituels.

e. Application du plafond de minimis

Le dispositif prévu à l'article 39 AK du CGI s'applique dans les limites et conditions prévues par la législation européenne en matière d'aides de minimis. Ainsi, pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2007, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

3043

14. Amortissement accéléré du matériel acquis en 2009 par les entreprises de travaux forestiers (BOI-BIC-AMT-10-40-30).

Il est admis que les entreprises de travaux d'exploitation du bois ayant à faire face aux conséquences de la tempête Klaus du 24 janvier 2009 dans les régions sinistrées du sud-ouest de la France (région Aquitaine, région Midi-Pyrénées et région Languedoc-Roussillon) puissent opérer un amortissement sur trois ans de certains matériels acquis au cours de l'année 2009. En outre, afin de tenir compte des conditions d'utilisation de ces matériels, les entreprises concernées peuvent pratiquer au titre des douze mois suivant leur acquisition un amortissement égal à 66 % de leur prix de revient.

Cette méthode d'amortissement accéléré revêt un caractère facultatif. Les entreprises qui choisissent de ne pas l'utiliser prennent une décision de gestion qui leur est opposable.

3044

15. Amortissement exceptionnel des robots industriels acquis ou créés par les PME entre le 1er octobre 2013 et le 31 décembre 2015 (CGI, art. 39 AH créé par l'article 20 de la loi de finances pour 2014 ; BOI-BIC-AMT-20-30-110).

Les manipulateurs multi-applications reprogrammables commandés automatiquement, programmables dans trois axes ou plus, qui sont fixés ou mobiles et destinés à une utilisation dans des applications industrielles d'automation, acquis ou créés entre le 1er octobre 2013 et le 31 décembre 2015, peuvent faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur vingt-quatre mois à compter de la date de leur mise en service.

Cette disposition s'applique aux petites et moyennes entreprises, au sens du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

IV. Dispositions particulières

3050

1. Amortissement des biens loués ou mis à disposition par les personnes physiques et les entités soumises au régime fiscal des sociétés de personnes : dispositions applicables aux contrats de location conclus ou aux mises à disposition sous toute autre forme intervenues à compter du 1er janvier 2007 (CGI, art. 39 C ; BOI-BIC-AMT-20-40-10).

L'amortissement des biens données en location ou mis à disposition sous toute autre forme est, en principe, réparti sur la durée normale d'utilisation (CGI, art. 39 C, I). Toutefois, il est soumis à limitation dans les conditions prévues au II de l'article 39 C du CGI qui constituent désormais le régime de droit commun de limitation de la déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme par des personnes physiques ou structures relevant du régime fiscal des sociétés de personnes .

Remarque : en ce qui concerne l'amortissement financier susceptible de s'appliquer aux biens donnés en location dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou d'un contrat de location avec option d'achat prévu au I de l'article 39 C du CGI, se reporter aux. n° 3193.

a. Champ d'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI

1° Entreprises concernées

Sont concernées par les limites de déduction de l'amortissement prévues au II de l'article 39 C du CGI, selon le cas, les personnes désignées ci-dessous :

- les personnes physiques ;

- les sociétés soumises au régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI ;

- les copropriétaires de navires visés à l'article 8 quater qui amortissent le prix de revient de leur part de propriété conformément aux dispositions de l'article 39 E du CGI ;

- les copropriétaires de chevaux de course ou d'étalon visés à l'article 8 quinquies du CGI qui amortissent le prix de revient de leur part de propriété conformément aux dispositions de l'article 39 F du CGI ;

- les groupements d'intérêt économique visés à l'article 239 quater du CGI ;

- les groupements d'intérêt public visés à l'article 239 quater B du CGI ;

- les groupements européens d'intérêt économique visés à l'article 239 quater C du CGI ;

- les groupements de coopération sanitaire visés à l'article 239 quater D du CGI.

Les entreprises énumérées ci-dessus sont visées par les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition, qu'elles relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux.

En revanche, les sociétés et groupements ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés en application du 3 de l'article 206 du CGI ne sont pas concernés par le dispositif.

2° Opérations concernées

Les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition prévues au II de l'article 39 C du CGI sont applicables aux biens corporels meubles et immeubles.

Ces limites ne concernent pas les opérations visées au I bis de l'article 199 undecies B du CGI, à savoir les opérations de location, répondant aux conditions mentionnées au dernier alinéa du I de cet article, d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu en faveur des investissements outre-mer au taux de 70 %.

En revanche, entrent dans le champ d'application de ces limites les opérations bénéficiant de l'aide fiscale à l'investissement outre-mer visée aux articles 217 undecies et 217 duodecies du CGI.

b. Calcul de l'amortissement fiscalement déductible.

1° Dotations aux amortissements soumises à la limitation

Les limites de déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition prévues au II de l'article 39 C du CGI s'appliquent au montant total des amortissements admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, qu'ils soient comptabilisés en amortissement pour dépréciation ou en amortissements dérogatoires. Ces limites s'appliquent également quel que soit le mode de calcul de l'amortissement pratiqué par l'entreprise : linéaire, dégressif ou exceptionnel.

2° Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une personne physique

Conformément au 2 du II de l'article 39 C du CGI, en cas de location ou mise à disposition d'un bien par une personne physique, le montant de l'amortissement de ces biens ou parts de copropriété est admis en déduction du résultat imposable, au titre d'un même exercice, dans la limite du montant du loyer acquis, ou de la quote-part du résultat de la copropriété, diminué du montant des autres charges. En d'autres termes, l'amortissement déductible correspond à la différence positive entre le montant des loyers acquis et le montant des charges, autres que l'amortissement, afférentes à ce bien ou ces parts de copropriété.

3° Calcul de la limitation pour les biens donnés en location ou mis à disposition par une structure soumise au régime fiscal des sociétés de personnes

Il résulte des dispositions combinées de l'article 238 bis K du CGI et du II de l'article 39 C du CGI que la part de bénéfice revenant à chaque associé d'une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être déterminée de manière différenciée suivant qu'il s'agit d'associés personnes physiques ou d'associés personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés.

• Modalités d'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI à la fraction des droits revenant à une personne physique : en application du 2 du II de l'article 39 C du CGI, lorsque la location ou mise à disposition d'un bien est consentie indirectement par une personne physique, l'amortissement de ces biens ou de ces parts de copropriété est admis en déduction dans la limite du montant des loyers acquis sous déduction des autres charges afférentes à ces biens ou ces parts. Dès lors, la quote-part de bénéfice revenant à une personne physique d'une structure soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être déterminée en application des limites fixées au 2 du II de l'article 39 C, c'est-à-dire, sous les mêmes limites que celles applicables en cas de location ou mise à disposition directement d'un bien par une personne physique.

• Modalités d'application des dispositions du II de l'article 39 C du CGI à la fraction des droits revenant à des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés : il résulte des dispositions du 1 du II de l'article 39 C du CGI que la détermination de la part de résultat d'une structure soumise au régime fiscal des sociétés de personnes doit être différenciée suivant que les droits sont détenus par l'entreprise utilisatrice des biens donnés en location ou mis à disposition ou non.

- Non application à la part de résultat revenant aux entreprises utilisatrices : lorsque la location ou la mise à disposition est consentie par une « structure » soumise au régime fiscal des sociétés de

personnes, au profit d'un ou plusieurs de ses associés, copropriétaires ou membres soumis à l'impôt sur les sociétés, les limitations prévues aux premier à troisième alinéas du 1 du II de l'article 39 C du CGI ne s'appliquent pas à la part de résultat revenant aux associés, copropriétaires ou membres, utilisateurs des biens.

- Détermination de la part de résultat revenant aux personnes morales revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés non utilisatrices : lorsque que le bien donné en location ou mis à disposition par une « structure » relevant du régime fiscal des sociétés de personnes est situé, immatriculé ou exploité en France ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, l'amortissement admis en déduction au titre d'un exercice est limité à trois fois le montant des loyers acquis ou de la quote-part de résultat de la copropriété pendant une période de trente-six mois décomptée à partir du début de la mise en location ou de la mise à disposition du bien. Lorsque les biens donnés en location ou mis à disposition ne sont pas utilisés en France ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'EEE qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, la part de bénéfices revenant aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés est déterminée en limitant le montant de l'amortissement déductible à hauteur du loyer acquis diminué du montant des autres charges afférentes à ces biens ou parts.

c. Conséquences des limitations de l'amortissement déductible et du déficit imputable sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres

1° Report des amortissements dont la déduction a été écartée

Conformément aux dispositions du 3 du II de l'article 39 C du CGI, l'amortissement régulièrement comptabilisé au titre d'un exercice dont la déduction est écartée dans les conditions précisées ci-avant peut être déduit du résultat des exercices suivants dans les conditions et limites prévues aux 1 ou 2 du II de l'article 39 C du CGI.

2° Report des déficits dont l'imputation sur le résultat des associés, copropriétaires ou membres a été différée

La fraction des déficits non admise en déduction en application du deuxième alinéa du 1 du II de l'article 39 C du CGI peut être déduite du bénéfice des exercices suivants sous réserve de la limite prévue par ce même alinéa au titre des douze premiers mois d'amortissement du bien.

3051

2. Amortissement des constructions et aménagements édifiés sur sol d'autrui (CGI, art. 39 D ; BOI-BIC-AMT-20-40-30).

Cet amortissement doit être réparti sur la durée normale d'utilisation de chaque élément, même si elle est supérieure à la durée du bail.

Toutefois, les constructions édifiées sur des terrains pris à bail dans les conditions prévues par les articles L 251-1 à L 251-8 du Code de la construction et de l'habitation (bail à construction) peuvent être amorties :

- soit sur la durée du bail lorsque les constructions sont transférées gratuitement au propriétaire des terrains ;

- soit sur la durée normale d'utilisation lorsque le transfert des constructions édifiées par le preneur a lieu contre indemnité.

3052

3. Brevets.

Les brevets acquis ou conçus par l'entreprise peuvent être amortis sur une période minimum de cinq ans. Il en est de même pour les certificats d'obtention végétale bénéficiant d'une protection juridique identique.

4. Entreprises concessionnaires, cf. BOI-BIC-AMT-20-40-40.

3054

5. Situation des producteurs et distributeurs de films, des producteurs d'œuvres audiovisuelles (BOI-BIC-AMT-20-40-60-10).

Le régime dérogatoire d'amortissement des films concerne l'ensemble des distributeurs d'œuvres audiovisuelles, et une accélération du rythme d'amortissement des films et droits d'exploitation est autorisée dans certaines limites.

6. Amortissement des bateaux de pêche des entreprises d'armement à la pêche, cf. BOI-BIC-AMT-20-40-60-10.

3055

7. Cassettes vidéo destinées à la location (BOI-BIC-AMT-20-40-60-30).

Quelle que soit leur valeur unitaire, ces cassettes sont comprises parmi les immobilisations (voir remarques 1 et 2) des entreprises bailleresses. Leur dépréciation du fait de l'usage et du temps est nécessairement constatée par voie d'amortissement, selon le mode linéaire sur leur durée normale d'utilisation. Eu égard à leurs modalités d'exploitation, il est toutefois admis que l'amortissement soit effectué sur une période de deux ans, ce qui correspond à un taux linéaire de 50 %.

Remarques :

1. En revanche, les cassettes vidéo destinées à être revendues en l'état constituent des stocks, conformément à l'article 38 ter de l'annexe III au CGI.

2. Il est rappelé que la solution particulière concernant les biens de faible valeur n'est pas applicable aux cassettes vidéo données en location.

Chapitre 5 : Provisions

(BOI-BIC-PROV)

3060

Les provisions sont des déductions opérées sur les résultats d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à une perte ou à une charge dont l'objet est nettement précisé et dont la réalisation, incertaine, apparaît probable en raison d'événements survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à la clôture dudit exercice.

Distinction entre provisions et charges à payer

L'administration considère que les sommes inscrites en charges à payer ne peuvent être admises en déduction pour l'assiette de l'impôt que si les charges correspondantes revêtent pour l'entreprise le caractère de dettes certaines dans leur principe et déterminées quant à leur montant - c'est-à-dire définitives - mais non encore susceptibles d'être utilement réclamées par les créanciers (par exemple intérêts et loyers courus mais non encore échus).

En revanche, l'Autorité des normes comptables estime que les charges à passer en charges à payer s'entendent également de celles qui peuvent être déterminées avec précision à la clôture de l'exercice, bien que le fait générateur de la dette ne soit pas encore intervenu à cette date (notamment, taxe d'apprentissage afférente aux salaires de l'exercice et taxe sur la valeur ajoutée à payer sur clients débiteurs).

En attendant une harmonisation de la terminologie en la matière, l'administration admet de ne pas remettre en cause la situation des entreprises qui, pour se conformer aux règles comptables énoncées ci-dessus, ont inscrit en charges à payer des dépenses qui, du point de vue fiscal, auraient dû être constatées par voie de provision.

Cette faculté est toutefois subordonnée à la production d'un relevé détaillé de ces charges à payer, en annexe à la déclaration de résultats.

A. Conditions de constitution

(CGI, art. 39, 1-5° ; BOI-BIC-PROV-20)

La déduction des provisions est subordonnée à des conditions de fond et de forme résultant de l'article 39, 1-5° du CGI.

I. Conditions de fond

(BOI-BIC-PROV-20-10)

3061

Les pertes ou charges en prévision desquelles les provisions sont constituées, doivent :

- être déductibles par nature ;

- être nettement précisées ;

- être probables et non simplement éventuelles ;

- résulter d'événements survenus pendant l'exercice et en cours à sa clôture.

En conséquence, ne peuvent notamment être admises en déduction en franchise d'impôt :

- les provisions destinées à faire face à des dépenses ayant pour contrepartie un accroissement des valeurs d'actif ou à des pertes ou charges qui n'incombent pas à l'entreprise (dépenses non déductibles par nature) ;

- les provisions pour créances douteuses calculées en appliquant un abattement ou un pourcentage forfaitaire au montant total des créances à recouvrer (ces provisions sont destinées à faire face à des pertes qui ne sont pas nettement précisées et ont un caractère simplement éventuel) ;

- les provisions destinées à couvrir des risques purement éventuels, telles que les provisions de propre assureur, les provisions pour perte de change, les provisions pour ristournes exceptionnelles à accorder à certains clients alors qu'aucun engagement formel et précis n'a été pris envers les intéressés avant la clôture de l'exercice ;

- les provisions motivées par des événements qui ont pris naissance après la clôture de l'exercice.

Remarques :

1. Le Conseil d'État admet la validité des méthodes statistiques de calcul des provisions dès lors qu'elles permettent d'obtenir une approximation suffisante dans l'évaluation de la charge.

Ces méthodes de calcul des provisions ne sauraient, toutefois, recevoir une application systématique. Elles doivent, en effet, demeurer une exception à la règle selon laquelle les provisions doivent être calculées à partir d'éléments réels et non selon des procédés forfaitaires.

En effet, s'il peut être admis, dans certains cas, que les entreprises de petite taille ne procèdent pas à des calculs poussés pour la détermination des provisions, mais puissent recourir à une méthode plus sommaire à la condition qu'elle soit aussi exacte que possible, il ne saurait en aller de même en ce qui concerne les entreprises importantes disposant de moyens techniques de gestion, notamment dans le domaine de l'informatique, permettant de procéder à des analyses offrant une grande fiabilité. Ces entreprises doivent à partir des éléments réels en leur possession pouvoir chiffrer avec le maximum de précision le montant des provisions qu'elles entendent déduire de leurs résultats.

2. Les ensembliers industriels sont autorisés à constituer à partir de statistiques établies dans le cadre de leur propre gestion, une provision pour risques inhérents à leurs obligations de résultat dès lors qu'ils sont en mesure d'apprécier le montant de ces risques. Toutefois, à titre de règle pratique, il y a lieu de considérer que de telles provisions sont justifiées dans la mesure où, appréciées marché par marché, elles n'excéderont pas 2,50 % du prix hors taxe dudit marché. Si une partie de ces risques était couverte par une compagnie d'assurance, le montant de la provision ainsi calculée devrait être réduit à concurrence du montant des primes rémunérant les polices souscrites.

3. Sociétés pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (SOFICA). Les actions de ces sociétés, inscrites au bilan d'une entreprise relevant de l'impôt sur le revenu, ne peuvent, au plan fiscal, faire l'objet d'une provision pour dépréciation (CGI, art. 238 bis -HH).

II. Conditions de forme

(BOI-BIC-PROV-20-20)

3062

Pour être admises en déduction pour l'assiette de l'impôt, les provisions doivent être effectivement comptabilisées.

Par ailleurs, les provisions (y compris celles dont la déduction est autorisée par des dispositions légales particulières) doivent figurer sur le tableau des provisions prévu à l'article 38 de l'annexe III au CGI. À cet effet, les entreprises doivent joindre à la déclaration de leurs résultats :

- le tableau n° 2056 pour celles qui sont soumises au régime du bénéfice réel ;

- le relevé des provisions figurant sur le tableau n° 2033-D pour celles qui sont placées sous le régime simplifié.

En application de l'article 1763 du CGI, le défaut de production du tableau des provisions ou la fourniture de renseignements incomplets entraînent l'application d'une amende.

B. Sort des provisions

(BOI-BIC-PROV-50)

I. Provisions régulièrement constituées

3063

La déduction d'une provision ne présente qu'un caractère provisoire et son sort définitif est lié à la réalisation de la perte ou de la charge qu'elle est destinée à couvrir.

À cet égard, trois hypothèses sont à envisager :

1. La perte ou la charge se réalise et est enregistrée au débit du compte de charges correspondant à sa nature. La provision est utilisée, conformément à son objet. Corrélativement elle fait l'objet d'une reprise par le crédit du compte de produits approprié.

2. La perte ou la charge ne se réalise pas. La provision devient sans objet et doit être rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle est devenue sans objet.

Lorsque le rapport n'a pas été effectué par l'entreprise elle-même, l'administration peut procéder aux rehaussements nécessaires.

En cas de transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société, seules les provisions figurant au dernier bilan de l'entreprise apporteuse devenues sans objet sont rapportées à son résultat imposable.

3. La provision reçoit, en tout ou partie, une affectation non conforme à sa destination. La provision détournée de son objet (par exemple, virée à un compte de réserve ou distribuée aux associés) doit être réintégrée dans les bénéfices de l'exercice au cours duquel elle a reçu une affectation non conforme à sa destination. La prescription est opposable à l'administration si la provision a été détournée de son objet au cours d'un exercice dont les résultats ne sont plus susceptibles d'être vérifiés.

II. Provisions irrégulièrement constituées dès l'origine

3064

Sont considérées comme telles les provisions qui ne remplissent pas, au moment de leur constitution, l'une des conditions de forme ou de fond requises.

Elles doivent être rapportées au résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été constituées.

C. Provisions diverses constituées en application des dispositions générales

I. Provisions pour créances douteuses ou litigieuses

(BOI-BIC-PROV-40-20).

3065

Il arrive que le recouvrement de créances soit compromis en raison :

- de la mauvaise situation financière du débiteur (créances douteuses) ;

- ou de l'existence d'un désaccord sur leur principe même ou sur leur quotité (créances litigieuses).

Les provisions constituées pour faire face aux pertes pouvant résulter de telles situations sont admises en déduction pour l'assiette de l'impôt, dans la mesure où les conditions de fond et de forme sont remplies et à condition que les créances auxquelles elles s'appliquent soient individualisées et que les événements en cours à la clôture de l'exercice rendent probable la perte supputée.

Lorsque le montant de la créance comprend la TVA facturée au client, la provision doit être limitée au montant « hors taxes » de cette créance. Il en est de même pour les créances dont la perte est définitivement constatée au cours d'un exercice.

II. Provisions pour impôts à payer

(BOI-BIC-PROV-30-20-20).

3066

Pour qu'un impôt puisse donner lieu à constitution d'une provision, il faut qu'il soit déductible, qu'il présente un caractère permanent et qu'il soit dû en raison de faits survenus au cours de l'exercice.

Peuvent notamment faire l'objet de provisions pour impôt à payer :

- la taxe d'apprentissage ou la cotisation représentative de la participation à la formation professionnelle continue, afférente aux salaires alloués au cours de l'exercice ;

- la taxe d'apprentissage et la taxe sur les salaires à raison des rémunérations restant à payer à la clôture d'un exercice et dont le versement résulte d'un engagement formel de l'entreprise.

La contribution sociale de solidarité visée à l'article 39, 1-6° du CGI ne peut faire l'objet d'une provision en franchise d'impôt.

III. Provisions pour travaux d'entretien ou de réparation

(BOI-BIC-PROV-30-20-40).

3067

De telles provisions ne peuvent être constituées en franchise d'impôt, à titre exceptionnel, que si elles sont destinées à faire face à des charges dont l'importance et le caractère sont tels qu'elles doivent, en bonne administration, être réparties sur plusieurs exercices (dépenses de grosses réparations exigées périodiquement par le matériel naval, de gros entretien et de remise en état du matériel des entreprises de travaux publics...).

Dans la mesure où elles constituent des charges déductibles (cf. n°s 2956 et suiv.), les dépenses de grosses réparations ne peuvent donner lieu à la constitution d'une provision que si elles sont nettement précisées. Cette condition ne peut être regardée comme réalisée que lorsque les dépenses couvertes par la provision ont fait l'objet d'une programmation détaillée des travaux à entreprendre, assortie d'une estimation précise de leur coût.

Les entreprises concessionnaires ou locataires peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour faire face aux frais de remise en état des matériels loués avant restitution, dès l'instant où ces dépenses peuvent être considérées comme prévisibles à la clôture de l'exercice.

IV. Provision pour renouvellement

(BOI-BIC-PROV-30-30-10)

3068

Les provisions pour renouvellement des immobilisations sont, d'une manière générale, exclues des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt. Il est fait exception à cette règle pour les entreprises concessionnaires ou locataires qui doivent, en fin de concession ou de bail, remettre leurs installations en bon état à l'autorité concédante ou au bailleur. Celles-ci sont donc admises à déduire de leur bénéfice imposable les provisions constituées en vue de faire face au renouvellement desdites installations. L'article 5 de la loi de finances pour 1998 prévoit les modalités de répartition dans le temps du montant déductible des provisions constituées en vue de faire face à une obligation de renouvellement d'un bien, et étend par ailleurs la possibilité de constituer de telles provisions à l'ensemble des entreprises tenues par une obligation contractuelle de renouvellement de biens amortissables.

1. Champ d'application.

a. Obligation de renouvellement.

La provision n'est admise en déduction du résultat imposable que si l'obligation de renouvellement au titre de laquelle est constituée la provision s'impose à l'entreprise, en exécution d'une stipulation contractuelle. Les biens dont la durée de vie technique, au moment de leur mise en service, est supérieure à la durée du contrat restant à courir, ne peuvent faire l'objet d'une provision pour renouvellement.

b. Biens amortissables.

Seuls les biens amortissables par nature peuvent faire l'objet d'une provision pour renouvellement. De plus, la provision n'est déductible du résultat que si les biens renouvelables sont utilisés comme moyens d'exploitation dans le cadre de l'activité de l'entreprise sur laquelle pèse l'obligation de renouvellement.

c. Entreprises concernées.

La mesure concerne toutes les entreprises, que leurs résultats soient imposés à l'impôt sur le revenu (BIC, BNC ou BA) ou à l'impôt sur les sociétés, dès lors qu'elles ont une obligation de renouveler un bien dont elles assurent l'exploitation.

d. Obligation de renouvellement mise à la charge d'un tiers.

Lorsque l'obligation de renouvellement est mise a la charge d'un tiers, les provisions que celui-ci est susceptible de constituer pour faire face à la charge qui lui incombera à l'occasion du renouvellement du bien sont déductibles de ses résultats dans les mêmes conditions que celles prévues pour l'entreprise sur laquelle pèse initialement l'obligation.

2. Conditions de déductibilité de la provision.

a. Plan de renouvellement.

Une entreprise ne peut constituer en franchise d'impôt des provisions pour renouvellement du matériel dès lors qu'elle n'a établi aucun plan de renouvellement du matériel. A l'issue de ce plan, les dotations pratiquées ne sont plus déductibles.

b. Modalités particulières d'évaluation.

Le montant maximal des provisions pour renouvellement susceptibles d'être constituées ne peut excéder, à la clôture de chaque exercice, la différence constatée entre le coût présumé du remplacement du bien à l'identique et sa valeur d'origine. La valeur d'origine s'entend de celle inscrite au bilan. Cette valeur est déterminée conformément aux dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI. Le coût estimé de remplacement à la clôture de l'exercice est le prix que devrait acquitter l'entreprise pour un remplacement à l'identique si le bien devait effectivement être renouvelé à cette date.

3. Modalités de déduction de la provision.

La provision pour renouvellement est déductible selon des modalités progressives sur toute la durée du plan de renouvellement. Les dotations comptabilisées après l'expiration de ce plan ne sont pas déductibles.

4. Sort de la provision.

a. Provision excédentaire déjà constituée (cf. BOI-BIC-PROV-30-30-20-20).

b. La charge de renouvellement se réalise.

Dès lors que le bien est remplacé, la provision pour renouvellement, doit être rapportée au résultat imposable de l'exercice ou de la période d'imposition au cours duquel intervient le remplacement.

c. L'obligation de renouvellement disparaît.

Les provisions ou fractions de provisions correspondantes doivent être rapportées aux résultats de l'exercice au cours duquel elles sont devenues sans objet.

V. Provisions pour travaux de remise en état des sols de carrières après exploitation

(BOI-BIC-PROV-30-20-40)

3069

Lorsque les dépenses rendues nécessaires par la réhabilitation des sols de carrières après exploitation ont le caractère de frais généraux (c'est-à-dire celles qui n'ont pas pour résultat de conférer aux terrains ainsi réhabilités une valeur supérieure à celle qui aurait été la leur si la carrière n'avait pas été ouverte), elles peuvent faire l'objet d'une déduction anticipée sous forme de provision dès lors qu'elles apparaissent comme nettement précisées et rendues probables par des événements en cours.

VI. Provisions pour charges de personnel

(BOI-BIC-PROV-30-20-10).

3070

1. Provision pour congés payés

a. Régime de droit commun (CGI, art. 39, 1-1° bis, al. 1er).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 1987, sauf option pour le régime décrit ci-dessous, l'indemnité de congé payé est déductible des résultats de l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont acquis par les salariés, sans être encore utilisés. Les règles comptables et fiscales sont donc harmonisées et les entreprises n'ont plus de corrections extra-comptables à effectuer à ce titre pour déterminer leurs résultats imposables.

b. Régime optionnel (CGI, art. 39, 1-1° bis, al. 2).

Les entreprises créées avant le 1er janvier 1987 peuvent opter pour la déduction de l'indemnité de congé payé versée au cours de l'exercice. Cette option est irrévocable. Elle doit être exercée avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultats du premier exercice clos à compter du 31 décembre 1987. Elle est formulée sur un document conforme au modèle établi par l'administration.

L'indemnité calculée dans les conditions prévues aux articles L 3141-22 à L 3141-25 du Code du travail revêt du point de vue fiscal le caractère d'un salaire de substitution qui constitue une charge normale de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant. Les charges sociales et fiscales attachées à ces indemnités suivent le même régime que l'indemnité de congé payé : elles ne peuvent être déduites que des résultats de l'exercice au cours duquel le salarié prend le congé correspondant.

c. Régime de l'indemnité de congé payé en cas de fusions et opérations assimilées ainsi qu'en cas de transferts de salariés sans rupture de contrat de travail.

• Lorsque la société apporteuse est soumise au régime optionnel et que la société bénéficiaire de l'apport est soumise au régime de droit commun, celle-ci ne peut pas déduire sur le plan fiscal l'indemnité correspondant aux droits acquis par les salariés transférés au cours d'une période neutralisée. Cette période est celle au cours de laquelle les salariés transférés ont acquis les droits à congé non utilisés à la date de l'opération ou à sa date d'effet lorsque les parties lui ont donné un caractère rétroactif. La durée ne peut être inférieure à la période d'acquisition des droits à congé non utilisés à la clôture de l'exercice de la société absorbante en cours lors de la fusion, ni à sept mois.

• Lorsque la société apporteuse est soumise au régime de droit commun et que la société bénéficiaire de l'apport est soumise au régime optionnel, celle-ci ne peut pas déduire l'indemnité versée aux salaires transférés et qui correspond aux droits acquis et non utilisés chez la société absorbée. Par contre, elle pourra déduire normalement l'indemnité versée aux salariés transférés et correspondant à des droits acquis après la fusion.

2. Provisions pour charges de retraite (CGI, art. 39, 1-5°, al. 1 ; BOI-BIC-PROV-30-20-10-20).

Les provisions constituées par une entreprise en vue de faire face au versement d'allocations en raison du départ à la retraite ou préretraite des membres ou anciens membres de son personnel, ou de ses mandataires sociaux, ne sont pas déductibles.

3. Provisions pour participation.

La participation allouée aux salariés dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise (cf. BIC n°s 3401 et suiv.), est imputable sur les résultats de l'exercice au cours duquel les sommes correspondantes sont portées à la réserve spéciale de participation. Les entreprises doivent donc réintégrer fiscalement les provisions pour participation qu'elle constituent à raison des sommes qui seront versées à la réserve de participation au cours de l'exercice suivant.

VII. Provisions pour engagement de caution

(BOI-BIC-PROV-30-10-30)

3071

Le Conseil d'État a considéré qu'un engagement de caution pouvait donner lieu à une provision pour risques au titre d'un exercice dès lors que les événements intervenus au cours de cet exercice rendent probables la défaillance du débiteur principal, la mise en jeu de la caution et l'impossibilité pour la personne qui l'a donnée de recouvrer la créance à laquelle elle sera subrogée (CE, arrêts du 5

décembre 1990 req. N°62224, 62225, 62280, 62281).

L'engagement de caution doit exister, c'est-à-dire souscrit irrévocablement, pour des dettes déjà nées.

VIII. Provisions pour indemnités de licenciement

(BOI-BIC-PROV-30-20-10-20)

3072

Les charges liées à des opérations de licenciement peuvent, dans leur ensemble, faire l'objet de provisions dans les conditions de droit commun posées par le 5° du 1 de l'article 39 du CGI. Ce même article interdit expressément la déduction des seules provisions constituées en vue de faire face aux indemnités de licenciement pour motif économique.

1. Champ d'application

a. Procédures de licenciement.

Les provisions exclues des charges déductibles sont celles constituées en vue de faire face au paiement des indemnités de licenciement concernant les seuls licenciements pour motif économique. Conformément aux dispositions des articles L. 1233-3 et suiv. du code du travail, constitue un licenciement pour motif économique le licenciement effectué par un employeur pour un ou plusieurs motifs non inhérents à la personne du salarié. Il résulte d'une suppression ou transformation d'emploi ou encore d'une modification substantielle du contrat de travail, consécutives notamment à des difficultés économiques ou à des mutations technologiques.

Ne sont pas concernées par le dispositif d'exclusion des charges déductibles, la procédure de licenciement pour motif personnel et la procédure de licenciement en cas de redressement ou de liquidation judiciaire.

b. Dépenses liées au licenciement.

Plusieurs types d'indemnités peuvent être versées à l'occasion d'un licenciement pour motif économique. Toutes les indemnités directement liées à un licenciement pour motif économique sont concernées par ce dispositif d'exclusion des charges déductibles, et notamment :

- l'indemnité prévue à l'article L 1234-9 du code du travail aux termes duquel le salarié lié par un contrat de travail à durée indéterminée et qui est licencié alors qu'il compte une année d'ancienneté ininterrompue au service du même employeur, a droit, sauf en cas de faute grave, à une indemnité minimum de licenciement dont le taux et les modalités de calcul en fonction de la rémunération brute dont il bénéficiait antérieurement à la rupture du contrat de travail, sont fixées aux articles R. 1234-1 à R 1234-4 du code du travail;

- lorsqu'elles sont d'un montant supérieur à l'indemnité légale, les indemnités accordées aux salariés en application des conventions collectives, du contrat de travail, des usages ou sur tout autre fondement, comme par exemple sur le fondement des dispositions de l'article L. 1233-61 du code du travail qui régit la mise en place du plan de sauvegarde de l'emploi.

> **Remarque** : ne sont notamment pas concernées par le dispositif d'exclusion, les provisions constituées en vue de faire face aux versements suivants, dès lors qu'ils ne sont pas directement liés au licenciement pour motif économique : indemnités compensatrices de préavis, indemnités compensatrices de congés payés, indemnités de rupture irrégulière ou abusive de contrat de travail, indemnités compensatrices versées dans le cadre d'une clause de non-concurrence, contribution versée à l'organisme gestionnaire du régime d'assurance chômage en cas de licenciement d'un salarié âgé de plus de 50 ans, indemnités versées dans le cadre d'une transaction dès lors que cette opération ne constitue pas un licenciement économique au sens strict, part des contributions mises à la charge des entreprises dans le cadre de conventions passées avec le fonds national de l'emploi, frais de restructuration et dépenses liées à la reconversion du personnel et diverses autres mesures d'accompagnement social des licenciements pour motif personnel ou économique.

2. Portée du dispositif.

Les dotations aux provisions pour indemnités de licenciement pour motif économique doivent être réintégrées extra-comptablement (case « W I » du tableau 2058 A) dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été effectuées (le montant de la reprise comptable à l'occasion de la constatation définitive de la charge afférente à ces indemnités, sera déduit de manière extra-comptable, case « W U »). La charge afférente aux indemnités de licenciement est déductible des résultats de l'exercice au titre duquel les conditions générales de déduction sont remplies.

IX. Provisions pour risque de change afférent a certains prêts

(CGI, art. 39,1-5° ; BOI-BIC-PROV-30-10-30).

3073

Les provisions constituées en vue de faire face au risque de change afférent aux prêts soumis, sur option, aux dispositions prévues au 4e alinéa du 4 de l'article 38 du CGI ne sont pas déductibles du résultat imposable.

X. Provisions comptabilisées dans le cadre de plans d'attribution d'actions gratuites

(BOI-BIC-PROV-30-20-30)

3073-1

Dans le cadre d'un plan d'attribution d'actions gratuites de groupe, la société attributrice des actions gratuites ou des options d'achat peut déduire de son bénéfice imposable les provisions constatées à raison du personnel salarié des sociétés ou groupements qui lui sont liés lorsqu'il existe une convention de refacturation des charges et moins-values afférentes à l'attribution d'actions ou d'options d'achat au personnel de la société liée qui entraine la comptabilisation de produit à recevoir d'un montant égal à celui de la provision.

D. Provisions autorisées pour certaines professions

I. Provisions constituées par les entreprises de presse

(CGI, art. 39 bis, 39 bis A modifié par l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 2013, 54 ter, 201 ter et CGI, ann. IV, art. 4 octies ; BOI-BIC-PROV-60-60)

3074

Pour les exercices clos jusqu'au **31 décembre 2014**, les entreprises exploitant soit un journal quotidien, soit une publication de périodicité au maximum mensuelle consacrée pour une large part à l'information politique et générale, soit, pour les exercices clos à compter du 14 juin 2009, un service de presse en ligne reconnu en application de l'article 1er de la loi n° 86-897 du 1er août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse, consacré pour une large part à l'information politique et générale sont autorisées à constituer une provision déductible du résultat imposable, en vue de faire face aux dépenses suivantes :

- acquisitions de matériels, mobiliers, terrains, constructions, dans la mesure où ces éléments d'actif sont strictement nécessaires à l'exploitation du service de presse en ligne, du journal ou de la publication, et prises de participation dans des entreprises qui ont pour activité principale l'édition d'un journal ou d'une publication mentionnés ci-dessus ou l'exploitation d'un service de presse en ligne mentionné ci-avant, ou dans des entreprises dont l'activité principale est d'assurer pour ces entreprises des prestations de services dans les domaines de l'information, de l'approvisionnement en papier, de l'impression ou de la distribution ;

- constitution de bases de données et acquisition du matériel nécessaire à leur exploitation ou à la transmission de ces données.

- dépenses immobilisées imputables à la recherche, au développement technologique et à l'innovation au profit du service de presse en ligne, du journal ou de la publication.

Précisions :

- Pour la détermination des résultats des exercices 1975 et suivants, sont exclues du bénéfice du régime prévu aux 1 bis, 1 bis A et 1 bis A bis de l'article 39 bis du CGI les publications pornographiques, perverses ou de violence figurant sur une liste établie, après avis de la commission de surveillance et de contrôle des publications destinées à l'enfance et à la jeunesse, par un arrêté du ministre de l'intérieur

- sont assimilées à des quotidiens les publications à diffusion départementale ou régionale consacrées principalement à l'information politique et générale, paraissant au moins une fois par semaine et dont le prix de vente n'excède pas de 75 % celui de la majorité des quotidiens.

- l'article 17 de l'annexe II au CGI définit les critères devant être remplis par les publications et les services de presse

en ligne pour être considérées comme présentant le caractère d'information politique et générale. Ainsi, depuis le 30 avril 2010, les publications et services de presse en ligne doivent réunir les caractéristiques suivantes :

. apporter de façon permanente et continue sur l'actualité politique et générale, locale, nationale ou internationale, des informations et des commentaires tendant à éclairer le jugement des citoyens ;

. consacrer au moins le tiers de leur surface rédactionnelle à cet objet ;.

Limites des déductions autorisées : les déductions que les entreprises de presse ou les entreprises exploitant un service de presse en ligne sont autorisées à pratiquer sont soumises à une double limitation. Les déductions ne peuvent excéder un certain pourcentage de leurs bénéfices ; les sommes déduites ne peuvent être utilisées qu'au financement d'une fraction du prix de revient des immobilisations.

• 1ère limite de déduction (quote-part des bénéfices) : la déduction de la provision est autorisée dans la limite de 30 % du bénéfice de l'exercice concerné pour la généralité des publications et pour les services de presse en ligne reconnus, et dans la limite de 60 % du bénéfice pour les quotidiens et les publications assimilées. Pour les entreprises exploitant un service de presse en ligne reconnu et exerçant d'autres activités, la limite de 30 % est calculée à partir du seul bénéfice retiré de ce service de presse en ligne. Par ailleurs, le pourcentage est porté à 80 % pour les quotidiens et publications assimilées dont le chiffre d'affaires est inférieur à 7 600 000 € taxes comprises.

• 2e limite de déduction (quote-part du prix de revient des éléments d'actif) : les sommes déduites des bénéfices doivent être utilisées pour financer une fraction du prix de revient hors taxes des investissements éligibles. Cette fraction est fixée à : 40 % pour la généralité des publications et pour les services de presse en ligne reconnus, 90 % pour les quotidiens et les publications qui leur sont assimilées.

Il résulte de cette double limitation (bénéfice et prix de revient) que les immobilisations concernées ne peuvent être financées qu'à concurrence de la plus faible de ces deux limites.

Régime des déductions : les éléments d'actif acquis au moyen des provisions sont amortis pour un montant égal à la fraction du prix de revient qui a été prélevé sur ces provisions. Dès lors, si la provision afférente à un exercice donné a été utilisée conformément à son objet dans le délai imparti, elle doit être affectée à l'amortissement des éléments d'actif acquis par prélèvement sur son montant.

Conformément au deuxième alinéa du 6 l'article 39 bis A du CGI, les sommes déduites et affectées à l'acquisition d'éléments d'actifs non amortissables sont rapportées, par parts égales, au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel ces éléments sont acquis et des quatre exercices suivants.

Majoration des reprises de provisions non utilisées conformément à leur objet : les provisions non utilisées avant la fin de la cinquième année suivant celle de leur constitution sont rapportées aux bénéfices imposables de l'exercice au cours duquel intervient ce terme. Si, avant l'expiration de ce délai, la provision est détournée de son objet, elle est rapportée aux résultats de l'exercice au cours duquel elle a été ainsi utilisée.

Ces reprises de provisions sont soumises à une majoration spéciale égale au produit de la provision en cause par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

Cession ou cessation d'entreprise : Dans ce cas, les provisions visées à l'article 39 bis A du CGI non encore utilisées doivent être considérées comme un élément du bénéfice immédiatement imposable dans les conditions prévues à l'article 201 du CGI. Il en est de même de la fraction des sommes affectées à l'acquisition d'éléments d'actif non amortissables, non encore rapportée aux bénéfices imposables à la date de cession ou de cessation de l'entreprise.

Obligations des entreprises : Les entreprises intéressées sont tenues de joindre à chaque déclaration de résultats, un relevé indiquant distinctement le montant des dépenses effectuées au cours de la période à laquelle s'applique la déclaration, par prélèvement, d'une part, sur les bénéfices de ladite période, et d'autre part sur les provisions constituées en vertu de l'article 39 bis A du CGI au moyen des bénéfices des périodes précédentes (CGI, art 54 ter et 223 ter).

II. Provisions pour risques afférents aux opérations de crédit à moyen et long terme réalisées par les banques et établissements de crédit

(CGI, art. 39,1-5°, 15ème alinéa supprimé par l'article 26 de la loi de finances pour 2014 ; CGI, ann. IV, art. 2 à 3 bis ; BOI-BIC-PROV-60-50)

3075

La dotation annuelle à la provision ne peut excéder 5 % du bénéfice comptable de chaque exercice. La dotation globale à cette provision ne peut excéder 0,5 % du montant des crédits à moyen terme et à

long terme effectivement utilisés.

Les opérations de crédit à moyen et à long terme visés à l'article 2 de l'annexe IV au CGI s'entendent non seulement des prêts à moyen et à long terme mais aussi des engagements par signature tels qu'un aval, un cautionnement ou une garantie consentis par les établissements de crédit pour garantir ces mêmes prêts (CE, arrêts du 17 juin 1981, req. n° 20744 et 12 janvier 1983, req. n° 28542).

Toutefois, les opérations de crédit telles qu'elles sont définies ci-dessus, dont le risque n'incombe pas à l'établissement ne peuvent être pris en compte dans l'encours de la provision spéciale.

L'article 26 de la loi de finances pour 2014 supprime ce dispositif (dispositions applicables pour l'impôt sur le revenu dû au titre de 2013 et des années suivantes et pour l'impôt dû par les sociétés sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2013).

III. Provisions spéciales des entreprises d'assurances et de réassurances

(BOI-BIC-PROV-60-70).

3076

1. Provisions pour charges exceptionnelles relatives aux opérations garantissant les risques dus à des éléments naturels, le risque atomique, les risques de responsabilité civile dus à la pollution, les risques spatiaux, les risques liés aux attentats, au terrorisme et au transport aérien (CGI, art. 39 quinquies G ; CGI, ann. II, art. 16 A).

Les entreprises d'assurances et de réassurances peuvent constituer en franchise d'impôt des provisions pour charges exceptionnelles afférentes aux opérations qui garantissent de tels risques.

Chaque provision est affectée, dans l'ordre d'ancienneté des dotations annuelles, à la compensation des résultats techniques déficitaires de l'exercice, par catégorie de risques correspondante. Les dotations annuelles à la provision couvrant les risques attentats et terrorisme qui, dans un délai de douze ans n'ont pu être utilisées conformément à cet objet sont rapportées au bénéfice imposable de la treizième année suivant celle de leur comptabilisation. Les dotations annuelles à la provision couvrant les risques transport aérien qui, dans un délai de quinze ans, n'ont pu être utilisées conformément à cet objet sont rapportées au bénéfice imposable de la seizième année suivant celle de leur comptabilisation. Les dotations annuelles aux provisions couvrant les autres risques mentionnés à l'article 39 quinquies G, qui, dans un délai de dix ans, n'ont pu être utilisés conformément à cet objet sont rapportées au bénéfice imposable de la onzième année suivant celle de leur comptabilisation.

3077

2. Provisions afférentes aux opérations d'assurance-crédit (CGI, art. 39 quinquies GA).

Les entreprises d'assurances et de réassurances peuvent, dans certaines limites, constituer en franchise d'impôt, une provision afférente à leurs opérations d'assurance-crédit, autres que celles effectuées à l'exportation pour le compte de l'État ou avec sa garantie (CGI, ann. II, art. 16 E et 16 F).

3078

3. Provisions destinées à faire face aux fluctuations de sinistralité afférentes aux opérations d'assurance de groupe contre les risques décès, incapacité ou invalidité (CGI, art. 39 quinquies GB ; ann. II, art. 16 G).

Les entreprises d'assurances et de réassurances peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision destinée à faire face aux fluctuations de sinistralité afférentes aux opérations d'assurance de groupe contre les risques décès, incapacité ou invalidité. Le montant annuel de la dotation à la provision ne peut excéder 75% du bénéfice technique du contrat ou de l'ensemble de contrats concernés, net de cessions en réassurance. Le montant global de la provision ne peut excéder à la clôture de chaque exercice, par rapport au montant des primes ou cotisations afférentes aux contrats ou ensemble de contrats concernés, nettes d'annulations ou de cessions en réassurance, acquises au cours de l'exercice :

- 23 % pour un effectif d'au moins 500 000 assurés ;

- 33 % pour un effectif de 100 000 assurés ;

- 87 % pour un effectif de 20 000 assurés ;

- 100 % pour un effectif de 10 000 assurés au plus.

3079

4. Provisions pour perte globale de gestion (CGI, art. 39 quinquies GC).

L'article 39 quinquies GC du CGI autorise les entreprises d'assurances à constituer en franchise d'impôt une provision destinée à faire face à la perte globale de gestion afférente à l'ensemble des contrats d'assurance sur la vie, de nuptialité, de natalité et de capitalisation.

3080

5. Calcul des provisions des entreprises d'assurance sur la vie et de capitalisation (art. L 331-1 du code des assurances).

Les provisions mathématiques constituées par les entreprises d'assurance-vie et de capitalisation sont calculées en tenant compte dans la détermination de l'engagement de l'assuré ou du souscripteur, de la partie des primes devant être versée par l'intéressé et représentative des frais d'acquisition du contrat, lorsque ces frais ont été portés en charge déductible par l'entreprise avant la fin de l'exercice à la clôture duquel la provision est constituée.

Toutefois, pour chaque contrat d'assurance sur la vie ou de capitalisation souscrit à l'issue d'un délai de deux ans à compter de la publication de la loi n° 2005-1564 du 15 décembre 2005, et conformément à l'article L. 132-22-1 du code des assurances, la provision mathématique ne peut être inférieure de plus de 5 % à la provision mathématique qui serait calculée sans tenir compte de la partie des primes mentionnée ci-dessus.

3081

6. Provisions pour sinistres non encore manifestés (CGI, art. 39, 1-5°).

Les articles R. 331-17 et R. 331-18 du code des assurances prévoient que les entreprises d'assurance et de réassurance doivent constituer des provisions destinées à faire face aux sinistres non encore manifestés afférents aux garanties décennales de responsabilité civile et aux garanties décennales de dommage aux ouvrages qui devraient se manifester jusqu'au terme de la période couverte par ces garanties.

3082

7. Provision pour risque d'exigibilité des engagements techniques (CGI, art. 39, 1-5°)

Conformément aux dispositions de l'article R 331-5-1 du code des assurances, les entreprises d'assurance et de réassurance doivent constituer une provision pour risque d'exigibilité des engagements techniques lorsque la valeur globale inscrite au bilan des placements visés à l'article R 332-20 du même code est supérieure à la valeur globale de ces mêmes placements évalués selon leur valeur de réalisation, telle qu'elle est définie à l'article R 332-20-1 du code des assurances.

Sur le plan fiscal, en raison notamment de son caractère global, la provision pour risque d'exigibilité ne peut pas être constituée en franchise d'impôt.

Toutefois, il est admis que le montant de la provision pour risque d'exigibilité constatée au titre de l'exercice soit déduit du résultat imposable à hauteur de la somme des montants de provisions pour dépréciation des titres de placement non comptabilisées mais qui auraient pu être constatées au titre de l'exercice considéré en application des dispositions de l'article 38 septies de l'annexe III au CGI.

IV. Provisions pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures liquides ou gazeux

(CGI, art. 39 ter et 39 ter A ; BOI-BIC-PROV-60-10-10).

3083

En application de l'article 39 ter du CGI, les sociétés qui recherchent et exploitent des gisements d'hydrocarbures liquides ou gazeux en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour reconstitution des gisements égale à 23,5 % du montant des ventes provenant de cette exploitation et limitée à la moitié du bénéfice net retiré de ces ventes. Cette provision doit être employée, dans les deux ans qui suivent la clôture de l'exercice au titre duquel elle a été constituée, à des investissements destinés à la recherche de nouveaux gisements ou à l'amélioration de la récupération des hydrocarbures dans les gisements existants.

L'article 18 de la loi de finances pour 2011 prévoit qu'aucune déduction de cette provision n'est autorisée au titre d'exercices clos à compter du 31 décembre 2010.

V. Provisions pour reconstitution des gisements de substances minerales solides

(CGI, art. 39 ter B abrogé par l'article 26 de la loi de finances pour 2014 ; CGI, ann. III, art. 10 D à 10 G ; CGI, ann. IV, art. 4 C bis ; BOI-BIC-PROV-60-10-20).

3084

Certaines entreprises peuvent constituer, dans certaines conditions, des provisions pour reconstitution de gisements.

Ce dispositif est supprimé par l'article 26 de la loi de finances pour 2014.

Cette suppression s'applique à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2013 et des années suivantes et à l'impôt dû par les sociétés sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2013.

Rappel du dispositif applicable antérieurement :

1. Entreprises concernées.

Il s'agit des entreprises, sociétés et organismes de toute nature qui produisent des substances minérales solides présentant un intérêt pour l'économie française et inscrites sur une liste figurant à l'article 4 C bis de l'annexe IV au CGI.

2. Montant de la provision.

Le montant de la provision ne peut excéder pour chaque exercice :

- ni 15 % du montant des ventes de produits marchands extraits des gisements exploités par l'entreprise, lorsqu'elles sont prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable en France ;

- ni 50 % du bénéfice net imposable provenant des ventes, en l'état ou après transformation, de ces mêmes produits.

Sont assimilées à des ventes de produits extraits de gisements exploités par l'entreprise, les ventes de produits acquis par celle-ci auprès de filiales étrangères dans lesquelles elle détient directement ou indirectement 50 % au moins des droits de vote.

3. Remploi de la provision.

La provision doit être remployée dans un délai de cinq ans sous la forme soit d'immobilisations ou de travaux de recherches réalisés pour la mise en valeur de gisements de substances mentionnées ci-dessus et **situés en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer**, soit de participations dans des sociétés et organismes ayant pour objet la mise en valeur de tels gisements.

Lorsqu'elle est employée conformément à son objet, la provision est transférée à un compte de réserve ordinaire. Toutefois, les entreprises qui réalisent des investissements amortissables en remploi de la provision doivent rapporter à leurs résultats imposables, de manière extra-comptable, au même rythme que l'amortissement une somme égale au montant de ces investissements. Lorsque la provision est remployée sous la forme d'immobilisations non amortissables, de travaux ou de participations, une somme égale au montant de ces remplois doit être réintégrée en une seule fois, de manière extra-comptable au titre de l'exercice au cours duquel est effectué ce remploi.

Ces réintégrations concernent les investissements et les travaux réalisés : à compter du 1er janvier 2003, en remploi des provisions pour reconstitution des gisements constituées au titre des exercices clos à compter du 1er janvier 2001 et jusqu'au 31 décembre 2001 ; à compter du 1er janvier 2002, en remploi des provisions pour reconstitution des gisements constituées au titre des exercices clos à compter de la même date.

Les dispositions en vigueur avant les aménagements apportés par les 1° et 2° du B du II de l'article 54 de la loi de finances rectificative pour 2001 restent applicables dans les autres situations.

La provision est, à défaut de remploi dans le délai imparti, rapportée au bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date d'expiration de ce délai.

Pour les provisions constituées au titre des exercices clos à compter du 1er janvier 2001, l'impôt correspondant à cette réintégration est majoré de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

3085

VI. Provision constituée en vue de couvrir les coûts de démantèlement, d'enlèvement d'installations ou de remise en état d'un site

(CGI, art. 39 ter C ; BOI-BIC-PROV-60-100).

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, par exception aux dispositions du premier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, la provision constituée en vue de couvrir les coûts de démantèlement, d'enlèvement d'installations ou de remise en état d'un site, qui résultent d'une obligation légale, réglementaire ou contractuelle ou d'un engagement de l'entreprise, et encourue ou formalisé soit dès l'acquisition ou la mise en service, soit en cours d'utilisation de cette installation ou de ce site, n'est pas déductible.

Ces dispositions transposent en matière fiscale le nouveau traitement réservé, en comptabilité, aux coûts de démantèlement et de remise en état de site.

Ainsi, la provision constituée en vue de faire face aux coûts futurs de démantèlement, d'enlèvement d'installation ou de remise en état de site encourus du fait d'une obligation incombant à l'entreprise en raison d'une dégradation immédiate de l'environnement n'est pas déductible. Corrélativement, l'entreprise acquiert le droit de déduire l'amortissement de l'actif d'égale valeur comptabilisé au bilan en contrepartie de la provision, qui est dénommé usuellement « actif de contrepartie ». L'amortissement de cet actif est calculé suivant le mode linéaire et réparti sur la durée d'utilisation du site ou des installations.

Ces dispositions ne s'appliquent pas aux provisions destinées à faire face à des dégradations progressives de site résultant de son exploitation, qui continuent à être constituées au fur et à mesure des dégradations effectives et demeurent déductibles dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

En cas de révision de l'estimation des coûts mentionnés au premier alinéa ci-dessus, le montant de la provision et la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie sont rectifiés à due concurrence. L'amortissement de l'actif de contrepartie est calculé, à compter de l'exercice au cours duquel est intervenue cette révision, sur la base de cette valeur nette comptable rectifiée. Lorsque la provision est réduite d'un montant supérieur à la valeur nette comptable de l'actif de contrepartie, l'excédent constitue un produit imposable.

Lorsque la provision est utilisée en tout ou partie conformément à son objet au titre d'un exercice, la provision est rapportée au résultat dudit exercice.

E. Autres provisions constituées en vertu de textes particuliers

I. Provisions diverses

3086

1. Provisions pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant de ventes ou de travaux effectués à l'étranger, (CGI, art. 39, 1-5°, et CGI, ann. IV, art. 4 bis et 4 ter ; BOI-BIC-PROV-60-50).

Les entreprises industrielles ou commerciales consentant des crédits à moyen terme (en principe entre deux et cinq ans ; voir la remarque) pour le règlement des ventes ou des travaux qu'elles effectuent à l'étranger, peuvent constituer une provision destinée à faire face aux risques particuliers afférents à ces crédits.

Remarque : Toutefois, le droit à provision est accordé à raison des crédits d'une durée inférieure à deux ans ou supérieure à cinq ans lorsqu'ils ont obtenu la garantie de la compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur (COFACE).

Le montant global de la provision ne peut, à la clôture d'un exercice, excéder 10 % du montant des crédits à moyen terme figurant au bilan de clôture de cet exercice.

3087

2. Provision pour prêts d'installation consentis par les entreprises à leurs salariés (CGI, art. 39 quinquies-H ; ann. III, art. 10 G bis et 10 G ter ; BOI-BIC-PROV-60-80).

Les entreprises qui consentent des prêts à taux privilégié à des entreprises créées par les membres de leur personnel ou qui souscrivent au capital de sociétés créées par ces personnes peuvent constituer en franchise d'impôt une provision spéciale.

• Les entreprises bénéficiaires des prêts ou les sociétés dont le capital fait l'objet de la souscription doivent :

a. Exercer en France une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI ;

b. Être nouvelles au sens de l'article 44 sexies du CGI, ou créées dans le cadre de l'extension d'une activité préexistante, ou créées dans les conditions des cinq premiers alinéas de l'article 44 septies du CGI et, s'il s'agit de sociétés, ne pas être détenues à plus de 50 % par une entreprise individuelle ni directement ou indirectement par d'autres sociétés. Toutefois, cette interdiction ne concerne que l'entreprise ou la société ou celle de son groupe qui employait les créateurs d'entreprise ;

c. Réaliser à la clôture de l'exercice de création ou de reprise et des deux exercices suivants un chiffre d'affaires qui n'excède pas 4 600 000 € lorsque l'activité principale est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 1 530 000 € s'il s'agit d'autres entreprises. Le chiffre d'affaires à prendre en compte correspond au montant hors taxes des affaires réalisées par l'entreprise avec les tiers dans l'exercice de son activité professionnelle courante ;

• Les créateurs de l'entreprise nouvelle ou de la société nouvelle ne doivent pas exercer ou avoir exercé des fonctions de dirigeant de droit ou de fait dans l'entreprise qui les employait ou dans une des sociétés visées au n° **3089**, ni être conjoint, ascendant, descendant ou allié en ligne directe des personnes ayant exercé de telles fonctions. Ils doivent avoir été employés de l'entreprise ou d'une ou plusieurs des sociétés visées au n° **3089** depuis un an au moins. Ils doivent mettre fin à leurs fonctions dès la création de l'entreprise nouvelle ou de la société nouvelle et en assurer la direction effective.
• Les prêts à taux privilégié sont ceux comportant une durée minimale de sept ans ou, en cas de remboursement anticipé, une durée de vie moyenne d'au moins cinq ans. Ils doivent être rémunérés à un taux n'excédant pas deux tiers de la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans, mentionnée au premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 du CGI. Cette limite doit être appréciée à la date d'octroi des prêts. En outre, le taux des prêts doit, pendant toute leur durée, rester inférieur à cette limite (cf. n° 2995).

Ces dispositions ne s'appliquent pas lorsque l'entreprise nouvelle ou reprise exerce une activité bancaire, financière, d'assurances, de gestion ou de location d'immeubles, une activité mentionnée à l'article 35 du CGI ou une activité civile.

3088

Calcul, plafond et réintégration de la provision. La provision spéciale constituée en franchise d'impôt est égale à la moitié des sommes effectivement versées au titre du prêt ou à 75 % du montant effectivement souscrit en capital ; elle ne peut excéder 46 000 € pour un même salarié.

La provision est rapportée par tiers aux résultats imposables des exercices clos au cours des cinquième, sixième et septième années suivant celle de sa constitution.

Elle est réintégrée aux résultats imposables à hauteur de la fraction de son montant qui excède le total formé par la moitié du principal du prêt restant dû et 75 % du capital qui n'a pas été remboursé ou cédé. La provision éventuellement constituée pour faire face à la dépréciation des titres représentatifs des apports n'est admise en déduction des résultats imposables que pour la fraction de son montant qui excède la provision spéciale déduite à raison de ces mêmes titres et non rapportée au résultat de l'entreprise.

Les entreprises doivent joindre à leur déclaration de résultats de chaque exercice un état comportant tous les renseignements utiles sur les éléments de calcul de chaque provision en cause.

3089

Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 1996, le dispositif est étendu aux aides apportées par la société mère, une filiale ou une société « sœur » de l'entreprise dans laquelle travaillait le salarié. La provision spéciale est constituée dans les conditions et selon les modalités prévues ci-dessus n°s **3087** et **3088**.

Sont concernées :

a. les sociétés qui détiennent plus de 50% du capital de la société qui employait les créateurs de l'entreprise ou dont le capital est détenu pour plus de 50 % par cette société ;

b. les sociétés dont le capital est détenu pour plus de 50 % par une société détenant plus de 50% du capital de la société qui employait les créateurs de l'entreprise (CGI, art. 39 quinquies H, III).

3090

3. Provision pour dépréciation d'œuvres d'art (CGI, art. 39, 1-5°, al. 2).

La dépréciation des œuvres d'art inscrites à l'actif d'une entreprise peut donner lieu à la constitution d'une provision. Cette dépréciation doit être constatée par un expert agréé près les tribunaux lorsque le coût d'acquisition de l'œuvre est supérieur à 7 600 €.

Cet expert est inscrit sur la liste nationale ou sur une des listes établies par les Cours d'appel. Elles sont tenues à la disposition du public au secrétariat-greffe des Cours d'appel et des Tribunaux de grande instance ainsi qu'au secrétariat-greffe de la Cour de cassation s'agissant de la liste nationale.

Remarques :

1. Les œuvres d'art acquises pour être données à l'État dans le cadre de l'article 238 bis-0 A du CGI ne peuvent pas faire l'objet de provisions pour dépréciation.

2. Les œuvres d'artistes vivants dont l'acquisition ouvre droit à la déduction prévue à l'article 238 bis AB du CGI ne peuvent donner lieu à la constatation d'une provision pour dépréciation que pour la fraction de celle-ci qui excède le montant des déductions déjà pratiquées.

3091

4. Provision pour dépréciation du portefeuille-titres.

• Régime fiscal général :

- lorsque l'entreprise relève de l'impôt sur le revenu, les dotations aux provisions pour dépréciation des titres sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme (CGI, art. 39, 1-5°) ; les reprises sont soumises, quant à elles, au régime fiscal des plus-values à long terme ;

- lorsque l'entreprise relève de l'impôt sur les sociétés il faut faire une distinction entre :

• les titres admis au régime fiscal des plus ou moins-values à long terme : les dotations aux provisions sont soumises au même régime que celui énoncé ci-dessus.

• les titres sont exclus du régime fiscal des plus ou moins-values à long terme : les dotations et les reprises suivent le régime de droit commun des provisions pour dépréciation.

• **Titres de créances négociables sur un marché réglementé** en application d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés. Les entreprises ne peuvent constituer de provision en franchise d'impôt que si ces titres présentent un risque réel de non-remboursement à la clôture de l'exercice.

• **Opérations réalisées sur les marchés financiers à terme**. Les pertes latentes encourues à raison d'engagements à terme ne peuvent être constatées par voie de provision qu'à partir d'un bilan global prévisionnel de l'ensemble des opérations.

Les opérations qui sont soumises à la règle de valorisation au prix du marché à la clôture de l'exercice prévue au 1° du 6 de l'article 38 du CGI n'entrent pas dans le champ d'application de cette provision.

• **Plafonnement de la déduction des provisions pour dépréciation constituées sur les titres de participation** (CGI, art. 39, 1-5°, 20ème alinéa et 21ème alinéa ; CGI, Ann. III, art. 10 quaterdecies). Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2005, les dotations aux provisions pour dépréciation comptabilisées au titre de l'exercice sur l'ensemble des titres de participation définis au dix-huitième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI ne sont pas déductibles à hauteur du montant des plus-values latentes existant à la clôture du même exercice sur les titres appartenant à cet ensemble. Désormais, seules les moins-values latentes nettes sont admises en déduction du bénéfice imposable.

Pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, ce dispositif de plafonnement s'applique aux seuls titres de sociétés à prépondérance immobilière définies au a sexies-0 bis du I de l'article 219 du CGI (CGI, art. 39, 1-5°, 20ème alinéa). En matière d'impôt sur les sociétés, il s'applique différemment selon que les provisions concernent des titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées ou non cotées (CGI, art. 209, VI).

Pour l'application de ce dispositif, les plus-values latentes, qui s'entendent de la différence existant entre la valeur réelle de ces titres à la clôture de l'exercice et leur prix de revient corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition sur ces mêmes titres, sont minorées du montant des provisions non admises en déduction au titre des exercices précédents en application de la même phrase et non encore rapportées au résultat à la clôture de l'exercice. Le montant des dotations ainsi non admis en déduction est affecté à chaque titre de participation provisionné à proportion des dotations de l'exercice comptabilisées sur ce titre.

Les dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'un exercice et affectées à un titre de participation en application de l'alinéa précédent viennent minorer le montant des provisions pour

dépréciation sur ce titre rapporté au résultat des exercices ultérieurs.

• **Titres faisant l'objet d'une remise en garantie** : pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2006, la dépréciation des titres qui font l'objet d'une remise en garantie dans les conditions prévues à l'article 38 bis-0 A bis du CGI ne peut donner lieu à la constitution d'une provision déductible sur le plan fiscal. De même, le constituant ne peut déduire de provision pour dépréciation de la créance représentative de ces titres (CGI, art. 39, 1-5°).

3092

5. Provision pour dépréciation d'éléments d'actif non amortissables reçus lors d'opérations placées sous un régime de sursis d'imposition (CGI, art. 39, 1-5°).

a. Opérations concernées.

Il s'agit :

- des opérations d'échanges de titres soumises aux dispositions des 5 bis, 7, 7 bis de l'article 38 du CGI, des articles 248 A et 248 E du CGI, et les opérations d'attribution de titres mentionnées au 2 de l'article 115 du CGI ;

- des opérations de fusion, de scission et d'apport soumises aux dispositions des articles 210 A, 210 B, 151 octies du CGI[(1)] et les opérations de transformation de sociétés commerciales en sociétés coopératives ouvrières de production soumises aux dispositions de l'article 210 D du CGI ;

[(1)]. Toutefois, dans le cadre du régime prévu à l'article 151 octies du CGI, cette règle de détermination de la provision n'est pas susceptible de concerner les provisions pour dépréciation portant sur les immobilisations non amortissables apportées, dont la valeur fiscale pour la société bénéficiaire correspond à la valeur d'apport des biens reçus.

- des opérations de transmission à titre gratuit portant sur un fonds de commerce et soumises au régime prévu à l'article 41 du CGI.

b. Calcul de la dépréciation.

Ces opérations ayant sur le plan fiscal un caractère intercalaire, les actifs reçus sont corrélativement considérés comme ayant en principe une valeur d'origine égale à la valeur fiscale des actifs auxquels ils se sont substitués, ou qui sont reçus lors de la réalisation de l'opération.

La valeur fiscale des actifs reçus correspond :

- à la valeur d'origine des actifs auxquels les biens reçus se sont substitués dans le cas des opérations d'échange de titres susvisées, et à la valeur d'origine des biens non amortissables reçus dans le cadre de fusion, scission, apport, transformation ou transmission visés aux articles 41, 151 octies, 210 A, 210 B et 210 D du CGI ;

- le cas échéant, à la valeur que ces actifs avaient du point de vue fiscal dans les écritures de l'entreprise qui réalise l'opération, ou de l'entreprise qui les avait à son actif avant l'opération considérée. Il en est ainsi notamment si les actifs en cause ont fait l'objet antérieurement d'une opération ayant donné lieu à un sursis d'imposition ou s'ils ont été réévalués dans les conditions prévues au I de l'article 238 bis du CGI.

À cet égard, la provision pour dépréciation constituée sur le plan comptable à raison des actifs en cause est calculée par rapport à leur valeur comptable d'origine (c'est-à-dire à leur valeur d'échange, d'apport...) telle qu'elle figure en comptabilité.

Dès lors, les situations suivantes sont susceptibles d'être rencontrées.

- Première situation : la valeur fiscale de l'élément d'actif est supérieure à sa valeur comptable.

La provision admise sur le plan fiscal est bien entendu limitée à la provision constituée en comptabilité. Cette dernière est calculée par référence à la valeur comptable des éléments d'actif considérés.

- Deuxième situation : la valeur fiscale de l'élément d'actif est inférieure à sa valeur comptable.

La provision admise sur le plan fiscal doit être déterminée par référence à la valeur fiscale des actifs reçus. Dès lors, tant que la valeur réelle de ces actifs à la clôture de l'exercice reste supérieure à leur valeur fiscale, aucune provision n'est admise en déduction pour la détermination des résultats imposables.

La provision pour dépréciation constituée en comptabilité n'est donc que partiellement déductible sur le plan fiscal. L'excédent de la provision par rapport à la dotation fiscalement admise en déduction doit être réintégré pour la détermination des résultats imposables de l'exercice de constitution de la dotation en cause. Bien entendu cette dotation est réintégrée en totalité si aucune provision n'est déductible sur le plan fiscal (situation dans laquelle l'évaluation de l'actif considéré à la clôture de l'exercice reste supérieure à sa valeur fiscale).

Ces dispositions ont un caractère interprétatif.

Les entreprises qui auraient constitué des provisions non conformes à ces prescriptions doivent régulariser leur situation en déposant une déclaration de résultat rectificative, au titre :

- soit de l'exercice au cours duquel les provisions en cause ont été constituées, si celui-ci n'est pas atteint par la prescription ;

- soit, à défaut, du plus ancien exercice non prescrit.

Toutefois, en pratique, il sera admis que la provision non déductible sur le plan fiscal soit réintégrée dans les résultats imposables du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 1993, lorsque cette réintégration est faite spontanément par l'entreprise concernée.

3093

6. Provision pour investissement dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, cf. BIC n° 3419.

3094

7. Provision pour investissement (CGI, art. 39 octies E ; BOI-BIC-PROV-60-20)

L'article 39 octies E du CGI autorise, dans certaines limites, la déduction par les entreprises individuelles et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée, qui ont la qualité de petites et moyennes entreprises, d'une provision pour investissement destinée à favoriser le financement de l'acquisition d'immobilisations amortissables. Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 4 août 2005 et avant le 1er janvier 2010.

a. Entreprises bénéficiaires

1° Condition relative au régime d'imposition de l'entreprise

La provision pour investissement peut être constituée par les entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition, c'est-à-dire celles qui relèvent de plein droit ou sur option du régime réel normal ou du régime réel simplifié, et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL), relevant de l'impôt sur le revenu. Sont donc exclues les EURL qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés en application du 3 de l'article 206 du CGI et les entreprises individuelles soumises au régime des micro-entreprises.

2° Condition relative à la nature des activités exercées par les entreprises

Les entreprises doivent exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale. En pratique, seules les entreprises relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux sont donc éligibles au dispositif à l'exclusion des entreprises relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux et agricoles. En outre, n'ouvrent pas droit au bénéfice de la provision pour investissement les activités exercées dans les trois secteurs suivants : le transport la production ou la transformation de produits agricoles, la pêche et l'aquaculture.

3° Condition relative à la date de création ou de reprise des entreprises

Pour être éligibles au dispositif, les entreprises doivent avoir été créées ou reprises depuis moins de trois ans. Cette condition est appréciée au titre de l'exercice clos en 2005.

4° Condition relative à la taille de l'entreprise

Les entreprises qui peuvent pratiquer la provision sont celles qui emploient moins de vingt salariés et dont au cours de l'exercice, ramené ou porté le cas échéant à douze mois, soit le chiffre d'affaires n'excède pas 50 millions d'euros, soit le bilan n'excède pas 43 millions d'euros. Ces conditions sont appréciées au titre de l'exercice clos en 2005 ou, en cas de création postérieure, à la date de clôture du premier exercice.

b. Investissements financés par la provision

La provision doit être utilisée pour l'acquisition d'immobilisations amortissables, neuves ou d'occasion, à l'exclusion des immeubles et des véhicules de tourisme.

Il est également admis que cette provision puisse être utilisée pour financer des immobilisations amortissables créées par l'entreprise.

c. Constitution de la provision

La dotation à la provision se fait dans une double limite :

- la dotation annuelle ne peut excéder 5 000 € ;

- le montant total de la provision inscrite au bilan à la clôture d'un exercice ne peut excéder 15 000 €.

En d'autres termes, le solde de la provision, après compensation entre les dotations et les reprises réalisées au titre de l'exercice, ne doit pas être supérieur à 15 000 € à la clôture de cet exercice .

d. Utilisation de la provision

La dotation à la provision doit être utilisée pour l'acquisition d'immobilisations amortissables au plus tard à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle.

Lorsqu'elle est utilisée conformément à son objet, la provision est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'acquisition de l'immobilisation amortissable et les quatre exercices suivants, soit sur une durée de cinq exercices. Le montant non utilisé de la provision à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle est rapporté au résultat de cet exercice.

e. Respect du plafond d'aides de minimis

Le dispositif prévu à l'article 39 octies E du CGI s'applique dans les limites et conditions prévues par la législation européenne en matière d'aides de minimis. Ainsi, pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2007, le bénéfice de la provision est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

3095

8. Provisions pour dépenses de mise en conformité (CGI, art. 39 octies F ; BOI-BIC-PROV-60-90).

Pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2006, les entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) relevant de l'impôt sur le revenu peuvent constituer, au titre des exercices clos avant le 1er juillet 2009, une provision pour dépenses de mise en conformité :

1° en matière de sécurité alimentaire, pour celles exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale ;

2° en matière, outre de sécurité alimentaire, d'hygiène, de sécurité, de protection contre l'incendie, de lutte contre le tabagisme, d'insonorisation ou d'amélioration de l'accessibilité des personnes handicapées, pour celles exerçant leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants, à l'exclusion des activités d'hébergement collectif non touristique et de restauration collective.

a. Entreprises bénéficiaires

La provision pour mise en conformité peut être constituée par les seules entreprises individuelles soumises à un régime réel d'imposition, c'est-à-dire celles qui relèvent de plein droit ou sur option du régime réel normal ou du régime réel simplifié, et les entreprises EURL relevant de l'impôt sur le revenu.

Sont donc exclues les EURL qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés en application du 3 de l'article 206 du CGI et les entreprises individuelles soumises au régime des micro-entreprises.

Pour la provision résultant d'une obligation légale ou réglementaire de mise en conformité en matière de sécurité alimentaire, les entreprises doivent exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale. En pratique, seules les entreprises relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux sont donc éligibles au dispositif à l'exclusion des entreprises relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux et agricoles. Sont notamment concernées les entreprises de restauration et de l'alimentation de détail (boulangerie, crémerie, primeurs, restaurant...).

Pour la provision résultant d'une obligation légale ou réglementaire de mise en conformité en matière d'hygiène, de sécurité, de protection contre l'incendie, de lutte contre le tabagisme, d'insonorisation ou d'amélioration de l'accessibilité des personnes handicapées, les entreprises doivent exercer leur activité dans le secteur des hôtels, cafés et restaurants.

b. Objet de la provision

La dotation à la provision pour mise en conformité est subordonnée à l'existence, à la clôture de l'exercice, d'une obligation légale ou réglementaire de mise en conformité. Sont donc exclues les dépenses correspondant notamment à des travaux de rénovation ou de décoration, ainsi que les dépenses de renouvellement de matériels fonctionnels déjà aux normes.

Toutefois, s'agissant des travaux de rénovation ou de décoration accessoires, il est admis, dès lors que leur montant hors taxe ne dépasse pas 20 % du montant hors taxe des dépenses de mise en conformité éligibles, qu'ils puissent être également provisionnés dans le cadre de l'article 39 octies F du CGI.

c. Constitution de la provision

La dotation à la provision se fait dans une double limite :

- son montant doit correspondre au montant estimé des dépenses de mise en conformité ;

- le montant total de la provision inscrite au bilan à la clôture d'un exercice ne peut excéder 15 000 €. En d'autres termes, le solde de la provision, après compensation entre les dotations et les reprises réalisées au titre de l'exercice, ne doit pas être supérieur à 15 000 € à la clôture de cet exercice. Il est précisé que ce seuil de 15 000 € s'apprécie par rapport au montant total de la provision, quelle que soit la nature de la dépense de mise en conformité.

d. Utilisation de la provision

La dotation à la provision doit être utilisée pour l'engagement de dépenses de mise en conformité au plus tard à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle.

Lorsqu'elle est utilisée conformément à son objet, la provision est rapportée au résultat pour sa fraction utilisée par parts égales sur l'exercice d'acquisition de l'immobilisation ou d'engagement de la dépense et les quatre exercices suivants, soit sur une durée de cinq exercices.

Le montant non utilisé de la provision à la clôture du cinquième exercice suivant la première dotation annuelle est rapporté au résultat de cet exercice.

e. Respect du plafond d'aides de minimis

Le dispositif prévu à l'article 39 octies F du CGI s'applique dans les limites et conditions prévues par la législation européenne en matière d'aides de minimis. Ainsi, pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2007, le bénéfice de la provision est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis .

3096

9. Provisions pour dépréciation des immeubles de placement (CGI, art. 39, 1-5°, 34ème et 35ème alinéas ; Ann. III, art. 10 quaterdecies ; BOI-BIC-PROV-40-10-20-30).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2005, les dotations aux provisions pour dépréciation comptabilisées au titre de l'exercice sur l'ensemble des immeubles de placement ne sont pas déductibles à hauteur du montant des plus-values latentes sur ces mêmes immeubles existant à la clôture du même exercice. Seules les moins-values latentes nettes sont admises en déduction du bénéfice imposable.

Pour l'application de cette disposition, constituent des immeubles de placement les biens immobiliers inscrits à l'actif immobilisé et non affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, à l'exclusion des biens mis à la disposition ou donnés en location à titre principal à des entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 affectant ce bien à leur propre exploitation. Pour l'application des dispositions de la première phrase, les plus-values latentes, qui s'entendent de la différence existant entre la valeur réelle de ces immeubles à la clôture de l'exercice et leur prix de revient corrigé des plus ou moins-values en sursis d'imposition sur les immeubles appartenant à cet ensemble, sont minorées du montant des provisions non admises en déduction au titre des exercices précédents en application de la même phrase et non encore rapportées au résultat à la clôture de l'exercice.

Le montant total des dotations aux provisions non admises en déduction au titre de l'exercice en application de l'alinéa précédent vient minorer le montant total des provisions pour dépréciation des immeubles de placement rapporté au résultat des exercices ultérieurs.

II. Provisions constituées à raison des stocks

3100

1. Provision pour dépréciation : cf. BIC n° 2917.

2. Provision pour hausse des prix (CGI, art. 39, 1-5° 11e alinéa ; ann. III, art. 10 nonies à 10 terdecies ; BOI-BIC-PROV-60-30) :

a. Constitution de la provision.

Lorsque, pour une matière ou un produit donné, il est constaté, au cours d'une période ne pouvant excéder deux exercices successifs, une hausse de prix supérieure à 10 %, l'entreprise peut pratiquer en franchise d'impôt une provision pour hausse des prix correspondant à la fraction de cette hausse excédant 10 %. Pour la détermination des exercices clos à compter du 22 septembre 2004, le montant

de la dotation à cette provision ne peut excéder 15 millions d'euros par période de douze mois, au titre de chaque exercice, majoré le cas échéant d'une fraction égale à 10 % de la dotation à cette provision déterminée dans les conditions prévues à la phrase précédente. Toutefois pour les entreprises dont la durée moyenne de rotation des stocks, pondérée par matières et par produits, est supérieure à un an, le plafond fixé à la phrase précédente est multiplié par cette durée moyenne, exprimée en mois, divisé par douze.

Peuvent faire l'objet de provisions pour hausse des prix les matières, produits et approvisionnements de toute nature existant en stock à la clôture de l'exercice, à l'exclusion des travaux en cours.

Le droit à la constitution d'une provision pour hausse des prix doit être apprécié distinctement pour chaque matière, produit ou approvisionnement de nature différente.

b. Sort de la provision.

La provision pour hausse des prix pratiquée à la clôture d'un exercice est rapportée de plein droit aux bénéfices imposables de l'exercice en cours à l'expiration de la sixième année suivant la date de cette clôture.

Toutefois, dans le cas des entreprises dont la durée normale de rotation des stocks est supérieure à trois ans, la réintégration est seulement effectuée dans un délai correspondant au double de cette durée.

c. Obligations des entreprises.

Les entreprises qui pratiquent des provisions pour hausse des prix sont tenues de fournir, à l'appui de la déclaration des résultats de chaque exercice, tous les éléments de calcul de la provision (quantités de chacune des matières, produits et approvisionnements, valeur unitaire d'inventaire de chacun de ces éléments tant à la clôture de l'exercice considéré qu'à l'ouverture et à la clôture de l'exercice précédent, montant de la déduction effectivement pratiquée, etc.).

En outre, la provision doit être inscrite au passif du bilan sous une rubrique spéciale faisant ressortir séparément le montant des dotations de chaque exercice.

Bien entendu, la provision pour hausse des prix doit être effectivement comptabilisée et figurer sur le relevé spécial des provisions, joint à la déclaration des résultats.

3. Provisions pour pertes à terminaison (CGI, art. 39, 1-5e al. 1 ; BOI-BIC-PROV-30-10-20).

• Provisions afférentes à des pertes sur opérations en cours à la clôture de l'exercice.

Une provision pour perte sur opération en cours à la clôture d'un exercice ne peut être constituée en franchise d'impôt que si, à cette date, le coût de revient des travaux exécutés (évalués comme les encours de production) excède la valeur de vente de ces mêmes travaux augmentée des révisions de prix contractuelles certaines à cette date, la provision étant limitée à l'excédent constaté.

Ainsi, seule la fraction de la perte correspondant aux travaux exécutés à la clôture d'un exercice et non la perte globale prévisible sur l'ensemble de l'opération, peut faire l'objet d'une provision déductible sur le plan fiscal.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations qui résultent de contrats conclus au cours d'exercices clos à compter du 31 décembre 1991 et qui sont en cours à la clôture des mêmes exercices.

• Provisions afférentes à des produits en stock à la clôture d'un exercice.

En application du 3 de l'article 38 du CGI, les stocks sont évalués au prix de revient ou au cours du jour de la clôture de l'exercice, si ce cours est inférieur au prix de revient. Dans ce dernier cas, l'entreprise doit constituer, à due concurrence, une provision pour dépréciation (CGI, ann. III, art. 38 decies). Les dépenses non engagées à la clôture d'un exercice en vue de la commercialisation de biens en stock ne peuvent être retenues :

- ni pour l'évaluation de ces produits à la clôture de l'exercice ;

- ni pour la constitution d'une provision pour perte à la même date.

Par ailleurs, la déduction sur le plan fiscal d'une provision pour perte sur la vente des produits en stock à la clôture de l'exercice est interdite.

Les provisions pour pertes afférentes à ces biens et figurant au bilan devront être réintégrées aux résultats imposables du premier exercice clos à compter du 31 décembre 1991.

Les entreprises qui, pour se conformer aux règles comptables constatent, le cas échéant, une provision pour perte sur stocks à la clôture de ces exercices, doivent réintégrer ces provisions de manière extra-comptable sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058 A (ligne WI).

Corrélativement lorsque ces provisions deviendront sans objet en principe lors de la commercialisation

des produits en stock, leur réintégration comptable devra être neutralisée de manière extra-comptable sur le tableau de détermination du résultat fiscal n° 2058 A (ligne WU).

Chapitre 6 : Plus-values et moins-values d'actif

(BOI-BIC-PVMV)

3105

Conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI, les plus-values réalisées et les moins-values subies lors de la cession d'éléments quelconques de l'actif immobilisé soit en cours, soit en fin d'exploitation, doivent être retenues, en principe, pour la détermination du résultat fiscal. Toutefois, les articles 39 duodecies à 39 quindecies, 151 septies à 151 nonies du CGI prévoient des régimes fiscaux particuliers applicables à ces plus-values ou moins-values, dérogatoires à celui applicable aux produits et charges d'exploitation.

Il y a plus-value lorsqu'il est constaté un excédent du prix de cession d'un élément d'actif immobilisé sur le prix de revient de cet élément diminué des amortissements pratiqués et admis en déduction pour l'établissement de l'impôt (valeur nette comptable dans la généralité des cas).

Il y a moins-value lorsque le prix de cession est inférieur à la valeur nette comptable de l'élément cédé.

Le prix de vente doit s'entendre du prix net, c'est-à-dire déduction faite des frais spéciaux qui s'appliquent directement à l'opération de cession (par exemple courtages ou commissions éventuellement payés à un intermédiaire par le cédant).

En matière d'impôt sur le revenu, le régime des plus-values provenant de la cession d'un élément de l'actif immobilisé est fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise.

a. Lorsqu'elles sont réalisées par des entreprises dont le chiffre d'affaires excède les limites prévues à l'article 151 septies du CGI, les plus-values ou moins-values relèvent du régime prévu aux articles 39 duodecies à 39 quindecies, du CGI qui repose sur une distinction fondamentale entre :

- d'une part, les plus-values et les moins-values à long terme, soumises à un régime comportant une taxation réduite des plus-values nettes ;

- et, d'autre part, les plus-values et les moins-values à court terme qui, sous réserve d'une répartition possible des plus-values nettes sur un certain nombre d'exercices, sont soumises à un régime semblable à celui des bénéfices et pertes d'exploitation.

b. Lorsque le chiffre d'affaires de l'entreprise ne dépasse pas les limites prévues à l'article 151 septies du CGI, les plus-values réalisées sont exonérées totalement ou partiellement d'impôt sur le revenu, sous certaines conditions (CGI, art. 151 septies ; cf. n° 3138 et suiv.).

En ce qui concerne les plus-values résultant de la transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société, cf. n° 3168.

En matière d'impôt sur les sociétés, seul le régime d'imposition des plus-values décrit au a ci-dessus est susceptible de s'appliquer quel que soit le chiffre d'affaires réalisé. Toutefois, le champ d'application du régime des plus ou moins-values à long terme est limité aux titres de participation au sens du a ter du I de l'article 219 du CGI et aux titres de certains fonds communs de placement à risque, de fonds professionnel de capital investissement ou de sociétés de capital-risque détenus depuis au moins cinq ans.

A. Généralités

3106

D'une manière générale, le régime prévu par les articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI s'applique aux plus-values et aux moins-values provenant des cessions d'éléments de l'actif immobilisé réalisées, en cours ou en fin d'exploitation, par les entreprises industrielles et commerciales relevant de l'impôt sur le revenu - autres que celles définies à l'article 151 septies du CGI (cf. n°s 3138 et suiv.) - et par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, sous certaines réserves.

Il convient de considérer comme faisant partie de l'actif immobilisé, l'ensemble des éléments de l'actif autres que ceux qui constituent l'objet même de l'activité de l'entreprise, c'est-à-dire les éléments

permanents d'exploitation (terrains, bâtiments, matériel, mobilier, éléments incorporels du fonds de commerce, etc.).

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012, un dispositif particulier est institué pour l'imposition des plus et moins-values de cession des éléments d'actif utilisés à des fin autres que professionnelles (BOI-BIC-PVMV-10-20-30).

3107

Remarques :

1. La plus-value réalisée à l'occasion de la cession d'un élément de l'actif n'est imposable qu'au titre de l'exercice au cours duquel la propriété du bien cédé a été transférée au cessionnaire ;

2. Les exploitants individuels imposables selon un régime réel ont la faculté d'inscrire ou non à l'actif de leur entreprise les biens immeubles dont ils sont propriétaires. Lorsqu'un immeuble utilisé par un contribuable pour son exploitation n'a jamais figuré à l'actif de son entreprise, la plus-value réalisée à l'occasion de la cession dudit immeuble n'est pas comprise dans les résultats de l'entreprise ;

3. Aux termes de l'article 151 sexies du CGI, si un bien cédé a figuré pendant une partie du temps écoulé depuis l'acquisition dans le patrimoine privé du contribuable, la plus-value correspondant à cette période est calculée suivant les règles résultant des articles 150 U à 150 VH du CGI ; Le II de l'article 151 sexies, du CGI prévoit que la plus-value réalisée lors de la cession d'actions ou de parts sociales louées dans les conditions des articles L. 239-1 à L. 239-5 du code de commerce, ou celle réalisée dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale, industrielle ou libérale est calculée, si ces titres ont figuré pendant une partie du temps écoulé depuis leur acquisition dans le patrimoine privé du contribuable, suivant les règles des articles 150-0 A à 150-0 E du CGI, pour la partie du gain net correspondant à cette période. Lors de la cession à titre onéreux de titres ou de droits mentionnés à l'article 150-0 A du CGI, ayant successivement fait partie du patrimoine privé, été inscrits à l'actif d'une entreprise ou considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession en application des dispositions des articles 93 ou 151 nonies du CGI, ou été louées dans les conditions des articles L. 239-1 à L. 239-5 du code de commerce, puis étant revenus dans le patrimoine privé, les gains nets sont constitués par la somme des gains nets relatifs aux périodes de détention dans le patrimoine privé, calculés suivant les règles des articles 150-0 A à 150-0 E du CGI.

4. Le régime fiscal des plus-values n'est pas applicable aux plus-values réalisées :

• lors de la négociation de contrats à terme d'instruments financiers, ces contrats ne constituant pas des éléments de l'actif immobilisé ; le 6 de l'article 38 du CGI définit le régime fiscal applicable à ces opérations ;

• par les sociétés dont l'objet social est la location d'équipements, lors de la cession des éléments de l'actif immobilisé faisant l'objet d'une location dans le cadre de leur activité, ainsi que les plus-values réalisées par les entreprises effectuant des opérations de crédit-bail lors de la cession des éléments de leur actif immobilisé faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail. Ces dispositions ne s'appliquent que lorsque l'élément cédé a été préalablement loué avant d'être vendu et que l'acheteur est le locataire lui-même.

5. L'imposition de la plus-value réalisée par les courtiers d'assurances maritimes lors de l'apport, avant le 1er juillet 1980, de leur entreprise à une société ayant pour objet principal le courtage d'assurances, est reportée au moment où s'opérera la transmission ou le rachat de leurs droits sociaux (CGI, art. 39 quindecies A).

6. Le régime fiscal des plus et moins-values à long terme prévu par les articles 39 duodecies et suivants du CGI n'est pas applicable à la quote-part des profits distribués par un fonds de placement immobilier (CGI, art. 39 duodecies, 6 bis).

7. Le régime des plus-values et moins-values applicable aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés est développé aux n°s 3766 et suiv.

B. Régime des plus ou moins-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

I. Définition des plus-values et moins-values à court terme ou à long terme

(BOI-BIC-PVMV-20-10)

3108

1. Plus-values à court terme (CGI, art. 39 duodecies, 2).

Présentent le caractère de plus-values à court terme les plus-values provenant de la cession :

- d'éléments d'actif immobilisé acquis ou créés depuis moins de deux ans.

Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B du CGI.

- d'éléments acquis ou créés depuis au moins deux ans dans la mesure où elles correspondent à des

amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles, ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI (cf. n° 3014).

- de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (disposition applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011).

Par amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt il convient d'entendre tous les amortissements qui ont affecté la détermination du bénéfice imposable. Il s'agit des amortissements normalement pratiqués, y compris les amortissements exceptionnels ou accélérés.

Sont assimilées à de tels amortissements les sommes normalement déduites de la valeur nette comptable des éléments cédés pour le calcul de la plus-value, telles que les subventions d'équipement, les primes à la construction, les subventions allouées à l'industrie du cinéma et les subventions encaissées par des sociétés immobilières d'économie mixte dans le cadre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

3109

2. Moins-values à court terme (CGI, art. 39 duodecies, 4).

Le régime des moins-values à court terme s'applique :

- aux moins-values subies lors de la cession de biens non amortissables détenus depuis moins de deux ans ;

- aux moins-values subies lors de la cession de biens amortissables, quelle que soit la durée de leur détention. Le cas échéant, ces moins-values sont diminuées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles (cf. n° 2961) ainsi que de ceux qui ont été irrégulièrement différés (cf. n° 3015).

3110

3. Plus-values à long terme et moins-values à long terme (CGI, art. 39 duodecies, 3 et 5).

Le régime des plus-values et moins-values à long terme concerne les plus-values et moins-values autres que celles définies ci-dessus.

Le tableau suivant résume les critères de distinction entre plus-values et moins-values à court terme ou à long terme.

Nature de l'élément cédé	Élément d'actif immobilisé acquis ou créé par l'entreprise			
	Depuis moins de deux ans		Depuis deux ans au moins	
	Plus-value	Moins-value	Plus-value	Moins-value
			Fraction correspondant à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt.	
Élément amortissable	À court terme	À court terme	À court terme	À court terme
			Fraction excédant le montant global des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt	
			À long terme	
Élément non amortissable	À court terme	À court terme	À long terme	À long terme

En outre, le régime des plus-values à long terme s'applique à certains produits ou plus-values expressément définis par la loi.

3111

a. Produits de la propriété industrielle (CGI, art. 39 terdecies, 1 et art. 39, 12).

Le régime des plus-values à long terme s'applique aux opérations portant sur des brevets ou des inventions brevetables, ainsi que, sous certaines conditions, sur des procédés de fabrication industriels qui constituent l'accessoire indispensable de brevets ou d'inventions brevetables. Pour les exercices

ouverts à compter du 1er janvier 2011, le régime des plus-values à long terme est étendu aux perfectionnements apportés aux brevets et inventions brevetables.

3112

1° Nature des droits retenus.

• les brevets, à condition d'être en cours de validité.

• les inventions brevetables si elles satisfont aux trois critères suivants :

- constituer une invention nouvelle ;

- impliquer une activité inventive ;

- être susceptible d'application industrielle.

Les demandes **de brevets en cours de délivrance** sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application du 1 de l'article 39 terdecies du CGI si elles satisfont aux conditions de brevetabilité. Toutefois, dès lors qu'elles auront été déposées, il ne sera pas insisté sur le critère de nouveauté de l'invention.

En revanche, sont notamment exclus du champ d'application du 1 de l'article 39 terdecies du CGI les droits de possession industrielle non brevetables tels que « savoir-faire », « secret de fabrique », les droits de la propriété industrielle autres que les brevets (marques de fabrique et marques commerciales, dessins et modèles...), les logiciels, les prestations de services liées à une opération portant sur un brevet ou une invention brevetable.

• les **procédés de fabrication industriels** qui sont l'accessoire indispensable d'un brevet ou d'une invention brevetable. Peuvent entrer dans le champ d'application du 1 de l'article 39 terdecies du CGI les procédés de fabrication non brevetables qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

- le procédé doit constituer le résultat d'opérations de recherche ;

- il doit être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable ;

- il doit être cédé ou concédé simultanément au brevet ou à l'invention brevetable dont il est l'accessoire et aux termes du même contrat que celui-ci.

3113

Pour bénéficier du régime des plus-values à long terme, les éléments visés ci-dessus **n° 3112** doivent :

- faire partie de l'actif immobilisé de l'entreprise ;

- avoir été acquis à titre onéreux depuis au moins deux ans.

Par ailleurs, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, les dispositions du 1 de l'article 39 terdecies du CGI ne s'appliquent pas :

- aux plus-values de cession des éléments mentionnés ci-dessus, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39 du CGI;

- Lorsque les éléments mentionnés ci-dessus :

· ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif immobilisé ;

· ou ont été pris en concession, sauf si l'entreprise concédant la licence d'exploitation prise en concession est la première entreprise bénéficiant à ce titre du régime des plus-values à long terme et si celle-ci apporte la preuve que les opérations mentionnées au présent point, d'une part, sont réelles et ne peuvent être regardées comme constitutives d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française et, d'autre part, créent une valeur ajoutée du chef de cette entreprise sur l'ensemble de la période d'exploitation de la licence concédée. Cette preuve est établie dans le cadre d'une documentation présentant l'économie générale de l'exploitation de la licence. Un décret précise les conditions d'établissement de cette documentation ;

· ou ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.

3114

2° Régime fiscal de la cession ou de la concession.

Le régime des plus-values à long terme s'applique :

- aux plus-values de cession de droits mentionnés au n° **3112**, sauf, pour les exercices ouverts à

compter du 1er janvier 2011, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39 du CGI (cf. **n° 3113**).

Le prix de cession s'entend de la valeur de la contrepartie reçue par le cédant ; il correspond à la somme acquise au vendeur en cas de vente, à la valeur réelle des biens reçus en cas d'échange, et à la valeur réelle des titres reçus en rémunération en cas d'apport. Ce prix s'entend net des frais de cession. Les plus-values provenant de la cession de brevets bénéficient du régime des plus-values à long terme alors même qu'ils seraient totalement ou partiellement amortis ou que les frais d'études ou de recherches ayant abouti à leur mise au point ont été passés en frais généraux ; dans une telle hypothèse, en effet, les brevets conservent néanmoins leur caractère d'immobilisation même s'ils ne figurent pas au bilan.

- au **résultat net** de la concession de licences d'exploitation portant sur ces mêmes éléments.

Le résultat net correspond au **résultat de la gestion de la concession** ; il est égal à la différence entre les redevances provenant de la concession et les charges de gestion correspondantes ; il est retranché du résultat de l'entreprise pour être soumis au régime des plus-values à long terme.

3° Régime fiscal de la sous-concession (CGI, art. 39, 12 bis).

Pour les exercices ouverts à compter du 13 octobre 2011, le montant des redevances dues par une entreprise concédant une licence ou un procédé pris en concession n'est déductible que du résultat net de cette entreprise imposable selon le régime mentionné au 1 de l'article 39 terdecies du CGI.

L'excédent éventuel du montant total des redevances sur le résultat net mentionné ci-dessus n'est déductible du résultat imposable de l'entreprise mentionnée ci-dessus que dans le rapport existant entre le taux réduit de 15 % prévu au deuxième alinéa du a du I de l'article 219 du CGI et le taux normal prévu au deuxième alinéa du même I.

Une fraction égale à [18, 1/3]/[33, 1/3] du montant des redevances déduites du résultat imposable au taux normal et afférentes à des licences et procédés donnés en concession au cours d'un exercice ultérieur est rapportée au résultat imposable au taux normal de l'exercice en cours à la date à laquelle l'entreprise qui en est concessionnaire les concède, sauf si cette entreprise satisfait à la condition mentionnée à la seconde phrase du premier alinéa du 12 de l'article 39 du CGI à raison de la période couverte par les exercices au cours desquels ces redevances ont été déduites au taux normal. Le présent alinéa est applicable au montant des redevances déduites au cours des exercices couvrant l'une des trois années précédant la date à laquelle l'entreprise concessionnaire concède les licences ou procédés.

3115

4° Cas particulier : existence de liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire (CGI, art. 39, 12).

Pour les exercices ouverts à compter du 13 octobre 2011, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et l'entreprise concessionnaire, le montant des redevances prises en compte pour le calcul du résultat net imposable selon le régime mentionné au 1 de l'article 39 terdecies du CGI n'est déductible du résultat imposable de l'entreprise concessionnaire que dans le rapport existant entre le taux réduit de 15 % prévu au deuxième alinéa du a du I de l'article 219 du CGI et le taux normal prévu au deuxième alinéa du même I. Cette disposition n'est pas applicable lorsque l'entreprise concessionnaire apporte, dans le cadre de la documentation mentionnée à l'avant-dernière phrase du dixième alinéa de l'article 39 terdecies du CGI, la preuve que l'exploitation de la licence ou du procédé concédé, d'une part, lui crée, sur l'ensemble de la période de concession, une valeur ajoutée et, d'autre part, est réelle et ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

Remarque : des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

- lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies ci-dessus, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

3116

b. Bénéficient également du régime des plus-values à long terme :

- les provisions pour dépréciation du portefeuille devenues sans objet (lors de leur constitution, ces provisions sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme) ;

- les plus-values nettes en cas de décès de l'exploitant soumis à un régime de bénéfice réel (mais les ayants droit du défunt sont admis à demander l'application du régime général des plus-values ou

moins-values s'il leur est plus favorable) ;

- les plus-values dégagées lors de la cession des éléments amortissables détenus depuis au moins deux ans et réévalués en vertu des dispositions légales, à concurrence de l'excédent du prix de cession sur la valeur d'origine des biens aliénés.

- Les distributions par les sociétés de capital-risque qui fonctionnent dans les conditions de l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, lorsque l'actionnaire est une entreprise, si la distribution est prélevée sur (CGI, art. 39 terdecies, 5) :

1° Des plus-values nettes réalisées au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2001 provenant de la cession de titres détenus depuis au moins deux ans ;

2° Des sommes reçues par la société de capital-risque au cours de l'exercice précédent au titre :

a) Des répartitions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques ou d'un fonds professionnel de capital investissement, prévues au IX de l'article L. 214-28 du code monétaire et financier, provenant de la cession de titres détenus depuis au moins deux ans ;
b) Des distributions d'une entité mentionnée au 2° du II de l'article L. 214-28 du code monétaire et financier, autre qu'un fonds commun de placement à risques, qu'un fonds professionnel spécialisé ou qu'un fonds professionnel de capital investissement constituée dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, prélevées sur des plus-values réalisées par l'entité lors de la cession de titres détenus depuis au moins deux ans.

Lorsque les titres cédés sont des titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif, le 5 de l'article 39 terdecies du CGI ne s'applique pas.

- une fraction des sommes correspondant aux répartitions des actifs d'un fonds commun de placement à risques, dans les conditions prévues au 2° du 5 de l'article 38 du CGI (cf. n° 3771).

Remarque : cas particulier des prêts de titres ; cf. n° 2940 ; cas des indemnités compensatrices versées aux courtiers de la Française des jeux, cf. RES N° 2008/1 au BOI-BIC-PDSTK-10-30-20.

II. Régime fiscal des plus-values et moins-values à court terme réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

(CGI, art. 39 quaterdecies ; BOI-BIC-PVMV-20-30-10)

3117

Ces plus-values et moins-values font l'objet d'une compensation générale à la clôture de chaque exercice. Cette opération consiste à faire la somme algébrique du montant total des plus-values à court terme réalisées au cours de l'exercice considéré et du montant total des moins-values à court terme subies pendant le même exercice.

3118

1. Plus-value nette à court terme.

Si la compensation ainsi opérée fait apparaître une plus-value nette à court terme, cette plus-value est ajoutée aux résultats imposables dans les conditions de droit commun.

Mais l'entreprise a la possibilité de répartir le montant net des plus-values à court terme, par parts égales, sur l'année de leur réalisation et les deux suivantes.

2. Plus-values à court terme réalisées à l'occasion de la cession de navires de pêche ou de parts de copropriété de tels navires (BOI-BIC-PVMV-20-30-20).

Le 1 quater de l'article 39 quaterdecies du CGI, prévoit un régime d'étalement sur option de l'imposition de la plus-value à court terme provenant de la cession, avant le 31 décembre 2010, d'un navire de pêche maritime ou de parts de copropriété d'un tel navire et réalisée en cours d'exploitation par une entreprise de pêche maritime ou dont l'activité est de fréter de tels navires. Le dispositif d'étalement s'applique aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou qui relèvent de l'impôt sur le revenu, quel que soit leur régime d'imposition.

Si l'entreprise opte pour l'application du dispositif d'étalement, la plus-value à court terme provenant de la cession d'un navire de pêche maritime ou de parts de copropriété d'un tel navire est répartie, par parts égales, sur les sept exercices suivant celui de la cession, quelle que soit la durée de ces exercices.

En contrepartie de cet étalement de la plus-value à court terme, l'entreprise est tenue de réinvestir,

dans un délai de 18 mois, une somme au moins égale au prix de cession dans un nouveau navire de pêche maritime ou dans des parts de copropriété d'un tel navire.

À défaut de réinvestissement dans ce délai, les sommes en report d'imposition sont comprises dans le résultat imposable de l'exercice en cours à l'expiration de ce délai et majorées d'un montant égal au produit de ces sommes par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

3119

Remarques :

1. Par dérogation peut être répartie :

• sur dix ans (par parts égales sur l'année de réalisation et les neuf suivantes), la plus-value nette à court terme réalisée à l'occasion d'opérations de reconversion agréées bénéficiant de l'exonération temporaire de taxe professionnelle (ou à compter du 1er janvier 2010, de cotisation foncière des entreprises ; CGI, art. 39 quaterdecies, 1 bis) ;

• par fractions égales, sur plusieurs exercices à compter de celui suivant la réalisation de la plus-value, la plus-value nette à court terme afférente à des biens amortissables, réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles figurant à l'actif.

La durée d'étalement de la plus-value nette à court terme est égale à la durée moyenne d'amortissement déjà pratiquée sur les biens détruits ou expropriés, pondérée en fonction du prix d'acquisition de ces biens et ne peut excéder quinze ans.

Chaque fraction est égale à la plus-value en cause divisée par la durée d'étalement exprimée en années. La plus-value est réintégrée sur autant d'exercices que d'années composant la durée d'étalement.

Cela étant, il sera admis que l'entreprise puisse librement répartir la plus-value sur la période d'étalement à condition toutefois qu'à la clôture de chaque exercice théoriquement concerné par sa réintégration, le montant cumulé des réintégrations déjà effectuées, y compris celle afférente à l'exercice en cause, soit au moins égal à autant de fractions que l'entreprise a ouvert d'exercices depuis la clôture de l'exercice de la réalisation de la plus-value en cause.

2. Pour les rachats de créances intervenus entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2010, le profit constaté à l'occasion du rachat par son débiteur d'une créance liée à une dette à moyen et long termes auprès d'un établissement de crédit pour un prix inférieur à son montant nominal peut être réparti, pour sa partie correspondant à la différence entre l'actualisation de la somme du capital et des intérêts restant dus à la date du rachat, actualisés à un taux égal au taux à échéance constante dont la maturité est la plus proche de la durée restant à courir de la date de rachat jusqu'à la date de chaque échéance, et le prix de rachat de la créance, par fractions égales, sur les cinq exercices suivant le rachat. La fraction du profit prise en compte dans le résultat imposable est majorée d'un montant égal au produit de cette fraction par une fois et demie le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

Cette disposition ne s'applique ni aux établissements de crédit, ni aux rachats dont le débiteur et le créancier ont la qualité d'entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI. Toutefois, dans ce dernier cas, lorsque la créance a été acquise par le créancier auprès d'une personne à laquelle elle n'est pas liée au sens du 12 de l'article 39 du CGI, le premier alinéa reste applicable, dans les mêmes conditions, à concurrence de la fraction du profit constaté par le débiteur qui n'excède pas la différence entre la valeur actualisée de la créance et son prix d'acquisition par le créancier.

Les présentes dispositions sont applicables à la double condition que le capital social de la société à la clôture de l'exercice au cours duquel intervient le rachat soit supérieur à celui à l'ouverture du même exercice et que le rapport entre le montant des dettes à moyen et long termes et le montant formé par le total de l'actif brut calculé à la clôture de l'exercice au cours duquel intervient le rachat soit inférieur d'au moins 10 % à ce même rapport calculé à l'ouverture du même exercice. Pour le calcul de ce rapport à la clôture de l'exercice, l'actif brut est diminué de la perte comptable de l'exercice.

Ces dispositions cessent de s'appliquer lorsqu'à la clôture d'un des cinq exercices suivant celui du rachat de la créance, ce même rapport est supérieur à celui constaté à l'ouverture de l'exercice de rachat. Dans ce cas, les fractions de profit non encore imposées sont comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice du dépassement, dans les conditions prévues à la dernière phrase du premier alinéa (CGI, art. 39 quaterdecies, 1 quinquies).

3. En cas de cession ou de cessation totale d'entreprise, ou de cession de l'un des navires ou de l'une des parts de copropriété de navire mentionnés au 1 quater de l'article 39 quaterdecies du CGI , les plus-values ou les profits, majorés dans les conditions du 1 quinquies de l'article 39 quaterdecies du CGI dont l'imposition a été différée sont rapportés au bénéfice imposable de l'exercice clos lors de cette opération, sous réserve des dispositions des articles 41 et 210 A à 210 C du CGI. A ce sujet, il est précisé que la cession d'une branche d'activité ne constitue pas une cessation totale d'activité au sens du 2 de l'article 39 quaterdecies du CGI. Ces dispositions ne sont pas applicables en cas d'apport d'une entreprise individuelle à une société dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI si la société bénéficiaire de l'apport prend l'engagement dans l'acte d'apport de réintégrer à ses résultats les plus-values à court terme comme aurait dû le faire l'entreprise apporteuse (CGI, art. 39 quaterdecies, 2, al. 2).

3120

3. Moins-value nette à court terme.

Lorsque la compensation fait apparaître une moins-value nette, celle-ci s'impute sur les bénéfices d'exploitation.

Si ces bénéfices ne sont pas suffisants, la fraction non imputée de la moins-value nette - ou en cas d'absence de bénéfices d'exploitation, la totalité de cette moins-value - prend le caractère d'un déficit

d'exploitation imputable ou reportable dans les conditions de droit commun (cf. n° 2914).

III. Régime fiscal des plus-values et moins-values à long terme réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

(CGI, art. 39 quindecies ; BOI-BIC-PVMV-20-40)

3121

1. Compensation entre plus-values et moins-values à long terme.

Les plus-values à long terme réalisées et les moins-values à long terme subies pendant un même exercice lors de la cession d'immobilisations font l'objet d'une compensation générale.

3122

2. Plus-value nette à long terme.

Lorsque l'opération ainsi effectuée fait apparaître une plus-value nette à long terme, cette dernière peut être affectée à compenser :

- les moins-values à long terme de même nature subies au cours des dix exercices antérieurs, qui n'ont pas encore été imputées (cf. **n° 3123**).

- le déficit d'exploitation de l'exercice (voir remarque) et les déficits reportables relatifs à des exercices antérieurs. Cette compensation s'oppose au report, sur les bénéfices des exercices ultérieurs, des déficits ainsi utilisés.

Remarque : Ce déficit tient compte, le cas échéant, de la plus-value ou de la moins-value nette à court terme dégagée au cours de l'exercice considéré.

Dans les départements métropolitains, la plus-value nette à long terme de l'exercice est taxée, séparément en matière d'impôt sur le revenu au taux réduit de 16 % (CGI, art. 39 quindecies, I-1).

Les règles particulières de calcul de l'impôt sur le revenu propres aux départements d'outre-mer sont également applicables aux plus-values nettes à long terme réalisées dans ces départements.

Remarque :

L'imposition des plus-values nettes à long terme réalisées à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles figurant à l'actif est différée de deux ans, sous réserve qu'il n'y ait pas cession totale ou cessation d'activité impliquant une imposition immédiate. Pour la computation de ce délai de deux ans, le point de départ est constitué par la date à laquelle l'indemnité allouée par la compagnie d'assurances est certaine dans son principe et dans son montant ou par la date du jugement fixant l'indemnité d'expropriation. Le taux d'imposition applicable est celui en vigueur à la clôture de l'exercice de réalisation des plus-values.

3123

3. Moins-value nette à long terme.

Lorsque la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme réalisées ou subies au cours d'un même exercice lors de la cession d'immobilisations fait apparaître une moins-value nette à long terme, cette moins-value - non déductible des résultats - ne peut qu'être imputée sur les plus-values nettes à long terme éventuellement réalisées au cours des dix exercices suivants sur des immobilisations de même nature.

Lorsque pour l'exercice clos lors de la cession ou cessation d'entreprise, la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme se solde par une moins-value nette à long terme, cette moins-value peut être déduite pour une fraction de son montant des bénéfices de cet exercice.

La fraction des moins-values nettes à long terme subies au cours de l'exercice de liquidation ou des dix exercices antérieurs imputables sur le bénéfice de liquidation est égale au rapport qui existe :

-entre le taux d'imposition des plus-values à long terme qui était en vigueur dans l'exercice de réalisation des moins-values en cause ;

-et le taux normal de l'impôt sur les sociétés applicable au titre de l'exercice de liquidation.

C. Plus-values ou moins-values professionnelles sur titres de portefeuille

(BOI-BIC-PVMV-30)

3124

Le régime des plus-values et moins-values du portefeuille-titres doit être envisagé au regard des dispositions spécifiques régissant :

- d'une part, **l'évaluation** des titres du portefeuille ;

- d'autre part, les plus-values ou moins-values proprement dites résultant de la cession des titres.

I. Évaluation du portefeuille-titres

(CGI, art. 39, 1-5° ; BOI-BIC-PVMV-30-20)

3125

Le portefeuille-titres est l'ensemble des titres de participation et des titres de placement figurant au bilan pour leur valeur d'origine, c'est-à-dire pour leur valeur de souscription ou leur prix d'achat. À la fin de chaque exercice, il est procédé à une estimation de ces titres.

Constituent des titres de participation, les parts ou actions de sociétés revêtant ce caractère sur le plan comptable.

Selon le plan comptable général, les titres de participation s'entendent de ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise notamment parce qu'elle permet d'assurer le contrôle de la société émettrice des titres ou tout au moins d'exercer une certaine influence dans cette société.

Constituent également des titres de participation, à condition d'être inscrits en comptabilité au compte de titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable :

- les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice ;

- les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères (cf. n° 3762) [CGI, art. 39, 1-5°].

Les titres de placement sont ceux acquis en vue de retirer un revenu direct ou une plus-value.

3126

1. Titres de participation (CGI, ann. III, art. 38 sexies).

Les titres de participation peuvent faire l'objet d'une provision pour dépréciation s'il est justifié pour une catégorie de titres de même nature d'une dépréciation réelle par rapport à leur prix de revient. Par titres de même nature, il faut entendre ceux qui confèrent à leurs détenteurs les mêmes droits au sein d'une même collectivité émettrice. L'entreprise doit établir que la valeur comptable est supérieure à la valeur réelle.

Pratiquement, la valeur réelle des titres de participation correspond à leur valeur économique à la clôture de l'exercice appréciée compte tenu d'un ensemble de données (cours de bourse, rentabilité de l'entreprise...).

Remarques :

1. La provision éventuellement constituée par une entreprise en vue de faire face à la dépréciation d'une participation dans une filiale implantée à l'étranger n'est admise sur le plan fiscal que pour la fraction de son montant qui excède les sommes déduites en application des dispositions de l'article 39 octies A du CGI et non rapportées au résultat de l'entreprise (CGI, art. 39, 1-5°).

2. Les sociétés établissant des comptes consolidés peuvent, sur option, évaluer par « mise en équivalence » les titres des sociétés qu'elles contrôlent de manière exclusive. Les conséquences fiscales de l'application de cette méthode sont neutralisées (CGI, art. 38, 9).

3. La provision pour dépréciation qui résulte éventuellement de l'estimation du portefeuille est soumise au régime fiscal des moins-values à long terme. Si elle devient ultérieurement sans objet elle est comprise dans les plus-values à long terme de l'exercice.

4. Dans les entreprises relevant de l'IS, les provisions pour dépréciation soumises au régime fiscal des moins-values à long terme sont traitées différemment selon qu'elles concernent des titres imposés au taux de 15 % , de 8 %, ou de 0 %.

5. En ce qui concerne le plafonnement de la déduction des provisions pour dépréciation des titres de participation, cf. n° 3091.

6. En ce qui concerne la non-déductibilité sur le plan fiscal des provisions pour dépréciation des titres faisant l'objet d'une remise en garantie, cf. n° 3091.

3127

2. Titres de placement (CGI, ann. III, art. 38 septies).

Les titres cotés sont évalués au cours moyen du dernier mois de l'exercice. Les titres non cotés sont évalués à leur valeur probable de négociation. Les titres cotés s'entendent des valeurs inscrites à la cote officielle d'une bourse de valeurs ou au second marché d'une bourse de valeurs françaises.

Les plus-values ou moins-values résultant de cette estimation sont appréciées pour chaque catégorie de titres de même nature par rapport à la valeur d'origine globale de l'ensemble de ces titres. Par titres de même nature, il faut entendre ceux qui confèrent à leurs détenteurs les mêmes droits au sein d'une même collectivité émettrice.

3128

Les plus-values ne sont pas comptabilisées. Par contre, les moins-values sont inscrites à un compte de provision pour dépréciation du portefeuille. Cette provision doit être ajustée à la clôture de chaque exercice.

Cependant, en cas de baisse anormale des cours de certains titres cotés apparaissant comme momentanée, l'entreprise a, sous sa responsabilité, la faculté de ne pas comprendre dans la provision tout ou partie de la moins-value constatée sur ces titres, mais seulement dans la mesure où il peut être établi une compensation avec les plus-values normales constatées sur d'autres titres.

En raison du principe de la spécificité des exercices, lorsque l'entreprise use de cette faculté, elle se prive, à due concurrence, de la possibilité de constater ultérieurement une provision susceptible de faire face à la dépréciation ainsi compensée.

• Dans les entreprises relevant de l'IR, les provisions pour dépréciation du portefeuille-titres sont soumises au régime des moins-values à long terme. Il s'ensuit que les provisions de l'espèce ne peuvent pas être comprises parmi les charges d'exploitation déductibles pour la détermination du résultat fiscal d'exploitation.

Parallèlement, les provisions pour dépréciation du portefeuille qui deviennent sans objet au cours d'un exercice n'ont pas à être rapportées aux résultats d'exploitation imposables, mais sont comprises dans les plus-values à long terme dudit exercice et soumises au même régime.

• Dans les entreprises relevant de l'IS, les dotations aux provisions résultant de l'évaluation des titres de placement exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme cessent d'être soumises à ce même régime, à l'exception des provisions pour dépréciation des titres de sociétés mentionnés à la première phrase du deuxième alinéa du a ter du I de l'article 219 du CGI à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 du CGI au cours de l'exercice au titre duquel les provisions ont été comptabilisées et des cinq exercices précédents.

II. CESSIONS DE TITRES DU PORTEFEUILLE

(CGI, art. 39 duodecies, 6 ; CGI, Ann. III, art. 38 octies ; BOI-BIC-PVMV-30-30)

Le régime des plus-values ou moins-values de cession des éléments de l'actif immobilisé est susceptible de s'appliquer aux résultats des opérations portant sur les valeurs mobilières.

1. Règles générales.

a. Titres bénéficiant du régime de faveur.

3129

Pour ouvrir droit au régime des plus-values ou moins-values, les titres du portefeuille doivent pouvoir être considérés comme faisant partie de l'actif immobilisé.

Sont considérés comme en faisant partie :

- les titres détenus en portefeuille depuis plus de deux ans ;

- les titres détenus depuis moins de deux ans, lorsque le portefeuille comprend des titres de même nature détenus depuis plus de deux ans. Par titres de même nature, il faut entendre ceux qui confèrent à leurs détenteurs les mêmes droits au sein d'une même collectivité émettrice.

Les profits provenant de la cession de titres qui, eu égard à ces règles, ne sont pas considérés comme faisant partie de l'actif immobilisé sont compris dans les résultats d'exploitation taxables dans les conditions de droit commun.

De même, les profits retirés de la cession de valeurs mobilières par les entreprises qui ont pour objet le commerce de titres et pour lesquelles ces valeurs constituent en réalité des stocks, doivent être compris dans leur bénéfice d'exploitation, quelle que soit la date d'acquisition. Toutefois, la notion de commerce de titres ne doit pas être entendue au sens large : il convient, notamment, en principe, de considérer que tel n'est pas l'objet des activités des banques et des établissements financiers.

b. Règle Premier entré, Premier Sorti (PEPS).

3130

Pour l'appréciation de la durée de détention des titres (plus ou moins deux ans), les cessions de titres du portefeuille sont réputées porter en priorité sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus ancienne (application de la règle PEPS).

Remarque : Pour l'application de ces dispositions, les titres inscrits dans une comptabilité auxiliaire d'affectation qui sont soumis aux règles de l'article L. 142-4, de l'article L. 143-7, du VII de l'article L. 144-2 ou de l'article L 441-8 du code des assurances constituent un portefeuille distinct (CGI, art. 39 duodecies, 6).

Corrélativement, les plus-values ou moins-values résultant des cessions en cause sont déterminées en fonction de la valeur d'origine pour laquelle les titres présumés cédés figuraient au bilan.

Pour l'application de la règle PEPS, les titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif ou d'une scission soumis au régime prévu à l'article 210 B du CGI et ceux qui sont acquis ou souscrits indépendamment de l'opération d'apport ou de scission constituent deux catégories distinctes de titres jusqu'à la fin du délai de trois ans prévu à l'article 210 B du CGI. Les cessions de titres intervenues dans ce délai sont réputées porter en priorité sur les titres acquis ou souscrits indépendamment de l'opération d'apport ou de scission.

Divers tempéraments ont été apportés à la règle PEPS, notamment en ce qui concerne les titres qui existaient en portefeuille à la clôture du dernier exercice arrêté avant l'entrée en vigueur de ces règles.

c. Règles applicables aux titres de participation.

3131

Les entreprises peuvent calculer les résultats de cession de ces titres en fonction du prix de revient moyen pondéré, déterminé pour tous les titres de même nature, sous certaines conditions.

2. Cas particuliers

3132

a. Titres échangés dans le cadre d'une offre publique d'échange (CGI, art. 38, 7 ; BOI-BIC-PVMV-30-30-60).

Le profit ou la perte résultant de l'échange d'actions effectué dans le cadre d'une offre publique d'échange, de la conversion ou de l'échange d'obligations en actions, réalisé conformément à la réglementation en vigueur, est compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel les actions reçues en échange sont cédées.

Dans ce cas, le profit ou la perte résultant de la cession ultérieure de ces titres est déterminé par rapport à la valeur que les actions remises à l'échange ou les obligations converties ou échangées avaient du point de vue fiscal ; le délai de deux ans mentionné à l'article 39 duodecies du CGI s'apprécie à compter de la date d'acquisition des actions remises à l'échange.

Toutefois, en cas d'échange ou de conversion avec soulte, la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'échange ou la conversion. Il en est de même en cas d'échange d'actions assorties de droits de souscription d'obligations, attachés ou non, et de conversion d'obligations en actions assorties des mêmes droits, de la fraction de la plus-value qui correspond à la valeur réelle de ces droits à la date de l'opération d'échange ou de conversion ou au prix de ces droits calculé dans les conditions du deuxième alinéa du 1° du 8 de l'article 38 du CGI s'ils sont échangés ou convertis pour un prix unique. Le montant imposable peut bénéficier du régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 duodecies du CGI dans la limite de la plus-value réalisée sur les titres détenus depuis deux ans au moins.

Ces dispositions ne sont pas applicables si le total de la soulte et, le cas échéant, du prix des droits mentionnés ci-dessus dépasse 10 % de la valeur nominale des actions attribuées ou si ce total excède la plus-value réalisée.

Lorsqu'une entreprise remet à l'échange plusieurs titres en application des modalités d'échange, la valeur fiscale d'origine des titres correspond au total de la valeur que chacun de ces titres avait du

point de vue fiscal ; le délai de deux ans s'apprécie à compter de la date d'acquisition ou de souscription la plus récente des actions remises à l'échange par cette entreprise.

Lorsqu'une entreprise reçoit à l'occasion d'une opération d'échange ou de conversion plusieurs titres en application des modalités d'échange ou des bases de la conversion, la valeur fiscale d'origine des titres est répartie proportionnellement à la valeur réelle à la date de cette opération ou à la valeur résultant de leur première cotation si les titres reçus sont des actions assorties de droits de souscription d'actions, attachés ou non, émises pour un prix unique à l'occasion d'une telle opération.

Ces dispositions s'appliquent :

- aux opérations d'échange portant sur des certificats d'investissement, des certificats coopératifs d'investissement, des certificats pétroliers, des certificats de droit de vote, des actions à dividende prioritaire sans droit de vote et des actions de préférence ainsi qu'à la conversion d'actions ordinaires en actions à dividende prioritaire sans droit de vote ou en actions de préférence, d'actions de préférence en actions de préférence d'une autre catégorie, d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote ou d'actions de préférence en actions ordinaires ;

- au remboursement, par la société émettrice, des porteurs d'obligations remboursables en actions, lorsque cette même société procède à l'opération susvisée par émission concomitante d'actions.

En revanche ces dispositions ne sont pas applicables si l'un des coéchangistes remet à l'échange des actions émises lors d'une augmentation de capital réalisée depuis moins de trois ans par une société qui détient directement ou indirectement une participation supérieure à 5 % du capital de l'autre société avec laquelle l'échange est réalisé ou par une société dont plus de 5 % du capital est détenu directement ou indirectement par cette autre société.

Les augmentations de capital sont celles résultant :

- d'un apport en numéraire ;

- d'un apport de créances ou de titres exclus du régime des plus-values à long terme en application du I de l'article 219 du CGI ;

- de l'absorption d'une société dont l'actif est composé principalement de numéraire ou de droits cités à l'alinéa précédent ou de l'apport d'actions ou de parts d'une telle société.

Offres publiques d'échanges d'actions comportant l'attribution d'un instrument financier à terme garantissant le cours des actions reçues à l'échange (CGI. art. 38, 7).

Le bénéfice du régime du sursis d'imposition prévu au 7 de l'article 38 du CGI a été étendu, sous certaines conditions, aux opérations d'échange d'actions lorsque l'un des coéchangistes garantit par la remise d'un certificat de valeur garantie le cours des actions qu'il remet à l'échange et dont il est l'émetteur.

- Opérations concernées : sont visées les opérations d'échange d'actions au sens strict, réalisées à l'occasion d'une offre publique d'échange effectuée conformément à la réglementation en vigueur.
- Caractéristiques du certificat de valeur garantie : le certificat de valeur garantie est un contrat d'instrument financier donnant le droit à son porteur de recevoir la différence, si elle est positive, entre une valeur de l'action sous-jacente déterminée dans l'offre et son cours à une date ultérieure, elle-même fixée dans l'offre.
- Conditions particulières de réalisation des opérations en cause : l'un des coéchangistes, en principe l'initiateur de l'offre, doit être l'émetteur des actions qu'il remet à l'échange et des certificats de valeur garantie qui en garantissent le cours. Par ailleurs, la mise en œuvre de la garantie de cours prévue par ces certificats doit être déterminée, dans son principe et son montant, à une date prévue dans l'offre qui doit être fixée au cours d'une période comprise entre douze et soixante mois suivant la clôture de cette offre.
- Régime fiscal : le régime de sursis d'imposition prévu au premier alinéa du 7 de l'article 38 du CGI est étendu au résultat provenant de l'échange d'actions tandis que la valeur du certificat de valeur garantie à la date de son attribution est réputée égale à zéro sur le plan fiscal.
- Obligations déclaratives : les entreprises bénéficiaires du sursis d'imposition mentionné ci-dessus sont soumises aux obligations déclaratives prévues à l'article 54 septies du CGI (cf. n° 3921). L'attribution des certificats de valeur garantie doit être mentionné sur l'état de suivi prévu au I de cet article (Cf. BOI-BIC-PVMV-30-30-60-50).

3133

b. Titres échangés dans le cadre d'une fusion de sociétés (CGI, art. 38, 7 bis).

Conformément aux dispositions du 7 bis de l'article 38 du CGI, le profit ou la perte réalisé lors de l'échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de sociétés peut être compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel les droits sociaux reçus en échange sont cédés.

Dans ce cas, le profit ou la perte résultant de la cession ultérieure de ces droits sociaux est déterminé par rapport à la valeur que les droits sociaux remis à l'échange avaient du point de vue fiscal.

Le sursis d'imposition prévu au 7 bis de l'article 38 du CGI est applicable aux échanges de droits sociaux qui résultent d'une scission de sociétés, que l'opération ait été ou non placée sous le régime fiscal de faveur prévu à l'article 210 B du CGI.

Pour bénéficier du dispositif ainsi mis en place, l'opération de scission doit répondre à la définition fiscale des scissions prévue à l'article 210-0 A du CGI. En outre, sont exclus de ce dispositif les échanges de titres résultant d'opérations de scission n'entrant pas dans le champ d'application de la directive du Conseil des communautés européennes n° 90-434 du 23 juillet 1990 lorsqu'une société scindée ou bénéficiaire d'un apport a son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Sous cette réserve, peuvent bénéficier du dispositif toutes les entreprises soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés, ainsi que les entreprises imposables à l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition dans la catégorie des BIC ou des BA.

En cas de scission de société, la valeur fiscale des titres de chaque société bénéficiaire des apports reçus en contrepartie de ceux-ci est égale au produit de la valeur fiscale des titres de la société scindée par le rapport existant à la date de l'opération de scission entre la valeur réelle des titres de chaque société bénéficiaire dans le cadre de cette opération et la valeur réelle des titres de la société scindée.

En cas d'échange avec soulte, la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'échange. Le montant imposable peut bénéficier du régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 duodecies du CGI dans la limite de la plus-value réalisée sur les titres détenus depuis deux ans au moins.

Ces dispositions ne sont pas applicables si la soulte dépasse 10% de la valeur nominale des parts ou des actions attribuées ou si la soulte excède la plus-value réalisée.

3134

c. Émission de titres assortis de bons de souscription (CGI, art. 38, 8).

La plus-value de cession séparée de valeurs mobilières et de droits de souscription qui leur sont attachés, acquis pour un prix unique, est calculée par référence à la fraction du prix d'acquisition afférente à chacun de ces éléments.

La fraction afférente aux droits de souscription est égale à la différence entre le prix unique et le prix de la valeur mobilière à la date de la souscription ou de l'acquisition. Le prix s'entend de la valeur actuelle pour les obligations.

La différence entre la valeur actuelle d'une obligation assortie de droits de souscription et sa valeur de remboursement est considérée, pour l'imposition du souscripteur, comme une prime de remboursement.

3135

d. Cession de certains titres de placement à revenu fixe (CGI, art. 238 septies F).

• Les produits de placements à revenus fixes mentionnés à l'article 118 du CGI, aux 6° et 7° de l'article 120 du CGI et à l'article 1678 bis du CGI ainsi que les bons du Trésor sur formule inscrits au bilan d'une entreprise sont rattachés aux résultats imposables selon la règle des intérêts courus.

• Lorsque ces titres sont apportés dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée placée sous le régime défini à l'article 210 A du CGI, le régime transitoire exposé ci-dessus ne s'applique pas à l'occasion de cette opération, mais lors de la cession ultérieure des titres par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport.

Lorsque la fusion ou l'opération assimilée n'est pas soumise au régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI, elle a les mêmes conséquences qu'une cession ordinaire, ce qui entraîne l'imposition des plus-values réalisées selon les mêmes règles que celles prévues ci-dessus pour les cessions.

• Les entreprises concernées par ces dispositions sont tenues d'indiquer en annexe à la déclaration annuelle de leurs résultats la différence entre le montant des produits courus à la date d'acquisition

des titres et non déduits du résultat imposable et celui des revenus acquis et non imposés à l'ouverture de cet exercice. Cette différence globale est déterminée d'après un état qui fait apparaître pour chaque catégorie de titres de même nature les deux termes de la différence. Cet état doit être présenté à toute réquisition de l'administration.

Les mêmes obligations déclaratives s'appliquent à la société absorbante ou bénéficiaire d'un apport pour les titres détenus à la suite d'une fusion ou d'une opération assimilée dans les conditions prévues ci-dessus.

Remarques :

1. En ce qui concerne les dispositions particulières prévues à l'égard des plus-values de cession de certains titres :

• Exonération des plus-values résultant de la cession des titres de sociétés conventionnées pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture, et affectées à l'amortissement des titres de même nature acquis en remploi du prix de cession, cf. n° 3033 ;

• Exonération, sous certaines conditions, des plus-values en cas de cession de titres de sociétés financières d'innovation conventionnées à concurrence de l'amortissement exceptionnel précédemment pratiqué sur les titres cédés, cf. n° 3034 ;

• Exonération, sous certaines conditions, des plus-values réalisées lors de la cession de titres de sociétés immobilières conventionnées dans la limite de l'amortissement exceptionnel pratiqué ou de l'amortissement correspondant aux plus-values réinvesties.

• Caractère intercalaire des échanges opérés dans le cadre de la loi de nationalisation n° 82-155 du 11 février 1982 ou des échanges opérés entre l'État et les entreprises qui acquièrent des actions des sociétés privatisées dans le cadre de la loi de privatisation n° 86-912 du 6 août 1986.

2. En ce qui concerne les entreprises membres d'une société absorbée, il est admis qu'elles maintiennent inchangée l'évaluation de leur portefeuille, à la suite de l'échange des titres de la société absorbée contre ceux de la société absorbante ou nouvelle, et qu'elles ne constatent à cette occasion aucune plus-value imposable.

3. En ce qui concerne le régime applicable aux plus-values (ou moins-values) résultant de cessions de titres réalisées sous couvert d'un fonds commun de placement : cf. n° 2933.

3136

e. Transfert de certains éléments d'actifs des entreprises d'assurances dans une comptabilité auxiliaire d'affectation (CGI, art. 38, 11).

Le transfert dans une comptabilité auxiliaire d'affectation d'éléments d'actifs pour lesquels sont applicables les règles de l'article L. 142-4, de l'article L. 143-7, de l'article L. 441-8 du code des assurances, est assimilé à une cession. Il en est de même en cas de retrait d'actifs de l'une de ces comptabilités.

Toutefois, le profit ou la perte constaté à l'occasion du transfert d'éléments d'actif dans la comptabilité auxiliaire d'affectation soumis aux règles de l'article L. 143-7 du code des assurances n'est pas compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel le transfert est intervenu si les conditions suivantes sont réunies :

a) L'opération est réalisée conformément aux dispositions de l'article L. 143-8 du code des assurances ;

b) Les éléments sont inscrits dans la comptabilité auxiliaire d'affectation pour leur valeur comptable telle qu'elle figure dans les comptes de l'entreprise procédant à l'opération.

Dans ce cas, le profit ou la perte résultant de la cession ultérieure de ces éléments est calculé d'après la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de l'entreprise ayant procédé à l'opération.

3137

f. Regroupement d'actions, divisions d'actions (RES N° 2009/54 et RES N° 2011/5 au BOI-IS-BASE-20-10)

Le regroupement d'actions est l'opération qui consiste à réduire le nombre de titres en circulation sans diminuer le capital social de la société.

Conformément à l'article L. 228-6 du code du commerce, le regroupement d'actions entraîne échange de titres et donc, en principe, constatation d'une plus-value.

Il est toutefois admis qu'une opération de regroupement d'actions réalisée conformément à la législation en vigueur par une société de droit français ne donne pas lieu, pour les actionnaires personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, à la constatation d'une plus-value imposable, sous réserve que l'opération de regroupement d'actions n'emporte modification ni des droits ou

obligations des associés, ni de la valeur comptable pour laquelle les titres de la société réalisant l'opération de regroupement figurent à l'actif du bilan des associés concernés et qu'il n'y ait aucun écart entre la valeur fiscale des titres et leur valeur comptable.

Bien entendu, cette solution n'est applicable qu'aux titres faisant effectivement l'objet d'un regroupement. La plus-value résultant de l'indemnisation ou de la cession des titres formant rompus est imposable dans les conditions de droit commun (RES N° 2009/54).

L'opération de divisions d'actions est l'opération par laquelle le nombre d'actions est augmenté dans la même proportion que le nominal est divisé.

Sous réserve que l'opération de division d'actions envisagée n'emporte de modification ni des droits ou obligations des associés, ni de la valeur comptable pour laquelle les titres de la société réalisant l'opération de regroupement figurent à l'actif du bilan des associés concernés et qu'il n'y ait aucun écart entre la valeur fiscale des titres et leur valeur comptable, le rescrit n° 2009/54 peut être transposé à l'opération de division d'actions quant à ses conséquences pour les associés personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés (RES N° 2011/5).

D. Exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises

(CGI, art. 151 septies ; BOI-BIC-PVMV-40-10-10)

L'article 151 septies du CGI prévoit les règles relatives à l'exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises.

I. Champ d'application

3138

1. Personnes et activités visées par le dispositif

a. Personnes visées par le dispositif

L'exonération est susceptible de bénéficier aux seules entreprises relevant de l'impôt sur le revenu :

- quel que soit le régime d'imposition sous lequel elles sont placées (régime réel ou autre) ;

- qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

b. Activités visées par le dispositif

Sous réserve des dispositions relatives aux loueurs en meublés et de celles relatives aux transferts de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire (cf. n° 3145), les plus-values susceptibles d'être éligibles au régime de l'article 151 septies du CGI sont celles réalisées dans le cadre d'activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles exercées à titre professionnel. L'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

2. Plus-values visées par le dispositif

Entrent dans le champ du dispositif prévu à l'article 151 septies du CGI les plus-values professionnelles, c'est-à-dire celles réalisées à l'occasion de la cession d'éléments d'actif immobilisé, à l'exception de celles afférentes aux terrains à bâtir (biens qui entrent dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G du CGI). Les cessions de terres agricoles ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole font l'objet d'un traitement fiscal particulier (cf. n° 3150).

II. Conditions d'application de l'exonération

3139

Le dispositif d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI peut s'appliquer sous le respect de deux conditions :

- l'activité doit être exercée depuis au moins cinq ans ;

- le cédant réalise un montant de recettes qui n'excède pas certaines limites.

1. Condition tenant à la durée d'exercice de l'activité

L'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI est subordonnée à la condition que l'activité ait été

exercée à titre professionnel pendant au moins cinq ans. Le délai de cinq ans court à compter de la date du début de l'exercice effectif à titre professionnel de l'activité et s'achève à la date de clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est déterminée.

Toutefois, pour les plus-values réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurance, la condition d'exercice de l'activité pendant au moins cinq ans n'est pas requise.

2. Conditions relatives aux recettes

L'exonération des plus-values est réservée aux entreprises ou sociétés dont le montant des recettes annuelles n'excèdent pas certains seuils.

a. Cas général

Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation des limites s'entendent des recettes hors taxes compte tenu, le cas échéant, des rectifications opérées par le service. Il s'agit en règle générale des recettes d'exploitation proprement dites augmentées des recettes accessoires.

Pour l'appréciation des seuils de recettes prévus à l'article 151 septies du CGI, il est fait abstraction des produits financiers (hormis le cas où ces produits constituent l'activité même de l'entreprise ou son activité prépondérante) et des recettes exceptionnelles, notamment celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

Le montant des recettes annuelles s'apprécie hors taxe à partir de la moyenne des recettes réalisées au cours des périodes fiscales closes dans les deux années précédant la clôture de celle de réalisation de la plus-value nette.

b. Règles applicables en cas de pluralité d'activités ou lorsque l'exploitant individuel est par ailleurs associé ou membre d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes

Lorsque le contribuable exerce plusieurs activités, il est tenu compte du montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ces activités.

Il est également tenu compte des recettes réalisées par les sociétés mentionnées aux articles 8 et 8 ter du CGI et par les groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est associé ou membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés et groupements.

Pour l'application de ces règles, la globalisation des recettes est effectuée par catégorie de revenus.

c. Règles applicables en cas de plus-values réalisées par une société ou un groupement soumis à l'impôt sur le revenu

Lorsque les plus-values sont réalisées par une société ou un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, le montant des recettes annuelles s'apprécie au niveau de cette société ou de ce groupement.

Outre les recettes réalisées par cette société ou ce groupement, il convient également de tenir compte de la quote-part de recettes réalisées par les sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont la société ou le groupement est associé ou membre à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés ou groupements.

III. Portée de l'exonération

3140

1. Principe

L'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI s'applique aux plus-values nettes déterminées après compensation avec les moins-values de même nature. Les plus ou moins-values sont de même nature lorsqu'elles sont soumises au même régime fiscal, à court terme ou à long terme, conformément aux dispositions des articles 39 duodecies et 39 quindecies du CGI.

3141

2. Portée de l'exonération

Selon le montant des recettes annuelles, la plus-value nette dégagée au titre de la période fiscale considérée bénéficie d'une exonération totale ou dégressive.

3142

a. Règles générales

1° Exonération totale des plus-values

La plus-value est exonérée pour la totalité de son montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à :

- **250 000 €** s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement (toutefois, à compter du 1er janvier 2009 est exclue de cette catégorie la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés) ou s'il s'agit d'entreprises exerçant une activité agricole (première catégorie d'entreprises visées au a du 1° du II de l'article 151 septies du CGI) ;

- **90 000 €** s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux (seconde catégorie d'entreprises visées au b du 1° du II de l'article 151 septies du CGI).

2° Exonération dégressive linéaire

La plus-value est exonérée pour une partie de son montant lorsque les recettes annuelles sont supérieures à **250 000 €** et inférieures à **350 000 €** pour la première catégorie d'entreprises et lorsque les recettes annuelles sont supérieures à **90 000 €** et inférieures à **126 000 €**, pour la seconde catégorie d'entreprises.

Pour l'application de ces dispositions, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en lui appliquant :

- pour la première catégorie d'entreprises, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre **350 000 €** et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de **100 000 €** ;

- pour la seconde catégorie d'entreprises, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre **126 000 €** et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de **36 000 €**.

3143

b. Cas des activités mixtes (ventes/prestations de services)

Les 4ème et 5ème alinéas du 2° du II de l'article 151 septies du CGI prévoient des règles spécifiques pour calculer les limites d'exonération des recettes en cas d'activités mixtes. Ces règles ne s'appliquent par hypothèse qu'aux entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux.

1° Exonération totale (4ème alinéa du 2° du II)

Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache aux deux catégories définies aux a et b du 1° du II de l'article 151 septies du CGI, l'exonération totale n'est applicable que si le montant global des recettes est inférieur ou égal à **250 000 €** et si le montant des recettes afférentes aux activités autres que celles de la première catégorie est inférieur ou égal à **90 000 €**.

2° Exonération dégressive linéaire (5ème alinéa du 2° du II)

Lorsque les conditions exposées au 1° ci-dessus ne sont pas remplies, si le montant global des recettes (toutes activités) est inférieur à **350 000 €** et si le montant des recettes afférentes aux activités autres que celles de la première catégorie est inférieur à **126 000 €**, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en appliquant le moins élevé des deux taux qui aurait été déterminé dans les conditions fixées au 2° du a du **n° 3142** si l'entreprise avait réalisé le montant global de ses recettes au titre d'activités ne relevant que de la première catégorie d'entreprises ou si l'entreprise n'avait réalisé que des activités relevant de la seconde catégorie.

3144

c. Cas particulier de la cession de matériels agricoles ou forestiers par des entreprises de travaux agricoles ou forestiers

Le III de l'article 151 septies du CGI prévoit que les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de matériels agricoles ou forestiers par des entreprises de travaux agricoles ou forestiers sont exonérées dans les conditions applicables à la première catégorie d'entreprises mentionnées au a du 1° du II de l'article précité.

IV. Cas particuliers

3145

1. Régime des loueurs en meublés (BOI-BIC-CHAMP-40-20)

Pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes, les articles 150 U à 150 VH du CGI sont applicables aux plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte lorsque cette activité n'est pas exercée à titre professionnel. Elles ne relèvent donc pas du régime des plus-values professionnelles. L'activité de location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés est exercée à titre professionnel lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

1° Un membre du foyer fiscal au moins est inscrit au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueur professionnel ;

2° Les recettes annuelles retirées de cette activité par l'ensemble des membres du foyer fiscal excèdent **23 000 euros** ;

3° Ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires au sens de l'article 79 du CGI, des bénéfices industriels et commerciaux autres que ceux tirés de l'activité de location meublée, des bénéfices agricoles, des bénéfices non commerciaux et des revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

Pour l'application de la troisième condition, les recettes afférentes à une location ayant commencé avant le 1er janvier 2009 ou portant sur un local d'habitation acquis ou réservé avant cette date dans les conditions prévues aux articles L. 261-2, L. 261-3, L. 261-15 ou L. 262-1 du code de la construction et de l'habitation sont comptées pour un montant quintuple de leur valeur, diminué de deux cinquièmes de cette valeur par année écoulée depuis le début de la location, dans la limite de dix années à compter du début de celle-ci.

La location du local d'habitation est réputée commencer à la date de son acquisition ou, si l'acquisition a eu lieu avant l'achèvement du local, à la date de cet achèvement. L'année où commence la location, les recettes y afférentes sont, le cas échéant, ramenées à douze mois pour l'appréciation des seuils mentionnés au 2° et au 3° ci-dessus. Il en est de même l'année de cessation totale de l'activité de location.

Les loueurs en meublé professionnels sont soumis au régime des plus-values professionnelles sur la cession de l'immeuble si celui-ci est inscrit à l'actif de leur exploitation. Ces plus-values sont soumises au régime des plus-values ou moins-values à court terme ou à long terme, prévu par les articles 39 duodecies et suivants du CGI. Elles sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération défini à l'article 151 septies du CGI, dans les conditions prévues aux n°s 3138 et suiv.

2. Transferts de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire (CGI, art. 151 septies, VIII).

A compter du 1er février 2009, les dispositions de l'article 151 septies du CGI ne s'appliquent pas aux transferts de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire effectués dans le cadre d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil.

V. Combinaison du régime prévu a l'article 151 septies avec les autres régimes d'exonération, d'abattement ou de report d'imposition des plus-values

3146

L'application du régime prévu à l'article 151 septies du CGI ne peut pas se cumuler avec l'application du dispositif d'exonération prévu à l'article 238 quindecies du CGI (exonération en cas de transmission d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés dont la valeur n'excède pas certains montants) ou des dispositifs de report d'imposition prévus aux articles 41 du CGI (transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle), 93 quater, I ter (apports de brevets ou assimilés à une société par une personne physique), 151 octies (apport d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une société), 151 octies A (restructurations de sociétés civiles professionnelles) et 151 octies B (apports de titres) du CGI. L'option pour l'un de ces régimes est donc exclusive de la présente exonération.

Elle peut, en revanche, se cumuler avec les régimes prévus aux articles 151 septies A et 151 septies B du CGI.

E. Régimes particuliers

I. Plus-values et moins-values en cours d'exploitation

3147

1. Réévaluations (BOI-BIC-PVMV-40-10-60).

La réévaluation est l'opération qui consiste à modifier la valeur comptable d'un élément de l'actif de l'entreprise pour le porter à sa valeur actuelle. Cette opération peut être opérée en vertu de dispositions légales (réévaluation légale) ou sur la seule initiative de l'entreprise (réévaluation libre).

a. Réévaluations légales.

Les articles 238 bis I et 238 bis J du CGI ont mis en place un dispositif de réévaluation des immobilisations. Cette réévaluation a pu être effectuée soit dans les écritures du premier exercice clos à dater du 31 décembre 1976 soit dans celles des trois exercices suivants : cf. BOI-BIC-PVMV-40-10-60-10.

b. Réévaluations libres (BOI-BIC-PVMV-40-10-60-20).

Sous réserve de la période de la réévaluation légale au cours de laquelle les entreprises ne pouvaient réévaluer qu'en conformité avec les dispositions légales, lorsqu'une entreprise réévalue librement un élément d'actif, la plus-value ainsi constatée constitue, dans tous les cas, un élément du résultat d'exploitation soumis à l'impôt dans les conditions de droit commun.

Dès lors, rien ne s'oppose, le cas échéant, à ce que les déficits antérieurs encore reportables soient déduits du bénéfice imposable déterminé compte tenu de la plus-value de réévaluation, étant précisé que les déficits ainsi imputés cessent de pouvoir être reportés.

En outre, l'amortissement susceptible d'être pratiqué sur un élément réévalué ainsi que la plus-value réalisée ou la moins-value subie en cas de cession ultérieure de cet élément seront normalement calculés d'après la nouvelle valeur comptable découlant de la réévaluation libre, sous réserve de l'application des dispositions des articles 238 bis I et 238 bis J du CGI si l'élément considéré a antérieurement été réévalué dans le cadre de ces dispositions.

Toutefois les plus-values nettes dégagées lors de réévaluations des immeubles et titres de sociétés à prépondérance immobilière, réalisées du 1er janvier 2004 au 31 décembre 2009, sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux visé au IV de l'article 219 du CGI (19 % à compter du 1er janvier 2009 ; 16,5 % antérieurement), lorsque ces sociétés s'engagent à conserver les biens pendant une durée minimale de cinq ans. L'apport ou la cession des immeubles ainsi réévalués avant la fin du délai de conservation de cinq ans n'entraîne pas la remise en cause de l'application du taux visé au IV de l'article 219 du CGI lorsque l'apport ou la cession est effectué dans les conditions prévues à l'article 210 E du même code (CGI, art. 238 bis JA ; CGI, ann. II, art. 171 P bis, 171 P ter ; RES N° 2008/3, RES N° 2007/10 et N° 2007/15 au BOI-BIC-PVMV-40-10-60-20.

3148

c. Entreprises placées par option sous le régime simplifié d'imposition (CGI, art. 39 octodecies, I ; BOI-BIC-PVMV-40-10-60-20).

Les contribuables qui exercent pour la première fois une option pour un régime réel d'imposition peuvent constater en franchise d'impôt les plus-values acquises, à la date de prise d'effet de cette option, par les éléments non amortissables de leur actif immobilisé. Cette constatation doit être faite en comptabilité, au plus tard à la clôture du premier exercice pour lequel l'entreprise se trouve soumise à un régime réel d'imposition.

Les plus-values réalisées ultérieurement sur ces mêmes éléments sont calculées d'après leur valeur ainsi réévaluée.

Toutefois, en cas de cession ou cessation d'exploitation moins de cinq ans après l'acquisition ou la création de l'entreprise, les plus-values réalisées lors de la cession des éléments non amortissables réévalués doivent être calculées en tenant compte du prix de revient d'origine des éléments cédés, et non de leur valeur réévaluée (CGI, art. 39 octodecies, II).

Il en est de même pour les plus-values résultant de la cession de tout ou partie des éléments réévalués, lorsque cette opération est suivie de la cession ou de la cessation de l'entreprise dans les cinq ans du début de l'exploitation. Mais, dans ce cas, les impositions supplémentaires en résultant ne doivent être assorties d'aucune majoration ou intérêt de retard.

Les règles précédentes ne s'appliquent pas lorsque la cession ou la cessation d'entreprise résulte du décès de l'exploitant, moins de cinq ans après la création ou l'acquisition de celle-ci. Dans une telle

situation, les plus-values afférentes aux éléments précédemment réévalués doivent être déterminées en tenant compte de la valeur comptable retenue lors de l'option.

3149

2. Plus-values résultant de certains apports en société ou de cessions de terrains à bâtir ou de biens assimilés (voir CGI, art. 238 nonies à 238 terdecies).

3. Cession d'un immeuble par une société civile immobilière non soumise à l'IS dont les parts ont été affectées par une société d'assurances à la couverture de contrats d'assurance sur la vie à capital variable.

La plus-value est comprise dans le résultat de la société d'assurances sans déduction des profits de réévaluation constatés lors des estimations annuelles de ces parts dans les comptes de la société d'assurances (CGI, art. 38, 10).

4. Apport fait à une société non cotée soumise à l'impôt sur les sociétés, du produit de la vente d'un immeuble réalisée par l'un des associés, en vue de l'augmentation du capital social : report d'imposition ou exonération de la plus-value réalisée lors de la cession de l'immeuble (CGI, art. 150 U).

3150

5. Plus-values réalisées lors de l'aliénation de terres agricoles ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies GA ; BOI-BA-BASE-20-20-30-40).

Les plus-values réalisées par les exploitants agricoles relevant du bénéfice réel (normal ou simplifié) ou du régime transitoire à l'occasion de la cession de terres ou de bâtiments d'exploitation inscrits à l'actif ne sont pas retenues pour la fraction acquise avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle le montant des recettes a dépassé la limite du forfait. À défaut d'inscription à l'actif du bilan (régime réel normal ou simplifié) ou au tableau des immobilisations (régime transitoire), la plus-value réalisée doit être déterminée et imposée dans les conditions prévues pour les particuliers.

L'exonération partielle de la plus-value est subordonnée à la double condition que l'activité ait été exercée à titre principal pendant au moins cinq ans et que le bien cédé ne constitue pas un terrain à bâtir au sens du A de l'article 1594-0 G du CGI. Par ailleurs, il est admis que le bénéfice de l'exonération partielle s'applique également aux plus-values de cession afférentes aux améliorations foncières permanentes ainsi qu'aux installations qui présentent un caractère immobilier et en constituent un élément du prix de revient. En revanche, l'exonération ne s'étend pas aux plantations et aux améliorations temporaires. Lorsque l'une des conditions mentionnées ci-avant n'est pas remplie, la fraction de la plus-value acquise avant le 1er janvier de l'année au cours de laquelle les recettes de l'agriculteur ont franchi pour la première fois la limite du forfait est imposée selon le régime de taxation des plus-values des particuliers.

3151

6. Abattement de 10 % sur les plus-values à long terme de cession de biens immobiliers ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers affectés par l'entreprise à sa propre exploitation (CGI, art. 151 septies B ; BOI-BIC-PVMV-20-40-30).

Les plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI réalisées à compter du 1er janvier 2006 dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, sont imposées après application d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention échue au titre de l'exercice de réalisation de la plus-value au-delà de la cinquième lorsque ces plus-values portent sur :

1° Des biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;

2° Des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

Pour l'application de ces dispositions :

1° Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif ;

2° Les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G du CGI ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité.

a. Conditions d'application du dispositif

1° Conditions relatives au cédant

L'abattement pour durée de détention sur certaines plus-values immobilières est susceptible de bénéficier aux seules entreprises relevant de l'impôt sur le revenu :

- quel que soit le régime d'imposition sous lequel elles sont placées (régime réel, micro, déclaratif spécial ou forfaitaire) ;

- qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

Les plus-values éligibles à l'abattement sur les plus-values à long terme sont celles portant sur des actifs immobiliers affectés à l'exploitation d'activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles.

2° Conditions relatives aux éléments cédés

L'abattement par année de détention prévu à l'article 151 septies B du CGI est applicable aux plus-values portant sur :

- des biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;

- des droits ou parts de sociétés ou groupement dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;

- des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier à condition que les biens immobiliers concernés soient affectés par l'entreprise à sa propre exploitation..

En revanche, les terrains à bâtir, au sens du I du A de l'article 1594-0 G du CGI, sont réputés ne pas être affectés à l'exploitation. Par conséquent, les plus-values résultant de la cession de tels biens sont systématiquement exclues de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 septies B du CGI, qu'ils soient détenus directement ou dans une structure juridique interposée.

b. Portée et modalités d'application de l'abattement

1° Portée de l'abattement

L'abattement pour durée de détention prévu à l'article 151 septies B du CGI est applicable aux plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI. S'agissant des plus-values à long terme réalisées sur des contrats de crédit-bail immobilier, il convient de se référer aux règles prévues à l'article 39 duodecies A du CGI.

2° Décompte du délai de détention

La plus-value à long terme réalisée à l'occasion de la cession des biens ou des droits concernés est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième. L'exonération définitive est donc acquise après 15 années de détention révolues.

Concernant le calcul du délai de détention, ne doivent être prises en compte que les années durant lesquelles le bien est effectivement affecté à l'exploitation.

3° Cumul avec les dispositifs de report d'imposition ou d'exonération des plus-values.

L'application du régime prévu à l'article 151 septies B du CGI peut se cumuler avec l'application de dispositifs d'exonération (CGI, art. 151 septies, 151 septies A, 238 quindecies) ou de report d'imposition des plus-values, notamment ceux prévus aux articles 41 du CGI ou 151 octies du CGI.

3152

7. Report d'imposition des plus-values à long terme réalisées sur les biens immobiliers affectés à l'exploitation des hôtels, cafés et restaurants (CGI, art. 151 septies C ; CGI, Ann. III, art. 41-00 A bis ; BOI-BIC-PVMV-40-10-40).

En application des dispositions de l'article 151 septies C du CGI, les plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI réalisées lors de la cession de certains biens ou droits immobiliers affectés à l'exploitation et détenus depuis au moins cinq ans par les entreprises exerçant dans le secteur des hôtels, cafés ou restaurants peuvent, sous certaines conditions, faire l'objet d'un report d'imposition. Cette mesure s'applique aux **cessions réalisées entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2009.**

a. Conditions d'application du dispositif

1° Conditions relatives au cédant

Le report d'imposition sur certaines plus-values immobilières est susceptible de bénéficier aux seules entreprises relevant de l'impôt sur le revenu et soumises à un régime réel d'imposition, qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes.

Pour être éligibles au dispositif prévu à l'article 151 septies C du CGI, les entreprises cédantes doivent exercer leur activité dans le secteur des hôtels, cafés ou restaurants. Cette mesure est donc en principe réservée aux entreprises exerçant exclusivement une activité relevant de ce secteur, relevant donc des bénéfices industriels et commerciaux. Il est néanmoins admis le bénéfice du report d'imposition aux entreprises exerçant seulement leur activité principale dans le secteur éligible.

2° Conditions relatives aux éléments cédés

Le report d'imposition prévu à l'article 151 septies C du CGI est applicable aux plus-values réalisées lors de la cession de biens, droits ou parts éligibles à l'abattement mentionné au I de l'article 151 septies B du CGI.

Sont éligibles à l'abattement mentionné au I de l'article 151 septies B du CGI :

- les biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ;

- les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;

- les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, qui sont assimilés à des éléments de l'actif pour la présente mesure.

En revanche, les terrains à bâtir mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G du CGI ne sont pas éligibles à l'abattement mentionné au I de l'article 151 septies B et sont donc exclus du champ d'application du présent dispositif.

Les actifs immobiliers d'exploitation susceptibles de bénéficier du dispositif prévu à l'article 151 septies C du CGI sont les biens inscrits à l'actif immobilisé, affectés par l'entreprise à sa propre exploitation et détenus depuis au moins cinq années échues par le cédant.

3° Conditions relatives aux cessions

L'opération doit nécessairement revêtir la forme d'une cession à titre onéreux. Il s'agit, en pratique, des ventes ou des apports en société.

L'entreprise cessionnaire doit être l'une des sociétés suivantes :

- une société d'investissements immobiliers cotée (SIIC) ou l'une de ses filiales, visées respectivement aux I et II de l'article 208 C du CGI,

- une société de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPICAV) ou l'une de ses filiales, visées respectivement au 3° nonies de l'article 208 du CGI et au III bis de l'article 208 C du CGI.

4° Conditions relatives à la mise à disposition du bien immobilier au cédant

Le bien immobilier cédé ou celui détenu par la société dont les droits ou parts ont été cédés doit être mis à la disposition du cédant, pour les besoins de son exploitation et dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à compter de la date de la cession. Dans le cas où la cession porte sur un contrat de crédit-bail, la mise à disposition du cédant porte sur les biens immobiliers faisant l'objet du contrat.

b. Portée et modalités d'application du dispositif

La cession des actifs immobiliers d'exploitation dans les conditions indiquées au a entraîne la constatation d'une plus-value, qui, pour la partie à long terme, fait l'objet d'un report d'imposition et d'un abattement en fonction de la durée d'exploitation.

1° Report d'imposition et abattement pour durée d'exploitation

Le report d'imposition prévu à l'article 151 septies C du CGI est applicable aux plus-values à long terme soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI.

La plus-value en report fait l'objet d'un abattement de 10 % pour chaque année de mise à disposition du bien à l'exploitation du cédant.

L'exonération définitive est donc acquise après 10 années de mise à disposition révolues à compter de la cession du bien à la SIIC.

2° Evénements mettant fin au report d'imposition

Il est mis fin au report d'imposition lorsque l'un des événements suivants se réalise :

- en cas de cessation par le cédant de son activité dans les secteurs des hôtels, cafés, restaurants ;

- lorsque le bien immobilier cédé ou celui détenu par la société dont les droits ou parts ont été cédés cesse d'être mis à disposition de l'exploitation du cédant ;

- en cas de cession du bien immobilier mis à disposition du cédant par la société cessionnaire ou par la société dont les droits ou parts ont été cédés ;

- en cas de cession par la société cessionnaire des droits ou des parts de la société ayant à son actif le bien immobilier mis à disposition du cédant.

Dans ces différentes hypothèses, les plus-values demeurant en report deviennent immédiatement imposables.

c. Obligations déclaratives (BOI-BIC-PVMV-40-10-40 au III)

L'article 151 septies C du CGI prévoit que le report d'imposition s'applique sur option exercée dans l'acte constatant la cession conjointement par le cédant et le cessionnaire. En outre, le cédant doit joindre à sa déclaration d'ensemble des revenus au titre de l'année en cours à la date de la cession et des années suivantes un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée.

3153

8. Apports en société de titres inscrits au bilan d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies B ; CGI, ann. III, art. 41-0 A bis A).

Pour les apports réalisés à compter du 1er janvier 2007, les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI résultant de l'échange de droits et parts effectué à l'occasion de l'apport de tels droits ou parts à une société soumise à un régime réel d'imposition peuvent faire l'objet d'un report d'imposition dans les conditions prévues ci-après. Toutefois, en cas d'échange avec soulte, la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'apport. Le montant imposable peut être soumis au régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 duodecies du CGI, dans la limite de la plus-value réalisée sur les droits ou parts détenus depuis deux ans au moins.

Ces dispositions ne sont pas applicables si la soulte excède 10 % de la valeur nominale des droits sociaux attribués ou si la soulte excède la plus-value réalisée.

a. Conditions d'application du report d'imposition

L'application de ce dispositif est subordonnée aux conditions suivantes :

1°. L'apporteur est une personne physique qui exerce une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à titre professionnel au sens du I de l'article 151 septies du CGI;

2°. L'apport porte sur l'intégralité des droits ou parts nécessaires à l'exercice de l'activité, détenus par le contribuable et inscrits à l'actif de son bilan ou dans le tableau des immobilisations.

Pour l'application du présent 2°, ne sont pas réputés nécessaires à l'exercice de l'activité les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui ne sont pas affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur de tels biens et conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;

3°. La société bénéficiaire reçoit, à l'occasion de l'apport mentionné au 2° ou d'autres apports concomitants, plus de 50 % des droits de vote ou du capital de la société dont les droits et parts sont apportés ;

4°. Les droits et parts reçus en rémunération de l'apport sont nécessaires à l'exercice de l'activité de l'apporteur.

b. Fin du report d'imposition

Le report d'imposition prend fin lorsque :

1°. L'apporteur cesse d'exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à titre professionnel au sens du I de l'article 151 septies du CGI ;

2°. Les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou les droits ou parts apportés sont cédés, rachetés ou annulés ;

3°. Les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport cessent d'être nécessaires à l'exercice de l'activité de l'apporteur.

Par dérogation, le report d'imposition est maintenu :

- En cas d'échange de droits ou parts résultant d'une fusion ou d'une scission de la société dont les droits ou parts ont été apportés ou de la société bénéficiaire de l'apport jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits ou parts reçus lors de l'échange ;

- En cas de transmission, dans les conditions prévues à l'article 41 du CGI, à une ou plusieurs personnes physiques des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou des droits ou parts reçus en échange d'une opération mentionnée au tiret ci-dessus si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value d'apport à la date où l'un des événements mentionnés au 1°, 2° et 3° du b, appréciés le cas échéant au niveau du ou des bénéficiaires, se réalise.

c. Précisions diverses

L'apporteur doit joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée. Le décret n° 2008-1052 du 10 octobre 2008 précise le contenu de cet état.

L'option pour le bénéfice de ce régime est exclusive de celui des régimes prévus au II de l'article 93 quater du CGI et aux articles 151 septies, 151 septies A, 151 octies, 151 octies A et 238 quindecies du CGI.

3154

9. Etalement des plus-values de cession d'immeubles à des sociétés de crédit-bail dont le cédant retrouve la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail (CGI, art. 39 novodecies ; BOI-BIC-PVMV-40-20-60).

Lorsqu'une entreprise cède un immeuble à une société de crédit-bail dont elle retrouve immédiatement la jouissance en vertu d'un contrat de crédit-bail, le montant de la plus-value de cession de cet immeuble peut être réparti par parts égales sur les exercices clos pendant la durée du contrat de crédit-bail sans excéder quinze ans. Toutefois, lorsque l'immeuble est acquis par l'entreprise ou que le contrat de crédit-bail est résilié, le solde est imposé immédiatement.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions d'immeubles réalisées entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2012.

3155

10. Exonération des plus-values de cession de droits de surélévation d'immeubles (CGI, art. 238 octies A ; BOI-BIC-PVMV-40-10-80).

Les plus-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux, des bénéfices agricoles ou de l'impôt sur les sociétés à l'occasion de la cession d'un droit de surélévation effectuée au plus tard le 31 décembre 2014 en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation sont exonérées.

L'application de l'exonération est subordonnée à la condition que la personne cessionnaire s'engage à achever les locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition.

Le non-respect par la personne cessionnaire de l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionné au premier alinéa du présent II entraîne l'application de l'amende prévue au IV de l'article 1764 du CGI.

Par exception, l'amende prévue au IV de l'article 1764 du CGI n'est pas due lorsque la personne cessionnaire ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté. Elle n'est pas due non plus en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la

société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

3156

11. Echange de biens immobiliers avec l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics (CGI, art. 238 octies C ; BOI-BIC-PVMV-40-10-70).

Les plus-values dégagées par une entreprise lors de l'échange d'un bien immobilier avec l'État, une collectivité territoriale, un établissement public de coopération intercommunale compétent ou un établissement public ou une association mentionnés aux chapitres Ier, II et IV du titre II du livre III du code de l'urbanisme peuvent, sur option, ne pas être imposées lors de l'échange, sous réserve que :

a) Le ou les biens remis lors de l'échange et le ou les biens reçus lors de cet échange ont la nature de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, ou de droits portant sur un immeuble ;

b) Le ou les biens remis lors de l'échange sont affectés par l'État, la collectivité territoriale ou l'établissement public ou l'association mentionnés au premier alinéa à la réalisation d'ouvrages d'intérêt collectif ;

c) En cas de versement d'une soulte par l'une ou l'autre partie, celle-la ne dépasse ni 10 % de la valeur vénale des biens ou droits remis à l'échange, ni le montant de la plus-value réalisée lors de l'échange.

Les plus-values mentionnées ci-avant sont affectées aux biens ou droits reçus en échange au prorata de la valeur vénale de ceux-ci à la date de l'échange.

La plus-value affectée à un bien ou droit non amortissable est imposée lors de la cession de ce bien ou droit ou, le cas échéant, lorsque le droit prend fin.

Les plus-values affectées à des biens ou droits amortissables sont réintégrées au résultat imposable au fur et à mesure de l'amortissement des biens ou droits auxquels les plus-values sont affectées. En cas de cession du bien ou droit ou lorsque le droit prend fin, la fraction de la plus-value affectée à ce bien ou droit et non encore réintégrée est immédiatement imposée.

L'entreprise joint à sa déclaration de résultat au titre de chacune des années d'application du présent régime un état conforme au modèle fourni par l'administration qui fait apparaître, pour chaque bien ou droit reçu à l'occasion de l'échange, les renseignements nécessaires au calcul des réintégrations mentionnées ci-dessus et au calcul du résultat imposable lors de la cession ultérieure du bien ou droit considéré.

La production de cet état au titre de l'exercice au cours duquel l'échange a été réalisé vaut option pour le régime d'imposition défini à l'article 238 octies C du CGI. Pour les exercices suivants, le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de cet état entraîne l'application de l'amende définie au I de l'article 1763 du CGI.

3157

12. Exonération des plus-values réalisées lors de la cession de bateaux de la navigation intérieure affectés au transport de marchandises (CGI, art. 238 sexdecies ; BOI-BIC-PVMV-40-10-90).

Sont exonérées les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI et réalisées lors de la cession de bateaux de la navigation intérieure affectés au transport de marchandises, en cours d'exploitation par une entreprise de transport fluvial ou par une entreprise dont l'activité est de louer de tels bateaux. Ce dispositif s'applique aux cessions de bateaux affectés au transport de marchandises réalisées à compter du **1er janvier 2012**.

Pour bénéficier de l'exonération, l'entreprise doit avoir acquis, au cours du dernier exercice, ou avoir pris l'engagement d'acquérir dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, pour les besoins de son exploitation, un ou des bateaux de navigation intérieure, neufs ou d'occasion, affectés au transport de marchandises à un prix au moins égal au prix de cession.

Le bateau cédé doit, à la date de la cession, faire l'objet d'un titre de navigation en cours de validité.

Le bateau acquis en remploi doit satisfaire à l'une des conditions suivantes :

1° Sa construction est achevée depuis vingt ans au plus et il doit avoir été construit à une date plus récente que le bateau cédé ;

2° Il répond à des conditions de capacité supplémentaire.

Le montant total de l'exonération accordée au titre du présent article ne peut excéder **100 000 €** par cession.

Si les sommes réinvesties sont inférieures au prix de cession, le montant bénéficiant de l'exonération est limité au produit de la plus-value par le rapport entre le prix de cession affecté à l'acquisition du navire et la totalité de ce prix. La régularisation à effectuer est comprise dans le résultat imposable de l'exercice en cours à l'expiration du délai de vingt-quatre mois mentionné ci-avant, majorée d'un montant égal au produit de cette régularisation par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

Lorsque l'entreprise concernée est une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI, la condition tenant à la nature de l'activité de cette entreprise doit être également remplie par ses associés personnes morales.

L'engagement mentionné ci-avant doit être annexé à la déclaration de résultat de l'exercice de cession.

Ce dispositif n'est pas applicable aux plus-values soumises aux dispositions de l'article 223 F du CGI (cessions intra-groupes).

Le bénéfice de ces dispositions est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Le remploi peut être réalisé dans le cadre d'un contrat de crédit-bail conclu dans le délai mentionné ci-dessus. Dans ce cas, les sommes réinvesties s'entendent d'un montant égal à la somme des loyers effectivement versés, pour leur quote-part prise en compte pour la détermination du prix d'acquisition, majorée du prix d'acquisition versé à l'issue du contrat. Le cas échéant, la régularisation est alors comprise dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel le contrat prend fin, majorée d'un montant égal au produit de cette régularisation par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

3158

13. Apport à une société en difficulté suivi de la cession des titres reçus en contrepartie (CGI, art. 39 quaterdecies, 2 bis).

La moins-value résultant de la cession, moins de deux ans après leur émission, de titres de participation acquis en contrepartie d'un apport réalisé et dont la valeur réelle à la date de leur émission est inférieure à leur valeur d'inscription en comptabilité n'est pas déductible, dans la limite du montant résultant de la différence entre la valeur d'inscription en comptabilité desdits titres et leur valeur réelle à la date de leur émission (CGI, art. 39 quaterdecies, 2 bis). Cette disposition s'applique aux cessions de titres reçus en contrepartie d'apports réalisés à compter du 19 juillet 2012.

II. Plus-values et moins-values réalisées en fin d'exploitation

3165

1. Exonération ou report de certaines plus-values en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (CGI, art. 41 ; RES N° 2006/14 ; BOI-BIC-PVMV-40-20-10).

Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI et réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle peuvent bénéficier des dispositions suivantes.

a. L'imposition des plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé constatées à l'occasion de cette transmission fait l'objet d'un report jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou jusqu'à la date de cession d'un de ces éléments si elle est antérieure.

L'imposition des plus-values visées ci-avant est effectuée à la date à laquelle il est mis fin au report au nom du ou des bénéficiaires de la transmission de l'entreprise individuelle.

b. En cas de cession à titre onéreux de ses droits par un bénéficiaire, il est mis fin au report d'imposition pour le montant de la plus-value afférente à ses droits. L'imposition des plus-values est effectuée au nom de ce bénéficiaire.

c. En cas de nouvelle transmission à titre gratuit par l'un des bénéficiaires de la transmission visée ci-dessus, le report est maintenu si le bénéficiaire de la nouvelle transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements cités au 1° ou 2° se réalise. A défaut, l'imposition des plus-values afférentes aux éléments transmis est effectuée au nom du donateur ou du défunt.

d. En cas d'apport en société dans les conditions prévues au I et II de l'article 151 octies du CGI, le report d'imposition est maintenu si le ou les bénéficiaires ayant réalisé l'apport prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des évènements cités au 1° se réalise. A

défaut, l'imposition des plus-values afférentes aux éléments apportés est effectuée au nom du ou des apporteurs. En cas de cession de tout ou partie des titres reçus en rémunération de cet apport, il est mis fin au report au nom du ou des bénéficiaires ayant réalisé l'apport.

d bis. En cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires de l'entreprise individuelle prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités aux a ou b ci-dessus se réalise.

e. Pour l'application des présentes dispositions, la mise en location-gérance de tout ou partie de l'entreprise est assimilée à une cessation totale ou partielle.

Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans à compter de la date de la transmission, les plus-values demeurant en report définies au 1er alinéa du 1° ci-dessus sont définitivement exonérées.

Les profits afférents aux stocks constatés à l'occasion de la transmission ne sont pas imposés si le ou les nouveaux exploitants bénéficiaires inscrivent ces stocks à la valeur comptable pour laquelle ils figurent au bilan de l'ancienne entreprise.

Le régime défini ci-dessus s'applique sur option exercée par le ou les exploitants et, si tel est le cas, par les autres bénéficiaires lors de l'acceptation de la transmission par ces derniers.

Le ou les bénéficiaires ayant opté pour le régime défini ci-avant communiquent à l'administration un état faisant apparaître le montant des plus-values réalisées lors de la transmission et dont l'imposition est reportée conformément au 1°, 3° et 4° ci-dessus.

Le ou les bénéficiaires doivent joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI, au titre de l'année en cours à la date de la transmission et des années suivantes, un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée.

Le ou les exploitants joignent à leur déclaration de résultat un état faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul des plus-values imposables.

Pour les opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1er janvier 2006, l'article 151 septies du CGI ne s'applique pas en cas d'exercice de l'option pour le présent régime (CGI, art. 41, IV-e).

3166

2. Exonération des plus-values professionnelles réalisées lors du départ à la retraite du cédant (CGI, art. 151 septies A ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20).

a. Conditions de l'exonération

Le bénéfice de l'exonération est subordonné à plusieurs conditions cumulatives tenant à l'activité, à la nature de la cession et des éléments cédés, au départ à la retraite du cédant et à l'absence de liens entre le cédant et le cessionnaire.

1° Conditions relatives à l'activité

L'activité cédée doit :

- être de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole ;

- avoir été exercée pendant un délai minimum de cinq ans.

2° L'exonération est réservée aux cessions à titre onéreux

L'opération doit nécessairement revêtir la forme d'une cession à titre onéreux. Il s'agit, en pratique et pour l'essentiel, des ventes ou des apports en société. Sont donc exclues du bénéfice de la mesure les opérations sans contrepartie, comme les donations ou les retraits d'actif notamment.

Les rachats ou annulations des droits ou parts par la société ou le groupement qui les a émis entrent dans le champ du dispositif.

3° Conditions tenant à la nature des éléments cédés

En principe, seule la cession de l'entreprise individuelle ou de l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé d'une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu dans laquelle il exerce son activité professionnelle peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies A du CGI.

Il est néanmoins admis, sous certaines conditions, que les cessions d'activité qui font l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable soient éligibles à l'exonération. Pour les cessions d'activités réalisées par les sociétés de personnes, cf. n° **3166-1**, dernier paragraphe du 1°.

L'indemnité compensatrice versée à un agent général d'assurances exerçant à titre individuel par la compagnie d'assurances qu'il représente à l'occasion de la cessation du mandat peut, sous réserve du

respect de certaines conditions, bénéficier d'un régime d'exonération équivalent (cf. e ci-dessous).

L'entreprise individuelle cédée ou la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés doit répondre cumulativement aux conditions suivantes :

- employer moins de deux cent cinquante salariés ;

- soit avoir réalisé un chiffre d'affaire annuel inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice soit avoir un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros.

De plus, la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés ne doit pas être détenu, de manière continue au cours de l'exercice de cession, à 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises qui ne répondraient pas aux critères chiffrés définis ci-dessus en termes d'effectif, de chiffre d'affaires ou de total du bilan. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations de sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société ou le groupement en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds..

4° Condition tenant à la cessation des fonctions et au départ à la retraite du cédant

Pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2009, le cédant doit cesser toute fonction dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite, dans les deux années suivant ou précédant la cession. Toutefois, ce délai de deux années est prolongé jusqu'à la date à laquelle le droit à une pension de retraite est ouvert au cédant lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- la cession a été réalisée entre le 1er juillet 2009 et le 10 novembre 2010 ;

- en application de la législation antérieure à la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 portant réforme des retraites, le cédant aurait pu faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années de la cession ;

- en application de la loi n° 2010-1330 du 9 novembre 2010 précitée, le cédant ne peut plus faire valoir ses droits dans les deux années de la cession.

5° Condition tenant à l'absence de contrôle capitalistique du cessionnaire

Le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Cette condition s'apprécie au moment de la cession mais également dans les trois années qui suivent la réalisation de la cession.

3166-1

b. Portée et déchéance légale de l'exonération

1° Portée de l'exonération

Lorsque les conditions de l'exonération sont réunies, les plus-values, à court ou à long terme résultant de la cession des éléments de l'actif immobilisé sont exonérées pour leur totalité d'impôt sur le revenu à l'exception des plus-values portant sur des éléments immobiliers. Cette exonération est réservée aux plus-values professionnelles (BIC, BNC, BA) imposables à l'impôt sur le revenu.

Sont imposées dans les conditions de droit commun les plus-values portant sur :

- des biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;

- des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société ou d'un groupement soumis au régime des sociétés de personnes lorsque l'actif de la société ou du groupement est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis non affectés par la société ou le groupement à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

L'exonération s'applique aussi à certaines plus-values placées en report d'imposition. Sont également éligibles au dispositif d'exonération, dans les conditions du I de l'article 151 septies A du CGI, et pour la seule plus-value imposable au nom de l'associé, les cessions d'activité réalisées par les sociétés visées au 2° du I du même article (sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes) à condition qu'il soit procédé à la dissolution de la société de manière concomitante à la cession et que ledit associé fasse valoir ses droits à la retraite, pour les cessions réalisées jusqu'au 31 décembre

2008, dans les douze mois suivant ou précédant la cession, et pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2009, dans les deux années suivant ou précédant la cession (CGI, art. 151 septies A, I ter).

2° Déchéance légale de l'exonération

Indépendamment des cas dans lesquels l'administration est amenée à constater que les conditions pour bénéficier de l'exonération n'étaient pas réunies au moment de la cession, l'exonération de la plus-value de cession est également remise en cause si le cédant vient à détenir le contrôle capitalistique de l'entreprise cessionnaire à un moment quelconque au cours des trois années qui suivent la réalisation de la cession. En outre, pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2009, lorsque l'une des conditions prévues aux 2° ou 3° du I de l'article 151 septies A du CGI, n'est pas remplie au terme du délai prévu à ce même 3°, l'exonération est également remise en cause au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai.

c. Combinaison du régime prévu à l'article 151 septies A du CGI avec les autres régimes d'exonération, d'abattement ou de report d'imposition des plus-values.

L'option pour le régime défini à l'article 151 septies A du CGI est exclusive des régimes prévus :

- au I ter de l'article 93 quater du CGI applicable à l'apport de brevets, ou assimilés, par un inventeur personne physique à une société ;

- à l'article 151 octies du CGI applicable en cas d'apport de certains éléments réalisé par un exploitant à une société ;

- à l'article 151 octies A du CGI applicable en cas de restructuration de sociétés civiles professionnelles.

Le régime de l'article 151 septies A du CGI peut, en revanche, se cumuler avec ceux prévus aux articles 151 septies, 151 septies B et 238 quindecies du CGI.

d. Modalités d'option pour l'exonération prévue à l'article 151 septies A du CGI

Le régime prévu à l'article 151 septies A du CGI présente un caractère optionnel et n'est mis en oeuvre que sur option du contribuable. Cette option est exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément :

- l'option pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'article 151 septies A du CGI;

- la date de la cession de l'entreprise ou des parts ;

- un engagement du contribuable de produire, auprès du service des impôts dont il dépend, le document attestant de sa date d'entrée en jouissance des droits qu'il a acquis dans le régime obligatoire de base de l'assurance-vieillesse auprès duquel il est affilié à raison de l'activité professionnelle qu'il a cédée si ce document n'est pas disponible au moment du dépôt de la déclaration de cessation.

e. Indemnité compensatrice versée à un agent d'assurance (CGI, art. 151 septies A,V, Ann. III, art. 41-00 A bis)

L'indemnité compensatrice versée à un agent général d'assurances exerçant à titre individuel par la compagnie d'assurances qu'il représente à l'occasion de la cessation du mandat bénéficie d'un régime d'exonération spécifique prévu au V de l'article 151 septies A du CGI.

3167

3. Décès de l'exploitant (CGI, art. 39 terdecies, 2).

Sous réserve de l'exonération prévue en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (cf. n° 3165), les plus-values nettes constatées en cas de décès de l'exploitant sont soumises au régime des plus-values à long terme.

3168

4. Transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société (CGI, art. 151 octies ; BOI-BIC-PVMV-40-20-30 ; RES N° 2005/3, RES N° 2010/63 au BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10).

Le régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI s'applique aux plus-values professionnelles réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité.

En application de l'article 151-0 octies du CGI, le report d'imposition mentionné à l'article 151 octies du CGI est maintenu en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient

imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition.

a. Champ d'application.

Qualité de l'apporteur. L'apport doit être consenti par une personne physique exerçant une activité professionnelle.

Nature des biens apportés.

Pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2006, il s'agit de l'apport en pleine propriété d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à l'exception des immeubles, si ceux-ci sont mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins neuf ans.

Sur l'appréciation de la condition d'affectation à l'exploitation à l'égard des entreprises commerciales, industrielles ou artisanales, CE, arrêt du 22 novembre 2006 n° 285582.

Bénéficiaire de l'apport. Il peut s'agir de toute société commerciale, y compris société de fait ou en participation, soumise à un régime réel d'imposition.

b. Imposition des plus-values d'apport (cf. toutefois, n° 3168, 2ème alinéa).

Plus-values portant sur des biens non amortissables.

Pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2006, l'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure. Toutefois, en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux rémunérant l'apport, ou de la nue-propriété de ces droits, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements prévus à la phrase précédente se réalise. Le report d'imposition est maintenu en cas d'échange des droits sociaux mentionnés ci-avant résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange.

Plus-values portant sur des biens amortissables. L'imposition de ces plus-values porte sur leur montant net. Elle est effectuée, au nom de la société bénéficiaire de l'apport, selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A du CGI pour les fusions de sociétés .

L'apporteur peut opter pour l'imposition immédiate au taux prévu au 1 du l'article 39 quindecies du CGI de la plus-value à long terme globale afférente aux éléments amortissables apportés.

Cette option :

- ne s'applique ni aux plus-values à court terme ou à long terme afférentes aux biens non amortissables, ni à la plus-value à court terme relative aux biens amortissables ;

- porte sur la **totalité** des plus-values à long terme afférentes aux éléments amortissables apportés ;

- porte sur une **plus-value nette**.

Dès lors que l'apporteur a opté, la société bénéficiaire est libérée, à due concurrence, de l'obligation de réintégration de cette plus-value dans ses propres résultats.

En cas d'apport de droits afférents à un contrat de crédit-bail : cf. ci-dessous n°s 3208 et suiv..

En cas d'apport n'incluant pas les immeubles, lorsque ces derniers cessent d'être mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport, les plus-values, non encore imposées, afférentes aux éléments non amortissables sont comprises dans les bases de l'impôt dû par les personnes physiques, au titre de l'année au cours de laquelle cette mise à disposition a cessé ; les plus-values et les profits afférents aux autres éléments apportés qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt ainsi que les provisions afférentes à l'ensemble des éléments apportés qui n'ont pas encore été reprises sont rapportés aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport au titre de l'exercice au cours duquel la mise à disposition a cessé.

En cas d'apport consenti à une société civile professionnelle, le report d'imposition est maintenu en cas d'opérations soumises aux dispositions du I de l'article 151 octies A du CGI ou de transformation de la société civile professionnelle en société d'exercice libéral; il est mis fin à ce report lorsqu'intervient l'un des évènements mentionnés à ce même I.

Remarques :

Les plus-values et les amortissements ultérieurs afférents à ces biens sont déterminés d'après leur valeur d'apport.

Sous les conditions fixées au a du 3 de l'article 210 A du CGI les provisions afférentes aux éléments transférés ne sont

rapportées au résultat imposable de l'entreprise apporteuse que si elles deviennent sans objet.

c. Obligations.

Le régime spécial s'applique quelle que soit la forme de la société préexistante ou nouvelle bénéficiaire de l'apport, sur simple option exercée dans l'acte d'apport, conjointement par l'apporteur et la société.

En application de l'article 54 septies du CGI, les entreprises placées sous l'un des régimes de report d'imposition prévus aux articles 151 octies et 151 octies A du CGI doivent joindre à leur déclaration de résultats un état faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés (CGI, ann. III, art. 38 quindecies).

Par ailleurs, en cas de transmission à titre gratuit, à une personne physique, des droits sociaux rémunérant l'apport ou, pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2006, de la nue-propriété de ces droits, ou encore en cas d'échange des droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission, le 6ème alinéa du II de l'article 151 octies du CGI institue une obligation déclarative annuelle à la charge de l'apporteur consistant en la production d'un état annexé à sa déclaration annuelle de revenus et comportant les éléments nécessaires au suivi du report d'imposition.

3169

5. Transfert d'exploitation d'un fonds de commerce d'un époux à l'autre.

Dès lors qu'il est établi qu'un fonds de commerce dépendant de la communauté est exploité successivement par l'un et l'autre des époux, il appartient à chacun d'eux de souscrire personnellement les déclarations professionnelles afférentes à sa période d'exploitation. Par contre, puisqu'il n'y a pas dissolution de la communauté conjugale et qu'il n'est pas mis fin à l'indivision, il est possible d'admettre qu'en matière d'impôt sur le revenu les règles spécifiques relatives à la taxation des plus-values constatées à la date de la transmission ou à l'imposition immédiate des plus-values antérieures ne trouvent pas à s'appliquer. Pour bénéficier de cette situation, l'exploitant placé sous un régime réel d'imposition ne doit apporter aucune modification aux évaluations comptables des divers éléments de l'actif immobilisé provenant de l'ancien exploitant.

3170

6. Dissolution d'une communauté conjugale comprenant une entreprise

Une communauté entre époux comportant des éléments d'actif professionnel doit être regardée comme constituant sur le plan fiscal une indivision. La cessation de cette indivision est un événement qui entraîne cessation d'entreprise à l'égard du seul indivisaire qui se retire et non à l'égard de celui qui poursuit l'exercice de l'activité, même s'il y a versement d'une soulte par ce dernier.

Dès lors, seul le conjoint qui abandonne ses droits sur le fonds est soumis à l'impôt au titre des plus-values professionnelles.

Pour bénéficier de l'exonération de plus-value prévue à l'article 151 septies du CGI, la condition relative au chiffre d'affaires s'apprécie par référence au chiffre d'affaires réalisé par la communauté et non au niveau de chaque conjoint (RM Delevoye, n° 896 JO Sénat du 24 février 1994, p. 432).

3171

7. Cession liée à la reconversion d'un débit de boissons (CGI, art. 41 bis ; BOI-BIC-PVMV-40-20-40).

Sous certaines conditions, les plus-values constatées à l'occasion de la reconversion d'un débit de boissons peuvent être exonérées.

3172

8. Exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés des plus-values professionnelles réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 quindecies ; BOI-BIC-PVMV-40-20-50).

Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI et réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité autres que celles mentionnées au n° 3176 sont exonérées pour :

1°. la totalité de leur montant lorsque la valeur des éléments transmis servant d'assiette aux droits d'enregistrement mentionnés aux articles 719, 720 ou 724 du CGI ou des éléments similaires utilisés dans le cadre d'une exploitation agricole est inférieure ou égale à **300 000 €** ;

2°. une partie de leur montant lorsque la valeur des éléments transmis servant d'assiette aux droits d'enregistrement mentionnés aux articles 719, 720 ou 724 du CGI ou des éléments similaires utilisés dans le cadre d'une exploitation agricole est supérieure à **300 000 €** et inférieure à **500 000 €** ;

Pour l'application du 2° ci-dessus, le montant exonéré des plus-values est déterminé en leur appliquant un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre le montant de **500 000 €** et la valeur des éléments transmis et, au dénominateur, le montant de **200 000 €**.

3173

L'exonération est subordonnée aux conditions suivantes :

1°. l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans ;

2°. la personne à l'origine de la transmission est :

- une entreprise dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu ou un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter du CGI, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu ;

- un organisme sans but lucratif ;

- une collectivité territoriale, un établissement public de coopération intercommunale ou l'un de leurs établissements publics ;

- une société soumise à l'impôt sur les sociétés qui répond cumulativement aux conditions suivantes : elle emploie moins de 250 salariés et, soit a réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice, soit a un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros ; son capital ou ses droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne répondant pas à ces conditions, de manière continue au cours de l'exercice. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations de sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours de l'exercice.

3°. en cas de transmission à titre onéreux, le cédant ou, s'il s'agit d'une société, l'un de ses associés qui détient directement ou indirectement au moins 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux ou y exerce la direction effective, n'exerce pas, en droit ou en fait, la direction effective de l'entreprise cessionnaire ou ne détient pas, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de cette entreprise.

3174

Est assimilée à une branche complète d'activité l'intégralité des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter du CGI, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu et qui sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens du I de l'article 151 nonies du CGI.

Lorsqu'il est satisfait aux conditions prévues au 1° et au 3° du n° **3173**, les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission de droits ou parts mentionnés ci-dessus sont exonérées pour :

1°. la totalité de leur montant lorsque la valeur vénale des droits ou parts transmis est inférieure ou égale à **300 000 €** ;

2°. une partie de leur montant lorsque la valeur vénale des droits ou parts transmis est supérieure à **300 000 €** et inférieure à **500 000 €**.

Pour l'application du 2° ci-dessus, le montant exonéré des plus-values est déterminé en leur appliquant un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre le montant de **500 000 €** et la valeur des titres transmis et, au dénominateur, le montant de **200 000 €**.

Pour la détermination des seuils mentionnés aux 1° et 2° du n° **3174**, il est tenu compte de la transmission de l'intégralité des droits ou parts définis au premier alinéa du n° **3174** ainsi que des transmissions réalisées au cours des cinq années précédentes.

Par dérogation au n° **3176**, les dispositions du présent paragraphe s'appliquent aux plus-values réalisées sur les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens

immobiliers bâtis ou non bâtis affectés par la société à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

En cas de transmission à titre onéreux de droits ou de parts ouvrant droit à l'exonération prévue au deuxième alinéa du n° **3174**, le cédant ne doit pas détenir directement ou indirectement de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire.

3175

L'exonération prévue aux n°[os] 3172 et **3174** est remise en cause si le cédant relève de l'une des situations mentionnées au 3° du n° **3173** et au dernier alinéa du n° **3174** à un moment quelconque au cours des trois années qui suivent la réalisation de l'opération ayant bénéficié du présent régime.

3176

Sont imposées dans les conditions de droit commun les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission de l'entreprise individuelle ou de la branche complète d'activité portant sur :

1°. des biens immobiliers bâtis ou non bâtis ;

2°. des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droit ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

Pour l'application des dispositions prévues au n° **3174**, les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif ;

Pour l'application des dispositions prévues au n° **3174**, les biens mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G du CGI ne sont pas considérés comme affectés à l'exploitation de l'activité.

La transmission d'une activité qui fait l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable peut bénéficier du régime défini au n° 3172 si les conditions suivantes sont simultanément satisfaites :

1°. l'activité est exercée depuis au moins cinq ans au moment de la mise en location ;

2°. la transmission est réalisée au profit du locataire.

Pour l'appréciation des seuils mentionnés aux 1° et 2° du n° 3172, il est tenu compte de la valeur des éléments de l'activité donnée en location servant d'assiette aux droits d'enregistrement mentionnés aux articles 719, 720 ou 724 du CGI ou de la valeur des éléments similaires utilisés dans le cadre d'une exploitation agricole mise en location.

L'option pour le bénéfice du présent régime est exclusive de celui des régimes prévus au I de l'article 41 du CGI, au I ter de l'article 93 quater du CGI, aux articles 151 septies, 151 octies et 151 octies A du CGI, au II de l'article 151 nonies du CGI et aux articles 210 A à 210 C et 210 E du CGI. Le régime de l'article 238 quindecies du CGI peut, en revanche, se cumuler avec ceux prévus aux articles 151 septies A et 151 septies B du CGI. L'option pour le régime prévu à l'article 238 quindecies du CGI est exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation ou de cession, au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément l'option pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'article 238 quindecies du CGI ainsi que la date de la cession de l'entreprise, de la branche complète d'activité ou des parts.

III. Plus-values de cession de certains droits sociaux

(BOI-BIC-PVMV-40-30)

3177

1. Profits de cession de droits sociaux des entreprises imposées selon le régime simplifié par option et membres de sociétés de personnes (CGI, art. 238 bis K, II).

Il est rappelé que les membres des sociétés de personnes et assimilées sont imposables sur les profits réalisés à l'occasion de la cession des parts qu'ils détiennent. Ces profits sont déterminés et imposés en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société. A cet égard, il convient de distinguer :

a. Lorsque la société exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, la plus-value réalisée par l'entreprise membre est soumise au régime :

- des plus-values de cession d'éléments d'actif immobilisé et imposées selon les règles prévues aux

articles 39 duodecies et suiv. du CGI, si le chiffre d'affaires ou le montant des recettes de la société excède les limites prévues à l'article 151 septies du CGI;

- d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI, dans le cas contraire ;

b. Lorsque la société a pour objet la gestion d'immeubles ou de valeurs mobilières, il convient d'appliquer le régime des plus-values correspondant à l'activité exercée.

3178

2. Transmission à titre gratuit à une personne physique de droits sociaux considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 nonies, II ; voir aussi n° 3181-1).

L'imposition de la plus-value constatée peut, sur option du ou des bénéficiaires de la transmission, faire l'objet d'un report jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission ultérieure de ces droits.

Lorsqu'un des événements mettant fin au report survient, l'imposition de la plus-value est effectuée au nom du bénéficiaire de la transmission.

En cas de nouvelle transmission à titre gratuit par l'un des bénéficiaires de la transmission , le report est maintenu si le bénéficiaire de la nouvelle transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements cités au premier alinéa survient. A défaut, l'imposition de la plus-value afférente aux droits transmis est effectuée au nom du donateur ou du défunt.

Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit visée au premier alinéa du II de l'article 151 nonies du CGI, la plus-value en report est définitivement exonérée.

En cas de partage avec soulte, le report d'imposition est maintenu si le ou les attributaires des droits sociaux prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value en report à la date où l'un des événements cités au premier alinéa se réalise.

L'article 151 septies du CGI ne s'applique pas en cas d'exercice de l'option pour le régime prévu au 2 du II de l'article 151 nonies du CGI ;

Le ou les bénéficiaires du report d'imposition doivent joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI au titre de l'année au cours de laquelle les plus-values bénéficiant d'un report d'imposition sont réalisées et des années suivantes un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée. L'article 41-0 A ter de l'annexe III au CGI précise le contenu de cet état.

3179

3. Assujettissement d'une société de personnes à l'impôt sur les sociétés ou transformation de cette société en société passible de cet impôt (CGI, art. 151 nonies, III ; voir aussi n° 3181-1).

L'imposition de la plus-value constatée lors de l'un de ces événements est reportée à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'associé. Ce report est maintenu en cas de transmission, à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions. Cette solution peut être mise en oeuvre à l'occasion de plusieurs transmissions à titre gratuit successives.

En cas de transmission à titre gratuit réalisée dans les conditions prévues ci-avant, la plus-value en report est définitivement exonérée lorsque, de manière continue pendant les cinq années suivant la transmission, les conditions suivantes sont respectées :

1°. Le ou les bénéficiaires de la transmission exercent l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis du CGI et dans les conditions prévues au même 1° dans la société dont les parts ou actions ont été transmises ;

2°. La société dont les parts ou actions ont été transmises poursuit son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

L'exonération s'applique à la plus-value en report sur les droits ou actions détenus par le ou les bénéficiaires de la transmission au terme de la période mentionnée ci-dessus.

Le report d'imposition prévu au III de l'article 151 nonies du CGI est maintenu en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange. Cette solution peut être mise en oeuvre à l'occasion de plusieurs opérations d'échange successives.

Le ou les bénéficiaires du report d'imposition doivent joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI au titre de l'année au cours de laquelle les plus-values bénéficiant d'un report d'imposition sont réalisées et des années suivantes l'état de suivi prévu au VI de l'article 151 nonies du CGI dont le contenu est précisé par l'article 41-0 A ter de l'annexe III au CGI .

3180

4. Cessation d'activité d'un associé de société de personnes (CGI, art. 151 nonies, IV ; voir aussi n° 3181-1).

Lorsqu'un contribuable cesse d'exercer son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter du CGI, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu, l'imposition de la plus-value constatée sur les parts dont il conserve la propriété est reportée jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation de ces parts.

Ce report est maintenu en cas de transmission, à titre gratuit, des parts ou actions de l'associé à une personne physique si celle-ci prend l'engagement de déclarer en son nom cette plus-value lors de la cession, du rachat ou de l'annulation de ces parts ou actions. Cette solution peut être mise en oeuvre à l'occasion de plusieurs transmissions à titre gratuit successives.

En cas de transmission à titre gratuit réalisée dans les conditions prévues à l'alinéa précédent, la plus-value en report détenue par le bénéficiaire de la transmission est définitivement exonérée lorsque, de manière continue pendant les cinq années suivant la transmission, ce bénéficiaire de la transmission exerce son activité professionnelle au sein de la société, dans les conditions prévues au I de l'article 151 nonies du CGI ou au 1° du III de l'article 151 nonies du CGI, et que celle-ci poursuit son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

Le report d'imposition prévu au V de l'article 151 nonies du CGI est maintenu en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange. Cette solution peut être mise en oeuvre à l'occasion de plusieurs opérations d'échange successives.

Le ou les bénéficiaires du report d'imposition doivent joindre à la déclaration prévue à l'article 170 du CGI au titre de l'année au cours de laquelle les plus-values bénéficiant d'un report d'imposition sont réalisées et des années suivantes l'état de suivi prévu au VI de l'article 151 nonies du CGI dont le contenu est précisé par l'article 41-0 A ter de l'annexe III au CGI.

3181

5. Apports en société de droits ou parts de sociétés de personnes (CGI, art. 151 nonies, IV bis, voir aussi n° 3181-1).

Pour les apports réalisés à compter du 1er janvier 2007, le I de l'article 151 octies B du CGI est applicable à l'apport de l'intégralité des droits ou parts considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 151 nonies, I) dans les conditions suivantes :

1°. L'actif de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont apportés n'est pas principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui ne sont pas affectés par la société ou le groupement à sa propre exploitation, de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur de tels biens et conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;

2°. La société bénéficiaire reçoit, à l'occasion de l'apport mentionné au 1° ou d'autres apports concomitants, plus de 50 % des droits de vote de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont apportés.

Le report d'imposition prend fin à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la date de cession des titres apportés par la société bénéficiaire lorsqu'elle est antérieure.

Ce report d'imposition est maintenu :

a) En cas de transmission, à titre gratuit, des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport à une ou plusieurs personnes physiques si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement de déclarer cette plus-value à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou à la date de cession des titres apportés par la société bénéficiaire lorsqu'elle est antérieure ;

b) En cas d'échange de droits ou parts, résultant d'une fusion ou d'une scission de la société dont les droits ou parts ont été apportés ou de la société bénéficiaire de l'apport jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange.

3181-1

En application de l'article 151-0 octies du CGI, le report d'imposition mentionné à l'article 151 nonies du CGI est maintenu en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition.

3182

6. Cessation d'activité d'une société de personnes (RES N° 2007/54 au BOI-BIC-PVMV-40-30-20).

La cessation d'activité d'une société visée à l'article 8 ou 8 ter du CGI entraîne également la cessation d'activité de l'associé exerçant son activité professionnelle au sens de l'article 151 nonies du CGI dans cette société et se traduit donc par le transfert de ses droits ou parts de son patrimoine professionnel vers son patrimoine privé à la date de la cessation. Ce transfert constitue le fait générateur d'une plus ou moins-value soumise au régime des plus ou moins-values professionnelles dont le montant est déterminé conformément à la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt du 16 février 2000, n°133296) à partir du prix de revient fiscal de ces droits ou parts, lequel tient compte des bénéfices imposés et des déficits comblés ainsi que des déficits déduits et des bénéfices distribués.

Si ce calcul aboutit à la constatation d'une plus-value, celle-ci bénéficie du report d'imposition prévu au IV de l'article 151 nonies du CGI (cf. n° 3180).

Si ce calcul aboutit à la constatation d'une moins-value à long terme, elle peut s'imputer sur la plus-value à long terme réalisée par la société à l'occasion de sa cessation d'activité, et imposable au nom des associés de cette société, les faits générateurs de la plus-value et de la moins-value étant concomitants.

IV. Annulation de la vente d'un élément de l'actif immobilisé

(CGI, art. 39 duodecies, 9 ; BOI-BIC-PVMV-40-40)

3183

Le 9 de l'article 39 duodecies du CGI fixe les règles applicables en cas d'annulation de la cession d'éléments de l'actif immobilisé, ou de la réduction du prix de vente de ces mêmes éléments, lorsque ces événements interviennent au cours d'un exercice postérieur à celui de la cession.

Ces règles ont pour objet d'admettre la déduction immédiate de la somme correspondant à la plus-value constatée lors de la vente annulée, en conférant à la déduction de cette somme un traitement fiscal symétrique à celui qui a été appliqué lors de la cession.

1. Champ d'application du dispositif.

a. Entreprises concernées.

Le dispositif est applicable à l'ensemble des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, des BA et des BNC, ainsi qu'à celles passibles de l'IS de plein droit ou sur option.

b. Opérations concernées.

Le dispositif est applicable à l'ensemble des conventions emportant transfert de propriété à titre onéreux (ventes, opérations d'apport ou d'échange). Il vise les cessions d'éléments de l'actif qui présentent le caractère d'immobilisations, ainsi que des éléments qui sont assimilés, sur le plan fiscal, à des immobilisations pour l'application du régime fiscal des plus ou moins-values à long terme et qui font l'objet, soit d'une annulation ou d'une résolution, soit d'une réduction de prix, au cours d'un exercice postérieur à celui au cours duquel s'est opéré le transfert de propriété.

2. Modalités d'application.

a. Annulation ou résolution de la cession.

L'anéantissement rétroactif de la cession, qui replace les parties dans la situation antérieure à la vente, a pour effet la reprise du bien au bilan du cédant et l'annulation corrélative de sa créance sur l'acquéreur ou le reversement à ce dernier du prix de cession.

1° Reprise de l'élément cédé au bilan du vendeur.

Le bien est inscrit au bilan du cédant pour la valeur qui figurait dans ses comptes annuels à la date de la cession, en distinguant d'une part, la valeur d'origine du bien et d'autre part, les amortissements et

les provisions de toute nature y afférents.

Il est admis que le cédant pourra déduire des résultats de l'exercice d'annulation le montant des amortissements correspondant à la période pendant laquelle il a été dessaisi de la propriété du bien, à condition de leur constatation effective en comptabilité, au titre de l'exercice au cours duquel intervient l'annulation ou la résolution de la cession.

Au cours des exercices ultérieurs, la dotation annuelle aux amortissements a lieu selon le plan d'amortissement initial.

2° Traitement fiscal.

Les dispositions spécifiques au traitement fiscal du résultat de l'annulation ou de la résolution concernent seulement les cessions qui ont été effectivement soumises au régime des plus-values ou moins-values à court ou à long terme. Elles ne sont donc pas applicables aux cessions dont le résultat a été exonéré par l'application d'une disposition expresse du CGI (exemple :CGI, art. 151 septies,), ou a fait l'objet d'un report ou d'un sursis d'imposition (CGI, art. 38,7 et art. 38, 7 bis, 151 octies, 210 A ou 210 B du CGI notamment).

Au titre de l'exercice d'annulation ou de résolution de la vente, la somme correspondant au montant de la plus-value à long terme constatée lors de la cession est admise en déduction selon le régime des moins-values à long terme. A l'inverse l'annulation d'une vente ayant conduit à la constatation d'une moins-value à long terme dégage un profit imposable selon le régime des plus-values à long terme.

L'annulation d'une cession ayant donné lieu à la constatation d'une plus-value ou d'une moins-value à court terme dégage un résultat inverse, perte ou profit, qui est pris en compte pour la détermination du résultat de droit commun.

3° Situation de l'entreprise cessionnaire

Lors de l'annulation de la vente, l'entreprise cessionnaire se voit restituer le prix acquitté. Cette opération dégage un profit imposable égal au montant des amortissements antérieurement déduits. Le cessionnaire réintègre les provisions qu'il a le cas échéant constatées et qui deviennent sans objet.

b. Réduction de prix.

Lorsqu'une réduction du prix initialement fixé par les parties intervient au cours d'un exercice postérieur à celui de la cession, cette réduction de prix ne remet pas en cause le transfert à l'acquéreur de la propriété du bien et se traduit chez le cédant par une perte égale au montant de la réduction.

1° Situation de l'entreprise cédante.

La perte correspondant à la réduction du prix de cession est admise en déduction selon le régime des moins-values à long terme à concurrence du montant de la plus-value de cession qui a été considérée comme une plus-value à long terme.

La fraction de la perte correspondant, le cas échéant, au montant de la plus-value à court terme est déductible dans les conditions de droit commun.

Dans l'hypothèse où la cession initiale aurait dégagé une moins-value, la perte résultant de l'aggravation de la moins-value consécutive à la réduction de prix initialement fixé sera déductible dans les conditions de droit commun si la moins-value initiale était à court terme, et selon le régime des moins-values à long terme si la moins-value initiale était à long terme.

2° Situation de l'entreprise cessionnaire.

À la clôture de l'exercice au cours duquel intervient la réduction de prix, la valeur d'inscription de l'élément d'actif immobilisé doit être diminué du montant de la réduction de prix obtenue. Si le bien cédé est un élément amortissable, les annuités d'amortissement constatées au cours des exercices antérieurs à celui de la réduction de prix doivent être rectifiées à la clôture de cet exercice.

c. Provision pour risque d'annulation, de résolution ou de réduction du prix de vente.

Sous réserve du respect des dispositions du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, l'entreprise cédante peut être amenée à constituer, à la clôture de l'exercice de cession ou d'un exercice ultérieur, une provision destinée à faire face aux risques d'annulation, de résolution ou de réduction du prix de la vente.

La provision est soumise au régime des moins-values à long terme à concurrence de la somme correspondant au montant de la plus-value à long terme réalisée au titre de la vente. Cette provision doit être réintégrée, lorsqu'elle devient sans objet, selon le même régime que celui qui a été appliqué lors de sa déduction.

Remarque : la résolution ou l'annulation du contrat ainsi que la réduction de prix est susceptible de donner lieu au versement de dommages et intérêts. Ils constituent pour l'entreprise bénéficiaire un profit imposable dans les conditions de droit commun.

V. Sociétés ou organismes exerçant une activité non professionnelle qui cessent d'être soumis au régime des sociétés de personnes

(CGI, art. 39 duodecies, 10)

3184

Lorsqu'une société ou un organisme qui cesse d'être soumis à l'un des régimes mentionnés au premier alinéa du II de l'article 202 ter du CGI cède des éléments de l'actif immobilisé inscrits au bilan d'ouverture du premier exercice ou de la première période d'imposition dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés, le délai de 2 ans prévu aux 2 et 4 de l'article 39 duodecies du CGI est apprécié à compter de la date d'ouverture de cet exercice ou de cette période d'imposition. La fraction de la plus-value correspondant aux amortissements visés au deuxième alinéa du II de l'article 202 ter du CGI est considérée comme à court terme pour l'application du b du 2 de l'article 39 duodecies du CGI.

Chapitre 7 : Opérations de crédit-bail

A. Régime fiscal des opérations de crédit-bail mobilier et immobilier

(BOI-BIC-BASE-60 ; BOI-BIC-PVMV-40-50)

3190

Les articles L. 313-7 et L. 515-2 du code monétaire et financier définissent les opérations de crédit-bail mobilier et immobilier.

Les opérations de crédit-bail se caractérisent généralement par des relations contractuelles qui comportent simultanément les éléments suivants :

- un engagement de location d'un bien pour une durée déterminée et moyennant le versement d'un loyer ;

- la possibilité pour le preneur de devenir propriétaire du bien en exécution en principe d'une promesse unilatérale de vente, pour un prix donné.

Les opérations de cette nature n'entrent dans le champ d'application du dispositif que si elles concernent soit des biens d'équipement ou du matériel et outillage (crédit-bail mobilier) soit des biens immobiliers à usage professionnel (crédit-bail immobilier).

Sont exclus du dispositif :

- les contrats de location simple ;

- les contrats de location assortis d'un engagement synallagmatique de vente, qui contraint le locataire à acquérir le bien concerné ;

- les ventes à tempérament.

3191

Remarque : s'agissant de la qualification des plus-values (à court terme ou à long terme), réalisées dans le cadre des cessions de contrats de crédit-bail et des cessions de biens acquis à l'échéance de tels contrats, il est rappelé que le régime des plus et moins-values à long terme à cessé de s'appliquer, en matière d'impôt sur les sociétés, aux plus-values et moins-values provenant de la cession de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé à l'exception de certains titres, réalisées au cours d'exercices ouverts depuis le 1er janvier 1997 (CGI, art. 219, I-a quater). Les plus ou moins-values exclues du bénéfice du taux réduit d'imposition en application du a quater du I de l'article 219 du CGI relèvent du régime fiscal des plus ou moins-values à court terme.

I. Règles applicables en cours de contrat

(BOI-BIC-PVMV-40-50-10)

3192

1. Situation du preneur.

a. Déductibilité des loyers

Sous réserve de la limitation prévue au 4 de l'article 39 du CGI, les loyers versés par les entreprises utilisatrices de biens dont elles ont la disposition en vertu d'un contrat de crédit-bail constituent, en principe, des charges d'exploitation déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

Conformément aux principes qui régissent la détermination du bénéfice imposable, les loyers versés doivent satisfaire aux conditions de déductibilité des charges (cf. n°s 2956 et suiv.).

• Contrats de crédit-bail immobilier conclus à compter du 1er janvier 1996 (CGI, art. 39, 10-al. 1 et 2).

Si un immeuble est loué dans les conditions prévues au 2 de l'article L 313-7 du code monétaire et financier, la quote-part de loyers prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble à l'issue du contrat et se rapportant à des éléments non amortissables n'est pas déductible du résultat imposable du crédit-preneur.

Le loyer est réputé affecté au financement des différents éléments dans l'ordre suivant :

a. d'abord aux frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition de l'immeuble ;

b. ensuite aux éléments amortissables ;

c. enfin aux éléments non amortissables.

Pour les opérations concernant les immeubles achevés, situés en Île-de-France, après le 31 décembre 1995 et affectés à titre principal à usage de bureaux entrant dans le champ d'application de la taxe prévue à l'article 231 ter du CGI, autres que ceux situés dans les zones d'aide à finalité régionale et dans les zones de redynamisation urbaine définies au I ter de l'article 1466 A du CGI, la quote-part de loyer prise en compte pour la détermination du prix de cession de l'immeuble à l'issue du contrat n'est déductible du résultat imposable du crédit-preneur que dans la limite des frais d'acquisition de l'immeuble et de l'amortissement que le crédit-preneur aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien objet du contrat (BOI-BIC-BASE-60-30-10).

Remarque : Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié.

b. Cession d'un contrat de crédit-bail en cours d'exécution (voir la remarque au n° 3191).

- Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier (CGI, art. 39 duodecies A).

La plus-value réalisée lors de la cession d'un contrat de crédit-bail mobilier est considérée comme une plus-value à court terme à concurrence de la fraction des loyers qui correspond aux amortissements que l'entreprise cédante aurait pu pratiquer selon le mode linéaire, si elle avait été propriétaire du bien qui fait l'objet du contrat ; ces amortissements sont calculés sur le prix d'acquisition du bien, par le bailleur, diminué du prix prévu au contrat pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente en retenant une durée d'utilisation égale à celle du contrat (CGI, art. 39 duodecies A, 1).

Le prix d'acquisition des droits mentionnés ci-dessus est amorti, selon le mode linéaire, sur la durée normale d'utilisation du bien à cette date.

Si ces droits sont à nouveau cédés, la fraction de la plus-value réalisée qui correspond aux amortissements ainsi pratiqués est également considérée comme une plus-value à court terme (CGI, art. 39 duodecies A, 2).

- Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier (CGI, art. 39 duodecies A, 2 et 6).

Les dispositions exposées ci-dessus sont applicables à la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier sous réserve des règles spécifiques prévues par le 6 de l'article 39 duodecies A du CGI.

Ainsi, la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier est considérée comme portant :

- pour une partie sur la cession d'un élément amortissable de l'actif immobilisé qui correspond à la fraction du prix représentative des droits sur les constructions ;

- pour l'autre partie sur la cession d'un élément non amortissable de l'actif immobilisé qui correspond à la fraction du prix représentative des droits sur le terrain.

La répartition du prix de cession du contrat entre ces deux éléments est effectuée en fonction de la valeur réelle respective du terrain et des constructions à la date de la cession par rapport à l'ensemble immobilier.

Pour l'acquéreur du contrat, seule la fraction du prix d'acquisition représentative des droits sur la construction peut faire l'objet d'un amortissement.

1° Situation du cédant (voir la remarque au n° 3191).

La cession des droits attachés à un contrat de crédit-bail s'entend de la vente ou de l'apport d'un tel contrat, ou de toute opération qui entraîne le transfert à un tiers de ces droits.

Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier.

Lorsque le contrat est cédé par le souscripteur, la plus-value est égale au prix de cession des droits.

Ce prix correspond à la somme acquise au vendeur en cas de vente, et à la valeur réelle des titres reçus en rémunération en cas d'apport.

Lorsque les droits ont été acquis par le cédant, la plus-value de cession de ces droits est déterminée par différence entre leur prix de cession, défini comme ci-dessus, et leur valeur nette comptable.

Le point de départ du délai de deux ans prévu à l'article 39 duodecies du CGI est :

- la date de souscription du contrat (cession par le souscripteur) ;

- la date d'acquisition des droits (autres cas).

Lorsque le contrat cédé a été acquis (ou souscrit) depuis moins de deux ans, l'intégralité de la plus-value réalisée lors de la cession est à court terme ; elle est soumise à l'impôt dans les conditions de droit commun.

Si le contrat cédé est détenu depuis au moins deux ans, la plus-value réalisée doit être répartie dans les conditions suivantes :

- elle est à court terme à concurrence des amortissements que l'entreprise cédante aurait pu pratiquer selon le mode linéaire si elle avait été propriétaire du bien qui fait l'objet du contrat (CGI, art. 39 duodecies A, 1) ;

- elle est à long terme à concurrence de la fraction de la plus-value réalisée qui excède celle qui est considérée à court terme.

La plus-value à long terme éventuellement dégagée lors de la cession d'un contrat de crédit-bail est soumise à l'impôt sur le revenu au taux réduit ou à l'impôt sur les sociétés.

Cession d'un contrat de crédit-bail immobilier.

Les règles exposées ci-dessus sont également applicables à la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier.

Mais, dans ce cas, en application combinée des dispositions des 1 et 6 de l'article 39 duodecies A du CGI, la plus-value est déterminée en distinguant la situation des droits afférents aux constructions, de celle des droits afférents au terrain compris dans l'ensemble immobilier.

La plus-value afférente à chacun de ces deux éléments est déterminée par différence entre le prix d'acquisition et le prix de cession correspondant à chacun d'eux dans la valeur d'ensemble du contrat (sur cette ventilation).

L'entreprise cédante détermine donc deux plus-values dont l'une est relative aux droits sur les constructions et l'autre aux droits sur le terrain (droits assimilés à un élément non amortissable).

• Plus-value réalisée lors de la cession d'un contrat de crédit-bail immobilier conclu à compter du 1er janvier 1996 (CGI, art. 39, 10, al. 6).

Lorsque le contrat de crédit-bail est cédé, les quotes-parts de loyers non déductibles (cf. ci-dessus n° 3192), sont considérées comme un élément du prix de revient du contrat pour le calcul de la plus-value dans les conditions de l'article 39 duodecies A du CGI.

La plus-value réalisée est à court terme à concurrence de la fraction déduite, pour l'assiette de l'impôt, de la quote-part des loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente diminuée du montant des frais d'acquisition compris dans ces loyers (CGI, art. 39 duodecies A, 1).

2° Situation du cessionnaire.

• Contrat de crédit-bail mobilier.

Le prix d'acquisition des droits attachés à un contrat de crédit-bail mobilier est amorti selon le mode linéaire sur la durée normale d'utilisation du bien à cette date (CGI, art. 39 duodecies A, 2).

Les droits attachés à un contrat de crédit-bail acquis auprès d'un précédent utilisateur sont amortis, selon le mode linéaire, dans les conditions prévues par le 2° du 1 de l'article 39 du CGI.

La durée d'amortissement des droits acquis est fixée par référence à la durée normale d'utilisation du bien objet du contrat, appréciée à la date de rachat des droits correspondants.

Bien entendu, la durée d'amortissement retenue est indépendante de la durée restant à courir du

contrat de crédit-bail à la date du transfert et de la durée d'amortissement résiduelle du bien qui résulte du plan d'amortissement technique établi par l'entreprise bailleresse.

• Contrat de crédit-bail immobilier.

Le prix d'acquisition des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier, réduit de sa fraction assimilée à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé est amorti sur la durée normale d'utilisation de l'immeuble appréciée à la date d'acquisition du contrat (CGI, art. 39 duodecies A, 2).

Pour l'application de cette disposition, les droits afférents aux contrats conclus à compter du 1er janvier 1996 sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé pour la fraction du prix auquel ils ont été acquis égale à la somme de la valeur réelle du terrain et des quotes-parts de loyers non déduites en application des dispositions de l'article 39-10 au titre des éléments non amortissables, à la date du transfert du contrat, diminuée de la valeur du terrain à la signature du contrat avec le crédit-bailleur (CGI, art. 39 duodecies A, 6).

La fraction des droits non amortissable sera ainsi égale à la plus-value potentielle sur la valeur du terrain au moment du transfert du contrat augmentée des quotes-part de loyers non déduites au titre des éléments non amortissables.

L'entreprise cessionnaire ventile, sous sa responsabilité, le prix d'acquisition des droits entre sa fraction représentative du terrain et sa fraction représentative des constructions.

La fraction du prix d'acquisition des droits représentative du terrain ne fait l'objet d'aucun amortissement. La fraction du prix d'acquisition des droits représentative des constructions est amortie selon des règles identiques à celles exposées ci-dessus.

3193

2. Situation du bailleur (BOI-BIC-BASE-60-20).

a. Imposition des loyers attachés au contrat de crédit-bail.

Sous réserve du cas particulier des SICOMI, les loyers en cause constituent un produit d'exploitation, qui est retenu pour la détermination du résultat imposable du bailleur, dans les conditions du 2 bis de l'article 38 du CGI, en ce qu'elles concernent des prestations continues.

b. Modalités d'amortissement des biens loués en crédit-bail ou dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat. Constitution de provisions.

L'amortissement des biens donnés en location dans le cadre d'un contrat de crédit-bail mobilier ou immobilier ou dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat, est pratiqué dans les conditions de droit commun. Conformément aux dispositions de l'article 39 C du CGI, cet amortissement est, en principe, réparti sur la durée normale d'utilisation du bien, quelle que soit la durée du contrat. Par ailleurs, il est également soumis, le cas échéant, au régime de droit commun de limitation de la déduction de l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme par des personnes physiques ou structures relevant du régime fiscal des sociétés de personnes tel que prévu au II de l'article 39 C du CGI.

1° Provision spéciale prévue par l'article 39 quinquies I du CGI.

À compter du 1er janvier 1996, les entreprises qui donnent en location un bien immobilier dans le cadre d'un contrat de crédit-bail peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour prendre en compte la différence entre d'une part la valeur du terrain et la valeur résiduelle des constructions et d'autre part le prix convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat de crédit-bail.

Cette provision, déterminée par immeuble, est calculée à la clôture de chaque exercice. Elle est égale à l'excédent du montant cumulé de la quote-part de loyers déjà acquis prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat sur le total des amortissements pratiqués dans les conditions du 2° du 1 de l'article 39 du CGI et des frais supportés par le crédit-bailleur lors de l'acquisition de l'immeuble.

Le champ d'application de la provision spéciale prévue à l'article 39 quinquies I du CGI a été étendu, à compter du 1er janvier 2000, aux opérations **de crédit-bail mobilier**. Il est à nouveau étendu aux opérations de location avec option d'achat, pour les contrats de location avec option d'achat conclus à compter du 1er janvier 2004. Cette possibilité n'est pas ouverte aux opérations réalisées par des entreprises qui ont opté pour l'amortissement financier (cf. ci-dessous), sauf pour les contrats au titre desquels elles cèdent leurs créances à un fonds commun de créances.

La provision est alors égale à l'excédent du montant cumulé de la quote-part de loyers déjà acquis, prise en compte pour la fixation du prix convenu pour la cession éventuelle du bien ou du matériel à l'issue du contrat, sur le total des amortissement pratiqués.

La provision est rapportée en totalité au résultat imposable de l'exercice au cours duquel le preneur

lève l'option d'achat du bien. Lorsque l'option n'est pas levée, la provision est rapportée sur la durée résiduelle d'amortissement, au rythme de cet amortissement, et, au plus tard, au résultat imposable de l'exercice au cours duquel le bien est cédé.

2° Amortissement financier pour les biens donnés en crédit-bail.

Les entreprises donnant en location des biens dans le cadre d'un contrat de crédit-bail mobilier ou immobilier peuvent, sur option, répartir l'amortissement de ces biens sur la durée des contrats de crédit-bail correspondants. Cette possibilité est étendue aux entreprises pratiquant des opérations de location avec option d'achat, pour les contrats conclus à compter du 1er janvier 2004 ; l'amortissement est alors réparti sur la durée des contrats de location avec option d'achat correspondants. La dotation à l'amortissement de chaque exercice est alors égale à la fraction du loyer acquise au titre de cet exercice, qui correspond à l'amortissement du capital engagé pour l'acquisition des biens donnés à bail.

Si l'option est exercée, elle s'applique à l'ensemble des biens affectés à des opérations de crédit-bail, ou de location avec option d'achat. Toutefois, les SOFERGIE peuvent exercer cette option contrat par contrat (CGI, art. 39 C, dernier alinéa).

S'agissant des opérations de crédit-bail réalisées par les SICOMI : cf. ci-après n°s 3205 et suiv.

II. Conséquences de la levée d'option d'achat

(BOI-BIC-PVMV-40-50-20 ; BOI-BIC-BASE-60-20 ; BOI-BIC-BASE-60-30-20)

3194

1. Situation du preneur.

Le locataire qui accepte, à l'échéance d'un contrat de crédit-bail (ou, le cas échéant, en cours de contrat en ce qui concerne les opérations de crédit-bail immobilier), la promesse unilatérale de vente dont il est titulaire, devient propriétaire du bien objet du contrat. Ce bien est inscrit à son bilan parmi les éléments de l'actif immobilisé.

a. Opérations de crédit-bail mobilier.

1° Le locataire acquéreur est titulaire du contrat depuis l'origine.

3194-1

Lorsque l'option d'achat est levée, le bien acquis est inscrit à l'actif du bilan pour son prix d'achat (en principe, il s'agit du prix convenu au contrat pour la levée de l'option d'achat, déduction faite le cas échéant de la TVA récupérable ; CGI, annexe II, art. 209, II et CGI, annexe III, art. 38 quinquies).

Le prix de revient déterminé ci-dessus doit faire l'objet d'un amortissement échelonné sur la durée normale d'utilisation du bien appréciée à la date de la levée d'option. S'agissant d'un élément usagé, l'amortissement est obligatoirement pratiqué selon le mode linéaire.

2° Le locataire acquéreur a acquis les droits attachés au contrat auprès d'un précédent locataire.

3194-2

Le prix de revient du bien acquis lors de l'acceptation de la promesse unilatérale de vente est majoré du prix d'achat des droits attachés au contrat. Ce bien est réputé amorti à concurrence des sommes déduites au titre de l'amortissement de ces mêmes droits (CGI, art. 39 duodecies A, 3).

Le prix de revient du bien à inscrire à l'actif du bilan du locataire acquéreur est égal :

- au prix d'achat du bien convenu au contrat ;

- majoré du prix d'acquisition des droits attachés au contrat.

Le bien acquis est amorti dans la limite de son prix de revient **diminué du montant des amortissements** pratiqués à raison du prix d'acquisition des droits attachés au contrat et déduits des résultats imposables du locataire acquéreur en application du 2 de l'article 39 duodecies A du CGI.

Cet amortissement est effectué selon le mode linéaire. La durée d'amortissement correspond, en application des principes généraux, **à la durée normale d'utilisation du bien appréciée à la date de son entrée dans le patrimoine de l'entreprise** (date de levée de l'option d'achat).

En pratique, l'annuité d'amortissement déductible est égale, sous réserve du prorata temporis, au produit :

- de la fraction non amortie du prix de revient du bien à la date d'acquisition ;

- par le taux d'amortissement linéaire retenu.

b. Opérations de crédit-bail immobilier.

1° Réintégration d'une fraction des loyers versés en cours de contrat (CGI, art. 239 sexies et 239 sexies B).

3194-3

• Opérations réalisées avec les sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI) : cf. ci-après n°s 3205 et suiv.

• Opérations réalisées auprès d'organismes bailleurs n'ayant pas la qualité de SICOMI.

3194-4

L'article 239 sexies B du CGI étend les dispositions prévues par l'article 239 sexies du CGI à l'ensemble des opérations de crédit-bail immobilier réalisées par les entreprises auprès d'organismes bailleurs n'ayant pas la qualité de SICOMI.

Ainsi, lorsque le prix de cession de l'immeuble est inférieur à la valeur résiduelle de cet immeuble dans les écritures du bailleur, tous les locataires acquéreurs doivent, lors de l'acceptation de la promesse unilatérale de vente portant sur l'immeuble pris en crédit-bail, réintégrer dans les résultats imposables de l'exercice d'acquisition une fraction des loyers déduits de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices en cours de contrat.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1995, le montant à réintégrer est égal à la différence entre :

- la valeur de l'immeuble lors de la signature du contrat ;

- et le montant total des amortissements que le locataire aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien depuis cette date diminuée du prix de cession de l'immeuble.

En ce qui concerne les contrats conclus à compter du 1er janvier 1996, le montant de la réintégration ainsi déterminée est diminué des quotes-parts de loyers non déductibles en application des dispositions du 10 de l'article 39 du CGI (CGI, art. 239 sexies B et art. 239 sexies).

Lorsque le crédit-preneur acquéreur a acquis les droits attachés au contrat auprès d'un précédent locataire, la fraction des loyers à réintégrer est déterminée en appliquant au montant de la réintégration défini ci-dessus, le rapport qui existe à la date de levée de l'option d'achat entre la durée de détention des droits afférents au contrat par le crédit-preneur acquéreur et la durée totale du contrat.

• Opérations réalisées par les PME concernant des immeubles situés dans certaines zones du territoire (ZRR, ZRU, Zones d'aide à finalité régionale) (CGI, art. 239 sexies D modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013)

L'article 239 sexies D du CGI prévoit que les petites et moyennes entreprises crédit-preneurs d'immeubles situés dans certaines zones du territoire (ZRR, ZRU, Zones d'aide à finalité régionale) sont dispensées de toute réintégration des loyers lors de la cession de l'immeuble. Ce dispositif s'applique aux contrats, d'une durée effective d'au moins quinze ans, conclus entre le 1er janvier 1996 et le 31 décembre 2014.

- Entreprises éligibles : il s'agit des crédit-preneurs, qui, pour les contrats conclus jusqu'au 31 décembre 2006, remplissent les conditions prévues aux 1, 2 et 3 de l'article 39 quinquies D du CGI, et pour les contrats conclu à compter du 1er janvier 2007, celles prévues aux a et b du même article (cf. n° 3040).
- Nature de l'immeuble objet du contrat : La mesure de dispense de réintégration des loyers s'applique aux immeubles à usage industriel et commercial. Les immeubles à usage de bureaux, dès lors qu'ils sont affectés à l'exploitation industrielle et commerciale de l'entreprise, continuent à pouvoir bénéficier de cette mesure.
- Lieu d'implantation de l'immeuble : Pour les opérations conclues à compter du 1er janvier 2007, le dispositif d'applique aux contrats de crédit-bail portant sur des immeubles à usage industriel et commercial situés dans les zones d'aide à finalité régionale, dans les zones de revitalisation rurale définies au II de l'article 1465 A du CGI et dans les zones de redynamisation urbaine..
- Plafonnement de l'avantage :

• Pour les immeubles neufs situés dans les zones de revitalisation rurale ou dans les zones de redynamisation urbaine, le bénéfice de la dispense de réintégration est subordonné, pour les avantages octroyés du 1er janvier 2007 jusqu'au 31 décembre 2008, au respect du règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat en faveur des petites et moyennes entreprises, et pour les avantages octroyés à

compter du 1er janvier 2009, au respect de l'article 15 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

• Pour les immeubles neufs situés dans les zones d'aide à finalité régionale, le bénéfice de la dispense de réintégration est subordonné, pour les avantages octroyés du 1er janvier 2007 jusqu'au 31 décembre 2008, au respect des conditions et limites prévues par le règlement (CE) n° 1628/2006 de la Commission, du 24 octobre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale, et pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2009, au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 précité.

• Pour les autres immeubles situés dans ces zones, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Remarques :

1. Le décret n° 2013-548 du 26 juin 2013 (JO du 28 juin 2013) précise les critères et seuils visant à déterminer le périmètre des zones de revitalisation rurale. L'arrêté du 10 juillet 2013 précise la liste des communes classées en zones de revitalisation rurale.

2. Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié.

2° Amortissement de l'immeuble acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail

• Le locataire acquéreur est titulaire du contrat depuis l'origine (CGI, art. 239 sexies C, al. 1).

3194-5

Le prix de revient de l'immeuble à inscrire à l'actif du bilan du locataire acquéreur s'entend :

- du coût d'acquisition du bien déterminé dans les conditions habituelles (prix contractuel de cession) ;

- majoré, le cas échéant, de la réintégration opérée en application des articles 239 sexies à 239 sexies B du CGI.

Pour les contrats conclus depuis le 1er janvier 1996, le prix de revient de l'immeuble est en outre majoré des quotes-parts de loyers non déductibles en application du 10 de l'article 39 du CGI.

La fraction du prix de revient ainsi défini qui excède, le cas échéant, le prix d'achat du terrain par le bailleur est amortie dans les conditions de droit commun (CGI, art. 239 sexies C, al. 1). Elle correspond au prix de revient des constructions.

Le prix d'achat du terrain correspond au prix de revient de ce dernier tel qu'il ressort de la comptabilité de l'organisme bailleur.

Pour les contrats conclus à compter du 1er janvier 1996 et portant sur les immeubles à usage de bureaux visés au 2e alinéa du 10 de l'article 39 du CGI, le prix de revient des constructions est amorti sur la durée normale d'utilisation du bien restant à courir depuis son acquisition par le bailleur

• Le locataire acquéreur a acquis les droits attachés au contrat d'un précédent locataire (CGI, art. 39 duodecies A, 3 et art. 239 sexies C, al. 2).

3194-6

Le prix de revient de l'immeuble à inscrire à l'actif du bilan du locataire acquéreur correspond à la somme de trois éléments :

- le coût d'acquisition de l'immeuble déterminé dans les conditions habituelles (prix contractuel de cession) ;

- le cas échéant, la réintégration effectuée en application des articles 239 sexies à 239 sexies B du CGI ;

- et le prix d'acquisition des droits attachés au contrat.

L'immeuble est amorti à concurrence de sa fraction qui correspond aux constructions. Bien entendu, la fraction du prix de revient de l'immeuble qui correspond au terrain ne donne lieu à aucun amortissement.

2. Situation du bailleur.

a. Principes applicables (cf. toutefois n° 3191).

3195

L'exercice de l'option d'achat ouverte au preneur en application d'un contrat de crédit-bail mobilier ou immobilier entraîne la sortie du bien qui fait l'objet du contrat de l'actif du bailleur.

Le résultat de la cession du bien est en principe soumis au régime fiscal des plus-values et moins-values prévu aux articles 39 duodecies et suivants du CGI.

Toutefois, le régime fiscal des plus-values n'est pas applicable aux résultats réalisés :

- par les sociétés qui ont pour objet la location d'équipement lors de la vente des éléments de l'actif immobilisé faisant l'objet d'une location dans le cadre de leur activité ;

- par les entreprises effectuant des opérations de crédit-bail mobilier ou immobilier lors de la cession des éléments de leur actif immobilisé faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail conclu depuis le 1er janvier 1996.

Cette exclusion du régime des plus-values ne s'applique que lorsque l'élément cédé a été préalablement loué avant d'être vendu et que l'acheteur est le locataire lui-même.

Dans ce cas, la plus-value est traitée comme un élément du résultat d'exploitation soumis à l'impôt dans les conditions et au taux de droit commun (CGI, art. 39 duodecies, 7).

b. Détermination du résultat de la cession en cas de crédit-bail immobilier.

3195-1

En cas de cession moyennant un prix global d'un immeuble bâti inscrit à l'actif immobilisé du bilan, le résultat de la cession doit être déterminé en distinguant la part de ce résultat afférente aux constructions d'une part, et au terrain d'autre part.

Ces principes sont applicables notamment au bailleur en cas de cession d'un immeuble qui fait l'objet d'un contrat de crédit-bail, pour la détermination du résultat de la cession du bien au preneur.

3195-2

Remarque : Lorsque le bien n'est pas acquis à l'issue du contrat ou lorsque le contrat de crédit-bail est résilié, les quotes-parts de loyers non déductibles prévues aux alinéas 1 et 2 du 10 de l'article 39 du CGI sont admises en déduction du résultat imposable.

III. Cession d'un bien acquis en exécution d'un contrat de crédit-bail

(BOI-BIC-PVMV-40-50-30)

1. Détermination de la plus-value.

3196

La plus-value de cession est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et son prix de revient, diminué des amortissements pratiqués.

En cas de cession d'un immeuble moyennant un prix global couvrant les constructions et le terrain, il y a lieu de déterminer le résultat de la cession en distinguant la part de ce résultat afférente respectivement aux constructions et au terrain.

2. Régime fiscal de la plus-value de cession.

3197

La cession d'une immobilisation acquise en crédit-bail est soumise au régime des plus-values professionnelles (CGI, art. 39 duodecies A).

a. Computation du délai de deux ans.

Le délai de deux ans prévu à l'article 39 duodecies du CGI s'apprécie à partir de la date à laquelle l'élément considéré est définitivement entré à l'actif de l'entreprise, c'est-à-dire de la date de son acquisition.

Lorsque le bien est acquis en crédit-bail, cette date est celle du transfert effectif de propriété du bien au profit de l'entreprise locataire, résultant de la levée de l'option d'achat prévue au contrat.

• Par ailleurs, en cas de cession d'immeubles à usage de bureaux visés au 2e alinéa du 10 de l'article 39 du CGI, le délai de détention de deux ans s'apprécie à compter de la date d'inscription du bien à l'actif du bailleur.

b. Qualification de la plus-value. (cf. toutefois n° 3191)

1° Plus-value à court terme.

• Le bien cédé a été acquis par le souscripteur du contrat de crédit-bail.

La plus-value est à court terme à hauteur :

- des amortissements pratiqués sur le prix de revient du bien (prix de levée de l'option d'achat, majoré le cas échéant pour les immeubles de la réintégration prévue aux articles 239 sexies à 239 sexies B du CGI) ;

- augmenté de l'amortissement que l'entreprise cédante aurait pu pratiquer selon le mode linéaire si elle avait été propriétaire du bien (« amortissement théorique »).

Toutefois, lorsque le bien cédé est un immeuble, cet amortissement théorique est diminué du montant de la réintégration prévue aux articles 239 sexies à 239 sexies B du CGI.

• S'agissant des contrats de crédit-bail immobilier conclus depuis le 1er janvier 1996, la plus-value réalisée est considérée comme une plus-value à court terme à hauteur des amortissements pratiqués sur le prix de revient augmentés selon le cas des amortissements que l'entreprise aurait pu pratiquer pendant la période au cours de laquelle elle a été titulaire du contrat, soit de la fraction déduite pendant la même période de la quote-part de loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat.

La fraction déduite de la quote-part de loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente convenu pour la cession éventuelle de l'immeuble à l'issue du contrat est diminuée du montant des sommes réintégrées en application des articles 239 sexies, et 239 sexies B du CGI et du montant des frais d'acquisition compris dans ces loyers (CGI, art. 39 duodecies A, 4).

• Le bien cédé a été acquis à l'échéance d'un contrat de crédit-bail dont les droits ont été acquis d'un précédent locataire.

La plus-value à court terme est déterminée en tenant compte des amortissements définis ci-dessus, étant précisé que les amortissements pratiqués sur le prix de revient du bien comprennent les amortissements afférents aux droits attachés au contrat.

2° Plus-value à long terme (cf. toutefois n° 3191).

La fraction de la plus-value globale qui excède la plus-value à court terme définie ci-dessus relève du régime des plus-values à long terme.

IV. Obligations déclaratives

(BOI-BIC-PVMV-40-50-40)

3198

1. Cession d'un contrat de crédit-bail mobilier ou immobilier, ou cession d'un bien acquis en application d'un tel contrat (CGI, ann. III, art. 38 quindecies J).

a. Obligations du cédant.

Le locataire qui cède le contrat de crédit-bail ou le bien acquis à l'échéance d'un tel contrat joint à la déclaration de résultats de l'exercice en cours lors de la cession, un état établi sur papier libre comportant les renseignements suivants (CGI, ann. III, art. 38 quindecies F) :

- l'identité de l'entreprise et la désignation du bien qui fait l'objet du contrat ;

- la date (de souscription ou d'acquisition) et la durée du contrat ;

- le prix de revient du bien en cause pour le bailleur ;

- le prix convenu au contrat pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente à l'échéance du contrat.

En cas de cession d'un contrat de crédit-bail :

- le prix d'acquisition du contrat si celui-ci a été acquis, et le montant des amortissements éventuellement pratiqués sur les droits afférents au contrat ;

- la date et le prix de cession du contrat ;

- le prix d'acquisition et le prix de cession du contrat sont ventilés, le cas échéant, entre la fraction représentative des constructions et celle représentative du terrain.

En cas de cession d'un bien acquis en crédit-bail :

- le prix d'acquisition du contrat ventilé, le cas échéant, entre la fraction représentative des constructions et celle représentative de terrain ;

- le prix de revient du bien cédé (qui comprend le prix de levée d'option et, le cas échéant, la réintégration prévue aux articles 239 sexies à 239 sexies B du CGI et le prix d'acquisition du contrat) en distinguant les éléments amortissables des éléments non amortissables ;

- le montant des amortissements pratiqués sur le bien objet du contrat (qui comprend les amortissements pratiqués sur le contrat si celui-ci a été acquis et ceux pratiqués à compter de la levée d'option d'achat) ;

- la date et le prix de cession du bien objet du contrat en distinguant les éléments amortissables des éléments non amortissables.

b. Obligations du cessionnaire (CGI, ann. III, art. 38 quindecies G).

Les entreprises qui acquièrent des droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier doivent joindre à la déclaration de résultats de l'exercice en cours lors de l'acquisition, un état comportant les renseignements suivants :

- identité de l'entreprise et désignation de l'immeuble qui fait l'objet du contrat ;

- date d'acquisition des droits et durée du contrat ;

- valeur réelle du terrain et de l'ensemble immobilier à la date d'acquisition des droits.

3199

2. Acquisition d'un immeuble résultant de la levée d'une option d'achat

a. Opérations réalisées avec les SICOMI ou les SOFERGIE (CGI, art. 239 sexies, II).

Les SICOMI sont tenues de fournir, en fin de bail, au locataire acquéreur ainsi qu'à l'administration, les renseignements nécessaires à la détermination du montant de la somme à réintégrer dans les résultats imposables de celui-ci.

Ces renseignements contiennent les éléments qui permettent la détermination du prix de revient amortissable de l'immeuble (CGI, art. 239 sexies C). Dès lors, le locataire acquéreur n'est soumis, dans une telle situation, à aucune obligation déclarative particulière.

b. Opérations réalisées avec d'autres organismes (CGI, ann. III, art. 49 octies E).

Le locataire acquéreur joint à la déclaration de résultats de l'exercice en cours lors de l'acquisition de l'immeuble une attestation délivrée par l'organisme bailleur, sur un document conforme au modèle fixé par l'administration.

Cette attestation comporte les renseignements nécessaires au calcul des sommes à réintégrer dans les résultats imposables de l'entreprise (CGI, art. 239 sexies B) ainsi qu'à la détermination du prix de revient de l'immeuble ouvrant droit à l'amortissement, à savoir :

- l'identité et l'adresse du locataire ;

- la date et la durée du contrat ;

- le prix de revient de l'immeuble en distinguant les éléments amortissables des éléments non amortissables ;

- la date d'acquisition de l'immeuble par le locataire ;

- le tableau d'amortissement de l'immeuble ou, le cas échéant, le montant des amortissements qui auraient été normalement admis en déduction pour la détermination du résultat fiscal du bailleur si celui-ci n'est pas soumis à l'impôt sur les bénéfices.

3200

3. Autres obligations (BOI-BIC-PVMV-40-50-40).

S'agissant des obligations déclaratives :

- du locataire pendant la période de location : cf. CGI, ann. III, art. 38 quindecies I ;

- des entreprises qui donnent en location des biens immobiliers dans le cadre d'un contrat de crédit-bail : cf. CGI, ann. III, art. 38 quindecies H.

B. Opérations de crédit-bail portant sur des fonds de commerce ou des établissements artisanaux

(CGI, art. 38 ter et CGI, ann. III, art. 38 quindecies E, BOI-BIC-PVMV-40-50-50)

3201

Le champ d'application du crédit-bail a été étendu aux acquisitions de fonds de commerce ou d'établissements artisanaux (art. L313-7, 3° du code monétaire et financier). Ces dispositions ont été étendues, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 1990, à leurs éléments incorporels non amortissables.

3202

I. Opérations de crédit-bail sur un élément incorporel non amortissable d'un fonds de commerce ou d'un fonds artisanal

(CGI, art. 38 ter et CGI, art. 39, 8 ; BOI-BIC-PVMV-40-50-50)

1. Situation du preneur.

a. En cours de contrat

La quote-part de loyer retenue pour la fixation du prix de vente convenu pour l'acceptation de la promesse unilatérale de vente n'est pas admise en déduction du résultat imposable du locataire (CGI, art. 39, 8, al. 1).

b. En cas de résiliation du contrat

La quote-part du loyer qui n'a pas été admise en déduction à la date de résiliation du contrat constitue une charge d'exploitation déductible du résultat imposable de l'exercice au cours duquel le contrat est résilié, si elle n'est pas restituée par le bailleur.

c. Au terme du contrat :

Si le locataire accepte la promesse unilatérale de vente, il devient propriétaire du fonds de commerce ou de l'établissement artisanal. Il doit alors inscrire le fonds à l'actif de son bilan pour son coût d'acquisition. Celui-ci correspond au prix de vente convenu au contrat augmenté de la quote-part de loyer représentative du capital.

Si le locataire n'accepte pas la promesse unilatérale de vente, il convient d'appliquer les règles définies ci-dessus en cas de résiliation de bail.

2. Situation du bailleur.

a. En cours de contrat :

Les loyers perçus constituent un produit d'exploitation imposable à l'exclusion, toutefois, des sommes qui correspondent à la quote-part de loyer exclue des charges déductibles du locataire si leur versement fait naître au profit du preneur une dette d'égal montant constatée au bilan de l'entreprise bailleresse.

b. En cas de résiliation du contrat :

Si la dette contractée envers le locataire ne lui est pas remboursée, son montant doit être rapporté au résultat imposable de l'exercice au cours duquel le contrat a pris fin, sauf, bien entendu, si ce montant a été pris en compte antérieurement pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices.

c. Au terme du contrat :

Si le locataire accepte la promesse unilatérale de vente, les conséquences fiscales sont différentes

selon que la quote-part représentative du capital a été ou non imposée au cours du contrat :

- cette quote-part représentative du capital n'a pas été imposée au cours du contrat : elle est ajoutée au prix de vente convenu au contrat pour la détermination de la plus-value de cession du fonds ou de l'établissement ;

- cette quote-part a été imposée au cours du contrat : il n'est tenu compte que du prix de vente convenu au contrat pour la détermination de la plus-value de cession du fonds ou de l'établissement.

Si le locataire renonce à la promesse unilatérale de vente, l'annulation de la créance que possède le preneur sur le bailleur constitue pour ce dernier un profit imposable (CGI, art. 38).

Le gain (ou la perte) constaté lors de la cession du bien bénéficie du régime des plus-values ou des moins-values de cession d'éléments d'actif prévu aux articles 39 duodecies et suivants du CGI (cf. toutefois n° 3191).

3203

II. Opérations de crédit-bail sur un élément incorporel amortissable d'un fonds de commerce ou d'un fonds artisanal

L'ensemble des règles exposées ci-dessus (A au n° 3190), en ce qui concerne les contrats de crédit-bail mobilier ainsi que les obligations déclaratives correspondantes (Cf. BOI-BIC-PVMV-40-50-40), sont applicables aux contrats de crédit-bail sur les éléments incorporels amortissables.

3204

III. Opérations de crédit-bail sur des parts sociales ou actions de societes commerciales non négociables sur un marche réglementé

Les dispositions évoquées au **n° 3202** ci-dessus ont été étendues aux opérations de crédit-bail portant sur certaines parts sociales ou actions de sociétés commerciales non négociables sur un marché réglementé par l'article 27 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises.

C. Opérations de crédit-bail réalisées par les sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI)

3205

L'article 96 de la loi n° 90-1168 de finances pour 1991 organise la suppression progressive du régime d'exonération d'impôt sur les sociétés applicable aux SICOMI.

En principe, les opérations de crédit-bail conclues depuis le 1er janvier 1991 sont imposables dans les conditions de droit commun. Toutefois, les SICOMI peuvent, sur option exercée avant le 1er octobre 1991, conserver le bénéfice du régime spécial d'exonération, à titre transitoire, pour certaines opérations conclues entre le 1er janvier 1991 et le 1er janvier 1996.

Cette exonération s'applique aux contrats de crédit-bail :

- portant sur des immeubles non équipés affectés à une activité industrielle ou commerciale ;

- ou conclus entre le 1er janvier 1993 et le 31 décembre 1995 et portant sur des locaux à usage de **bureaux neufs et vacants au 1er janvier 1992**.

Dans le cadre de cette option, les opérations éligibles au régime dérogatoire bénéficient de l'ensemble des règles particulières énumérées ci-dessous **n°s 3206 et suiv.**

Depuis le 1er janvier 1996, les SICOMI sont imposables à l'IS dans les conditions de droit commun. Afin d'assurer la neutralité du crédit-bail immobilier par rapport au crédit ou à l'autofinancement, le régime qui lui est applicable est aménagé en prenant en compte également des impératifs de développement du territoire.

3206

I. Régime dérogatoire prévu par l'article 239 sexies du CGI

1. Situation des parties contractantes pendant la durée du bail.

a. SICOMI.

Les SICOMI sont tenues d'amortir leurs immeubles loués selon le régime de droit commun sauf mesures d'assouplissement, étant observé qu'en ce qui concerne le prix d'acquisition des terrains, aucun amortissement ne peut être pratiqué.

Elles peuvent par ailleurs constituer chaque année une provision destinée à couvrir la moins-value que fera apparaître la cession de ce bien à l'issue du contrat de crédit-bail.

b. Entreprise locataire.

L'entreprise locataire est autorisée, pendant toute la durée du bail, à comprendre dans ses charges déductibles l'intégralité des loyers versés.

2. Situation des parties contractantes lors du transfert de propriété.

a. SICOMI.

Lorsque l'entreprise locataire lève l'option d'achat, la moins-value éventuellement constatée dans les écritures de la SICOMI est normalement compensée par le montant de la provision constituée à cet effet.

D'autre part, la SICOMI est tenue de fournir au locataire acquéreur ainsi qu'à l'administration, en fin de bail, les renseignements permettant de déterminer le montant de la somme à réintégrer dans les bénéfices de l'acquéreur.

b. Entreprise locataire.

1° Réintégration à opérer (voir remarque 1).

Lorsque le prix de cession de l'immeuble loué en crédit-bail est inférieur à la valeur résiduelle de cet immeuble dans les écritures de la SICOMI, l'entreprise locataire est tenue de réintégrer la fraction des loyers versés correspondant à la différence entre ladite valeur résiduelle et le prix de cession de l'immeuble.

Toutefois, si le bail est d'une durée d'au moins quinze ans, la réintégration est limitée à la différence entre le prix de revient du terrain sur lequel est édifié l'immeuble et le prix de cession.

2° Amortissement ultérieur de l'immeuble.

Lorsque le contrat de crédit-bail a été conclu pour une durée d'au moins quinze ans et que le locataire n'a pas levé l'option d'achat avant l'expiration de la quinzième année, la réintégration éventuellement opérée ne représente en réalité qu'une fraction du terrain. Dans ce cas, le prix de cession augmenté du montant de la réintégration opérée correspond intégralement au prix de revient du terrain ; l'acquéreur ne peut donc pratiquer aucun amortissement à raison de l'immeuble en cause.

En revanche, si la durée du bail est inférieure à quinze ans, le montant de la réintégration éventuelle correspond pour partie aux constructions ; l'acquéreur est autorisé à amortir ces constructions sur leur durée probable d'utilisation et pour la valeur comptable résiduelle qu'elles avaient dans les écritures de la SICOMI.

3° Cession ultérieure de l'immeuble.

La plus-value réalisée ultérieurement par l'acquéreur en cas de cession de l'immeuble doit être calculée d'après sa valeur fiscale dans les écritures de l'entreprise.

Pour apprécier le caractère - à long terme ou à court terme - de cette plus-value (voir la remarque 2), il convient de ne tenir compte que du temps écoulé depuis l'acquisition de l'immeuble par le titulaire du contrat de crédit-bail.

Remarques :

1. La réintégration prévue au I de l'article 239 sexies du CGI est obligatoire lors du dénouement des opérations de crédit-bail immobilier conclues avec une SOFERGIE, conformément aux dispositions de l'article 239 sexies B du CGI.

2. Cf. toutefois n° 3191.

3. Cas particulier : sous-location de l'immeuble.

Le régime fiscal applicable aux contrats de crédit-bail immobilier conclus avec une SICOMI n'autorise la sous-location de l'immeuble que dans certains cas limitativement prévus.

Afin de permettre aux crédit-preneurs de réaliser certaines opérations, il est désormais admis que, par

avenant, les contrats conclus sous le régime spécifique des SICOMI soient placés sous le régime fiscal du crédit-bail immobilier prévu par l'article 57 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

Le crédit-bailleur pourra alors autoriser les crédit-preneur à sous-louer tout ou partie des locaux quelle que soit la qualité du sous-locataire.

3207

II. Règles applicables aux contrats conclus depuis le 1er janvier 1996

1. Situation du bailleur.

Le régime dérogatoire d'exonération d'IS est supprimé pour les nouveaux contrats. Le bailleur peut constituer une provision destinée à faire face à la perte subie du fait de la levée d'option sur l'immeuble. Elle est égale à l'excédent de l'amortissement financier du bien sur l'amortissement de dépréciation de droit commun. Cette provision est réintégrée lors de la fin du contrat.

La perte dégagée lors de la levée d'option ne constitue pas une moins-value professionnelle.

2. Situation du preneur.

La situation du preneur est identique à celle énumérée ci-dessus n° 3192 (en cours de contrat et en cas de cession du contrat) et 3194-4 (en cas d'acquisition de l'immeuble).

D. Apport d'un contrat de crédit-bail réalisé dans le cadre de l'article 151 octies du CGI

3208

L'article 151 octies du CGI permet en cas d'apport d'une entreprise individuelle à une société de ne pas taxer immédiatement les plus-values qui en résultent (cf. n° 3168).

• **la plus-value correspondant aux droits afférents à des contrats de crédit-bail assimilés à des immobilisations amortissables** n'est pas imposée au nom de l'apporteur. La société bénéficiaire de l'apport doit rapporter cette plus-value dans ses bénéfices imposables par parts égales sur une durée de cinq ans pour les droits afférents aux biens mobiliers et sur une durée de quinze ans pour les droits afférents à des constructions.

> Toutefois par dérogation, l'apporteur peut opter pour l'imposition au taux réduit de la plus-value à long terme globale afférente aux immobilisations amortissables constatées lors de l'opération comprenant, le cas échéant, la plus-value à long terme constatée à raison du transfert du contrat (cf. ci-dessus n° 3168).

• la plus-value constatée à raison de l'apport de droits assimilés **à des immobilisations non amortissables** (terrain) fait l'objet d'un report jusqu'à la date de cession, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession par la société bénéficiaire des droits afférents aux éléments non amortissables si elle est antérieure (cf. n° 3168 pour plus de précisions). Il en est de même en cas de cession des biens eux-mêmes si la société locataire a levé l'option d'achat à l'échéance du contrat.

Le montant de l'apport est alors imposé au nom de l'apporteur (CGI, art. 151 octies). La plus-value réalisée depuis cette date fait l'objet d'une imposition au nom de la société bénéficiaire ; elle est calculée d'après la valeur pour laquelle les droits ont été inscrits dans ses écritures.

Sont concernés par cette mesure :

- les contrats de crédit-bail mobilier ;

- les contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce visés au 3eme alinéa du 5 de l'article 210 A du CGI.

Sont en revanche exclus, les contrats de crédit-bail portant sur l'ensemble du fonds de commerce..

Chapitre 8 : Imputation des déficits

(BOI-BIC-DEF)

3209

Le 1° bis du I de l'article 156 du CGI prévoit un traitement différencié des déficits des activités relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) selon que le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal exerce ces activités à titre professionnel ou non.

Les déficits des activités exercées à titre professionnel sont soumis aux dispositions du I de l'article 156 du CGI. Ils sont imputables sur le revenu global sans limitation.

En revanche, les déficits d'une activité industrielle et commerciale exercée à titre non professionnel ne peuvent s'imputer que sur les bénéfices réalisés au cours de la même année ou des six années suivantes et provenant de cette activité ou d'autres activités industrielles et commerciales exercées, à titre non professionnel, par le contribuable ou l'un des membres du foyer fiscal. Toutefois, ces modalités d'imputation ne s'appliquent pas aux déficits provenant de l'activité de location meublée exercée à titre non professionnel qui bénéficient d'un dispositif spécifique d'imputation (CGI, art. 156, I-1° bis et 1° ter).

Partie 3 : Réductions et crédits d'impôt

(BOI-BIC-RICI)

Titre 1 : Crédits d'impôts

Chapitre 1 : Crédit d'impôt recherche

(CGI, art. 244 quater B modifié par l'article 71 de la loi de finances pour 2014, art. 199 ter B modifié par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2013 et CGI, art. 220 B ; BOI-BIC-RICI-10-10 et suivants)

3212

Pour accroître la compétitivité de l'appareil productif français, l'article 244 quater B du CGI a instauré un mécanisme d'incitation fiscale au développement de l'effort de recherche scientifique et technique des entreprises.

A. Champ d'application

(BOI-BIC-RICI-10-10-10 et suivants)

3213

Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 decies, 44 undecies, 44 duodecies, 44 terdecies et 44 quaterdecies du CGI peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année.

Pour bénéficier du régime du CIR, les entreprises doivent réaliser des opérations de recherche relevant d'au moins une des trois catégories suivantes (cf. BOI-BIC-RICI-10-10-10-20) :

- activités de recherche fondamentale,

- activités de recherche appliquée,

- activités de développement expérimental.

L'article 71 de la loi de finances pour 2013 institue au sein du crédit d'impôt recherche, un crédit d'impôt « innovation » qui bénéficie aux entreprises répondant à la définition des micro, petites et moyennes entreprises au sens du droit de l'Union européenne, au titre des dépenses exposées dans le cadre de la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits.

B. Calcul du crédit d'impôt

I. Dépenses prises en compte

(BOI- BIC-RICI-10-10-10-30 et BOI-BIC-RICI-10-10-20)

3214

Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont :

1. Les dotations aux amortissements des immobilisations affectées à la recherche.

Seules les dotations aux amortissements correspondant à des biens créés ou acquis à l'état neuf affectés directement et exclusivement à des opérations de recherche sont à retenir.

Les dotations aux amortissements des immeubles acquis ou achevés à compter du 1er janvier 1991, à l'exception des immeubles neufs dont le permis de construire a été délivré avant le 1er janvier 1991, sont prises en compte dans la base du crédit d'impôt. Il est admis que les biens pris en location dans le cadre d'un contrat de crédit-bail soient assimilés à des immobilisations amortissables de l'entreprise ayant opté pour le crédit d'impôt. Dans ce cas, l'amortissement retenu comme dépense de recherche de l'entreprise locataire est égal à la dotation aux amortissements pratiqués par l'établissement de crédit-bail à raison des biens en cause. Les dotations aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental ouvrent droit au crédit d'impôt (CGI, art. 244 quater B, II-a).

2. En cas de sinistre touchant les immobilisations visées au 1, la dotation aux amortissements correspondant à la différence entre l'indemnisation d'assurance et le coût de reconstruction et de remplacement.

3. Les dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche

Les dépenses de personnel, afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés aux opérations de recherche scientifique et technique, comprennent les rémunérations et leurs accessoires, ainsi que les charges sociales dans la mesure où celles-ci correspondent à des cotisations obligatoires. Lorsque ces dépenses se rapportent à des personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent, elles sont prises en compte pour le double de leur montant pendant les vingt quatre premiers mois suivant leur premier recrutement à condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente. Pour les dépenses exposées à compter du 1er janvier 2014, l'appréciation de la stabilité de l'effectif salarié ne s'effectue plus au niveau de l'entreprise dans son ensemble mais au niveau des seuls personnels de recherche (CGI, art. 244 quater B, II-b modifié par l'article 71 de la loi de finances pour 2014 ; ann III, art. 49 septies I, b ; RES N° 2009/36 complété par le RES N° 2010/06, N° 2010/59 au BOI-BIC-RICI-10-10-10-30 et RES n°2014/02 au BOI-BIC-RICI-10-10-20-20.

4. Les rémunérations supplémentaires et justes prix mentionnés aux 1 et 2 de l'article L. 611-7 du code de la propriété intellectuelle, au profit des salariés auteurs d'une invention résultant d'opérations de recherche(CGI, art. 244 quater B, II-b bis).

5. les autres dépenses de fonctionnement.

Ces dépenses, exposées dans les mêmes opérations, sont fixées forfaitairement à la somme de **75 %** des dotations aux amortissements mentionnés au a) et de **50 %** des dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche mentionnées à la première phrase du b et au b bis du II de l'article 244 quater B du CGI. Ce pourcentage est fixé à **200 %** des dépenses de personnel qui se rapportent aux personnes titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent pendant les vingt quatre premiers mois suivant leur premier recrutement, à condition que le contrat de travail de ces personnes soit à durée indéterminée et que l'effectif salarié de l'entreprise ne soit pas inférieur à celui de l'année précédente. Pour les dépenses exposées à compter du 1**er janvier 2014**, l'appréciation de la stabilité de l'effectif salarié ne s'effectue plus au niveau de l'entreprise dans son ensemble mais au niveau des seuls personnels de recherche (CGI, art. 244 quater B, II-c modifié par l'article 71 de la loi de finances pour 2014).

6. Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à :

- des organismes de recherche publics ;

- des établissements d'enseignement supérieur délivrant un diplôme conférant un grade de master ;

- des fondations de coopération scientifique agréées conformément au d bis ;

- des établissements publics de coopération scientifique ;

- des fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche agréées conformément à l'article 244 quater B, II-d bis du CGI ;

- pour les dépenses exposées à compter du **1er janvier 2010**, des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association ayant pour fondateur et membre l'un des organismes mentionnés aux 1° ou 2° du présent d ou des sociétés de capitaux dont le capital ou les droits de vote sont détenus pour plus de 50 % par l'un de ces mêmes organismes. **Ces associations et sociétés doivent être agréées** conformément au d bis du II de l'article 244 quater B du CGI et avoir conclu une convention en application de l'article L. 313-2 du code de la recherche ou de l'article L. 762-3 du code de l'éducation avec l'organisme précité. Les travaux de recherche doivent être réalisés au sein d'une ou plusieurs unités de recherche relevant de l'organisme mentionné aux 1° ou 2° du présent d ayant conclu la convention.

Ces dépenses sont retenues pour le double de leur montant, dans la limite de certains plafonds, à la condition qu'il n'existe pas de liens de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et l'organisme, l'établissement ou la fondation (CGI, art. 244 quater B, II-d) ; pour l'application des dispositions relatives aux dépenses de recherche externalisées, les centres techniques exerçant une mission d'intérêt général sont assimilés à des organismes publics de recherche.

7. Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche privés agréés par le ministre chargé de la recherche, ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions (CGI, art. 244 quater B, II-d bis ; RES N° 2008/8).

Pour les organismes de recherche établis dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, l'agrément peut être délivré par le ministre français chargé de la recherche ou lorsqu'il existe un dispositif similaire dans le pays d'implantation de l'organisme auquel sont confiées les opérations de recherche, par l'entité compétente pour délivrer l'agrément équivalent à celui du crédit d'impôt recherche français ; Ces dépenses sont retenues dans la limite de trois fois le montant total des autres dépenses de recherche ouvrant droit au crédit d'impôt, avant application des limites prévues au d ter du II de l'article 244 quater B (disposition applicable aux CIR calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1er janvier 2011).

Plafonnement des dépenses de recherche externalisées : les dépenses de recherche externalisées (cf. d et e ci-dessus) entrent dans la base du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de **deux millions d'euros par an**. Cette limite est portée à **10 millions d'euros**, à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre l'entreprise qui bénéficie du crédit d'impôt et l'organisme ou l'entreprise sous-traitant. Ce plafond de **10 millions d'euros** est majoré de **deux millions d'euros** à raison des dépenses correspondant aux opérations confiées aux organismes mentionnés au d ci-dessus (CGI, art. 244

quater B, II-d ter).

8. Les frais de prise et de maintenance des brevets.

Seuls les frais afférents aux titres de propriété industrielle protégeant les inventions sont pris en compte. Sont exclus ceux relatifs aux dessins, modèles et marques de fabrique. Ouvrent également droit au crédit d'impôt, les frais de prise et de maintenance des certificats d'obtention végétale (CGI, art. 244 quater B, II-e) ;

9. Les frais de défense des brevets et des certificats d'obtention végétale ainsi que, dans la limite de **60 000 €** par an, les primes et cotisations ou la part des primes et cotisations afférentes à des contrats d'assurance de protection juridique prévoyant la prise en charge des dépenses exposées, à l'exclusion de celles procédant d'une condamnation éventuelle, dans le cadre de litiges portant sur un brevet ou un certificat d'obtention végétale dont l'entreprise est titulaire (CGI, art. 244 quater B, II-e bis).

10. Les dotations aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental.

Ouvrent également droit au crédit d'impôt, les dotations aux amortissements des certificats d'obtention végétale (CGI, art. 244 quater B, II-f) ;

11. Les dépenses de normalisation afférentes aux produits de l'entreprise, définies ci-dessous, sont retenues pour la moitié de leur montant :

- les salaires et charges sociales afférent aux périodes pendant lesquelles les salariés participent aux réunions officielles de normalisation organisées par des organismes chargés d'élaborer les normes françaises, européennes ou mondiales ;

- les autres dépenses exposées à raison de ces mêmes opérations qui sont prises en compte pour un montant forfaitaire égal à 30 % des salaires visés ci-dessus.

- dans des conditions fixées par décret, les dépenses exposées par les chefs d'entreprise individuelle, les dirigeants de sociétés de personnes mentionnés au I de l'article 151 nonies et les mandataires sociaux pour leur participation aux réunions officielles de normalisation ; ces dépenses sont retenues pour leur montant réel mais plafonnées à **450 €** par journée de participation (CGI, art. 244 quater B, II-g ; CGI, ann. III, art. 49 septies I bis).

12. Les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections exposées par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir et définies comme suit (CGI, art. 244 quater B-II-h) :

- les dépenses de personnel afférentes aux stylistes et techniciens des bureaux de style directement et exclusivement chargés de la conception de nouveaux produits et aux ingénieurs et techniciens de production chargés de la réalisation de prototypes ou d'échantillons non vendus ;

- les dotations aux amortissements des immobilisations (voir remarque) créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la conception des nouvelles collections ou à la réalisation de prototypes et d'échantillons non vendus ;

- les autres dépenses de fonctionnement exposées à raison de ces mêmes opérations ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à 75 % des dépenses de personnel mentionnées ci-dessus ;

- les frais de dépôt des dessins et modèles afférents aux produits faisant partie des nouvelle collections.

- les frais de défense des dessins et modèles, dans la limite de 60 000 € par an.

> **Remarque** : Ces dépenses ne sont pas retenues pour le calcul du crédit d'impôt recherche lorsque les immobilisations concernées ont bénéficié du crédit d'impôt institué en faveur des entreprises créées dans les zones d'investissement privilégié des départements du Nord et du Pas-de-Calais (CGI, art. 220 septies).

13. Les dépenses liées à l'élaboration de nouvelles collections confiée par les entreprises industrielles du secteur textile-habillement-cuir à des stylistes ou bureaux de style agréés selon des modalités définies par décret (CGI, art. 244 quater B, II-i).

14. Les dépenses de veille technologique exposées lors de la réalisation d'opérations de recherche, dans la limite de 60 000 € par an (CGI, art. 244 quater B, II-j).

Pour être éligibles au crédit d'impôt, les dépenses prévues aux a à j du II de l'article 244 quater B du CGI doivent être des dépenses retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et, à l'exception des dépenses prévues aux e bis et j (et pour les dépenses exposées à compter du 1er janvier 2014, à l'exception également des dépenses prévues au e et des frais mentionnés au 4° et 5° du k) du II de

l'article 244 quater B du CGI, correspondre à des opérations localisées au sein de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

15. Dépenses exposées par les micro, petites et moyennes entreprises dans le cadre de la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits [crédit d'impôt « innovation »] (CGI, art. 244 quater B, II, k).

Les dépenses exposées par les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) et définies comme suit :

1° **Les dotations aux amortissements** des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou installations pilotes de nouveaux produits autres que les prototypes et installations pilotes mentionnés au a) ;

2° **Les dépenses de personnel** directement et exclusivement affecté à la réalisation des opérations mentionnées au 1° ;

3° **Les autres dépenses de fonctionnement** exposées à raison des opérations mentionnées au 1° ; ces dépenses sont fixées forfaitairement à la somme de 75 % des dotations aux amortissements mentionnées au 1° et de 50 % des dépenses de personnel mentionnées au 2° ;

4° **Les dotations aux amortissements, les frais de prise et de maintenance de brevets et de certificats d'obtention végétale ainsi que les frais de dépôt de dessins et modèles** relatifs aux opérations mentionnées au 1° ;

5° **Les frais de défense de brevets, de certificats d'obtention végétale, de dessins et modèles** relatifs aux opérations mentionnées au 1° ;

6° **Les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations mentionnées au 1° confiées à des entreprises ou des bureaux d'études et d'ingénierie** agréés selon des modalités prévues par décret.

Les dépenses mentionnées aux 1° à 6° entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt recherche dans la limite globale de **400 000 €** par an.

Pour l'application du k du II de l'article 244 quater B du CGI, est considéré comme nouveau produit un bien corporel ou incorporel qui satisfait aux deux conditions cumulatives suivantes :

- il n'est pas encore mis à disposition sur le marché ;

- il se distingue des produits existants ou précédents par des performances supérieures sur le plan technique, de l'écoconception, de l'ergonomie ou de ses fonctionnalités.

Le prototype ou l'installation pilote d'un nouveau produit est un bien qui n'est pas destiné à être mis sur le marché mais à être utilisé comme modèle pour la réalisation d'un nouveau produit.

II. Détermination du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-10-30)

3215

Le taux du crédit d'impôt est de **30 %** pour la fraction des dépenses de recherche inférieure ou égale à **100 millions d'euros** et de **5 %** pour la fraction des dépenses de recherche supérieure à ce montant.

Pour les dépenses mentionnées au k du II de l'article 244 quater B du CGI (Dépenses exposées par les micro, petites et moyennes entreprises dans le cadre de la réalisation d'opérations de conception de prototypes ou d'installations pilotes de nouveaux produits), le taux du crédit d'impôt est de 20 % (dispositions applicables aux CIR calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1er janvier 2013).

Par ailleurs, les taux majorés de **40 %** et **35 %** appliqués sous certaines conditions dans le cadre du régime général du crédit d'impôt recherche sont supprimés (dispositions applicables aux CIR calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1er janvier 2013).

Lorsque les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 bis L du CGI ou groupements mentionnés aux articles 239 quater, 239 quater B et 239 quater C du CGI ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut, sous réserve des dispositions prévues au septième alinéa du I de l'article 199 ter B du CGI, être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements.

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables (RES N° 2005/93 au BOI-BIC-RICI-10-10-30-20). Il en est de même des sommes reçues par les entreprises, organismes ou experts mentionnés au d et au d bis ou au 6° du k du II de l'article 244 quater B du CGI, pour le calcul de leur propre crédit d'impôt. Lorsque ces subventions sont remboursables, elles sont ajoutées aux bases de calcul du crédit d'impôt de l'année au cours de laquelle elles sont remboursées à l'organisme qui les a versées (CGI, art. 244 quater B, III).

Pour le calcul du crédit d'impôt, le montant des dépenses exposées par les entreprises auprès de tiers au titre de prestations de conseil pour l'octroi du bénéfice du crédit d'impôt est déduit des bases de calcul de ce dernier à concurrence :

a) Du montant des sommes rémunérant ces prestations fixé en proportion du montant du crédit d'impôt pouvant bénéficier à l'entreprise ;

b) Du montant des dépenses ainsi exposées, autres que celles mentionnées au a ci-dessus, qui excède le plus élevé des deux montants suivants : soit la somme de **15 000 €** hors taxes, soit 5 % du total des dépenses hors taxes éligibles minoré des subventions publiques (disposition applicable aux CIR calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1er janvier 2011).

Le bénéfice de la fraction du crédit d'impôt qui résulte de la prise en compte des dépenses prévues au h et au i du II de l'article 244 quater B du CGI est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Pour l'application de cette disposition, les sociétés de personnes et groupements mentionnés aux articles 8, 238 bis L, 239 quater, 239 quater B et 239 quater C du CGI qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés doivent également respecter le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006, précité. La fraction du crédit d'impôt concernée peut être utilisée par les associés de ces sociétés ou les membres de ces groupements proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou groupements s'ils satisfont aux conditions d'application de ce même règlement et sous réserve qu'il s'agisse de redevables soumis à l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

Le bénéfice de la fraction du crédit d'impôt qui résulte de la prise en compte des dépenses mentionnées au k nouveau du II de l'article 244 quater B du CGI est subordonné au respect des articles 30, 31, 33 et 34 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008.

C. Utilisation du crédit d'impôt

(CGI, art. 199 ter B et 220 B et BOI-BIC-RICI-10-10-50

I. Dispositions générales

3216

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses de recherche prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été exposées. L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'État d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L. 214-169 à L. 214-190 et L 313-23 à L 313-35 du code monétaire et financier (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 35). Dans le premier cas (CoMoFi, art. L. 214-169 à CoMoFi, art. L 214-190), la créance sur le Trésor est cédée à un organisme de titrisation. Dans le second cas (CoMoFi, art. L. 313-23 à CoMoFi, art. L. 313-35) la créance sur le Trésor est cédée à titre d'escompte ou à titre de garantie auprès d'un établissement de crédit.

L'organisme de titrisation ou l'établissement de crédit auprès duquel la créance a été cédée peut bénéficier du remboursement de la créance de crédit d'impôt recherche dans les mêmes conditions que le propriétaire originel de la créance (remboursement immédiat si l'entreprise cédante est une jeune entreprise innovante, par exemple).

En cas de fusion ou opération assimilée intervenant au cours de la période de trois ans précédant l'année du remboursement, la fraction de la créance qui n'a pas encore été imputée par la société apporteuse est transférée à la société bénéficiaire de l'apport.

La fraction du crédit d'impôt recherche correspondant aux parts des personnes physiques autres que celles mentionnées au I de l'article 151 nonies du CGI n'est ni imputable ni restituable.

II. Remboursement immédiat des créances de crédit d'impôt recherche

(CGI, art. 199 ter B).

3217

La créance de CIR est immédiatement remboursable lorsqu'elle est constatée par l'une des entreprises suivantes :

1. Les entreprises, autres que celles mentionnées au III de l'article 44 sexies du CGI, créées à compter du 1er janvier 2004 et dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue à 50 % au moins :

- par des personnes physiques ;

- ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;

- ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre les entreprises et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Ces entreprises peuvent demander le remboursement immédiat de la créance constatée au titre de l'année de création. Il en est de même pour les créances constatées au titre des quatre années suivantes ;

2. Les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires.

Ces entreprises peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures ; Pour les créances de crédit d'impôt constatées à compter du 1er janvier 2013, la procédure de remboursement immédiat des créances de crédit d'impôt recherche est étendue aux entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de conciliation.

3. Les jeunes entreprises innovantes mentionnées à l'article 44 sexies-0 A du CGI ;

4. Les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Les entreprises créées depuis moins de deux ans qui sollicitent le remboursement immédiat de la créance de crédit d'impôt pour dépenses de recherche doivent présenter à l'appui de leur demande les pièces justificatives attestant de la réalité des dépenses de recherche.

D. Obligations déclaratives

(BOI-BIC-RICI-10-10-60)

3218

Les entreprises doivent souscrire une déclaration spéciale n° 2069-A-SD disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Les entreprises qui engagent plus de 100 millions d'euros de dépenses de recherche éligibles joignent à leur déclaration de crédit d'impôt recherche un état décrivant la nature de leurs travaux de recherche en cours, l'état d'avancement de leurs programmes, les moyens matériels et humains, directs ou indirects, qui y sont consacrés et la localisation de ces moyens (CGI, art. 244 quater B, III bis).

E. Contrôle de la réalité de l’affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d’impôt pour dépenses de recherche

(LPF, art. L. 45 B et BOI-BIC-RICI-10-10-60)

3218-1

La réalité de l’affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d’impôt défini à l’article 244 quater B du CGI peut, sans préjudice des pouvoirs de contrôle de l’administration des impôts qui demeure seule compétente pour l’application des procédures de rectification, être vérifiée par les agents du ministère chargé de la recherche et de la technologie.

L'article R. 45 B-1 du LPF modifié par le décret n° 2013-116 du 5 février 2013 précise les modalités d'intervention des agents du ministère chargé de la recherche dans ce contrôle, au regard notamment de la conduite du débat contradictoire avec l'entreprise.

Chapitre 2 : Crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé

(CGI, art. 244 quater D ; BOI-BIC-RICI-10-20)

3225

Les entreprises qui adhèrent à un groupement de prévention agréé peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater D du CGI (BOI-BIC-RICI-10-20).

Les groupements de prévention agréés, créés par le titre premier du livre VI du code de commerce relatif à la prévention des difficultés des entreprises, ont pour mission de fournir à leurs adhérents, de façon confidentielle, une analyse des informations comptables et financières que ceux-ci s'engagent à leur transmettre régulièrement. Lorsque le groupement relève des indices de difficultés, il en informe l'entreprise adhérente et peut lui proposer l'intervention d'un expert.

A. Champ d'application

I. Bénéficiaires

3225-1

Pour bénéficier du crédit d'impôt, les contribuables doivent remplir simultanément les deux conditions suivantes :

- il doit s'agir d'une entreprise, personne morale de droit privé, soumise à l'IS dans les conditions de droit commun ou soumise à l'impôt sur le revenu au nom de ses associés ;

- avoir la qualité d'adhérent à un groupement de prévention agréé pendant toute la durée de l'année ou de l'exercice concerné. En cas de nouvelle adhésion, celle-ci doit intervenir dans les trois premiers mois de l'exercice ou du début d'activité.

II. Dépenses prises en compte

3225-2

Il s'agit des frais exposés pour l'adhésion au groupement (cotisation, droits d'entrée). Ces dépenses sont prises en compte pour leur montant hors TVA récupérable.

B. Calcul du crédit d'impôt et modalités d'imputation

I. Calcul

3225-3

Le crédit d'impôt est égal à **25 %** des dépenses annuelles consenties pour l'adhésion à un groupement de prévention agréé. Il n'est accordé que les deux premières années d'adhésion. Il est plafonné à **1 500 €** pour chacune de ces deux années.

II. Imputation

3225-4

• Pour les personnes morales soumises à l'IS calculé au taux de droit commun dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses d'adhésion sont exposées, après imputation des autres crédits d'impôt dont l'entreprise peut bénéficier. La déduction est limitée au montant en principal de l'IS dû ; l'excédent éventuel n'est ni imputable sur l'IS dû à un taux proportionnel, ni reportable, ni restituable.

• Pour les personnes morales soumises à l'impôt sur le revenu au nom des associés, le crédit d'impôt est transféré aux associés au prorata de leurs droits, l'imputation étant faite sur l'impôt dû par chacun des associés. Le plafond mentionné ci-dessus s'apprécie au niveau de la personne morale.

Le crédit d'impôt est déductible après imputation des autres crédits d'impôt (dépenses de recherche et dépenses de formation professionnelle). Il n'est ni restituable ni reportable.

Chapitre 3 : Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale

(CGI, art. 244 quater H ; CGI, ann. III, art. 49 septies YU à 49 septies YV ; BOI-BIC-RICI-10-30)

3226

Les petites et moyennes entreprises peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés à raison de certaines dépenses de prospection commerciale engagées dans le but d'exporter des biens ou des services (cf. BOI-BIC-RICI-10-30). Ce crédit d'impôt plafonné pour chaque entreprise à **40 000 €** par période de vingt quatre mois et égal à **50 %** des dépenses de prospection commerciale éligibles.

L'article 111 de la loi n° 2008-1425 de finances pour 2009 crée une nouvelle catégorie de dépenses éligibles au crédit d'impôt : les dépenses exposées par un cabinet d'avocats pour l'organisation ou la participation à des manifestations hors de France ayant pour objet de faire connaître les compétences du cabinet.

A. Champ d'application

(BOI-BIC-RICI-10-30-10)

I. Entreprises concernées

3226-1

Les petites et moyennes entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 terdecies et 44 quaterdecies du CGI peuvent bénéficier du crédit d'impôt lorsqu'elles exposent des dépenses de prospection commerciale afin d'exporter en dehors ou à l'intérieur de l'Espace économique européen des services, des biens et des marchandises.

Les petites et moyennes entreprises mentionnées ci-dessus sont celles qui ont employé moins de 250 salariés et ont soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 50 millions d'euros au cours de chaque

période d'imposition ou exercice clos pendant la période mentionnée au n° 3226-3, soit un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cette période.

Le capital des sociétés doit être entièrement libéré et être détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions. Pour la détermination du pourcentage de 75 %, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des deuxième à quatrième alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, le chiffre d'affaires et l'effectif à prendre en compte s'entendent respectivement de la somme des chiffres d'affaires et de la somme des effectifs de chacune des sociétés membres de ce groupe. La condition tenant à la composition du capital doit être remplie par la société mère du groupe.

Le crédit d'impôt bénéficie également aux sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales visées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de société des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales.

II. Dépenses éligibles

3226-2

Les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont, à condition qu'elles soient déductibles du résultat imposable :

- les frais et indemnités de déplacement et d'hébergement liés à la prospection commerciale en vue d'exporter ;

- les dépenses visant à réunir des informations sur les marchés et les clients ;

- les dépenses de participation à des salons et à des foires-expositions ;

- les dépenses visant à faire connaître les produits et services de l'entreprise en vue d'exporter ;

- les indemnités mensuelles et les prestations mentionnées à l'article L. 122-12 du code du service national lorsque l'entreprise a recours à un volontaire international en entreprise ;

- les dépenses liées aux activités de conseil fournies par les opérateurs spécialisés du commerce international ;

- les dépenses exposées par un cabinet d'avocats, pour l'organisation ou la participation à des manifestations hors de France ayant pour objet de faire connaître les compétences du cabinet (disposition applicable aux dépenses engagées à partir du 1er janvier 2009).

> **Précision** : sont notamment compris dans les dépenses éligibles au crédit d'impôt les frais relatifs à l'édition de catalogues engagés par des marchands d'art afin de faire connaître l'ensemble des objets d'art proposés à la vente par ces marchands. Conformément au d du II de l'article 244 quater H du CGI, afin d'être éligibles au crédit d'impôt, ces dépenses doivent être exposées en vue d'exporter des biens ou des services. Les catalogues doivent donc faire l'objet d'une diffusion effective à l'étranger.

Le crédit d'impôt, calculé au titre de chaque période d'imposition ou exercice clos au cours desquels des dépenses éligibles ont été exposées, est égal à **50 %** de ces dépenses. Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit.

L'obtention du crédit d'impôt est subordonnée à la conclusion d'un contrat de travail avec un salarié affecté au développement des exportations ou au recours à un volontaire international en entreprise affecté à la même mission dans les conditions prévues par les articles L. 122-1 et suivants du code du service national.

3226-3

Les dépenses éligibles sont les dépenses exposées pendant les vingt-quatre mois qui suivent l'embauche du salarié mentionné ci-avant ou la signature de la convention prévue à l'article L. 122-7 du code du service national.

B. Calcul du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-30-20)

3226-4

L'ensemble des subventions publiques reçues à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt pour prospection commerciale doit être déduit de la base du crédit d'impôt afférent à l'année ou à l'exercice au titre duquel elles ont été versées, quel que soit le régime fiscal applicable à ces subventions.

Le crédit d'impôt prospection commerciale est égal à **50 %** des dépenses éligibles.

Le crédit d'impôt est plafonné pour chaque entreprise, y compris les sociétés de personnes, à **40 000 €** pour la période de vingt-quatre mois.

Ce montant est porté à **80 000 €** pour les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsqu'elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions du 1 de l'article 206 du CGI, et les groupements mentionnés à l'article 239 quater répondant aux conditions mentionnées au **n° 3226-2** et ayant pour membres des petites et moyennes entreprises définies à ce même paragraphe lorsqu'ils exposent des dépenses de prospection commerciale pour le compte de leurs membres afin d'exporter des services, des biens et des marchandises.

Ces plafonds s'apprécient en prenant en compte la fraction du crédit d'impôt correspondant aux parts des associés de sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 bis L du CGI et aux droits des membres de groupements mentionnés aux articles 239 quater, 239 quater B et 239 quater C du CGI.

Lorsque ces sociétés ou groupements ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

Le crédit d'impôt ne peut être obtenu qu'une fois par l'entreprise.

C. Utilisation du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-30-20)

3226-5

Le crédit d'impôt est imputé soit sur l'impôt sur le revenu, soit sur l'impôt sur les sociétés, après les prélèvements non libératoires et les autres crédits d'impôt.

Dans le premier cas, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre des années au cours desquelles les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

Dans le second cas, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre des exercices au cours desquels les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué.

D. Obligations déclaratives

(BOI-BIC-RICI-10-30-20)

3226-6

Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu doivent annexer une déclaration spéciale à la déclaration annuelle de résultat qu'elles sont tenues de déposer. Cette déclaration spéciale 2079-P-SD accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires» permet de déterminer le montant du crédit d'impôt prospection commerciale dont bénéficie l'entreprise.

Pour les entreprises individuelles, le montant de crédit d'impôt déterminé au moyen de la déclaration spéciale est reporté sur la déclaration de résultat et sur la déclaration de revenus de l'entrepreneur individuel, dans les cases respectivement prévues à cet effet.

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, les entreprises non membres d'un groupe

fiscal ainsi que les sociétés mères de tels groupes doivent déposer la déclaration spéciale avec le relevé de solde de l'IS auprès du comptable chargé du recouvrement de l'IS. Pour les sociétés relevant du régime des groupes de sociétés, la société mère joint les déclarations spéciales des sociétés du groupe, y compris sa propre déclaration, au relevé de solde relatif au résultat d'ensemble. Les sociétés sont dispensées d'annexer la déclaration spéciale les concernant à la déclaration qu'elles sont tenues de déposer en application du 1 de l'article 223 du CGI.

Chapitre 4 : Crédit d'impôt apprentissage

(CGI, art. 244 quater G, 199 ter F, 220 H, 223 O ; ann. III, art. 49 septies YJ à 49 septies YO ; BOI-BIC-RICI-10-40)

3227

En vue de favoriser l'emploi d'apprentis, l'article 31 de la loi de programmation pour la cohésion sociale n° 2005-32 du 18 janvier 2005 a instauré un crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage, dit « crédit d'impôt apprentissage ».

L'article 36 de la loi de finances pour 2014 réserve, à compter du 1er janvier 2014, l'application du crédit d'impôt apprentissage à la première année du cycle de formation des apprentis. En outre, seuls sont pris en compte dans le calcul du crédit d'impôt apprentissage les apprentis préparant un diplôme ou un titre à finalité professionnelle équivalent au plus à un brevet de technicien supérieur (BTS) ou un diplôme des instituts universitaires de technologie (DUT). Pour les crédits d'impôt calculés au titre de l'année 2013, un dispositif transitoire est mis en place.

A. Champ d'application

I. Entreprises concernées

3227-1

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié d'imposition, de plein droit ou sur option, ou à l'impôt sur le revenu selon le régime de la déclaration contrôlée peuvent bénéficier du crédit d'impôt apprentissage. Peuvent également bénéficier du dispositif, les établissements publics et les associations dès lors qu'ils sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

Les entreprises totalement ou partiellement exonérées d'impôt en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 terdecies, 44 quaterdecies et 44 quindecies du CGI sont également éligibles au dispositif du crédit d'impôt apprentissage.

II. Apprentis concernés

3227-2

Peuvent bénéficier du dispositif du crédit d'impôt apprentissage les entreprises qui emploient des apprentis en première année de leur cycle de formation dont le contrat a été conclu dans les conditions prévues au titre II du livre II de la sixième partie du code du travail (articles L. 6221-1 et suivants). Les apprentis en deuxième ou troisième année du cycle de formation ne sont donc plus concernés par le dispositif.

En outre, seuls ouvrent droit au crédit d'impôt les apprentis préparant un diplôme ou un titre à finalité professionnelle équivalent au plus à un brevet de technicien supérieur (BTS) ou un diplôme des instituts universitaires de technologie (DUT), enregistré au répertoire national des certifications professionnelles mentionné à l'article L. 335-6 du code de l'éducation.

En pratique, il s'agit des apprentis en première année du cycle de formation, qui préparent un diplôme de niveau inférieur ou égal à BAC+2 (niveau III).

Remarque : le recentrage du crédit d'impôt apprentissage au profit des entreprises employant des apprentis en première année de leur cycle de formation et préparant un diplôme de niveau inférieur ou égal à BAC+2 a été introduit par l'article 36 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 et s'applique à compter du 1er janvier 2014. Un dispositif transitoire est instauré au titre de l'année 2013.

Certaines catégories d'apprentis ouvrent droit au crédit d'impôt quel que soit le diplôme préparé. Il s'agit :

- des apprentis qui bénéficient de l'accompagnement personnalisé et renforcé prévu par l'article D. 5131-13 du code du travail en application du 1° de l'article L. 5131-7 du code de travail ;

- des apprentis reconnus comme travailleurs handicapés en application de l'article L. 5213-1 du code du travail et de l'article L. 5213-2 du code du travail ;

- des apprentis employés par une entreprise portant le label "Entreprise du patrimoine vivant" au sens de l'article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises ;

- des apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'article L. 130-1 du code du service national ;

L'article 56 de la loi n° 2013-595 du 8 juillet 2013 d'orientation et de programmation pour la refondation de l'école de la république a abrogé le 4° du I et le IV de l'article 244 quater G du CGI. Par conséquent, à compter du 10 juillet 2013, les entreprises qui accueillent des élèves en stage dans le cadre du parcours d'initiation aux métiers prévu à l'article L. 337-3 du code de l'éducation ne sont donc plus concernées par le crédit d'impôt. Les contrats d'apprentissage signés à partir de cette date, à la suite d'une convention de parcours d'initiation aux métiers de l'apprentissage, ne relèvent plus d'une catégorie particulière et donnent désormais droit à un crédit d'impôt égal au nombre moyen annuel d'apprentis multiplié par 1 600 € au titre de la première année du cycle de formation (au lieu de 2 200 € auparavant).

Seuls les apprentis dont le contrat atteint une durée minimale d'un mois sont pris en compte au titre du crédit d'impôt apprentissage (cf. II-A-2 § 130 et suivants).

Un dispositif transitoire est mis en place pour les **crédits d'impôt calculés au titre de l'année 2013** :

- les apprentis qui préparent un diplôme de niveau inférieur ou égal à BAC+2, ouvrent droit à un crédit d'impôt égal à la somme d'une part entre le produit du montant de 1 600 euros par le nombre moyen annuel d'apprentis en première année de leur cycle de formation, et d'autre part, le produit du montant de 800 euros par le nombre moyen annuel d'apprentis, en deuxième et troisième année de leur cycle de formation ;

- les apprentis qui préparent un autre diplôme, ouvrent droit à un crédit d'impôt égal au produit de 800 euros par le nombre moyen annuel d'apprentis, quelle que soit l'année de leur cycle de formation ;

- les apprentis relevant de catégories particulières, ouvrent droit à un crédit d'impôt égal au produit de 2 200 € par le nombre moyen annuel d'apprentis, quelque soit le diplôme préparé et l'année de leur cycle de formation.

B. Détermination du crédit d'impôt

I. Montant du crédit d'impôt

3228

1. Calcul du crédit d'impôt apprentissage

En application du I de l'article 244 quater G du CGI, le crédit d'impôt apprentissage est égal au nombre moyen annuel d'apprentis dont le contrat avec l'entreprise a été conclu depuis au moins un mois multiplié par **1 600 €** pour les apprentis dont le contrat a été conclu dans les conditions prévues au titre II du livre II de la sixième partie du code du travail (articles L. 6221-1 et suivants) et qui d'une part sont en première année de leur cycle de formation et d'autre part préparent un diplôme de niveau inférieur ou égal à BAC+2 (niveau III).

Ce montant est porté à **2 200 €**, quelque soit le niveau du diplôme préparé, lorsque l'apprenti est, soit un travailleur handicapé au sens de l'article L. 5213-1 du code du travail et de l'article L. 5213-2 du code du travail, soit un apprenti sans qualification bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé prévu par l'article D. 5131-13 du code du travail en application du 1° de l'article L. 5131-7 du code de travail, soit un apprenti employé par une entreprise portant le label "Entreprise du patrimoine vivant" au sens de l'article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises, soit un apprenti dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de

volontariat pour l'insertion mentionné à l'article L. 130-1 du code du service national.

L'entreprise qui emploie un apprenti bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé doit être en mesure d'attester, par exemple en produisant une copie du contrat d'accompagnement conclu entre l'apprenti et l'État, que l'apprenti bénéficiait, au moment de la signature du contrat d'apprentissage, d'un accompagnement personnalisé et renforcé effectif.

Au titre de **l'année civile 2013**, les entreprises mentionnées au I de l'article 244 quater G du CGI peuvent également bénéficier :

- pour les apprentis en deuxième ou troisième année de leur cycle de formation et préparant un diplôme de niveau inférieur à BAC+2, d'un crédit d'impôt égal au produit du montant de **800 €** par le nombre moyen annuel d'apprentis ;

- pour les apprentis préparant un diplôme de niveau supérieur à BAC+2, d'un crédit d'impôt égal au produit du montant de **800 €** par le nombre moyen annuel d'apprentis, quelle que soit l'année de leur cycle de formation ;

- pour les apprentis relevant de catégories particulières, d'un crédit d'impôt égal au produit du montant de **2 200 €** par le nombre moyen annuel d'apprentis, quelque soit l'année de leur cycle de formation et le niveau de diplôme préparé.

- pour les apprentis dont le contrat d'apprentissage a été signé avant le 10 juillet 2013 dans les conditions prévues à l'article L. 337-3 du code de l'éducation, d'un crédit d'impôt égal au produit du montant de **2 200 €** par le nombre moyen annuel d'apprentis, quelque soit l'année de leur cycle de formation et le niveau de diplôme préparé.

En outre, l'entreprise qui a accueilli jusqu'au 9 juillet 2013, un ou plusieurs élèves en stage dans le cadre du parcours d'initiation aux métiers prévu à l'article L. 337-3 du code de l'éducation bénéficie d'un crédit d'impôt apprentissage dont le montant est égal à **100 €** par élève accueilli et par semaine de présence dans l'entreprise, dans la limite annuelle de 26 semaines (CGI, art. 244 quater G, IV).

3228-1

2. Appréciation du nombre moyen annuel d'apprentis

Le nombre moyen annuel d'apprentis s'apprécie en prenant en compte le nombre d'apprentis dont le contrat a atteint une durée d'au moins un mois (I de l'article 244 quater G du CGI). Ainsi, seuls les contrats d'apprentissage ayant atteint une durée d'au moins un mois pourront être pris en compte pour le calcul du crédit d'impôt apprentissage. En application des dispositions de l'article 49 septies YJ de l'annexe III au CGI, la condition selon laquelle l'apprenti doit être employé par l'entreprise depuis au moins un mois s'apprécie au 31 décembre de l'année civile au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé. Le point de départ du délai d'un mois est la date de signature du contrat d'apprentissage.

En application de l'article 49 septies YJ de l'annexe III au CGI, pour le calcul du nombre moyen annuel d'apprentis, le temps de présence d'un apprenti dans l'entreprise au cours d'une année civile est calculé en mois. Tout mois commencé est comptabilisé comme un mois entier.

Un nombre moyen annuel d'apprentis doit être calculé pour chaque catégorie d'apprentis ouvrant droit à un montant de crédit d'impôt différent tel que mentionné au I de l'article 244 quater G du CGI. Un nombre moyen annuel différent doit en conséquence être calculé par l'entreprise au titre :

- des apprentis dont le contrat a été conclu dans les conditions prévues au titre II du livre II de la sixième partie du code du travail (articles L. 6221-1 et suivants) ;

Pour l'année 2013 uniquement, un nombre moyen annuel différent doit être calculé d'une part pour les apprentis en première année de leur cycle de formation et préparant un diplôme d'un niveau inférieur ou égal à BAC+2, d'autre part pour les apprentis en deuxième ou troisième année de formation et préparant un diplôme d'un même niveau et les apprentis préparant un diplôme d'un niveau supérieur à BAC+2.

- des apprentis ayant la qualité de travailleurs handicapés conformément aux dispositions de l'article L. 5213-1 du code du travail et de l'article L. 5213-2 du code du travail ;

- des apprentis bénéficiant de l'accompagnement personnalisé et renforcé prévu à l'article D. 5131-13 du code du travail en application du 1° de l'article L. 5131-7 du code du travail ;

- des apprentis employés par une entreprise portant le label "Entreprise du patrimoine vivant" au sens de l'article 23 de la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises ;

- des apprentis dont le contrat d'apprentissage est signé à l'issue d'un contrat de volontariat pour l'insertion mentionné à l'article L. 130-1 du code du service national.

Pour l'année 2013, un nombre moyen annuel différent doit être calculé pour les apprentis dont le

contrat d'apprentissage a été signé avant le 10 juillet 2013 dans les conditions prévues à l'article L. 337-3 du code de l'éducation.

Chaque nombre moyen annuel d'apprentis calculé au titre d'une année est obtenu en divisant par douze le nombre total de mois de présence dans l'entreprise des apprentis employés depuis au moins un mois.

II. Plafonnement du crédit d'impôt

3228-2

En application du II de l'article 244 quater G du CGI, le crédit d'impôt apprentissage calculé au titre des apprentis mentionnés au I de l'article 244 quater G du CGI est plafonné au montant des dépenses de personnel afférentes à ces apprentis minoré des aides publiques reçues en contrepartie de l'accueil de ces apprentis par l'entreprise (exonérations de charges sociales, indemnité compensatrice forfaitaire, autres subventions spécifiques).

III. Cas des sociétés de personnes n'ayant pas opté pour l'IS

3228-3

Le crédit d'impôt calculé par les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 bis L, 239 ter et 239 quater A du CGI ou les groupements mentionnés aux articles 238 ter, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C et 239 quinquies du CGI qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

C. Utilisation du crédit d'impôt

I. Imputation sur l'impôt

3229

Le crédit d'impôt apprentissage est imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle les apprentis ont été employés dans les conditions prévues au I de l'article 244 quater G du CGI .

En cas de clôture d'exercice en cours d'année, le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt dû au titre de l'exercice clos au cours de l'année suivant celle prise en compte pour le calcul du nombre moyen annuel d'apprentis.

Dans tous les cas, l'imputation se fait au moment du paiement du solde de l'impôt.

II. Restitution immédiate

3229-1

Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

D. Obligations déclaratives

I. Obligations des entreprises

(BOI-BIC-RICI-10-40 au V-A)

3230

Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu doivent annexer une déclaration spéciale n° 2079-A-SD à la déclaration de résultat qu'elles sont tenues de déposer auprès du service des impôts dont elles dépendent.

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés doivent déposer la déclaration spéciale n° 2079-A-SD auprès du comptable du service des impôts avec le relevé de solde de l'impôt sur les

sociétés de l'exercice.

La déclaration n° 2079-A-SD est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

II. Contrôle du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-40 au V-B)

3230-1

Le droit de contrôle s'exerce dans les conditions de droit commun prévues aux articles L. 10 et suivants du LPF.

Le délai de reprise s'exerce, conformément aux dispositions de l'article L.169 du LPF, jusqu'au terme de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt a été imputé ou restitué.

E. Détermination du crédit d'impôt apprentissage des groupes de sociétés définis aux **articles 223 A et suivants du CGI**

3231

La société mère d'un groupe fiscal est substituée aux sociétés membres pour l'imputation sur le montant de l'impôt sur les sociétés du groupe des crédits d'impôt apprentissage dégagés par chaque société du groupe en application de l'article 244 quater G du CGI.

Chapitre 5 : Crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants

(CGI, art. 244 quater M ; CGI, art. 199 ter L et 220 N ; CGI, Ann III, art. 49 septies ZC à 49 septies ZH ; BOI-BIC-RICI-10-50 ; RES N° 2011/26 au BOI-BIC-RICI-10-50)

A. Champ d'application

(BOI-BIC-RICI-10-50)

I. Entreprises concernées

3232

Le crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants est un dispositif institué au profit des entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies du CGI (entreprises nouvelles), 44 sexies A du CGI (jeunes entreprises innovantes), 44 octies du CGI et 44 octies A du CGI (entreprises implantées dans les zones franches urbaines), 44 terdecies du CGI (activités créées dans les zones de restructuration de la défense) et 44 quaterdecies du CGI (exploitations situées dans les DOM) et de l'article 44 quindecies du CGI (implantation d'entreprises en zones de revitalisation rurale).

Ce dispositif s'applique quel que soit le mode d'exploitation de ces entreprises (entreprise individuelle, société de personnes, société de capitaux, etc).

II. Dirigeants concernés

3232-1

L'article 244 quater M du CGI prévoit qu'entrent dans le champ d'application du dispositif les heures passées par le « chef d'entreprise » en formation.

La notion de « chef d'entreprise » doit être entendue dans son acception large. Ainsi, sont considérés comme « chefs d'entreprise » pour l'application du dispositif les dirigeants de l'entreprise, quelle que soit leur dénomination : exploitant individuel, gérant, président (président du conseil d'administration ou

président du directoire notamment), administrateur, directeur général, membre du directoire (CGI, Ann III, article 49 septies ZC).

III. Formations concernées

3232-1

Les formations ouvrant droit au crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants sont celles qui entrent dans le champ d'application des dispositions relatives à la formation professionnelle continue mentionnées à l'article L. 6313-1 du code du travail et réalisées dans les conditions prévues par les articles L 6353-1 et L 6353-2 du code du travail.

Par ailleurs, les dépenses correspondantes doivent être admises en déduction du bénéfice imposable.

B. Modalités de détermination du crédit d'impôt

I. Calcul du crédit d'impôt

3233

Le crédit d'impôt est égal au produit :

- du nombre d'heures passées par le chef d'entreprise en formation ;

- par le taux horaire du salaire minimum de croissance (SMIC) établi en exécution des articles L. 3231-2 à L 3231-11 du code du travail.

Le taux horaire du SMIC à prendre en compte pour le calcul du crédit d'impôt est celui en vigueur au 31 décembre de l'année au titre de laquelle est calculé le crédit d'impôt (CGI, annexe III, article 49 septies ZE).

II. Plafonnement du crédit d'impôt

3233-1

Le crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants est plafonné à la prise en compte de 40 heures de formation par année civile et par entreprise, y compris les sociétés de personnes (CGI, art. 244 quater M ; CGI, Ann. III, art . 49 septies ZF).

Pour le calcul du crédit d'impôt des groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), le plafond horaire mentionné ci-dessus est multiplié par le nombre d'associés chefs d'exploitation (CGI, art. 244 quater M, II bis).

III. Cas particuliers

3233-2

- Sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés : le crédit d'impôt est transféré à leurs membres au prorata de leurs droits ;

- Entreprises soumises au régime des groupes de sociétés : Le montant et le plafond du crédit d'impôt sont calculés au niveau de chaque société membre du groupe.

C. Utilisation du crédit d'impôt

I. Imputation sur l'impôt

3234

Le crédit d'impôt pour la formation des dirigeants est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable ou l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle les heures de formation ont été suivies par le chef d'entreprise, c'est-à-dire au cours de laquelle l'entreprise a engagé les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt susvisé.

II. Restitution immédiate de la fraction du crédit d'impôt non imputée

3234-1

Lorsque le montant du crédit d'impôt pour la formation des dirigeants déterminé au titre d'une année excède le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la même année, l'excédent non imputé est restitué.

D. Obligations déclaratives

3234-2

Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu doivent annexer la déclaration spéciale 2079-FCE-SD (disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires» ou auprès du service des impôts dont relève l'entreprise) à la déclaration annuelle de résultat qu'elles sont tenues de déposer.

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés doivent déposer la déclaration spéciale 2079-FCE-SD avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés (imprimé 2572), auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés.

E. Entrée en vigueur

3234-3

Les dispositions prévues à l'article 244 quater M du CGI s'appliquent aux formations suivies par les dirigeants au cours des exercices clos à compter du lendemain de la date de publication du décret d'application au Journal officiel de la République Française, soit le 26 août 2006.

Dans ces conditions, les formations qui ont été suivies au cours de l'année 2005 ouvrent droit au crédit d'impôt à condition que l'exercice clos à compter de la date de publication du décret d'application ait été ouvert en 2005.

Chapitre 6 : Crédit d'impôt au titre des investissements réalisés par les petites et moyennes entreprises en Corse

(CGI, art. 244 quater E , 199 ter D et 220 D ; CGI, ann. III, art. 49 septies WB à 49 septies WH ; BOI-BIC-RICI-10-60 et suivants)

3235

Les petites et moyennes entreprises relevant d'un régime réel d'imposition peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un crédit d'impôt au titre de certains investissements réalisés jusqu'au 31 décembre 2016 et exploités en Corse pour les besoins d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole.

A. Conditions d'application

(CGI, art. 244 quater E, I, et BOI-BIC-RICI-10-60-10)

I. Entreprises éligibles

3235-1

Les investissements éligibles au crédit d'impôt pour investissement en Corse sont ceux réalisés par les petites et moyennes entreprises soumises à l'impôt sur le revenu selon un régime réel d'imposition ou à l'impôt sur les sociétés. Les petites et moyennes entreprises concernées sont celles qui ont employé moins de 250 salariés et ont soit réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 40 millions d'euros au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené le cas échéant à douze mois, en cours lors de la réalisation des investissements éligibles, soit un total de bilan inférieur à 27 millions d'euros.

1. Conditions tenant à l'effectif salarié de l'entreprise.

Le nombre de salariés est apprécié dans le cadre de l'entreprise, c'est à dire en tenant compte de l'ensemble des personnes titulaires d'un contrat de travail, quelles que soit leur fonction, l'activité à l'exploitation de laquelle ils participent et que leur lieu de travail soit ou non situé en Corse.

L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice ou de la période d'imposition en cours lors de la réalisation des investissements exigibles. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, l'effectif à prendre en compte s'entend de la somme des effectifs de chacune des sociétés membres de ce groupe.

2. Condition financière tenant au montant du chiffre d'affaires ou au total de bilan

La qualification de petite et moyenne entreprise au sens du dernier alinéa du 1° du I de l'article 244 quater E du CGI suppose que l'entreprise considérée ait réalisé au titre de l'exercice ou de la période d'imposition en cours lors de la réalisation de l'investissement un chiffre d'affaires inférieur à 40 millions d'euros ou disposé d'un total de bilan inférieur à 27 millions d'euros. Ces deux critères étant alternatifs, la condition est satisfaite si l'un de ces deux seuils est respecté.

3. Condition tenant à la libération et la composition du capital

Le capital des sociétés doit être entièrement libéré et être détenu de manière continue, pour 75 % au moins :

- par des personnes physiques ;

- ou par une ou plusieurs sociétés satisfaisant aux conditions tenant à l'effectif de l'entreprise et au chiffre d'affaires ou au total du bilan et dont le capital, entièrement libéré, est directement détenu pour au moins 75 % par des personnes physiques.

Pour l'appréciation de ce seuil, il n'est pas tenu compte des participations détenues par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional ou des sociétés financières d'innovation lorsqu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 l'article 39 du CGI entre la société dont la composition du capital est examinée et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Pour les groupes de sociétés bénéficiant du régime de groupe prévu à l'article 223 A du CGI, le respect des conditions relatives à la libération et à la composition du capital s'apprécie au seul niveau de la société mère, redevable pour le groupe de l'impôt sur les sociétés. Il est rappelé qu'il appartient à la société qui se prévaut du bénéfice du crédit d'impôt de justifier du respect de ces conditions.

II. Investissements éligibles

3235-2

Les investissements susceptibles d'ouvrir droit au crédit d'impôt pour investissement en Corse sont les biens d'équipement amortissables selon le mode dégressif, les agencements et installations de locaux commerciaux habituellement ouverts à la clientèle, les logiciels constitutifs d'éléments d'actif immobilisé nécessaires à l'utilisation de ces biens ainsi que les travaux de rénovation d'hôtel.

Ces investissements doivent, en outre, satisfaire aux conditions suivantes :

- être exploités en Corse pour les besoins d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale autre que celles exclues par le 1° du I de l'article 244 quater E du CGI ;

- ne pas avoir pour objet le remplacement d'investissements déjà exploités en Corse pour les besoins de la même activité éligible ;

- être financés par l'entreprise sans aide publique pour 25 % au moins de leur montant ;

- être acquis, créés ou pris en crédit-bail entre le 1er janvier 2002 et le 31 décembre 2016.

Il appartient à l'entreprise qui souhaite bénéficier du crédit d'impôt pour investissement en Corse de démontrer que l'investissement réalisé satisfait à l'ensemble de ces conditions.

III. Exercice d'une option ou obtention d'un agrément

(CGI, art. 244 quater-E, II)

3235-3

Conformément au II de l'article 244 quater E du CGI, l'application du dispositif est subordonnée à une option expresse de l'entreprise. Celle-ci emporte renonciation définitive au bénéfice des régimes

prévus aux articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 quindecies et 208 sexies du CGI.

A cet égard, il est rappelé que l'article 33 de la loi pour l'initiative économique (loi n° 2003-721 du 1er août 2003) prévoit que l'option pour le crédit d'impôt pour investissement n'emporte pas renonciation au bénéfice du régime de la zone franche de Corse prévu à l'article 44 decies du CGI. Cette nouvelle mesure s'applique aux exercices clos à compter du 23 janvier 2002.

La mesure s'applique, en principe, de plein droit aux entreprises ayant exercé une telle option et satisfaisant aux conditions rappelées ci-dessus. Toutefois, en application du 4° du I de l'article 244 quater E du CGI, les petites et moyennes entreprises en difficulté doivent solliciter un agrément préalable à la réalisation des investissements éligibles.

B. Modalités d'application

(BOI-BIC-RICI-10-60-20)

I. Détermination, plafonnement et utilisation du crédit d'impôt

3236

1. Détermination du crédit d'impôt (CGI, art. 244 quater E, I)

Le crédit d'impôt est égal à **20 %** du prix de revient hors taxes :

– des biens d'équipement amortissables selon le mode dégressif en vertu des 1 et 2 de l'article 39 A du CGI et des agencements et installations de locaux commerciaux habituellement ouverts à la clientèle créés ou acquis à l'état neuf ;

– des biens, agencements et installations visés ci-dessus pris en location, au cours de la période visée au **n° 3235**, auprès d'une société de crédit-bail régie par le chapitre V du titre Ier du livre V du code monétaire et financier ;

– des logiciels qui constituent des éléments de l'actif immobilisé et qui sont nécessaires à l'utilisation des investissements mentionnés aux deux tirets ci-dessus ;

– des travaux de rénovation d'hôtel.

Pour le calcul du crédit d'impôt, le prix de revient des investissements est diminué du montant des subventions publiques attribuées en vue de financer ces investissements.

Toutefois, le taux du crédit d'impôt est égal à 10 % pour les crédits d'impôt calculés au titre des investissements réalisés à compter du 1er janvier 2015.

2. Plafonnement du crédit d'impôt (CGI, art. 244 quater E, V).

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect, pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2009, de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

3. Utilisation du crédit d'impôt (CGI, art. 199 ter D et 220 D)

a. Imputation du crédit d'impôt sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater E du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle les biens éligibles au dispositif sont acquis, créés ou loués. Lorsque les biens éligibles sont acquis, créés ou loués au titre d'un exercice ne coïncidant pas avec l'année civile, le crédit d'impôt correspondant est imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle l'exercice est clos.

Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est utilisé pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre des neuf années suivantes.

b. Sort du crédit d'impôt non utilisé.

Le solde non utilisé est remboursé à l'expiration de la période de neuf ans mentionnée ci-avant dans la limite de 50 % du crédit d'impôt initial et d'un montant de 300 000 euros.

Toutefois, sur demande du redevable, le solde non utilisé peut être remboursé à compter de la cinquième année, dans la limite de 35 % du crédit d'impôt initial et d'un montant de 300 000 euros.

La créance sur l'État correspondant au crédit d'impôt non utilisé est inaliénable et incessible sauf, pour les créances restant à imputer ou constatées à compter du 1er janvier 2012, dans les cas et selon les

conditions prévus aux articles L 313-23 à L 313-35 du code monétaire et financier. Elle n'est pas imposable.

Dans le cadre d'une opération mentionnée au deuxième alinéa du III de l'article 244 quater E du CGI, la fraction de la créance qui n'a pas encore été imputée est transférée au bénéficiaire de la transmission.

En cas de fusion ou d'opération assimilée bénéficiant du régime prévu à l'article 210 A du CGI et intervenant au cours de la périodede neuf ans mentionnée ci-avant, la fraction de la créance qui n'a pas encore été imputée par la société absorbée ou apporteuse est transférée à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports pour sa valeur nominale.

En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la créance est transmise en proportion de l'actif net réel apporté à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports.

Remboursement immédiat de la créance de crédit d'impôt pour investissement en Corse pour certaines entreprises (dispositions applicables aux crédits d'impôts calculés au titre des investissements réalisés à compter du 1er janvier 2012).

La créance est immédiatement remboursable lorsqu'elle est constatée par l'une des entreprises suivantes :

1° Les entreprises autres que celles mentionnées au III de l'article 44 sexies du CGI et dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue à 50 % au moins :

a) Par des personnes physiques ;

b) Ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;

c) Ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des trois derniers alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre les entreprises et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Ces entreprises peuvent demander le remboursement immédiat de la créance constatée au titre de l'année de création. Il en est de même pour les créances constatées au titre des quatre années suivantes ;

2° Les entreprises ayant fait l'objet d'une **procédure de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires**. Ces entreprises peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures ; Pour les créances de crédit d'impôt constatées à compter du **1er janvier 2013**, la procédure de remboursement immédiat des créances de crédit d'impôt pour investissement en Corse est étendue aux entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de conciliation.

3° Les jeunes entreprises innovantes mentionnées à l'article 44 sexies-0 A du CGI ;

4° Les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

c. Utilisation du crédit d'impôt par les associés de sociétés de personnes ou de groupements d'intérêt économique (CGI, art. 244 quater E, II).

Lorsque les investissements sont réalisés par les sociétés soumises au régime d'imposition de l'article 8 du CGI ou par les groupements mentionnés aux articles 239 quater ou 239 quater C du CGI, le crédit d'impôt peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leur droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI. Dans ce cas, les associés ou membres doivent, en outre, conserver les parts ou actions de cette société ou de ce groupement pendant un délai de cinq ans à compter de la réalisation de l'investissement.

II. Remise en cause du crédit d'impôt

(CGI, art. 244 quater E, III et BOI-BIC-RICI-10-60-20 et BOI-BIC-RICI-10-60-30)

3236-1

En application des dispositions du premier alinéa du III de l'article 244 quater E du CGI, le crédit d'impôt pour investissement en Corse qui a été imputé fait l'objet d'une reprise lorsque, soit les biens ayant ouvert droit au crédit d'impôt, soit la personne qui en a bénéficié sont affectés par certains événements dans le délai de 5 ans ou pendant la durée normale d'utilisation de cet investissement si elle est inférieure. La fraction du crédit d'impôt non encore imputée à la date de survenance de l'événement motivant la reprise est annulée.

Conformément au troisième alinéa du III de l'article 244 quater E du CGI, le crédit d'impôt fait également l'objet d'une reprise en cas de cession dans le délai de 5 ans des parts ou actions de sociétés ou organismes soumis au régime fiscal des sociétés de personnes par les associés ou membres ayant bénéficié d'une fraction du crédit d'impôt correspondant aux investissements réalisés par ces sociétés ou organismes.

La reprise du crédit d'impôt pour investissement s'effectue au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel intervient l'événement la motivant.

Chapitre 7 : Crédit d'impôt en faveur des maîtres restaurateurs

(CGI, art. 244 quater Q, CGI, art. 199 ter P, art. 220 U ; CGI, ann. III, art. 49 septies ZR à 49 septies ZU ; BOI-BIC-RICI-10-70)

3237

L'article 244 quater Q du CGI instaure un crédit d'impôt pour les entreprises dont le dirigeant a obtenu la délivrance du titre de maître-restaurateur entre **le 15 novembre 2006 et le 31 décembre 2014**.

Ce crédit d'impôt est égal à 50% des dépenses qui permettent de satisfaire aux normes d'aménagement et de fonctionnement prévues par le cahier des charges relatif au titre de maître restaurateur.

Seules sont prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt, dans la limite de 30 000 €, les dépenses exposées pendant l'année civile au titre de laquelle le dirigeant a obtenu le titre de maître-restaurateur et les deux années suivantes.

A. Champ d'application

(BOI-BIC-RICI-10-70-10)

I. Entreprises concernées

3238

Sont concernées, les entreprises, quelle que soit leur mode d'exploitation (entreprise individuelle, société de personnes ou de capitaux...), dont le dirigeant a obtenu le titre de maître restaurateur entre le 15 novembre 2006 et le 31 décembre 2009 et qui sont imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 septies, 44 octies ,44 decies, 44 terdecies ou 44 quaterdecies du CGI.

Toutefois, compte tenu des conditions d'attribution du titre de maître-restaurateur, seules les entreprises, ayant au moins un dirigeant personne physique, qui exploitent un fonds de commerce de restauration sont éligibles à ce crédit d'impôt.

II. Dépenses éligibles

3238-1

1. Liste des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt.

Les dépenses qui permettent de satisfaire aux normes d'aménagement et de fonctionnement prévues par le cahier des charges relatif au titre de maître restaurateur et ouvrant droit au crédit d'impôt sont :

1°) Les dotations aux amortissements des immobilisations permettant d'adapter les capacités de stockage et de conservation de l'entreprise à un approvisionnement majoritaire en produits

frais :

- matériel de réfrigération en froid positif ou négatif ;

- matériel lié au stockage en réserve sèche ou en cave ;

- matériel de conditionnement sous vide ;

- matériel pour la réalisation de conserves et de semi-conserves ;

- matériel de stérilisation et de pasteurisation ;

- matériel de transport isotherme ou réfrigéré utilisé pour le transport des produits frais et permettant de respecter l'isolation des produits transportés.

2°) Les dotations aux amortissements des immobilisations relatives à l'agencement et à l'équipement des locaux lorsqu'elles permettent d'améliorer l'hygiène alimentaire :

- travaux de gros oeuvre et de second oeuvre liés à la configuration des locaux ;

- matériel de cuisson, de réchauffage, de conservation des repas durant le service ;

- plans de travail ;

- systèmes d'évacuation.

3°) Les dotations aux amortissements des immobilisations et les dépenses permettant d'améliorer l'accueil de la clientèle et relatives :

- à la verrerie, à la vaisselle et à la lingerie ;

- à la façade et à la devanture de l'établissement ;

- à la création d'équipements extérieurs ;

- à l'acquisition d'équipements informatiques et de téléphonie directement liés à l'accueil ou à l'identité visuelle de l'établissement.

4°) Les dotations aux amortissements des immobilisations et les dépenses permettant l'accueil des personnes à mobilité réduite.

5°) Les dépenses courantes suivantes :

- dépenses vestimentaires et de petit équipement pour le personnel de cuisine ;

- dépenses de formation du personnel à l'accueil, à l'hygiène, à la sécurité, aux techniques culinaires et à la maîtrise de la chaîne du froid ;

- dépenses relatives aux tests de microbiologie ;

- dépenses relatives à la signalétique intérieure et extérieure de l'établissement ;

- dépenses d'audit externe permettant de vérifier le respect du cahier des charges relatif au titre de maître restaurateur.

2. Conditions d'éligibilité des dépenses

Pour ouvrir droit au crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs, les dépenses précitées doivent remplir les conditions cumulatives suivantes :

- être exposées par un ou des établissement(s) contrôlé(s) dans le cadre de la délivrance du titre de maître-restaurateur ;

- constituer des charges déductibles du résultat de l'entreprise ;

- ne pas être comprises dans la base de calcul d'un autre crédit ou réduction d'impôt.

III. Période d'éligibilité des dépenses

3238-2

Le dispositif du crédit d'impôt est applicable aux entreprises dont le dirigeant a obtenu la délivrance du titre de maître-restaurateur entre le 15 novembre 2006 et le 31 décembre 2013.

En outre, les dépenses éligibles mentionnées au **n° 3238-1** sont prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt dans la limite de **30 000 €** pour l'ensemble de la période constituée de l'année civile au cours de laquelle le dirigeant de l'entreprise a obtenu le titre de maître restaurateur et des deux années suivantes.

IV. Cas particulier des dépenses engagées par les maîtres-restaurateurs dirigeant plusieurs entreprises

3238-3

Lorsque le titulaire du titre de maître-restaurateur est dirigeant de plusieurs entreprises, le crédit d'impôt est accordé à une seule entreprise dont le ou les établissements sont contrôlés dans le cadre de la délivrance de ce titre.

Par conséquent, le ou les dirigeants maître(s)-restaurateur(s) de plusieurs entreprises doivent choisir l'entreprise qui peut bénéficier du crédit d'impôt.

B. Calcul du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-70-20 au I)

I. Détermination de la base de calcul du crédit d'impôt

3239

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs sont déduites des bases de calcul de ce crédit. Ces subventions doivent ainsi être déduites des dépenses éligibles exposées au titre de l'année au cours de laquelle les subventions ont été versées, quel que soit le régime fiscal qui leur est applicable. Cette déduction s'opère avant le plafonnement à **30 000 €**.

Les dépenses éligibles exposées par les entreprises sont prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt dans la limite de **30 000 €** pour l'ensemble de la période constituée de l'année civile au cours de laquelle le dirigeant de l'entreprise a obtenu le titre de maître-restaurateur et les deux années suivantes.

II. Taux du crédit d'impôt

3239-1

Le crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs est égal à 50 % des dépenses qui permettent de satisfaire aux normes d'aménagement et de fonctionnement prévues par le cahier des charges relatif au titre de maître-restaurateur.

III. Plafonnement du crédit d'impôt en application de la réglementation européenne

3239-2

Le crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs s'applique dans les limites et conditions prévues par la législation européenne en matière d'aides de minimis.Ainsi, pour les avantages octroyés à compter du **1er janvier 2007**, le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Pour l'application de cette disposition, les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 bis L du CGI qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés doivent également respecter le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 précité. Le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés de ces sociétés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés s'ils satisfont aux conditions d'application de ce même règlement et sous réserve qu'il s'agisse de redevables soumis à l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI .

C. Utilisation du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-70-20 au II)

3240

Le crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable ou l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle il ou elle a

engagé les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt susvisé.

Lorsque le montant du crédit d'impôt déterminé au titre d'une année excède le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la même année, l'excédent non imputé est restitué.

D. Obligations déclaratives

(BOI-BIC-RICI-10-70-20 au III)

3240-1

Conformément à l'article 49 septies ZT de l'annexe III au CGI, les entreprises souhaitant bénéficier du crédit d'impôt en faveur des maîtres-restaurateurs doivent déposer une déclaration spéciale modèle 2079-MR-SD. Cette déclaration est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Chapitre 8 : Crédit d'impôt au profit des débitants de tabacs

(CGI, art. 244 quater R, 199 ter Q ; BOI-BIC-RICI-10-80)

3241

L'article 244 quater R du CGI prévoit un crédit d'impôt en faveur des entreprises exerçant l'activité de débitant de tabac.

Ce crédit d'impôt est égal à 25 % des dépenses portant sur la rénovation des linéaires, la rénovation des vitrines ou l'acquisition de terminaux informatiques. Ces dépenses sont prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt dans la limite de **10 000 €** au titre des exercices ouverts entre le **1er janvier 2007 et le 31 décembre 2011** (cf. BOI-BIC-RICI-10-80).

A. Champ d'application

I. Entreprises concernées

3241-1

Le crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater R du CGI est un dispositif institué au profit des entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu d'après leur bénéfice réel (réel normal ou réel simplifié) ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 septies, 44 octies, 44 decies ou 44 quindecies du CGI et qui exercent l'activité de débitant de tabac.

L'activité de débitant de tabac ne pouvant toutefois être exercée que sous forme d'entreprise individuelle ou de société en nom collectif, seules les entreprises constituées sous l'une ou l'autre de ces formes juridiques entrent dans le champ d'application du dispositif.

II. Dépenses éligibles

3241-2

1. Nature des dépenses éligibles

Deux catégories de dépenses sont éligibles au crédit d'impôt « débitants de tabac », dès lors qu'elles répondent à certaines conditions :

- les dépenses portant sur la rénovation des linéaires et des vitrines : Cette catégorie de dépenses recouvre l'ensemble des dépenses engagées pour la modernisation, l'agencement ou la reconfiguration de la surface de vente dédiée à l'activité de débitant de tabac, notamment les dépenses de décoration intérieure, de remplacement des rayonnages, des revêtements (muraux ou de sol), des éclairages ou encore des vitrines. Par ailleurs, seules peuvent être prises en compte, les dépenses de « rénovation », c'est-à-dire celles concernant un local déjà affecté à l'activité de débitant

de tabac avant l'engagement des dépenses ou affecté à l'activité de débitant de tabac à la suite du transfert d'un débit de tabac dans les conditions prévues par le décret n° 2007-906 du 15 mai 2007 relatif à l'attribution de la gérance et au transfert des débits de tabac. Enfin, seules les dépenses afférentes à la partie du local destinée à l'accueil du public et à la vente peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt.

- les dépenses portant sur l'acquisition de terminaux informatiques : les terminaux informatiques, également dénommés « terminaux point de vente » (TPV), constituent une nouvelle génération de caisses enregistreuses. Ils sont basés sur une architecture micro-informatique, permettant l'utilisation de la plupart des logiciels d'encaissement. Seuls sont éligibles au crédit d'impôt les terminaux utilisés pour l'exercice de l'activité de débitant de tabac. Bien entendu, la circonstance que les terminaux soient utilisés de façon concomitante pour les autres activités des buralistes n'est pas de nature à remettre en cause l'éligibilité au crédit d'impôt des dépenses portant sur l'acquisition de ces terminaux. Seules les dépenses portant sur le terminal lui-même et non celles afférentes aux périphériques ouvrent droit au crédit d'impôt. En revanche, il est admis que les logiciels vendus avec le terminal puissent également ouvrir droit au crédit d'impôt.

2. Conditions d'éligibilité des dépenses

Pour que les dépenses exposées par les entreprises puissent ouvrir droit au crédit d'impôt en faveur des débitants de tabac, ces dépenses doivent être des charges déductibles du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et ne pas avoir été comprises dans la base de calcul d'un autre crédit ou réduction d'impôt.

3. Plafonnement des dépenses

Les dépenses éligibles exposées par les entreprises sont prises en compte dans le calcul du crédit d'impôt dans la limite de **10 000 €** au titre des exercices ouverts entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2011. Cette limite s'apprécie pour l'ensemble des exercices mentionnés ci-avant et non pour chacun d'entre eux.

B. Modalités de détermination du crédit d'impôt

I. Déduction des subventions publiques reçues a raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt

3242

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt en faveur des entreprises qui exercent l'activité de débitant de tabac sont déduites des bases de calcul de ce crédit.

II. Taux du crédit d'impôt

3242-1

Le crédit d'impôt en faveur des entreprises exerçant l'activité de débitant de tabac est égal à 25 % des dépenses éligibles exposées au cours de l'année civile au titre de laquelle ce crédit d'impôt est calculé.

III. Application de la réglementation communautaire relative aux aides de minimis

3242-2

Initialement, le bénéfice du crédit d'impôt en faveur des entreprises exerçant l'activité de débitants de tabac était subordonné au respect des conditions fixées dans le règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission européenne du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides de minimis.

Ce règlement étant arrivé à échéance le 31 décembre 2006, les aides fiscales accordées à compter du 1er janvier 2007 en exécution du régime fiscal prévu l'article 244 quater R du CGI doivent désormais satisfaire aux conditions prévues par le nouveau règlement communautaire relatif aux aides de minimis : le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 qui fixe une nouvelle définition des aides de minimis. Dorénavant, le plafond total d'aides de minimis est fixé à 200 000 € sur une période de trois exercices fiscaux et de nouvelles règles de cumul doivent être respectées.

IV. Entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile

3242-3

Le crédit d'impôt en faveur des entreprises exerçant l'activité de débitant de tabac est calculé par année civile, quelle que soit la date de clôture des exercices et quelle que soit leur durée. Les dépenses à retenir au titre d'une année civile sont donc celles qui ont été engagées au cours de ladite année.

C. Utilisation du crédit d'impôt

I. Imputation sur l'impôt

3243

Conformément aux articles 199 ter Q et 220 V du CGI, le crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater R du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable ou l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle les charges ont été exposées. Ce crédit d'impôt s'impute après les prélèvements non libératoires et les réductions et crédits d'impôt reportables ou restituables.

II. Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée

Conformément aux articles 199 ter Q et 220 V du CGI, lorsque le montant du crédit d'impôt déterminé au titre d'une année excède le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la même année, l'excédent non imputé est restitué.

D. Obligations déclaratives

(BOI-BIC-RICI-10-80 au IV-A)

3244

Les entreprises souhaitant bénéficier du crédit d'impôt en faveur des entreprises exerçant l'activité de débitant de tabac doivent déposer une déclaration spéciale conforme à un modèle établi par l'administration.

Cette déclaration spéciale, qui permet de déterminer le montant du crédit d'impôt dont peut bénéficier l'entreprise, est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires» sous le numéro n° 2079- ADT-SD.

E. Contrôle et prescription

(BOI-BIC-RICI-10-80 au V)

3244-1

Le droit de contrôle de l'administration fiscale s'exerce dans les conditions de droit commun, prévues aux articles L. 10 et suivants du LPF.

Le délai de reprise de l'administration fiscale s'exerce, conformément aux dispositions de l'article L. 169 du LPF, jusqu'au terme de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le crédit d'impôt a été imputé ou restitué.

Chapitre 9 : Crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement

(CGI, art. 199 ter R, 220 Y et 244 quater T ; Ann. III, art. 49 septies ZY et 49 septies ZZ ; BOI-BIC-RICI-10-90)

3245

Conformément à l'article 244 quater T du CGI , les entreprises qui concluent en faveur de leurs salariés des accords d'intéressement entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2014, ou des avenants portant notamment sur la formule de calcul de l'intéressement prévue par des accords en cours au 4 décembre 2008, bénéficient d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les bénéfices

A. Champ d'application

3245-1

Les entreprises susceptibles de bénéficier du crédit d'impôt doivent satisfaire à trois conditions cumulatives : relever du régime du bénéfice réel d'imposition ou bénéficier d'un régime d'exonération spécifique ; employer habituellement moins de cinquante salariés ; avoir conclu un accord d'intéressement ou un avenant à un tel accord.

I. Entreprises imposées selon le régime du bénéfice réel

Les entreprises éligibles au régime du crédit d'impôt doivent être imposées selon un régime réel d'imposition.

Le régime du crédit d'impôt s'applique aux entreprises dont les résultats sont imposés à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu.

Les entreprises qui bénéficient d'un régime spécifique d'exonération sont également éligibles au crédit d'impôt. Il s'agit des : entreprises nouvelles (art. 44 sexies du CGI), jeunes entreprises innovantes (art. 44 sexies A du CGI), entreprises créées pour la reprise d'entreprises en difficulté (art. 44 septies du CGI), entreprises situées en ZFU (art. 44 octies, 44 octies A du CGI), entreprises implantées dans des zones de recherche et développement (art. 44 undecies du CGI) et enfin des entreprises implantées dans des bassins d'emploi à redynamiser (art. 44 duodecies du CGI), dans les zones de restructuration de la défense (art. 44 terdecies du CGI) ou dans les zones de revitalisation rurale (art. 44 quindecies du CGI).

II. Entreprises employant habituellement moins de cinquante salariés

III. Entreprises ayant conclu un accord d'intéressement

Les entreprises éligibles au crédit d'impôt doivent avoir conclu, soit un accord d'intéressement, soit un avenant à un accord en cours le 04.12.2008 (date de publication de la loi sur les revenus du travail) et portant sur la formule de calcul de l'intéressement. Les entreprises sont également éligibles au crédit d'impôt à raison du versement de la prime exceptionnelle prévue au VI de l'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

B. Détermination du crédit d'impôt

3246

Le montant du crédit d'impôt est calculé par exercice en fonction, d'une part, du montant des primes d'intéressement dues en exécution de l'accord d'intéressement, d'autre part, des primes exceptionnelles versées dans les conditions prévues au VI de l'article 2 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

I. Taux et montant du crédit d'impôt

3246-1

Le taux du crédit d'impôt est fixé à 30 % et le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 bis L du CGI qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés doivent également respecter règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006, précité.

II. Calcul du crédit d'impôt

3246-2

La base de calcul correspond à la différence entre, d'une part, les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice et, d'autre part, la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ou, si leur montant est plus élevé, les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice précédent.

C. Utilisation du crédit d'impôt

I. Imputation sur l'impôt sur les bénéfices

3247

Le crédit d'impôt s'impute sur l'impôt sur les bénéfices dû au titre de la période au cours de laquelle les primes d'intéressement sont dues.

II. Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée

3247-1

Lorsque le montant du crédit d'impôt excède celui de l'impôt sur les bénéfices dû, l'excédent est immédiatement restituable (s'agissant de la procédure de remboursement, cf. imprimé déclaratif 2079-AI-SD).

III. Non cumul des dépenses éligibles avec un autre crédit d'impôt

3247-2

En application du III de l'article 244 quater T du CGI, les primes d'intéressement dues au titre d'un exercice ne peuvent entrer à la fois dans la base de calcul du crédit d'impôt et dans celle d'un autre crédit d'impôt.

IV. Modalités d'utilisation du crédit d'impôt et obligations déclaratives

(BOI-BIC-RICI-10-90 au III)

3247-3

Les entreprises souhaitant bénéficier du crédit d'impôt intéressement doivent déposer une déclaration spéciale conforme à un modèle établi par l'administration. Cette déclaration spéciale, qui permet de déterminer le montant du crédit d'impôt dont peut bénéficier l'entreprise, est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires » sous le numéro 2079-AI-SD.

Chapitre 10 : Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art

(CGI, art. 244 quater O, 199 ter N, 220 P ; BOI-BIC-RICI-10-100)

3248

L'article 244 quater O du CGI instaure un crédit d'impôt en faveur des métiers d'art.

Ce dispositif s'applique aux crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées entre le **1er janvier 2006 et le 31 décembre 2016**.

A. Entreprises pouvant bénéficier du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art

3248-1

Peuvent bénéficier du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art :

- les entreprises dont les charges de personnel afférentes aux salariés qui exercent un des métiers d'art énumérés dans l'arrêté du 12 décembre 2003 représentent au moins **30 %** de la masse salariale totale ;

- les entreprises industrielles des secteurs de l'horlogerie, de la bijouterie, de la joaillerie, de l'orfèvrerie, de la lunetterie, des arts de la table, du jouet, de la facture instrumentale et de l'ameublement ; les nomenclatures des activités et des produits concernés sont définies par l'arrêté du 14 juin 2006 ;

- les entreprises portant le label " Entreprise du patrimoine vivant " au sens de l'article 23 de la loi nº 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises (cf. décret n° 2006-595 du 23 mai 2006 relatif à l'attribution du label « entreprise du patrimoine vivant » modifié par le décret n° 2011-1091 du 9 septembre 2011 ; arrêté du 26 mai 2006 relatif à la procédure d'attribution du label « entreprise du patrimoine vivant» modifié par l'arrêté du 3 août 2006, l'arrêté du 5 novembre 2009 et l'arrêté du 12 décembre 2012).

Ces entreprises doivent par ailleurs être imposées à l'IS ou à l'IR **d'après leur bénéfice réel** ou exonérées en application des articles 44 sexies (entreprise nouvelle), 44 sexies A (jeune entreprise innovante), 44 octies, 44 octies A (entreprise implantée dans une zone franche urbaine) 44 terdecies à 44 quindecies du CGI.

B. Dépenses éligibles au crédit d'impôt en faveur des métiers d'art

3249

Les dépenses éligibles au crédit d'impôt en faveur des métiers d'art sont :

- les salaires et charges sociales afférents aux salariés directement affectés à la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série. La création d'ouvrages uniques, réalisés en un exemplaire ou en petite série, se définit selon deux critères cumulatifs :

a) Un ouvrage pouvant s'appuyer sur la réalisation de plans ou maquettes ou de prototypes

ou de tests ou encore de mise au point manuelle particulière à l'ouvrage ;

b) Un ouvrage produit en un exemplaire ou en petite série ne figurant pas à l'identique dans les réalisations précédentes de l'entreprise ;

- les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf qui sont directement affectées à la création d'ouvrages et à la réalisation de prototypes ;

- les frais de dépôt des dessins et modèles relatifs aux ouvrages mentionnés au 1er tiret ;

- les frais de défense des dessins, des modèles, dans la limite de **60 000 €** par an ;

- les dépenses liées à l'élaboration d'ouvrages mentionnés ci-avant confiées par ces entreprises à des stylistes ou bureaux de style externes.

C. Calcul du crédit d'impôt

3250

Le crédit d'impôt est calculé en faisant le produit du montant des dépenses éligibles, après déduction des subventions publiques éventuellement perçues pour financer des dépenses éligibles au crédit d'impôt, par un taux.

Le taux de droit commun est égal à 10 % des dépenses éligibles. Cependant, ce taux est porté à 15 % pour les dépenses éligibles exposées par les entreprises portant le label « entreprise du patrimoine vivant » au 31 décembre de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt est calculé.

Quelle que soit la date de clôture et la durée de l'exercice, le crédit d'impôt est calculé par année civile. Lorsque l'entreprise clôture son exercice en cours d'année, le crédit d'impôt est calculé en prenant en compte les dépenses éligibles engagées au cours de la dernière année civile écoulée.

D. Plafonnement du crédit d'impôt

3251

Pour les exercices clos à compter du **31 décembre 2012**, le crédit d'impôt est plafonné à **30 000 €** par

an et par entreprise.

Le bénéfice du crédit d'impôt mentionné au I est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Pour l'application de l'alinéa ci-dessus, les sociétés de personnes et les groupements mentionnés aux articles 8, 238 bis L, 239 quater, 239 quater A, 239 quater B et 239 quater C du CGI qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés doivent également respecter règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 précité. Le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés de ces sociétés ou les membres de ces groupements proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou groupements s'ils satisfont aux conditions d'application de ce même règlement et sous réserve qu'il s'agisse de redevables soumis à l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI (CGI, art. 244 quater O).

E. Utilisation du crédit d'impôt

3252

Le crédit d'impôt est imputé sur IR ou l'IS dû par le contribuable ou l'entreprise au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses éligibles ont été exposées (CGI, art. 199 ter N et 220 P).

Le crédit d'impôt en faveur des métiers d'art s'impute après les prélèvements obligatoires et les autres crédits d'impôt.

Lorsque le montant de l'impôt est insuffisant pour imputer la totalité du crédit d'impôt, l'excédent non imputé est restitué à l'entreprise.

F. Obligations déclaratives

(BOI-BIC-RICI-10-100 au II-D

3253

Les entreprises souhaitant bénéficier du dispositif doivent souscrire la déclaration n° 2079-ART-SD disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires» ou auprès du service des impôts dont relève l'entreprise.

G. Contrôle de la réalité de la création d'ouvrages pour lesquels les dépenses sont prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt

(LPF, art. L 45 BA et BOI-BIC-RICI-10-100 au IV).

3254

La réalité de la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petite série, pour lesquels les dépenses sont prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt mentionné à l'article 244 quater O du CGI, peut, sans préjudice des pouvoirs de contrôle de l'administration des finances publiques, qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de rectification, être vérifiée par les agents des ministères chargés de l'industrie, du commerce et de l'artisanat.

L'article R 45 BA-1 du LPF, précise les modalités d'intervention des agents des ministères chargés de l'industrie, du commerce et de l'artisanat dans le contrôle du crédit d'impôt en faveur des métiers d'art.

Chapitre 11 : Crédit d'impôt prêt à taux zéro destiné a améliorer la performance énergétique des logements anciens

(CGI, art. 244 quater U modifié par l'article 74 de la loi de finances pour 2014, 199 ter S et 220 Z ; BOI-BIC-RICI-10-110 et suivants)

3255

L'article 244 quater U du CGI prévoit un crédit d'impôt au titre des avances remboursables ne portant pas intérêt (dit « éco-prêt à taux zéro »), versées par les établissements de crédit et les sociétés de financement ayant conclu une convention avec l'État, en vue de financer des travaux d'amélioration de la performance énergétique des logements à usage d'habitation principale ou destinés à un tel usage.

Les dispositions prévues à l'article 244 quater U du CGI s'appliquent aux avances remboursables pour lesquelles une offre de prêt est émise par l'établissement de crédit ou la société de financement à compter du 1er avril 2009 et jusqu'au 31 décembre 2015.

A. Champ d'application

(BOI-BIC-RICI-10-110-10)

I. Établissements de crédit et sociétés de financement concernés

3255-1

Le crédit d'impôt éco-prêt à taux zéro est un dispositif institué au profit des établissements de crédit et des sociétés de financement mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier passibles de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu ou d'un impôt équivalent, ayant leur siège dans un Etat membre de l'Union européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Pour bénéficier du crédit d'impôt éco-prêt à taux zéro, les établissements de crédit et les sociétés de financement doivent avoir conclu une convention avec l'Etat, conforme à une convention type approuvée par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie, du ministre chargé du logement et du ministre chargé de l'environnement.

II. Opérations éligibles au crédit d'impôt

3255-2

Le crédit d'impôt éco-prêt à taux zéro est attribué à raison d'avances remboursables sans intérêt émises afin de financer des travaux d'amélioration de la performance énergétique globale des logements utilisés ou destinés à être utilisés comme habitation principale ou des bâtiments d'une copropriété lorsqu'au moins 75 % des quotes-parts de copropriété sont compris dans des lots affectés à l'usage d'habitation et utilisés, ou destinés à être utilisés, en tant que résidence principale.

1. Bénéficiaires des avances remboursables

L'avance remboursable peut être octroyée aux emprunteurs suivants :

- des personnes physiques ;

- des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés dont au moins un des associés est une personne physique.

- des syndicats de copropriétaires.

L'avance remboursable peut être octroyée pour financer des travaux effectués :

- soit pour le compte de l'emprunteur dans un logement dont il est propriétaire ;

- soit pour le compte du syndicat de copropriété dont est membre l'emprunteur sur les parties et équipements communs ou sur les parties privatives en cas de travaux d'intérêt collectif prévus au f de l'article 25 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis dans la copropriété dont fait partie un logement dont est propriétaire l'emprunteur ;

- soit concomitamment pour le compte de l'emprunteur dans un logement dont il est propriétaire et pour le compte du syndicat de copropriété dont est membre l'emprunteur sur les parties et équipements communs ou sur les parties privatives en cas de travaux d'intérêt collectif prévus au f de l'article 25 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis dans la copropriété dont fait partie le logement.

Le régime s'applique également à des co-emprunteurs.

2. Bâtiments et logements éligibles .

L'avance remboursable peut être octroyée pour financer des travaux dans les logements achevés avant le 1er janvier 1990, situés sur le territoire national et utilisés, ou destinés à être utilisés, comme résidence principale (CGI, art. 244 quater U et CCH, art. R. 319-16).

L'avance remboursable peut être également octroyée pour financer des travaux dans les bâtiments d'une copropriété achevés avant le 1er janvier 1990, situés sur le territoire national et dont 75 % des quotes-parts de copropriété sont compris dans des lots affectés à l'usage d'habitation et utilisés, ou destinés à être utilisés, en tant que résidence principale (CGI, art. 244 quater U, VI bis et CCH, art. R. 319-32).

3. Travaux éligibles

L'avance remboursable peut être accordée pour financer les travaux d'économie d'énergie suivants (CGI, art. 244 quater U, I-2, CCH, R. 319-16 et arrêté du 30 mars 2009 relatif aux conditions d'application de dispositions concernant les avances remboursables sans intérêt destinées au financement de travaux de rénovation afin d'améliorer la performance énergétique des logements anciens) :

1° travaux, qui correspondent à une combinaison d'au moins deux actions efficaces d'amélioration de la performance énergétique du logement ou du bâtiment concerné, parmi les actions suivantes :

a) Travaux d'isolation thermique des toitures ;
b) Travaux d'isolation thermique des murs donnant sur l'extérieur ;
c) Travaux d'isolation thermique des parois vitrées et portes donnant sur l'extérieur ;
d) Travaux d'installation, de régulation ou de remplacement de systèmes de chauffage, le cas échéant associés à des systèmes de ventilation économiques et performants, ou de production d'eau chaude sanitaire ;
e) Travaux d'installation d'équipements de chauffage utilisant une source d'énergie renouvelable ;
f) Travaux d'installation d'équipements de production d'eau chaude sanitaire utilisant une source d'énergie renouvelable.

2° travaux permettant d'atteindre une performance énergétique globale minimale du logement en limitant la consommation d'énergie du bâtiment pour le chauffage, l'eau chaude sanitaire, le refroidissement, l'éclairage et les auxiliaires en dessous d'un certain seuil ;

3° travaux de réhabilitation de systèmes d'assainissement non collectif, par des dispositifs ne consommant pas d'énergie.

Les modalités de détermination des travaux mentionnés aux 1°, 2° et 3° sont fixées par l'article R 319-16 du code de la construction et de l'habitation.

Pour que les travaux précités soient éligibles au dispositif, des exigences de performance énergétique des équipements, produits et ouvrages mis en place sont à respecter. Ces exigences sont définies dans l'arrêté du 30 mars 2009.Les travaux financés par l'avance remboursable doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- être réalisés par des professionnels ;

- débuter postérieurement à la date de l'émission de l'offre d'avance remboursable. Par exception, pour les avances remboursables émises avant le 30 juin 2009, les travaux peuvent avoir commencé avant l'émission de l'avance et à compter du 1er mars 2009.

4. Cumul

L'éco-prêt à taux zéro peut, sauf dispositions contraires, être cumulé avec les dispositifs prévus au livre III de la partie réglementaire du CCH et notamment le dispositif du prêt à 0 % pour l'acquisition ou la construction d'une résidence principale en première accession à la propriété.

Il est également cumulable avec les prêts conventionnés, les prêts d'épargne logement ou encore les aides de l'Agence nationale de l'habitat (Anah) prévus à ce même livre III.

Pour les offres de prêt émises à compter du 1er janvier 2012, les dépenses de travaux financées par une avance remboursable peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt sur le revenu en faveur du développement durable prévu à l'article 200 quater du CGI lorsque le montant des revenus du foyer fiscal tel que défini au IV de l'article 1417 du CGI n'excède pas un plafond, fixé par décret dans une limite de 30 000 €, l'avant-dernière année précédant celle de l'offre de l'avance. **Pour les offres de prêt émises à compter du 1er janvier 2014**, ce plafond est de 25 000 € pour une personne célibataire, veuve ou divorcée, 35 000 € pour un couple soumis à imposition commune et 7 500 € supplémentaires par personne à charge au sens des articles 196 à 196 B du CGI (CGI, art. 244 quater U, 7 modifié par l'article 74 de la loi de finances pour 2014).

5. Unicité

a. Unicité de l'éco-prêt individuel

Il ne peut être accordé qu'une seule avance remboursable par logement. Un emprunteur ne peut donc bénéficier que d'une seule avance remboursable par logement, que les travaux soient effectués pour le compte de l'emprunteur dans le logement ou pour le compte du syndicat de copropriété dont l'emprunteur est membre.

Une même avance ne peut financer que les travaux revenant à un même logement.

b. Unicité de l'éco-prêt « copropriétés »

Il ne peut être accordé qu'une seule avance remboursable (éco-prêt à taux zéro "copropriétés") par syndicat de copropriétaires des logements sur lesquels portent les travaux (CGI, art. 244 quater U, VI bis). Un syndicat de copropriétaires ne peut donc bénéficier que d'une seule avance remboursable pour un même bâtiment (CCH, art. R*. 319-24). Par ailleurs, un syndicat de copropriétaires ne peut bénéficier d'une avance remboursable au titre d'un logement lorsque celui-ci a déjà bénéficié d'un éco-prêt à taux zéro "individuel".

Par dérogation au principe d'unicité, le VI ter de l'article 244 quater U du CGI prévoit la possibilité pour un copropriétaire d'obtenir un éco-prêt à taux zéro complémentaire afin de financer les travaux qu'il souhaite réaliser sur son logement en complément des travaux supportés par ce même logement et financés par l'éco-prêt à taux zéro "copropriétés".

6. Durée de l'éco-prêt à taux zéro

Pour les offres de prêt émises à compter du 1er avril 2012, la durée de remboursement de l'avance remboursable sans intérêt ne peut excéder cent vingt mois. Cette durée est portée à cent quatre-vingts mois pour les travaux comportant au moins trois des six actions prévues au 1° du 2 du I de l'article 244 quater U du CGI et pour les travaux prévus au 2° du même 2.

7. Justificatifs à fournir par l'emprunteur

Préalablement à la réalisation des travaux, l'emprunteur fournit à l'appui de sa demande les éléments visés à l'article R 319-19 du code de la construction et de l'habitation et aux articles 13 et 14 de l'arrêté du 30 mars 2009.

B. Caractéristiques financières de l'avance

(BOI-BIC-RICI-10-110-10)

I. Plafonds

3256

Le montant de l'avance est égal au montant des dépenses afférentes aux travaux éligibles dans la limite des plafonds suivants en fonction des travaux réalisés (CCH, art. R*. 319-5 et CCH, art. R. 319-21) :

- **20 000 €** pour les bouquets de travaux comportant deux des six actions prévues au 1° de l'article R. 319- 16 du CCH ;

- **30 000 €** pour les bouquets de travaux comportant au moins trois des six actions prévues au 1° de l'article R. 319-16 du CCH ;

- **10 000 €** pour les travaux comportant une, et seulement une, des six actions prévues au 1° de l'article R. 319-16 du CCH, dans le cas d'une avance accordée au titre du VI bis ou du VI ter de l'article 244 quater U du CGI ;

- **30 000 €** pour les travaux prévus au 2° de l'article R. 319-16 du CCH (travaux permettant d'atteindre une performance énergétique globale minimale) ;

- **10 000 €** pour les travaux prévus au 3° de l'article R. 319-16 du CCH (travaux de réhabilitation de systèmes d'assainissement non collectif).

Le montant de l'avance remboursable ne peut excéder la somme de 30 000 € par logement (CGI, article 244 quater U, I-4).

Lorsque l'avance est consentie à un syndicat de copropriétaires, le plafond applicable correspond au produit du plafond par logement et du nombre de logements détenus par les copropriétaires participant à ladite avance (CCH, art. R. 319-34).

En outre, lorsque l'avance remboursable est accordée à un copropriétaire pour financer des travaux qu'il souhaite réaliser sur son logement en complément des travaux supportées par ce même logement et financés par une avance remboursable consentie à un syndicat de copropriétaires, la somme du montant de l'avance individuelle et du montant de la participation de l'emprunteur à l'avance attribuée au syndicat de copropriétaires ne peut excéder le plafond de 30 000 €.

II. Nature des dépenses couvertes par l'avance

3256-1

Les dépenses afférentes aux travaux éligibles qui peuvent être couvertes par l'avance remboursable sont les suivantes (CCH, art. R. 319-17) :

- coût de la fourniture et de la pose des équipements, produits et ouvrages nécessaires à la réalisation des travaux éligibles ;

- coût de la dépose et de la mise en décharge des ouvrages, produits et équipements existants ;

- frais de maîtrise d'oeuvre et des études relatives aux travaux ;

- frais de l'assurance maître d'ouvrage éventuellement souscrite par l'emprunteur ;

- coût des travaux induits, indissociablement liés aux travaux éligibles.

III. Modalités de versement de l'avance

3256-2

Le versement de l'avance par l'établissement de crédit et les sociétés de financement peut s'effectuer en une ou plusieurs fois, sur la base du descriptif et des devis détaillés des travaux envisagés ou sur la base des factures de travaux effectivement réalisés transmises par l'emprunteur à tout moment avant la date de clôture de l'avance (CCH, art. R*. 319-2) .

IV. Remboursement de l'avance

3256-3

Le remboursement s'effectue par mensualités constantes sur la période de remboursement dont la durée peut varier, à la demande de l'emprunteur et sur acceptation de l'établissement de crédit, entre 36 et 180 mois.

C. Calcul du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-110-20)

3257

Pour le calcul du crédit d'impôt, les avances remboursables doivent être prises en compte dans leur totalité à compter du premier versement (Code général des impôts (CGI), ann. III, art. 49 septies ZZB).

Le crédit d'impôt est calculé en prenant en compte les avances remboursables versées au titre de l'année civile, quelle que soit la date de clôture des exercices et quelle que soit leur durée (CGI, ann III, art. 49 septies ZZA).

Le montant du crédit d'impôt est égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues au titre de l'avance remboursable sans intérêt et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de mêmes montant et durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt ne portant pas intérêt.

D. Utilisation du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-110-20)

3258

Le crédit d'impôt éco-prêt à taux zéro est imputé à hauteur d'un cinquième de son montant sur l'impôt

sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle l'établissement de crédit a versé des avances remboursables dans les conditions prévues à cet article et par fractions égales sur l'impôt dû au titre des quatre années suivantes. Si la fraction du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de chacune de ces années, l'excédent est restitué.

Le crédit d'impôt éco-prêt à taux zéro fait naître au profit de l'établissement de crédit une créance, inaliénable et incessible, d'égal montant. Cette créance constitue un produit imposable rattaché à hauteur d'un cinquième au titre de l'exercice au cours duquel l'établissement de crédit a versé des avances remboursables sans intérêt et par fractions égales sur les quatre exercices suivants. Au titre de chacun de ces cinq exercices, l'établissement de crédit ou la société de financement devra réintégrer extra-comptablement un cinquième de la créance sous déduction du montant du produit comptabilisé en application des principes comptables

En cas de fusion, la créance de la société absorbée est transférée à la société absorbante. En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la créance est transmise à la société bénéficiaire des apports à la condition que l'ensemble des avances remboursables ne portant pas intérêt y afférentes et versées par la société scindée ou apporteuse soit transféré à la société bénéficiaire des apports.

E. Remise en cause du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-110-30)

I. Reversement du crédit d'impôt par l'établissement de crédit

3259

Lorsque les conditions mentionnées au I, au VI bis et VI ter de l'article 244 quater U du CGI fixées pour l'octroi de l'avance remboursable n'ont pas été respectées, le crédit d'impôt est reversé par l'établissement de crédit ou la société de financement (CGI, art.199 ter S, II).

II. Reversement de l'avantage indument perçu par l'emprunteur

3259-1

Par exception au principe de reversement du crédit d'impôt par l'établissement de crédit ou la société de financement, l'Etat exige le remboursement de l'avantage indûment perçu par l'emprunteur lorsqu'il n'apporte pas la justification de la réalisation ou de l'éligibilité des travaux dans le délai de deux ans à compter de la date d'émission de l'offre d'avance remboursable (ce délai est porté à trois ans lorsque l'avance est consentie par un syndicat de copropriétaires, pour les offres de prêts émises à compter du 1er janvier 2014). L'avantage indû est égal à la différence, majorée de 25 %, entre le montant du crédit d'impôt accordé au titre de l'avance effectivement versée et le montant du crédit d'impôt correspondant à l'avance dont aurait dû bénéficier l'emprunteur.

III. Arrêt d'imputation du crédit d'impôt

3259-2

Lorsque les conditions relatives à l'affectation du logement à usage d'habitation principale mentionnées au I de l'article 244 quater U du CGI fixées pour l'octroi de l'avance remboursable ne sont plus respectées pendant la durée de remboursement de l'avance, les fractions de crédit d'impôt restant à imputer ne peuvent plus être utilisées par l'établissement de crédit ou la société de financement. Les fractions imputées avant le changement d'affectation restent acquises.

IV. Remboursement anticipé de l'avance

3259-3

En cas de remboursement anticipé de l'avance remboursable mentionnée à l'article 244 quater U intervenant pendant la durée d'imputation du crédit d'impôt, les fractions de crédit d'impôt restant à imputer ne peuvent plus être utilisées par l'établissement de crédit ou la société de financement.

V. Abattements sur crédit d'impôt au titre des pénalités financières

3259-4

Lorsque l'établissement de crédit ou la société de financement ne respecte pas les obligations prévues au II de l'article R. 319-14 du CCH, il s'expose à des pénalités financières définies à l'article 2 de la convention, approuvée par arrêté, conclue entre l'Etat et l'établissement de crédit ou la société de financement.

VI. Obligations déclaratives

(BOI-BIC-RICI-10-110-20 au B)

3259-5

Les établissements de crédit ou sociétés de financement redevables de l'impôt sur les sociétés ainsi que les sociétés mères d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI doivent déposer une déclaration spéciale n° 2078-B-SD avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés (imprimé n° 2572), auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés. Ces déclarations sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Chapitre 12 : Crédit d'impôt prêt à taux zéro pour l'acquisition ou la construction de la résidence principale

(CGI, art. 244 quater J, 199 ter I, 220 K ; CGI, ann. II, art. 171 BI et 171 BJ ; CGI, ann.III, art. 49 septies YP à 49 septies YT ; BOI-BIC-RICI-10-120 et suivants)

3260

L'article 244 quater J du CGI a prévu un crédit d'impôt au titre des avances remboursables ne portant pas intérêt (dit « crédit d'impôt prêt à taux zéro ») versées par les établissements de crédit ayant conclu une convention avec l'Etat à des personnes physiques soumises à des conditions de ressources pour l'acquisition ou la construction d'une résidence principale en accession à la première propriété. Ces dispositions s'appliquent aux avances remboursables émises entre le 1er février 2005 et le 31 décembre 2010. Par ailleurs, les avances prévues à l'article 244 quater J du CGI n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt mentionné au même article lorsque l'offre de prêt n'a pas fait l'objet d'une acceptation avant le 1er juillet 2011 ou lorsque les fonds n'ont pas été mis à disposition de l'emprunteur, en totalité ou partiellement, avant le 1er juillet 2012.

Il est important de souligner que le crédit d'impôt au titre des avances remboursables ne portant pas intérêt (nouveau dispositif de prêt à taux zéro dénommé « PTZ+ »), codifié à l'article 244 quater V du CGI et dont les dispositions s'appliquent aux offres de prêts sans intérêts émises à compter du 1er janvier 2011, se substitue au présent crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater J du CGI (cf. BOI-BIC-RICI-10-140).

Chapitre 13 : Crédit d'impôt famille

(CGI, art. 244 quater F et 199 ter E ; CGI, ann. III, art. 49 septies Y à 49 septies YC ; BOI-BIC-RICI-10-130 ; RES N° 2011/11 au BOI-BIC-RICI-10-130-10)

A. Champ d'application

(BOI-BIC-RICI-10-130-10)

3261

1. Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 50 % des dépenses ayant pour objet de financer la création et le fonctionnement d'établissements mentionnés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans de leurs salariés.

Il s'agit :

- des dépenses engagées par l'entreprise pour financer la création ou le fonctionnement d'un des établissements visés au premier alinéa de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique (crèches, haltes-garderies, etc.) exploité directement par l'entreprise et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans de ses salariés ;

- des versements effectués directement par l'entreprise, en contrepartie de prestations d'accueil des enfants de moins de trois ans de ses salariés, au profit d'organismes publics ou privés exploitant un des établissements visés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique.

2. Elles peuvent également bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 25 % des dépenses engagées au titre de l'aide financière de l'entreprise mentionnée aux articles L. 7233-4 et L. 7233-5 du code du travail, c'est-à-dire l'aide financière du comité d'entreprise et celle de l'entreprise versée en faveur des salariés et destinée soit à faciliter l'accès des services aux salariés, soit à financer :

- des activités entrant dans le champ des services à la personne ;

- des activités de services assurées par les organismes mentionnés aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique ou par des assistants maternels agréés en application de l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles.

Par ailleurs, il est admis que le financement par une entreprise de services de conciergerie d'entreprises ainsi que la cotisation versée par une entreprise à une entreprise de conciergerie constituent des dépenses engagées au titre de l'aide financière précédemment citée.

3. Elles peuvent également bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 10 % de la somme :

- des dépenses de formation engagées en faveur des salariés de l'entreprise bénéficiant d'un congé parental d'éducation dans les conditions prévues aux articles L. 1225-47 à L. 1225-51 du code du travail ;

- des dépenses de formation engagées par l'entreprise en faveur de nouveaux salariés recrutés à la suite d'une démission ou d'un licenciement pendant un congé parental d'éducation mentionné à l'article L. 1225-47 du code du travail, lorsque cette formation débute dans les trois mois de l'embauche et dans les six mois qui suivent le terme de ce congé ;

- des rémunérations versées par l'entreprise à ses salariés bénéficiant d'un congé dans les conditions prévues aux articles L. 1225-8, L. 1225-17, L. 1225-35 à L. 1225-38, L. 1225-40, L. 1225-41, L. 1225-43, L. 1225-44, L. 1225-47 à L. 1225-51 et L. 1225-61 du code du travail;

- des dépenses visant à indemniser les salariés de l'entreprise qui ont dû engager des frais exceptionnels de garde d'enfants à la suite d'une obligation professionnelle imprévisible survenant en dehors des horaires habituels de travail, dans la limite des frais réellement engagés.

Les dépenses afférentes au financement des congés et des formations liés à l'enfant ou aux frais exceptionnels de garde (c) ne sont éligibles au crédit d'impôt que si elles sont engagées jusqu'au **31 décembre 2009**. Ces dépenses ne sont plus éligibles au crédit d'impôt à compter du 1er janvier 2010.

B. Calcul du crédit d'impôt et obligations déclaratives

(BOI-BIC-RICI-10-130-20)

3262

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit. Etant donné qu'il existe trois taux de crédit d'impôt (50 %, 25 % et 10 %), il convient de déterminer les modalités de déduction des subventions

publiques perçues pour chaque catégorie de dépenses :

- pour les subventions perçues qui peuvent être directement rattachées à une dépense particulière, celles-ci doivent être déduites des bases de calcul du crédit d'impôt calculé au titre de la dépense à laquelle elles sont rattachées ;

- pour les subventions perçues qui ne peuvent pas être rattachées à une dépense particulière, elles doivent être réparties entre chaque catégorie de dépenses éligibles au prorata du montant de celles-ci.

3262-1

Le crédit d'impôt est plafonné pour chaque entreprise, y compris les sociétés de personnes, à **500 000 €**. Ce plafond s'apprécie en prenant en compte la fraction du crédit d'impôt correspondant aux parts des associés de sociétés de personnes mentionnées aux articles 8, 238 bis L, 239 ter et 239 quater A du CGI, et aux droits des membres de groupements mentionnés aux articles 238 ter, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C et 239 quinquies du CGI

Lorsque ces sociétés ou groupements ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle l'entreprise a engagé les dépenses. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de ladite année, l'excédent est restitué.

3262-2

Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu doivent annexer une déclaration spéciale n° 2069-FA-SD disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires» à la déclaration de résultat qu'elles sont tenues de déposer auprès du service des impôts dont elles dépendent. La déclaration spéciale susvisée permet de déterminer le montant du crédit d'impôt famille dont bénéficie l'entreprise au titre des dépenses qui permettent à ses salariés de mieux concilier leur vie professionnelle et leur vie familiale.

Un exemplaire de cette déclaration doit être transmis dans le même délai au Ministre chargé de la famille, Délégation interministérielle à la famille, 8 avenue de Ségur, 75350 Paris Cedex 07 SP.

Les entreprises non-membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI ainsi que les sociétés mères de tels groupes devront déposer la déclaration spéciale avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés (imprimé n° 2572), auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés. Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, la déclaration spéciale ne sera donc pas jointe à la déclaration de résultat.

Par ailleurs, les sociétés membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI mais qui n'ont pas le statut de société mère devront annexer la déclaration spéciale à leur déclaration de résultat et en adresser une copie à la société mère qui la joindra au relevé de solde n° 2572 qu'elle sera tenue de déposer auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés lors du paiement du solde de cet impôt.

Enfin, toutes les entreprises doivent déposer un exemplaire de la déclaration spéciale auprès du Ministre chargé de la famille. Cet exemplaire devra être adressé au Ministère de la famille, Direction interministérielle à la famille, 8 avenue de Ségur, 75350 Paris Cedex 07 SP dans le même délai que l'exemplaire destiné à l'administration fiscale.

Chapitre 14 : Crédit d'impôt prêt à taux zéro (PTZ+) pour la première accession à la propriété des personnes physiques

(CGI, art. 199 ter T, 220 Z ter, 244 quater V ; BOI-BIC-RICI-10-140)

3263

L'article 90 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 instaure un prêt ne portant pas intérêts octroyé aux personnes physiques par les établissements de crédit et destiné à financer la première accession à la propriété.

Codifié aux articles 44 quater V, 199 ter T, 220 Z ter et 223 O du CGI, ce dispositif est applicable aux offres de prêts sans intérêts émises à compter du 1er janvier 2011.

Ce prêt sans intérêts se substitue au « prêt à 0 % » prévu à l'article 244 quater J du CGI (cf. BIC-RICI-10-120), au crédit d'impôt sur le revenu au titre des intérêts d'emprunt contracté pour l'acquisition ou la construction d'une résidence principale prévu à l'article 200 quaterdecies du CGI et au taux réduit de TVA applicable aux opérations prévues au 9 du I de l'article 278 sexies du CGI.

Les modalités du prêt sans intérêts sont prévues par les articles L. 31-10-2 à L. 31-10-12 du code de la construction et de l'habitation.

Ce dispositif est placé sous condition de ressources pour les prêts émis à compter du **1er janvier 2012**. En outre, à compter du 1er janvier 2012, lorsque le logement est ancien, les prêts sont octroyés sous condition de vente du parc social à ses occupants, sous certaines conditions.

Pour les logements neufs, les prêts émis à compter du **1er janvier 2013** sont octroyés sous condition de performance énergétique (cf. article 86 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012). Toutefois, cette condition ne s'applique pas à l'acquisition de logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession conclus dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière, qui font l'objet, dans des conditions fixées par décret, d'une convention et d'une décision d'agrément prise par le représentant de l'Etat dans le département avant le 1er janvier 2012 (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 19).

Remarque : Pour les offres de prêts émises à compter du **1er janvier 2013**, l'article 16 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 réduit le montant maximal des ressources que les emprunteurs ne doivent pas dépasser pour pouvoir bénéficier des prêts sans intérêt. Par ailleurs, il réduit la quotité du coût total de l'opération qui peut être financée par ces prêts. Enfin, il aménage les conditions de différé de remboursement du prêt dont bénéficient les ménages les plus modestes.

En contrepartie de l'octroi de ces prêts sans intérêts, l'établissement de crédit bénéficie d'un crédit d'impôt sur les bénéfices destiné à compenser l'absence d'intérêts perçus sur ces prêts (cf. BOI-BIC-RICI-10-140).

A. Champ d'application

(BOI-BIC-RICI-10-140-10)

3263-1

Le crédit d'impôt sur les bénéfices au titre des prêts ne portant pas intérêt est un dispositif institué en faveur des établissements de crédit mentionnés à l'article L. 511-1 du code monétaire et financier passibles de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu ou d'un impôt équivalent, ayant leur siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

B. Calcul du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-140-20 et suivants)

3264

Le montant du crédit d'impôt est égal à l'écart entre la somme actualisée des mensualités dues au titre du prêt ne portant pas intérêt et la somme actualisée des montants perçus au titre d'un prêt de mêmes montant et durée de remboursement, consenti à des conditions normales de taux à la date d'émission de l'offre de prêt ne portant pas intérêt.

La période de mise à disposition des fonds mentionnée au dernier alinéa de l'article L. 31-10-11 du code de la construction et de l'habitation n'est pas prise en compte pour le calcul du crédit d'impôt.

C. Utilisation du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-140-20 et suivants)

3265

Le crédit d'impôt fait naître au profit de l'établissement de crédit une créance, inaliénable et incessible, d'égal montant. Cette créance constitue un produit imposable rattaché à hauteur d'un cinquième au titre de l'exercice au cours duquel l'établissement de crédit a versé des prêts ne portant pas intérêt et par fractions égales sur les exercices suivants.

En cas de fusion, la créance de la société absorbée est transférée à la société absorbante. En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la créance est transmise à la société bénéficiaire des apports à la condition que l'ensemble des prêts ne portant pas intérêt y afférents et versés à des personnes physiques par la société scindée ou apporteuse soient transférés à la société bénéficiaire des apports.

Lorsque les sociétés de personnes mentionnées aux articles 8 et 238 bis L du CGI ou les groupements mentionnés aux articles 239 quater, 239 quater B et 239 quater C du CGI ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, le crédit d'impôt peut être utilisé par les associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou ces groupements, à la condition que les associés soient redevables de l'impôt sur les sociétés ou soient des personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

Le crédit d'impôt est imputé à hauteur d'un cinquième de son montant sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par l'établissement de crédit au titre de l'année au cours de laquelle l'établissement de crédit a versé des prêts ne portant pas intérêt et par fractions égales sur l'impôt dû au titre des quatre années suivantes. Si la fraction du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre de chacune de ces années, l'excédent est restitué .

D. Remise en cause du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-140-20-20)

3266

Si, pendant la durée du prêt, et tant que celui-ci n'est pas intégralement remboursé, il apparaît que les conditions mentionnées au chapitre X du titre Ier du livre III du code de la construction et de l'habitation n'ont pas été respectées, la différence entre le montant du crédit d'impôt correspondant au prêt effectivement octroyé et le montant du crédit d'impôt correspondant au prêt qui aurait dû être octroyé à l'emprunteur est reversée par l'établissement de crédit. En cas d'absence de déclaration spontanée, dans un délai fixé par le décret n° 2010-1728 du 30 décembre 2010, de l'événement justifiant le reversement par l'établissement à la société de gestion mentionnée à l'article L. 31-10-14 du code de la construction et de l'habitation, le montant du crédit d'impôt reversé est majoré de 40 %.

Si, pendant la durée du prêt, et tant que celui-ci n'est pas intégralement remboursé, les conditions de son maintien mentionnées à l'article L. 31-10-6 du code de la construction et de l'habitation ne sont plus respectées ou en cas de remboursement anticipé du prêt, les fractions de crédit d'impôt restant à imputer ne peuvent plus être utilisées par l'établissement de crédit. En cas d'absence de déclaration spontanée, dans un délai fixé par le décret n° 2010-1728 du 30 décembre 2010, de ces événements par l'établissement à la société de gestion mentionnée à l'article L. 31-10-14 du code de la construction et de l'habitation, l'établissement de crédit reverse par ailleurs une somme égale à 40 % du montant des fractions de crédit d'impôt restant à imputer.

3266-1

Pour les obligations déclaratives et les modalités de contrôle, se reporter au BOI-BIC-RICI-10-140-30.

Chapitre 15 : Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)

(CGI, art. 244 quater C, 220 C, 199 ter C ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 66 ; BOI-BIC-RICI-10-150)

A. Champ d'application

(BOI-BIC-RICI-10-150-10)

3267

Les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A et 44 duodecies à 44 quindecies du CGI peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt ayant pour objet le financement de l'amélioration de leur compétitivité à travers notamment des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation,

de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique et énergétique et de reconstitution de leur fonds de roulement. L'entreprise retrace dans ses comptes annuels l'utilisation du crédit d'impôt conformément aux objectifs mentionnés à la phrase précédente.

Le crédit d'impôt ne peut ni financer une hausse de la part des bénéfices distribués, ni augmenter les rémunérations des personnes exerçant des fonctions de direction dans l'entreprise. Les organismes mentionnés à l'article 207 du CGI peuvent également bénéficier du crédit d'impôt au titre des rémunérations qu'ils versent à leurs salariés affectés à leurs activités non exonérées d'impôt sur les bénéfices. Ces organismes peuvent également en bénéficier à raison des rémunérations versées aux salariés affectés à leurs activités exonérées après que la Commission européenne a déclaré cette disposition compatible avec le droit de l'Union européenne.

Ces dispositions s'appliquent au titre des rémunérations versées à compter du 1er janvier 2013.

Le décret n° 2013-1236 du 23 décembre 2013 précise les modalités d'application de ce crédit d'impôt.

B. Détermination du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-150-20)

3268

Le crédit d'impôt est assis sur les rémunérations que les entreprises versent à leurs salariés au cours de l'année civile. Sont prises en compte les rémunérations, telles qu'elles sont définies pour le calcul des cotisations de sécurité sociale à l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale, n'excédant pas deux fois et demie le salaire minimum de croissance calculé pour un an sur la base de la durée légale du travail augmentée, le cas échéant, du nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires, sans prise en compte des majorations auxquelles elles donnent lieu.

Pour les salariés qui ne sont pas employés à temps plein ou qui ne sont pas employés sur toute l'année, le salaire minimum de croissance pris en compte est celui qui correspond à la durée de travail prévue au contrat au titre de la période où ils sont présents dans l'entreprise.

Pour être éligibles au crédit d'impôt, les rémunérations versées aux salariés doivent être retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et avoir été régulièrement déclarées aux organismes de sécurité sociale.

Le taux du crédit d'impôt est fixé à **6 %** (toutefois, il est de **4 %** au titre des rémunérations versées en 2013).

Le crédit d'impôt calculé par les sociétés de personnes mentionnées aux articles aux articles 8, 238 bis L, 239 ter et 239 quater A du CGI ou les groupements mentionnés aux articles 238 ter, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C et 239 quinquies du CGI qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés peut être utilisé par leurs associés proportionnellement à leurs droits dans ces sociétés ou groupements, à condition qu'il s'agisse de redevables de l'impôt sur les sociétés ou de personnes physiques participant à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI.

C. Utilisation du crédit d'impôt

(BOI-BIC-RICI-10-150-30)

3269

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater C du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année au cours de laquelle les rémunérations prises en compte pour le calcul du crédit d'impôt ont été versées. L'excédent de crédit d'impôt constitue, au profit du contribuable, une créance sur l'État d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée, puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les cas et conditions prévus aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier ; elle ne peut alors faire l'objet de plusieurs cessions ou nantissements partiels auprès d'un ou plusieurs cessionnaires ou créanciers.

La créance sur l'État est constituée du montant du crédit d'impôt avant imputation sur l'impôt lorsque, en application du deuxième alinéa de l'article L. 313-23 du code monétaire et financier, cette créance a fait l'objet d'une cession ou d'un nantissement avant la liquidation de l'impôt sur lequel le crédit d'impôt correspondant s'impute, à la condition que l'administration en ait été préalablement informée.

Remboursement immédiat de la créance de crédit d'impôt :

La créance mentionnée ci-avant est immédiatement remboursable lorsqu'elle est constatée par l'une des entreprises suivantes :

1° Les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ;

2° Les entreprises nouvelles, autres que celles mentionnées au III de l'article 44 sexies du CGI, dont le capital est entièrement libéré et détenu de manière continue à 50 % au moins :

a) Par des personnes physiques ;

b) Ou par une société dont le capital est détenu pour 50 % au moins par des personnes physiques ;

c) Ou par des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation ou des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens des trois derniers alinéas du 12 de l'article 39 du CGI entre les entreprises et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Ces entreprises peuvent demander le remboursement immédiat de la créance constatée au titre de l'année de création et des quatre années suivantes ;

3° Les jeunes entreprises innovantes mentionnées à l'article 44 sexies-0 A du CGI ;

4° Les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de conciliation ou de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire. Ces entreprises peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date de la décision ou du jugement qui a ouvert ces procédures.

3269-1

Pour les obligations déclaratives et les modalités de contrôle, se reporter au BOI-BIC-RICI-10-150-40.

Chapitre 16 : Crédit d'impôt en faveur des investissements productifs réalisés dans les départements d'outre-mer

(CGI, art. 244 quater W, 199 ter U et 220 Z quater créés par l'article 21 de la loi de finances pour 2014)

3270

L'article 21 de la loi de finances pour 2014 crée un nouveau crédit d'impôt en faveur des investissements productifs réalisés par les entreprises **dans les départements d'outre-mer**. Ce dispositif s'applique aux investissements mis en service à compter du 1er juillet 2014, et jusqu'au 31 décembre 2017. Il est exclusif pour un même programme d'investissement, du bénéfice des aides fiscales à l'investissement outre-mer prévues aux articles 199 undecies B et 217 undecies du CGI.

A. Champ d'application

I. Entreprises éligibles

3270-1

Les entreprises éligibles sont les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A et 44 duodecies à 44 quindecies du CGI, exerçant une activité agricole ou une activité industrielle, commerciale ou artisanale relevant de l'article 34 du CGI.

II. Investissements concernés

3270-2

1. Investissements éligibles au crédit d'impôt

Les entreprises éligibles peuvent bénéficier du crédit d'impôt à raison des **investissements productifs neufs** qu'elles réalisent dans un département d'outre-mer pour l'exercice d'une activité ne relevant pas de l'un des secteurs énumérés aux a à l du I de l'article 199 undecies B du CGI.

Le crédit d'impôt s'applique également aux **travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés** lorsque ces travaux constituent des éléments de l'actif immobilisé.

Le crédit d'impôt s'applique également aux **investissements affectés plus de cinq ans par le concessionnaire à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial** et réalisés dans des secteurs éligibles.

Le crédit d'impôt est également accordé aux entreprises qui exploitent dans un département d'outre-mer des investissements mis à leur disposition dans le cadre d'un **contrat de location avec option d'achat ou d'un contrat de crédit-bail**, sous réserve du respect des conditions suivantes :

a) Le contrat de location ou de crédit-bail est conclu pour une durée au moins égale à cinq ans ou pour la durée normale d'utilisation du bien loué si elle est inférieure ;

b) Le contrat de location ou de crédit-bail revêt un caractère commercial ;

c) L'entreprise locataire ou crédit-preneuse aurait pu bénéficier du crédit d'impôt prévu au 1 du présent I si elle avait acquis directement le bien.

3270-3

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés dont l'activité principale relève de l'un des secteurs d'activité éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B du CGI ou pour les organismes mentionnés au 1 du I de l'article 244 quater X du CGI, le crédit d'impôt s'applique également :

1° **Aux acquisitions ou constructions de logements neufs à usage locatif** situés dans les départements d'outre-mer, à l'exception des logements neufs répondant aux critères mentionnés aux b et c du 1 du I de l'article 244 quater X du CGI, si les conditions suivantes sont réunies :

a) L'entreprise ou l'organisme s'engage à louer l'immeuble nu dans les six mois de son achèvement, ou de son acquisition si elle est postérieure, et pendant six ans au moins à des personnes qui en font leur résidence principale ;
b) Le loyer et les ressources du locataire n'excèdent pas des plafonds fixés par décret ;

2° **Aux logements neufs à usage locatif** mis à leur disposition lorsque les conditions suivantes sont respectées :

a) Le contrat de crédit-bail est conclu pour une durée au moins égale à cinq ans ;
b) L'entreprise ou l'organisme aurait pu bénéficier du crédit d'impôt dans les conditions définies au 1° s'il avait acquis directement le bien ;

3° **Aux acquisitions ou constructions de logements neufs** situés dans les départements d'outre-mer si les conditions suivantes sont réunies :

a) L'entreprise signe avec une personne physique, dans les six mois de l'achèvement de l'immeuble, ou de son acquisition si elle est postérieure, un contrat de location-accession dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière ;
b) L'acquisition ou la construction de l'immeuble a été financée au moyen d'un prêt mentionné au I de l'article R. 331-76-5-1 du code de la construction et de l'habitation ;
c) Les trois quarts de l'avantage en impôt procuré par le crédit d'impôt pratiqué au titre de l'acquisition ou la construction de l'immeuble sont rétrocédés à la personne physique signataire du contrat mentionné au 1° du présent 4 sous forme de diminution de la redevance prévue à l'article 5 de la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 précitée et du prix de cession de l'immeuble.

3270-4

2. Investissements exclus du bénéfice du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt ne s'applique pas :

a) A l'acquisition de véhicules soumis à la taxe définie à l'article 1010 du CGI qui ne sont pas

strictement indispensables à l'activité ;

b) Aux investissements portant sur des installations de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil.

B. Détermination du crédit d'impôt

I. Assiette du crédit d'impôt

3270-5

Le crédit d'impôt est assis sur le montant, hors taxes et hors frais de toute nature, notamment les commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport, d'installation et de mise en service amortissables, des investissements productifs, diminué de la fraction de leur prix de revient financée par une aide publique.

Pour les projets d'investissement comportant l'acquisition, l'installation ou l'exploitation d'équipements de production d'énergie renouvelable, ce montant est pris en compte dans la limite d'un montant par watt installé, fixé par arrêté conjoint des ministres chargés du budget, de l'énergie, de l'outre-mer et de l'industrie pour chaque type d'équipement. Ce montant prend en compte les coûts d'acquisition et d'installation directement liés à ces équipements.

Lorsque l'investissement a pour objet de remplacer un investissement ayant bénéficié de l'un des dispositifs définis aux articles 199 undecies B et 217 undecies du CGI ou du crédit d'impôt défini à l'article 244 quater W du CGI, l'assiette du crédit d'impôt est diminuée de la valeur réelle de l'investissement remplacé.

Pour les travaux mentionnés au deuxième alinéa du 1 du n° 3270-2, le crédit d'impôt est assis sur le prix de revient de l'hôtel, de la résidence de tourisme ou du village de vacances classés après réalisation des travaux, diminué du prix de revient de ces mêmes biens avant réalisation des travaux.

Pour les logements mentionnés au n° 3270-3, le crédit d'impôt est assis sur le prix de revient des logements, minoré, d'une part, des taxes et des commissions d'acquisition versées et, d'autre part, des subventions publiques reçues. Ce montant est retenu dans la limite mentionnée au 5 de l'article 199 undecies A du CGI appréciée par mètre carré de surface habitable.

Lorsque l'entreprise qui réalise l'investissement bénéficie d'une souscription au capital mentionnée au II ou II ter de l'article 217 undecies du CGI et à l'article 199 undecies A du CGI ou de financements, apports en capital et prêts participatifs, apportés par les sociétés de financement définies au g du 2 du même article 199 undecies A du CGI, l'assiette du crédit d'impôt est minorée du montant de ces apports et financements.

II. Taux du crédit d'impôt

3270-6

Le taux du crédit d'impôt est fixé à :

- **38,25 %** pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ;

- **35 %** pour les entreprises et les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés.

Le taux de **38,25 %** mentionné au 1er tiret ci-dessus est porté à **45,9 %** pour les investissements réalisés en Guyane et à Mayotte, dans les limites définies par les règles européennes relatives aux aides d'Etat.

C. Modalités d'application

I. Année au cours de laquelle le crédit d'impôt est accordé

3270-7

Le bénéfice du crédit d'impôt est accordé au titre de l'année au cours de laquelle l'investissement est mis en service.

Toutefois :

a) Lorsque l'investissement consiste en la seule acquisition d'un immeuble à construire ou en la

construction d'un immeuble, le crédit d'impôt, calculé sur le montant prévisionnel du prix de revient défini au II, est accordé à hauteur de 50 % au titre de l'année au cours de laquelle les fondations sont achevées et de 25 % au titre de l'année de la mise hors d'eau, et le solde, calculé sur le prix de revient définitif, est accordé au titre de l'année de livraison de l'immeuble ;

b) En cas de rénovation ou de réhabilitation d'immeuble, le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année d'achèvement des travaux.

Par ailleurs, lorsque l'investissement est réalisé dans le cadre de schémas locatifs, le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année au cours de laquelle l'investissement est mis à la disposition de l'entreprise locataire ou crédit-preneuse ou de l'organisme crédit-preneur.

II. Option pour le bénéfice du crédit d'impôt

3270-8

Lorsque l'entreprise ou l'organisme qui exploite l'investissement réalise un chiffre d'affaires, apprécié selon les règles définies au premier alinéa du I de l'article 199 undecies B du CGI, du CGI inférieur à 20 millions d'euros, le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné à l'exercice d'une option.

Cette option est exercée par investissement et s'applique à l'ensemble des autres investissements d'un même programme. L'option est exercée par l'entreprise ou l'organisme qui exploite l'investissement, au plus tard à la date à laquelle celui-ci est mis en service ou est mis à sa disposition dans les cas mentionnés au 3 et au 2° du 4 du I de l'article 244 quater W du CGI ; l'option est alors portée à la connaissance du loueur ou du crédit-bailleur. Elle est formalisée dans la déclaration de résultat de l'exercice au cours duquel l'investissement a été mis en service ou mis à disposition et est jointe à la déclaration de résultat du loueur ou du crédit-bailleur de ce même exercice.

L'exercice de l'option emporte renonciation au bénéfice des dispositifs définis aux articles 199 undecies B et 217 undecies du CGI.

III. Agrément préalable

3270-9

Lorsque le montant total par programme d'investissements est supérieur aux seuils mentionnés au II quater de l'article 217 undecies du CGI, le bénéfice du crédit d'impôt est conditionné à l'obtention d'un agrément préalable délivré par le ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III du même article.

IV. Reprise du crédit d'impôt

3271

L'investissement ayant ouvert droit au crédit d'impôt doit être affecté, par l'entreprise qui en bénéficie, à sa propre exploitation pendant un délai de cinq ans, décompté à partir de la date de l'acquisition ou de la création du bien. Ce délai est réduit à la durée normale d'utilisation de l'investissement si cette durée est inférieure à cinq ans.

Si, dans le délai ainsi défini, l'investissement ayant ouvert droit au crédit d'impôt est cédé ou cesse d'être affecté à l'exploitation de l'entreprise utilisatrice ou si l'acquéreur cesse son activité, le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'exercice ou de l'année au cours duquel interviennent les événements précités.

Toutefois, la reprise du crédit d'impôt n'est pas effectuée :

a) Lorsque les biens ayant ouvert droit au crédit d'impôt sont transmis dans le cadre des opérations mentionnées aux articles 41, 151 octies, 210 A ou 210 B du CGI, si le bénéficiaire de la transmission s'engage à maintenir l'exploitation des biens dans un département d'outre-mer dans le cadre d'une activité éligible pendant la fraction du délai de conservation restant à courir. En cas de non-respect de cet engagement, le bénéficiaire de la transmission doit, au titre de l'exercice au cours duquel cet événement est intervenu, ajouter à son résultat une somme égale au triple du montant du crédit d'impôt auquel les biens transmis ont ouvert droit.

L'engagement est pris dans l'acte constatant la transmission ou, à défaut, dans un acte sous seing privé ayant date certaine, établi à cette occasion ;

b) Lorsque, en cas de défaillance de l'exploitant, les biens ayant ouvert droit au crédit d'impôt sont repris par une autre entreprise qui s'engage à les maintenir dans l'activité pour laquelle ils ont été

acquis ou créés pendant la fraction du délai de conservation restant à courir.

Cette mesure de tempérament ne s'applique pas aux investissements mentionnés au n° 3270-3.

3271-1

Lorsque l'investissement revêt la forme de la construction d'un immeuble ou de l'acquisition d'un immeuble à construire, l'immeuble doit être achevé dans les deux ans suivant la date à laquelle les fondations sont achevées.

A défaut, le crédit d'impôt acquis au titre de cet investissement fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai de deux ans.

En outre, lorsque l'investissement porte sur la construction ou l'acquisition d'un logement neuf, le crédit d'impôt acquis au titre de cet investissement fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle l'une des conditions prévues au n° 3270-3 n'est plus respectée. Toutefois, la reprise du crédit d'impôt n'est pas effectuée lorsque, en cas de défaillance de l'entreprise ou de l'organisme, les logements ayant ouvert droit au crédit d'impôt sont repris par une autre entreprise ou organisme qui s'engage à louer les logements, dans les conditions prévues au même n° 3270-3, pour la fraction de la durée minimale de location restant à courir.

3271-2

Le crédit d'impôt est subordonné au respect par les entreprises exploitantes et par les organismes mentionnés au 4 du I du présent article de leurs obligations fiscales et sociales et de l'obligation de dépôt de leurs comptes annuels selon les modalités prévues aux articles L. 232-21 à L. 232-23 du code de commerce à la date de réalisation de l'investissement.

Sont considérés comme à jour de leurs obligations fiscales et sociales les employeurs qui, d'une part, ont souscrit et respectent un plan d'apurement des cotisations restant dues et, d'autre part, acquittent les cotisations en cours à leur date normale d'exigibilité.

D. Imputation du crédit d'impôt

(CGI, art. 199 ter U et 220 Z quater créés par l'article 21 de la loi de finances pour 2014)

3271-3

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater W du CGI est imputé sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel l'événement prévu au IV du même article est survenu (cf. n° 3270-7). Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué.

Le montant du crédit d'impôt avant imputation sur l'impôt sur le revenu constitue une créance sur l'Etat lorsque, en application du deuxième alinéa de l'article L. 313-23 du code monétaire et financier, cette créance a fait l'objet d'une cession ou d'un nantissement avant la liquidation de l'impôt sur le revenu sur lequel le crédit d'impôt correspondant s'impute, à la condition que l'administration en ait été préalablement informée.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les cas et les conditions prévus aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier; elle ne peut alors faire l'objet de plusieurs cessions ou nantissements partiels auprès d'un ou de plusieurs cessionnaires ou créanciers.

Dans l'hypothèse où la créance a fait l'objet d'une cession ou d'un nantissement dans les conditions prévues au deuxième alinéa du présent article et que le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise dans les conditions prévues au VIII de l'article 244 quater W du CGI (cf. n° 3271 à 3271-2), la reprise est faite auprès :

1° Des entreprises mentionnées au 1 du I du même article 244 quater W du CGI, à concurrence du prix de cession ou du nantissement de la créance ;

2° Du cessionnaire ou du bénéficiaire du nantissement de la créance, à concurrence de la différence entre le montant du crédit d'impôt et le prix d'acquisition ou du nantissement de la créance.

Un décret fixe les modalités de cession et de nantissement de la créance en cas de construction d'immeuble.

Titre 2 : Réductions d'impôts

(BOI-BIC-RICI-20)

Chapitre 1 : Réduction d'impôt pour investissement réalisés en Outre-mer

(CGI, art. 199 undecies B modifié par l'article 21 de la loi de finances pour 2014 ; CGI, ann. II, art. 95 K à 95 V et ann. IV, art. 18-0 bis A ; BOI-BIC-RICI-20-10 ; Arrêté du 12 avril 2012)

3280

Les personnes physiques domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui réalisent des investissements outre-mer **dans le cadre de leur entreprise ou de leur exploitation agricole individuelle, entre le 21 juillet 2003** (date de promulgation de la loi de programme pour l'outre-mer) **et le 31 décembre 2017**, peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt.

Cette disposition s'applique également aux personnes physiques domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI qui sont associées d'une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI [et, depuis l'imposition des revenus 2011, à l'exclusion des sociétés en participation ou membres d'un groupement mentionné aux articles 239 quater ou 239 quater C du CGI, qui réalise de tels investissements. En ce cas, la réduction d'impôt est pratiquée par les associés ou membres dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société ou le groupement.

Pour les investissements **réalisés** depuis le 1er janvier 2009, la réduction d'impôt s'applique également à une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont les associés sont des personnes physiques domiciliées en France.

L'article 21 de la loi de finances pour 2014 aménage partiellement la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B du CGI et prévoit deux nouveaux crédits d'impôt, l'un en faveur des investissements productifs (codifié à l'article 244 quater W du CGI, cf. n° 3270), l'autre en faveur des investissements dans le logement social (codifié à l'article 244 quater X du CGI ; cf. n° 3985). Ces aménagements s'appliquent aux investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, sous réserve que la Commission européenne ait déclaré ces dispositions compatibles avec le droit de l'Union européenne et sous réserve de certaines dispositions transitoires (cf. n° 3292-3).

Remarque :

L'article 15 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer prévoit que l'article 199 undecies B du CGI est applicable aux investissements **réalisés** depuis le 1er janvier 2010 à Mayotte, en Polynésie française, à Saint-Barthélemy, à Saint-Martin, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Wallis-et-Futuna ainsi qu'en Nouvelle-Calédonie **si la collectivité concernée** est en mesure d'échanger avec l'État les informations utiles à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

A. Personnes concernées

(BOI- BIC-RICI-20-10-10-10)

3281

L'article 21 de la loi de finances pour 2014 restreint le champ d'application de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B du CGI, en la réservant, lorsque l'activité est exercée dans un département d'outre-mer, aux entreprises dont le chiffre d'affaires au titre du dernier clos est inférieur à 20 millions d'euros (dispositions applicables aux investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014 sous réserve de certaines dispositions transitoires).

I. L'exploitant individuel

3281-1

La réduction d'impôt est accordée aux seules personnes physiques **ayant leur domicile fiscal en France** au sens de l'article 4 B du CGI (départements métropolitains ou départements d'outre-mer). Il s'agit des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus,

qu'ils soient de source française ou étrangère.

Le régime d'imposition de l'entreprise ou de l'exploitation individuelle dans laquelle est exploité l'investissement productif reste sans incidence sur le bénéfice de la réduction d'impôt. Ainsi, les personnes physiques qui réalisent un investissement productif dans le cadre d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale soumise au régime d'imposition des micro-entreprises (CGI, art. 50-0), ou dans le cadre d'une exploitation agricole soumise au régime du forfait (CGI, art. 64) peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B-I du CGI.

II. Les associés personnes physiques d'une société ou membres d'un groupement

3281-2

Seuls les associés ou membres personnes physiques domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI et présents à la date de clôture de l'exercice de réalisation de l'investissement peuvent bénéficier de la réduction d'impôt dans une proportion correspondant à leurs droits aux résultats dans la société ou le groupement en cause.

Pour les investissements réalisés depuis le 21 juillet 2003 , les sociétés ou les groupements susvisés s'entendent des sociétés et des groupements dont les parts ou les droits sont détenus directement par les contribuables mentionnés au a.

Toutefois, les parts ou les droits de ces sociétés ou groupements peuvent être détenus, de manière indirecte, par les contribuables susvisés par l'intermédiaire d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée soumise au régime de l'article 8 du CGI et, depuis l'imposition des revenus 2011, à l'exclusion des sociétés en participation. Aucune autre forme juridique d'interposition entre le contribuable et la société ou le groupement n'est admise.

Les associés ou les membres non-résidents sont exclus du bénéfice de la réduction d'impôt.

III. L'exploitant individuel, les associés ou les membres de la structure qui donnent en location l'investissement

3281-3

En principe, l'entreprise individuelle, la société soumise au régime des sociétés de personnes ou le groupement qui réalise l'investissement doit en être propriétaire et l'exploiter dans le cadre d'une activité éligible pour ouvrir droit à la réduction d'impôt.

Toutefois, ces mêmes personnes, propriétaires de l'investissement, ou associés d'une société de personnes ou membres d'un groupement propriétaire de l'investissement, mais qui ne l'utilisent pas personnellement, peuvent bénéficier, sous certaines conditions, de la réduction d'impôt lorsque le bien est donné en location à l'entreprise exploitante (CGI, art. 199 undecies B, I, dernier alinéa).

Corrélativement, l'investisseur bailleur est tenu de rétrocéder, au profit de l'entreprise exploitante, une fraction de l'avantage fiscal auquel l'investissement ouvre droit.

Les conditions, modalités et forme de la rétrocession permettant l'octroi de la réduction d'impôt dans cette situation sont exposées au BOI-BIC-RICI-20-10-10-10.

IV. SOCIETES SOUMISES DE PLEIN DROIT A L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

3281-4

Pour les investissements réalisés depuis le 1er janvier 2009, sauf exception, la réduction d'impôt s'applique, dans les conditions prévues au vingt-sixième alinéa de l'article 199 undecies B du CGI, aux investissements réalisés par une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont les actions sont détenues intégralement et directement par des contribuables, personnes physiques, domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI . En ce cas, la réduction d'impôt est pratiquée par les associés dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société. L'application de cette disposition est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- les investissements ont reçu un agrément préalable du ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 undecies du CGI ;

- les investissements sont mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location respectant les conditions mentionnées aux quinzième à dix-huitième alinéas du I de l'article 217 undecies du CGI et 66 % pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014 (62,5 %

antérieurement) de la réduction d'impôt sont rétrocédés à l'entreprise locataire sous forme de diminution du loyer et du prix de cession du bien à l'exploitant. Les dispositions du trente-troisième alinéa de l'article 199 undecies B du CGI sont applicables ;

- la société réalisant l'investissement a pour objet exclusif l'acquisition d'investissements productifs en vue de la location au profit d'une entreprise située dans les départements ou collectivités d'outre-mer.

Les associés qui bénéficient de cette réduction ne peuvent bénéficier pour la souscription au capital de la même société des réductions d'impôt prévues aux articles 199 undecies A, 199 terdecies-0 A et 885-0 V bis du CGI et la société ne peut bénéficier des dispositions prévues aux articles 217 bis et 217 undecies du CGI.

Depuis le 1er janvier 2011, l'article 217 bis du CGI étant abrogé, le législateur maintient que la société ne peut pas bénéficier des dispositions de l'article 217 undecies du CGI.

Remarque :

Le 11 de l'article 150-0 D du CGI n'est pas applicable aux moins-values constatées par les associés lors de la cession des titres de la société concernée. Le 2° du 3 de l'article 158 du CGI ne s'applique pas aux revenus distribués par la société concernée.

B. Investissements ouvrant droit a réduction d'impôt

(BOI- BIC-RICI-20-10-10-20)

I. Investissements neufs

3282

• Ouvrent droit à la réduction d'impôt, l'acquisition, la création ou la prise en crédit-bail d'investissements productifs ayant la nature d'immobilisations neuves, corporelles et amortissables.

La notion même d'investissement productif implique l'acquisition ou la création de moyens d'exploitation, permanents ou durables capables de fonctionner de manière autonome.

L'investissement productif doit être propriété pleine et entière de l'entreprise, de la société ou du groupement qui l'inscrit à l'actif de son bilan ce qui exclut notamment le démembrement des droits de propriété.

À l'exception de certaines opérations de rénovation (cf. b ci-après), seuls les investissements réalisés en biens neufs sont susceptibles de bénéficier de la réduction d'impôt.

Seules les immobilisations corporelles et amortissables sont susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt. Par exception à cette règle, il est admis que le prix de revient, hors TVA déductible, des terrains d'assiette des bâtiments et des terrains formant une dépendance indispensable et immédiate de ces constructions au sens des dispositions du 4° de l'article 1381 du CGI soit compris dans le prix de revient des constructions ouvrant droit à l'aide. Toutes les autres immobilisations non amortissables ainsi que les immobilisations incorporelles sont exclues.

II. Travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés

3282-1

Les travaux de rénovation et de réhabilitation qui constituent des éléments de l'actif immobilisé sont éligibles à la réduction d'impôt (CGI art. 199 undecies B, I, al. 15).

Ces travaux de rénovation et de réhabilitation doivent concerner exclusivement des hôtels, des résidences de tourisme ou des villages de vacances classés ou être effectués en vue d'obtenir le classement.

Les travaux de rénovation s'entendent de ceux qui impliquent la reprise totale ou de l'essentiel des structures intérieures d'un immeuble ou qui sont destinés à doter les bâtiments des normes actuelles de confort lorsque ces travaux constituent des éléments de l'actif immobilisé.

Les travaux de réhabilitation peuvent intervenir ou non sur le gros œuvre.

III. Autres travaux de rénovation

3282-2

1. La rénovation de biens immobiliers autres que des hôtels, résidences de tourisme et villages de vacances classés

Sont éligibles, les travaux consistant en l'installation d'équipements mobiliers et le renouvellement de biens mobiliers, sous réserve que les biens en cause soient neufs.

En revanche, l'éligibilité des travaux immobiliers n'est pas systématique. En effet, l'aide fiscale n'a pas pour objet de financer des travaux d'amélioration ou l'entretien d'immeubles. Elle est réservée aux opérations « lourdes » dépassant, par essence, le simple entretien ou la rénovation légère des installations existantes.

2. La rénovation de biens mobiliers

La rénovation de biens mobiliers n'est pas éligible au bénéfice de la réduction d'impôt.

IV. LOGICIELS

3282-3

Pour bénéficier de la réduction d'impôt, les logiciels doivent être nécessaires à l'utilisation des investissements éligibles à la réduction d'impôt et constituer des éléments de l'actif immobilisé.

Sont donc **exclus**, les logiciels nécessaires à l'utilisation de biens d'occasion ou d'autres immobilisations incorporelles ainsi que les logiciels nécessaires à l'utilisation d'investissements affectés à une activité n'ouvrant pas droit à l'aide fiscale.

Par ailleurs, l'article 21 de la loi de finances pour 2014 supprime de la liste des investissements ouvrant droit à la réduction d'impôt les logiciels nécessaires à l'utilisation des investissements éligibles (dispositions applicables aux investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, sous réserve de certaines dispositions transitoires).

C. Affectation des immobilisations ouvrant droit a réduction d'impôt

3283

Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, les investissements visés ci-dessus doivent être affectés exclusivement et directement par l'entreprise à la réalisation des opérations professionnelles de ces établissements.

Sont donc exclus, les biens affectés en tout ou partie à l'usage personnel de l'exploitant (logement, voiture). Il en est de même pour les biens de sociétés mis à la disposition des dirigeants et ceux acquis aux seules fins de placement.

Enfin, tout en posant le principe général d'éligibilité des activités agricoles et des activités commerciales, industrielles ou artisanales relevant de l'article 34 du CGI, le législateur a exclu de manière expresse un certain nombre de secteurs d'activités.

I. Principe général : les activités agricoles et les activités commerciales, industrielles ou artisanales relevant de l'**article 34 du CGI** sont éligibles

3283-1

Les investissements productifs doivent être réalisés outre-mer dans le cadre d'une entreprise exerçant une activité agricole ou une activité industrielle, commerciale ou artisanale relevant de l'article 34 du CGI.

Sont donc exclues les activités non commerciales au sens du 1 de l'article 92 du CGI ainsi que les activités mentionnées à l'article 35 du CGI.

II. Exceptions : les secteurs d'activité exclus

(BOI- BIC-RICI-20-10-10-30).

3283-2

Expressément, la loi **exclut** du bénéfice de la réduction d'impôt les investissements réalisés dans les secteurs d'activités suivants :

• commerce ;

• les cafés, débits de tabac et débits de boissons ainsi que la restauration, à l'exception des restaurants dont le dirigeant est titulaire du titre de maître-restaurateur mentionné à l'article 244 quater Q du CGI et qui ont été contrôlés dans le cadre de la délivrance de ce titre ainsi que, le cas échéant, des restaurants de tourisme classés à la date de publication de la loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques ;

• conseils et expertise ;

• recherche et développement pour les investissements réalisés avant le 28 mai 2009 ;

• éducation, santé et action sociale ;

• banque, finance et assurance ;

• toutes activités immobilières ;

• services fournis aux entreprises, **à l'exception** de la maintenance, des activités de nettoyage et de conditionnement à façon et des centres d'appel ;

• activités de loisirs, sportives et culturelles, **à l'exception**, d'une part, de celles qui s'intègrent directement et à titre principal à une activité hôtelière ou touristique et ne consistent pas en l'exploitation de jeux de hasard et d'argent et, d'autre part, de la production et de la diffusion audiovisuelles et cinématographiques ;

• activités associatives ;

• pour les investissements **réalisés avant le 28 mai 2009**, navigation de croisière, les locations sans opérateur (à l'exception de la location de véhicules automobiles et de navires de plaisance), la réparation automobile. Pour les investissements réalisés postérieurement, la navigation de croisière, la réparation automobile, les locations sans opérateurs, à l'exception de la location directe de navires de plaisance ou au profit des personnes physiques utilisant pour une durée n'excédant pas deux mois des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI ;

• activités postales ;

• pour les investissements **réalisés depuis le 28 mai 2009**, dans les conditions fixées par arrêté interministériel, la réduction d'impôt ne s'applique pas à l'acquisition de véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI qui ne sont pas strictement indispensables à l'activité de l'exploitant (CGI, ann. IV , art. 18-0 bis A).

• pour les investissements **réalisés à compter du 1er juillet 2014**, dans des conditions fixées par arrêté interministériel, la réduction d'impôt ne s'applique pas à l'acquisition de véhicules soumis à la taxe définie à l'article 1010 du CGI qui ne sont pas strictement indispensables à l'activité de l'exploitant (Loi de finances pour 2014, art. 21).

Remarque : Dans le cas où dans un même établissement, une immobilisation est affectée à plusieurs activités dont certaines relèvent de secteurs exclus, la réduction d'impôt ne peut être pratiquée qu'à concurrence d'une partie de la valeur de cette immobilisation, qui est déterminée au prorata de son affectation aux activités des secteurs admis au bénéfice de la mesure.

III. Cas particulier des investissements nécessaires à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial

3283-3

Pour être éligibles à la réduction d'impôt, les investissements doivent être affectés à l'exploitation d'un service public local à caractère industriel et commercial et réalisés, à compter de l'entrée en vigueur de la loi de programme pour l'outre-mer, dans un secteur éligible.

Pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, la réduction d'impôt s'applique aux investissements affectés plus de cinq ans par le concessionnaire à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial réalisés dans des secteurs éligibles (Loi de finances pour 2014, art. 21).

IV. Localisation des investissements éligibles

3283-4

Les investissements productifs neufs doivent être réalisés et exploités exclusivement dans les départements et collectivités d'outre-mer tels qu'indiqués au I de l'article 199 undecies B du CGI.

V. Exclusion des installations utilisant l'énergie radiative du soleil

3283-5

Depuis le 29 septembre 2010, la réduction d'impôt ne s'applique pas aux investissements portant sur des installations de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil.

Toutefois, la réduction d'impôt reste applicable, dans les conditions prévues par les dispositions antérieurement à la loi de finances pour 2011 :

- lorsque le bénéfice de la réduction d'impôt n'est pas subordonné à l'agrément préalable du ministre chargé du budget prévu au II de l'article l'article 199 undecies B du CGI du CGI, d'une part, aux investissements pour l'acquisition desquels le bénéficiaire de la réduction a accepté un devis et versé un acompte avant le 29 septembre 2010 et, d'autre part, à ceux réalisés par les sociétés et groupements mentionnés aux dix-neuvième et vingt-septième alinéas du I de l'article 199 undecies B du CGI, lorsque la réduction d'impôt à laquelle ils auraient ouvert droit a été obtenue à raison d'acquisitions ou de souscriptions de parts faites avant le 29 septembre 2010 ;

- lorsque le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'agrément préalable du ministre chargé du budget prévu au II de l'article 199 undecies B du CGI, d'une part, aux investissements agréés avant le 29 septembre 2010, sous réserve du respect de la date de mise en production des installations prévue dans l'agrément, et, d'autre part, à ceux pour l'acquisition desquels l'exploitant a accepté un devis et versé un acompte, sous réserve qu'ils produisent de l'électricité au plus tard le 31 mars 2011.

D. Procédure d'agrément préalable

(BOI-BIC-RICI-20-10-20)

I. Champ d'application de la procédure d'agrément

3284

Certains investissements ne peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt que s'ils ont reçu un agrément préalable du ministre chargé du budget, après avis du ministre chargé de l'outre-mer, dans les conditions prévues au III l'article 217 undecies du CGI.

Restent soumis à l'article 199 undecies B du CGI, dans sa rédaction antérieure, les investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant la date de publication de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009.

> **Remarque** : Pour les investissements réalisés à compter du **1er juillet 2014,** le seuil de l'agrément (indiqué ci-après) est apprécié par programme et non plus par programme et par exercice (Loi de finances pour 2014, art. 21).

1. Agrément préalable de certains investissements

La procédure d'agrément préalable vise les investissements :

- qui concernent les secteurs des transports, de la navigation de plaisance, de l'agriculture, de la pêche maritime et de l'aquaculture, de l'industrie charbonnière et de la sidérurgie, de la construction navale, des fibres synthétiques, de l'industrie automobile ou concernant la rénovation et la réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés ou des entreprises en difficultés, ou qui sont nécessaires à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial ;

- dont le montant total par programme et par exercice est supérieur à **250 000 €** à compter du sixième mois suivant le 29 mai 2009, date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, art. 16, I-D et 16, III (300 000 € antérieurement), lorsque le contribuable ne participe pas à l'exploitation au sens du 1° bis du I de l'article 156 du CGI. Ce seuil s'apprécie au niveau de l'entreprise, société ou groupement qui inscrit l'investissement à l'actif de son bilan ou qui en est locataire lorsqu'il est pris en crédit-bail auprès d'un établissement financier ;

- dont le montant total par programme et par exercice est supérieur à **1 000 000 €**.

Une dispense d'agrément peut, dans certains cas, s'appliquer conformément aux dispositions du 3 du III de l'article 217 undecies du CGI (cf. b ci-dessous).

2. Agrément préalable spécifique au secteur de l'hôtellerie : imputation partielle du déficit non professionnel sur le revenu global (CGI, art. 199 undecies B, I bis-2).

Les dispositions permettant l'imputation partielle sur le revenu global des déficits non professionnels provenant de la location d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation sont applicables sur agrément préalable du ministre chargé du Budget.

Cet agrément est exigé dans tous les cas, la dispense visée au b ci-dessous n'est pas applicable.

3. Agrément préalable spécifique pour les investissements dans les câbles sous-marins de communication et ceux de secours (CGI, art. 199 undecies B, I ter)

Cf. n° 3291.

II. Dispense d'agrément

3284-1

Les investissements visés au II de l'article 199 undecies B du CGI dont le montant total **n'excède pas 250 000 €** à compter du sixième mois suivant le 29 mai 2009, date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, art. 16-I-D et 16-III (300 000 € antérieurement) **par programme et par exercice**, sont dispensés d'agrément préalable lorsqu'ils sont réalisés par une entreprise qui exerce son activité dans les départements d'outre-mer depuis au moins deux ans dans l'un des secteurs éligibles à l'aide fiscale ou donnés en location à une telle entreprise.

III. Conditions d'octroi de l'agrément

3284-2

Outre les conditions générales de droit commun prévues au I de l'article 199 undecies B du CGI, les investissements doivent respecter les conditions suivantes :

- présenter un intérêt économique pour la collectivité dans laquelle il est réalisé ;

- ne pas porter atteinte aux intérêts fondamentaux de la nation, constituer une menace contre l'ordre public ou laisser présumer l'existence de blanchiment d'argent ;

- poursuivre comme l'un de ses buts principaux, la création ou le maintien d'emplois dans le département dans lequel il est réalisé ;

- s'intégrer dans la politique d'aménagement du territoire, de l'environnement et du développement durable ;

- garantir la protection des investisseurs et des tiers.

L'octroi de l'agrément est également subordonné au respect par les bénéficiaires directs ou indirects de leurs obligations fiscales et sociales et à l'engagement pris par ces mêmes bénéficiaires que puissent être vérifiées sur place les modalités de réalisation et d'exploitation de l'investissement aidé.

IV. Procédure et délai de l'agrément

3284-3

La procédure et les délais d'agrément sont commentés au BOI-BIC-RICI-20-10-20.

E. Modalités de détermination de la réduction d'impôt

(BOI-BIC-RICI-20-10-20 au II)

I. Base de la réduction d'impôt

3285

La **base** de la réduction d'impôt est **égale** à la valeur des immobilisations correspondant à leur **prix de**

revient hors TVA récupérable pour lequel elles sont inscrites au bilan de l'entreprise propriétaire et qui sert de base au calcul des amortissements déductibles du résultat fiscal, **diminué de la fraction de ce prix de revient** financé par une subvention publique.

Cette règle a une portée générale. Elle s'applique non seulement aux acquisitions ou aux créations de biens réalisés par l'entreprise utilisatrice, mais aussi pour les biens pris en crédit-bail ou donnés en location.

Les subventions publiques s'entendent des aides financières accordées par les institutions européennes, l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics à caractère industriel et commercial ou à caractère administratif.

Les aides versées par l'État comprennent notamment la TVA qui, en application d'une décision ministérielle du 2 novembre 1953, est récupérable sur les biens exonérés de cette taxe en application du 5° du 1 de l'article 295 du CGI.

La base éligible de la réduction d'impôt est égale à la valeur des investissements productifs correspondant à leur prix de revient hors taxes et hors frais de toute nature, notamment commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport, d'installation et de mise en service amortissables, diminué de la fraction de leur prix de revient financée par une subvention publique, ou pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, de la fraction de leur prix de revient financée par une aide publique et, lorsque l'investissement a pour objet de remplacer un investissement ayant bénéficié de l'un des dispositifs définis à l'article 199 undecies B du CGI ou aux articles 217 undecies ou 244 quater W du CGI, de la valeur réelle de l'investissement remplacé (Loi de finances pour 2014, art. 21).

Les projets d'investissement comportant l'acquisition, l'installation ou l'exploitation d'équipements de production d'énergie renouvelable sont pris en compte dans la limite d'un montant par watt installé fixé par arrêté conjoint des ministres chargés du budget, de l'outre-mer et de l'énergie pour chaque type d'équipement. Ce montant prend en compte les coûts d'acquisition et d'installation directement liés à ces équipements (CGI, art. 199 undecies B, I ter).

Par ailleurs, **les aides octroyées** par la Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, les îles Wallis et Futuna ainsi que la Nouvelle-Calédonie dans le cadre de leur compétence fiscale propre au titre de projets d'investissements **sont sans incidence** sur la détermination du montant des dépenses éligibles retenues pour l'application des I et I ter de l'article 199 undecies B du CGI (CGI, art. 199 undecies B, III).

II. Montant de la réduction d'impôt

3285-1

1. Taux de droit commun

Le taux de la réduction d'impôt est, en principe, égal à **38,25 % à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012** (45 % en 2011 ; 50 % antérieurement) du prix de revient de l'investissement éligible.

2. Taux majorés

Le taux de la réduction d'impôt peut être **majoré** pour certains types d'investissements.

• Investissements réalisés en Guyane, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon ou à Wallis et Futuna

Le taux de la réduction d'impôt est porté à 45,9 % au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012 (54 % en 2011 ; 60 % antérieurement) pour les investissements réalisés en Guyane (dans les limites définies par les règles communautaires relatives aux aides d'État), à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon ou à Wallis et Futuna.

• Investissements réalisés dans le secteur de la production d'énergie renouvelable.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012, les taux de 38,25 % et 45,9 % (45 % et 54 % en 2011) susmentionnés sont portés respectivement à 45,9 % et 53,55 % (54 % et 63 % en 2011) pour les investissements réalisés dans le secteur de la production de l'énergie renouvelable.

> **Remarque** : Jusqu'au 31 décembre 2010, les anciens taux de 50 % et de 60 % étaient majorés de dix points pour les investissements réalisés dans le secteur de la production d'énergie renouvelable.

• Travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012, pour ces travaux de rénovation et réhabilitation, le taux de la réduction d'impôt est porté :

- à **53,55 %** (63 % en 2011) dans les **départements d'outre-mer**. Le bénéfice de cette mesure est accordé à l'exploitant lorsqu'il prend à charge ces travaux ;

- à **45,9 %** (54 % en 2011) dans les **collectivités d'outre-mer et Mayotte**.

> **Remarque** : Jusqu'au 31 décembre 2010, le taux était fixé à 70 % pour les travaux réalisés dans les départements d'outre-mer (pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, le bénéfice du taux de 70 % était accordé à l'exploitant lorsqu'il prenait en charge ces travaux et à 60 % pour les travaux réalisés dans les collectivités d'outre-mer.

En outre, le secteur de l'hôtellerie classée **dans les départements d'outre-mer** bénéficie de mesures spécifiques (cf. n° 3290).

3. Taux liés aux investissements mis à disposition dans le cadre d'un contrat de location.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012.

• Lorsque la réduction d'impôt mentionnée au I de l'article 199 undecies B du CGI est acquise dans les conditions prévues aux vingt-sixième et vingt-neuvième alinéas (investissements productifs mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location) et que la fraction de la réduction d'impôt rétrocédée à l'entreprise locataire est de 62,5 % :

- les taux de 38,25 % et 45,9 % mentionnés au dix-septième alinéa sont respectivement portés à **45,3 % et 54,36 %** ;

- les taux de 45,9 % et 53,55 % mentionnés à la cinquième phrase du même alinéa sont respectivement portés à **54,36 % et 63,42 %** ;

- et dans les mêmes conditions, le taux de 53,55 % mentionné au dix-huitième alinéa est porté à **63,42 %**.

• Lorsque la réduction d'impôt mentionnée au I de l'article 199 undecies B du CGI est acquise dans les conditions prévues aux vingt-sixième et vingt-neuvième alinéas (investissements productifs mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location) et que la fraction de la réduction d'impôt rétrocédée à l'entreprise locataire est de 52,63 % :

- les taux de 38,25 % et 45,9 % mentionnés au dix-septième alinéa sont respectivement portés à **44,12 % et 52,95 %** ;

- les taux de 45,9 % et 53,55 % mentionnés à la cinquième phrase du même alinéa sont respectivement portés à **52,95 % et 61,77 %** ;

- et dans les mêmes conditions, le taux de 53,55 % mentionné au dix-huitième alinéa est porté à **61,77 %**.

Pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014 (sous réserve de certaines dispositions transitoires).

• Lorsque la réduction d'impôt mentionnée au I de l'article 199 undecies B du CGI est acquise dans les conditions prévues aux vingt-sixième et vingt-neuvième alinéas (investissements productifs mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location) et que la fraction de la réduction d'impôt rétrocédée à l'entreprise locataire est de 66 % :

- les taux de 38,25 % et 45,9 % mentionnés au dix-septième alinéa sont respectivement portés à **45,3 % et 54,36 %** ;

- les taux de 45,9 % et 53,55 % mentionnés à la cinquième phrase du même alinéa sont respectivement portés à **54,36 % et 63,42 %** ;

- et dans les mêmes conditions, le taux de 53,55 % mentionné au dix-huitième alinéa est porté à **63,42 %.**

• Lorsque la réduction d'impôt mentionnée au I de l'article 199 undecies B du CGI est acquise dans les conditions prévues aux vingt-sixième et vingt-neuvième alinéas (investissements productifs mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location) et que la fraction de la réduction d'impôt **rétrocédée** à l'entreprise locataire est de **56 %** :

- les taux de 38,25 % et 45,9 % mentionnés au dix-septième alinéa sont respectivement portés à **44,12 % et 52,95 %** ;

- les taux de 45,9 % et 53,55 % mentionnés à la cinquième phrase du même alinéa sont respectivement portés à **52,95 % et 61,77 %** ;

- et dans les mêmes conditions, le taux de 53,55 % mentionné au dix-huitième alinéa est porté à **61,77**

%.

III. Répartition de la réduction d'impôt pour les investissements realises dans le cadre de sociétés et groupements fiscalement translucides

3285-2

Lorsque l'investissement est réalisé par une telle structure, le montant global de la réduction d'impôt doit être déterminé comme indiqué au b ci-dessus et celle-ci est ensuite pratiquée par les associés ou membres dans une proportion correspondant à leurs droits aux résultats détenus directement, ou par l'intermédiaire d'une EURL, dans la société ou le groupement.

F. Année d'imputation de la réduction d'impôt

3286

La réduction d'impôt est pratiquée au titre de l'année au cours de laquelle l'investissement est réalisé.

Toutefois, pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, en cas d'acquisition d'un immeuble à construire ou de construction d'immeuble, la réduction d'impôt est pratiquée au titre de l'année au cours de laquelle les fondations sont achevées. Si l'immeuble n'est pas achevé dans les deux ans suivant la date à laquelle les fondations sont achevées, la réduction d'impôt pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai (CGI, art. 199 undecies B, I, al. 20).

Par ailleurs, pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, la réduction d'impôt est pratiquée au titre de l'année au cours de laquelle l'investissement est mis en service (Loi de finances pour 2014, art. 21).

G. Modalités d'utilisation de la réduction d'impôt

(BOI-BIC-RICI-20-10-20 au IV)

I. Base d'imputation de la réduction d'impôt

3287

Conformément aux dispositions du 5 du I de l'article 197 du CGI, la réduction d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu résultant de l'application du barème progressif, y compris sur l'impôt sur le revenu déterminé selon le système du quotient, à l'exclusion, par conséquent, de l'impôt proportionnel sur les plus-values.

II. Utilisation et report de la réduction d'impôt

3287-1

Depuis le 1er janvier 2009, lorsque le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû par le contribuable ayant réalisé l'investissement, le solde peut être reporté, dans les mêmes conditions, sur l'impôt sur le revenu des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

III. Remboursement anticipé de la créance

3287-2

Pour les investisseurs agissant à titre professionnel au sens du 1 bis du I de l'article 156 du CGI, la fraction non utilisée de la réduction d'impôt résultant d'investissements réalisés ou de travaux achevés, depuis le 1er janvier 2009, peut être remboursée à compter de la troisième année dans la limite de 100 000 € par an ou de 300 000 € par période de trois ans.

Cette fraction non utilisée constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'État d'égal montant. Cette créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier (CGI, art. 199 undecies B, I, al. 22).

Les contribuables agissant à titre non professionnel ne sont pas concernés par ces dispositions,

depuis le 1er janvier 2009.

H. Obligations déclaratives

(BOI-BIC-RICI-20-10-20 au IV-C)

3288

Les contribuables mentionnent directement le montant de la réduction d'impôt sur la déclaration des revenus 2042 après l'avoir déterminé au moyen de la fiche de calcul annexée au document d'information 2041-GE. Cette fiche de calcul doit être jointe à la déclaration 2042.

Ces déclarations 2041 GE et 2042 sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

En outre, ils doivent joindre à la déclaration des revenus de l'année au titre de laquelle la réduction d'impôt est pratiquée un état faisant apparaître, pour chaque investissement à raison duquel elle est pratiquée (CGI, ann. II, art. 95 T,I) :

- le nom et l'adresse du siège social de l'entreprise propriétaire de l'investissement ou, lorsque ce dernier fait l'objet d'un contrat de crédit-bail, de celle qui en est locataire ;

- s'il y a lieu, le pourcentage des droits aux résultats détenus directement ou indirectement par le contribuable dans la société ou le groupement propriétaire de l'investissement ;

- la nature précise de l'investissement ;

- le prix de revient hors taxe de l'investissement et le montant des subventions publiques obtenues ou demandées et non encore accordées pour son financement ;

- la date à laquelle l'investissement a été livré ou, s'il s'agit d'un bien créé par l'entreprise, à laquelle il a été achevé ou, s'il s'agit d'un bien faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail ou de location, à laquelle il a été mis à sa disposition ;

- la ou les dates de décision d'octroi des subventions publiques ;

- le nom, l'adresse et la nature de l'activité de l'établissement dans lequel l'investissement est exploité ;

- une copie de la décision d'agrément si l'investissement réalisé est soumis à cette procédure.

En cas d'avenant aux décisions d'agréments, une copie de cet avenant est adressé par le contribuable bénéficiaire de la réduction à la direction des services fiscaux, ou direction des finances publiques, dont il relève.

I. Obligations de conservation des biens, parts ou actions

(BOI-BIC-RICI-20-10-30)

I. Obligations de conservation et d'affectation des biens

3289

1. Délais de conservation et d'affectation des biens.

Le délai minimal de conservation et d'affectation à l'exploitation des investissements, décompté de la date de réalisation de l'investissement, est égal à cinq ans, ou à la durée normale d'utilisation si elle est inférieure.

Chaque immobilisation acquise, créée ou prise en crédit-bail doit être conservée pendant le délai énoncé précédemment. À cet égard, il est précisé que le remplacement d'une immobilisation par une autre immobilisation, même identique, ne permet pas de considérer que l'obligation de conservation de l'investissement ayant ouvert droit à réduction d'impôt est remplie.

2. Conséquences du non-respect de l'obligation de conservation et d'affectation des biens

Si dans le délai susvisé, l'investissement ayant ouvert droit à réduction d'impôt est cédé ou cesse d'être affecté à l'activité pour laquelle il a été créé ou acquis, ou si l'acquéreur cesse son activité, la réduction d'impôt pratiquée fait, sous réserve de l'exception visée au 3° ci-après, l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle cet événement est intervenu. Le revenu global de cette même année est alors majoré du montant des déficits indûment imputés selon les dispositions prévues au I bis de l'article 199 undecies B du CGI.

À ce titre, il est rappelé que l'impôt résultant de cette reprise ne peut être payé au moyen de l'utilisation d'une nouvelle réduction d'impôt qui ferait suite à un investissement réalisé au titre de l'année de reprise (CGI, ann. II, art. 95 S, al. 1er).

3. Exceptions en faveur de certaines transmissions d'entreprises

En principe, toute transmission des biens ayant fait l'objet de la réduction d'impôt entraîne sa réintégration si cette transmission intervient avant l'expiration du délai de conservation. Ces dispositions s'appliquent notamment en cas de transfert des biens ayant ouvert droit à réduction d'impôt dans le patrimoine privé de l'entrepreneur individuel ou de l'exploitant agricole.

Par exception, le I de l'article 199 undecies B du CGI prévoit la non-remise en cause de la réduction d'impôt dans les cas où la transmission du bien présente, du point de vue fiscal, un caractère intercalaire (transmission à titre gratuit visée à l'article 41 du CGI et apport en société visé à l'article 151 octies du CGI).

Cette non-reprise de la réduction d'impôt est subordonnée à la souscription par l'entreprise bénéficiaire de la transmission de conserver et de maintenir l'affectation initiale des immobilisations en cause pendant la fraction du délai de conservation restant à courir à compter de la transmission.

II. OBLIGATIONS DE CONSERVATION DES PARTS OU ACTIONS

3289-1

Lorsque l'investissement est réalisé par une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI (à l'exclusion des sociétés en participation depuis le 1er janvier 2011) ou un groupement mentionné aux articles 239 quater ou 239 quater C du CGI, et depuis le 1er janvier 2009, par une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont tous les associés sont des personnes physiques domiciliées en France, les associés ou membres doivent conserver les parts ou actions de cette société ou de ce groupement pendant un délai de cinq ans à compter de la réalisation de l'investissement (CGI, art. 199 undecies B, I, al. 25).

Toutefois, il est admis que ce délai soit ramené à la durée normale d'utilisation de l'investissement si elle est inférieure à cinq ans.

À défaut de respect du délai de conservation, la réduction d'impôt pratiquée par les associés ou membres fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de cession.

Le montant de cette reprise est diminué, le cas échéant, dans la proportion de leurs droits dans la société ou le groupement des reprises déjà effectuées en application des dispositions du I de l'article 199 undecies B du CGI (non-respect du délai de conservation et d'affectation à l'exploitation des investissements).

III. AUTRES OBLIGATIONS

(loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, art. 21).

3289-2

L'octroi de la réduction d'impôt prévu au premier alinéa de l'article 199 undecies B du CGI est subordonné au respect par les entreprises réalisant l'investissement et, le cas échéant, les entreprises exploitantes de leurs obligations fiscales et sociales et de l'obligation de dépôt de leurs comptes annuels selon les modalités prévues aux articles L. 232-21 à L. 232-23 du code de commerce à la date de réalisation de l'investissement.

Sont considérés comme à jour de leurs obligations fiscales et sociales les employeurs qui, d'une part, ont souscrit et respectent un plan d'apurement des cotisations restant dues et, d'autre part, acquittent les cotisations en cours à leur date normale d'exigibilité. Pour l'application de la première phrase du présent alinéa en Nouvelle-Calédonie et en Polynésie française, les références aux dispositions du code de commerce sont remplacées par les dispositions prévues par la réglementation applicable localement.

J. Mesures spécifiques en faveur de l'hôtellerie

3290

Afin d'améliorer les conditions d'exploitation dans le secteur de l'hôtellerie et d'encourager la réhabilitation du parc hôtelier, la loi de programme pour l'outre-mer met en place plusieurs mesures

spécifiques à ce secteur dans les seuls départements d'outre-mer.

I. Possibilité d'imputation des déficits sur le revenu global

3290-1

Le I bis de l'article 199 undecies B du CGI prévoit une possibilité d'imputation partielle des déficits non-professionnels provenant de la location d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation.

1. Conditions d'application

La location de l'hôtel, de la résidence de tourisme ou du village de vacances classés doit s'effectuer dans les conditions prévues au I de l'article 199 undecies B du CGI.

En outre, les établissements donnés en location doivent avoir fait l'objet de travaux de rénovation et de réhabilitation ayant ouvert droit à une réduction d'impôt au taux majoré.

Les dispositions permettant l'imputation des déficits sur le revenu global sont applicables sur agrément préalable.

L'investisseur, bailleur ou associé ou membre de la structure bailleressse, est tenu de rétrocéder à l'entreprise exploitante au moins 66 % pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014 (62,5 % antérieurement) de l'avantage en impôt procuré par l'imputation des déficits provenant de la location de l'hôtel, de la résidence de tourisme ou du village de vacances classés et par la réduction d'impôt visée au I de l'article 199 undecies B du CGI. La rétrocession à l'exploitant de la fraction de l'avantage fiscal dont a bénéficié l'investisseur en application des I et I bis de l'article 199 undecies B du CGI doit être effectué sous la forme d'une diminution de loyer et du prix de cession du bien à l'exploitant, selon les modalités prévues.

2. Remise en cause de la réduction d'impôt

Si dans le délai de cinq ans (ou de la durée normale d'utilisation si elle est inférieure), l'investissement ayant ouvert droit à réduction d'impôt est cédé ou cesse d'être affecté à l'activité pour laquelle il a été créé ou acquis, ou si l'acquéreur cesse son activité, ou si les associés ou membres cèdent leurs parts, la réduction d'impôt pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle cet événement est intervenu. Le revenu global de cette même année est alors majoré du montant des déficits indûment imputés en application du I bis de l'article 199 undecies B du CGI.

Si dans le délai de cinq ans de la mise à disposition du bien loué, l'une des conditions visées au I de l'article 199 undecies B du CGI cesse d'être respectée (durée et forme du contrat, situation des entreprises locataires et bailleresse, rétrocession), la réduction d'impôt pratiquée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle cet événement se réalise. Le revenu global de cette même année est alors majoré du montant des déficits indûment imputés en application du I bis de l'article 199 undecies B du CGI.

Lorsque l'entreprise locataire cesse son activité dans le délai de cinq ans, la reprise de la réduction d'impôt est limitée aux trois quarts du montant de cette réduction d'impôt.

Il n'est pas procédé à la reprise, en cas de défaillance de l'entreprise locataire, les biens ayant ouvert droit à la réduction d'impôt sont donnés en location à une nouvelle entreprise qui s'engage à les maintenir dans l'activité pour laquelle ils ont été acquis ou créés pendant la fraction du délai de cinq ans restant à courir dans les conditions prévues au présent alinéa.

À ce titre, il est rappelé que conformément aux dispositions de l'article 95 S, al. 1er de l'annexe II au CGI, l'impôt résultant de cette reprise et de cette majoration ne peut être payé au moyen de l'utilisation d'une nouvelle réduction d'impôt qui ferait suite à un investissement réalisé au titre de l'année en cause.

3. Obligations déclaratives des contribuables

Aux termes du II de l'article 95 T de l'annexe II au CGI, les contribuables qui bénéficient des dispositions du I bis de l'article 199 undecies B du CGI sont tenus de joindre à la déclaration des revenus de chaque année au titre de laquelle l'imputation du déficit sur le revenu global est pratiquée un état, fourni par la société propriétaire de l'établissement classé donné en location, faisant apparaître un certain nombre d'éléments prévus.

II. Montant du déficit imputable

3290-2

1. Non-application de l'article 39 C du CGI

Les dispositions de l'article 39 C du CGI limitent le montant des amortissements fiscalement déductibles au titre des investissements productifs réalisés par une personne physique, une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI ou un groupement mentionné aux articles 239 quater et 239 quater C du CGI qui les donne en location.

Le 1 du I bis de l'article 199 undecies B du CGI prévoit que cette limitation n'est pas applicable en cas de location, dans les conditions évoquées au 1° du a ci-dessus, d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt au taux majoré, cf. n° 3285.

Sous réserve de l'absence de plafonnement, la déduction de la base imposable des amortissements constatés est alors soumise aux règles de droit commun.

2. Possibilité d'imputation d'une fraction de déficit sur le revenu global

Le 1° bis du I de l'article 156 du CGI interdit l'imputation sur le revenu global des déficits provenant des activités relevant de la catégorie des BIC lorsque ces dernières ne sont pas exercées à titre professionnel.

Le 1 du I bis de l'article 199 undecies B du CGI prévoit que cette interdiction n'est pas applicable, en cas de location, dans les conditions évoquées au 1° ci-dessus, d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés ayant fait l'objet de travaux de rénovation ou de réhabilitation ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt au taux majoré (cf. n° 3285), à la partie de déficit provenant des dits travaux.

Ainsi, seule la partie de déficit provenant des travaux de rénovation ou de réhabilitation ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt au taux de 70 % est imputable.

Cette partie est déterminée en fonction de la proportion des charges directement ou indirectement rattachables aux travaux de rénovation et de réhabilitation. Ces charges sont principalement constituées par l'amortissement desdits travaux immobilisés, les charges financières des emprunts affectés à ces travaux et par une quote-part des charges de gestion courante. À titre de règle pratique, le pourcentage de déficit imputable peut être déterminé par le rapport existant entre, au numérateur, la valeur immobilisée brute des travaux éligibles à la réduction d'impôt au taux majoré, et au dénominateur, la valeur immobilisée brute de l'hôtel, de la résidence de tourisme ou du village de vacances classés après rénovation, hors terrain d'assiette.

La fraction des déficits qui ne peut être imputée sur le revenu global s'impute sur les BIC non-professionnels réalisés la même année ou les six années suivantes.

K. Mesures spécifiques aux équipements et opérations de pose de cables sous-marins de communication

(CGI, art. 199 undecies B, I ter).

3291

Pour les investissements réalisés entre le 28 mai 2009 et le 31 décembre 2017, la réduction d'impôt s'applique aux équipements et opérations de pose de câbles sous-marins de communication desservant pour la première fois la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, La Réunion, Mayotte, la Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, les îles Wallis et Futuna, la Nouvelle-Calédonie ou les Terres australes et antarctiques françaises lorsque, parmi les options techniques disponibles pour développer les systèmes de communication outre-mer, le choix de cette technologie apparaît le plus pertinent.

Le bénéfice de ces dispositions est subordonné au respect des conditions suivantes :

- les investissements concernés doivent avoir reçu l'agrément préalable du ministre chargé du budget et répondre aux conditions prévues aux a à d du 1 du III de l'article 217 undecies du CGI ;

- les fournisseurs des investissements éligibles ont été choisis au terme d'une procédure de mise en concurrence préalable au dépôt de la demande d'agrément et ayant fait l'objet d'une publicité ;

- à l'occasion de la demande d'agrément mentionnée au a, la société exploitante est tenue d'indiquer à l'administration fiscale les conditions techniques et financières dans lesquelles les opérateurs de communications électroniques déclarés auprès de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes peuvent, sur leur demande, accéder aux capacités offertes par le câble sous-marin, au départ de la collectivité desservie ou vers cette collectivité. Le caractère équitable de ces conditions et leur évolution sont appréciés par l'Autorité de régulation des communications

électroniques et des postes dans les formes et dans les conditions prévues à l'article L. 36-8 du code des postes et des communications électroniques.

La base éligible de la réduction d'impôt est égale à la moitié du coût de revient hors taxes et hors frais de toute nature, notamment les commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport de ces équipements et opérations, diminuée du montant des subventions publiques accordées pour leur financement.

Le taux de la réduction d'impôt est de 38 % à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012 (45 % en 2011 ; 50 % antérieurement ; Décret n° 2012-547 du 23 avril 2012).

Le montant de l'aide fiscale peut être réduit de moitié au plus, compte tenu du besoin de financement de la société exploitante pour la réalisation de ce projet et de l'impact de l'aide sur les tarifs.

Par dérogation, la réduction d'impôt s'applique également aux équipements et opérations de pose des câbles sous-marins de secours desservant la Guadeloupe, la Guyane, la Martinique, La Réunion, Mayotte, la Polynésie française, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, les îles Wallis et Futuna, la Nouvelle-Calédonie ou les Terres australes et antarctiques françaises lorsqu'ils respectent les conditions prévues.

La base éligible de la réduction d'impôt est égale au quart du coût de revient hors taxes et hors frais de toute nature, notamment les commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport de ces équipements et opérations, diminué du montant des subventions publiques accordées pour leur financement.

L. Période d'application

3292

La réduction d'impôt visée à l'article 199 undecies B du CGI dans sa rédaction issue de la loi de programme pour l'outre mer s'applique aux investissements réalisés entre la date de promulgation de la loi de programme pour l'outre-mer, soit le 21 juillet 2003, et le 31 décembre 2017, à l'exception des investissements qui ont fait l'objet d'une demande d'agrément préalable parvenue à l'administration avant le 21 juillet 2003.

Le dispositif spécifique prévu au I bis de l'article 199 undecies B du CGI en faveur du secteur de l'hôtellerie (non-application des dispositions de l'article 39 C du CGI et possibilité d'imputation sur le revenu global d'une partie des déficits, cf. n° 3290) est applicable pour une durée de cinq ans à compter de la date de clôture de l'exercice de livraison ou d'achèvement, aux opérations de rénovation ou de réhabilitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés réalisées entre le 21 juillet 2003 et le 31 décembre 2008.

I. À compter de l'imposition des revenus de l'année 2012

3292-1

L'article 83-IV de la loi de finances pour 2012 précise que les nouvelles dispositions sont applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012 pour les dépenses payées à compter du 1er janvier 2012, à l'exception de celles pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, au plus tard le 31 décembre 2011, l'engagement de réaliser un investissement immobilier ouvrant droit à la réduction d'impôt mentionnée à l'article 199 undecies A du CGI.

À titre transitoire, l'engagement de réaliser un investissement immobilier peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts au plus tard le 31 décembre 2011 et que l'acte authentique soit passé au plus tard le 31 mars 2012.

Lorsque le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'agrément préalable du ministre chargé du budget au II de l'article 199 undecies B du CGI, les I à III du présent article ne s'appliquent ni aux investissements agréés avant le 28 septembre 2011, ni aux investissements ayant fait l'objet d'une demande d'agrément avant cette date, agréés avant le 31 décembre 2011 et qui ouvrent droit à la réduction d'impôt sur les revenus de l'année 2011.

II. Pour l'imposition des revenus de l'année 2011

3292-2

L'article 105-IX de la loi de finances pour 2011 précise que les dispositions sont applicables au titre de l'imposition des revenus de l'année 2011 pour les dépenses payées depuis le 1er janvier 2011, à

l'exception de celles pour lesquelles le contribuable justifie qu'il a pris, avant le 31 décembre 2010, l'engagement de réaliser un investissement immobilier.

À titre transitoire, l'engagement de réaliser un investissement immobilier peut prendre la forme d'une réservation, à condition qu'elle soit enregistrée chez un notaire ou au service des impôts avant le 31 décembre 2010 et que l'acte authentique soit passé avant le 31 mars 2011.

Lorsque le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à l'agrément préalable du ministre chargé du budget prévu au II de l'article 199 undecies B du CGI, les I à VII du présent article ne s'appliquent ni aux investissements agréés avant le 5 décembre 2010, ni aux investissements agréés avant le 31 décembre 2010 qui ouvrent droit à la réduction d'impôt sur les revenus de l'année 2010.

III. Pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014

3292-3

L'article 21 de la loi de finances pour 2014 est applicable aux investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, sous réserve que la Commission européenne ait déclaré ses dispositions compatibles avec le droit de l'Union européenne.

Toutefois, l'article 199 undecies B du CGI reste applicable, dans les conditions prévues par les dispositions antérieures à la loi :

1° Aux investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant le 1er juillet 2014 et :

a) Pour les biens meubles, qui font l'objet d'une commande avant le 31 décembre 2014 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés à cette date ;

b) Pour les travaux de réhabilitation d'immeubles, pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés au plus tard le 31 décembre 2014 ;

c) Qui portent sur des biens immeubles dont l'achèvement des fondations intervient au plus tard le 31 décembre 2015 ;

2° Aux acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant le 1er juillet 2014 ;

3° Aux acquisitions de biens meubles corporels commandés avant le 1er juillet 2014 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés à cette date ;

4° Aux travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés avant le 1er juillet 2014.

Les entreprises qui réalisent les investissements mentionnés aux 1° à 4° ci-dessus peuvent opter, quel que soit leur chiffre d'affaires, pour l'application à ces investissements du crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater W du CGI, dans les conditions prévues au V de ce même article, ou, le cas échéant, pour l'application à ces investissements du crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater X du même code, dans les conditions prévues au V de ce même article.

M. Obligations déclaratives, contrôle, sanctions fiscales et pénales spécifiques

3293

En outre, l'article 45 F du LPF prévoit que dans les départements d'outre-mer, l'administration peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit au bénéfice des dispositions prévues à l'article 199 undecies B du CGI.

Dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, les contrôles mentionnés ci-dessus peuvent être réalisés par les agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

Les modalités d'application de ces contrôles sont fixées par les articles R.* 45 F-1 à R.* 45 F-5 du LPF issus du décret n° 2013-731 du 12 août 2013.

Pour les obligations déclaratives, se reporter au IV-C du BOI-BIC-RICI-20-10-20.

Chapitre 2 : Réduction d'impôt pour l'acquisition d'un trésor national

(CGI, art. 238 bis-0 AB ; BOI-BIC-RICI-20-20)

3294

L'article 238 bis-0 AB du CGI prévoit une réduction d'impôt égale à 40 % du montant des dépenses consacrées par l'entreprise à l'achat de biens culturels faisant l'objet, à la date d'acquisition, d'un refus de certificat d'exportation.

A. Champ d'application

3294-1

- Période d'application de la réduction : seules les dépenses effectuées à compter du 5 janvier 2002 (date de publication de la loi n° 2002-5 du 4 janvier 2002 relative aux musées de France) ouvrent droit au bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis-0 AB du CGI, sur l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel ces dépenses ont été exposées.

- Entreprises concernées : peuvent bénéficier de la réduction d'impôt les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur régime d'imposition, leur objet ou leur forme.

- Biens concernés : sont susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt les sommes consacrées par les entreprises à l'achat de biens culturels faisant l'objet à la date d'acquisition d'un refus de certificat en application des articles L 111-4 et L 121-1 du code du patrimoine. Seuls les biens culturels présentant le caractère de trésor national peuvent se voir refuser la délivrance du certificat d'exportation. En outre, ce bien ne doit pas avoir fait l'objet d'une offre d'achat de l'État ou d'une collectivité publique dans les conditions fixées par l'article L 121-1 du code du patrimoine.

B. Conditions de la réduction d'impôt

3294-2

La réduction d'impôt est subordonnée à l'obtention d'un agrément de l'autorité administrative et à la réunion des trois conditions suivantes :

- l'entreprise qui acquiert le bien s'engage à consentir au classement du bien comme monument historique en application de l'article L. 622-4 du code du patrimoine ou comme archives historiques en application de l'article L 212-15 du code du patrimoine ;

- le bien culturel acquis par l'entreprise en pleine propriété ne doit pas être cédé avant l'expiration d'un délai de dix ans à compter de la date d'acquisition de ce bien ;

- durant la période d'incessibilité, l'entreprise doit placer le bien en dépôt, à titre gratuit, auprès d'un musée de France, d'un service public d'archives ou d'une bibliothèque relevant de l'État ou placée sous son contrôle technique (CGI, art. 238 bis-0 AB, d).

C. Modalités d'application de la réduction d'impôt

3294-3

La réduction d'impôt se calcule à partir du montant du coût d'acquisition du bien culturel.

Les sommes consacrées par les entreprises à l'achat d'un trésor national ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu ou sur les sociétés égale à 40 % du coût d'acquisition de ce bien.

La réduction d'impôt s'impute uniquement sur l'impôt sur le revenu (dans ce cas, la réduction d'impôt est prise en compte dans le rôle) ou sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel le versement pour l'acquisition du trésor national a été effectué (dans ce cas, l'imputation se fait au moment du paiement du solde de l'impôt, après les prélèvements libératoires et les crédits d'impôts non remboursables dont bénéficie l'entreprise mais avant les crédits d'impôt reportables).

La réduction d'impôt ne peut pas être utilisée pour le paiement des contributions calculées sur l'IS. Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt dû au titre de l'exercice de versement des fonds, la fraction non imputée ne peut pas donner lieu à remboursement, ni à report

sur l'impôt dû au titre d'un exercice suivant celui du versement.

La cession du bien pendant le délai d'incessibilité de dix ans à compter de son acquisition, sa non mise en dépôt auprès d'un musée de France pendant la même période ou le non-respect de l'engagement de consentir au classement du bien comme monument historique entraînent la remise en cause de la réduction d'impôt.

Chapitre 3 : réduction d'impôt pour les dons en faveur d'œuvres d'intérêt général ou d'organismes agréés

(CGI, art. 238 bis ; CGI, ann. III, art. 49 septies X à 49 septies XB ; BOI-BIC-RICI-20-30 et suivants ; RES N° 2006/38 et N° 2009/44 au BOI-BIC-RICI-20-30-10-20)

3295

Ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 ‰ du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit :

a) **D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel où à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises**, notamment quand ces versements sont faits au bénéfice d'une fondation universitaire, d'une fondation partenariale mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation ou d'une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice. Ces dispositions s'appliquent même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes ;

b) **De fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France** et répondant aux conditions fixées au a, ainsi que d'associations cultuelles ou de bienfaisance et des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle. La condition relative à la reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique. Le décret n° 85-1304 du 9 décembre 1985 fixe les conditions de cette reconnaissance et les modalités de procédure permettant de l'accorder ;

c) **Des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique, publics ou privés, à but non lucratif**, agréés par le ministre chargé du budget ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou par le ministre chargé de la culture ;

d) **Des sociétés ou organismes publics ou privés agréés à cet effet** par le ministre chargé du budget en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique ;

e) **D'organismes publics ou privés, y compris de sociétés de capitaux dont les actionnaires sont l'État ou un ou plusieurs établissements publics nationaux**, seuls ou conjointement avec une ou plusieurs collectivités territoriales, dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque, ou l'organisation des expositions d'art contemporain, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence.

e bis) **De projets de thèse proposés au mécénat de doctorat par les écoles doctorales** dans des conditions fixées par décret.

e ter) **De sociétés, dont l'État est l'actionnaire unique, qui ont pour activité la représentation de la France aux expositions universelles** ;

e quater) **Des sociétés nationales de programme mentionnées à l'article 44 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication et affectés au financement de programmes audiovisuels culturels** (loi n° 2009-258 du 5 mars 2009, art. 34) ;

f) pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, **de la " Fondation du patrimoine " ou d'une fondation ou une association qui affecte irrévocablement ces versements à la " Fondation du patrimoine "** , en vue de subventionner la réalisation des travaux prévus par les conventions conclues en application de l'article L. 143-2-1 du code du patrimoine entre la " Fondation

du patrimoine " et les propriétaires des immeubles, personnes physiques ou sociétés civiles composées uniquement de personnes physiques et qui ont pour objet exclusif la gestion et la location nue des immeubles dont elles sont propriétaires.

Les immeubles concernés ne doivent pas faire l'objet d'une exploitation commerciale. Toutefois, conformément aux modifications introduites par l'article 18 de la loi n° 2009-179 du 17 février 2009, pour les versements effectués au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque la gestion de l'immeuble est désintéressée et que les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

1° Les revenus fonciers nets, les bénéfices agricoles, les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices des sociétés commerciales, augmentés des charges déduites en application du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, générés par l'immeuble au cours des trois années précédentes sont affectés au financement des travaux prévus par la convention ;

2° Le montant des dons collectés n'excède pas le montant restant à financer au titre de ces travaux, après affectation des subventions publiques et des sommes visées au 1° du présent f.

Les dirigeants et les membres du conseil d'administration ou du directoire de la société ne doivent pas avoir conclu une convention avec la " Fondation du Patrimoine " en application de l'article L. 143-2-1 du code du patrimoine, être propriétaires de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux ou être un conjoint, un ascendant, un descendant ou un collatéral du propriétaire de cet immeuble. Lorsque l'immeuble est détenu par une société mentionnée au 1er alinéa du g ci-dessus, les associés ne peuvent pas être dirigeants ou membres du conseil d'administration ou du directoire de la société donatrice ou d'une société qui entretiendrait, avec la société donatrice, des liens de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI. Les dirigeants ou les membres du conseil d'administration ou du directoire de la société donatrice ne peuvent être un conjoint, un ascendant, un descendant ou un collatéral des associés de la société civile propriétaire de l'immeuble.

Les dons versés à d'autres fondations ou associations, reconnues d'utilité publique agréées par le ministre chargé du budget, dont l'objet est culturel, en vue de subventionner la réalisation de travaux de conservation, de restauration ou d'accessibilité de monuments historiques classés ou inscrits ouvrent droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions.

g) **De fonds de dotation** (Loi n° 2009-179 du 17 février 2009 , art. 18) :

1° Qui exercent directement une activité d'intérêt général éligible au régime du mécénat (répondant aux caractéristiques mentionnées au a ci-avant) ;

2° Ou dont la gestion est désintéressée et qui reversent les revenus tirés des dons et versements reçus à certains organismes éligibles au régime du mécénat (organismes mentionnés aux a à e bis du 1 de l'article 238 bis du CGI, Fondation du patrimoine dans les conditions mentionnées aux deux premiers alinéas [aux 4 premiers alinéas, pour les versements effectués au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009] du f du même article, fondation ou association reconnue d'utilité publique agréée par le ministre chargé du budget dans les conditions mentionnées au quatrième alinéa [au 6ème alinéa, pour les versements effectués au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009] du même f). Ces organismes délivrent aux fonds de dotation une attestation justifiant le montant et l'affectation des versements effectués à leur profit.

3296

Les organismes mentionnés au b peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'État, recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au a.

Il est rappelé que la condition d'intérêt général est présumée remplie lorsque l'organisme ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes, ne fait pas l'objet d'une gestion intéressée et n'exerce pas d'activités lucratives au sens du 1 de l'article 206 du CGI.

Par ailleurs, lorsqu'un organisme sans but lucratif répondant aux conditions mentionnées ci-avant exerce des activités lucratives et des activités non lucratives, et que les conditions permettant la sectorisation des activités lucratives sont remplies, les dons qu'il reçoit peuvent bénéficier des dispositions de l'article 238 bis du CGI à la condition que ces dons soient affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif.

Lorsque la limite est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent de versement peut donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond.

La limite de 5 ‰ du chiffre d'affaires s'applique à l'ensemble des versements effectués au titre de l'article 238 bis du CGI.

Les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

La réduction d'impôt s'impute soit sur l'impôt sur le revenu, soit sur l'impôt sur les sociétés :

Lorsqu'elle est imputée sur l'impôt sur le revenu, la réduction d'impôt est effectuée sur l'impôt dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses ont été réalisées. L'excédent éventuel est utilisé pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des cinq années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée (CGI, art. 200 bis).

Lorsqu'elle est imputée sur l'impôt sur les sociétés, la réduction est effectuée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été réalisées. L'excédent éventuel est utilisé pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel elle est constatée (CGI, art. 220 E).

Les excédents de versements constatés au cours d'exercices antérieurs à ceux ouverts à compter du 1er janvier 2003 et qui n'ont pas été déduits du résultat imposable dans le cadre du précédent dispositif de déduction du résultat, peuvent donner lieu à réduction d'impôt, dans les conditions prévues ci-dessus, au titre des cinq exercices suivant leur constatation.

Les obligations déclaratives et les modalités d'imputation de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis du CGI sont fixées aux articles 49 septies X à 49 septies XB de l'annexe III au CGI, et sont exposées au IV du BOI-BIC-RICI-20-30-20.

3297

Remarques :

1. Les dons versés aux organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du CGI et dont l'objet exclusif est de verser des aides financières permettant la réalisation d'investissements tels que définis au 1 de l'article 12 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), ou de fournir des prestations d'accompagnement à des petites et moyennes entreprises telles qu'elles sont définies à l'annexe I à ce règlement ouvrent également droit, et dans les mêmes conditions, à la réduction d'impôt (CGI, art. 238 bis, 4).

L'agrément est délivré à l'organisme s'il s'engage à respecter continûment l'ensemble des conditions suivantes :

1° La gestion de l'organisme est désintéressée ;

2° Ses aides et prestations ne sont pas rémunérées et sont utilisées dans l'intérêt direct des entreprises bénéficiaires ;

3° les aides accordées entrent dans le champ d'application de l'article 15 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 précité.

4° Le montant versé chaque année à une entreprise ne devra pas excéder 20 % des ressources annuelles de l'organisme ;

5° Les aides ne peuvent bénéficier aux entreprises exerçant à titre principal une activité visée à l'article 35 du CGI.

Un organisme ayant pour objet exclusif de participer, par le versement d'aides financières ne relevant pas du 1 de l'article 12 du règlement mentionné au premier alinéa du présent 4, à la création, à la reprise ou au développement de petites et moyennes entreprises telles qu'elles sont définies à l'annexe I au même règlement ou de leur fournir des prestations d'accompagnement peut également se voir délivrer l'agrément, sous réserve du respect des conditions mentionnées aux 1°, 2°, 4° et 5° et du rrèglement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 , concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis ou du règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles ou du règlement (CE) n° 875/2007 de la Commission, du 24 juillet 2007, relatif à l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la pêche et modifiant le règlement (CE) n° 1860/2004.

L'agrément accordé aux organismes qui le sollicitent pour la première fois porte sur une période comprise entre la date de sa notification et le 31 décembre de la deuxième année qui suit cette date. En cas de demande de renouvellement d'agrément, ce dernier, s'il est accordé, l'est pour une période de cinq ans. Les articles 46 quindecies M à 46 quindecies Q de l'annexe III au CGI fixent les modalités d'application, notamment les dispositions relatives aux statuts des organismes bénéficiaires des dons, les conditions de délivrance et de retrait de l'agrément et les informations relatives aux entreprises aidées que les organismes communiquent au ministre ayant délivré l'agrément.

2. Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et versements effectués au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du CGI, dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. L'agrément est accordé lorsque l'organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées l'article 238 bis du CGI.

Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme non agréé, dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat État partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise sauf lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par l'article 238 bis du CGI (CGI, art. 238 bis, 4 bis ; décret n° 2011-225 du 28 février 2011 ; CGI, Ann IV, art. 121 Z sexies).

3. Les dispositions de l'article 238 bis du CGI sont indépendantes de celles applicables aux particuliers. Par suite, un exploitant individuel peut à la fois bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 200 du CGI afférente aux versements retenus dans la limite de 20 % du revenu imposable ou aux versements effectués à des organismes d'aide aux personnes en difficulté pour ceux réalisés à titre privé, et de la réduction d'impôt relative aux dépenses de mécénat réalisées dans le cadre de son entreprise, dans la limite de 5 ‰ de son chiffre d'affaires, pour les versements qu'il fait figurer en comptabilité et qui ne constituent pas une charge déductible du revenu imposable. Bien entendu le même versement n'ouvre droit qu'à une seule réduction d'impôt.

4. Les versements effectués au profit d'associations d'élèves ou d'anciens élèves ne sont pas susceptibles de bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis du CGI.

Partie 4 : régimes d'imposition et obligations déclaratives

(BOI-BIC-DECLA)

3305

Les personnes exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale sont assujetties à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux selon un régime réel d'imposition (régime du bénéfice réel ou régime simplifié d'imposition) ou selon le régime des micro-entreprises. Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés sont obligatoirement imposées d'après leur bénéfice réel (régime du bénéfice réel proprement dit ou régime simplifié).

Le champ d'application de ces différents régimes est déterminé en fonction de critères communs à l'impôt sur le revenu et aux taxes sur le chiffre d'affaires. Toutefois, il comporte quelques différences suivant la catégorie d'impôt considérée.

On examinera successivement :

- le champ d'application des différents régimes d'imposition ;

- le régime des micro-entreprises ;

- le régime du bénéfice réel ;

- le régime simplifié d'imposition ;

Titre 1 : Champ d'application des différents régimes d'imposition

(BOI-BIC-DECLA-10)

3306

Les entreprises sont imposables d'après l'un ou l'autre des régimes d'imposition prévus par la loi (micro-entreprises, régime simplifié d'imposition, régime du bénéfice réel), en fonction du montant de leur chiffre d'affaires annuel, de la nature de leur activité et, le cas échéant, de leur forme juridique.

Chapitre 1 : Chiffres d'affaires à prendre en considération

(CGI, art. 50-0, 302 septies A , 302 septies A bis ; Loi de finances rectificative pour 2013, art. 20 ; BOI-BIC-DECLA-10-10)

A. Chiffres d'affaires limites

3307

Sous réserve de certaines exclusions limitativement énumérées par la loi et des dispositions applicables en cas de dépassement des chiffres d'affaires limites, le régime des micro-entreprises s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile (cf. n° 3312) n'excède pas (CGI, art. 50-0) :

• Pour les chiffres d'affaires réalisés au cours des années 2014 à 2016 :

- **82 200 €** hors taxes, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 1° à 3° du III de l'article 1407 du CGI ; (ce seuil est fixé à 81 500 € pour les chiffres d'affaire réalisés en 2013)

- **32 900 €** hors taxes s'il s'agit d'autres entreprises. (Ce seuil est fixé à 32 600 € pour les chiffres d'affaire réalisés en 2013).

Le **régime simplifié d'imposition** s'applique de plein droit aux entreprises dont le chiffre d'affaires, supérieur aux limites prévues pour l'application du régime des micro-entreprises défini ci-dessus, n'excède pas les chiffres suivants (CGI, art. 302 septies A et 302 septies A bis) :

• Pour les chiffres d'affaires réalisés au cours des années 2014 à 2016 :

- 783 000 € HT pour les entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement ; (Ce seuil est fixé à 777 000 € pour les chiffres d'affaires réalisés en 2013).

-**236 000 € HT** pour les autres entreprises.(Ce seuil est fixé à 234 000 € pour les chiffres d'affaires réalisés en 2013)

Les entreprises sont obligatoirement placées sous **les régimes du bénéfice et du chiffre d'affaires réels** lorsque leur chiffre d'affaires excède les limites fixées pour l'application du régime simplifié d'imposition. Mais elles relèvent du régime du chiffre d'affaires réel, en tout état de cause, à raison des opérations exclues du régime simplifié en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (cf. TVA n° 4738).

Remarques :

Compte tenu de la revalorisation du barème de l'impôt sur le revenu par l'article 2 de la loi de finances pour 2014, les limites d'application du régime des micro-entreprises et du régime simplifié d'imposition (RSI) sont, pour l'année 2014, revalorisées dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu, soit 0,8 %.

Par ailleurs, l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2013 prévoit que :

- la revalorisation de ces limites sera désormais effectuée tous les 3 ans dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Cette nouvelle règle de revalorisation des limites s'appliquera à compter du 1er janvier 2015 et la première révision triennale prendra effet le 1er janvier 2017.

- l'année civile précédente (N-1) sera désormais retenue comme année de référence pour apprécier les limites d'application du régime (dispositions applicables aux exercices clos et aux périodes d'imposition arrêtées à compter du 31 décembre 2015).

B. Détermination des chiffres d'affaires annuels

I. Les opérations à retenir

3308

Le chiffre d'affaires annuel à retenir s'entend des opérations que l'entreprise a réalisées pendant l'année, quelles que soient les dates des encaissements correspondants.

Il n'est pas tenu compte des recettes de caractère exceptionnel, telles que le produit de cession des éléments de l'actif immobilisé.

Lorsqu'un contribuable exploite plusieurs entreprises, c'est le chiffre d'affaires global qui doit être pris en considération pour apprécier si la limite légale est ou non dépassée.

II. Limites applicables

3309

Lorsque le redevable effectue des opérations entrant exclusivement dans l'une ou l'autre des deux catégories pour lesquelles la loi fixe des limites distinctes, la limite à prendre en considération pour déterminer le régime d'imposition applicable est celle qui correspond à la nature des opérations accomplies.

En cas d'activité mixte, c'est-à-dire lorsque l'entreprise rend des services et effectue, en outre, des ventes ou fournit des marchandises, il est nécessaire de faire une distinction suivant les conditions dans lesquelles elle exerce son activité. En matière de **RSI** :

- c'est la limite de **783 000 €** qui doit être adoptée lorsque l'entreprise fournit non seulement la main-d'œuvre, mais aussi les matériaux ou matières premières entrant à titre principal dans l'ouvrage qu'elle s'est chargée d'exécuter (entreprises de bâtiment, de charpente, de menuiserie, de terrassement ou de nivellement, etc.) ;

- c'est la limite de **236 000 €** qui est à retenir lorsque l'exploitant ne fait que prêter ses services et n'effectue aucune fourniture (entrepreneur de transport), ou ne fournit que les produits accessoires ou ingrédients (tailleurs à façon qui se bornent à fournir le fil et les boutons, teinturiers, blanchisseurs, cordonniers, etc.).

Lorsque l'activité d'une entreprise se rattache à la fois aux deux catégories d'opérations définies au n° 3307, le régime simplifié d'imposition n'est applicable que si le chiffre d'affaires hors taxes global annuel de l'entreprise n'excède pas **783 000 €**, et si à l'intérieur de ce plafond, le chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations autres que les ventes ou la fourniture de logement ne dépasse pas **236 000 €**.

3310

Lorsqu'un contribuable exerce une activité consistant d'une part, en la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou à fournir le logement et, d'autre part, en la réalisation de prestations de services, le régime des micro-entreprises n'est applicable que si son chiffre d'affaires global n'excède pas **82 200 €** HT et si le chiffre d'affaires annuel afférent aux prestations de services ne dépasse pas **32 900 €** HT. Cette règle s'applique notamment aux entrepreneurs de bâtiment qui fournissent la main d'œuvre et les matériaux entrant à titre principal dans l'ouvrage. En revanche, la limite de 32 900 € HT est la seule applicable lorsque le contribuable ne réalisant que des prestations de services, n'effectue aucune fourniture (entreprise de transport par exemple) ou ne fournit que les produits accessoires ou ingrédients (tailleurs à façon qui se bornent à fournir le fil et les boutons ou autres accessoires nécessaires à la confection, cordonniers, teinturiers, blanchisseurs, etc.).

III. Variations du chiffre d'affaires

3311

Les entreprises dont le chiffre d'affaires s'abaisse au-dessous des limites du RSI peuvent être placées sous ce régime dès le 1er janvier de l'année au cours de laquelle leur chiffre d'affaires est devenu inférieur aux limites légales (s'agissant de la possibilité pour les entreprises intéressées d'opter pour le régime réel, cf. n^{os} 3319 et suiv.).

En revanche, un dépassement des limites n'a pas d'effet immédiat au regard du régime d'imposition applicable. En effet, en matière d'imposition des bénéfices, le régime simplifié demeure applicable pour l'établissement des impositions dues au titre de la première année au cours de laquelle les chiffres d'affaires limites sont dépassés (sauf en cas de changement d'activité).

A compter du **1er janvier 2008**, le régime des micro-entreprises demeure applicable [sous réserve que les contribuables soient pour la totalité de l'année en cause non redevables de la TVA pour l'établissement de l'imposition due au titre des **deux premières années** au cours desquelles les chiffres d'affaires limites sont dépassés (CGI, art. 50-0,1-5è alinéa). Ces dispositions ne s'appliquent pas en cas de changement d'activité (CGI, art. 50-0, 1-6e alinéa).

IV. Cas particuliers

3312

1. Entreprises nouvelles ou cessant leur activité en cours d'année.

Pour déterminer le régime applicable aux entreprises nouvelles ou aux contribuables qui cessent leur activité en cours d'année, il convient d'ajuster les chiffres limites annuels au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise au cours de l'année de création ou de cessation. L'ajustement prorata temporis du chiffre d'affaires limite est effectué en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365.

Pour les contribuables déjà placés sous le régime des micro-entreprises qui créent une nouvelle entreprise en cours d'année, il convient d'ajuster prorata temporis le chiffre d'affaires réalisé par l'intéressé dans cette entreprise avant de le globaliser avec le chiffre d'affaires de l'ensemble de ses autres entreprises. En revanche, en cas de création d'un nouvel établissement sans création d'une entreprise nouvelle, il convient de retenir le chiffre d'affaires effectivement réalisé par l'intéressé dans tous ses établissements et entreprises, sans ajustement prorata temporis. Ces règles s'appliquent également en cas de fermeture en cours d'année d'une entreprise ou d'un établissement.

Il est à noter que la réduction prorata temporis du chiffre d'affaires limite ne doit pas être appliquée aux entreprises saisonnières.

Par ailleurs, à compter du 1er janvier 2009, pour les entreprises qui ont exercé l'option pour le **régime du micro-social** prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale avant le **31 décembre 2010**, le chiffre d'affaires annuel n'est pas ajusté au prorata du temps d'activité ou d'exploitation pour l'application du 1 de l'article 50-0 du CGI.

2. Membres d'une même famille exploitant des entreprises distinctes.

Lorsque deux ou plusieurs membres d'une même famille soumis à l'impôt sur le revenu sous une cote unique exploitent des entreprises distinctes, il faut considérer isolément la situation de chacun des membres de la famille.

3. Contribuable relevant du régime des micro-entreprises exploitant personnellement plusieurs entreprises commerciales

Dans ce cas, le chiffre d'affaires à comparer aux limites définies au n° 3307, appréciées s'il y a lieu dans les conditions prévues au n° 3310, s'entend du montant de son chiffre d'affaires global annuel réalisé dans l'ensemble de ses entreprises, que celles-ci forment ou non des entreprises distinctes (CGI, art. 50-0, 2-a).

Chapitre 2 : Entreprises ou opérations exclues du régime simplifié ou du régime des micro-entreprises

(BOI-BIC-DECLA-10-20)

A. Redevables et opérations exclues du régime simplifié

3313

Le régime simplifié d'imposition ne s'applique pas aux personnes physiques ou morales ni aux groupements de personnes de droit ou de fait qui exercent une activité occulte au sens du troisième alinéa de l'article L 169 du LPF (CGI, art. 302 septies A ter B).

Par ailleurs, certaines opérations sont exclues du régime simplifié, mais seulement en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, cf. TVA, n^{os} 4736 et suiv.

B. Redevables et opérations exclus du régime des micro-entreprises

(CGI, art. 50-0, 2).

I. Exclusion générale concernant l'ensemble des personnes morales ou organismes quel que soit leur régime fiscal

3314

Sont exclus du régime des micro-entreprises l'ensemble des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés ou relevant du régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires. Le régime des micro-entreprises n'est donc susceptible de s'appliquer qu'aux entrepreneurs individuels.

II. Exclusion générale concernant les contribuables redevables de la TVA de plein droit ou sur option

3315

Toute entreprise redevable de la TVA de plein droit ou sur option pour tout ou partie de l'année est, de droit, exclue du régime des micro-entreprises même si son chiffre d'affaires est inférieur aux limites d'application de ce régime. En d'autres termes, le régime des micro-entreprises est réservé aux entreprises qui ne réalisent que des opérations non soumises à la TVA ou qui bénéficient pour l'année entière du régime de franchise en base TVA (cf. TVA, n° 4811).

III. Exclusion, a compter du 1er février 2009, des contribuables dont tout ou partie des biens affectés a l'exploitation sont compris dans un patrimoine fiduciaire

(CGI, art.. 50-0, 2-h)

3316

Les contribuables dont tout ou partie des biens professionnels sont compris dans un patrimoine fiduciaire en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil sont exclus du régime des micro-entreprises.

IV. Exclusion des contribuables qui exercent une activité occulte

(CGI, art. 50-0, 2-i)

3317

A compter de l'imposition des revenus afférents à l'année 2009, les contribuables qui exercent une activité occulte au sens du troisième alinéa de l'article L. 169 du LPF sont exclus du régime des micro-entreprises.

V. Exclusions dues à la nature des opérations

3318

Certaines opérations limitativement énumérées par la loi sont exclues du régime des micro-entreprises. Il s'agit :

- des opérations portant sur des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

- des opérations de location de matériels ou de biens de consommation durable (activités de crédit-bail par exemple). Toutefois, cette exclusion n'est pas applicable lorsque ces opérations présentent un caractère accessoire et connexe ;

- des opérations réalisées sur un marché à terme d'instruments financiers ou d'options négociables ou sur des bons d'option et des opérations à terme sur marchandises sur un marché réglementé, effectuées dans les conditions prévues au 8° du I de l'article 35 du CGI.

Chapitre 3 : Options pour un régime réel d'imposition

(CGI, art. 50-0, 4, CGI, ann. II, art. 267 quinquies à CGI, ann. II, art. 267 septies C ; BOI-BIC-DECLA-10-30)

3319

Le régime des micro-entreprises et le régime simplifié constituent le régime de droit commun des entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites visées ci-dessus au n° 3307 (sous réserve des exclusions ; cf. n°s 3313 et suiv). Mais ces régimes ne présentent pas un caractère obligatoire et les exploitants peuvent s'y soustraire en optant pour un régime réel d'imposition.

Par contre, aucune option n'est ouverte aux exploitants placés de plein droit sous le régime du bénéfice et du chiffre d'affaires réels.

A. Délais d'option

I. Option pour un régime réel d'imposition des contribuables relevant du régime des micro-entreprises

(CGI, art. 50-0, 4).

3320

Les entreprises placées dans le champ d'application du régime des micro-entreprises peuvent opter pour un régime réel d'imposition. Cette option doit être exercée avant le 1er février de la 1re année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier du régime réel. Toutefois, les entreprises soumises de plein droit à un régime réel d'imposition l'année précédant celle au titre de laquelle elles sont placées sous le régime des micro-entreprises, peuvent exercer une option pour un régime réel d'imposition l'année suivante, avant le 1er février. Cette dernière option est valable pour l'année précédant celle au cours de laquelle elle est exercée. En cas de création, l'option peut être exercée sur la déclaration visée au 1° du I de l'article 286 du CGI.

II. Option des entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition pour le régime du bénéfice réel

(CGI, ann. II, art. 267 quinquies et CGI, ann. II, art. 267 septies A).

3321

Cette option doit être notifiée à l'administration avant le 1er février de la première année au titre de laquelle l'entreprise désire appliquer le régime du bénéfice et du chiffre d'affaires réels.

III. Option des entreprises nouvelles pour un régime réel d'imposition

(CGI, art. 302 septies A ter).

3322

Les entreprises nouvelles exercent leur option pour le régime simplifié d'imposition ou pour le régime d'imposition du bénéfice réel dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration concernant leur premier exercice ou leur première période d'activité visée à l'article 53 A du CGI ou au 1 de l'article 223 du CGI.

B. Validité, reconduction, renonciation

I. Validité

3323

L'option des entreprises placées de plein droit sous le RSI pour le régime du bénéfice réel produit effet pour l'année au cours de laquelle elle est exercée et l'année suivante. Elle est irrévocable pendant cette période.

Pour les entreprises nouvelles, cette option est valable jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle du début de l'activité.

Les options des entreprises relevant du régime des micro-entreprises pour un régime réel d'imposition

sont valables deux ans, tant que l'entreprise reste de manière continue dans le champ d'application du régime des micro-entreprises (CGI, art. 50-0, 4-2e alinéa).

II. Reconduction

3324

L'option des entreprises placées de plein droit sous le RSI pour le régime du bénéfice réel est reconduite tacitement par période de deux ans. Elle est irrévocable pendant cette période. Les options mentionnées au **n° 3323** sont reconduites tacitement par période de deux ans (CGI, art. 50-0, 4-2e alinéa).

III. Renonciation

3325

Pour être valable, la renonciation à l'option doit être adressée à l'administration avant le 1er février de l'année suivant la période pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement (CGI, ann. II, art. 267 septies A et CGI, ann. II, art. 267 quinquies, III ; CGI, art. 50-0, 4).

C. Effets de l'option

3326

Les contribuables qui exercent pour la première fois l'option pour un régime réel d'imposition peuvent constater en franchise d'impôt les plus-values acquises, à la date de prise d'effet de cette option, par les éléments non amortissables de leur actif immobilisé (CGI, art. 39 octodecies ; cf. n° 3148).

Titre 2 : Régime des micro-entreprises

(CGI, art. 50-0 ; BOI-BIC-DECLA-20)

3327

Sont soumises au régime des micro-entreprises, les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas les limites indiquées au n° 3307, appréciées s'il y a lieu dans les conditions prévues au n° 3310.

En ce qui concerne les entreprises ou opérations exclues du régime, cf. n^{os} 3313 et suiv.

3328

Les entreprises placées dans le champ d'application du régime des micro-entreprises peuvent opter pour un régime réel d'imposition, dans les délais indiqués au n° 3320. S'agissant de la validité de l'option, de sa reconduction, ou de la renonciation à l'option, cf. respectivement n^{os} **3323, 3324, 3325**.

Chapitre 1 : détermination du résultat imposable

3329

Les éléments d'imposition des contribuables qui relèvent du régime des micro-entreprises comprennent :

- le bénéfice imposable, avant prise en compte des plus ou moins-values à court terme. Ce bénéfice est déterminé de manière forfaitaire ;

- et les plus ou moins-values provenant de la cession des biens affectés à l'exploitation, déterminées selon le mode réel.

A. Détermination du bénéfice imposable avant prise en compte des plus ou moins-values professionnelles

3330

Le bénéfice imposable, avant prise en compte des plus ou moins-values provenant de la cession des biens affectés à l'exploitation, est égal au montant du chiffre d'affaires hors taxes diminué d'un abattement forfaitaire.

Cet abattement est égal à (CGI, art. 50-0, 1, 3e alinéa) :

- **71 %** pour le chiffre d'affaires ou, en cas d'activité mixte, la part du chiffre d'affaires global provenant de la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de la fourniture du logement (à l'exclusion, pour l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2009 et des années suivantes, de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 1° à 3° du III de l'article 1407 du CGI) ;

- **50 %** pour le chiffre d'affaires ou, en cas d'activité mixte, la part du chiffre d'affaires global provenant d'autres activités (prestations de services et, à compter du 1er janvier 2009, location en meublé mentionné ci-dessus).

Chacun de ces abattements ne peut être inférieur à **305 €**.

> **Remarque** : à compter du 1er janvier 2008, les contribuables appliquent les abattements représentatifs de leurs frais quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires ou de leurs recettes, y compris sur la fraction excédant les seuils principaux d'application du régime des micro-entreprises, dans la mesure où ils demeurent éligibles à ce régime.

B. Détermination des plus ou moins-values

3331

Les plus ou moins-values provenant de la cession de biens affectés à l'exploitation sont déterminées et imposées dans les conditions de droit commun prévues aux articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI, sous réserve des dispositions de l'article 151 septies du CGI (cf. n° 3138). Les abattements forfaitaires pour charges étant réputés tenir compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire pour la détermination des plus ou moins-values de cession, il convient pour le calcul de ces dernières de déduire du prix de revient des immobilisations les amortissements linéaires qui doivent être reconstitués sur un état joint à la déclaration n° 2042 de l'année au titre de laquelle les plus ou moins-values sont déclarées.

Chapitre 2 : Obligations des entreprises

(BOI-BIC-DECLA-30 et BOI-BIC-DECLA-30-30)

A. Obligations comptables

(CGI, art. 50-0, 5)

3332

Les entreprises qui n'ont pas exercé l'option pour un régime réel d'imposition, doivent tenir et présenter, sur demande de l'administration, un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leur recettes professionnelles, appuyées des factures et de toutes autres pièces justificatives. Elles doivent également, lorsque leur commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, tenir et présenter, sur demande de l'administration, un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats.

B. Obligations déclaratives

I. Déclaration d'existence

3333

La déclaration d'existence et d'identification doit être faite dans les quinze jours du début d'activité auprès du centre de formalités des entreprises (CFE) compétent (cf. articles 371 AI à 371 AS de l'annexe II au CGI). Le contribuable indique notamment au CFE ou au service des impôts dont il dépend s'il estime, compte tenu de son chiffre d'affaires prévisionnel, bénéficier du régime des micro-entreprises ou s'il souhaite d'ores et déjà opter pour un régime réel d'imposition.

II. Déclaration du chiffre d'affaires à reporter sur la déclaration de revenus

(CGI, art. 50-0, 3).

3334

Les contribuables placés sous le régime des micro-entreprises sont dispensés du dépôt d'une déclaration de résultats.

Ils portent directement le montant du chiffre d'affaires annuel et des plus ou moins-values réalisées ou subies au cours de cette même année sur la déclaration des revenus modèle 2042.

III. Règles applicables en cas de cession ou de cessation d'activité

3335

Les contribuables qui cessent ou cèdent leur activité en cours d'année sont tenus de faire parvenir à l'administration, dans le délai de 60 jours déterminé dans les conditions prévues au 1 de l'article 201 du CGI, la déclaration prévue ci-dessus (CGI, art. 201, 3 bis). Ce délai est porté à six mois en cas de décès de l'exploitant.

Chapitre 3 : versement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu pour le micro-entrepreneur (régime de l'auto-entrepreneur)

(CGI, art. 151-0 et BOI-BIC-DECLA-10-40).

3336

L'article 1er de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie crée pour certains contribuables un régime simplifié et libératoire de paiement de leur impôt sur le revenu et de leurs charges sociales. Ce nouveau régime est entré en vigueur le 1er janvier 2009.

A. Champ d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu

(BOI-BIC-DECLA-10-40-10)

I. Relever d'un régime des micro-entreprises (micro-bic ou déclaratif spécial BNC) .

3336-1

Seuls les exploitants individuels relevant du régime des micro-entreprises (micro-BIC ou déclaratif spécial BNC) peuvent bénéficier du versement libératoire de l'impôt sur le revenu.

Sont ainsi placées dans le champ d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu les personnes qui :

- exploitent à titre individuel, à l'exclusion des sociétés de personnes ou de capitaux ;

- exercent une activité non exclue par la loi du régime des micro-entreprises ;

- exploitent une entreprise dont le chiffre d'affaires ou les recettes annuels n'excèdent pas les seuils indiqués au n° 3307 ;

- bénéficient du régime de franchise en base de TVA, lorsqu'elles n'en sont pas exonérées ;

- n'ont pas opté pour un régime réel d'imposition pour la TVA ou pour la détermination de leur revenu professionnel en catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux.

II. Avoir des revenus inférieurs ou égaux à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu

3336-2

Pour bénéficier du versement libératoire au titre de l'année N, les exploitants doivent avoir perçu, pour le foyer fiscal et au titre de l'avant-dernière année (année N-2), des revenus inférieurs ou égaux, pour une part de quotient familial, à la limite supérieure de la troisième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle au titre de laquelle l'option est exercée (année N-1). Cette limite est majorée respectivement de 50 % ou 25 % par demi-part ou quart de part supplémentaire.

III. Avoir opté pour le régime micro-social

3336-2

Le régime micro-social, codifié à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale est optionnel. Il permet un calcul mensuel ou trimestriel des cotisations et contributions de sécurité sociale. L'option doit être adressée aux caisses du RSI (Règlement simplifié des cotisations et contributions des travailleurs indépendants), au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée. En cas de création d'activité, l'option doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création.

Le contribuable qui souhaite opter pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu doit avoir opté pour le régime du micro-social. Il peut dès lors, soit opter simultanément pour ces deux régimes, soit opter dans un premier temps pour le régime du micro-social lorsqu'il en respecte les conditions, puis ultérieurement pour le régime du versement libératoire fiscal, sous réserve de respecter les délais d'option précités. Le contribuable peut opter pour le régime du micro-social sans opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu. A l'inverse, il ne peut pas opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu sans avoir opté pour le régime du micro-social.

B. Modalités d'application du versement libératoire de l'impôt sur le revenu

(BOI-BIC-DECLA-10-40-20)

I. Précisions relatives à l'option

3337

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu s'applique sur option expresse des exploitants qui remplissent les conditions posées au I de l'article 151-0 du CGI. Au titre d'un même foyer fiscal,

l'option pour le dispositif institué par l'article 151-0 du CGI s'applique distinctement pour chacun de ses membres dès lors qu'ils exercent des activités professionnelles distinctes, étant observé que s'ils exercent en commun, l'option pour le versement libératoire ne leur est pas ouverte dans la mesure où ils ne relèvent pas d'un régime micro-entreprises. L'option est adressée à la caisse du RSI dont relève l'intéressé au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée. Par exception, en cas de création d'activité, l'option doit être exercée au plus tard le dernier jour du troisième mois qui suit celui de la création, et elle peut être exercée auprès du centre de formalité des entreprises.

Conformément à l'article 41 DG ter de l'annexe III au CGI, l'option est exercée selon les modalités prévue à l'article R. 133-30-1 du code de la sécurité sociale, au moyen d'un formulaire dont le modèle sera fixé par arrêté, ou bien sur le site internet déclaratif www.lautoentrepreneur.fr.

Remarque : L'option n'emporte aucun effet sur les plus-values professionnelles provenant de la cession de biens affectés à l'exploitation qui demeurent déterminées et imposées dans les conditions de droit commun.

II. Détermination du versement libératoire de l'impôt sur le revenu

3337-1

Le versement libératoire de l'impôt sur le revenu est liquidé par application, au montant du chiffre d'affaires ou des recettes, hors taxes, de l'un des taux suivants :

- 1 % pour les entreprises de vente ou de fourniture de logement ;

- 1,7 % pour les entreprises de prestations de services ;

- 2,2 % pour les entreprises non commerciales (libérales...).

L'assiette du versement est constituée du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés au titre du mois ou du trimestre de référence. Il est rappelé que les exploitants bénéficiant du régime des micro-entreprises peuvent être éligibles aux régimes d'exonération prévus aux articles 44 octies, 44 octies A, 44 sexies A, 44 undecies, 44 duodecies, 44 terdecies du CGI. Dans la mesure où le dispositif instauré à l'article 151-0 du CGI prévoit une taxation selon le chiffre d'affaires ou les recettes, et non sur un résultat net, il n'est pas possible, en cas d'option pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu, de bénéficier des ces exonérations qui sont déterminées selon le résultat net de l'entreprise. Le contribuable qui souhaite bénéficier de ces dispositifs doit par conséquent demeurer imposable sous le régime de la micro-entreprise, et opter, s'il le souhaite, pour le régime du versement libératoire de l'impôt sur le revenu seulement à l'issue des périodes d'exonération.

III. Modalités de déclaration et de paiement

3338

L'exploitant individuel doit déposer, mensuellement ou trimestriellement, selon l'option formulée, la déclaration prévue à l'article R. 133-30-2 du code de la sécurité sociale, auprès de l'organisme chargé de l'encaissement des cotisations et contributions sociales dues à titre personnel, c'est-à-dire auprès du centre de paiement du RSI, guichet unique de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et de l'impôt sur le revenu dus au titre de l'activité professionnelle bénéficiant du dispositif du versement libératoire. Le paiement des sommes dues (cotisations et contributions sociales et, le cas échéant, impôt sur le revenu) est effectué simultanément auprès du même organisme.

L'article R. 133-30-2 du code de la sécurité sociale dispose que la déclaration est transmise accompagnée du règlement des sommes dues, au plus tard :

- pour les exploitants ayant opté pour le versement mensuel, à la fin du mois suivant ;

- pour les exploitants ayant opté pour le versement trimestriel, les 30 avril, 31 juillet, 31 octobre de l'année et 31 janvier de l'année suivante, au titre de chaque trimestre civil.

Par dérogation, en cas de début d'activité, la première déclaration du chiffre d'affaires ou des recettes et le paiement correspondant, portent sur les sommes dues pour la période comprise entre le début d'activité et la fin :

- des trois mois civils consécutifs suivants pour un exploitant ayant opté pour un versement mensuel ;

- du trimestre civil suivant, pour un exploitant ayant opté pour un versement trimestriel.

Si l'exploitant n'a réalisé aucun chiffre d'affaires ou aucune recette, il n'est pas tenu de transmettre le formulaire.

Le formulaire peut être transmis par voie électronique, dans les conditions mentionnées à l'article L.

133-5 du code de la sécurité sociale. Le paiement correspondant peut aussi être effectué sous forme dématérialisée.

Conformément au V de l'article 151-0 du CGI, le montant du chiffre d'affaires ou des recettes annuels ainsi que le montant des plus-values doivent être portés sur la déclaration d'impôt sur le revenu correspondante, étant rappelé que ces dernières demeurent soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

En cas de non-paiement des sommes dues aux dates mentionnées à l'article R. 133-30-2 du code de la sécurité sociale, il est appliqué, conformément aux dispositions de l'article R. 133-30-6 du code de la sécurité sociale, une majoration de retard de 5 % calculée sur le montant dû et non versé aux dates limites d'exigibilité et de 0,4 % du montant dû par mois ou fraction de mois écoulé à compter des dates d'exigibilité.

IV. Effets du versement libératoire

3339

L'option a pour effet de libérer de l'impôt sur le revenu les revenus de l'activité professionnelle pour laquelle elle est exercée, selon les dispositions du V de l'article 151-0 du CGI. Ainsi, aucune régularisation ne doit être effectuée en N+1 au titre des versements effectués en N, ces derniers étant définitifs. L'impôt sur le revenu établi en N+1 sur les revenus de N soumis au barème n'est alors dû qu'en proportion de la part des revenus autres que ceux soumis au versement libératoire. Ces revenus doivent néanmoins être reportés sur la déclaration 2042, y compris dans l'hypothèse où il n'a pas de revenus autres que ceux soumis au prélèvement libératoire.

En ce qui concerne les effets du versement libératoire sur d'autres dispositifs fiscaux (calcul de l'IR, détermination du revenu fiscal de référence, prime pour l'emploi, bouclier fiscal, plan d'épargne retraite populaire). .

C. Sortie du dispositif du versement libératoire de l'impot sur le revenu

(BOI-BIC-DECLA-10-40-30)

I. Dénonciation de l'option

3340

Le régime du versement libératoire prend fin en cas de dénonciation de celui-ci par l'exploitant. Selon le IV de l'article 151-0 du CGI, cette dénonciation doit s'effectuer sous les mêmes formes et conditions que l'option. Elle doit donc être adressée à la caisse du RSI dont le travailleur indépendant relève, au plus tard le 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle elle est exercée.

II. Sortie du régime des micro-entreprises

3340-1

Le dispositif du versement libératoire prend fin en cas de sortie du régime des micro-entreprises. Cette sortie peut trouver son origine dans :

- le dépassement des seuils du régime des micro-entreprises ;

- l'option pour un régime réel d'imposition.

Titre 3 : Obligations fiscales et comptables dans le cadre du régime du bénéfice réel

(BOI-BIC-DECLA-30-10)

3341

Les règles qui régissent le calcul des bases d'imposition des entreprises passibles de l'impôt sur le revenu et qui relèvent du régime du bénéfice réel de plein droit ou sur option (cf. n°s 3306 et suiv.) sont exposées aux n°s 2890 et suiv. Par ailleurs, ces entreprises sont soumises aux obligations suivantes.

Chapitre 1 : Obligations fiscales

(BOI-BIC-DECLA-30-10-10)

A. Déclaration spéciale de résultats

(CGI, art. 53 A)

3342

La loi prévoit le dépôt, par l'exploitant, d'une déclaration spéciale des résultats, accompagnée de différents documents.

I. Déclaration

3342-1

Les exploitants sont tenus de souscrire chaque année une déclaration spéciale (modèle n° 2031) permettant de déterminer et de contrôler leur résultat fiscal (bénéficiaire ou déficitaire) de l'année ou de l'exercice précédent. En ce qui concerne la souscription par voie électronique de cette déclaration, cf. ci-dessous n° 3343.

Cette déclaration, obligatoirement signée, doit être produite en un seul exemplaire auprès du service dont dépend le siège de la direction de l'entreprise ou, à défaut, le lieu d'exercice de la profession ou le lieu du principal établissement.

Les **sociétés de construction-vente** non passibles de l'IS et dont l'activité porte sur un seul immeuble ou groupe d'immeubles souscrivent cette déclaration auprès du service du lieu de situation des constructions.

En ce qui concerne l'incidence **des facilités de domiciliation** dont peuvent bénéficier les entreprises ne disposant pas de locaux pour installer leur siège ou exercer leur activité de manière effective, cf. BOI-BIC-DECLA-30-40-20-20.

A compter du 1er janvier 2009, la déclaration spéciale ainsi que ses annexes doivent parvenir à l'administration jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai (CGI, art. 175, 1er alinéa). En ce qui concerne la déclaration des entreprises passibles de l'IS, cf. n° 3914.

Remarques :

1. Lorsqu'un exploitant arrêtant ses écritures le 31 décembre éprouve des difficultés pour établir sa déclaration en temps utile, il a la faculté de souscrire une déclaration à caractère provisoire dans le délai légal, s'il justifie des circonstances l'ayant mis dans l'impossibilité de produire sa déclaration normale dans ce délai et s'il adresse au service dans les meilleurs délais une déclaration appuyée des comptes définitifs. La déclaration provisoire doit comporter, par ailleurs, l'indication chiffrée des éléments utiles à la détermination du bénéfice imposable tels qu'ils sont connus à la date de sa souscription.

II. Imprimés à joindre à la déclaration

3343

Les exploitants sont tenus de fournir, en annexe à leur déclaration, les imprimés n°s 2050 à 2059-D mis à leur disposition par l'administration.

La non-production ou la production tardive de ces documents est susceptible d'entraîner l'application de l'amende fiscale prévue à l'article 1729 B du CGI.

Les contribuables peuvent adhérer à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) et transmettre sur support magnétique ou par télétransmission la déclaration de résultats et ses annexes (liasse fiscale, relevé de frais généraux....).

À compter du 1er janvier 2002, les déclarations de bénéfices industriels et commerciaux ainsi que

leurs annexes sont souscrites par voie électronique par les entreprises relevant de la direction des grandes entreprises. Les articles 344-0 A et 344-0 C de l'annexe III au CGI déterminent les catégories d'entreprises qui relèvent de la DGE. L'article 344-0 B de l'annexe III au CGI et l'article 406 terdecies de l'annexe III au CGI prévoient respectivement les déclarations qui doivent être déposées à la DGE par les entreprises précitées et les paiements qu'elles sont appelées à effectuer auprès de ce service.

Remarque : sous certaines conditions, l'administration a décidé d'autoriser, **sur agrément**, la souscription des **déclarations de résultats BIC-IS**, des **tableaux annexes** aux déclarations de résultats et du **relevé de frais généraux** édités au moyen d'imprimantes laser. Pour plus de précisions sur la procédure de délivrance de l'agrément LASER aux concepteurs de logiciels d'édition , cf. BOI-CF-CPF-20-20-20. La liste des concepteurs de procédés d'édition bénéficiant d'un agrément valide figure au BOI-ANNX-000272. La liste des imprimés agréés figure au BOI-ANNX-000273.

Par ailleurs, à compter du **1er janvier 2014**, les déclarations de BIC devront être souscrites par voie électronique par les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à **80 000 € HT**.

III. Autres documents ou renseignements joints à la déclaration

3344

Un certain nombre de renseignements ou documents doivent, le cas échéant, être également produits en même temps que la déclaration. Il s'agit notamment :

- d'un état comportant l'indication de l'affectation de chacun des véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI ayant figuré à l'actif de l'entreprise ou dont elle a assumé les frais au cours de l'exercice (le cadre F de la déclaration n° 2031 est prévu à cet effet) ;

- du relevé des frais généraux (cadre E de la déclaration n° 2031 ou imprimé n° 2067) ;

- du tableau des écarts (imprimé n° 2054 bis) provenant de la réévaluation des immobilisations et de l'état faisant apparaître le détail du calcul de la réserve de réévaluation des éléments non amortissables ;

- de la liste des personnes détenant au moins 10 % du capital, et de la liste des filiales et participations de l'entreprise (CGI, ann. III, art. 38).

Les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont également tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A, al. 2).

B. Activités non sédentaires

(CGI, art. 302 octies ; BOI-TVA-DECLA-20-30-20-20)

3345

Toute personne exerçant une activité ambulante lucrative, de quelque nature que ce soit, sur la voie ou dans un lieu public sans avoir en France de domicile ou de résidence fixe depuis plus de six mois est tenue de se faire connaître à l'administration fiscale et de déposer une somme en garantie du recouvrement des impôts et taxes dont elle est redevable. Il lui est délivré en contrepartie un récépissé de consignation qui doit être produit à toute réquisition des fonctionnaires et magistrats désignés à l'article L. 225 du LPF.

Toutefois, les redevables, qui accomplissent régulièrement leurs obligations déclaratives et ont acquitté les impôts et taxes mis à leur charge au cours de l'année précédant le dépôt de la demande du récépissé et des années antérieures, peuvent être dispensés de dépôt de garantie.

Par ailleurs, les préposés qui exercent une activité lucrative pour le compte d'une personne titulaire d'un récépissé de consignation, doivent posséder une attestation spéciale délivrée par le service des impôts.

Chapitre 2 : Obligations comptables

(BOI-BIC-DECLA-30-10-20)

A. Tenue de la comptabilité

3346

Les exploitants doivent tenir une comptabilité en partie double, susceptible de justifier l'exactitude des résultats déclarés.

À cet égard, tous les commerçants sont astreints, en vertu des dispositions des articles L. 123-12 et suivants du code de commerce :

- à procéder à l'enregistrement comptable chronologique des mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise ;

- à contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise ;

- à établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire ; ces comptes annuels comprennent : le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.

Il est admis que les contribuables dont les revenus relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux puissent inscrire globalement en fin de journée les opérations au comptant correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers lorsque leur montant unitaire n'excède pas **76 € TTC**.

Toutefois, ces entreprises sont tenues de produire tous les documents justificatifs de recettes de nature à conférer une force probante aux documents comptables (cf. TVA, n°s 4788 et suiv.).

Le 1 de l'article 1743 du CGI prévoit des sanctions pénales à l'encontre des exploitants qui, sciemment, ont omis de passer (ou de faire passer) des écritures ou ont passé (ou fait passer) des écritures inexactes ou fictives au livre-journal et au livre d'inventaire prévus par les articles L 123-12 à L 123-14 du code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu.

D'autre part, les comptabilités doivent satisfaire à certaines règles de normalisation comptable résultant du plan comptable et de diverses dispositions fiscales.

3347

1. Plan comptable (BOI-BIC-DECLA-30-10-20-20)

Un arrêté ministériel du 27 avril 1982, pris en application de l'article 55 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 a rendu obligatoire, depuis le 1er janvier 1984, l'application du plan comptable général (PCG) révisé.

Le PCG 99 prévoit toutefois le recours aux adaptations professionnelles (PCG art. 531-1/1).

Les adaptations sectorielles sont opérées en principe sous la forme de plans comptables professionnels validés par l'avis de conformité du Conseil national de la comptabilité sous l'égide de l'ancien PCG 82.

Fiscalement, en l'absence de règles fiscales incompatibles conformément aux dispositions de l'article 38 quater de l'annexe III au code général des impôts (CGI), l'administration prend en compte les dispositions d'un plan comptable professionnel.

La liste de ces plans, qui sont commentés dans des guides comptables élaborés par les comités de normalisation, est donnée au BOI-ANNX-000123 : Plans comptables professionnels.

3348

2. Règles fiscales

Les articles 38 ter à 38 decies de l'annexe III au CGI édictent certaines définitions et règles d'évaluation auxquelles les entreprises doivent se conformer. Ces définitions et règles concernent les immobilisations, les valeurs mobilières, les stocks, les produits et travaux en cours, les provisions, les prestations de services et autres opérations effectuées par l'entreprise.

Remarque : les définitions et règles d'évaluation prévues par le plan comptable sont admises du point de vue fiscal dans la mesure où elles ne sont pas contraires à celles posées par les articles 38 ter à 38 decies de l'annexe III au CGI, ni incompatibles avec d'autres règles applicables pour l'assiette de l'impôt.

B. Représentation des documents comptables

(CGI, art. 54)

3349

Les exploitants sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration.

Si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré doit être représentée à toute réquisition de l'administration.

Par ailleurs, les agents des impôts ont le droit d'obtenir des exploitants ou assujettis communication des livres dont la tenue est prescrite par le code de commerce ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses quel que soit le support utilisé pour la conservation de ces livres et documents y compris lorsqu'il est magnétique (LPF, art. L 81 et L 85).

Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés :

a. Le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le CGI ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements (LPF, art. L. 13, al. 2).

Les agents des impôts peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable. Celui-ci peut demander à effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Il peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise (LPF, art. L. 47 A) ;

b. Il est recommandé aux entreprises de se conformer aux règles élaborées pour la tenue des comptabilités sur ordinateurs par la commission informatique de l'Autorité des normes comptables.

C. Conservation des documents comptables

3350

Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peut s'exercer le droit de communication, d'enquête et de contrôle dont dispose l'administration doivent être conservés pendant un délai de six ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

Sans préjudice de ces dispositions, lorsque les livres, registres, documents ou pièces mentionnés ci-dessus sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai prévu au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF (LPF, art. L. 102 B).

Il s'agit là d'une disposition d'ordre exclusivement fiscal, indépendante des prescriptions de l'article L. 123-22 du code de commerce qui fixe à dix ans le délai de conservation des documents comptables.

Titre 4 : Obligations fiscales et comptables dans le cadre du régime simplifié d'imposition

(CGI, art. 302 septies A bis ; BOI-DECLA-30-20)

3355

Sous réserve de l'exclusion visée à l'article 302 septies A ter B du CGI, ce régime s'applique :

- sur option, aux entreprises normalement placées sous le régime des micro-entreprises défini à l'article 50-0 du CGI.

- aux autres entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites prévues au I de l'article 302 septies A du CGI ainsi qu'aux sociétés civiles de moyens définies à l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966.

Chapitre 1 : déclaration des résultats

(BOI-BIC-DECLA-30-20-10)

3356

Les entreprises doivent souscrire une déclaration spéciale n° 2031, obligatoirement signée, permettant de déterminer et de contrôler leur résultat fiscal réalisé en France. Cette obligation s'applique quelle que soit la date de clôture de leur exercice et que le résultat soit bénéficiaire ou déficitaire. Les sociétés civiles de moyens n'ont pas à utiliser cette déclaration mais l'imprimé n° 2036 qui leur est spécialement destiné.

A compter du 1er janvier 2009, cette déclaration spéciale ainsi que ses annexes doivent parvenir à l'administration jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai (CGI, art. 175, 1er alinéa). En ce qui concerne la déclaration des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, cf. n° 3914.

Cette déclaration comporte notamment :

- un bilan simplifié (annexe n° 2033-A).

Les exploitants individuels et les sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 quater A du CGI, soumis au régime simplifié d'imposition, de plein droit ou sur option, peuvent ne pas établir de bilan, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas, pour les années 2014 à 2016, **157 000 € HT** s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, ou **55 000 € HT** s'il s'agit d'autres entreprises. Ces seuils sont calculés dans les conditions prévues au 1 de l'article 50-0 du CGI. Ces seuils étaient fixés pour l'année 2013, respectivement à 156 000 € HT et 55 000 € HT.

- un compte de résultat simplifié de l'exercice qui se compose de deux rubriques (résultat comptable et résultat fiscal). Ce compte est présenté hors TVA (annexe n° 2033-B) ;

- un tableau des immobilisations, des amortissements et des éléments soumis au régime fiscal des plus-values et moins-values (annexe n° 2033-C) ;

- un relevé des provisions et des provisions non déductibles, des amortissements dérogatoires et des déficits reportables (annexe n° 2033-D) ;

- le cas échéant, un tableau des écarts de réévaluation ;

- pour les adhérents des centres de gestion agréés, un cadre réservé au visa et au cachet des membres de l'ordre des experts-comptables et des comptables agréés.

Les contribuables peuvent adhérer à la procédure de transfert des données fiscales et comptables (pour plus de précisions, cf. la rubrique TDFC sur le site www.impots.gouv.fr) et transmettre sur support magnétique ou par télétransmission la déclaration de résultats et ses annexes (liasse fiscale, relevé de frais généraux).

À compter du 1er janvier 2002, les déclarations de bénéfices industriels et commerciaux ainsi que leurs annexes sont souscrites par voie électronique par les entreprises relevant de la direction des grandes entreprises définies au n° 3915.

Par ailleurs, à compter du **1er janvier 2014**, les déclarations de BIC devront être souscrites par voie électronique par les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au titre de l'exercice précédent est supérieur à **80 000 € HT**.

Remarque 1 : Sous certaines conditions, l'administration a décidé d'autoriser sur agrément, la souscription des déclarations de résultats BIC-IS, des tableaux annexes aux déclarations de résultats et du relevé de frais généraux édités au moyen d'imprimantes laser. Pour plus de précisions sur la procédure de délivrance de l'agrément LASER aux concepteurs de logiciels d'édition, cf. BOI-CF-CPF-20-20-20. La liste des concepteurs de procédés d'édition bénéficiant d'un agrément valide figure au BOI-ANNX-000272. La liste des imprimés agréés figure au BOI-ANNX-000273.

Remarque 2 : Lorsqu'un contribuable exerce ses activités au sein de plusieurs entreprises qui, en raison de l'autonomie de leur clientèle et de la nature des prestations fournies, constituent des fonds de commerce séparés, il est tenu de souscrire une déclaration unique pour l'ensemble de ses exploitations, au lieu du principal établissement.

Remarque 3 : Les imprimés et déclarations cités ci avant sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

3357

Les sociétés de personnes et assimilées soumises à l'impôt sur le revenu doivent indiquer dans l'annexe n° 2031 bis la part des résultats sociaux revenant à chaque associé.

Chapitre 2 : Obligations comptables

(BOI-BIC-DECLA-30-20-20)

3358

Sauf exceptions visées ci-dessous, toutes les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, selon le régime simplifié d'imposition, doivent tenir une comptabilité d'engagement.

Ainsi, notamment les stocks et travaux en cours seront évalués selon leur coût de revient à l'exclusion de toute méthode forfaitaire.

3359

Toutefois, le 1 de l'article 302 septies A ter A du CGI institue une comptabilité super-simplifiée.

Ces dispositions, **qui sont facultatives**, s'adressent, pour la détermination des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1996, aux exploitants individuels et aux sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 quater A du CGI qui remplissent les conditions suivantes :

- être placées de plein droit ou par option sous **le régime simplifié d'imposition** ;

- être taxées à **l'impôt sur le revenu**.

L'option est exercée, **au titre de chaque exercice**, sur la déclaration de résultats prévue à l'article 53 A du CGI (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies-00 A).

Ces entreprises peuvent :

- tenir une **comptabilité de trésorerie** en cours d'année et ne constater leurs créances et leurs dettes qu'à la clôture de l'exercice sauf, en ce qui concerne les dépenses relatives aux frais généraux qui sont payées à échéances régulières et dont la périodicité n'excède pas un an ;

- évaluer leurs stocks de produits et de marchandises ainsi que leurs travaux en cours, selon une méthode simplifiée :

• Produits et marchandises. Leur coût de revient est déterminé en appliquant à leur prix de vente, à la clôture de l'exercice, un abattement correspondant à la marge moyenne pratiquée par l'entreprise, calculée à partir des données de l'exercice précédent. A défaut d'exercice de référence, la marge est appréciée par l'exploitant, sous sa propre responsabilité ;

• Travaux en cours. Leur coût de revient est réputé égal au montant des acomptes réclamés aux clients avant facturation.

> **Remarque** : la méthode d'évaluation des stocks et des travaux en cours ne doit pas être modifiée tant que les conditions d'activité de l'entreprise ne connaissent pas de changement substantiel.

- évaluer certaines dépenses de manière forfaitaire (CGI, art. 302 septies A ter A, 2) :

• les frais relatifs aux carburants consommés lors des déplacements professionnels de l'exploitant peuvent être enregistrés **forfaitairement** d'après un barème publié chaque année. Cette mesure concerne les frais d'utilisation professionnelle aussi bien des véhicules automobiles que des deux-roues motorisés (vélomoteurs, scooters ou motos).

Les exploitants exercent, au titre de chaque exercice, l'option pour cette déduction forfaitaire sur un état joint à la déclaration de résultats. Cet état mentionne également :

- le type et l'immatriculation du ou des véhicules concernés ;

- le nombre total de kilomètres parcourus en distinguant ceux effectués pour les besoins de l'entreprise ;

- le montant forfaitaire des frais de carburant ;

- les modalités de comptabilisation de ces frais (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies 00B).

Cette mesure de simplification vise essentiellement les frais de carburant afférents aux véhicules affectés à un usage mixte (professionnel et personnel) compte tenu de la difficulté pratique à évaluer la part de chacun des usages professionnel et personnel dans leur utilisation. Par suite, sont exclus du bénéfice de cette mesure les frais de carburant qui concernent les véhicules uniquement affectés à un usage professionnel tels que les scooters utilisés par les entreprises de livraison de pizzas, les camions, tracteurs, véhicules utilitaires ou les véhicules utilisés par les entreprises qui ont pour objet le transport de personnes ou de marchandises (taxis, transporteurs...).

À titre de règle pratique, il est admis que l'associé d'une société de personnes relevant des

dispositions de l'article 151 nonies du CGI peut également avoir recours au barème forfaitaire pour le calcul des frais de carburant exposés pour se rendre de son domicile à son lieu de travail au moyen de son véhicule personnel et non déduits du résultat imposable de l'entreprise.

3360

Le barème relatif aux frais de carburant est publié chaque année par l'administration (BOI-BIC-CHG-10-20-20).

La justification des frais généraux accessoires payés en espèces n'est pas exigée dans la limite de 1 ‰ du chiffre d'affaires réalisé et d'un minimum de **150 €** (CGI, art. 302 septies A ter A, 2).

3361

A compter du 19 mai 2011, l'article 57 de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit autorise les personnes morales relevant du régime réel simplifié d'imposition à n'enregistrer les créances et les dettes qu'à la clôture de l'exercice. Cette mesure ne concerne pas les personnes morales qui sont contrôlées par une société établissant des comptes consolidés (CGI, art. 302 septies A ter A, 1° bis).

Titre 5 : transmission des déclarations des entreprises par voie électronique (téléprocédures)

(CGI, art. 1649 quater B quater ; BOI-BIC-DECLA-30-60)

Chapitre 1 : Principes

(BOI-BIC-DECLA-30-60-10)

A. Obligation de souscrire par voie électronique

(CGI, art. 1649 quater B quater).

I. Entreprises et déclarations concernées

3362

1. Déclarations IS (CGI, art. 1649 quater B quater, I)

Les déclarations d'impôt sur les sociétés et leurs annexes relatives à un exercice sont obligatoirement souscrites par voie électronique par toutes les entreprises soumises à cet impôt.

2. Déclarations de TVA et taxes assimilées, demandes de remboursement de crédit de TVA (CGI, art. 1649 quater B quater, III).

Depuis le 1er octobre 2012, toutes les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ont l'obligation de télétransmettre leurs déclarations et leurs paiements de TVA, ainsi que leurs demandes de remboursement de crédit de TVA, quel que soit leur chiffre d'affaires.

De plus, la souscription par voie électronique de la TVA et de ses annexes et son règlement sont

obligatoires pour les entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés ayant un chiffre d'affaires de référence hors taxe supérieur à 80 000 €.

À compter du 1er octobre 2014, toutes les entreprises devront obligatoirement télétransmettre leurs déclarations et paiements de TVA (Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, art. 53-I-C).

3. Déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CGI, art. 1649 quater B quater, IV).

À compter des échéances de mai 2014, les déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises sont souscrites par voie électronique par tous les redevables concernés.

4. État récapitulatif relatif aux prestations de services (CGI, art. 1649 quater B quater, V).

L'état récapitulatif mentionné au III de l'article 289 B du CGI est souscrit par voie électronique. Toutefois, les assujettis bénéficiant du régime visé à l'article 293 B du CGI peuvent le déposer sur support papier.

5. Déclarations de résultats des sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1649 quater B quater-VI).

Les sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés qui possèdent un nombre d'associés supérieur ou égal à 100 transmettent par voie électronique leur déclaration de résultats ainsi que ses annexes quel que soit leur chiffre d'affaires.

6. Entreprises relevant de la direction des grandes entreprises (DGE).

Les entreprises qui sont tenues d'accomplir leurs obligations déclaratives auprès de la DGE doivent souscrire par voie électronique, selon la procédure de transfert des données fiscales et comptables (cf. n°s 3367 et suiv.), leurs déclarations de résultats et leurs annexes et les déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée ainsi que, via les téléprocédures TVA (cf. n°s 4729 et suiv.), leurs déclarations de taxes sur la valeur ajoutée et de taxes assimilées.

Pour les entreprises mentionnées aux 1° à 4° de l'article 1649 quater B quater du CGI, cette obligation s'applique aux déclarations qui doivent être souscrites à compter du 1er février de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle l'une au moins des conditions prévues aux 1° à 4° précités est remplie à la clôture de l'exercice. Pour les entreprises mentionnées au 5° du même article, cette obligation s'applique à compter du 1er février de la première année suivant celle de leur entrée dans le groupe. Pour les caractéristiques des entreprises concernées, cf. n° 3915.

Pour toutes ces entreprises, cette obligation continue à s'appliquer jusqu'au 31 janvier de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les conditions ont cessé d'être remplies à la clôture de l'exercice. Par dérogation, si, au cours de cette période, les conditions sont à nouveau remplies à la clôture de l'exercice, cette obligation continue de s'appliquer à compter du début du premier exercice suivant.

Cette obligation s'applique en outre aux personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait qui ont opté pour le dépôt de leurs déclarations fiscales auprès de la DGE dans des conditions fixées par décret (CGI, ann. III, art. 344-0 C).

II. Chiffre d'affaires a retenir

3363

Le chiffre d'affaires à prendre en considération, pour déterminer l'obligation de télétransmission, tant de la déclaration d'IS que de la déclaration et du règlement de TVA, correspond au montant des affaires réalisées avec les tiers dans le cadre de l'activité professionnelle normale et courante par référence aux dispositions du 2 bis de l'article 38 du CGI.

Pour les entreprises dont l'exercice est inférieur ou supérieur à 12 mois, le chiffre d'affaires retenu sera calculé après application de la règle prorata temporis.

Pour la détermination de la CVAE, le chiffre d'affaires retenu est celui réalisé au cours d'une période de référence définie à l'article 1586 quinquies du CGI.

1. En pratique, une déclaration de résultats doit être déposée par voie électronique par les entreprises dont le recours obligatoire aux téléprocédures dépend du chiffre d'affaires, lorsqu'elle est relative à un exercice :

- dont le montant de chiffre d'affaires est indifférent ;

- mais qui fait suite à un exercice dont le montant de chiffre d'affaires est supérieur au seuil applicable.

2. En pratique, une déclaration de TVA doit être souscrite par voie électronique (accompagnée d'un télérèglement) par une entreprise non soumise à l'impôt sur les sociétés lorsqu'elle est relative à un mois ou à un trimestre

- immédiatement postérieur au mois de clôture d'un exercice dont le montant de chiffre d'affaires est indifférent ;

- mais qui fait lui-même suite à un exercice dont le montant de chiffre d'affaires était supérieur au seuil applicable.

Toutefois, les entreprises qui ne seraient plus dans le champ de l'obligation à la clôture de l'exercice suivant l'exercice de référence pourront être dispensées, à leur demande, de l'obligation de télédéclarer et de télérégler la TVA.

La notion d'exercice de référence s'applique encore aux entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés puisque le seuil de chiffre d'affaires hors taxes est abaissé à 80 000 € depuis le 1er octobre 2013.

Remarque : La notion d'exercice de référence disparaîtra lors de la généralisation de l'obligation de recours aux téléprocédures à compter du 1er octobre 2014.

III. Sanctions

3364

Cf. n° 8525 et suiv..

B. Option

(CGI, art. 1649 quater B bis).

3365

Lorsqu'elles n'y sont pas soumises à titre obligatoire, les entreprises peuvent opter pour une transmission électronique de leurs déclarations dans les conditions suivantes.

I. Déclarations de résultats et leurs annexes

3365-1

Toutes les déclarations de résultats et leurs annexes peuvent être transmises par voie électronique par les redevables professionnels relevant d'un régime réel d'imposition via la procédure EDI-TDFC (cf. n°s 3367 et suiv.).

Les entreprises ayant opté pour la télétransmission de la déclaration de résultats et de ses annexes n'encourent cependant pas, en cas de souscription de leur déclaration par un autre procédé, l'application des pénalités prévues en cas de non respect de l'obligation de télédéclaration.

II. Déclarations de TVA et taxes assimilées

3366

Les redevables de la TVA qui exercent à titre habituel une activité commerciale, industrielle, civile, agricole ou libérale, quel que soit le régime réel d'imposition à la TVA auquel ils sont soumis (réel normal et réel simplifié, périodicité mensuelle, trimestrielle ou saisonnière), peuvent opter pour les téléprocédures TVA. Ils ont le choix entre l'adhésion à la télédéclaration associée au télérèglement (le télérèglement se substitue au virement bancaire pour les entreprises soumises aux dispositions de l'article 1695 ter du CGI) ou l'adhésion à la seule télédéclaration.

Si l'option est exercée, les redevables doivent respecter les règles énoncées aux n°s 7064 et suivants. Toutefois, ils n'encourent pas, en cas de souscription de leur déclaration ou leur paiement de TVA par un autre procédé, l'application de la majoration de 0,2 % prévue par l'article 1738, 1 du CGI.

Voir les dispositions progressivement en vigueur, cf. n° 4729.

Chapitre 2 : Procédure de transfert des données fiscales et comptables (TDFC)

(CGI, art. 1649 quater B bis et 1649 quater B quater)

A. Définition

3367

La procédure TDFC permet de substituer au dépôt des déclarations de résultats et de leurs annexes sur support papier un transfert par télétransmission de ces documents.

La transmission des données doit s'effectuer selon le format d'échange dénommé EDI-TDFC qui utilise la norme internationale EDIFACT.

Remarque : La tolérance dispensant les entreprises étrangères sans établissement stable en France relevant du « Service des impôts des entreprises étrangères (SIEE) » de la direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG) de télédéclarer est supprimée. Elles sont donc désormais soumises aux mêmes obligations que les entreprises établies en France.

B. MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE

3368

Seule une personne ayant qualité de partenaire EDI (échange de données informatisé) peut transmettre directement à la DGFiP des fichiers contenant les données fiscales véhiculées par TDFC. Cette qualité est obtenue au terme d'une procédure d'habilitation instruite par l'administration fiscale.

Ainsi, une entreprise peut elle-même obtenir la qualité de partenaire EDI et transmettre directement ses données fiscales et comptables à la DGFiP ou recourir aux services :

- soit d'un intermédiaire (cabinet d'expertise comptable, groupement professionnel, organisme de gestion agréé...) réalisant la transmission de dossiers pour le compte d'une clientèle, de relations d'affaires ou de membres, à l'exclusion de tout autre bénéficiaire ;

- soit d'un prestataire de services d'intermédiation, dont l'offre de services est ouverte à toutes les entreprises.

Le partenaire EDI assure donc la transmission des documents fiscaux pour son propre compte ou pour le compte de mandants.

C. FORMULAIRES CONCERNÉS

3369

Peuvent être transmis par voie électronique, les documents figurant dans le tableau ci-après.

Catégorie fiscale	Documents concernés
BIC IS et Intégration fiscale	- Déclarations de résultats : 2031, 2065, 2036
	- Annexes aux déclarations : 2031 bis/ter, 2065 bis/ter
	- Liasse fiscale : 2033 A à 2033 G, 2036 bis, 2050 à 2059 G
	- Formulaires 2059 H, 2059 I (contribuables dont le montant du chiffre d'affaires ou le montant de l'actif brut est supérieur ou égal à 400 millions d'euros à la clôture de leur exercice)
	- Liasse groupe : 2058 A bis à 2058 TS, 2058 IFA
	- Relevé de frais généraux : 2067
	- Attestation d'adhésion délivrée par les centres de gestion agréés
	- Attestation d'adhésion délivrée par les professionnels de comptabilité agréés
	- Compte rendu de mission des organismes agréés

	- Annexes supplémentaires : tableau de suivi des sursis et reports d'imposition, lettre d'engagement et tableaux de suivi pour bénéficier des dispositions des articles 219-I-b et 219-I-f du CGI, état des sociétés d'investissements immobiliers cotées ayant opté pour un régime spécifique d'exonération d'impôt sur les sociétés (formulaire SCIICSUIVI), demandes d'agrément et détermination du résultat des articles 44 octies et 44 decies du CGI, état déclaratif de la déduction pratiquée en application du II de l'article 217 quinquies du CGI (formulaire DEDUCACTIO), 2025 A, 2025 C, 2025 D, 2026 A à 2026 F, 2027 A à 2027 H, 2028 A à 2028 D, 2029 B, 2029 E à 2029 I, 2079 A, 2900, 2901, 2902, et à compter de la campagne TDFC 2013, 2903 et 2904
	- Annexes dirigées : produits à recevoir, charges à payer, charges à répartir, charges constatées d'avance, produits constatés d'avance
	- Déclaration des investissements réalisés outre mer (2083)
	- Déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée (1330 CVAE et 1330 CVAE PE)
	- Annexes libres
BNC	- Liasse fiscale (2035 A à B et 2035 E à G)
	- Déclaration de résultats (2035)
	- Annexe à la déclaration (2035 suite)
	- Attestation d'adhésion délivrée par les associations agréées
	– Attestation d'adhésion délivrée par les professionnels de comptabilité agréés
	- Compte rendu de mission des organismes agréés
	- Annexes supplémentaires : 2026 B, 2028 A à D, 2059 H et I, 2079 A, tableaux de suivi pour bénéficier des dispositions de l'article 93 A du CGI, demande d'agrément et détermination du résultat de l'article 44 octies du CGI, tableau de suivi des sursis et reports d'imposition
	- Annexes dirigées : produits à recevoir, charges à payer, charges à répartir, charges constatées d'avance, produits constatés d'avance ;
	- Formulaire 2036 (déclaration de résultats des SCM n'ayant pas opté pour le régime réel d'imposition) ;
	- Formulaire 2036 bis ;
	- Déclaration des investissements réalisés outre mer (2083)
	- Déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée (1330 CVAE et 1330 CVAE PE)
	- Annexes libres
BA	- Liasse fiscale (2144 à 2154, 2139 A à 2139 E)
	- Déclarations de résultats (2143 et 2139)
	- Annexes aux déclarations (2143 verso, 2139 bis/ter)
	- Relevé de frais généraux (2067)
	- Attestation d'adhésion délivrée par les centres de gestion agréés
	- Attestation d'adhésion délivrée par les professionnels de comptabilité agréés
	- Compte rendu de mission des organismes agréés
	- Annexes supplémentaires : 2027 H, 2059 H et I, 2079 A, demande d'agrément et détermination du résultat de l'article 44 decies du CGI
	- Annexes dirigées : produits à recevoir, charges à payer, charges à répartir, charges constatées d'avance, produits constatés d'avance, tableau de suivi des sursis et reports d'imposition

	- Déclaration des investissements réalisés outre mer (2083)
	- Déclaration de cotisation sur la valeur ajoutée (1330 CVAE)
	- Annexes libres
Revenus fonciers	- Déclarations de résultats 2072 C et 2072 S
	- Liasse fiscale 2072CA1, 2072SA1, 2072CA8, 2072E et 2059E
	- Déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée (1330 CVAE et 1330 CVAE PE)
	- Déclaration des investissements réalisés outre mer (2083)
	- Annexes libres

D. Modalités d'application

3370

Voir les BOI-BIC-DECLA-30-60-20 , BOI-BIC-DECLA-30-60-30, et BOI-BIC-DECLA-30-60-40.

Titre 6 : obligations déclaratives spécifiques ou communes

(BOI-BIC-DECLA-30-70)

Chapitre 1 : déclaration annuelle des traitements et salaires

(CGI, art. 87, 87 A, 89, 89 A et ann. III, art. 39, 39-0 A, 39 B à 39 E ; BOI-BIC-DECLA-30-70-10)

A. Personnes tenues de souscrire la déclaration

3371

L'obligation de fournir la déclaration est générale et incombe à toute personne physique ou morale qui paye des sommes entrant, par leur nature, dans la catégorie des traitements et salaires[1] quel qu'en soit leur montant. Il en est ainsi même si les bénéficiaires ne font pas partie du personnel salarié occupé par le débiteur. La déclaration doit être produite notamment par les organismes, tels les caisses de congés payés ou l'organisme gestionnaire du régime d'assurance chômage (ASSEDIC), pour les sommes qu'ils peuvent être appelés à verser à des salariés qui ne sont pas leurs propres employés.

En ce qui concerne certaines situations particulières (cas des artistes et organisateurs de spectacles, sociétés immobilières de copropriété, etc.) voir le BOI-BIC-DECLA-30-70-10.

[1].Toutefois, les personnes employant du personnel de maison ou une seule assistante maternelle peuvent s'abstenir de produire la déclaration des salaires à raison desquels elles sont exonérées de taxe sur les salaires.

B. Contenu de la déclaration

3372

En application de l'article 39 de l'annexe III au CGI, la déclaration doit comporter par établissement, notamment, les indications suivantes :

1. Concernant le déclarant :

- les nom et prénoms ou raison sociale, adresse, numéro SIRET et code APE (Activité principale exercée) ;

- l'effectif au dernier jour ouvrable de l'année précédente ;

- le montant de la taxe sur les salaires.

Remarques :

1. Une entreprise peut être constituée de plusieurs établissements qui, pour une implantation géographique, reçoivent l'attribution d'un numéro SIRET.

2. D'une manière générale, le déclarant est l'établissement ayant payé le revenu déclaré. Une même déclaration ne peut concerner des entreprises juridiquement distinctes.

2. Concernant chaque salarié rétribué l'année précédente :

- son identification (dont son numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques pour les seules déclarations des personnes ou organismes mentionnés au I de l'article R* 81 A-1 du LPF) et son adresse au 31 décembre de l'année du revenu ;

- la nature, la période et les conditions d'exercice de l'emploi ainsi que le code emploi PCS (nomenclature des professions et catégories socioprofessionnelles) ;

- le montant des sommes payées pendant l'année, en distinguant :

• le montant brut des rémunérations entendu au sens des articles 231 et suiv. du CGI ;

• le total des versements en argent et en nature après déduction des cotisations ouvrières aux assurances sociales et au chômage et des retenues pour la retraite ;

• le montant net des rémunérations ainsi déterminé, après déduction des allocations chômage et de préretraite, ainsi que des indemnités et rémunérations mentionnées au 3° du II de l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale ;

• la valeur et le type des avantages en nature ;

• le montant des indemnités pour frais d'emploi et des remboursements de frais, avec indication de leur caractère forfaitaire ou réel ou de leur prise en charge directe par l'employeur ;

• le montant des sommes versées au titre des chèques vacances ;

- le montant des cotisations ou primes versées par le salarié et l'employeur à un régime de retraite d'entreprise et déductibles de la rémunération imposable ou non rapportées à cette rémunération, selon qu'il s'agit de cotisations salariales ou patronales, en application du 2° de l'article 83 du CGI ou, au titre de la retraite supplémentaire, du 2°-0 bis (dispositions transitoires), et au titre de la retraite, du 2°-0 ter du même article (salariés « impatriés »). Sont comprises dans ce total, les cotisations versées à un PERE pour leur partie obligatoire[(1)] ;

[(1)] Selon les dispositions de l'article 39-0 A de l'annexe III au CGI, les employeurs doivent communiquer le même montant aux salariés concernés dans le même délai.

- le montant des sommes versées par l'employeur à un PERCO, exonérées en application du 18° de l'article 81 du CGI ;

- le taux de la déduction supplémentaire à laquelle la profession exercée ouvre droit, le cas échéant, ainsi que l'option choisie par l'entreprise pour l'assiette des taxes assises sur les salaires ;

- le montant de la retenue effectuée au titre de l'impôt sur le revenu en application de l'article 182 A du CGI ;

- les éléments de calcul de la taxe sur les salaires ;

- pour les salariés, à l'exception de ceux qui ne sont pas rémunérés en fonction d'un horaire de travail, exerçant à temps partiel ou sur une partie seulement de l'année civile, le nombre d'heures effectivement rémunérées au cours de l'année civile ;

- pour les agents de l'État et de ses établissements publics, des collectivités territoriales et de leurs établissements publics et les agents des établissements mentionnés à l'article 2 de la loi n° 86-33 du 9 janvier 1986 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique hospitalière, travaillant à temps partiel ou non complet et non soumis à une durée du travail résultant d'une convention collective, la quotité du temps de travail, convertie en cas de variation en cours d'année en nombre d'heures rémunérées.

3. Le total pour l'ensemble des salariés de l'établissement des sommes mentionnées au 2.

Ces éléments appellent les précisions suivantes.

I. Rémunérations à déclarer

3373

1. Principe.

Les rémunérations à déclarer concernent les salaires imposables.

C'est ainsi que les employeurs établis en France doivent déclarer les salaires payés à des salariés domiciliés en France, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité rémunérée, ou à des salariés domiciliés hors de France, lorsque l'activité rémunérée est exercée sur le territoire français.

2. Cas particuliers.

- Pourboires : ils doivent être déclarés pour leur montant réel remis aux salariés, dès lors que l'employeur tient un registre de répartition entre lesdits salariés. À défaut, la déclaration doit faire état du forfait égal au salaire minimum garanti fixé par la convention collective se rapportant à la profession considérée.

Bien entendu, le salarié doit déclarer l'intégralité des sommes perçues par lui pour l'assiette de l'impôt sur le revenu dont il est redevable.

- **Indemnités pour frais d'emploi et remboursements de frais professionnels** : ces sommes doivent, en vertu d'une disposition expresse de l'article 39 de l'annexe III au CGI, figurer séparément dans la déclaration, lorsqu'elles remplissent les conditions prévues par l'article 81-1° du même code pour être exonérées d'impôt sur le revenu.

Cette obligation concerne toutes les indemnités pour frais d'emploi et remboursements de frais professionnels perçus par tous les bénéficiaires, quelles que soient la fonction exercée et la nature des frais couverts.

À cet égard, il est toutefois rappelé que :

• pour les dirigeants de société, seuls sont à déclarer à ce titre les remboursements de frais réels[(1)] ;

[(1)] Les allocations forfaitaires dont, le cas échéant, ils bénéficient, sont assimilées à des rémunérations imposables en vertu des dispositions de l'article 80 ter du CGI.

• les indemnités et remboursements correspondant à des frais couverts par la déduction forfaitaire normale de 10 % sont à comprendre dans la rémunération.

- **Compléments de salaires** : les excédents dégagés par l'application des limites de déduction prévues par le 2° de l'article 83 du CGI et qui présentent le caractère de compléments de salaires doivent être déclarés.

- **Frais de transport** : les sommes correspondant à la prise en charge par l'employeur d'une partie des frais de transport des salariés de la région parisienne, ainsi que les primes de transport versées à tous les autres salariés doivent être déclarées.

> **Remarque** : dans le cas exceptionnel où le salarié a réglé directement des dépenses qui, eu égard à leur objet et aux circonstances dans lesquelles elles sont exposées, se rattachent à un acte de gestion de l'entreprise et incombent normalement à celle-ci, le montant des remboursements de frais opérés par l'entreprise n'a pas à être déclaré, mais l'employeur doit alors indiquer explicitement la nature des dépenses dans la déclaration des salaires.

II. Personnel travaillant à l'étranger

3374

Les employeurs établis en France doivent déclarer, par ailleurs, les salaires versés à leur personnel travaillant à l'étranger quel que soit le lieu de leur domicile. Ces salaires servent en effet de base à la taxe sur les salaires, pour leur montant brut, même s'ils ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu.

III. Cas des employeurs redevables de la taxe sur les salaires

3375

Les employeurs totalement ou partiellement redevables de la taxe sur les salaires sont tenus de mentionner, sur la déclaration annuelle de salaires, le montant brut servant de base à la taxe, l'assiette

des taux majorés et les renseignements utiles à la liquidation de la taxe lorsque le salarié a été payé par plusieurs établissements dépendant d'une même entreprise.

Ainsi, les employeurs doivent mentionner dans la rubrique prévue à cet effet de la DADS les rémunérations brutes telles quelles sont définies en matière sociale, au sens de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale ou de l'article L. 741-10 du code rural et de la pêche maritime auquel renvoie l'article 231 du CGI, sous réserve des rémunérations dont l'exonération est maintenue pour la taxe sur les salaires.

C. Obligations des personnes tenues de souscrire la déclaration

I. Forme de la déclaration

3376

1. Déclaration sur support papier

La déclaration doit être établie sur des formules fournies par l'administration :

- l'imprimé DADS 1, formulaire unique destiné à l'administration fiscale et aux organismes de sécurité sociale, pour le personnel non agricole (procédure TDS — Saisie Unique) ;

- l'imprimé 2460 pour le personnel agricole ou forestier.

Pour leur personnel titulaire, depuis l'année 2008, les administrations publiques peuvent soit déposer un imprimé 2460, soit accomplir leur obligation, par procédé informatique, y compris sous format DADS-U auprès du Centre national de transfert des données sociales si ce dernier l'accepte. Elles ne sont plus contraintes de déposer un bulletin individuel en complément des déclarations précitées.

Remarque :

L'administration autorise les déclarants, employeurs de salariés relevant de régimes particuliers ou spéciaux de sécurité sociale, à déposer les déclarations 2460 T, 2460-I et 2460-2 sur des formulaires édités au moyen de procédés informatiques (imprimante laser notamment). Cette faculté est subordonnée à l'obtention d'un agrément accordé aux déclarants et aux concepteurs de logiciels d'édition. Pour plus de précisions sur la procédure de délivrance de l'agrément LASER aux concepteurs de logiciels d'édition , cf. BOI-CF-CPF-20-20-20. La liste des concepteurs de procédés d'édition bénéficiant d'un agrément valide pour les déclarations 2460 figure au BOI-ANNX-000274.

La liste des organismes ayant bénéficié de cet agrément, complétée des imprimés agréés à déposer est publiée chaque année.

2. Déclaration par voie électronique

Aux termes de l'article 39 D de l'annexe III au CGI, la déclaration annuelle de données sociales peut être faite par un procédé informatique si le déclarant le demande et s'engage à se conformer aux prescriptions d'un cahier des charges. Ainsi :

- les entreprises dont les salariés relèvent du régime général de sécurité sociale peuvent, pour la déclaration des salaires, demander à adhérer à la procédure TDS-Normes ;

- lorsque les rémunérations versées ne relèvent pas du régime général, les entreprises peuvent demander aux services fiscaux à déclarer les salaires selon une procédure bilatérale qui ne s'applique qu'aux seules obligations fiscales.

Dans le cadre des procédures TDS-Normes et TD-bilatérale, les entreprises doivent faire une déclaration unique regroupant l'ensemble des établissements.

3. Remarques.

Lorsque la déclaration concerne plusieurs établissements, les salariés doivent être regroupés par établissement ayant une implantation géographique distincte et ayant donné lieu à une identification sous un numéro SIRET spécifique. Les salariés occupés dans les établissements dont l'effectif n'est pas supérieur à cinq peuvent être regroupés par département.

Par établissement, on désigne l'unité géographique où s'exerce une activité quelconque : bureau, magasin, dépôt, garage, usine, atelier, etc..., l'entreprise étant l'unité juridique qui comprend un ou plusieurs établissements.

Au titre des sommes versées depuis le 1er janvier 2005, la déclaration doit être transmise selon un procédé informatique par le déclarant qui a souscrit au cours de l'année précédente une déclaration comportant au moins deux cents bénéficiaires (CGI, art. 89 A).

Depuis le 1er janvier 2008, les employeurs doivent mentionner sur la DADS ou sur la déclaration 2460 d'une part, s'ils sont assujettis à la taxe d'apprentissage, à la contribution au développement de

l'apprentissage et/ou à la participation à la formation professionnelle continue pour les entreprises de moins de dix salariés et, dans le cas où ils y sont assujettis, les bases d'imposition correspondantes.

II. Délais et lieux de dépôt de la déclaration

3377

1. Délais de dépôt de la déclaration

La déclaration doit être souscrite **avant le 1er février** de chaque année, pour les salaires versés l'année précédente.

La déclaration reçue par un centre de transfert des données sociales ou par la Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés est réputée remise, à la date de cette réception, à tous les services destinataires. Le déclarant ne pourra pas être tenu pour responsable d'un retard ultérieur dans la retransmission des informations fournies aux organismes intéressés.

Dans le cadre des déclarations sur support papier, les employeurs qui fournissent à l'administration fiscale, en sus de la déclaration, les bulletins individuels, peuvent demander un délai supplémentaire allant jusqu'au 15 février.

Dans le cas de **cession ou de cessation**, en totalité ou en partie, de l'entreprise ou de cessation de l'exercice de la profession, la déclaration des salaires versés du 1er janvier de l'année à la date de la cession ou cessation doit être souscrite dans un délai de soixante jours (CGI, art. 89). Il en est de même de la déclaration concernant les rémunérations versées l'année précédente si elle n'a pas encore été produite.

En cas de **décès** de l'employeur, la déclaration des rémunérations payées par le défunt pendant l'année au cours de laquelle il est décédé doit être souscrite par les héritiers dans les six mois du décès. Ce délai ne peut, toutefois, s'étendre au-delà du 31 janvier de l'année suivante.

2. Lieux de dépôt de la déclaration.

Selon les cas, les lieux de dépôt de la déclaration sont les suivants :

• **Procédure TDS-Normes** : la déclaration est déposée auprès du centre de transfert des données sociales précisé dans le cahier des charges.

• **Procédure TDS-Saisie Unique** : la déclaration est déposée auprès de l'URSSAF dont dépend l'établissement déclarant.

• **Procédure TD-bilatérale** : la déclaration est transmise au centre de services informatiques de Nevers.

• **DAS 2, 2466** : la déclaration est transmise au centre départemental d'assiette dont dépend le déclarant.

Les déclarants sont encouragés également à utiliser le service en ligne de déclaration des tiers déclarants (Télé-TD) qui offre aux usagers un moyen supplémentaire d'accomplir leurs obligations de manière simple, gratuite et sécurisée. Deux modes distincts de transmission des données à la DGFiP sont disponibles, le dépôt de fichier en ligne et la saisie de formulaire en ligne depuis l'accès « www.impots.gouv.fr ».

D. Sanctions

3378

Pour les sommes versées depuis le 1er janvier 2000, les personnes qui ne se conforment pas aux obligations prévues par les articles 87 et 87 A du CGI sont redevables d'une amende fiscale égale à 5 % du montant des sommes non déclarées (CGI, art. 1736, III).

Chapitre 2 : Déclaration des commissions, honoraires et autres rémunérations

(CGI, art. 240 ; CGI, ann. III, art. 47 et 47 A ; BOI-BIC-DECLA-30-70-20)

A. Personnes tenues de souscrire la déclaration

3379

L'obligation de déclarer incombe à toutes les personnes physiques ou morales ou organismes, quel que soit leur objet ou leur activité (associations régies par la loi de 1901, sociétés immobilières, syndicats professionnels, etc.), y compris les administrations de l'État, des départements et des communes et tous les organismes placés sous le contrôle de l'autorité administrative, dès lors que les intéressés, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers faisant ou non partie de leur personnel salarié des sommes expressément désignées par le texte légal.

Remarque : Toutefois, les associations à but non lucratif (et notamment sportives) sont dispensées de déclarer les remboursements de frais servis à leurs collaborateurs bénévoles, à l'occasion, par exemple, de déplacements dès lors que leur montant correspond à des dépenses dont le service peut vérifier, auprès des associations, le caractère normal.

L'obligation de déclarer ne concerne donc pas les simples particuliers qui versent des honoraires à raison d'événements de leur vie privée. Par contre, elle incombe aux salariés qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent de telles rémunérations.

B. Sommes à déclarer

3380

Pour qu'elles soient susceptibles d'être déclarées, les sommes versées à des tiers par les personnes désignées ci-dessus doivent répondre aux conditions suivantes :

Il doit s'agir de commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations versés à l'occasion d'actes ou de prestations qui ne revêtent pas, par leur nature même, le caractère d'actes de commerce.

Toutefois, il n'y a pas lieu de déclarer les remises s'analysant en de véritables diminutions de prix consenties par les entreprises à leurs clients en fonction du chiffre d'affaires réalisé avec ces derniers.

La déclaration doit mentionner la somme totale versée à chaque bénéficiaire durant l'année civile au titre de laquelle elle est souscrite, qu'il s'agisse de versements en espèces ou en nature (rémunérations toujours déclarées pour leur valeur réelle dans ce dernier cas). Lorsque les bénéficiaires sont assujettis à la TVA, les sommes sont déclarées toutes taxes comprises.

D'autre part, la déclaration doit faire ressortir, distinctement pour chacun des bénéficiaires, le montant des indemnités ou des remboursements pour frais qui lui ont été alloués. Peu importe, à cet égard, qu'il s'agisse d'indemnités forfaitaires pour frais, de remboursements forfaitaires de frais ou de remboursements de frais réels au vu de pièces justificatives ou que ces allocations ne s'accompagnent pas du versement d'une rémunération proprement dite.

Il est admis que n'ont pas à être compris dans la déclaration les remboursements qui correspondent à des frais dont la charge incombe au déclarant lui-même et qui ont été acquittés pour son compte par les personnes qui perçoivent les remboursements (frais d'enregistrement d'un acte, frais d'insertion, etc.), ou encore les provisions pour frais s'il est dûment établi qu'elles ont, à titre exclusif, le même objet (sommes versées pour le règlement des impôts ou taxes exigibles qui seront acquittées par le mandataire pour le compte du déclarant, par exemple).

Enfin, doivent également être portés sur la déclaration :

- les jetons de présence attribués ès qualités aux administrateurs de sociétés anonymes, aux membres du comité consultatif, aux membres du conseil de surveillance des sociétés anonymes, en commandite par actions et des sociétés à responsabilité limitée, ainsi que les autres rémunérations perçues ès qualités par les membres du conseil de surveillance des sociétés en commandite par actions et des sociétés à responsabilité limitée ;

- le montant des revenus non salariaux payés à des particuliers, sociétés ou associations non domiciliés en France ou n'y possédant pas d'installation professionnelle permanente ainsi que la retenue à la source opérée sur ces revenus ;

- les sommes versées par les employeurs aux organismes de formation en exécution de conventions de formation professionnelle passées avec ces organismes.

Remarque.

Depuis les revenus 2007, seules les sommes versées supérieures à 600 € par an pour un même bénéficiaire doivent être portées sur la déclaration.

C. Forme, délais et lieu de dépôt de la déclaration. sanctions

I. Établissement de la déclaration

3381

La déclaration doit être établie :

- sur un imprimé DADS 1 ou 2460 (employeurs agricoles) lorsque la partie versante occupe, par ailleurs, des salariés ;

- sur un imprimé DAS 2 si le déclarant n'a aucun salarié ou si le nombre des bénéficiaires de revenus est supérieur à la capacité de la DADS 1, ou encore si le déclarant a obtenu l'autorisation de produire des bulletins individuels, en même temps que la déclaration de résultats de l'entreprise.

Les déclarants qui utilisent des procédés informatiques (imprimante laser notamment) sont autorisés à produire leur déclaration sur des formules adaptées à ces procédés. Pour les déclarations DAS2–T et DAS2-I, cette faculté est subordonnée à l'obtention d'un agrément accordé aux déclarants et aux concepteurs de logiciels d'édition.

Au titre des déclarations souscrites depuis le 1er janvier 2010, la déclaration doit être transmise selon un procédé informatique par le déclarant qui a souscrit au cours de l'année précédente une déclaration comportant au moins deux cents bénéficiaires (CGI art. 89 A).

Remarque :

Le regroupement des établissements payeurs peut être effectué ; il est obligatoire pour TDS-Normes et la procédure TD-bilatérale

II. Délai de souscription de la déclaration

(CGI, art. 87)

3382

En principe, la déclaration des commissions, courtages, honoraires et autres rémunérations doit être souscrite dans le courant du mois de janvier de l'année suivant celle où les rémunérations ont été payées aux bénéficiaires.

Par dérogation, cette déclaration peut être souscrite en même temps que la déclaration de résultats.

La date de dépôt de la déclaration des commissions, ristournes, honoraires, courtages des tiers déclarants non tenus à souscrire une déclaration de résultat est alignée sur celle des tiers déclarants déposant une déclaration de résultat non soumis à l'impôt sur le revenu jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai (depuis l'année 2009).

Dans le cas de cession ou cessation de l'exercice de la profession ou de l'activité, la déclaration doit être produite dans les mêmes délais que ceux prévus pour les déclarations de salaires.

III. S'agissant du lieu de dépôt de la déclaration

3383

Les déclarants sont encouragés également à utiliser le service en ligne de déclaration des tiers déclarants (Télé-TD) qui offre aux usagers un moyen supplémentaire d'accomplir leurs obligations de manière simple, gratuite et sécurisée. Deux modes distincts de transmission des données à la DGFiP sont disponibles, le dépôt de fichier en ligne et la saisie de formulaire en ligne depuis l'accès « www.impots.gouv.fr ».

IV. SANCTIONS APPLICABLES

(CGI, art. 1736, I).

3384

Le fait de ne pas se conformer aux obligations prévues à l'article 240 du CGI entraîne l'application d'une amende égale à **50 %** des sommes non déclarées.

L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.

Chapitre 3 : déclaration des rémunérations d'associés et des parts de bénéfices

(BOI-BIC-DECLA-30-25)

A. Déclaration des rémunérations d'associés

(CGI, art. 242, 2 ; CGI, ann. III, art. 48)

3385

Les personnes morales, sociétés et entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de fournir à l'administration dans les trois premiers mois de chaque année un état indiquant, notamment, le montant des sommes versées à chacun des associés pendant la période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés à titre de traitements, émoluments et indemnités, remboursements forfaitaires de frais ou autres rémunérations de leurs fonctions ou de leurs apports dans la société, et l'année au cours de laquelle ces versements ont été effectués.

Ces dispositions s'appliquent :

- aux sociétés à responsabilité limitée ;

- aux sociétés en commandite par actions ;

- aux sociétés en nom collectif, en commandite simple ou en participation ainsi qu'aux sociétés de copropriétaires de navires ayant **opté** pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

Dans la pratique, les renseignements doivent figurer dans le cadre approprié de la déclaration annuelle des résultats qui doit être souscrite par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

Toute infraction relative à ces obligations est sanctionnée par une amende fiscale prévue par l'article 1729 B du CGI.

B. Déclaration des parts de bénéfices

(CGI, art. 242, 1 ; CGI, ann. III, art. 48)

3386

Les sociétés en nom collectif, en commandite simple ou en participation ainsi que les sociétés de copropriétaires de navires qui **n'ont pas opté** pour le régime fiscal des sociétés de capitaux et les sociétés ou groupements exerçant une activité libérale non passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de fournir à l'administration, en même temps que la déclaration annuelle de leurs résultats, un état indiquant :

- les nom, prénoms et domicile des associés, gérants ou co-participants ;

- la part de bénéfice ou de déficit de l'exercice ou des exercices clos au cours de l'année précédente correspondant aux droits de chacun des associés en nom ou commandités ou revenant à chaque associé, gérant ou co-participant ;

- dans les sociétés en commandite simple, le montant des bénéfices distribués aux commanditaires au cours de l'année précédente.

Ces dispositions s'appliquent dans les mêmes conditions à toutes les personnes morales qui relèvent à des titres divers du régime fiscal des sociétés de personnes, notamment aux groupements d'intérêt économique et aux sociétés à responsabilité limitée ayant opté pour ce régime. Les renseignements visés ci-dessus doivent figurer dans les cadres, spécialement aménagés à cet effet, des déclarations annuelles des résultats ou de leurs annexes.

Toute infraction relative à ces obligations est sanctionnée par une amende fiscale prévue par l'article

1729 B du CGI.

Chapitre 4 : Déclaration des versements au titre des contrats de location d'emplacement d'affichage

(CGI, art. 1649 B et CGI, ann. III, art. 344 GA à 344 GC, BOI-BIC-DECLA-30-70-30)

3387

Les personnes effectuant des versements de toute nature au titre des contrats visés à l'article L. 581-25 du Code de l'environnement, sont tenues de déclarer les noms et adresses des bénéficiaires ainsi que le montant des sommes versées lorsque celles-ci dépassent 76 € par an pour un même bénéficiaire.

La même obligation s'impose au syndic de copropriété en cas de mise à la disposition des copropriétaires de leur quote-part des sommes perçues par le syndicat au titre de ces mêmes contrats.

Toutefois, ne sont pas à déclarer une nouvelle fois les sommes déjà portées sur les déclarations 2071 et 2072.

La déclaration doit être produite sur un imprimé 2061 avant le 1er mars de l'année qui suit celle du paiement de la publicité par le loueur. Elle doit être adressée à la direction des finances publiques, du domicile ou du principal établissement du déclarant.

Il est précisé que les sommes versées à des **intermédiaires** en publicité n'ont pas à être déclarées sur l'imprimé 2061 mais doivent figurer dans les déclarations des salaires, honoraires et autres rémunérations.

Chapitre 5 : Déclaration des personnes morales réalisant des investissements outre-mer

(CGI, art. 242 sexies ; ann. III, art 46 quaterdecies Y)

3388

Les personnes morales qui réalisent, en vue de les donner en location, des investissements outre-mer bénéficiant des dispositions prévues aux articles 199 undecies A, 199 undecies B, 199 undecies C, 217 undecies, 244 quater W ou 244 quater X du CGI doivent déclarer à l'administration fiscale la nature, le lieu de situation, les modalités de financement et les conditions d'exploitation de ces investissements.

Lorsque les investissements sont réalisés par des personnes morales en vue d'être donnés en location, la déclaration indique l'identité du locataire et, dans les cas prévus par la loi, le montant de la fraction de l'aide fiscale rétrocédée à ce dernier.

La déclaration donne lieu à la délivrance d'un récépissé.

Ces informations sont transmises, sur un support électronique dans le même délai que celui prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel les investissements en cause sont réalisés ou achevés lorsqu'il s'agit d'immeubles suivant des modalités fixées par le décret n° 2010-136 du 10 février 2010 (CGI, ann. III, art. 46 quaterdecies Y).

Le non-respect de ces obligations déclaratives est sanctionné par des amendes fiscales prévues à l'article 1729 B du CGI. Et à l'amende prévue à l'article 1740-0 A du CGI.

Chapitre 6 : Obligations des entreprises obtenant pour autrui les avantages fiscaux liés aux investissements outre-mer

(CGI, art. 242 septies)

3389

L'activité professionnelle consistant à obtenir pour autrui les avantages fiscaux prévus aux articles 199 undecies A, 199 undecies B, 199 undecies C, 217 undecies, 217 duodecies, 244 quater W ou 244 quater X du CGI ne peut être exercée que par les entreprises inscrites sur un registre tenu par le représentant de l'État dans le département ou la collectivité dans lequel ces entreprises ont leur siège social.

Ne peuvent être inscrites sur ce registre que les entreprises qui satisfont aux conditions suivantes :

- justifier de l'aptitude professionnelle des dirigeants et associés ;

- être à jour de leurs obligations fiscales et sociales ;

- contracter une assurance contre les conséquences pécuniaires de leur responsabilité civile professionnelle ;

- présenter, pour chacun des dirigeants et associés, un bulletin n° 3 du casier judiciaire vierge de toute condamnation ;

- justifier d'une certification annuelle de leurs comptes par un commissaire aux comptes ;

- avoir signé une charte de déontologie.

Les opérations réalisées par ces entreprises sont déclarées annuellement à l'administration fiscale, quel que soit le montant de l'investissement ouvrant droit aux avantages fiscaux susmentionnés. Pour chaque opération sont précisés la nature et le montant de l'investissement, son lieu de situation, les conditions de son exploitation, l'identité de l'exploitant, le montant de la base éligible à l'avantage en impôt, la part de l'avantage en impôt rétrocédée, le cas échéant, à l'exploitant ainsi que le montant de la commission d'acquisition et de tout honoraire demandés aux clients.

Lorsque l'investissement est exploité dans une collectivité d'outre-mer ou en Nouvelle-Calédonie, l'administration fiscale transmet au représentant de l'État les informations mentionnées ci-dessus.

Lorsque le montant de l'investissement dépasse le seuil au-delà duquel l'avantage fiscal est conditionné à l'agrément préalable du ministre chargé du budget, dans les conditions définies aux articles susmentionnés, et qu'il est exploité par une société dont plus de 50 % du capital sont détenus par une ou plusieurs personnes publiques, l'intervention éventuelle des entreprises concernées est subordonnée à leur mise en concurrence, dans des conditions fixées par décret. Cette mise en concurrence conditionne le bénéfice de l'avantage en impôt.

Les conditions d'application de ce dispositif sont fixées par décret en Conseil d'État.

Ce dispositif n'est pas applicable aux investissements réalisés avant la date de promulgation de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, ni aux opérations pour lesquelles la délivrance d'un agrément a été sollicitée avant cette date. Ces obligations déclaratives ne s'appliquent pas aux opérations pour lesquelles les entreprises ont été missionnées avant la date de promulgation de la même loi.

Le non-respect des obligations mentionnées à l'article 242 septies du CGI entraîne le paiement d'une amende égale à 50 % du montant des avantages fiscaux indûment obtenus en application des articles 199 undecies A, 199 undecies B, 199 undecies C, 217 undecies et 217 duodecies du CGI, 244 quater W et 244 quater X (CGI, art. 1740-00 AB).

Partie 5 : Recouvrement, contrôle, contentieux

3395

Le recouvrement, le contrôle et le contentieux des bénéfices industriels et commerciaux sont soumis aux règles de droit commun exposées respectivement dans les livres XVIII- Recouvrement n°s 7600 et suiv., livre XIX-Contrôle fiscal n°s 8100 et suiv., et livre XX-Contentieux n°s 8803 et suiv..(Cf. également BOI-BIC-PROCD).

Partie 6 : Cession ou cessation d'activité

(BOI-BIC-CESS et suivants)

3396

L'article 201 du CGI dispose que, dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, ainsi que dans le cas de décès de l'exploitant, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette entreprise et qui n'ont pas encore été taxés, est immédiatement établi.

Le principe d'imposition immédiate est aussi applicable en cas de cession ou cessation d'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés. En effet, aux termes du 1 de l'article 221 du CGI, l'impôt sur les sociétés est établi dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que l'impôt sur le revenu (catégorie des bénéfices industriels et commerciaux).

En outre, dans les cas prévus par les 2, 2 bis et 2 ter de l'article 221 du CGI, l'impôt sur les sociétés est également établi dans les conditions fixées par les 1 et 3 de l'article 201 du CGI.

L'imposition porte, non seulement sur les bénéfices d'exploitation, mais encore sur les plus-values d'actif résultant de la cession ou de la cessation et, d'une manière générale, sur tous les bénéfices en sursis d'imposition, provisions ou plus-values dont l'imposition avait été différée. Les modalités d'imposition (ou dans certains cas, de report ou d'exonération) des plus-values d'actif résultant de la cession ou de la cessation sont développées au BOI-BIC-PVMV-40-20.

L'article 201 du CGI dispose que les contribuables doivent aviser l'administration de la cession ou de la cessation de leur entreprise et fournir certains renseignements dans un délai de quarante-cinq jours.

Ils doivent également produire une déclaration de leurs bénéfices imposables ainsi que les documents qui doivent y être annexés dans un délai de soixante jours. En cas de décès de l'exploitant, les héritiers doivent fournir la même déclaration dans les six mois de la date du décès.

Partie 7 : Intéressement-participation

(BIC-PTP et suivants)

3400

La présente partie traite des différents dispositifs permettant d'associer les salariés aux résultats de leur entreprise ou de favoriser l'actionnariat salarié.

La circulaire du 14 septembre 2005[1] relative à l'épargne salariale (qui annule et remplace la précédente circulaire du 22 novembre 2001) précise les conditions d'application des dispositions relatives à l'intéressement, à la participation ainsi qu'aux plans d'épargne d'entreprise.

La loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail aménage les dispositifs d'épargne salariale, en prévoyant notamment [1] :

- un crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement ou un avenant au plus tard le 31 décembre 2014 (cf. n° 3245) ;

- la liberté de choix pour le salarié entre la disponibilité immédiate et le blocage de ses droits à participation (cf. n°s **3401** et 3413, b) ;

- le bénéfice au profit des salariés de groupements d'employeurs des dispositifs d'épargne salariale mis en place dans les entreprises adhérentes du groupement auprès desquelles ils sont mis à disposition (art. 7 de la loi précitée).

(1) La circulaire du 14 septembre 2005 a été publiée au JO du 1er novembre 2005. Voir également la circulaire DGT n° 2009/13 du 19 mai 2009, qui, en l'attente de la publication de la mise à jour de la circulaire du 14 septembre 2005, apporte les réponses aux questions les plus fréquemment posées en ce qui concerne l'application de la loi du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

Par ailleurs, en application de la loi n° 2013-561 du 28 juin 2013 portant déblocage exceptionnel de la participation et de l'intéressement, les salariés peuvent demander, depuis le 1er juillet et jusqu'au 31 décembre 2013, le déblocage exceptionnel de leur participation et de leur intéressement dans la limite d'un plafond global de 20 000 € nets de prélèvements sociaux.

Peuvent être débloquées les sommes investies avant le 1er janvier 2013 dans un dispositif d'épargne salariale, à l'exception de celles placées sur un Perco ou investies dans des fonds solidaires. Le déblocage des sommes affectées à un compte courant bloqué ou à l'acquisition de titres de l'entreprise est toutefois subordonné à un accord d'entreprise. Les sommes débloquées doivent servir à financer l'achat d'un ou plusieurs biens, en particulier dans le secteur automobile, ou la fourniture d'une ou plusieurs prestations de services.

Ces dispositifs sont envisagés selon qu'ils présentent un caractère obligatoire (titre 1 : Participation des salariés aux résultats de l'entreprise) ou facultatif (titre 2).

Titre 1 : La participation des salariés aux résultats de l'entreprise

(code du travail, art. L. 3322-1 et suiv. ; R. 3322-1, D 3324-1 et suiv. ; CGI, art. 237 bis A ; circulaire du 14 septembre 2005 , circulaire du 4 octobre 2005 ; BOI-BIC-PTP-10 et suivants ; décret n° 2007-1524 du 24 octobre 2007)

Chapitre 1 : Economie générale du dispositif

A. Définition et champ d'application

(BOI-BIC-PTP-10)

I. Définition

3401

La participation est un dispositif légal prévoyant la redistribution au profit des salariés d'une partie des bénéfices qu'ils ont contribué, par leur travail, à réaliser dans leur entreprise. Obligatoire pour les entreprises d'au moins 50 salariés — dès lors qu'elles dégagent un bénéfice fiscal suffisant — facultative pour les autres, la participation est mise en place par un accord qui précise les modalités de son application dans les limites du cadre législatif et réglementaire défini aux articles L. 3322-1 et suivants, R 3322-1, D 3324-1 et suivants du code du travail.

Les sommes distribuées au titre de la participation bénéficient d'avantages fiscaux et sociaux pour les entreprises qui les versent et pour les salariés qui les perçoivent.

Jusqu'à l'intervention de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail, le droit ainsi reconnu aux salariés ne donnait, en principe, pas lieu au versement immédiat des sommes qui leur étaient attribuées : ces dernières demeuraient indisponibles pendant 5 ans et étaient affectées, selon ce que prévoyait l'accord, à un compte courant bloqué consacré au financement d'investissements productifs ou à un fonds d'épargne.

Depuis l'intervention de cette loi, son article 4 met en place, sous réserve de certaines exceptions, la liberté de choix pour le salarié entre la disponibilité immédiate et le blocage de ses droits. Le principe

d'indisponibilité des droits est ainsi supprimé et le mode de perception de la participation est harmonisé avec celui de l'intéressement. Les salariés bénéficiaires de la participation ne sont plus tenus de bloquer leurs avoirs pour une durée minimale de cinq ans, mais peuvent désormais en obtenir le versement immédiat sur demande dans les conditions fixées par le décret n° 2009-350 du 30 mars 2009. Les sommes perçues immédiatement sont assujetties à l'impôt sur le revenu, à l'image des primes d'intéressement non bloquées sur un plan d'épargne. Les droits qui, comme auparavant, demeurent bloqués, continuent de bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu. Cette réforme, qui ne modifie pas la faculté de déblocage anticipé prévue par le code du travail, est applicable aux droits à participation attribués au titre des exercices clos après la promulgation de la loi n° 2008- 1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail.

II. Champ d'application

1. Entreprises concernées

3402

Toute entreprise employant habituellement au moins cinquante salariés est obligatoirement soumise à la participation, quelles que soient la nature de son activité et sa forme juridique. Sont également soumises à l'obligation de mettre en place la participation au profit de l'ensemble de leurs salariés, les unités économiques et sociales (UES) d'au moins cinquante salariés, conventionnellement ou judiciairement reconnues (code du travail, art. L. 3322-2).

Le salarié d'un groupement d'employeurs peut bénéficier du dispositif de participation mis en place dans chacune des entreprises adhérentes du groupement auprès de laquelle il est mis à disposition si l'accord le prévoit (code du travail, art. L. 3322-2 ; code du travail, art. D. 3321-2).

L'article L. 3322-5 du code du travail repousse expressément l'obligation de mettre en place la participation au troisième exercice clos après leur création, pour les entreprises nouvelles dont la création ne résulte pas d'une fusion, totale ou partielle, d'entreprises préexistantes.

La faculté de conclure un accord de groupe est ouverte aux entreprises qui le souhaitent. La notion de groupe est précisée par l'article L. 3344-1 du code du travail.

Un régime de participation, établi selon les modalités prévues à l'article L. 3324-1 ou à l'article L ; 3324-2 du code de travail, doit être négocié par branche, au plus tard le 30 décembre 2009 (code du travail, art. L. 3322-9).

2. Condition d'effectif.

3403

La condition d'emploi habituel, pour l'assujettissement obligatoire à la participation, est considérée comme remplie dès lors que le seuil d'effectif précité a été atteint pendant 6 mois consécutifs ou non au cours de l'exercice considéré ou, pour les entreprises saisonnières, pendant au moins la moitié de la durée d'activité saisonnière (code du travail, art. R. 3322-1).

3. Bénéficiaires.

3404

La participation est un droit ouvert à tous les salariés de l'entreprise, au sens du droit du travail. La détermination des bénéficiaires est en effet fondée sur le critère de l'appartenance juridique à l'entreprise, laquelle se traduit par l'existence d'un contrat de travail (de droit français). L'article L. 3342-1 du code du travail autorise toutefois les signataires de l'accord à fixer une condition minimale d'ancienneté, cette dernière ne pouvant excéder trois mois, dans l'entreprise ou dans le groupe tel que défini aux articles L. 3344-1 et L. 3344-2 du même code. Cette nouvelle condition d'ancienneté de trois mois remplace de plein droit, à compter du 20 février 2001, et pour les exercices clos après cette date, toute condition d'ancienneté supérieure figurant dans les accords de participation.

Dans les entreprises qui ne sont pas assujetties à l'obligation de participation mais qui choisissent de mettre en application un régime de participation, les chefs de ces entreprises ou, s'il s'agit de personnes morales, leurs présidents, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire, ainsi que le conjoint du chef d'entreprise s'il bénéficie du statut de conjoint collaborateur ou de conjoint associé mentionné à l'article L. 121-4 du code de commerce, peuvent bénéficier de ce régime (code du travail, art. L. 3323-6).

B. Accords de participation

I. Modes de conclusion des accords

3405

L'existence d'un accord collectif conclu selon l'une des formes prévues aux articles L. 3322-6 et L. 3322-7 du code du travail constitue une condition de validité de l'accord. Un accord de participation peut être ainsi conclu :

• selon le droit commun de la négociation collective :

- soit dans le cadre d'une convention de branche ou d'un accord professionnel ;

- soit dans le cadre d'une convention ou d'un accord d'entreprise.

• selon des modalités spécifiques :

- soit entre le chef d'entreprise et les représentants d'organisations syndicales représentatives ;

- soit au sein du comité d'entreprise ;

- soit à la suite de la ratification à la majorité des deux tiers des salariés.

Les accords de participation de groupe peuvent être conclus soit au sein de chacune des sociétés parties à l'accord selon l'une des modalités ci-dessus, soit au niveau du groupe selon les modalités dérogatoires prévues à l'article L. 3322-7 du code du travail.

Lorsque le régime de la participation est facultatif, en cas d'échec des négociations, l'employeur peut mettre en application unilatéralement un régime de participation conforme aux dispositions du code du travail. Le comité d'entreprise ou, à défaut, les délégués du personnel sont consultés sur le projet d'assujettissement unilatéral à la participation au moins quinze jours avant son dépôt auprès de l'autorité administrative (code du travail, art. L. 3323-6).

II. Délai de conclusion et de dépôt des accords

3406

L'article L. 3323-5 du code de travail prévoit que l'accord de participation doit être conclu avant l'expiration du délai d'un an suivant la clôture de l'exercice au titre duquel sont nés les droits des salariés. Pour ouvrir droit aux exonérations sociales et fiscales, les accords de participation doivent avoir été déposés auprès des directions départementales du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle du lieu de leur conclusion (code du travail, art. L. 3323-4). Ce dépôt ne peut avoir lieu avant la fin du délai d'opposition, si un tel délai s'applique (huit jours pour un accord d'entreprise, quinze jours pour un accord de branche).

C. Réserve spéciale de participation

(Code du travail, art. L 3324-1 et suivants ; RES N° 2010/23 et RES N° 2011/13 au BOI-BIC-PTP-10-10-20-10, ; BOI-BIC-PTP-10-10-20)

3407

Le droit reconnu aux salariés prend la forme, dans le régime de droit commun, d'une participation calculée à partir du bénéfice net de l'entreprise. Ce droit s'exprime selon la formule suivante :

R = 1/2 (B - 5/100 C) × (S/VA)

Il est précisé que :

B : représente le bénéfice net de l'entreprise ;

C : les capitaux propres de l'entreprise ;

S : les salaires de l'entreprise ;

VA : la valeur ajoutée de l'entreprise.

Les accords peuvent prévoir un mode de calcul différent de la formule légale (cf. ci-dessus) à condition (code du travail, art. L. 3324-2) :

• que le résultat de ce mode de calcul soit égal ou supérieur à celui résultant de l'application de la

formule légale (respect de la clause d'équivalence) ; la base de calcul retenue peut ainsi être le tiers du bénéfice net fiscal. La réserve spéciale de participation peut être calculée en prenant en compte l'évolution de la valeur des actions ou parts sociales de l'entreprise ou du groupe au cours du dernier exercice clos.

• que ce résultat ne soit pris en compte que dans la limite de l'un des plafonds suivants, dont le choix est laissé aux signataires de l'accord :

- la moitié du bénéfice net comptable ;

- le bénéfice net comptable diminué de 5 % des capitaux propres ;

- le bénéfice net fiscal diminué de 5 % des capitaux propres ;

- ou la moitié du bénéfice fiscal.

Dans les entreprises dont l'effectif habituel est compris entre un et deux cent cinquante salariés, la part de la réserve spéciale de participation excédant le montant qui aurait résulté d'un calcul effectué en application de l'article L. 3324-1 du code du travail peut être répartie entre les salariés et les chefs de ces entreprises, les présidents, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire s'il s'agit de personnes morales, le conjoint du chef d'entreprise s'il a le statut de conjoint collaborateur ou de conjoint associé mentionné à l'article L. 121-4 du code de commerce (code du travail, art. L. 3324-2).

I. Définition des éléments concourant au calcul de la réserve

3408

1. Bénéfice net (B)

Le bénéfice net à retenir est égal à la différence entre :

- d'une part, le bénéfice réalisé en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer, tel qu'il est retenu pour être imposé à l'impôt sur le revenu ou aux taux de l'impôt sur les sociétés prévus au deuxième alinéa et au b du I de l'article 219 du CGI et majoré des bénéfices exonérés en application des dispositions des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies, 208 C du CGI (code du travail, art. L. 3324-1) ;

- d'autre part, l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu correspondant.

Le bénéfice net ainsi défini est augmenté du montant de la provision pour investissement et diminué de l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu correspondant.

3409

2. Capitaux propres (C)

La définition des capitaux propres diffère selon qu'il s'agit d'entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés ou d'entreprises passibles de l'impôt sur le revenu. En outre, cette définition exclut les capitaux propres investis dans des établissements étrangers (code du travail, art. D. 3324-4).

3410

3. Salaires (S)

Les salaires à retenir pour le calcul du montant de la réserve spéciale de participation sont déterminés selon les règles prévues pour le calcul des rémunérations au sens de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale (code du travail, art. D. 3324-1).

Doivent également être prises en compte pour le calcul de la réserve spéciale de participation (ainsi que pour sa répartition) les indemnités de congés payés versées pour le compte de l'employeur par des caisses agréées constituées à cet effet conformément à l'article L. 3141-30 du code du travail.

3411

4. Valeur ajoutée (VA).

Les éléments concourant à la formation de la valeur ajoutée à retenir sont énumérés à l'article D. 3324-2 du code du travail. Ils ne sont pris en considération que pour autant qu'ils concourent à la formation d'un bénéfice réalisé en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer. Par ailleurs, la valeur ajoutée propre aux entreprises financières (entreprises de banque et d'assurances) doit être déterminée selon les règles prévues à l'article D. 3324-3 du code du travail.

II. Gestion des droits des bénéficiaires

3412

1. Répartition de la réserve spéciale entre les bénéficiaires.

En l'absence d'accord entre les signataires sur ce point, elle se fait, comme précédemment, en totalité proportionnellement aux salaires perçus, dans la limite d'un plafond fixé par l'article D. 3324-12 du code du travail. Ce plafond est égal aux trois-quarts du montant du plafond annuel retenu pour la détermination du montant maximum des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales.

Pour les bénéficiaires visés au deuxième alinéa de l'article L. 3323-6 du code du travail et au troisième alinéa de l'article L. 3324-2 du code du travail (les chefs d'entreprise et leurs conjoints), la répartition est calculée proportionnellement à la rémunération annuelle ou au revenu professionnel imposé à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente, plafonnés au niveau du salaire le plus élevé versé dans l'entreprise, et dans les limites du plafond de répartition individuelle fixé par décret et mentionné ci-avant (code du travail, art. L 3324-5).

Cependant les partenaires sociaux ont, aux termes de l'article L 3324-5 du code du travail, les mêmes possibilités de négociation des critères de répartition qu'en matière d'intéressement, à savoir :

- soit une répartition uniforme ;

- soit une répartition proportionnelle aux salaires ;

- soit une répartition proportionnelle à la durée de présence ;

- soit une répartition utilisant conjointement plusieurs de ces critères.

3413

2. Plafonnement des droits individuels.

Les droits à participation susceptibles d'être versés à un même bénéficiaire au titre d'un exercice donné font l'objet d'un plafonnement individuel fixé aux trois quarts du plafond annuel moyen de la sécurité sociale.

3. Disponibilité ou indisponibilité des droits des bénéficiaires.

a. Droits à participation attribués au titre des exercices clos avant la promulgation de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail

Bloquées pendant cinq ans (huit ans en l'absence d'accord), ces sommes sont notamment consacrées à des investissements prévus par l'accord en application des articles L. 3323-1 et suivants du code du travail.

Les entreprises peuvent cependant payer directement aux bénéficiaires les sommes qui leur reviennent lorsque celles-ci n'atteignent pas le montant de **80 €** fixé par un arrêté du 10 octobre 2001.

> A titre exceptionnel, les salariés bénéficiaires de la participation ont eu la possibilité de demander le déblocage, avant l'expiration du délai d'indisponibilité normalement applicable et avant le 30 juin 2008, dans la limite de 10 000 € par salarié (nets de prélèvements sociaux), de tout ou partie de leurs droits à participation aux résultats de l'entreprise affectés au plus tard le 31 décembre 2007. Ces sommes conservaient le bénéfice de l'exonération d'impôt sur le revenu. Toutefois, le déblocage ne pouvait pas porter sur les sommes investies dans un plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) [circulaire interministérielle DGT-DSS 2008-46 du 12 février 2008].

La participation peut être affectée à un plan d'épargne pour la retraite collectif en bénéficiant d'un abondement si le règlement du PERCO le prévoit.

b. Droits à participation attribués au titre des exercices clos après la promulgation de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail (Code du travail, art. R. 3324-21-1 et suivants ; décret n° 2009-350 du 30 mars 2009)

Les droits à participation sont bloqués pendant un délai de cinq ans, sauf si le salarié demande le versement de tout ou partie des sommes correspondantes dans des conditions fixées par le décret n° 2009-350 du 30 mars 2009. Le bénéficiaire doit formuler sa demande de versement immédiat de la participation dans un délai de quinze jours à compter de la date à laquelle il a été informé du montant qui lui est attribué. Si le bénéficiaire ne demande pas le versement de ces sommes dans le délai de quinze jours mentionné ci-dessus, elles ne sont négociables ou exigibles qu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter du premier jour du cinquième mois suivant l'exercice au titre duquel les droits sont nés, conformément aux dispositions de l'article L. 3324-10 du code du travail, ou d'un délai de huit ans, dans les mêmes conditions, conformément aux dispositions de l'article L. 3323-5 du code du travail (code du travail, art. R. 3324-21-1).

La demande de versement immédiat peut être présentée à l'occasion de chaque versement effectué

au titre de la répartition de la réserve spéciale de participation. Toutefois, un accord collectif qui, en application de l'article L. 3324-2 du code du travail, établit un régime de participation comportant une base de calcul différente de celle établie à l'article L. 3324-1 du code du travail, peut prévoir que tout ou partie de la part des sommes versées aux salariés au titre de la participation aux résultats de l'entreprise supérieure à la répartition d'une réserve spéciale de participation calculée selon les modalités de l'article L. 3324-1 du code du travail n'est négociable ou exigible qu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de l'ouverture de ces droits. Lorsque les sommes ont été affectées à un plan d'épargne salariale ou à un compte consacré à des investissements dans les conditions prévues à l'article L. 3323-2 du code du travail, les conditions liées à la situation ou aux projets du salarié, dans lesquelles ces droits peuvent être exceptionnellement liquidés ou transférés avant l'expiration de ces délais sont précisés par l'article R. 3324-22 du code du travail (code du travail, art. L. 3324-10).

Par dérogation à l'article L. 3324-10 du code du travail, l'accord de participation applicable dans les sociétés coopératives ouvrières de production et les coopératives agricoles peut prévoir que tout ou partie de la réserve spéciale de participation n'est exigible qu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de l'ouverture de ces droits (code du travail, art. L. 3323-9).

Comme antérieurement, les entreprises peuvent également payer directement aux bénéficiaires les sommes qui leur reviennent d'un montant inférieur à **80 €** (code du travail, art. L. 3324-11 et arrêté du 10 octobre 2001).

3414

4. Modalités d'emploi des fonds inscrits à la réserve spéciale de participation.

Pendant la période d'indisponibilité, et pour les accords conclus avant le 1er janvier 2007, les droits à participation sont affectés par l'accord à un ou plusieurs des modes de placement suivants, fixés par l'article L. 442-5 du code du travail (version abrogée au 1er mai 2008):

- attribution d'actions ou de coupures d'actions de l'entreprise ;

- souscription d'actions émises par les sociétés créées par les salariés en vue de la reprise de leur entreprise ;

- affectation à un fonds d'investissement de l'entreprise, sous forme de comptes courants bloqués ;

- acquisition de titres émis par les SICAV ;

- acquisition de parts de fonds commun de placement d'entreprise ;

- comptes ouverts au nom des intéressés dans le cadre d'un plan d'épargne d'entreprise.

Les accords conclus après le 1er janvier 2007 peuvent prévoir l'affectation des sommes constituant la réserve spéciale de participation (code du travail, art. L. 3323-2) :

1°. À des comptes ouverts au nom des intéressés en application d'un plan d'épargne salariale (PEE, PEI, PERCO) ;

2°. À un compte que l'entreprise doit consacrer à des investissements. Les salariés ont sur l'entreprise un droit de créance égal au montant des sommes versées.

Un accord ne peut prévoir l'affectation des sommes constituant la réserve spéciale de participation uniquement à un compte courant bloqué.

Chapitre 2 : Régime fiscal de la participation

(BOI-BIC-PTP-10-20 et suivants)

A. Au regard de l'employeur

(BOI-BIC-PTP-10-20-10)

I. Réserve spéciale de participation

(CGI, art. 237 bis A, I et BOI-BIC-PTP-10-20-10-10)

3418

Les sommes portées à la réserve spéciale de participation ne constituent pas une distribution de bénéfices et sont déductibles des bénéfices pour l'assiette de l'impôt au titre de l'exercice au cours duquel elles sont réparties entre les salariés (CGI, art. 237 bis A, I). L'application de cette disposition est subordonnée au dépôt de l'accord de participation à la direction départementale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle du lieu où cet accord a été conclu.

La déduction en franchise d'impôt de la participation attribuée n'intervient qu'au cours de l'exercice de répartition des droits des salariés, c'est-à-dire au cours de l'exercice suivant celui dont les résultats servent de base de calcul à la participation.

Cette déduction n'est pas fonction de la durée d'indisponibilité des droits attribués aux salariés. En principe, la répartition porte sur la totalité de la dotation de l'exercice au compte de la réserve de participation. Toutefois, les règles définies par l'article L. 3324-7 du code du travail peuvent conduire à reporter sur d'autres exercices la répartition d'un reliquat de la dotation globale à la réserve. Dans ce cas, les sommes qui n'auraient pu être attribuées demeurent dans la réserve spéciale de participation pour être réparties au cours des exercices ultérieurs et la fraction ainsi reportée n'ouvre pas droit à déduction en franchise d'impôt au titre de l'exercice d'affectation au compte de la réserve spéciale. En revanche, ces sommes sont admises en déduction des résultats des exercices au cours desquels elles sont attribuées.

Depuis le 1er janvier 2002, les sommes portées à la réserve spéciale de participation sont exonérées de la taxe sur les salaires dans les mêmes conditions que pour les cotisations sociales (CGI, art. 231, 1).

Les sommes attribuées dans le cadre de la participation sont exonérées de la taxe d'apprentissage et des participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction, dans les mêmes conditions que les cotisations sociales (CGI, art. 1599 ter B, 235 ter D, 235 ter KA).

II. Provision pour investissement

(CGI, art. 237 bis A-II modifié par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-BIC-PTP-10-20-10-20)

3419

1. Régime de droit commun.

Les entreprises qui déterminent leur réserve spéciale de participation selon une formule dérogatoire peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour investissement égale à 50 % de la fraction des sommes portées à la réserve spéciale de participation et déduites du bénéfice imposable, qui est attribuée aux salariés de l'entreprise, en plus du minimum légal résultant de l'application de la formule de droit commun.

Par ailleurs, les entreprises qui ont conclu à titre facultatif un accord de participation (c'est-à-dire les entreprises de moins de 50 salariés) peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour investissement égale à une fraction des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et qui correspondent à la participation de droit commun.

Le taux de cette provision pour investissement est de 50 % pour les accords de participation en cours de validité à la date de publication de la loi n° 2001-152 du 19 janvier 2001 sur l'épargne salariale ou qui ont été conclus dans les deux ans de sa publication, soit au plus tard le 20 janvier 2003.

Pour les accords volontaires conclus à compter du 21 janvier 2003 et jusqu'au 30 décembre 2006, le taux de la provision est ramené à 25 %.

Pour les accords conclus entre le 31 décembre 2006 et le 31 décembre 2009, ce taux est de 50 %.

Pour les accords volontaires conclus depuis le 1er janvier 2010, le taux de la provision pour investissement est de 25 %.

Ces fractions sont réduites de moitié lorsque les accords prévoient que les sommes attribuées sont indisponibles pendant trois ans seulement.

Ces provisions s'imputent sur le même exercice que celui au cours duquel a lieu la déduction en franchise d'impôt de la participation, c'est-à-dire de l'exercice qui suit celui au titre duquel la participation est calculée.

La constitution en franchise d'impôt de ces provisions est subordonnée au respect des conditions de forme mentionnées au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

Ces provisions doivent être utilisées, dans le délai de deux ans, à l'acquisition ou à la création

d'immobilisations. À défaut, le montant correspondant est rapporté au bénéfice imposable.

L'article 13 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 prévoit que les provisions prévues aux 1 et 2 du II de l'article 237 bis A du CGI (provisions pour investissement constituées par les entreprises autres que les sociétés coopératives ouvrières de production) cessent d'être admises en déduction des résultats imposables constatés au titre des exercices clos à compter du 17 août 2012. A compter de ces mêmes exercices, les 5 et 6 du même II s'appliquent aux seules provisions constituées par les SCOP.

Les provisions mentionnées à l'alinéa ci-dessus figurant à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 17 août 2012 sont rapportées aux résultats imposables si elles ne sont pas utilisées dans le délai de deux ans à l'acquisition ou à la création d'immobilisations.

3420

2. Cas particuliers.

a. Les sociétés anonymes à participation ouvrière (SAPO)

Ces sociétés peuvent constituer en franchise d'impôt, à la clôture de chaque exercice (et seulement pour les exercices clos avant le 17 août 2012), une provision pour investissement d'un montant égal à 50 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et admises en déduction du bénéfice imposable. Ce pourcentage est porté à 75 % lorsque ces entreprises affectent, au titre de chaque exercice, à un compte de réserve non distribuable, par prélèvement sur les résultats, une somme égale à 25 % des sommes portées à la réserve spéciale de participation au cours du même exercice et admises en déduction des bénéfices imposables. En cas de dissolution, la réserve provenant de cette affectation ne peut être répartie qu'entre les seuls détenteurs d'actions de travail.

b. Les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) (voir également le BOI-BIC-PTP-10-30).

Les sociétés coopératives ouvrières (SCOP) peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour investissement égale au montant des sommes portées à la réserve spéciale de participation au titre du même exercice. Les dotations à la réserve légale et au fonds de développement peuvent tenir lieu de provision pour investissement.

Remarque : Ne peuvent toutefois constituer une provision pour investissement égale au montant des sommes portées à la réserve spéciale de participation, les SCOP dont le capital est détenu pour plus de 50 % par des associés non coopérateurs définis au 1 quinquies de l'article 207 du CGI, et par des titulaires de certificats coopératifs d'investissement. Toutefois, une SCOP conserve la faculté de constituer une provision pour investissement égale à 100 % lorsque le dépassement du seuil de 50 % est dû à la détention de la majorité du capital par une autre SCOP, dans les conditions prévues par l'article 25 de la loi du 19 juillet 1978 portant statut des SCOP. Cette disposition est toutefois applicable aux sociétés coopératives ouvrières de production issues de la transformation d'autres sociétés dans les conditions prévues aux articles 48 à 52 de la même loi et pour lesquelles les associés non coopérateurs s'engagent, au moment de la transformation et dans des conditions fixées par décret, à céder un nombre de parts sociales suffisant pour permettre aux associés coopérateurs de détenir au moins 50 % du capital de la société au plus tard à la clôture du septième exercice qui suit celui de la transformation en société coopérative ouvrière de production (CGI, art. 237 bis A, II, 3).

B. Au regard des bénéficiaires

(CGI, art. 157-16° bis et 163 bis-AA ; voir aussi RSA n°s 1028 et suiv.; BOI-RSA-ES-10-20)

3421

Lorsqu'elles ont été affectées dans les conditions prévues à l'article L. 3323-2 du code du travail, les sommes revenant aux bénéficiaires au titre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, ainsi que les revenus réinvestis sont exonérées d'impôt sur le revenu (code du travail, art. L. 3325-2 et CGI, art. 163 bis AA du CGI).

En revanche, les sommes revenant aux bénéficiaires au titre de la participation qui leur ont été immédiatement versées sur leur demande et n'ont donc pas été affectées dans les conditions prévues à l'article L. 3323-2 du code du travail sont imposables dans les conditions de droit commun des traitements et salaires (CGI, art. 158, 5 b). Il en est de même des sommes issues de la participation des salariés aux résultats de leur entreprise d'un montant inférieur à 80 € qui leur sont versées immédiatement en application de l'article L. 3324-11 du code du travail.

Par ailleurs, les gains nets sur cessions de valeurs mobilières acquises dans le cadre de la participation sont exonérés d'impôt sur le revenu en application des 3 et 4 du III de l'article 150-0 A du CGI.

Le régime fiscal des produits des sommes attribuées aux salariés au titre de la participation est examiné au BOI-RSA-ES-10-20 et au Livre II-RSA n°s 1030 et suiv.

Enfin, les prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social et contribution additionnelle à ce prélèvement) sont dus lors de la délivrance des droits constitués au profit des salariés au titre de la participation. Ces prélèvements s'effectuent dans les conditions prévues au 6° du II de l'article L. 136-7 du CSS auquel renvoie l'article 1600-0 D du CGI, à l'article 1600-0 H du CGI, à l'article L. 245 15 du CSS, auquel renvoie le II de l'article 1600-0 F bis du CGI, et au 2° de l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles (CASF) et au III de l'article L. 262-24 du CASF. .

Titre 2 : régimes facultatifs

Chapitre 1 : Intéressement des salariés à l'entreprise

(code du travail, art. L. 3311-1 et suivants ; circulaire du 14 septembre 2005, circulaire du 4 octobre 2005; BOI-BIC-PTP-20-10)

A. Économie du régime

(BOI-BIC-PTP-20-10)

I. Définition

3430

L'intéressement permet à toute entreprise qui le souhaite, dès lors qu'elle satisfait à ses obligations en matière de représentation du personnel (délégués du personnel, comité d'entreprise, comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail), d'instituer un intéressement collectif présentant un caractère aléatoire et résultant d'une formule de calcul liée aux résultats ou aux performances de l'entreprise. La mise en place de l'intéressement s'effectue par accord. Elle est facultative.

L'article 3 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail prévoit qu'un régime d'intéressement peut être établi au niveau de la branche. Les entreprises de la branche qui le souhaitent bénéficient de ce régime. Elles concluent à cet effet un accord dans les conditions prévues à l'article L. 3312-5 du code du travail.

Les sommes versées au titre de l'intéressement sont immédiatement disponibles, sauf si les bénéficiaires décident individuellement de les verser sur un plan d'épargne d'entreprise. L'intéressement bénéficie d'exonérations de charges sociales patronales et salariales. Si le bénéficiaire place l'intéressement qu'il a perçu dans un plan d'épargne, il est également exonéré d'impôt sur le revenu dans une certaine limite.

Lors de la négociation d'un accord d'intéressement, la question de l'établissement d'un plan d'épargne d'entreprise doit être posée.

Dans les entreprises ou les groupes disposant d'un accord d'intéressement et concourant avec d'autres entreprises à une activité caractérisée et coordonnée, un accord peut être conclu pour prévoir que tout ou partie des salariés bénéficie d'un intéressement de projet dans les conditions prévues à l'article L. 3312-6 du code du travail.

II. Entreprises concernées

3431

Aux termes de l'article L. 3312-2 du code du travail, l'intéressement peut être assuré dans toute entreprise quelles que soient la nature de son activité et sa forme juridique. Cette possibilité est également offerte à un groupe d'entreprises.

Le salarié d'un groupement d'employeurs qui n'a pas mis en place un dispositif d'intéressement peut bénéficier du dispositif d'intéressement mis en place dans chacune des entreprises adhérentes du groupement auprès de laquelle il est mis à disposition si l'accord le prévoit (Code du travail, art. L.

3312-2 ; code du travail, art. D. 3311-4).

III. Bénéficiaires

3432

L'intéressement a un caractère collectif. Aussi, tous les salariés, au sens du droit du travail français, de l'entreprise ou — lorsque l'accord ne vise que certains établissements — tous les salariés des établissements entrant dans le champ d'application de l'accord doivent pouvoir bénéficier de l'intéressement.

Une durée minimum d'ancienneté peut être exigée (code du travail, art. L. 3342-1). Depuis la loi n° 2001-152 du 19 février 2001, elle ne peut excéder trois mois.

La loi n° 2001-152 du 19 février 2001 a également élargi le champ des bénéficiaires de l'intéressement, et particulièrement les droits des salariés sous contrat à durée déterminée. Ainsi, il y a lieu de considérer que la durée d'appartenance juridique à l'entreprise doit être déterminée en tenant compte de la totalité de l'ancienneté acquise au cours de la période de calcul et des douze mois qui la précèdent, que celle-ci ait été acquise au titre d'un ou de plusieurs contrats de travail.

Le salarié lié par un contrat de travail temporaire est réputé compter trois mois d'ancienneté dans l'entreprise ou dans le groupe qui l'emploie s'il a été mis à la disposition d'entreprises utilisatrices pendant une durée totale d'au moins soixante jours au cours du dernier exercice.

Dans les entreprises dont l'effectif habituel comprend au moins un et au plus 250 salariés, les chefs de ces entreprises ou, s'il s'agit de personnes morales, leurs présidents, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire, ainsi que le conjoint du chef d'entreprise s'il a le statut de conjoint collaborateur ou de conjoint associé, le conjoint du chef d'une exploitation ou d'une entreprise agricole peuvent également bénéficier des dispositions de l'accord d'intéressement. Un tel accord ne peut être conclu dans une entreprise dont l'effectif est limité à un salarié si celui-ci a également la qualité de président, directeur général, gérant ou membre du directoire (code du travail, art. L. 3312-3 complété par l'article 79 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012).

IV. Conditions de mise en place

1. Modes de conclusion de l'accord.

3433

Seul un accord conclu selon l'une des formes prévues à l'article L. 3312-5 du code du travail permet de mettre en place l'intéressement dans une entreprise et dans un groupe d'entreprise. Un accord d'intéressement peut être conclu :

• selon le droit commun de la négociation collective :

- soit dans le cadre d'une convention de branche ou d'un accord professionnel ;

- soit dans le cadre d'une convention ou d'un accord d'entreprise.

• selon des modalités spécifiques :

- soit entre le chef d'entreprise et les représentants d'organisations syndicales représentatives,

- soit au sein du comité d'entreprise,

- soit à la suite de la ratification à la majorité des deux tiers des salariés.

L'article 3 de la loi n° 2008-1258 du 3 décembre 2008 en faveur des revenus du travail prévoit qu'un régime d'intéressement peut être établi au niveau de la branche. Les entreprises de la branche qui le souhaitent bénéficient de ce régime. Elles concluent à cet effet un accord dans les conditions prévues ci-dessus.

Un accord d'intéressement peut être mis en place dans une entreprise et éventuellement décliné en accords d'établissements. Il peut également être mis en place au niveau d'un groupe d'entreprises.

2. Délai de conclusion, durée et dépôt des accords.

3434

La durée de l'accord d'intéressement est fixée à trois ans.

Si aucune des parties habilitées à négocier ou à ratifier un accord d'intéressement ne demande de renégociation dans les trois mois précédant la date d'échéance de l'accord, ce dernier est renouvelé

par tacite reconduction, si l'accord d'origine en prévoit la possibilité. Dans le cas contraire, un nouvel accord doit être négocié, conclu et déposé dans les conditions et délais de droit commun (code du travail, art. L. 3312-5).

Les accords retenant une période de calcul annuelle doivent être conclus avant le premier jour du septième mois suivant la date de leur prise d'effet pour ouvrir droit aux exonérations fiscales et sociales. Si un accord retient des périodes de calcul infra-annuelles, il doit être impérativement conclu avant que la première moitié de la première période de calcul ne s'achève (code du travail, art. L. 3314-2 et suiv.).

Dans tous les cas de figure, les accords doivent être déposés au plus tard dans les quinze jours suivant leur conclusion, si aucun délai d'opposition ne s'applique, ou à compter de la fin du délai d'opposition, si un tel délai s'applique (huit jours pour un accord d'entreprise, quinze jours pour un accord de branche). Ce dépôt doit être effectué à la direction départementale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle du lieu où ils ont été conclus.

V. Formule de calcul

3435

L'article L. 3314-2 du code du travail exige la mention expresse d'une formule de calcul. Les éléments pris en compte dans la formule doivent assurer le caractère variable et incertain de l'intéressement : ni le versement des primes d'intéressement, ni leur montant ne peut être garanti.

La période de calcul de l'intéressement est le plus souvent l'exercice. L'article L. 3314-2 du code du travail prévoit cependant que la formule de calcul puisse retenir des périodes de calcul d'une durée inférieure à une année, exprimée en nombre entier de mois au moins égal à trois.

VI. Répartition et versement de l'intéressement

1. Répartition des produits de l'intéressement entre les bénéficiaires

3436

Les critères de répartition sont limitativement énumérés par l'article L. 3314-5 du code du travail et peuvent prévoir :

- soit une répartition uniforme ;

- soit une répartition proportionnelle au salaire ;

- soit une répartition proportionnelle à la durée de présence ;

- soit une répartition utilisant conjointement plusieurs de ces critères.

2. Versement de l'intéressement

3437

Les sommes dues au titre de l'intéressement doivent être versées au plus tard le dernier jour du septième mois suivant la clôture de l'exercice. Lorsqu'un bénéficiaire verse les sommes qui lui ont été attribuées au titre de l'accord d'intéressement sur le ou les plans d'épargne dont il est adhérent, ces sommes sont exonérées d'impôt sur le revenu si ce versement est réalisé dans les quinze jours à compter de la date à laquelle elles ont été perçues, y compris dans le cas de versement d'un acompte (code du travail, art. L. 3315-2 et R. 3332-12).

3. Plafonnement de l'intéressement

3438

L'article L. 3314-8 du code du travail prévoit que le montant global des primes distribuées est limité à 20 % du total des salaires bruts versés aux personnes concernées, et, le cas échéant, de la rémunération annuelle ou du revenu professionnel des bénéficiaires visés à l'article L. 3312-3 du code du travail imposé à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente. La prime d'intéressement versée à chaque bénéficiaire est plafonnée à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale.

B. RÉGIME FISCAL

I. Régime fiscal de l'intéressement au regard de l'employeur

1. Sommes allouées au titre de l'intéressement

3439

Les entreprises où un accord d'intéressement est mis en œuvre dans les conditions prévues aux articles L. 3315-1 et suivants du code du travail peuvent déduire des bases retenues pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu le montant des participations versées en espèces aux salariés en application de cet accord (CGI, art. 237 ter A).

Les participations versées en espèces aux travailleurs en application d'un accord d'intéressement sont exonérées de la taxe sur les salaires.

Les sommes versées au titre de l'intéressement à un exploitant individuel, à un associé de société de personnes ou assimilée n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, à un conjoint collaborateur ou à un conjoint associé sont déductibles du bénéfice imposable de l'entreprise concernée dans la limite d'un plafond égal à la moitié du plafond annuel moyen retenu pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (« plafond de la sécurité sociale »), lorsque ces sommes sont affectées à un plan d'épargne entreprise visé à l'article L. 3332-1 du code du travail, à un plan d'épargne interentreprises visé à l'article L. 3333-2 du code du travail ou à un plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) visé à l'article L. 3334-2 du code du travail. Il en est de même du supplément d'intéressement visé au 1° de l'article L. 3314-10 du code du travail ou de l'intéressement de projet visé aux 9ème et 10ème alinéas de l'article L. 3312-6 du code du travail. Selon la législation du travail, ces dispositions s'appliquent aux entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices non commerciaux. Cela étant, ces mêmes dispositions peuvent également être appliquées par les entreprises relevant du régime des bénéfices agricoles, dès lors que l'article 72 du CGI prévoit que le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales (CGI, art. 151 decies ; code du travail, art. L 3315-3).

2. Régime fiscal applicable à la provision pour investissement

3440

Les entreprises employant moins de 100 salariés qui ont conclu un accord d'intéressement en cours de validité au 21 février 2001 ou qui en ont conclu un dans les deux ans après cette date et ayant mis en place un plan d'épargne (PEE, PEI ou PERCO), peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour investissement égale à 50 % du montant de l'abondement qui complète le versement du salarié issu de l'intéressement et affecté au plan d'épargne. La provision pour investissement doit être utilisée, dans le délai de deux ans, à l'acquisition ou à la création d'immobilisations. À défaut, son montant est rapporté au bénéfice imposable. Toutefois, L'article 13 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 prévoit que les provisions pour investissement constituées par des entreprises autres que des sociétés coopératives ouvrières de production cessent d'être admises en déduction des résultats imposables constatés au titre des exercices clos à compter du 18 août 2012 (cf. n° 3419).

II. Régime fiscal de l'intéressement au regard des bénéficiaires

3441

Les sommes attribuées au bénéficiaire sont imposables à l'impôt sur le revenu au titre de l'année au cours de laquelle le bénéficiaire en a la disposition. Sont également imposables dans les mêmes conditions, les intérêts éventuellement perçus en cas de versement tardif. Cette disposition n'est pas applicable aux sommes qui ne sont pas déductibles des résultats imposables de l'entreprise ou de la société (cf. n° 3439). Par ailleurs, les sommes reçues au titre de l'intéressement que le bénéficiaire affecte à la réalisation de plans d'épargne (PEE, PEI ou PERCO) sont exonérées d'impôt sur le revenu dans la limite d'un montant qui est égal à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale. Pour plus de précisions sur le régime fiscal de l'intéressement au regard des bénéficiaires, cf. livre II-RSA n°s 1025 et suiv.

Chapitre 2 : Les plans d'épargne d'entreprise

(code du travail, art. L. 3332-1 et suivants ; circulaire du 14 septembre 2005 relative à l'épargne salariale ; BOI-BIC-PTP-20-30)

A. Économie du régime

3446

Un plan d'épargne d'entreprise (PEE) est un système d'épargne collectif ouvrant aux salariés d'une entreprise la **faculté** de participer, avec l'aide de celle-ci, à la constitution d'un portefeuille de valeurs mobilières.

Les conditions de mise en place des plans d'épargne d'entreprise sont fixées par les articles L. 3332-1 et suivants du code du travail.

Toutes les entreprises, quel que soit leur statut juridique (sociétés anonymes, SARL, entrepreneurs individuels, associations, professions libérales...) peuvent mettre en place un plan d'épargne d'entreprise. En sont exclus l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements publics hospitaliers et les établissements publics administratifs (EPA). Par contre, les établissements publics industriels et commerciaux (EPIC) peuvent mettre en place un PEE. En application des dispositions de l'article L. 3344-1 du code du travail, le plan d'épargne d'entreprise peut également être mis en place au sein d'un groupe d'entreprises. Il s'intitule alors plan d'épargne de groupe (PEG).

Tous les salariés de l'entreprise doivent pouvoir participer aux plans d'épargne d'entreprise. Toutefois, une durée minimum d'ancienneté de trois mois maximum au cours de l'exercice peut être exigée (code du travail, art. L. 3342-1). Les anciens salariés ayant quitté l'entreprise à la suite d'un départ à la retraite ou en préretraite peuvent, sous certaines conditions, continuer à effectuer des versements au plan d'épargne. Les chefs d'entreprise comprenant habituellement au moins un salarié en sus du dirigeant lui-même et au plus 250 salariés bénéficient également des avantages des plans d'épargne.

Le conjoint du chef d'entreprise, s'il a le statut de conjoint collaborateur ou de conjoint associé mentionné à l'article L. 121-4 du code de commerce, a la possibilité d'effectuer également des versements sur le plan d'épargne, si la condition d'effectif ci-dessus est remplie.

Les travailleurs non salariés visés à l'article L. 134-1 du code de commerce ou au titre IV du livre V du code des assurances ayant un contrat individuel avec une entreprise dont ils commercialisent des produits peuvent bénéficier du plan d'épargne salariale mis en place dans l'entreprise, si le règlement le prévoit, dans des conditions fixées par décret (code du travail, art. L .3332-2).

Les versements volontaires annuels d'un participant ne doivent pas excéder le quart de sa rémunération ou de sa pension de retraite ou allocation de préretraite annuelle. Pour le conjoint du chef d'une entreprise dont l'effectif habituel comprend au moins un et au plus 250 salariés et pour le salarié dont le contrat de travail est suspendu, qui n'ont perçu aucune rémunération au titre de l'année précédente, ils ne peuvent excéder le quart du montant annuel du plafond prévu à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale (code du travail, art. L. 3332-2).

L'aide obligatoire de l'entreprise, « abondement », ne doit pas dépasser le triple de la contribution du bénéficiaire, ni être supérieure à 8 % du montant annuel du plafond prévu à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale avec la possibilité d'une majoration maximum de 80 % du plafond en cas d'acquisition par le salarié de titres de l'entreprise qui lui est liée au sens de l'article L. 225-180 du code du commerce.

La contribution du bénéficiaire peut être constituée des sommes provenant de l'intéressement, de la participation aux résultats de l'entreprise et des versements volontaires des bénéficiaires (code du travail, art. L .3332-11 du code du travail).

Les sommes recueillies par le plan d'épargne peuvent être affectées à l'acquisition :

• soit d'actions de SICAV ;

• soit de parts de fonds communs de placement d'entreprise ;

• soit d'actions émises par des sociétés créées pour le rachat du capital d'une entreprise par ses salariés ;

• soit de valeurs mobilières émises par l'entreprise ou par une entreprise liée.

Les actions ou parts acquises ne peuvent être délivrées aux salariés et aux anciens salariés avant l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de la date d'acquisition, sauf dans les mêmes cas de déblocages anticipés que ceux autorisés en matière de participation.

De même, le règlement du plan d'épargne d'entreprise prévoit au moins :

- soit l'acquisition d'actions de SICAV ;

- soit l'acquisition de parts d'un fonds commun de placement d'entreprise dont l'actif est composé de valeurs mobilières admises aux négociations sur un marché, et à titre accessoire, de liquidités selon les règles fixées en application de l'article L. 214-4 du code monétaire et financier, ou de parts d'OPCVM dont l'actif est ainsi composé.

L'article L. 3332-18 du code du travail prévoit la possibilité pour les sociétés de procéder à des augmentations de capital réservées aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise.

B. Régime fiscal de l'abondement

(BOI-BIC-PTP-20-30)

3447

Pour ouvrir droit aux exonérations fiscales, les plans d'épargne doivent être constitués en respectant les dispositions du titre III du livre III de la troisième partie du code du travail. En particulier, les règlements des PEE établis à compter du 20 février 2001 doivent être déposés à la direction départementale du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle du lieu où ils ont été établis.

L'abondement versé par l'entreprise est déductible de son bénéfice pour l'assiette de l'IS ou de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 237 ter).

L'abondement n'est pas assujetti à la taxe sur les salaires. Il est par ailleurs exonéré de la taxe d'apprentissage et des participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction dans les mêmes conditions que pour l'exonération des cotisations sociales.

Par ailleurs, les sommes versées par l'entreprise sont exonérées de l'impôt sur le revenu établi au nom du salarié bénéficiaire. Il en est de même pour les revenus des titres détenus dans l'un des plans d'épargne prévus aux articles L. 3332-1 et suiv. du code du travail s'ils sont réemployés dans ce plan et frappés de la même indisponibilité que les titres auxquels ils se rattachent. Ils sont définitivement exonérés à l'expiration de la période d'indisponibilité correspondante.

Les crédits d'impôt attachés à ces revenus sont restituables ; ils sont exonérés dans les mêmes conditions que ces revenus (CGI, art. 163 bis B, II).

Remarque : en ce qui concerne l'imposition des gains nets en capital réalisés à l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux, cf. livre III-partie 3.

Chapitre 3 : Plan d'épargne interentreprises

(code du travail, art. L. 3333-2 et suiv. ; circulaire du 14 septembre 2005 relative à l'épargne salariale ; BOI-BIC-PTP-20-40)

3448

Le plan d'épargne interentreprises est un plan d'épargne mis en place à un niveau supérieur à l'entreprise, soit entre plusieurs entreprises précisément dénommées, soit au niveau professionnel, soit au niveau local, soit en combinant ces deux derniers critères.

Le plan d'épargne interentreprises peut être institué par accord collectif conclu dans les conditions prévues au livre II de la deuxième partie du code du travail. Si ce plan est institué entre plusieurs employeurs pris individuellement, il peut également être conclu au sein du comité d'entreprise ou à la suite de la ratification à la majorité des deux tiers du personnel de chaque entreprise du projet d'accord instituant le plan.

Le plan d'épargne interentreprises peut recueillir des sommes provenant de l'intéressement, de la participation, de versements volontaires des salariés et des personnes mentionnées à l'article L. 3332-2 du code du travail appartenant aux entreprises entrant dans le champ de l'accord et, le cas échéant, des versements complémentaires de ces entreprises.

Le plan d'épargne interentreprises peut également tenir lieu d'accord de participation pour les entreprises qui ne sont pas assujetties obligatoirement à la participation et qui entrent dans son champ d'application.

Par dérogation aux dispositions du 2° de l'article L. 3332-15 du code du travail, le plan d'épargne interentreprises ne peut pas prévoir l'acquisition de parts de fonds communs de placement régis par l'article L. 214-65 du code monétaire et financier. Lorsque le plan prévoit l'acquisition de parts de fonds communs de placement régis par l'article L. 214-164 du code du travail, ceux-ci ne peuvent détenir plus de 10 % de titres non admis aux négociations sur un marché réglementé. Cette limitation ne s'applique pas aux parts et actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières éventuellement détenus par le fonds (code du travail, art. L. 3333-6).

Le régime fiscal du PEI, au regard des versements de l'employeur, est celui du PEE ou celui du PERCO selon que le PEI est constitué sous la forme d'un PEE ou d'un PERCO.

Chapitre 4 : Plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO)

(code du travail, art. L 3334-2 et suiv. ; circulaire du 14 septembre 2005 relative à l'épargne salariale ; BOI-BIC-PTP-20-50)

3450

Le PERCO est un plan d'épargne salariale créé afin de permettre la constitution d'une épargne retraite fondée sur les mécanismes de l'épargne salariale. Il s'agit d'un système collectif d'épargne qui permet au participant de se constituer volontairement une épargne investie en valeurs mobilières.

Ce dispositif peut être mis en place à l'initiative de l'entreprise ou par un accord collectif. Un plan d'épargne pour la retraite collectif peut prévoir l'adhésion par défaut des salariés de l'entreprise, sauf avis contraire de ces derniers. Les salariés sont informés de cette clause suivant les modalités prévues par le règlement du plan (code du travail, art. L. 3334-5-1).

Il bénéficie d'avantages fiscaux.

L'entreprise qui a mis en place un plan d'épargne d'entreprise depuis plus de cinq ans est tenue d'ouvrir une négociation en vue de la mise en place d'un PERCO ou d'un contrat mentionné au b du 1 du I de l'article 163 quatervicies du CGI ou d'un régime mentionné au 2° de l'article 83 du CGI (code du travail, art. L. 3334-3).

Les sommes versées sur un PERCO sont bloquées jusqu'au départ à la retraite, sauf déblocage anticipé dans quelques cas limitativement prévus par décret.

La sortie s'effectue sous forme de rente, sauf si l'accord instituant le PERCO prévoit la possibilité d'une sortie sous forme de capital ou d'un panachage entre ces deux modalités. Les sorties anticipées se font sous forme de capital.

Les sources des versements sur le PERCO sont les mêmes que celles prévues pour les PEE, à savoir des versements volontaires des participants et un abondement de l'entreprise.

Les abondements de l'entreprise sont soumis au même régime fiscal que les abondements au PEE. Toutefois, le plafond de l'abondement est fixé à 16 % du montant annuel du plafond prévu à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale.

Les entreprises peuvent constituer, en franchise d'impôt, une provision pour investissement égale à 25 % du montant des abondements versés. Cette provision doit être utilisée dans le délai de deux ans pour l'acquisition ou la création d'immobilisations. Cette provision peut également être affectée à certaines dépenses de stages de formation économique de certains représentants des salariés actionnaires ou élus par les salariés. Toutefois, l'article 13 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoit que les provisions pour investissement constituées par des entreprises autres que des sociétés coopératives ouvrières de production cessent d'être admises en déduction des résultats imposables constatés au titre des exercices clos à compter du 18 août 2012 (cf. n° 3419).

La rente servie lors de la sortie du PERCO est fiscalisée selon les modalités prévues pour les rentes viagères à titre onéreux. La sortie sous forme de capital est exonérée d'impôt sur le revenu.

Chapitre 5 : Options de souscription ou d'achat d'actions, attributions gratuites d'actions

3451

Ce système consiste, pour une société, à faire bénéficier ses salariés d'une possibilité de souscrire ou d'acheter ses propres titres (code du commerce, art. L. 225-177 à L. 225-186) (pour plus de précisions, cf. BOI-BIC-PTP-20-60 et BOI-BIC-PTP-20-70).

La loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques a modifié le régime fiscal des options de souscriptions et d'achat d'actions. Conformément aux dispositions du I de l'article 217 quinquies du CGI, les sociétés peuvent déduire les charges exposées du fait de la levée des options de souscription ou d'achat d'actions consenties à leurs salariés en application des articles L. 225-177 à L. 225-184 du code de commerce, ainsi que du fait de l'attribution gratuite d'actions en application des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce. Sont par ailleurs déductibles dans les conditions de l'article 39 duodecies du CGI, les moins-values subies par les sociétés à ces mêmes occasions et résultant de la différence entre le prix de souscription des actions par les salariés et leur valeur d'origine.

Pour les émissions d'actions autorisées par les assemblées générales extraordinaires réunies à compter du 1er janvier 2006, les entreprises peuvent pratiquer une déduction au titre de l'exercice au cours duquel elles ont émis des actions au profit de leurs salariés en application d'une attribution gratuite d'actions à émettre ou de la levée d'options de souscription d'actions mentionnées ci-avant ou en application d'une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise mentionnée à l'article L. 3332-18 du code du travail, sous réserve que :

1° L'attribution ou les options de souscription bénéficient à l'ensemble des salariés de l'entreprise ;

2° Les actions ou les options soient attribuées ou consenties soit de manière uniforme, soit proportionnellement à la durée de présence dans l'entreprise au cours de l'exercice ou aux salaires, soit par une combinaison de ces différents critères.

La déduction est égale à la différence entre la valeur des titres à la date de l'augmentation de capital et leur prix de souscription (CGI, art. 217 quinquies, II ; CGI, Ann. III, art. 46 quater-0 YD).

De nouvelles règles de comptabilisation et d'évaluation des opérations relatives aux plans d'options d'achat d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites existantes ont été définies par le Comité de la réglementation comptable dans le cadre de son règlement n° 2008-15 du 4 décembre 2008 homologué par un arrêté du 29 décembre 2008.

Chapitre 6 : bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE)

(CGI, art. 163 bis G ; CGI, Ann. II, art. 91 ter A ; CGI, Ann. III, art. 38-0 septdecies, CGI, art. 41 V bis ; Décret n° 2012-131 du 30 janvier 2012 ; BOI-RSA-ES-20-40)

A. Sociétés émettrices

3452

L'article 163 bis G du CGI prévoit un dispositif incitatif de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) distinct de celui des options de souscription ou d'achat d'actions, destiné aux salariés et dirigeants fiscalement assimilés qui participent au développement de petites et moyennes entreprises, sous certaines conditions.

Peuvent émettre des BSPCE les sociétés qui remplissent les conditions cumulatives suivantes :

1. Les sociétés par actions, c'est-à-dire les sociétés anonymes (SA), les sociétés par actions simplifiées(SAS), les sociétés en commandite par actions (SCA), les sociétés européennes régies par les articles L. 229-1 à L. 229-15 du code de commerce. Sont donc notamment exclues du dispositif les sociétés à responsabilité limitée (SARL), les sociétés en commandite simple (SCS) et les sociétés en nom collectif (SNC) ;

2. Les sociétés non cotées ou de petite capitalisation boursière

Il s'agit de sociétés dont les titres ne sont pas admis à la négociation sur un marché d'instruments financiers, qu'il s'agisse d'un marché réglementé ou organisé, français ou étranger. Peuvent également émettre des bons les société dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou organisé d'un Etat partie à l'accord sur l'EEE et dont la capitalisation boursière est inférieure à 150 millions d'euros. Les sociétés qui dépassent ce seuil de capitalisation boursière peuvent, sous réserve de remplir l'ensemble des autres conditions prévues l'article 163 bis G du CGI, continuer à attribuer des BSPCE pendant les trois années suivant ce dépassement.

3. Les Sociétés de moins de quinze ans.

Peuvent attribuer des BSPCE, les sociétés immatriculées au registre du commerce et des sociétés depuis moins de quinze ans à la date d'attribution des bons.

4. Les Sociétés passibles en France de l'impôt sur les sociétés.

Sont donc exclues les sociétés qui n'exercent aucune activité imposable en France en application des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés telles qu'elles résultent des dispositions du I de l'article 209 du CGI ;

5. Les Sociétés dont 25 % au moins du capital est détenu directement et de manière continue, c'est-à-dire depuis la date de création de la société émettrice, par des personnes physiques ou par des personnes morales elles-mêmes directement détenues pour 75 % au moins de leur capital par des personnes physiques.

Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société bénéficiaire de l'apport et ces dernières sociétés. De même, ce pourcentage ne tient pas compte des participations des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des fonds d'investissement de proximité ou des fonds communs de placement dans l'innovation. Il en est de même, dans les mêmes conditions, des participations détenues par des structures équivalentes aux sociétés ou fonds mentionnés ci-dessus, établies dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

6. Les Sociétés non créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension ou d'une reprise d'activités préexistantes.

Toutefois, sont expressément autorisées à émettre des BCE, les sociétés qui répondent aux conditions prévues au I de l'article 39 quinquies H du CGI relatif à la provision pour prêts d'installation consentis par les entreprises à leurs salariés.

B. Bénéficiaires des bons

3453

Conformément au premier alinéa du II de l'article 163 bis G du CGI, les BSPCE peuvent être attribués par une société éligible aux membres de son personnel salarié ainsi qu'à ses dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

C. Caractéristiques et modalités d'émission des BSPCE

3454

Les caractéristiques et modalités d'émission des BSPCE sont précisées au premier alinéa du II et au III de l'article 163 bis G du CGI.

D. Régime d'imposition des gains de cession des titres souscrits en exercice des bspce

3455

En application du I de l'article 163 bis G du CGI, les gains nets réalisés lors de la cession des titres

souscrits en exercice de BSPCE attribués et exercés dans les conditions prévues aux II à III du même article sont :

– imposables à l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI et au taux de 19 %. Toutefois, lorsque au moment de la cession des titres acquis en exercice des bons le bénéficiaire exerce son activité dans la société émettrice depuis moins de trois ans, le gain correspondant est taxable au taux de 30 %.

- soumis aux prélèvements sociaux dus au titre des revenus du patrimoine.

Sous les mêmes conditions, ces gains ne sont pas compris dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale et, par suite, dans celle des taxes et participations assises sur les salaires.

Lorsque les conditions prévues au II à III de l'article 163 bis G du CGI ne sont pas remplies, les gains nets réalisés lors de la cession des titres souscrits en exercice des BSPCE constituent un complément de salaire soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun des traitements et salaires, compris dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale et dans celle des taxes et participations assises sur les salaires dont l'assiette est alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale.

Chapitre 7 : L'actionnariat dans le secteur privé

3456

La loi n° 73-1196 du 27 décembre 1973 permettait d'offrir aux salariés des sociétés par actions la possibilité de devenir leurs actionnaires, soit par la souscription à des augmentations de capital, soit par l'achat d'actions en Bourse.

La loi n° 2001-152 du 19 février 2001 a supprimé les plans d'actionnariat salarié qui étaient prévus aux articles L. 225-187 à L. 225-197 du code de commerce. En conséquence, à compter de la publication de la loi du 19 février 2001, il ne peut plus y avoir de nouvelle augmentation de capital dans le cadre de ces dispositions, sauf si elle a été décidée par l'assemblée générale des actionnaires avant l'entrée en vigueur de la loi. Les actions souscrites antérieurement demeurent indisponibles pendant cinq ans à compter de leur souscription. Les articles L. 225-192 à L. 225-194 du code de commerce et l'article L. 225-197 du code de commerce demeurent applicables dans leur rédaction antérieure à la publication de la loi n° 2001-152 du 19 février 2001 sur l'épargne salariale jusqu'à l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de cette publication.

Les articles L. 3332-18 et suivants du code du travail sont désormais le cadre unique des augmentations de capital réservées aux adhérents d'un PEE (cf. circulaire du 14 septembre 2005 relative à l'épargne salariale). Toutefois, il demeure possible d'effectuer des augmentations de capital réservées à un ou plusieurs investisseurs (notamment les salariés) dans les conditions de droit commun prévues à l'article L. 225-138 du code de commerce.

Conformément aux dispositions de l'article L. 3332-24 du code du travail, une société peut procéder à une cession de ses titres, dans la limite de 10 % du total des titres qu'elle a émis, aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise. Ce dispositif s'applique dans les mêmes conditions, notamment de prix, que les augmentations de capital réservées aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise prévues à l'article L. 3332-18 du code du travail.

Le montant des prélèvements opérés sur les salaires à l'occasion de l'émission et de l'achat en bourse d'actions réservées aux salariés, en application des anciens articles L. 225-192 et L. 225-196 du code de commerce est affranchi de l'impôt sur le revenu dans la limite prévue à l'article 81 ter du CGI. Le versement complémentaire ou« abondement » de l'entreprise est déductible de son bénéfice pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 217 sexies).

Livre VIII : Impôt sur les sociétés

Introduction

3700

L'impôt sur les sociétés (IS) frappe l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206 du CGI.

Les règles d'assiette de cet impôt, qui sont pour la plus large part celles applicables pour la détermination des bénéfices des entreprises industrielles ou commerciales relevant de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 209, I), comportent néanmoins un certain nombre de mesures spécifiques. Le législateur a notamment prévu des dispositions particulières destinées, soit à atténuer certaines distorsions imputables au défaut de neutralité du régime fiscal des bénéfices des sociétés, soit à réduire l'obstacle que l'application des règles de droit commun pourrait opposer à la réalisation d'opérations de restructuration d'entreprises économiquement souhaitables ou nécessaires.

On examinera successivement :

- le champ d'application et la territorialité (première partie, n°s 3701 et suivants);

- la base d'imposition (deuxième partie, n°s 3760 et suivants) ;

- le report déficitaire (troisième partie, n°s 3860 et suivants) ;

- la liquidation et les taux (quatrième partie, n°s 3867 et suivants) ;

- les réductions et crédits d'impôt (cinquième partie, n°s 3872 et suivants) ;

- les obligations déclaratives et de paiement (sixième partie, n°s 3910 et suivants) ;

- les contributions et impositions liées à l'IS (septième partie, n°s 3930 et suivants) ;

- le recouvrement, contrôle et contentieux (huitième partie, n°s 3955 et suivants) ;

- les régimes territoriaux et sectoriels ;(neuvième partie, n°s 3956 et suivants) ;

- la cession, cessation, transformation d'entreprises, transfert de siège et opérations assimilées (dixième partie, n°s 4010 et suivants) ;

- les fusions et opérations assimilées (onzième partie, n°s 4035 et suivants) ;

- le régime fiscal des groupes de sociétés (douzième partie, n°s 4050 et suivants).

Partie 1 : Champ d'application et territorialité

Titre 1 : Sociétés et collectivités imposables

(CGI, art. 206 ; BOI-IS-Cchamp)

3701

Les personnes morales de droit public et de droit privé visées à l'article 206 du CGI sont passibles de l'impôt sur les sociétés.

Chapitre 1 : Sociétés de capitaux et assimilées et sociétés coopératives

(BOI-IS-CHAMP-10-10, BOI-IS-CHAMP-10-20)

3702

Sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes (y compris les sociétés par actions simplifiées), les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

Il en est de même des sociétés coopératives et de leurs unions ainsi que - en principe - des établissements publics, des organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, des organismes des départements et communes et de toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif.

La liste non limitative des principaux organismes concernés comprend notamment :

- les coopératives de consommation ;

- les coopératives ouvrières de production ;

- les sociétés coopératives d'intérêt collectif (SCIC) ;

- les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) ;

- d'autres sociétés ou groupements coopératifs, mutualistes ou similaires (dont les caisses de crédit agricole, les caisses de crédit mutuel, les caisses d'épargne et de prévoyance et les caisses de crédit municipal ; CGI, art. 206, 6 à 10 ; BOI-IS-CHAMP-10-20-20).

Ainsi, sont imposées à l'IS les associations qui gèrent les services interentreprises de médecine du travail, dès lors qu'elles ont pour seul objet de permettre aux entreprises adhérentes de s'acquitter des obligations qui leur sont imposées par la législation du travail. Les régies municipales de pompes funèbres, dotées de l'autonomie financière, sont passibles de l'IS dès leur entrée dans le régime concurrentiel, soit au plus tard le 10 janvier 1998 (à l'exception des régies autorisées à conserver la forme de régie simple).

Chapitre 2 : Sociétés civiles

(BOI-IS-CHAMP-10-30)

3703

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 206 du CGI, les sociétés civiles sont, quel que soit leur objet, imposables à l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles revêtent l'une des formes des sociétés ou groupements désignés à cet article.

Lorsqu'elles sont constituées sous la forme de sociétés en commandite simple ou de sociétés en participation, les sociétés civiles sont également soumises à cet impôt pour la part des bénéfices correspondant aux droits des commanditaires ou des associés non indéfiniment responsables ou inconnus de l'administration (article 206, 4 du CGI).

En vertu du 1er alinéa 2 de l'article 206 du CGI, les sociétés civiles sont, en raison de leur objet, passibles de l'impôt sur les sociétés, même lorsqu'elles ne revêtent pas l'une des formes visées au 1 de l'article 206 du CGI, si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations présentant un caractère industriel ou commercial au sens des articles 34 et 35 du CGI.

Enfin, les sociétés civiles qui ne seraient pas imposables à l'impôt sur les sociétés en application des dispositions qui précèdent ont la possibilité d'y être volontairement assujetties (cf. n° 3752).

Hormis ces cas, les sociétés civiles demeurent, d'une manière générale, hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés et sont normalement soumises au régime fiscal des sociétés de personnes

qui se caractérise par l'assujettissement de chaque associé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

Chapitre 3 : Sociétés en commandite simple et sociétés en participation

(BOI-IS-CHAMP-10-40)

3704

Le 4 de l'article 206 du CGI dispose que, même à défaut d'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, l'impôt sur les sociétés s'applique, sous réserve des dispositions de l'article 1655 ter du CGI, dans les sociétés en commandite simple et dans les sociétés en participation, y compris les syndicats financiers, à la part des bénéfices correspondant aux droits des commanditaires et à ceux des associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration.

Chapitre 4 : Organismes privés autres que les sociétés

(CGI, art. 206, 1 bis et 5, 219 bis, 219 quater ; BOI-IS-CHAMP-10-50)

3705

Les associations régies par la loi de 1901 ainsi que les congrégations religieuses, associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les syndicats régis par les articles L. 2131-1 à L. 2136-2 du code du travail, les fondations reconnues d'utilité publique, fondations d'entreprise et fonds de dotation (désignés sous le terme « organismes sans but lucratif ») ne sont, en principe, pas soumises aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés de droit commun, taxe professionnelle [ou à compter du 1er janvier 2010, cotisation foncière des entreprises] et taxe sur la valeur ajoutée).

Le caractère lucratif d'un organisme est déterminé au moyen d'une démarche en trois étapes conduite, pour chaque activité réalisée par l'organisme.

Lorsqu'une activité est reconnue lucrative, elle peut néanmoins bénéficier des exonérations propres à chacun des trois impôts commerciaux dès lors qu'elle en remplit les conditions (cf. Livre VIII-IS, première partie- champ d'application – titre 3 : Exonérations, n^{os} 3731 et suiv.).

Si toutes les activités exercées par un organisme sont non lucratives, l'organisme n'est pas soumis aux impôts commerciaux et ce, quelque soit le montant de son budget ou de son chiffre d'affaires. Il peut au plus être assujetti à l'impôt sur les sociétés à taux réduit sur ses revenus patrimoniaux (cf. n° 3713). Le taux d'imposition des revenus patrimoniaux est fixé par l'article 219 bis du CGI à 24 %. Toutefois, pour certains revenus de capitaux mobiliers, il est abaissé à 10 %. En outre, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2004, les fondations reconnues d'utilité publique sont exonérées d'impôt sur les sociétés sur leur revenus patrimoniaux.

Si l'organisme exerce une ou plusieurs activités lucratives en plus de ses activités non lucratives, il est en principe soumis à l'impôt sur les sociétés et à la TVA pour l'ensemble de son activité. Toutefois, des dispositifs limitant la portée de la taxation ont été mis en place lorsque les activités non lucratives sont significativement prépondérantes :

1° La franchise des impôts commerciaux : les organismes sans but lucratif, quel que soit leur chiffre d'affaires global, n'ont pas à soumettre leurs activités non lucratives aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

- les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes ;

- l'organisme concerné exerce accessoirement des activités lucratives ;

- les recettes d'exploitation annuelles afférentes aux activités lucratives sont inférieures ou égales à 60 000 €.

2° La sectorisation des activités lucratives : si ses activités lucratives ne sont pas prépondérantes, un organisme peut, sous certaines conditions, constituer, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, un secteur dit « lucratif ». L'imposition à l'impôt sur les sociétés de droit commun porte alors sur ce

seul secteur.

Par ailleurs, les associations qui sont hors du champ de l'impôt sur les sociétés ou exonérées de cet impôt ne sont pas redevables de l'imposition forfaitaire annuelle.

Organismes à but non lucratif dont le siège est situé dans un Etat membre de l'Union européenne autre que la France : sans préjudice des stipulations conventionnelles ou des dispositions de droit interne équivalentes ou plus favorables dont ils peuvent solliciter l'application, les organismes à but non lucratif dont le siège est situé dans un Etat membre de l'Union européenne autre que la France, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sont soumis, au titre de leurs revenus de source française, au même régime fiscal que celui qui s'applique aux revenus de source française de même nature des organismes à but non lucratif dont le siège est situé en France. Le bénéfice de ce régime est subordonné au fait que l'organisme considéré justifie qu'il satisferait aux conditions requises pour bénéficier des dispositions du 5 de l' l'article 206 du CGI si son siège était situé en France. Il doit notamment démontrer le caractère désintéressé de sa gestion et le caractère significativement prépondérant de ses activités non lucratives.

A. Critères d'assujettissement ou d'exonération des organismes sans but lucratif

I. Critères d'appréciation de la non lucrativité

(BOI-IS-CHAMP-10-50)

3706

Pour apprécier si une association peut ne pas être soumise aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés, TVA, cotisation foncière des entreprises]), il convient de procéder à l'analyse suivante :

1. Examiner si la gestion de l'organisme est désintéressée ;

Si la gestion est intéressée, l'organisme est nécessairement soumis aux impôts commerciaux.

2. Si la gestion est désintéressée, examiner si l'organisme concurrence le secteur commercial ;

S'il ne concurrence pas le secteur commercial et que sa gestion est désintéressée, l'organisme n'est pas imposable.

3. Si la gestion est désintéressée et qu'il concurrence le secteur commercial, examiner si l'organisme exerce son activité selon des modalités de gestion similaires à celles des entreprises commerciales. Ce n'est que s'il exerce son activité selon des méthodes similaires à celles des entreprises commerciales, que l'organisme sera soumis aux impôts commerciaux de droit commun.

3707

L'organisme sans but lucratif est dans tous les cas soumis aux impôts commerciaux lorsqu'il entretient des relations privilégiées avec des entreprises qui en retirent un avantage concurrentiel.

3708

Un organisme dont l'activité principale est non lucrative, peut réaliser des opérations de nature lucrative, notamment dans le cas où l'organisme estime nécessaire à l'exercice de son activité non lucrative le développement d'une activité à caractère commercial.

Dans cette hypothèse, le caractère non lucratif d'ensemble de l'organisme n'est pas contesté si les opérations lucratives sont dissociables de l'activité principale non lucrative et **si l'activité non lucrative demeure significativement prépondérante**. L'absence de remise en cause du caractère non lucratif de l'activité principale de l'organisme suppose, de plus, que les opérations lucratives soient réalisées dans le cadre d'un secteur d'activité distinct ou d'une filiale. Dans ce cas, l'imposition est limitée aux seules opérations du secteur lucratif.

Toutefois, le 1 de l'article 206 du CGI prévoit une franchise des impôts commerciaux qui permet de ne pas remettre en cause le statut fiscal d'organisme sans but lucratif des associations, fondations et congrégations qui exercent des activités commerciales accessoires, sans qu'il soit nécessaire de constituer de secteur.

Remarque : l'administration a apporté des précisions sur le régime fiscal de certains organismes ou de certaines

opérations :

- Mise à disposition d'installations et de places de port par les clubs de voile (RES N° 2005/32 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10) ;

- Associations de gouvernance des pôles de compétitivité (RES N° 2007/52 au BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30) ;

- Fédérations d'associations locales (RES N° 2005/12 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40) ;

- Formation du personnel d'encadrement des centres de vacances (RES N° 2005/102 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20) ;

- Associations foncières urbaines libres (RES N° 2005/101 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40) ;

- Fédérations sportives et associations locales (RES N° 2005/91 et N° 2005/92 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10) ;

- Associations de tourisme social (RES N° 2005/90 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20) ;

- Comités des œuvres sociales sous forme associative (RES N° 2005/89 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20) ;

- Associations ayant pour activité la projection de films (RES N° 2005/88 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10) ;

- Maisons des jeunes et de la culture (RES N° 2005/87 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10) ;

- Organisation de centres de vacances par des associations (RES N° 2005/86 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20) ;

- Organisation de séjours linguistiques par des associations (RES N° 2005/85 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-30) ;

- Centres d'accueil (RES N° 2005/84 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20) ;

- Organisation de voyages scolaires éducatifs (RES N° 2005/83 au au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-30) ;

- Organisation d'un festival de musique (RES N° 2005/82 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10) ;

- Aide à la mise en œuvre d'actions éducatives (RES N° 2005/81 au au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-30) ;

- Associations réalisant des actions éducatives scolaires (RES N° 2005/80 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-30) ;

- Associations ayant une activité de formation professionnelle (RES N° 2005/79 au au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40) ;

- Centres internationaux de séjour appartenant à l'UCRIF (auberges de jeunesse) [RES N° 2005/78 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20] ;

- Associations sportives scolaires ;

- Agences d'urbanisme constituées sous forme associative et fédération (RES N° 2005/76 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40) ;

- Activité d'hébergement et de restauration des auberges de jeunesse (RES N° 2005/75 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20) ;

- Centres de loisirs sans hébergement gérés par des associations (RES N° 2005/74 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20 et au au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-30);

- Associations autonomes de solidarité laïque (RES N° 2005/73 au au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-30) ;

- Organisation de classes et séjours « Découverte » (RES N° 2005/72 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20);

- Associations membres de l'INAVEM et du CLCJ (RES N° 2005/35 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40) ;

- Associations de création artistique (RES N° 2008/25 au BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10).

II. Franchise des impôts commerciaux

(BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20)

Remarque : En ce qui concerne la situation des associations, fondations et congrégations au regard de la TVA et de la taxe professionnelle[ou à compter du 1er janvier 2010, cotisation foncière des entreprises], cf. respectivement livre IX-

TVA n° 4371 et livre XIV-IF n° 6022.

1. Organismes concernés

3709

Le dispositif ne s'applique qu'à certains organismes limitativement énumérés :

- les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 ;

- les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin ;

- les syndicats régis par les articles L. 2131-1 à L. 2136-2 du code du travail ;

- les fondations reconnues d'utilité publique ;

- les fondations d'entreprise ;

- les fonds de dotation ;

- les congrégations religieuses (y compris les établissements publics des cultes d'Alsace Moselle).

Il est également admis que la franchise des impôts commerciaux s'applique aux comités d'entreprise.

2. Conditions d'application de la franchise

3710

a. La gestion de l'organisme doit rester désintéressée (CGI, art. 261, 7-1°-d et CGI, Ann II, art. 242 C).

Le caractère désintéressé de la gestion d'un organisme est avéré si les conditions suivantes sont remplies :

1° L'organisme doit, en principe, être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation.

Toutefois, il est admis que le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme ne soit pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée aux dirigeants de droit ou de fait n'excède pas les trois quarts du SMIC.

L'organisme peut également recourir à une main d'oeuvre salariée. Cela étant, les rémunérations versées à ce titre ne doivent pas présenter un caractère excessif.

En outre, lorsqu'un organisme sans but lucratif décide que l'exercice des fonctions dévolues à ses dirigeants justifie le versement d'une rémunération, le caractère désintéressé de sa gestion n'est pas remis en cause si ses statuts et ses modalités de fonctionnement assurent sa transparence financière, l'élection régulière et périodique de ses dirigeants, le contrôle effectif de sa gestion par ses membres et l'adéquation de la rémunération aux sujétions effectivement imposées aux dirigeants concernés.

Cette disposition s'applique dans les conditions suivantes :

- l'un des organismes mentionnés ci-dessus peut rémunérer l'un de ses dirigeants uniquement si le montant annuel de ses ressources, majorées de celles des organismes qui lui sont affiliés et qui remplissent les conditions leur permettant de bénéficier de cette disposition, hors ressources issues des versements effectués par des personnes morales de droit public, est supérieur à **200 000 €**, en moyenne sur les trois exercices clos précédant celui pendant lequel la rémunération est versée ;

- un tel organisme peut rémunérer deux de ses dirigeants si le montant annuel de ses ressources, majorées de celles des organismes qui lui sont affiliés et qui remplissent les conditions leur permettant de bénéficier de cette disposition, hors ressources issues des versements effectués par des personnes morales de droit public, est supérieur à **500 000 €** , en moyenne sur les trois exercices clos précédant celui pendant lequel la rémunération est versée ;

- un tel organisme peut rémunérer trois de ses dirigeants si le montant annuel de ses ressources, majorées de celles des organismes qui lui sont affiliés et qui remplissent les conditions leur permettant de bénéficier de cette disposition, hors ressources issues des versements effectués par des personnes morales de droit public, est supérieur à **1 000 000 €** , en moyenne sur les trois exercices clos précédant celui pendant lequel la rémunération est versée ;

- un tel organisme peut verser des rémunérations dans le cadre de cette disposition uniquement si ses statuts le prévoient explicitement et si une décision de son organe délibérant l'a expressément décidé à la majorité des deux tiers de ses membres ;

- le montant des ressources hors ressources issues des versements effectués par des personnes

morales de droit public, est constaté par un commissaire aux comptes ;

- le montant de toutes les rémunérations versées à chaque dirigeant au titre de cette disposition, ne peut en aucun cas excéder trois fois le montant du plafond visé à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale.

L'article 242 C de l'annexe II au CGI fixe les modalités d'application de ces dispositions.

2° L'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelque forme que ce soit.

3° Les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

b. Les activités non lucratives de l'organisme doivent rester significativement prépondérantes

Toutefois, s'agissant des organismes syndicaux qui développent, conformément à leur objet, de manière significativement prépondérante, des activités lucratives non imposables en application du 1° bis du 1 de l'article 207 bis du CGI, il est admis qu'ils puissent, sous réserve de conserver une gestion désintéressée, bénéficier, au regard de l'impôt sur les sociétés, du dispositif de franchise des impôts commerciaux pour leurs recettes lucratives imposables accessoires lorsque leur montant n'excède pas 60 000 € par année civile.

c. Le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre des activités lucratives ne doit pas excéder 60 000 €

Ce seuil s'apprécie par organisme, quel que soit le nombre de ses établissements. Ce seuil s'entend sans TVA, et s'apprécie par année civile.

Ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de cette limite :

- les recettes d'exploitation retirées des activités non lucratives (notamment cotisations, aides de l'État et des collectivités locales pour la création d'emploi, dons et libéralités affectés au secteur non lucratif...) ;

- les recettes provenant de la gestion du patrimoine (loyers, intérêts...) notamment celles soumises aux taux réduits de l'IS en application de l'article 219 bis du CGI ;

- les recettes financières notamment celles tirées de la gestion active de filiales et des résultats de participations soumis à l'impôt sur les sociétés de droit commun ;

- les recettes exceptionnelles provenant d'opérations immobilières visées aux 7° et 7° bis de l'article 257 du CGI ;

- les autres recettes exceptionnelles (cessions de matériels, subventions exceptionnelles,...) ;

- les recettes des six manifestations de bienfaisance et de soutien organisées dans l'année mentionnées au c. du 1° du 7 de l'article 261 du CGI.

Les recettes susceptibles de bénéficier d'une autre mesure d'exonération doivent être prises en compte pour l'appréciation de ce seuil dès lors qu'elles relèvent d'une activité lucrative.

Précision : Sont réputées lucratives les activités de gestion et de capitalisation, par les fonds de dotation, de dons, droits et legs dont les fruits sont versés à des organismes autres que ceux mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 du CGI ou à des organismes publics pour l'exercice d'activités lucratives (CGI, art. 206, 1 bis, 1er alinéa).

3. Mise en œuvre de la franchise en matière d'impôt sur les sociétés

3711

Le dispositif de la franchise des impôts commerciaux s'applique obligatoirement aux organismes qui réunissent les conditions de son application.

Les organismes qui bénéficient de cette franchise ne sont pas imposés à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au titre de leurs activités lucratives accessoires non financières.

Les organismes qui bénéficient de la franchise des impôts commerciaux restent soumises, le cas échéant :

- à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévu au 5 de l'article 206 du CGI sur leurs seuls revenus patrimoniaux (fonciers, agricoles, mobiliers) ;

- à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun au titre des résultats de leurs activités financières lucratives et de leurs participations.

4. Conséquences du non-respect des conditions d'application de la franchise en matière d'impôt sur les sociétés

3712

Les organismes deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle l'une des trois conditions d'application de la franchise des impôts commerciaux n'est plus remplie. Les activités lucratives non financières ne sont plus exonérées.

B. Revenus soumis a l'impôt sur les sociétés en application du 5 de l'article 206 du CGI[1]

3713

Les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités, non soumis à l'IS en vertu d'une autre disposition, à l'exception, d'une part, des fondations reconnues d'utilité publique et, d'autre part, des fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital, sont assujettis à l'IS, aux taux prévus à l'article 219 bis du CGI, à raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives[2]. Sont qualifiés de revenus patrimoniaux, les revenus ci-après[1] :

[1]. Dispositions applicables pour l'impôt sur les sociétés dû à raison des exercices clos à compter du 31 décembre 2009.

[2]. Le fonds de réserve pour les retraites visés à l'article L 135-6 du code de la sécurité sociale est exonéré de l'impôt sur les sociétés prévu au 5 de l'article 206 du CGI.

I. Revenus fonciers imposables

3714

Il s'agit des revenus provenant de la location des immeubles bâtis ou non bâtis dont ces collectivités sont propriétaires et de ceux auxquels elles ont vocation en qualité de membres de sociétés immobilières transparentes.

Toutefois, échappent à cette imposition, les revenus des immeubles bénéficiant d'une exonération permanente de taxe foncière sur les propriétés bâties ou de taxe foncière sur les propriétés non bâties en vertu respectivement des articles 1382 et 1394 du CGI, et des immeubles dont ces collectivités se réservent la jouissance.

Ces collectivités sont admises à déduire de la base globale imposable constituée par les revenus visés au 5 de l'article 206 du CGI, dans les mêmes conditions que les personnes physiques, les charges foncières afférentes aux immeubles historiques et assimilés dont elles se réservent la jouissance.

II. Bénéfices agricoles imposables

3715

Ces bénéfices agricoles sont ceux qui sont réputés tels par l'article 63 du CGI, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes physiques. Ils comprennent les profits provenant de l'exploitation forestière.

Ils devraient, en principe, être retenus pour leur montant exact. Il a cependant été admis, aussi bien pour les bénéfices de l'exploitation forestière que pour ceux procurés par l'exploitation de biens ruraux de toute nature, qu'ils pouvaient être évalués forfaitairement suivant les règles retenues pour l'impôt sur le revenu, sauf pour les collectivités imposables d'après leur bénéfice réel agricole en raison du montant de leurs recettes. Le choix du régime forfaitaire exige, de la part des collectivités, une option expresse qui revêt un caractère irrévocable.

Pour les exploitations forestières, les collectivités peuvent, quel que soit le montant des recettes de ces exploitations, demander à être imposées d'après le régime du forfait.

III. Revenus de capitaux mobiliers imposables

3716

Pour l'impôt sur les sociétés dû à raison des exercices clos à compter du 31 décembre 2009, sont imposables les revenus de capitaux mobiliers dont disposent les organismes sans but lucratif visés au 5 de l'article 206 du CGI, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis du même code (CGI, art. 206, 5-c).

Ce sont :

- les intérêts et produits des emprunts non visés à l'article 208 ter du CGI ;

- les avances, prêts ou acomptes reçus en tant qu'associés de sociétés de capitaux (CGI, art. 111, a) ;

- les revenus de valeurs mobilières étrangères encaissés à l'étranger ou en France, sous réserve de l'application des conventions internationales ;

- les dividendes ;

- les produits des parts des fonds communs de créances y compris le boni de liquidation ;

En principe, les revenus de capitaux mobiliers doivent être compris dans la base imposable pour leur montant brut. Toutefois, des mesures de tempérament ont été prises en faveur :

- des caisses d'épargne ;

- des organismes sans but lucratif pour les intérêts perçus à raison de certains comptes sur livrets (CGI, art. 208 ter B) ;

- des caisses locales de crédit agricole mutuel imposables dans les conditions du 2° du 6 de l'article 206 du CGI (CGI, art. 208 ter A).

Sont exonérés les intérêts, arrérages et autres produits des emprunts non négociables contractés par les régions, départements, communes, syndicats de communes et établissements publics (CGI, art. 208 ter, b).

> **Remarque :** les partis politiques sont passibles de l'IS, aux taux réduits prévus à l'article 219 bis du CGI dans les conditions prévues au 5 de l'article 206 du CGI pour les organismes sans brut lucratif, au titre des revenus financiers provenant des placements effectués par les mandataires chargés de recueillir les fonds nécessaires à leur financement.

IV. Compensation entre bénéfices et déficits

3717

Les déficits fonciers et agricoles sont imputables et reportables sur l'ensemble des revenus soumis au régime spécial. Le report peut s'opérer sur les revenus des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement. En outre, ces déficits sont susceptibles, le cas échéant, d'être compensés avec les bénéfices provenant d'une activité lucrative.

Il est par ailleurs admis que les revenus soumis au régime spécial, quels que soient leur nature et leur taux d'imposition, puissent faire l'objet d'une compensation avec des déficits découlant d'une activité lucrative.

Chapitre 5 : Organismes publics

(BOI-IS-CHAMP-10-60)

3718

Le 1 de l'article 206 du CGI soumet à l'impôt sur les sociétés, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207 du CGI (cf. n° 3730), les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière et les organismes des départements et des communes se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Par ailleurs, l'article 1654 du CGI énonce le principe général selon lequel des organismes tels que notamment les établissements publics, les exploitations industrielles et commerciales de l'État ou des collectivités locales doivent, sous réserve des exonérations légales existantes, acquitter dans les conditions de droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties les entreprises privées effectuant les mêmes opérations.

Conformément aux dispositions combinées du 5 de l'article 206 du CGI et de l' article 219 bis du CGI, les établissements publics -autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance- de même que les associations et autres organismes de droit privé non soumis à l'impôt

sur les sociétés en vertu d'une autre disposition sont, néanmoins, assujettis audit impôt, mais seulement pour certains revenus et à un taux réduit (cf. ci-avant, Chapitre 4 – Organismes privés autres que les sociétés).

Titre 2 : Collectivités exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés

(BOI-IS-CHAMP-20)

3719

Certaines dispositions excluent du champ d'application de l'impôt sur les sociétés des personnes morales qui en relèveraient normalement en raison de leur forme ou de la nature de leur activité, ou encore par suite d'une option antérieurement exercée.

Sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils fonctionnent conformément à leurs statuts :

- les groupements d'intérêt économique[1] (CGI, art. 239 quater, I) ;

- les groupements européens d'intérêt économique[1] (CGI, art. 239 quater C) ;

- les groupements forestiers[1] (CGI, art. 238 ter) ;

[1] Chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.

- les syndicats mixtes de gestion forestière et les groupements syndicaux forestiers (CGI, art. 239 quinquies) ;

- les sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 quater A du CGI[2] ;

[2] Chaque membre des sociétés visées à l'article 239 quater A du CGI est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans la société, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une entreprise relevant de cet impôt (ann. III, art. 46 terdecies F à 46 terdecies H). Toutefois, lorsque les droits dans une société civile de moyens sont affectés à l'exercice d'une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des BNC, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée.

- les sociétés civiles ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente (CGI, art. 239 ter) ;

- les sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale (CGI, art. 1655 ter).

- les sociétés civiles de placement immobilier ayant un objet conforme à celui défini à l'article L 214-114 du code monétaire et financier(CoMoFI) et autorisées à procéder à une offre au public de titres financiers dans les conditions prévues par l'article L 214-86 du CoMoFi (dispositions applicables aux opérations réalisées par les sociétés civiles de placement immobilier à compter du 28 juillet 2013 ; art. 239 septies du CGI modifié par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2013)[3] ;

[3] Chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société, soit de l'IR, soit de l'IS s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.

Pour les besoins de leur gestion, l'article L 214-114 du CoMoFi autorise ces sociétés à procéder à des travaux d'amélioration et, à titre accessoire, à des travaux d'agrandissement et de reconstruction ; elles peuvent acquérir des équipements ou installations nécessaires à l'utilisation des immeubles. Elles peuvent en outre céder des éléments de patrimoine immobilier dès lors qu'elles ne les ont pas achetés en vue de les revendre et que de telles cessions ne présentent pas un caractère habituel. Les conditions dans lesquelles les SCPI peuvent effectuer de telles opérations tout en conservant le bénéfice de leur régime juridique et fiscal particulier, prévues initialement par le décret n° 94-483 du 9 juin 1994, ont été assouplies par le décret n° 2003-74 du 28 janvier 2003.

3720

Par ailleurs, les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou conjointement plusieurs de ces activités, et de caractère familial qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes sont placées hors du champ d'application de l'impôt

sur les sociétés (CGI, art. 239 bis-AA).

Remarque : La location meublée est une activité commerciale par nature. Les SARL de famille qui exercent une telle activité peuvent donc opter pour le régime des sociétés de personnes.

L'exercice de cette option est également ouvert lorsque l'associé unique d'une EURL décède, sous réserve que la société remplisse les conditions prévues par l'article 239 bis AA du CGI.

3721

Pour les exercices ouverts à compter du 5 août 2008, les sociétés anonymes (SA), les sociétés par actions simplifiées (SAS) et les sociétés à responsabilité limitée (SARL) dont les titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché d'instruments financiers, dont le capital et les droits de vote sont détenus à hauteur de 50 % au moins par une ou des personnes physiques et à hauteur de 34 % au moins par une ou plusieurs personnes ayant, au sein desdites sociétés, la qualité de président, directeur général, président du conseil de surveillance, membre du directoire ou gérant, ainsi que par les membres de leur foyer fiscal au sens de l'article 6 du CGI, **peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes** mentionné à l'article 8 du même code (CGI, art. 239 bis AB).

Pour la détermination des pourcentages mentionnés ci-dessus, les participations de sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des fonds professionnels spécialisés relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs, des fonds professionnels de capital investissement, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ou de structures équivalentes établies dans un autre Etat de la Communauté européenne ou dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces sociétés, fonds ou structures équivalentes.

Pour l'application du 1° du II de l'article 163 quinquies B du CGI, du 1 du I de l'article 208 D du CGI, du premier alinéa du I de l'article L. 214-30 du CoMoFi et du premier alinéa du 1 de l'article L. 214-31 du CoMoFi et du troisième alinéa du 1° de l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, les sociétés ayant exercé l'option prévue au I sont réputées soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au taux normal. Il en va de même pour l'application du c du 2° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI.

L'option est subordonnée au respect des conditions suivantes :

1° La société exerce à titre principal une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier ;

2° La société emploie moins de cinquante salariés et a réalisé un chiffre d'affaires annuel ou a un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros au cours de l'exercice ;

3° La société est créée depuis moins de cinq ans.

Les conditions mentionnées aux 1° et 2° ainsi que la condition de détention du capital s'apprécient de manière continue au cours des exercices couverts par l'option. Lorsque l'une d'entre elles n'est plus respectée au cours de l'un de ces exercices, l'article 206 du CGI est applicable à la société, à compter de ce même exercice.

La condition mentionnée au 3° s'apprécie à la date d'ouverture du premier exercice d'application de l'option.

L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés, à l'exclusion des associés mentionnés au deuxième alinéa du n° 3721. Elle doit être notifiée au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration de résultats dans les trois premiers mois du premier exercice au titre duquel elle s'applique.

Elle est valable pour une période de cinq exercices, sauf renonciation notifiée dans les trois premiers mois de la date d'ouverture de l'exercice à compter duquel la renonciation s'applique.

Conformément au I de l'article 46 terdecies DA de l'annexe III au CGI, l'option s'effectue selon le modèle établi par l'administration.

Elle a pour effet de placer la société qui l'a exercée dans le champ d'application du régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI.

En cas de sortie anticipée du régime fiscal des sociétés de personnes, quel qu'en soit le motif, la société ne peut plus opter à nouveau pour ce régime.

3722

Sauf option contraire, sont également exclues :

- les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) lorsque leur associé unique est une personne physique ;

> **Remarque :** Les bénéfices sociaux sont soumis à l'impôt sur le revenu entre les mains de l'associé unique ou de chacun des membres des EARL désignés au 5) de l'article 8 du CGI.

- les exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL), pour les impositions dues au titre des exercices clos à compter du 6 janvier 2006 ;

- les groupements d'intérêt public visés à l'article 239 quater B du CGI lorsqu'ils fonctionnent conformément à leur statuts ;

> **Remarque :** Chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.

- les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 quater D du CGI (CGI, art. 206, 3-i).

En ce qui concerne l'option pour l'impôt sur les sociétés, il convient de se reporter au titre 5 – Option pour l'impôt sur les sociétés (n° 3752).

Titre 3 : Exonérations

(CGI, art. 207 et 208, BOI-IS-CHAMP)

3723

Un certain nombre de personnes morales passibles, en principe, de l'impôt sur les sociétés bénéficient d'exonérations applicables tantôt à l'ensemble de leurs revenus, tantôt à la fraction de leurs bénéfices qui provient d'opérations déterminées (BOI-IS-CHAMP-30 et BOI-IS-CHAMP-50).

Chapitre 1 : Coopératives

(BOI-IS-CHAMP-30-10)

3724

Lorsqu'elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent, l**es coopératives artisanales et leurs unions, les coopératives d'entreprises de transports, les coopératives artisanales de transport fluvial ainsi que les coopératives maritimes et leurs unions** sont exonérées de l'impôt sur les sociétés, sauf pour les affaires effectuées avec des non-sociétaires (CGI, art. 207,1, 3° bis).

Toutefois, le fait de traiter avec des tiers non associés ne fait pas perdre à la coopérative le bénéfice de l'exonération à condition, notamment, que les opérations réalisées avec les tiers n'excèdent pas le cinquième du chiffre d'affaires de la coopérative et qu'elles fassent l'objet d'une comptabilité séparée.

Les coopératives agricoles et leurs unions bénéficient d'exonérations d'impôt sur les sociétés lorsqu'elles ont un fonctionnement conforme aux dispositions qui les régissent, c'est à dire aux articles L. 521-1 et suivants du code rural et de la pêche maritime. Il s'agit :

- des sociétés coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat ainsi que de leurs unions, sauf pour les opérations effectuées avec des non-sociétaires (CGI, art. 207,1, 2°) ;

- des sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives agricoles de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles, sauf pour les opérations suivantes : ventes effectuées dans un magasin de détail distinct de l'établissement principal ; opérations de transformation de produits ou sous-produits autres que ceux destinés à l'alimentation de l'homme et des animaux ou pouvant être utilisés comme matières premières dans l'agriculture ou l'industrie ; opérations effectuées avec des non-sociétaires (CGI, art. 207, 1, 3°).

Les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA), bien que non visées expressément par le 3° du 1 de l'article 207 du CGI, bénéficient du régime fiscal applicable en matière d'impôt sur les sociétés aux coopératives agricoles de production ou de transformation de produits agricoles, et sont à ce titre exonérées d'impôt sur les sociétés dès lors qu'elles fonctionnent conformément à leur objet. Néanmoins, lorsque les statuts le prévoient, les CUMA peuvent réaliser, en application de l'article L. 522-5 du code rural et de la pêche maritime, des opérations conformes à leur objet, avec des tiers non-coopérateurs dans la limite de 20 % de leur chiffre d'affaires sans perte du bénéfice de l'exonération d'impôt sur les sociétés. Toutefois les excédents découlant de ces opérations sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

3725

Les 1 bis à 1 quinquies de l'article 207 du CGI prévoient dans certains cas l'assujettissement partiel ou total à l'impôt sur les sociétés de coopératives exonérées.

3726

A. Assujettissement partiel en cas d'émission de certificats coopératifs d'investissement

Aux termes du 1 bis de l'article 207 du CGI, les coopératives exonérées d'IS en application du 1 de l'article 207 du CGI, qui émettent des certificats coopératifs d'investissement dont le montant nominal total n'excède pas 50% du capital social sont assujetties partiellement à l'IS pour la fraction des résultats correspondant à la part du montant nominal des certificats coopératifs dans le capital social.

3727

B. Assujettissement en cas d'ouverture du capital a des associes non coopérateurs

(CGI, art. 207, 1 ter à 1 quinquies)

I. Définition

Sont regardées comme associés non coopérateurs les personnes physiques ou morales y compris donc les coopératives qui n'ont pas vocation à recourir aux services de la coopérative ou dont celle-ci n'utilise pas le travail, mais qui entendent contribuer par l'apport de capitaux à la réalisation des objectifs de celle-ci.

II. Assujettissement partiel à l'IS

Les sociétés coopératives et leurs unions, à l'exclusion des coopératives agricoles désignées au 1, 2° et 3° de l'article 207 du CGI, et des coopératives de HLM qui relèvent du 4° du 1 de l'article 207 du même code, sont assujetties partiellement à l'IS lorsque les associés non coopérateurs détiennent 20 % au moins du capital, que leurs parts sociales peuvent donner lieu à rémunération et que la part du capital social détenue par les associés non coopérateurs et les titulaires de certificats coopératifs d'investissement n'est pas supérieure à 50 %.

Lorsque ces trois conditions sont cumulativement satisfaites, l'exonération dont bénéficie la coopérative est limitée à la fraction des résultats calculée proportionnellement aux droits des coopérateurs dans le capital.

Les résultats sont déterminés selon les règles visées à l'article 209 du CGI avant déduction des ristournes.

III. Assujettissement total à l'IS

Les sociétés coopératives et leurs unions, à l'exclusion des coopératives de HLM visées au 4° du 1 de l'article 207 du CGI, sont assujetties à l'IS lorsque les associés non coopérateurs et les titulaires de certificats coopératifs d'investissement détiennent plus de 50 % du capital et que leurs parts sociales peuvent donner lieu à rémunération.

3727-1

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2007, la part des excédents mis en réserves impartageables par les coopératives d'intérêt collectif (SCIC) est déductible de l'assiette de l'IS (CGI, art. 209, VIII).

Chapitre 2 : Sociétés et organismes contribuant à la construction d'immeubles

3728

Divers organismes dont l'activité est dirigée vers la construction d'immeubles bénéficient d'une exonération d'impôt sur les sociétés pour la fraction de leur bénéfice provenant des opérations qui entrent dans le cadre de l'objet qui leur est assigné.

1. Sociétés immobilières de gestion. Elles sont exonérées pour la fraction de leur bénéfice net qui provient de la location de leurs immeubles (CGI, art. 208, 3° ter).

2. Sociétés immobilières d'investissement. Elles sont exonérées pour la fraction de leur bénéfice provenant de la location de leurs immeubles (CGI, art. 208 B, I).

Elles sont également exonérées à raison :

- sous certaines conditions, des produits des avances consenties à des sociétés civiles constituées, à compter du 1er janvier 1985, en vue de construire et gérer des immeubles affectés à l'habitation à concurrence des trois quarts au moins de leur superficie ;

- de la fraction des bénéfices sociaux correspondant à leurs parts dans ces sociétés civiles et provenant de la location des immeubles (CGI, art. 208 B-II).

3. Sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI) (CGI, art. 208, 3° quater).

a. Opérations de crédit bail. Les sociétés qui, à la date du 1er janvier 1991, étaient autorisées à porter la dénomination de SICOMI, sont exonérées pour la fraction de leur bénéfice net provenant d'opérations de crédit-bail réalisées en France et conclues avant le 1er janvier 1991 ainsi que pour les plus-values dégagées par la cession d'immeubles dans le cadre de ces opérations. Les opérations conclues après cette date sont, en principe, soumises à l'IS dans les conditions de droit commun. Par dérogation à ces dispositions, les SICOMI sont, sur option de leur part, exercées avant le 1er juillet 1991, exonérées d'IS pour la fraction de leur bénéfice net provenant d'opérations de crédit-bail réalisées en France, conclues avant le 1er janvier 1996 et portant sur des immeubles non équipés affectés à une activité industrielle ou commerciale, ainsi que pour les plus-values dégagées par les cessions d'immeubles dans le cadre de ces opérations.

Ce régime de faveur est étendu pour les contrats de crédit-bail conclus entre le 1er janvier 1993 et le 1er janvier 1996 lorsqu'ils portent sur des bureaux neufs et vacants au 1er octobre 1992.

b. Location simple. Le bénéfice net retiré par les SICOMI de la location simple de leurs immeubles, par contrat conclu avant le 1er janvier 1991, à des personnes physiques ou morales qui y exercent une activité industrielle ou commerciale est imposé progressivement à l'IS. Le bénéfice est retenu pour l'assiette de l'impôt à concurrence de :

- 20 % de son montant pour l'exercice clos en 1991 ;

- 40 % pour l'exercice clos en 1992 ;

- 60 % pour l'exercice clos en 1993 ;

- 80 % pour l'exercice clos en 1994 ;

- 100 % pour les exercices clos en 1995 et ultérieurement.

Le bénéfice retiré des contrats conclus à compter du 1er janvier 1991 est imposable en totalité dans les conditions de droit commun.

c. Bénéfices réalisés à l'étranger. Les bénéfices réalisés directement ou indirectement à l'étranger par les SICOMI ne sont pas exonérés d'impôt sur les sociétés. Les sommes qui sont investies, soit directement, soit par l'intermédiaire de filiales, dans des immobilisations à l'étranger sont soumises à l'impôt sur les sociétés en proportion des bénéfices et réserves exonérés par rapport au montant total des bénéfices, des réserves et du capital. Toutefois, elles sont exonérées lorsqu'elles proviennent de fonds d'emprunts.

Remarque : Les investissements à l'étranger ne sont autorisés que dans des États ou territoires ayant conclu avec la

France une convention d'assistance administrative et sont limités à 25 % de la valeur nette des immobilisations figurant au bilan des SICOMI à la clôture du dernier exercice, majoré des créances sur l'ensemble des filiales françaises ou étrangères.

4. Sociétés agréées pour le financement des économies d'énergie.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2000, le régime fiscal spécifique des Sofergie est supprimé. Cela étant, leur statut juridique est conservé. Les Sofergie ne sont plus exonérées d'impôt sur les sociétés pour la partie de leur bénéfice net provenant des opérations de crédit-bail et de location portant sur des installations ou des matériels destinés à économiser l'énergie. Corrélativement, ces sociétés ne sont plus soumises à l'obligation de distribution de 85 % de leur résultat. Les règles relatives au régime fiscal des sociétés mères (cf. n° 3762) sont applicables aux dividendes prélevés sur leurs bénéfices. Ces aménagements permettent aux Sofergie d'intégrer un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI, sous réserve du respect de l'ensemble des conditions requises pour l'application de ce régime.

5. Sociétés agréées pour le financement des télécommunications (CGI, art. 208, 3° quinquies).

Ces sociétés sont exonérées de l'impôt sur les sociétés pour la partie des bénéfices provenant des contrats de crédit-bail conclus avec l'exploitant public avant le 1er janvier 1993 et pour les plus-values qu'elles réalisent à l'occasion de ces opérations, ainsi que pour la partie des bénéfices et des plus-values qu'elles réalisent en tant que sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie.

En outre, à compter du 1er janvier 1989, ces sociétés ont la possibilité de diversifier leurs opérations à condition d'apporter leur activité de SICOMI à une filiale ayant ce statut. Dans ce cas, les dividendes reçus de la filiale seront exonérés d'impôt sur les sociétés jusqu'au 31 décembre 1993 puis sont progressivement retenus pour le calcul de cet impôt à concurrence de :

- 25 % de leur montant en 1994 ;

- 50 % de leur montant en 1995 ;

- 75 % de leur montant en 1996 ;

- 100 % de leur montant en 1997 et ultérieurement.

Cette exonération totale ou partielle est subordonnée à la condition que les dividendes non soumis à l'IS provenant de la SICOMI soient redistribués par la société apporteuse avant la fin de l'exercice qui suit celui de leur encaissement.

6. Établissements publics, sociétés d'économie mixte chargés d'effectuer des opérations d'aménagement urbain et organismes d'habitations à loyer modéré (CGI, art. 207, 1-6° bis ; BOI-IS-CHAMP-30-30-20).

Sont exonérés d'impôt sur les sociétés, dans les conditions fixées par les articles 46 bis et 46 ter de l'annexe III au CGI, les établissements publics et sociétés d'économie mixte chargés de l'aménagement par une convention contractée, en application du deuxième alinéa de l'article L. 300-4 du code de l'urbanisme ainsi que, pour les opérations de location-accession ayant bénéficié d'une décision d'agrément délivrée postérieurement au 26 mars 2004, les organismes d'habitations à loyer modéré régis par l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation et les sociétés anonymes de coordination d'organismes d'habitations à loyer modéré régies par l'article L. 423-1-1 du même code, pour les résultats provenant des opérations réalisées dans le cadre des procédures suivantes :

- zone d'aménagement concerté ;

- lotissements ;

- zone de restauration immobilière ;

- zone de résorption de l'habitat insalubre ;

- opérations de rénovation urbaine

7. Établissements publics, pour les opérations de lotissement et de vente de terrains leur appartenant (CGI, art. 208, 6°).

8. Sociétés coopératives de construction, sociétés d'économie mixte et groupements dits de " castors " qui procèdent, sans but lucratif, au lotissement et à la vente de terrains leur appartenant (CGI, art. 207, 1- 7°)

9. Sociétés coopératives de construction désignées à l'article 1378 sexies du CGI (CGI, art. 207, 1-8°)

10. Sociétés anonymes de crédit immobilier (SACI) [CGI, art. 207, 1-4° ter] qui exercent uniquement les activités prévues au I et au II de l'article L 422-4 du code de la construction et de

l'habitation et qui accordent exclusivement :

a. des prêts aidés par l'État et non distribués par le secteur concurrentiel, visés aux articles R 331-32, R 313-31 et R** 313-34 du même code (prêts aidés en vue de l'accession à la propriété : prêts PAP, prêts consentis dans le cadre de l'utilisation des sommes collectées au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction) ;

b. des prêts à leurs filiales et aux organismes HLM. Le taux de rémunération de ces prêts ne doit pas excéder le taux moyen prévu au 3° du 1 de l'article 39 du CGI ;

c. des avances remboursables ne portant pas intérêt prévues par l'article R. 317-1 du code de la construction et de l'habitation. La fraction du bénéfice net provenant des avances accordées à compter du 1er janvier 2001 est soumise à l'impôt sur les sociétés.

La SACI qui aura à scinder ses produits entre des produits taxables et des produits exonérés devra procéder à une exacte répartition de ses charges. Cette répartition ne pourra avoir pour conséquence d'entraîner des transferts de charges vers l'activité assujettie à l'impôt sur les sociétés, dégageant de ce fait des bénéfices au titre de la seule activité exonérée.

Il n'existe aucune possibilité de compensation entre les bénéfices ou revenus imposables à l'impôt sur les sociétés et les charges et dépenses supportées ou exposées par la SACI pour la réalisation de ses activités exonérées.

À défaut de respect de cette répartition entre bénéfice net provenant des avances accordées avant le 1er janvier 2001 et bénéfice net provenant des avances consenties après cette date, la totalité du bénéfice afférent à cette activité serait soumise à l'impôt sur les sociétés.

En matière d'imposition forfaitaire annuelle, seul le chiffre d'affaires imposable à l'impôt sur les sociétés est retenu pour l'application du barème de cet impôt.

11. Unions d'économies sociale visées à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 207, 1-4° quater) dont les dirigeants de droit ou de fait ne sont pas rémunérés, pour :

- les activités mentionnées à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation pour lesquelles les unions d'économie sociale font l'objet des agréments prévus aux articles L. 365-2 à L. 365-4 du même code lorsqu'elles relèvent du service d'intérêt général défini aux septième et neuvième alinéas de l'article L. 411-2 du même code ainsi que les services accessoires à ces activités ;

- les produits engendrés par les locaux annexes et accessoires des ensembles d'habitations mentionnés à l'article L. 411-1 du même code, à la condition que ces locaux soient nécessaires à la vie économique et sociale de ces ensembles ;

- les produits financiers issus du placement de la trésorerie de ces organismes.

12. Sociétés d'investissements immobiliers cotées (CGI, art. 208 C modifié par l'article 33 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; RES N° 2009/14 au BOI-IS-FUS-10-20-20, N° 2009/61 au BOI-IS-CHAMP-30-20-20, N° 2010/08 et 2011/6 au BOI-IS-CHAMP-30-20-10, N° 2010/16 et 2010/17au BOI-IS-CHAMP-30-20-40, et N° 2011/19 ; BOI-IS-CHAMP-30-20).

L'article 11 de la loi de finances n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 a institué en faveur des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) un régime spécifique d'exonération d'impôt sur les sociétés applicable sur option.

a. Les sociétés susceptibles de bénéficier de ce régime doivent remplir plusieurs conditions :

- être cotées sur un marché réglementé français (pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2009) ou, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010, sur tout marché réglementé respectant les prescriptions de la directive 2004/39/CE du Parlement européen et du Conseil du 21 avril 2004 concernant les marchés d'instruments financiers, modifiant les directives 85/611/CEE et 93/6/CEE du Conseil et la directive 2000/12/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogea
- ;

- avoir un capital minimum de quinze millions d'euros ;

- avoir pour objet social principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location, ou la détention directe ou indirecte de participations dans des personnes morales à objet social identique soumises au régime des sociétés de personnes ou à l'impôt sur les sociétés.

- le capital ou les droits de vote des SIIC ne doivent pas être détenus, directement ou indirectement, à hauteur de 60 % ou plus par une ou plusieurs personnes agissant de concert au sens de l'article L. 233-10 du code de commerce. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours de chaque exercice d'application du présent régime. Pour les sociétés placées sous le régime de l'article 208 C du CGI avant le 1er janvier 2007, cette condition doit être remplie à compter du 1er janvier 2010. Elle

ne s'applique pas lorsque la personne ou les personnes agissant de concert mentionnées ci-avant sont des SIIC.

Si, au cours d'un exercice, à la suite d'une offre publique d'achat ou d'échange au sens de l'article L. 433-1 du code monétaire et financier, d'une opération de restructuration visée à l'article 210-0 A du CGI, d'une opération de conversion ou de remboursement d'obligations en actions, le capital ou les droits de vote d'une SIIC viennent à être détenus à 60 % ou plus dans les conditions mentionnées à la première phrase de l'alinéa précédent, les conditions de détention sont réputées avoir été respectées si ce taux de détention est ramené au-dessous de 60 % à l'expiration du délai prévu au deuxième alinéa du 1 de l'article 223 du CGI pour le dépôt de la déclaration de résultat de cet exercice.

- le capital et les droits de vote des SIIC doivent être détenus à hauteur de 15 % au moins par des personnes qui détiennent chacune, directement ou indirectement, moins de 2 % du capital et des droits de vote. Cette condition s'apprécie au premier jour du premier exercice d'application du régime.

Les filiales détenues directement ou indirectement à au moins 95 % individuellement ou conjointement par plusieurs sociétés d'investissements immobiliers cotées soumises à l'impôt sur les sociétés, et ayant un objet identique, peuvent également opter pour ce régime.

b. L'exercice irrévocable de l'option entraîne toutes les conséquences de la cessation d'entreprise avec des atténuations partielles et un taux spécifique d'imposition (19 % à compter du 1er janvier 2009, 16,5 % antérieurement) sur les plus-values sur les immeubles et parts de sociétés de personnes ayant un objet identique à celui de leurs(s) associé(s) ayant opté.

c. Le régime subordonne le bénéfice de l'exonération au respect des trois conditions de distribution suivantes :

- les bénéfices provenant des opérations de location des immeubles et de la sous-location des immeubles pris en crédit bail , ou dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'État, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics, doivent être distribués à hauteur de 95 % avant la fin de l'exercice qui suit celui de leur réalisation ; par exception, et pour les cessions réalisées entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2009, les bénéfices exonérés provenant des opérations de location des biens immobiliers acquis dans les conditions prévues à l'article 151 septies C du CGI sont obligatoirement distribués à hauteur de 50 % avant la fin de l'exercice qui suit celui de leur réalisation, à la condition que les biens immobiliers ainsi acquis soient mis à la disposition de l'exploitation du cédant par la société cessionnaire ou par la société dont les droits ou parts ont été cédés pendant au moins neuf ans à compter de leur date d'acquisition et que, dans la situation visée au 1° du III dudit article 151 septies C, ces biens continuent d'être exploités par une personne répondant aux conditions visées au 2° du I de ce même article pour la durée restant à courir.

- les plus-values de cession d'immeubles, ou de droits réels énumérés au 6e alinéa du II de l'article 208 C du CGI, des droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble, de participations dans des sociétés visées à l'article 8 ayant un objet identique aux SIIC ou de titres de filiales soumises à l'impôt sur les sociétés ayant opté, doivent être distribuées à hauteur de 60 % avant la fin du deuxième exercice qui suit celui de leur réalisation ;

- les produits des participations prélevés sur des bénéfices exonérés doivent être distribués au cours de l'exercice suivant celui de leur perception par une société ayant opté pour le présent régime. Toutefois, lorsque les sociétés versante et bénéficiaire sont deux SIIC, les produits ne sont exonérés que si la société bénéficiaire de la distribution détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société distributrice pendant une durée minimale de deux ans. La première phrase du présent tiret s'applique également aux produits des participations distribués par les sociétés définies au 2° du h du 6 de l'article 145 du CGI ou par les sociétés visées au 3° nonies de l'article 208 du même code, et perçus par une société visée au premier alinéa du I, à la condition que celle-ci détienne des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société distributrice pendant une durée minimale de deux ans.

Pour l'ensemble de ces dispositions, les opérations réalisées par les sociétés de personnes qui ont un objet identique à celui visé ci-avant seront réputées être effectuées par les associés à hauteur de leur pourcentage de participation si ceux-ci ont opté pour le régime. Les immeubles s'entendent de ceux détenus en pleine propriété, ainsi que de ceux exploités en tant que titulaire d'un usufruit ou en tant que preneur d'un bail à construction ou d'un bail emphytéotique.

d. Les plus-values de cession d'immeubles, de droits réels et de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble, mentionnés au II de l'article 208 C du CGI , entre une société d'investissements immobiliers cotée et ses filiales visées au II ou au III bis du même article ou entre ces filiales ou entre sociétés placées sous le régime d'imposition prévu au II de l'article 208 C du CGI, ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, lorsqu'il existe des liens de dépendance entre ces sociétés au sens du 12 de l'article 39 du du CGI. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société cessionnaire s'engage dans l'acte de cession à respecter, au titre des plus-values mentionnées au premier alinéa, les prescriptions prévues aux c et d du 3 et au 5 de l'article 210

A du CGI. Les réintégrations, prescrites au d du 3 de l'article 210 A, constituent des éléments du résultat soumis aux obligations de distribution mentionnées au deuxième alinéa du II de l'article 208 C du CGI (CGI, art. 208 C, II bis).

e. Lorsque des produits sont distribués ou réputés distribués par une société d'investissements immobiliers cotée visée au I de l'article 208 C à un associé autre qu'une personne physique détenant, directement ou indirectement, au moins 10 % du capital de cette société et que les produits perçus par cet associé ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent, la société distributrice doit acquitter un prélèvement égal à 20 % du montant des sommes, avant imputation éventuelle du prélèvement, distribuées à cet associé et prélevées sur des produits exonérés en application du II du même article. L'assiette du prélèvement est diminuée des sommes distribuées provenant des produits reçus ayant déjà supporté ce prélèvement.

Toutefois, le prélèvement n'est pas dû si le bénéficiaire de la distribution est une société soumise à une obligation de distribution intégrale des dividendes qu'elle perçoit et dont les associés détenant, directement ou indirectement, au moins 10 % de son capital sont soumis à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent à raison des distributions qu'ils perçoivent.

Pour l'application des premier et deuxième alinéas du e), les produits perçus ne sont pas considérés comme soumis à l'impôt sur les sociétés ou un impôt équivalent lorsqu'ils sont exonérés ou soumis à un impôt dont le montant est inférieur de plus des deux tiers à celui de l'impôt sur les sociétés qui aurait été dû dans les conditions de droit commun en France.

La détention de 10 % du capital s'entend de la détention de 10 % des droits à dividendes et s'apprécie au moment de la mise en paiement des distributions. Ce prélèvement est acquitté spontanément, dans le mois qui suit la mise en paiement des distributions. Il est recouvré et contrôlé comme en matière d'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions. Il n'est ni imputable, ni restituable. Il n'est pas admis en charge déductible pour la détermination du résultat de la société distributrice (CGI, art. 208 C, II ter).

f. Les distributions prélevées sur ces bénéfices exonérés n'ouvrent pas droit au régime des sociétés mères. Les titres des SIIC sont éligibles au plan d'épargne en actions .

g. Les articles 46 ter A, 46 quater-0 ZZ bis B, 38 quindecies, IV et 363 de l'annexe III au CGI (abrogé depuis le 1er novembre 2004) au CGI, fixent les conditions de l'option et les obligations déclaratives des sociétés soumises au présent régime. Les conséquences de la sortie du régime et du non-respect des conditions de détention du capital des SIIC sont prévues au IV de l'article 208 C du CGI.

h. Lorsque, postérieurement à l'exercice de l'option, des immeubles, ou des droits réels mentionnés au 6e alinéa du II de l'article 208 C, des droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur un immeuble, des droits portant sur un immeuble dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'État, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics ou des participations dans des personnes visées à l'article 8 du CGI deviennent éligibles à l'exonération, la société doit réintégrer à son résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés une somme correspondant à la plus-value calculée par différence entre la valeur réelle de ces biens à cette date de leur valeur fiscale. Cette réintégration est effectuée par parts égales sur une période de quatre ans. La cession des biens concernés entraîne l'imposition immédiate de la plus-value qui n'a pas encore été réintégrée (CGI, art. 208 C ter, RES N° 2011/19 au BOI-IS-CHAMP-30-20-50).

i. Les dispositions des articles 210 A, 210 B et 210 B bis du CGI s'appliquent aux opérations auxquelles participent les sociétés d'investissements immobiliers cotées, ou leurs filiales, qui ont opté pour le régime prévu à l'article 208 C du CGI. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour les obligations de distributions prévues du deuxième au quatrième alinéas du II de l'article 208 C du CGI. En cas de scission, ces obligations doivent être reprises par les sociétés bénéficiaires des apports au prorata du montant de l'actif net réel apporté apprécié à la date d'effet de l'opération. En cas d'absorption d'une société ayant opté pour le régime prévu au II de l'article 208 C du CGI par une société qui a également opté pour ce régime, la plus-value mentionnée au deuxième alinéa du 1 de l'article 210 A du CGI est exonérée sous condition de distribution de 50 % de son montant avant la fin du deuxième exercice qui suit celui de sa réalisation. Lorsque la société bénéficiaire des apports est soumise au régime prévu au II de l'article 208 C du CGI , la réintégration, prescrite au d du 3 de l'article 210 A du même code, afférente aux immeubles visés au I de l'article 208 C du CGI, constitue un élément du résultat soumis aux obligations de distribution mentionnées au deuxième alinéa du II de cet article (CGI, art. 208 C bis ; RES N° 2009/14 au BOI-IS-FUS-10-20-20).

Les modalités selon lesquelles les dispositions prévues en faveur des SIIC et de leurs filiales s'appliqueront aux OPCI seront exposées ultérieurement, après publication de l'instruction qui les commentera.

13. Transformation de la société de gestion du patrimoine immobilier des houillères du bassin du Nord et du Pas-de-Calais en société anonyme d'habitations à loyer modéré (CGI, art. 207, 1-

12° créé par l'article 104 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2004 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové).

Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices, plus-values latentes et profits qui résulteraient de la transformation de la société de gestion du patrimoine immobilier des houillères du bassin du Nord et du Pas-de-Calais en société anonyme d'habitations à loyer modéré, pour les logements qui seront conventionnés à l'aide personnalisée au logement dans le cadre de la transformation.

14. Organismes d'habitation à loyer modéré (HLM) et sociétés d'économie mixte (SEM) (CGI, art. 207, 1-4° ; BOI-IS-CHAMP-30-30-10-10).

Pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2006, les organismes d'habitations à loyer modéré mentionnés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation, à l'exception des sociétés anonymes de crédit immobilier, les sociétés d'économie mixte visées à l'article L. 481-1-1 du même code et les sociétés anonymes de coordination entre les organismes d'habitations à loyer modéré mentionnées à l'article L. 423-1-1 dudit code sont exonérés d'impôt sur les sociétés pour :

- les opérations réalisées au titre du service d'intérêt général défini aux septième, huitième, neuvième et dixième alinéas de l'article L. 411-2 de ce code ainsi que les services accessoires à ces opérations ;

- les produits engendrés par les locaux annexes et accessoires des ensembles d'habitations mentionnés à l'article L. 411-1 du même code, à la condition que ces locaux soient nécessaires à la vie économique et sociale de ces ensembles ;

- les produits financiers issus du placement de la trésorerie de ces organismes.

La fraction du bénéfice provenant d'activités autres que celles visées ci-dessus et au 6° bis du 1 de l'article 207 du CGI est soumise à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, les organismes et les sociétés visés au premier alinéa du 4° du 1 de l'article 207 du code général des impôts peuvent opter pour l'application anticipée de ces dispositions aux exercices clos à compter du 1er janvier 2005. Cette option est irrévocable.

Pour l'application des dispositions du premier alinéa de l'article 221 bis du CGI, la deuxième condition mentionnée à cet alinéa n'est pas exigée des sociétés qui cessent totalement ou partiellement d'être soumises au taux prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI du fait des dispositions ci-dessus. Les dispositions de l'article 111 bis du CGI ne s'appliquent pas à ces mêmes sociétés.

15. Sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (CGI, art. 208, 3° nonies ; annexe III, art. 46 ter A bis).

Conformément aux dispositions du 3° nonies de l'article 208 du CGI, les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable régies par les articles L. 214-33 et suivants du code monétaire et financier sont exonérées d'impôt sur les sociétés.

Chapitre 3 : Sociétés mobilières d'investissement et organismes assimilés

(BOI-IS-CHAMP-30-40)

3729

Les sociétés mobilières d'investissement (sociétés privées d'investissement, sociétés d'investissement à capital variable [SICAV], sociétés d'investissement à capital fixe dite « SICAF » visées aux articles L 214-127 et suivants du code monétaire et financier) sont exonérées d'impôt sur les sociétés pour la partie de leurs bénéfices provenant des produits nets de leur portefeuille ou des plus-values qu'elles réalisent sur la vente des titres ou parts sociales faisant partie de ce portefeuille (CGI, art. 208, 1° bis et art. 208, 1° bis A). Les sociétés visées au 1° bis de l'article 208 du CGI cessent de bénéficier de ces dispositions trois ans après leur création, si leurs actions ne sont pas admises aux négociations sur un marché réglementé.

L'article 208 A du CGI précise les conditions dans lesquelles ces sociétés peuvent bénéficier de l'exonération.

Le dispositif prévu au 1 ter de l'article 208 du CGI accordant le bénéfice de l'exonération de l'impôt sur les sociétés aux sociétés de développement régional est supprimé pour l'impôt dû par les sociétés sur les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2013 (loi de finances pour 2014, article 26).

Chapitre 4 : Collectivités publiques

3730

Les collectivités publiques sont, en principe, assujetties à l'IS, soit en vertu du 1 de l'

lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, soit en vertu du 5 de l'article 206 du CGI. Des exonérations sont prévues, toutefois, en faveur :

- des régions et ententes interrégionales, départements et ententes interdépartementales, communes, établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, syndicats de communes et syndicats mixtes, ainsi que leurs régies de services publics (CGI, art. 207, 1, 6° ; RES N° 2005/7au BOI-IF-TFB-10-20-20).

À compter du 1er juillet 1995, pour bénéficier de l'exonération, les syndicats mixtes doivent être constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupement de ces collectivités (CGI, art. 207,1, 6°).

Le service de remontées mécaniques ne pouvant être qualifié de service public, son exploitation par des régies dotées de la personnalité morale ou de l'autonomie financière ne bénéficie pas de cette exonération ;

- des chambres de commerce maritime, ports autonomes, municipalités concessionnaires d'outillage public dans les ports maritimes ;

- des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance (CGI, art. 206, 5).

Chapitre 5 : Organismes sans but lucratif et organisations syndicales

(BOI-IS-CHAMP-30-70)

3731

A. Organismes exonérés au titre de certaines opérations

Le 5° bis du 1 de l'article 207 du CGI dispose que les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée aux termes du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, sont également exonérées d'impôt sur les sociétés. Cette exonération bénéficie aux organismes sans but lucratif, dont la gestion est désintéressée, dont l'activité ne constitue pas un prolongement de l'activité économique des membres et qui réalisent des opérations, placées dans le champ d'application du 1 de l'article 206 du CGI. Cette exonération s'applique :

- aux organismes qui rendent des services sportifs, éducatifs ou culturels à leurs membres, pour les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ;

- aux six manifestations de soutien ou de bienfaisance visées à l'article 261, 7, 1°, c du CGI.

Bien que l'organisme soit exonéré de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 de l'article 206 du code général des impôts, il demeure redevable de l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévu au 5 de l'article 206 du même code. Il en irait autrement si les revenus mentionnés à cet article ne pouvaient être dissociés de l'activité lucrative ainsi exonérée.

B. Organismes exonérés a raison de leur activité

3732

Il s'agit, notamment, des organismes qui organisent, avec le concours des communes ou des départements, des foires, des expositions, des réunions sportives et autres manifestations publiques correspondant à l'objet défini dans leurs statuts et présentant, du point de vue économique, un intérêt certain pour la commune ou la région, qui bénéficient de l'exonération prévue au 5° du 1 de l'article 207 du CGI.

Les organismes de jardins familiaux qui ont pour but de grouper les exploitants de jardins familiaux pour favoriser cette exploitation et en assurer le développement sont également exonérés d'impôt sur

les sociétés dans les conditions prévues au 5° de l'article 208 du CGI ;

3733

Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés les syndicats professionnels, quelle que soit leur forme juridique (loi de 1884, association régie par la loi de 1901, syndicats locaux), et leurs unions (fédérations, syndicats interprofessionnels, confédérations) pour leurs activités portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres ou des personnes qu'ils représentent et à condition qu'ils fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent. Sont également concernés les ordres professionnels .

Chapitre 6 : Sociétés de capital-risque (SCR)

(CGI, art. 208, 3° septies ; ann. II, art. 60 A, ann. II, art. 171 AL à art. 171 AS ; BOI-IS-CHAMP-30-50)

Remarque : Les sociétés pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (SOFICA), ainsi que les sociétés pour le financement de la pêche artisanale mentionnées à l'article 238 bis HO du CGI sont exclues du régime fiscal des SCR et de celui des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (CGI, art. 238 bis HI et 238 bis HQ).

3734

A. Le statut juridique des SCR

Les SCR régies par l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 ont pour objet essentiel de concourir au renforcement des fonds propres des sociétés non cotées. Elles doivent donc détenir un quota de leur portefeuille investi dans des titres de sociétés de cette nature.

Elles doivent avoir leur siège social en France et être constituées sous la forme de sociétés par actions (société anonyme, société en commandite par actions ou société par actions simplifiée) cotées ou non cotées régies par le code de commerce.

I. L'objet social et l'activité des SCR

Les SCR mentionnées à l'article 1er –1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 ont en principe pour objet social exclusif la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières. Aussi, sous réserve des dispositions relative à la filialisation des activités accessoires, les SCR ne peuvent pas exercer d'autres activités, à la différence des SCR mentionnées à l'article 1er de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985. Toutefois, les SCR dont le total de bilan n'a pas excédé 10 millions d'euros au cours de l'exercice précédent peuvent, dans certaines conditions, effectuer à titre accessoire des prestations de services dans le prolongement de leur objet social, sans perdre le bénéfice de leur régime fiscal particulier.

3735

II. L'actif des SCR

L'actif d'une SCR comprend exclusivement des valeurs mobilières françaises ou étrangères, négociées ou non sur un marché d'instruments financiers français ou étranger, dont le fonctionnement est assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de services d'investissement ou tout autre organisme similaire étranger, des droits sociaux, des avances en compte courant, d'autres droits financiers et des liquidités. L'actif peut également comprendre les biens meubles et immeubles nécessaires à la réalisation de l'objet social de la SCR.

Les SCR doivent respecter un quota d'investissement en titres non cotés. A cet effet, la situation nette comptable de la SCR doit être représentée de façon constante à concurrence de 50 % au moins de titres participatifs ou parts ou titres de capital ou donnant accès au capital, qui ne sont pas admis à la négociation sur un marché d'instruments financiers français ou étranger, émis par des sociétés ayant leur siège dans un Etat de la communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, qui exercent une activité mentionnée à l'article 34 du CGI et qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au taux normal ou qui y seraient soumises dans les mêmes conditions si

l'activité était exercée en France.

L'article 38 de la loi de finances pour 2005 a assoupli le principe de non-cotation en rendant éligibles au quota d'investissement de 50 %, dans la limite de 20 % de la situation nette comptable de la SCR, les titres admis à la négociation sur un marché réglementé ou organisé d'un Etat partie à l'accord sur l'EEE et émis par des sociétés dont la capitalisation boursière est inférieure à 150 millions d'euros.

L'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2005 a prévu de nouvelles modalités de prise en compte des participations indirectes des SCR et assoupli les règles applicables en matière d'investissements intermédiés.

III. Conditions diverses

- La SCR ne peut procéder à des emprunts d'espèces que dans la limite de 10 % de son actif net ;

- Une personne physique, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne peuvent détenir ensemble, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une personne interposée, plus de 30 % des droits dans les bénéfices d'une SCR ;

- Une SCR ne peut pas employer en titres d'une même société plus de 25 % de sa situation nette comptable. Si ce pourcentage est dépassé du fait d'une diminution de la situation nette comptable, la SCR doit régulariser sa situation au plus tard à l'expiration du cinquième exercice qui suit celui du dépassement (CGI, ann. II, art. 171 AO).

3736

B. Le régime fiscal des SCR au regard de l'impôt sur les sociétés

Les SCR qui satisfont les conditions prévues à l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 et qui ont opté pour le régime fiscal particulier prévu au deuxième alinéa du 3° septies de l'article 208 du CGI, sont exonérées d'impôt sur les sociétés sur :

- les produits et plus-values nets provenant de leur portefeuille ;

- les prestations accessoires qu'elles sont, le cas échéant, autorisées à réaliser.

Il résulte de ces dispositions qu'une SCR qui fonctionne conformément à son statut juridique est en principe totalement exonérée d'impôt sur les sociétés.

3737

L'application du régime d'exonération des SCR résulte d'une option, qui d'une manière générale doit être exercée avant la date d'ouverture de l'exercice au titre duquel ce régime s'applique, si la société exerce déjà une activité ou, dans le cas contraire, dans les six mois suivant celui de sa création.

Ainsi, les sociétés nouvelles qui entendent bénéficier du régime fiscal des SCR doivent informer le service des impôts dont elles relèvent par lettre simple dans les six mois de la création de la société.

De même, les sociétés préexistantes qui n'étaient pas placées sous le régime prévu à l'article 1er de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 peuvent exercer leur option pour le nouveau régime selon les modalités indiquées ci-dessus, avant l'ouverture de l'exercice au titre duquel elles souhaitent que ce régime s'applique.

Enfin, pour les SCR placées sous l'ancien régime prévu à l'article 1er de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, l'option pour le nouveau régime a pu être exercée au plus tard à la date du dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice concerné par l'option.

3738

Les dispositions de l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2001. Les dispositions de l'article 1er de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 (ancien régime) ont cessé de s'appliquer aux exercices clos à compter du 1er janvier 2003. Les SCR placées sous cet ancien régime ont pu y demeurer au plus tard jusqu'au 31 décembre 2002. Pour les exercices suivants, elles peuvent bénéficier, sur option, du régime particulier des SCR si elles fonctionnent conformément aux dispositions de l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985.

3739

C. Obligations déclaratives

(CGI, art. 242 quinquies, II)

Les sociétés de capital-risque joignent à leur déclaration de résultats un état détaillé permettant d'apprécier, à la fin de chaque semestre de l'exercice, le respect du quota de 50 % et la limite de 20 %.

En cas d'investissement de la SCR dans des sociétés holding ou des entités dont les titres ou droits sont retenus pour l'appréciation du quota de 50 %, la SCR doit indiquer les sociétés bénéficiaires effectives de ces investissements dont les titres sont éligibles au quota de 50 % et, le cas échéant, retenus pour la limite de 20 %. A cet effet, la SCR joint à l'état mentionné ci-dessus, des états annexes.

Chapitre 7 : Fonds communs de créances

(CGI, art. 208, 3° octies)

3740

La loi nº 88-1201 du 23 décembre 1988 institue les fonds communs de créances. Ces fonds sont destinés à permettre la titrisation des créances bancaires. La titrisation consiste, pour un établissement de crédit, à céder des créances inscrites à son bilan à un organisme tiers, le fonds commun de créances, qui émet en contrepartie des parts représentatives de ces créances.

Le fonds commun de créances est une copropriété qui a pour objet exclusif d'acquérir des créances, en vue d'émettre des parts représentatives de ces créances.

Les parts de fonds communs de créances sont des valeurs mobilières.

Conformément aux dispositions du 3° octies de l'article 208 du CGI, les fonds communs de créances sont exonérés de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices réalisés dans le cadre de leur objet légal.

Chapitre 8 : Opérations de restructuration des syndicats de défense des appellations d'origine et des syndicats agricoles reconnus comme organisations de producteurs

(CGI, art. 208 septies)

3741

Les opérations de transferts de biens, droits et obligations réalisées, à la valeur nette comptable, par un syndicat de défense des appellations d'origine constitué sous forme de syndicat régi par la loi du 21 mars 1884 relative aux syndicats professionnels ou d'association relevant de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association, au profit d'un organisme de défense et de gestion mentionné à l'article L. 642-17 du code rural et de la pêche maritime ou d'un organisme de contrôle mentionné à l'article L. 642-3 du même code, rendues nécessaires par la mise en œuvre de l'article 73 de la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole et de l'ordonnance n° 2006-1547 du 7 décembre 2006 relative à la valorisation des produits agricoles, forestiers ou alimentaires et des produits de la mer, ne donnent lieu à aucune imposition à l'impôt sur les sociétés.

Pour la détermination de leurs résultats imposables, les bénéficiaires des transferts doivent se conformer aux dispositions prévues aux a, b, c et e du 3 de l'article 210 A du CGI à raison des biens, droits et obligations qui leur ont été transmis. Pour l'application de ces dispositions, la société absorbée s'entend de l'entité qui possédait les biens, droits et obligations avant l'intervention de l'opération, et la société absorbante s'entend de l'entité possédant ces mêmes biens, droits et obligations après l'opération.

Ces dispositions s'appliquent aux transferts de biens réalisés à compter du 1er janvier 2007.

Les opérations de transferts de biens, droits et obligations réalisées, à la valeur nette comptable, par un syndicat agricole reconnu par l'autorité administrative comme organisation de producteurs ou comité économique agricole au profit d'un organisme qui peut être reconnu par l'autorité administrative

comme organisation de producteurs ou association d'organisations de producteurs conformément à l'article L. 551-1 du code rural et de la pêche maritime, et rendues nécessaires par la mise en œuvre de l'article 53 de la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 précitée, ne donnent lieu à aucune imposition à l'impôt sur les sociétés.

Pour la détermination de leurs résultats imposables, les bénéficiaires des transferts doivent se conformer aux dispositions prévues aux a, b, c et e du 3 de l'article 210 A du CGI à raison des biens, droits et obligations qui leur ont été transmis. Pour l'application de ces dispositions, la société absorbée s'entend de l'entité qui possédait les biens, droits et obligations avant l'intervention de l'opération, et la société absorbante s'entend de l'entité possédant ces mêmes biens, droits et obligations après l'opération.

Ces dispositions s'appliquent aux transferts de biens réalisés à compter du 7 janvier 2006.

Titre 4 : Régimes particuliers

Chapitre 1 : Établissements et organismes de recherche et d'enseignement supérieur

(CGI, art. 207, 1-9° à 1-11° ; BOI-IS-CHAMP-50-10)

3746

Les 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI exonèrent d'impôt sur les sociétés les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur, les personnes morales créées pour la gestion d'un pôle de recherche et d'enseignement supérieur ou d'un réseau thématique de recherche avancée et les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche, parmi lesquelles les fondations de coopération scientifique, au titre des revenus tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies aux articles L. 123-3 du code de l'éducation et L. 112-1 du code de la recherche. Cette exonération s'applique aux exercices clos à compter du 20 avril 2006.

A. Conditions d'application de l'exonération

I. Organismes concernés

Entrent dans le champ d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI :

- les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur ;

- les personnes morales créées pour la gestion d'un pôle de recherche et d'enseignement supérieur ou d'un réseau thématique de recherche avancée ;

- les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche parmi lesquelles les fondations de coopération scientifique.

II. Opérations exonérées

Sont exonérés d'impôt sur les sociétés en application des 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI, les revenus tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies aux articles L. 123-3 du code de l'éducation et L. 112-1 du code de la recherche.

3746-1

B. Portée et remise en cause de l'exonération

Les organismes mentionnés aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI qui respectent, pour un exercice comptable donné, les conditions qui permettent de bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés au titre des activités mentionnées au deuxième alinéa du 11° dudit article sont exonérés, pour cet exercice, de l'impôt sur les sociétés dû au titre des activités concernées.

Cette exonération n'est acquise qu'au titre d'un exercice comptable, et son application aux exercices ultérieurs nécessite une nouvelle appréciation des conditions au titre de chaque exercice comptable. Il appartient aux organismes susvisés qui estiment être en mesure de bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés de justifier qu'ils remplissent les conditions nécessaires.

3746-2

C. Conséquences du changement de régime fiscal

L'exonération d'impôt sur les sociétés est susceptible d'entraîner un changement du régime fiscal des organismes, établissements et groupements mentionnés aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI.

La loi n'ayant pas prévu de dispositif transitoire, le changement de régime fiscal entraîne en principe l'imposition immédiate des bénéfices en sursis d'imposition, des plus-values latentes incluses dans l'actif net social et des profits non encore imposés sur les stocks, s'agissant des seules activités qui cessent d'être soumises à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, selon les dispositions de l'article 221 bis du CGI, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, il est admis que le changement de régime fiscal n'entraîne pas d'imposition immédiate des bénéfices, plus-values et profits lorsque deux conditions sont remplies :

- aucune modification n'est apportée aux écritures comptables ;

- l'imposition des bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable.

Dans un soucis d'équité, il est admis que la deuxième condition posée par l'article 221 bis du CGI ne soit pas exigée des organismes précités.

3746-3

D. Modalités d'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés

I. Sectorisation des activités non exonérées

Les personnes morales mentionnées aux 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI dont les activités ne sont pas intégralement imposables à l'impôt sur les sociétés ou intégralement exonérées doivent créer un secteur non taxable et un secteur taxable à l'impôt sur les sociétés afin de soumettre à cet impôt le seul résultat des activités non exonérées lorsque cette faculté leur est ouverte.

II. Établissement d'un bilan fiscal de départ

Pour les organismes sans but lucratif ou les établissements publics qui n'étaient pas soumis à l'impôt sur les sociétés sur tout ou partie de leurs activités en vertu de l'ancien régime fiscal applicable en matière d'impôt sur les sociétés, il convient d'établir un bilan fiscal de départ dans lequel doit figurer l'ensemble des éléments d'actif et de passif affectés aux activités non exonérées.

III. Dispositif de franchise

Le 1 bis de l'article 206 du CGI permet aux associations de la loi de 1901, aux associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin et aux fondations dont la gestion est désintéressée et dont les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes de bénéficier d'une franchise d'impôt sur les sociétés au titre de leurs recettes lucratives accessoires lorsque leur montant n'excède pas 60 000 € hors TVA par année civile.

Ainsi, dès lors qu'un organisme sans but lucratif mentionné aux 10° et 11° du 1 de l'article 207 du CGI exerce de façon significativement prépondérante des activités non lucratives ou exonérées d'impôt sur

les sociétés et conserve une gestion désintéressée, il peut bénéficier du dispositif de franchise d'impôt sur les sociétés pour ses recettes lucratives non exonérées lorsque leur montant n'excède pas 60 000 € par année civile.

Chapitre 2 : Sociétés unipersonnelles d'investissement à risque (SUIR)

(CGI, art. 208 D ; CGI, Ann. III, art. 41 sexdecies M et 46 ter B à 46 ter D ; BOI-IS-CHAMP-50-30)

3747

A. Le statut juridique des SUIR

La SUIR est un véhicule juridique et fiscal spécifiquement adapté aux investisseurs providentiels (ou business angels) qui apportent des capitaux et leur expérience professionnelle pour aider au démarrage des entreprises en création, sans toutefois participer à leur gestion.

3747-1

B. Le régime fiscal des SUIR au regard de l'impôt sur les sociétés

Les SUIR qui fonctionnement conformément à leur statut juridique spécifique bénéficient, en application du I de l'article 208 D du CGI, d'une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés.

Cette exonération ne bénéficie qu'aux sociétés créées avant le 1er juillet 2008.

Cette exonération porte sur l'ensemble des bénéfices qu'elles réalisent, lesquels comprennent les produits et les plus-values nettes de cession de titres figurant à leur actif.

Dans les mêmes conditions qu'en matière d'IS, les SUIR sont également exonérées de l'IFA.

Cette exonération est toutefois temporaire. Elle s'applique jusqu'à la clôture du dixième exercice suivant celui de la création de la SUIR.

A l'expiration du dixième exercice suivant celui de sa création, la société n'est plus une SUIR et devient donc soumise à l'IS dans les conditions de droit commun. En toute hypothèse, les SUIR créées à compter du 1er juillet 2008 ne pouvant plus bénéficier de cette exonération temporaire sont immédiatement soumises à l'IS dans les conditions de droit commun.

La perte du bénéfice de l'exonération temporaire est également encourue en cas de non-respect de l'une des conditions attachées au statut juridique spécifique de la SUIR, à l'exception, en cas de décès de l'associé initial, lorsque la seule condition tenant à l'unicité de l'associé n'est plus vérifiée.

3747-2

C. Le régime fiscal de l'associé unique personne physique

Lorsque l'actionnaire est une personne physique résidente, les distributions de la SUIR prélevées sur des bénéfices exonérés d'IS et attribuées au seul souscripteur initial des actions de la SUIR, ou, le cas échéant, à ses héritiers sont exonérées d'IR (CGI, art. 163 quinquies C bis). En revanche, ces distributions sont expressément soumises aux prélèvements sociaux, ces derniers étant prélevés par la SUIR lors de la distribution des bénéfices et versés par elle au service des impôts des non résidents (déclaration modèle 2777 accompagnée du paiement correspondant).

Lorsque l'actionnaire est une personne physique non résidente, s'il a son domicile fiscal dans un pays ou un territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, il bénéficie dans les mêmes conditions que l'actionnaire personne physique résident d'un régime particulier d'exonération. Ce régime particulier d'exonération consiste en une exonération de la retenue à la source à hauteur des bénéfices exonérés qui lui sont distribués par la SUIR.

En revanche, aucun dispositif particulier d'exonération d'impôt sur le revenu des plus-values sur

cessions d'actions de SUIR n'est prévu.

En outre, il est expressément prévu que le régime fiscal des SUIR ne puisse se cumuler avec la réduction d'impôt « Madelin » (CGI, art. 199 terdecies-0 A), le régime spécifique des SOFICA ou celui des SOFIPECHE. Les actions de SUIR ne peuvent pas être inscrites sur un PEA.

3747-3

D. Obligations déclaratives

Les SUIR sont tenues de souscrire au titre de chaque exercice la déclaration de résultats 2065 et ses annexes dans les conditions de droit commun. Parmi les documents joints à cette déclaration, les SUIR intègrent également un état permettant d'apprécier le respect de la proportion d'investissement de 95 % et établi sur papier libre.

Les SUIR souscrivent dans les conditions habituelles la déclaration modèle 2777 pour le paiement des prélèvements sociaux et, le cas échéant, de la retenue à la source. Elles délivrent à leur associé unique un état des revenus distribués prélevés sur des bénéfices exonérés d'IS au plus tard le 16 février de l'année civile suivant celle au cours de laquelle ces sommes ont été mises en paiement.

L'associé unique de la SUIR conserve l'état individuel établi par la SUIR des revenus distribués prélevés sur des bénéfices exonérés d'IS, jusqu'à la troisième année qui suit celle au titre de laquelle il a bénéficié de l'exonération pour pouvoir justifier de la non-imposition à l'administration fiscale, sur demande de cette dernière.

Chapitre 3 : Société anonyme de gestion de stocks de sécurité (SAGESS)

(CGI, art. 1655 quater ; BOI-IS-CHAMP-50-20)

3748

La société constituée entre les professionnels pour la conservation du stock de produits pétroliers prévu aux articles L. 642-2, L. 642-4 et L. 651-1 du code de l'énergie et dont les statuts sont approuvés par décret n'est imposée sur ses bénéfices que lors de leur distribution, dans les conditions prévues à l'article 223 sexies du CGI. Elle n'est donc pas effectivement soumise à l'impôt sur les sociétés.

La société est tenue de distribuer l'intégralité des bénéfices réalisés, à l'exception du montant de la dotation à la réserve légale, et de l'autorisation ministérielle de réinvestissement des bénéfices réalisés.

La société ne peut céder ses stocks qu'à un prix supérieur ou égal au coût moyen pondéré d'acquisition. Cette cession ne peut intervenir que dans les deux cas suivants :

- sur injonction du ministre chargé des hydrocarbures, prise en vertu des dispositions réglementaires en vigueur ;

- à la demande du comité professionnel institué en application des articles L. 642-5 et L. 642-6 du code de l'énergie.

À compter du 1er janvier 1993, le régime fiscal ainsi défini est subordonné à la réalisation par la SAGESS des prestations mentionnées à l'article L. 642-6 du code de l'énergie, à l'exclusion de toute autre.

Chapitre 4 : Centres techniques industriels

3749

A. Définition

Les C.T.I. sont des établissements d'utilité publique dotés de la personnalité morale et de l'autonomie financière, dont le statut est fixé par la loi n° 48-1228 du 22 juillet 1948. Ils ont pour objet de

promouvoir le progrès des techniques, de participer à l'amélioration du rendement et à la garantie de la qualité dans l'industrie. Dans le cadre des activités qu'ils développent conformément à leur objet, les C.T.I. sont amenés, d'une part, à assurer des missions de portée générale dans l'intérêt de l'ensemble des entreprises cotisantes, d'autre part, à effectuer habituellement et moyennant rétribution des travaux particuliers d'études, de recherches et d'essais, tant pour leurs adhérents que pour des tiers.

3749-1

B. Régime fiscal

En principe, les C.T.I. sont imposables à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, les activités de portée générale financées par une taxe parafiscale perçue auprès d'entreprises relevant d'une catégorie hétérogène(1) ne sont pas à retenir pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Les activités financées par une taxe parafiscale perçue auprès d'entreprises relevant d'une catégorie homogène(2) sont à retenir pour l'assiette de l'impôt.

(1) Une catégorie professionnelle hétérogène regroupe des entreprises qui exercent des activités de nature différente (production, commercialisation, services) ou appartiennent à plusieurs branches professionnelles.

(2) Une catégorie professionnelle homogène regroupe des entreprises exerçant une activité de même nature dans une même branche d'activité.

Les dispositions de l'article 210 A du CGI s'appliquent à la transmission universelle de patrimoine réalisée entre des centres techniques industriels dont les statuts sont fixés par la loi n° 48-1228 du 22 juillet 1948 .

Chapitre 5 : Quartiers généraux, centres de logistique

(BOI-SJ-RES-30)

3750

En ce qui concerne les modalités d'imposition à l'impôt sur les sociétés des quartiers généraux et centres de logistiques, cf. SJ nos 9286 et 9287.

Chapitre 6 : Centres de coordination de recherche

(BOI-SJ-RES-30-30)

3751

En ce qui concerne les modalités pratiques d'imposition des centres de coordination et de recherche, cf. SJ n° 9288.

Titre 5 : Option pour l'impôt sur les sociétés

(BOI-IS-CHAMP-40)

Chapitre 1 : Sociétés autorisées à opter

3752

Le 3 de l'article 206 du CGI et le 1 de l'article 239 du CGI autorisent expressément à opter pour le régime de l'impôt sur les sociétés :

- les sociétés en nom collectif ;

- les sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 du CGI ;

- les sociétés en commandite simple ;

- les sociétés en participation ;

- les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ;

- les exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5° de l'article 8 du CGI ;

- les groupements d'intérêt public mentionnés à l'article 239 quater B du CGI ;

- les sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter du CGI ;

- les groupements de coopération sanitaire et les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 quater D du CGI.

Les sociétés de personnes visées au 3 de l'article 206 du CGI, issues de la transformation de sociétés de capitaux, peuvent opter pour l'IS lors de cette transformation.

L'option doit être notifiée avant la fin du troisième mois qui suit cette transformation pour prendre effet à la même date que celle-ci (CGI, art. 239, 1, RES N° 2009/03 au BOI-IS-CHAMP-40).

Par ailleurs, il est admis que l'option pour l'impôt sur les sociétés puisse être exercée par les sociétés copropriétaires de navires.

Il en est de même des sociétés copropriétaires de cheval de course ou d'étalon lorsque ces sociétés respectent les conditions mentionnées à l'article 238 bis M du CGI (CGI, art. 8 quinquies).

En outre, les sociétés créées de fait peuvent opter pour leur assujettissement volontaire à l'impôt sur les sociétés dès lors que l'article 238 bis L du CGI précise que leur régime fiscal est celui prévu pour les sociétés en participation.

Il est précisé que sont soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés les EURL dont l'associé unique est une personne morale (BOI-IS-CHAMP-10-10).

Chapitre 2 : Sociétés exclues de l'option

3753

Ne peuvent pas opter pour leur assujettissement à l'IS :

- les groupements forestiers (CGI, art. 238 ter) ;

- les sociétés civiles de construction-vente (CGI, art. 239 ter) ;

- les sociétés civiles de moyens (CGI, art. 239 quater A) ;

- les sociétés civiles de placement immobilier (CGI, art. 239 septies) ;

- les sociétés immobilières de copropriété (CGI, art. 1655 ter) ;

- les sociétés issues de la transformation de sociétés de capitaux intervenues depuis moins de quinze ans lorsqu'elles n'ont pas exercé l'option lors de cette transformation.

Remarque : s'agissant de l'option d'une société civile immobilière pour l'impôt sur les sociétés en cours d'année, cf. RES N° 2011/23 au BOI-IS-CHAMP-40.

Titre 6 : Territorialité

(CGI, art. 209, I-al. 1 ; BOI-IS-CHAMP-60)

Chapitre 1 : principes

3754

Il résulte des dispositions du I de l'article 209 du CGI que les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont constitués, sous réserve des exceptions visées au n° 3755, par les bénéfices réalisés

dans les entreprises exploitées en France (métropole et départements d'outre-mer), ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B du CGI ainsi que par ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

A. Bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en France

I. Définition du terme France

Au regard des règles de territorialité, l'expression « France » s'entend, pour l'application de la législation relative à l'impôt sur les sociétés :

- de la France continentale, de la Corse et des îles du littoral ;

- des départements d'outre-mer, de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane, de la Réunion et de Mayotte.

- du plateau continental sur lequel la République française exerce un droit de souveraineté conformément à la Convention de Genève du 29 avril 1958. Il s'agit non seulement du plateau continental entourant les territoires visés ci-dessus, mais également de celui qui entoure les autres collectivités territoriales de la République. Les conditions d'exploitation du plateau continental français et d'exploitation de ses ressources naturelles ont été déterminées par la loi n° 68-1181 du 30 décembre 1968.

II. Notion d'exploitation

L'exploitation d'une entreprise s'entend de l'exercice habituel d'une activité qui peut, soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement (c'est-à-dire, en général, d'une installation matérielle autonome présentant une certaine permanence), soit être réalisée par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité indépendante, soit résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

Le cycle complet d'opérations, dont l'exemple le plus caractéristique est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente, correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales, dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent. Ainsi peuvent constituer un cycle commercial complet des opérations d'extraction, de transformation, de lotissement de terrains, des prestations de services et des opérations financières. La notion de cycle complet, en l'absence d'un véritable établissement ou d'une représentation stable, n'est pas toujours déterminante pour apprécier si les résultats sont imposables là où les opérations sont effectuées. Ainsi, les opérations réalisées à l'étranger par une société française dans le cadre d'un cycle complet demeurent soumises à l'impôt français si elles ne sont pas détachables, par leur nature ou par leur mode d'exécution, des opérations réalisées en France par l'entreprise.

Ces principes sont applicables pour déterminer la situation, au regard de l'impôt français, tant des opérations extra territoriales réalisées par les sociétés françaises que des opérations réalisées en France par les sociétés étrangères.

Par suite, sauf application des dispositions de l'article 209 C du CGI (cf. n° 3756), il n'est pas tenu compte pour la détermination des bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés des bénéfices et des pertes qui se rattachent à une entreprise exploitée hors de France.

3754-1

B. Revenus immobiliers de source française

Il s'agit des revenus mentionnés au a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B du CGI.

3754-2

C. Bénéfices dont l'imposition est attribuée a la France par une convention internationale relative aux doubles impositions

(BOI-INT-DG-20-20-10)

Les conventions internationales retiennent la notion d'établissement stable comme critère de rattachement territorial des bénéfices des entreprises, tels qu'ils sont définis par la convention applicable. Les autres catégories de revenus peuvent être imposés selon des modalités différentes, en vertu de la convention applicable, ce qui est généralement le cas, par exemple, des revenus et gains immobiliers, ainsi que des revenus passifs (dividendes, intérêts et redevances).

Concernant les bénéfices des entreprises, les principes habituellement posés par les conventions, sous réserve de certaines exceptions ou règles particulières, sont les suivants :

- bénéfice d'un établissement stable : imposition exclusive dans l'Etat où l'établissement stable est situé, cette imposition étant calculée conformément à la législation de cet État ;

- bénéfices non rattachés à un établissement stable : imposition exclusive dans l'État de résidence de la personne morale, la liquidation étant effectuée conformément à la législation de cet État.

Précision : Chaque convention internationale comporte une définition précise de l'établissement stable à laquelle il convient de se référer (cf. BOI-INT). La plupart des définitions reposent toutefois sur certains principes tirés du modèle de convention de l'O.C.D.E. En règle générale, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

Chapitre 2 : Exceptions

3755

Des dispositions particulières dérogent au principe de territorialité. Il en est ainsi de celles régissant :

- la détermination du bénéfice imposable en France lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger (cf. BOI-IS-CHAMP-60-10-40) ;

- les entreprises placées sous la dépendance ou possédant le contrôle d'entreprises situées hors de France, cf. n° 2909 ;

- les versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié, cf. n° 3005 ;

- les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération des services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France (CGI, art. 155 A) ;

- les bénéfices provenant de sociétés ayant leur siège dans un pays à fiscalité privilégiée (CGI, art. 209 B,et CGI, ann. II, art. 102 SA à 102 Z ; cf. n°s 3826 et suiv.) ;

- la déduction des déficits réalisés par les PME françaises au travers de leurs filiales et succursales étrangères, cf. ci-après.

A. Détermination du bénéfice imposable lorsque l'activité est exercée conjointement en France et a l'étranger

(BOI-IS-CHAMP-60-10-40)

Il résulte des règles de la territorialité précédemment définies que, parmi les bénéfices réalisés par les entreprises dont l'activité s'exerce à la fois en France et à l'étranger, seuls ceux qui sont réputés réalisés dans notre pays y sont imposables.

Par suite, une entreprise française qui exerce habituellement une activité à l'étranger est fondée à retrancher de l'ensemble de ses bénéfices, ceux provenant de cette activité. Il est rappelé qu'il en est ainsi lorsque ladite entreprise exploite un « établissement » à l'étranger, qu'elle y réalise des opérations par l'entremise des représentants n'ayant pas de personnalité professionnelle indépendante ou lorsque ces opérations forment à l'étranger un cycle commercial complet et se détachent des autres opérations de l'entreprise.

B. Déduction des déficits réalisés par les PME françaises au travers de leurs filiales et succursales étrangères

(CGI, art. 209 C abrogé par l'article 26 de la loi de finances pour 2014 ; CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZS ter ; BOI-IS-CHAMP-60-20-40)

3756

L'article 26 de la loi de finances pour 2014 supprime le dispositif prévu à l'article 209 C du CGI pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013.

Les développements ci-après rappellent les dispositions applicables pour les résultats des exercices clos jusqu'au 30 décembre 2013.

L'article 209 C du CGI autorise les petites et moyennes entreprises (PME) situées en France à imputer sur leurs résultats imposables les déficits subis par leurs succursales ou filiales implantées à l'étranger.

Ces déficits sont ensuite rapportés aux résultats imposables en France au fur et à mesure des bénéfices réalisés par les succursales ou filiales concernées ou, au plus tard, à l'issue du cinquième exercice suivant celui de leur déduction.

Ce dispositif est applicable aux résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009.

I. Champ d'application

3757

1. PME éligibles

L'article 209 C est applicable aux PME soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire tant celles imposables au taux normal de 33,1/3 % que celles imposables au taux réduit de 15 %. L'assujettissement à l'impôt sur les sociétés peut être de plein droit ou sur option. En revanche, les PME qui sont exonérées d'impôt sur les sociétés sont exclues du présent dispositif.

La PME doit employer moins de 2 000 salariés, entendus comme les personnes placées dans un état de subordination vis-à-vis de la société, au moyen d'un contrat de travail, à durée déterminée ou non, et dont elle supporte directement les rémunérations. Il sera néanmoins admis de ne pas tenir compte des salariés des succursales étrangères.

En application du b du II de l'article 209 C du CGI , le capital et les droits de vote de la PME ne doivent pas être détenus, directement ou indirectement, à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou conjointement par plusieurs entreprises qui emploient individuellement 2 000 salariés ou plus (ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 - art. 42).

2. Succursales et filiales éligibles

Les succursales constituent des établissements commerciaux autonomes et durables dépourvus d'une personnalité juridique distincte de celle de la PME dont elles sont l'émanation. Dès lors qu'elles constituent un établissement stable à l'étranger au sens de la convention fiscale en cause, ces succursales sont imposables dans leur Etat d'implantation.

Contrairement aux succursales, les filiales disposent d'une personnalité morale distincte de celle de la PME et sont imposables dans leur Etat d'implantation, même si elles peuvent éventuellement être également imposables en France à l'impôt sur les sociétés si elles y disposent d'un établissement stable. Pour être éligibles au présent régime, les filiales doivent être détenues directement et de manière continue à concurrence d'au moins 95 % de leur capital par la PME. En conséquence, les filiales détenues par la PME de manière indirecte n'y sont pas éligibles.

II. Modalités d'application du régime

3758

1. Imputation des déficits

Les PME qui font application des dispositions de l'article 209 C du CGI peuvent déduire de leur résultat imposable de l'exercice les déficits subis par leurs succursales ou filiales éligibles au titre de ce même exercice, sans qu'il y ait lieu de les retraiter selon les règles françaises. Le montant du déficit déductible est strictement égal au déficit fiscal subi à l'étranger par la succursale ou la filiale, déterminé selon les règles fiscales de l'Etat d'implantation ; en revanche, un déficit de nature seulement comptable ne peut être admis en déduction.

Lorsque la PME détient au moins 95 % de sa filiale, elle peut déduire 100 % du déficit de celle-ci. Lorsque le pourcentage de détention du capital d'une filiale fait l'objet d'une limitation légale dans l'Etat d'implantation, la déduction des déficits subis par la filiale est limitée à la quote-part de ce déficit calculée à proportion du taux de détention de la PME dans le capital de sa filiale.

2. Réintégration des déficits imputés

L'avantage procuré par le présent régime est temporaire. En effet, les déficits étrangers déduits par la

PME doivent être rapportés au fur et à mesure des résultats bénéficiaires ultérieurs de la succursale ou de la filiale, et au plus tard lors du cinquième exercice suivant celui de leur déduction.

3. Plafonnement de l'avantage obtenu

L'avantage accordé aux PME en application de l'article 209 C est un avantage de trésorerie subordonné au respect des conditions et limites prévues par le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission européenne du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis.

Ce règlement institue un plafond de 200 000 € sur une période de trois exercices au-dessus duquel l'avantage est considéré comme une aide d'Etat. Ce plafond est, dans le cadre du dispositif prévu à l'article 209 C, porté par l'article 14 de la première loi de finances rectificative pour 2009 à 500 000 € pour les aides octroyées entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2010.

4. Obligations déclaratives

Lorsque les conditions d'application de l'article 209 C sont satisfaites, le régime de faveur est applicable de droit et résulte d'un choix de gestion de la PME éligible. L'option pour ce régime se traduit par l'inscription du montant des déficits étrangers sur la ligne ad hoc des imprimés de la déclaration.

5. Sortie du régime

Pour un déficit donné, le régime de faveur de l'article 209 C prend en principe fin lorsque l'intégralité du déficit imputé par la PME a été rapportée, et au plus tard à l'issue des cinq exercices suivant celui de son imputation.

Toutefois, la PME qui cesse de respecter les conditions d'éligibilité la concernant (effectif salarié, détention de son capital) perd immédiatement le bénéfice du dispositif prévu à l'article 209 C. Les déficits déduits et non encore rapportés sont immédiatement réintégrés au résultat de l'exercice au cours duquel la PME cesse de respecter les conditions prévues.

En revanche, lorsque des succursales ou filiales cessent de respecter les conditions d'éligibilité les concernant, la PME perd le bénéfice du dispositif prévu à l'article 209 C pour les seuls déficits imputés en émanant et doit les rapporter immédiatement au résultat de l'exercice au cours duquel elles cessent de respecter les conditions prévues.

Partie 2 : Base d'imposition

3760

Les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés de la même manière que les bénéfices industriels et commerciaux soumis à l'impôt sur le revenu (régime du bénéfice réel ou régime simplifié) sous réserve de certaines modalités spéciales exposées dans le présent titre.

Les règles générales de détermination de ces bénéfices sont donc celles exposées ci-avant (cf. n^{os} 2890 et suiv.).

Quant aux règles particulières régissant cette détermination, elles concernent la prise en compte de certains produits ou de certaines charges, des charges financières, des plus-values, de certains amortissements et de dispositifs spécifiques.

Titre 1 : Produits

3761

En matière d'impôt sur les sociétés, des règles spécifiques s'appliquent à certains produits qui font l'objet des deux chapitres suivants.

Il s'agit :

- Chapitre 1 : des produits de participations reçus de filiales et abandons de créances reçus de la mère dans le cadre du régime fiscal des sociétés mères et filiales ;

- Chapitre 2 : des produits de parts ou actions d'organismes de placements collectifs en valeurs mobilières (OPCVM).

Remarque : L'impôt sur les sociétés est établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les personnes morales passibles de cet impôt (CGI, art. 205). Il s'ensuit que, contrairement à la règle appliquée en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, l'intégralité des revenus de valeurs et capitaux mobiliers doit, en principe, demeurer comprise dans les résultats soumis à l'impôt sur les sociétés. Les crédits d'impôt auxquels ouvrent droit certains de ces revenus peuvent être imputés par la personne morale sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable.

Chapitre 1 : Produits de participations reçus de filiales et abandons de créances reçus de la mère dans le cadre du régime fiscal des sociétés mères et filiales

(BOI-IS-BASE-10-10)

A. Exonération d'impôt sur les sociétés

(CGI, art. 145 et 216 ; RES N° 2009/58 ; BOI-IS-BASE-10-10-10)

3762

Lorsque les conditions requises pour qu'une société puisse bénéficier du régime des sociétés mères sont remplies (cf. ci-après), les produits des actions ou parts d'intérêt de la filiale perçus par la société mère au cours d'un exercice peuvent être retranchés de son bénéfice net total, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges.

Les sociétés mères doivent ainsi réintégrer un montant forfaitaire réputé correspondre aux charges afférentes aux produits de participation qu'elles ont perçus et extournés du résultat fiscal.

Cette réintégration est égale à 5 % du produit total des participations, crédit d'impôt compris.

En pratique, le montant de la quote-part est indiqué dans une case réservée à cet effet sur la ligne XA du tableau 2058 A. Il vient en diminution des produits de participation ouvrant droit au régime des sociétés mères qui peuvent être retranchés du bénéfice sur la ligne XA.

En cas de sortie de groupe, la réintégration de la quote-part neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble doit être portée dans la case FC de l'imprimé n° 2058-ES de la liasse fiscale-groupe.

Remarque : En ce qui concerne :

1. Le sort du crédit d'impôt attaché aux produits de la filiale, cf. n^{os} 3901 et suiv. ;

3762-1

Conditions d'application.

1. Toutes personnes morales ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, quelle que soit leur nationalité, peuvent bénéficier du régime des sociétés mères. Ce régime s'applique donc également aux établissements stables ou succursales en France de sociétés étrangères.

Pour la détermination des exercices ouverts depuis le 1er janvier 1993, le régime des sociétés mères devient optionnel.

L'option doit être exercée pour l'ensemble des titres détenus par une société participante dans une même société distributrice. Elle résulte de l'inscription du montant des dividendes sur la ligne XA de l'imprimé n° 2058 A (contribuables soumis à un régime réel d'imposition).

2. La société mère doit être soumise de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés au taux normal sur tout ou partie de son activité et quelle que soit la nature de celle-ci.

Seuls restent exclus du régime, les sociétés ou organismes totalement exonérés de l'impôt sur les sociétés au taux normal ou dont aucune activité y compris la perception des dividendes en cause n'est imposable à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

La forme juridique sous laquelle est constituée la filiale est sans incidence au regard de l'application du régime.

3. La qualité de société mère doit s'apprécier à la date de mise en distribution des produits par la filiale.

4. Les titres de participation doivent :

- Revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement agréé par l'Administration ;

- Représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice ; ce pourcentage s'apprécie à la date de mise en paiement des produits de la participation. Si, à la date de mise en paiement des dividendes, la participation dans le capital de la société émettrice est réduite à moins de 5 % du seul fait de l'exercice d'options de souscription d'actions par les salariés dans les conditions prévues à l'article L. 225-183 du code de commerce, le régime des sociétés mères reste applicable à condition que ce pourcentage soit à nouveau atteint lors de la première augmentation de capital suivant cette date et au plus tard dans un délai de trois ans (CGI, art. 145, 1-b). Toutefois, pour l'appréciation de l'éligibilité au régime fiscal des sociétés mères des participations détenues par certaines banques mutualistes, les participations concernées peuvent ouvrir droit à l'application de ce régime, soit parce qu'elles représentent au moins 5 % du capital de la société émettrice, soit parce que leur prix de revient est au moins égal à 22 800 000 €.

- Avoir été conservés pendant un délai de deux ans.

Lorsque les titres de participation sont apportés sous le bénéfice du régime spécial des fusions prévu par l'article 210 A du CGI, le délai de conservation est décompté à partir de la date de souscription ou d'acquisition par la société apporteuse jusqu'à la date de cession par la société bénéficiaire de l'apport.

Les titres échangés dans le cadre d'opérations dont le profit ou la perte ne sont pas compris dans le résultat de l'exercice de leur réalisation en application des 7 et 7 bis de l'article 38 du CGI et au 2 de l'article 115 du CGI sont réputés détenus jusqu'à la cession des titres reçus en échange.

Le délai de conservation de deux ans n'est pas interrompu en cas de fusion entre la personne morale participante et la société émettrice si l'opération est placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI.

Si la personne morale participante ne respecte pas le délai de conservation, elle est tenue de verser au Trésor une somme égale au montant de l'impôt dont elle a été indûment exonérée, majorée de l'intérêt de retard. Ce versement est exigible dans les trois mois suivant la cession (CGI, art. 145).

Remarques :

1. Le régime des sociétés mères n'est pas applicable notamment :

- aux produits des actions des sociétés d'investissement et assimilées (cf. n° 3729) ;

- aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice ;

- aux produits distribués aux associés des sociétés agréées pour le financement des télécommunications (cf. n° 3728) ;

- aux produits distribués par les SICOMI, provenant d'opérations de crédit-bail ou de location simple totalement ou partiellement exonérées d'IS (cf. n° 3728) ;

- aux produits et plus-values nets distribués par les sociétés de capital-risque exonérés d'impôt sur les sociétés (cf. n°s 3734 et suiv.) ;

- aux bénéfices distribués aux actionnaires :

• des sociétés d'investissement immobiliers cotées et de leur filiales visées à l'article 208 C du CGI et prélevés sur les bénéfices exonérés en application du premier alinéa du II de cet article et non réintégrées en application du IV de cet article (CGI, art. 145, 6-h).

• des sociétés étrangères ayant une activité identique à celles mentionnées à l'article 208 C et qui sont exonérées, dans l'Etat où elles ont leur siège de direction effective, de l'impôt sur les sociétés de cet Etat (CGI, art. 145, 6-h-2°).

- aux revenus et profits distribués aux actionnaires de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3 nonies de l'article 208 du CGI et ceux de leurs filiales ayant opté pour le régime prévu en faveur des SIIC.

- Aux produits des titres d'une société établie dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (la liste des Etats et territoires non coopératifs au sens de l'article 238-0 A du CGI est fixée par l'arrêté du 12 février 2010 février 2010 modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 et par l'arrêté du 21 août 2013).

- Aux produits des parts de sociétés immobilières inscrites en stock à l'actif de sociétés qui exercent une activité de marchand de biens au sens du 1° du I de l'article 35 du CGI (loi n° 2012-958 du 16 août 2012, art. 16).

2. Les titres prêtés, mis en pension ou remis en garantie dans les conditions prévues aux articles 38 bis à 38 bis-0 A bis du CGI ne peuvent être pris en compte par les parties au contrat en cause pour l'application du régime fiscal des sociétés mères. De même, les titres mentionnés à l'article 38 bis A du CGI ne sont pas pris en compte pour l'application de ce régime (CGI, art. 145, 1-c).

B. Abandons de créances

(CGI, art. 216 A)

3763

Un abandon de créance ou une subvention, procédant d'un acte normal de gestion, peut, sous certaines conditions, constituer une charge déductible des bénéfices de l'entreprise qui l'accorde. Corrélativement, le montant de cet avantage constitue un produit d'exploitation à retenir pour la détermination des résultats imposables de l'entreprise qui en bénéficie.

Toutefois, l'article 216 A du CGI a introduit une exonération en faveur de certains abandons de créance ayant un caractère financier.

I. Nature et montant des abandons susceptibles d'être exonérés

Un abandon de créance ou une subvention doit être qualifié de financier lorsque, simultanément, la nature de la créance et les liens existant entre les deux entreprises exclusifs de toute relation commerciale, ainsi que les motivations de l'abandon, présentent un caractère strictement financier.

L'exonération s'applique au montant de l'avantage consenti, ou de sa fraction, exclu des charges déductibles de l'entreprise créancière dès lors que, dans la mesure où la situation nette de la filiale est positive, cet avantage a pour contrepartie, dans la proportion de la participation financière détenue, une revalorisation des titres de participation.

II. Conditions tenant a la qualité des sociétés concernées

L'exonération est réservée aux filiales qui bénéficient d'un abandon de créance ou d'une subvention consenti par une société mère au sens de l'article 145 du CGI.

La qualité de société mère s'apprécie au moment où l'avantage est accordé.

III. Conditions d'exonération de la filiale

L'exonération est subordonnée à la condition que la filiale s'engage à procéder à une augmentation de capital au profit de la société mère. L'engagement doit être joint, sur papier libre, à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel l'avantage a été obtenu.

Cette augmentation doit remplir simultanément les conditions suivantes :

- être réalisée, en totalité, avant la clôture du second exercice suivant celui au cours duquel l'avantage est intervenu ;

- être d'un montant au moins égal à celui de l'avantage obtenu ;

- être réservée à la société créancière à concurrence dudit avantage ;

- être effectuée en numéraire ou par conversion de créances. Une telle augmentation ne peut donc être réalisée par incorporation de réserves.

IV. Remise en cause de l'exonération

Elle intervient si l'engagement n'a pas été joint à la déclaration des résultats ou en cas de non-respect de cet engagement dans le délai imparti.

La société qui a bénéficié de l'avantage doit en rapporter le montant aux résultats de l'exercice au cours duquel il a été obtenu. Les droits rappelés sont passibles de la pénalité prévue à l'article 1729 du CGI.

C. Régime des sociétés mères et filiales : retenue à la source sur les dividendes

(CGI, art. 119 ter)

3764

Sur ce point il convient de se reporter au BOI-RPPM-RCM-30-30-20-20.

Chapitre 2 : Produits de parts ou actions d'OPCVM détenues par les entreprises

(CGI, art. 209-0 A ; BOI-IS-BASE-10-20)

A. Champ d'application

3765

Pour la détermination de leurs résultats imposables, les entreprises qui détiennent des parts ou actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières ou de placements collectifs relevant des paragraphes 1, 2 et 6 de la sous-section 2, du paragraphe 2 ou du sous-paragraphe 1 du paragraphe 1 de la sous-section 3 de la section 2 du chapitre IV du titre Ier du livre II du code monétaire et financier, qu'ils soient français ou étrangers, évaluent ces parts ou actions, à la clôture de chaque exercice, à leur valeur liquidative.

Ce dispositif n'est pas applicable :

- aux parts ou actions d'OPCVM ou de placements collectifs mentionnés ci-dessus dont l'actif est composé de façon constante pour 90 %[(1)] au moins d'actions, de certificats d'investissement et de certificats coopératifs d'investissement ; les parts de FCPR qui remplissent ces conditions sont comprises dans cette catégorie ;

[(1)] Il est admis que pour l'appréciation du respect de ce seuil de 90 %, la valeur réelle des parts ou actions d'OPCVM détenue par un OPCVM soit prise en compte « par transparence » lorsque la valeur réelle de leurs actifs respecte elle-même la proportion de 90 % en titres éligibles.

- aux parts de FCPR ou de fonds professionnels de capital investissement qui remplissent les conditions prévues au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B du CGI à la condition que l'entreprise s'engage à les conserver pendant une durée au moins égale à cinq ans ;

- aux parts ou actions d'OPCVM ou de placements collectifs mentionnés ci-dessus détenues par les entreprises exerçant majoritairement leur activité dans les secteurs de l'assurance sur la vie ou de capitalisation.

B. Imposition des écarts de valeur liquidative

3765-1

L'écart entre la valeur liquidative à l'ouverture et à la clôture de l'exercice constaté lors de cette évaluation est compris dans le résultat imposable de l'exercice concerné. En cas d'acquisition au cours de l'exercice, l'écart est calculé à partir de la valeur liquidative à la date d'acquisition.

C. Cession des parts ou actions

3765-2

Lors de la cession de ces parts, actions ou droits, le résultat imposable est déterminé à partir du prix d'acquisition ou de souscription des titres, corrigé du montant des écarts d'évaluation qui ont été compris dans les résultats imposables.

D. Régime des provisions

3765-3

Les provisions constituées en vue de faire face à la dépréciation des titres ou droits mentionnés ci-dessus ne sont pas déductibles. Les dotations complémentaires aux provisions constituées par les entreprises d'assurances en vue de faire face à la dépréciation des titres soumis au régime de l'article 209-0 A du CGI ne sont pas déductibles des résultats imposables. Les dotations comptabilisées par les entreprises d'assurances concernées par le dispositif sont immédiatement rapportées au résultat imposable (leur reprise ultérieure sera déduite du résultat imposable de l'exercice au cours duquel

intervient cette reprise). Les reprises de provisions antérieures constituées par les entreprises d'assurances sont également comprises dans le résultat imposable dans les conditions de droit commun.

E. Obligations déclaratives

3765-4

Pour chaque exercice, le montant net des écarts d'évaluation obtenu après compensation éventuelle entre les écarts positifs et négatifs est indiqué en annexe à la déclaration prévue à l'article 53 A du CGI et est déterminé à partir d'un état qui fait apparaître pour chaque catégorie de titres de même nature les valeurs liquidatives de ces parts ou actions qui sont retenues pour la détermination de l'écart imposable. Cet état doit être représenté à toute réquisition de l'administration.

Titre 2 : Plus-values et moins-values

(BOI-IS-BASE-20)

3766

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, les plus-values et moins-values de cession de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé sont soumises à un régime spécial, prévu aux articles 39 duodecies à 39 quindecies du CGI, fondé sur une distinction entre les plus-values et moins-values à long terme qui font l'objet d'une imposition atténuée et les plus-values et moins-values à court terme qui sont traitées comme un résultat ordinaire sous réserve de la possibilité d'étalement sur trois ans. Cette distinction repose sur un double critère de durée de détention (+/- de deux ans) et de nature de l'élément d'actif cédé (amortissable ou non).

Pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, le a quater du I de l'article 219 du CGI exclut de régime des plus ou moins-values à long terme, les plus ou moins-values provenant de la cession de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé, à l'exception des parts ou actions visées aux premier et troisième alinéas du a ter de ce même article (titres de participation), des titres de certains fonds communs de placement à risque ou de sociétés de capital-risque détenus depuis au moins cinq ans, et de certains produits de la propriété industrielle.

Les plus ou moins-values provenant de la cession de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé sont prises en compte dans le résultat imposable dans les conditions et au taux de droit commun.

Ces plus-values ne peuvent bénéficier du régime d'étalement prévu au 1 de l'article 39 quaterdecies du CGI réservé aux plus-values à court terme réalisées par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu.

Chapitre 1 : régime fiscal des plus et moins-values à court terme réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés

(CGI, art. 39 quaterdecies)

3767

Les plus ou moins-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme relèvent du régime fiscal des plus ou moins-values à court terme (à cet égard, les règles développées aux n^{os} 3117, 3118 et 3120 s'appliquent aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, à l'exception de la possibilité d'étalement sur trois ans de la plus-value nette à court terme).

Chapitre 2 : Champ d'application du régime des plus et moins-values à long terme des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés

3768

A. Plus ou moins-values exclues du régime des plus-values ou moins-values à long terme

I. Plus ou moins-values provenant de la cession d'éléments d'actif

Le régime des plus et moins-values à long terme ne s'applique pas aux plus ou moins-values réalisées par les entreprises passibles de l'IS provenant de la cession de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé, à l'exception des titres de participation au sens du a ter du I de l'article 219 du CGI, des titres de certains fonds communs de placement à risque ou de sociétés de capital-risque détenus depuis au moins cinq ans et de certains produits de la propriété industrielle (cf. n° 3770).

Sont concernées par ces dispositions, les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, ainsi que des sociétés ou groupements dont les résultats sont imposés selon le régime des sociétés de personnes pour la fraction revenant à leurs associés ou membres qui relèvent de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 238 bis K, I). Sont également concernées les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI.

Les plus ou moins-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme relèvent du régime fiscal des plus ou moins-values à court terme (cf. n° 3767).

II. Plus ou moins-values relatives a certains titres

3769

Le régime des plus-values et moins-values à long terme ne s'applique pas notamment :

- aux obligations, y compris les obligations convertibles et titres assimilés (titres associatifs) ainsi que les bons de souscription d'obligations ;

- aux titres participatifs ;

- aux parts ou actions d'OPCVM (fonds commun de placement, SICAV, OPCI, organismes professionnels de placement collectif immobilier (OPPCI) ou par les organismes de droit étranger ayant un objet équivalent mentionnés au 5° du I de l'article L. 214-36 du code monétaire et financier) ;

- aux titres de sociétés revêtant ou non le caractère de titres de participation, dont l'actif est constitué principalement par des titres également exclus du régime des plus-values à long terme ou dont l'activité consiste de manière prépondérante en la gestion des mêmes valeurs pour leur propre compte à l'exception des moins-values afférentes aux titres de ces sociétés à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 du CGI au cours de l'exercice au titre duquel ces moins-values ont été constatées et des cinq exercices précédents (loi n° 2012-958 du 16 août 2012, art. 16) ;

- aux bons de souscription d'actions ;

- aux certificats d'investissement et aux certificats coopératifs d'investissement ;

- aux parts ou actions de sociétés revêtant le caractère de titres de placement.

- pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2006, aux titres autres que ceux mentionnés au troisième alinéa du I-a quinquies de l'article 219 du CGI, dont le prix de revient est au moins égal à 22 800 000 € et qui satisfont aux conditions ouvrant droit au régime des sociétés mères autres que la détention de 5 % au moins du capital de la société émettrice (CGI, art. 219, I-a sexies-0).

- pour les exercices clos à compter du 26 septembre 2007, aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées réalisées à compter du 26 septembre 2007. Sont considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière, les sociétés dont l'actif est, à la date de la cession de ces titres ou a été, à la clôture du dernier exercice précédant cette cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code

monétaire et financier ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière. Pour l'application de ces dispositions, ne sont pas pris en considération les immeubles ou les droits mentionnés à la phrase précédente lorsque ces biens ou droits sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. Les provisions pour dépréciation afférentes à ces titres cessent d'être soumises à ce même régime (CGI, art. 219, I-a sexies-0 bis).

- pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, aux cessions de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 219, I-a sexies-0 ter). La liste des Etats et territoires non coopératifs au sens de l'article 238-0 A du CGI est fixées par l'arrêté du 12 février 2010 février 2010 modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 et par l'arrêté du 21 août 2013.

Sort des provisions pour dépréciation : cf. ci-dessus n° 3128 ;

Le résultat de la cession de ces titres s'intègre au résultat d'ensemble de l'entreprise, conformément aux dispositions du 1 de l'article 38 du CGI. Les profits ou pertes de ces cessions sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

B. Plus ou moins-values restant éligibles au régime des plus et moins-values à long terme

3770

Les seules plus-values sur titres susceptibles de bénéficier du régime des plus-values à long terme et de la taxation au taux réduit des plus-values nettes à long terme, à savoir 15 % ou 8 % (le taux de 8 % étant ramené à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007), selon la catégorie de titres de participations concernés sont celles qui résultent de la cession :

- de parts ou actions de sociétés revêtant pour la société détentrice le caractère de titres de participation ;

- des parts de fonds commun de placement à risques (FCPR) de fonds professionnel de capital investissement (FCPI) qui remplissent les conditions prévues au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B du CGI ;

> **Remarque :** En ce qui concerne l'application du régime des plus-values à long terme aux répartitions des actifs d'un FCPR, cf. n° **3771 et suiv**.

- des actions de sociétés de capital-risque qui remplissent les conditions prévues à l'article 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985.

Les FCPR, les FCPI et les SCR dont les titres sont susceptibles de bénéficier du régime des plus ou moins-values à long terme doivent respecter ces conditions pendant toute la durée de détention des parts ou actions ou au moins pendant les cinq ans précédant leur cession.

Conformément aux dispositions du 1-5° de l'article 39 du CGI, les provisions pour dépréciation de ces titres sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme.

Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 1997, les plus ou moins-values provenant de la cession des titres énumérés ci-dessus demeurent éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme. Par suite, les modalités d'imposition du résultat de cession de ces titres, ainsi que le régime fiscal applicable aux provisions destinées à faire face à leur dépréciation demeurent inchangées.

Toutefois, le traitement fiscal des moins-values à long terme de ces provisions pour dépréciation diffère selon la nature des titres concernés. Ainsi, lorsque les provisions pour dépréciation sont afférentes à des titres de participation autres que ceux mentionnés au a quinquies du I de l'article 219 du CGI, les plus ou moins-values à long terme résultant des dotations et reprises liées à ces provisions relèvent du taux de 15 %.

Lorsque les provisions pour dépréciation sont afférentes à des titres de participation mentionnés au a quinquies du I de l'article 219 du CGI, les plus ou moins-values à long terme résultant des dotations et reprises liées à ces provisions relèvent également du taux de 8 % puis de 0 %.

Le régime fiscal des plus ou moins-values à long terme s'applique également sous certaines conditions au profits mentionnés à l'article 39 terdecies du CGI (cf. II ci-après).

3771

I. Plus ou moins-values provenant de la cession de parts ou actions visées aux premier et troisième alinéas du a ter du I de l'**article 219 du CGI**

Les plus ou moins-values provenant de la cession des parts ou actions revêtant le caractère de titre de participation au sens du I-a-ter de l'article 219 du CGI ainsi que des titres de certains fonds communs de placement à risque de fonds professionnel de capital investissement ou de sociétés de capital risque détenus depuis au moins cinq ans demeurent éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme.

II. Profits mentionnés à l'**article 39 terdecies du CGI**

Le résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication industriels mentionnés au 1 de cet article reste éligible au régime des plus-values à long terme sous réserve du respect des conditions mentionnées par ce texte (cf. n^{os} 3111 et s.). Le régime des plus ou moins-values à long terme s'applique également, dans les conditions prévues au 1 de l'article 39 terdecies du CGI, à la plus ou moins-value résultant de la cession d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel qui satisfait aux conditions prévues aux troisième, quatrième et cinquième alinéas du même 1 (CGI, art. 219, I-a quater, 3è alinéa).

III. Distributions effectuées par les sociétés de capital risque mentionnées aux 4 et 5 de l'**article 39 terdecies du CGI**, sous certaines conditions

(cf. n° 3116).

IV. Répartitions d'une fraction des actifs d'un FCPR

(CGI, art. 38, 5, 2° modifié par l'article 42 de l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs)

Un régime fiscal particulier est applicable à la répartition, en numéraire ou en nature, d'une fraction des actifs détenus par un fonds commun de placement à risques (FCPR) ou d'un fonds professionnel de capital investissement qui remplit les conditions prévues au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B du CGI. Les sommes ainsi réparties sont affectées en priorité au remboursement des apports. L'excédent des sommes réparties sur le montant des apports ou sur le prix d'acquisition des parts s'il est différent du montant des apports est compris dans le résultat imposable de l'exercice au cours duquel cet excédent apparaît. Il est soumis au régime fiscal des plus-values à long terme dans la proportion existant entre le montant des apports effectués depuis au moins deux ans à la date de la répartition et le montant total des apports effectués à cette même date. Le prix de revient des parts est corrélativement diminué à concurrence des sommes réparties qui n'ont pas été imposées en application de ces dispositions.

Ces dispositions s'appliquent également aux sommes reçues par un fonds commun de placement à risques, ou un fonds professionnel de capital investissement qui remplit les conditions prévues au II ou au III bis de l'article 163 quinquies B, provenant :

a) Des répartitions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques, ou d'un fonds professionnel de capital investissement prévues au IX de l'article L. 214-28 du code monétaire et financier ;

b) Des distributions d'une entité mentionnée au 2° du II de l'article L. 214-28 du même code, autre qu'un fonds commun de placement à risques, qu'un fonds professionnel spécialisé relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2103 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs ou qu'un fonds professionnel de capital investissement constituée dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, prélevées sur des plus-values réalisées par l'entité lors de la cession de titres intervenue au cours de l'exercice précédent.

Chapitre 3 : Modalités d'imposition des plus et moins-values à long terme réalisées par les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés

(CGI, art 39 quindecies et 219, I)

3772

Les plus-values à long terme réalisées et les moins-values à long terme subies font l'objet d'une compensation générale. Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004 a abaissé de 19 % à 15 % le taux d'imposition des plus-values à long terme.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, les plus-values à long terme afférentes à certains titres de participations et assimilés font l'objet d'une imposition séparée à un taux réduit de 8 %, et à compter du 1er janvier 2007 d'une exonération, sous certaines conditions : cf. n^{os} 3773-1 et 3773-2.

Remarque : Les règles particulières de réduction de la base d'imposition en matière d'impôt sur les sociétés propres aux départements d'outre-mer sont également applicables aux plus-values nettes à long terme réalisées dans ces départements.

A. Modalités d'imposition des plus-values nettes a long terme

3773

I. Modalités d'imposition au taux réduit d'imposition prévu a l'article 219-I-A du CGI

(CGI, art. 219, I-a-3è alinéa)

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005, le taux réduit d'imposition des plus-values nettes à long terme est abaissé de 19 % à 15 %. Il est précisé que le montant net des plus-values à long terme afférentes aux titres des sociétés à prépondérance immobilière définies au a sexies-0 bis du I de l'article 219 du CGI cotées est imposé au taux prévu au IV modifié de l'article 219 du CGI. Ce taux est fixé à 19 % à compter du 1er janvier 2009.

3773-1

II. Modalités d'imposition au taux réduit d'imposition ou exonération prévus au a quinquies du I de l'**article 219 du CGI** pour certains titres de participation

Pour les exercices ouverts entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2006, le montant net des plus-values à long terme afférentes à certains titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 %.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, ce taux est fixé à 0 % , sous réserve de la prise en compte pour la détermination du résultat imposable dans les conditions de droit commun d'une quote-part de frais et charges égale à 5 % du résultat net des plus-values de cession ainsi exonérées. Cette quote-part de frais et charges est portée au taux de 10 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011. Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, cette quote-part de frais et charges est portée à 12 % du montant brut des plus-values de cession (Loi de finances pour 2013, art. 22).

Les titres de participation concernés sont les titres de participation revêtant ce caractère sur le plan comptable, les actions acquises en exécution d'une offre publique d'achat ou d'échange par l'entreprise qui en est l'initiatrice et les titres ouvrant droit au régime des sociétés mères si ces actions ou titres sont inscrits en comptabilité au compte titres de participation ou à une subdivision spéciale d'un autre compte du bilan correspondant à leur qualification comptable, à l'exception des titres des sociétés à prépondérance immobilière définis, pour les cessions de titres réalisées à compter du 26 septembre 2007, au 3è alinéa du I-A de l'article 219 du CGI (cf. n° 3773).

3773-2

III. Modalités d'imposition au taux réduit d'imposition ou exonération prévus au a sexies du I de l'**article 219 du CGI** pour les sommes réparties par les FCPR, les fonds professionnels de capital investissement (FPCI), les distributions des SCR, et les cessions de parts de FCPR ou d'actions de SCR

Les sommes réparties par un fonds commun de placement à risques ou par un fonds professionnel de capital investissement et les distributions de sociétés de capital-risque soumises au régime fiscal des plus-values à long terme en application du deuxième alinéa du 5 de l'article 38 du CGI ou du 5 de l'article 39 terdecies du même code sont soumises à l'impôt au taux de 8 % (pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006) pour la fraction des sommes ou distributions afférentes aux cessions d'actions ou de parts de sociétés à l'exception des titres des sociétés à prépondérance immobilière mentionnés au a sexies-0 bis du I de l'article 219 du CGI et, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, des titres des sociétés mentionnées au a sexies-0 ter du I de l'article 219 du même code (cf. n° 3769) détenus depuis deux ans au moins et si le fonds ou la société a détenu au moins 5 % du capital de la société émettrice pendant deux ans au moins. Le taux de 8 % est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.

Pour l'appréciation du seuil de 5 %, sont également pris en compte les titres détenus par d'autres fonds communs de placement à risques, fonds professionnel de capital investissement ou sociétés de capital-risque qui ont agi de concert avec le fonds ou la société concerné dans le cadre d'un contrat conclu en vue d'acquérir ces titres.

Lorsque les actions ou parts cédées ont été reçues dans le cadre d'un échange, d'une conversion ou d'un remboursement d'un titre donnant accès au capital de la société, le délai de deux ans de détention des actions est décompté à partir de l'acquisition du titre donnant accès au capital de la société.

3773-3

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, la plus-value réalisée sur la cession de parts de fonds communs de placement à risques, de parts de fonds professionnels de capital investissement ou d'actions de sociétés de capital-risque mentionnées au premier alinéa du a ter du I de l'article 219 du CGI est soumise au taux de 8 % à hauteur du rapport existant à la date de la cession entre la valeur des actions ou parts de sociétés mentionnées au premier alinéa du n° 3773-2 inscrites à l'actif du fonds ou de la société augmentée des sommes en instance de distribution depuis moins de six mois représentative de la cession d'actions ou de parts de sociétés mentionnées au premier alinéa du n° 3773-2 et la valeur de l'actif total de ce fonds ou de cette société. Ce taux est fixé à 0 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.

B. Suppression de la réserve spéciale des plus-values a long terme

(CGI, art. 209 quater)

3774

Pour les plus-values imposées au titre d'exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2003, lorsqu'elle avait été réalisée par une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés, la plus-value nette à long terme devait, après avoir été imposée au taux réduit de 19 % (taux applicable pour les exercices ouverts avant le 1er janvier 2005), être portée pour son montant net d'impôt à un compte de réserve spéciale ouvert au passif du bilan.

3774-1

L'inscription à la réserve spéciale prévue au 1 de l'article 209 quater du CGI cesse pour les plus-values imposées au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004.

3774-2

C. Institution d'une taxe exceptionnelle de 2,5 % sur le montant des sommes virées du compte de réserve spéciale a un autre compte de réserve

(loi de finances rectificative pour 2004, art. 39, IV ; Décret n° 2005-1583 du 19 décembre 2005)

En ce qui concerne ce dispositif, voir les paragraphes 1246-2 et 1246-3 de l'édition 2008 du précis de fiscalité.

D. Distribution de la réserve spéciale

(CGI, art. 209 quater, 2 et 3)

3774-4

Les sommes prélevées sur la réserve spéciale doivent être rapportées aux résultats de l'exercice en cours lors de ce prélèvement, sous déduction de l'impôt perçu à raison de la réalisation de la plus-value correspondante (CGI, art. 209 quater, 2). Cette disposition ne concerne pas les sommes portées à la réserve spéciale inscrite au bilan à la clôture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2004 et virées à un autre compte de réserve en application de l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2004.

Le complément d'impôt n'est pas perçu en cas de dissolution de la société, d'incorporation au capital de la réserve spéciale intervenue avant le 1er janvier 2005 ou d'imputation de pertes sur cette réserve spéciale avant le 1er janvier 2005. La société choisit librement l'ordre d'imputation de ses pertes sur la réserve spéciale, mais les pertes ainsi annulées cessent d'être reportables.

E. Imputation des moins-values nettes a long terme

(BOI-IS-DEF-30)

3774-5

Lorsque la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme réalisées ou subies au cours d'un même exercice fait apparaître une moins-value nette à long terme, cette moins-value ne peut qu'être imputée sur les plus-values nettes à long terme imposables aux taux visés au a du I de l'article 219 du CGI (cf. n° 3773) éventuellement réalisées au cours des dix exercices suivants. Toutefois, le traitement fiscal des moins-values à long terme diffère selon la nature des éléments ou les exercices concernés.

3775

I. Imputation des moins-values nettes a long terme relevant du taux de 15 % pour les exercices ouverts au cours de l'année 2005

Conformément aux principes posés au 2 du I de l'article 39 quindecies du CGI et au a de l'article 219 du CGI, les moins-values nettes à long terme relevant du taux de 15 % subies au cours d'un exercice ouvert entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2005 s'imputent en principe sur les plus-values nettes à long terme imposables au même taux de 15 % réalisées au cours des dix exercices suivants (sous réserve de la sectorisation évoquée au n° 3775-1).

La moins-value nette à long terme subie, le cas échéant, au titre de l'exercice de liquidation de l'entreprise peut être déduite pour une fraction de son montant du bénéfice de cet exercice imposable dans les conditions de droit commun, lorsque la liquidation intervient au cours d'un exercice ouvert entre le 1er janvier 2005 et le 31 décembre 2005. Il en est de même pour les moins-values à long terme en report au titre des exercices précédents qui sont encore susceptibles de faire l'objet de l'imputation prévue au troisième alinéa du a du I de l'article 219 du CGI.

La fraction des moins-values nettes à long terme restant à reporter subies au cours de l'exercice de liquidation ou des dix exercices antérieurs est imputable sur le bénéfice de liquidation à hauteur d'un rapport de :

- 19 / 33,33èmes du montant des moins-values à long terme imputables pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1994 et clos avant le 31 décembre 2006 ;

- 15 / 33,33èmes du même montant pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2006.

3775-1

II. Sectorisation des moins-values nettes a long terme existantes à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2006

Conformément aux règles prévues au a quinquies du I de l'article 219 du CGI, les entreprises doivent ventiler les moins-values à long terme existantes à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006 en deux catégories :

- la fraction des moins-values à long terme afférente à des éléments qui relèvent du taux de 15 % : ces moins-values nettes à long terme restent reportables et imputables dans les conditions habituelles sur les plus-values nettes à long terme relevant elles-mêmes du taux de 15 % ;

- la fraction des moins-values à long terme afférentes à des éléments qui relèvent du taux de 8 % puis de 0 % : cette fraction ne peut être compensée qu'avec des plus-values à long terme imposées au taux de 8 % au titre des seuls exercices ouverts en 2006. Le solde de cette fraction et l'excédent éventuel des moins-values à long terme afférentes aux titres éligibles au taux de 0 % constaté au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006 ne sont plus imputables ou reportables à partir des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.

3775-2

III. Régime des moins-values nettes à long terme pour les exercices ouverts à compter de 2006

1. Moins-values nettes à long terme relevant du taux de 15 %

Les moins-values nettes à long terme relevant du taux de 15 % subies au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2006 s'imputent en principe sur les seules plus-values nettes à long terme imposables au même taux de 15 %, réalisées au cours des dix exercices suivants, conformément au 2 du I de l'article 39 quindecies du CGI, au troisième alinéa du a et au a quinquies du I de l'article 219 du CGI.

Toutefois, il est admis que le solde de moins-values à long terme relevant du taux de 15 % puisse s'imputer sur la plus-value à long terme au taux de 8 % réalisée au cours de l'exercice 2006.

En revanche, ces moins-values nettes à long terme relevant du taux de 15 % ne sont jamais imputables sur les plus-values nettes à long terme relevant du taux de 0 %.

En cas de liquidation de l'entreprise au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2006, les modalités d'imputation sont applicables, étant précisé que seules les moins-values nettes à long terme imposables au taux de 15 % sont susceptibles d'être imputées sur le bénéfice de l'exercice de liquidation dans les conditions rappelées supra, à l'exclusion de celles afférentes à des titres relevant du taux de 8 % ou de 0 % qui ne sont plus imputables ou reportables (cf. n° 3775).

2. Moins-values nettes à long terme relevant du taux de 8 % puis de 0 %

Pour les exercices ouverts entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2006, conformément aux principes posés au cinquième alinéa du a quinquies du I de l'article 219 du CGI, les moins-values à long terme relevant du taux de 8 % subies au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2006 s'imputent uniquement sur les plus-values à long terme imposables au même taux de 8 %, réalisées au cours du même exercice.

Lorsque la compensation des plus et moins-values à long terme relevant du taux de 8 % imposées au titre de l'exercice fait apparaître une moins-value nette à long terme globale au titre de cet exercice :

- aucune compensation n'est possible avec la plus-value nette à long terme imposable au taux de 15 % constatée au titre de l'exercice ;

- le solde éventuel de la moins-value nette à long terme relevant du taux de 8 % n'est pas reportable sur les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.

Cette moins-value nette à long terme est donc définitivement perdue.

En cas de liquidation de l'entreprise au cours d'un exercice ouvert au cours de l'année 2006, aucune moins-value nette à long terme ne peut être imputée sur le bénéfice imposable de l'exercice imposable au taux de droit commun.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, lorsque la compensation des plus et moins-values à long terme relevant du taux de 0 % fait apparaître une moins-value nette à long terme, celle-ci n'est plus imputable ou reportable sur les exercices postérieurs, notamment pour la fraction de la moins-value nette à long terme qui provient des dotations de provisions pour dépréciation afférentes aux titres relevant de ce taux, y compris lorsque ces provisions sont ultérieurement reprises. En outre,

aucune imputation n'est possible sur les plus-values nettes à long terme relevant du taux de 15 % de l'exercice ou sur le bénéfice imposable de l'exercice en cas de liquidation de l'entreprise ;

3775-3

IV. Imputation des moins-values nettes a long terme afférentes a des titres exclus du régime des plus et moins-values a long terme en application du a sexies-0 du I de l'article 219 du CGI et restant a reporter a l'ouverture du premier exercice clos a compter du 31 décembre 2006

(CGI, art. 219, I-a sexies-0)

Les moins-values à long terme afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa du a sexies-0 du I de l'article 219 du CGI (cf. n° 3769), et restant à reporter à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2006, peuvent, après compensation avec les plus-values à long terme et produits imposables au taux de 15 %, s'imputer à raison des 15/33,33ème de leur montant sur les bénéfices imposables, dans la limite des gains nets retirés de la cession de titres de même nature.

3775-4

V. Imputation des moins-values nettes a long terme afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values a long terme en application du a sexies-0 bis du I de l'article 219 du CGI, restant a reporter a l'ouverture du premier exercice clos a compter du 26 septembre 2007 ou réalisées au cours du même exercice

(CGI, art 219, I-a sexies-0 bis)

Les moins-values à long terme afférentes aux titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa du a sexies-0 bis de l'article 219 du CGI (cf. n° 3769), restant à reporter à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 26 septembre 2007 ou réalisées au cours du même exercice, peuvent, après compensation avec les plus-values à long terme et produits imposables au taux de 15 %, s'imputer à raison des 15/33,33èmes de leur montant sur les bénéfices imposables, dans la limite des gains nets retirés de la cession de titres de même nature.

3775-5

VI. Imputation des moins-values afférentes a des titres exclus du régime des plus et moins-values a long terme en application du a sexies-0 ter du I de l'article 219 du CGI

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, ces moins-values peuvent s'imputer exclusivement sur des plus-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme en application du même article.

F. Cession ou cessation d'entreprise

3776

La moins-value nette à long terme subie, le cas échéant, au titre de l'exercice de liquidation de l'entreprise peut être déduite pour une fraction de son montant des bénéfices de cet exercice imposables dans les conditions de droit commun. Il en est de même pour les moins-values à long terme subies au cours des dix exercices précédents et restant à reporter à l'ouverture de l'exercice de liquidation. La fraction imputable sur les bénéfices de l'exercice est égale au rapport qui existe :

- entre le taux réduit des plus-values à long terme en vigueur au titre de l'exercice de réalisation des moins-values en cause ;

- et le taux normal de l'impôt sur les sociétés applicable au titre de l'exercice de liquidation.

Ainsi, les moins-values à long terme existant à l'ouverture du premier des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005 sont imputées sur les plus-values à long terme imposées au taux de 15 %. L'excédent des moins-values à long terme subies au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005 et afférentes à des éléments autres que les titres de participation définis au troisième alinéa du a quinquies du I de l'article 219 du CGI peut être déduit des bénéfices de l'exercice de liquidation d'une entreprise à raison des 15/33,33e de son montant (CGI, art. 219, I- a bis).

Chapitre 4 : Rrégimes particuliers

3777

A. Cession de locaux à usage de bureau ou à usage commercial destinés à être transformés en logements

(CGI, art. 210 F modifié par l'article 36 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IS-BASE-20-30-10).

Les plus-values nettes dégagées lors de la cession d'un local à usage de bureau ou à usage commercial par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 19 % mentionné au IV de l'article 219 du CGI lorsque la cession est réalisée au profit :

a) d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ;

b) d'une société dont les titres donnant obligatoirement accès au capital sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou offerts au public sur un système multilatéral de négociation, d'une société civile de placement immobilier dont les parts sociales ont été offertes au public, d'une filiale mentionnée au premier alinéa du II de l'article 208 C du CGI, d'une société mentionnée au III bis du même article 208 C ou d'une société agréée par l'Autorité des marchés financiers et ayant pour objet principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location, ou la détention directe ou indirecte de participations dans des personnes morales mentionnées à l'article 8 et aux 1, 2 et 3 de l'article 206 du CGI dont l'objet social est identique ;

c) d'un organisme d'habitations à loyer modéré, d'une société d'économie mixte gérant des logements sociaux, de l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation, des sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts pour les logements mentionnés au 4° de l'article L. 351-2 du même code ou d'un organisme bénéficiant de l'agrément relatif à la maîtrise d'ouvrage prévu à l'article L. 365-2 dudit code.

Pour l'application de ce dispositif, les locaux à usage de bureaux s'entendent, d'une part, des bureaux proprement dits et de leurs dépendances immédiates et indispensables destinés à l'exercice d'une activité de quelque nature que ce soit et, d'autre part, des locaux professionnels destinés à l'exercice d'activités libérales ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif. Les locaux à usage commercial s'entendent des locaux destinés à l'exercice d'une activité de commerce de détail ou de gros et de prestations de services à caractère commercial ou artisanal.

Ces dispositions prévues au I de l'article 210 F du CGI ne s'appliquent pas aux cessions réalisées entre un cédant et un cessionnaire qui ont entre eux des liens de dépendance, au sens du 12 de l'article 39 du CGI.(Loi de finances rectificative pour 2013, art. 36).

L'article 210 F du CGI, tel qu'il résulte du I de l'article 36 de la de la loi de finances rectificative pour 2013, s'applique aux cessions à titre onéreux réalisées jusqu'au 31 décembre 2014 ou réalisées à une date postérieure dès lors qu'une promesse de vente, au sens de l'article 1589 du code civil, a été signée avant le 1er janvier 2015. Toutefois, les conditions prévues à l'alinéa ci-dessus ne s'appliquent pas aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2014 qui ont fait l'objet d'une promesse de vente, au sens du même article 1589, signée avant cette même date.

L'application de ce dispositif est subordonnée à la condition que la société cessionnaire s'engage à transformer le local acquis en local à usage d'habitation dans les trois ans qui suivent la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'acquisition est intervenue. Pour l'application de cette condition, l'engagement de transformation est réputé respecté lorsque l'achèvement des travaux de transformation intervient avant le terme du délai de trois ans.

Ce dispositif s'applique aux cessions à titre onéreux réalisées du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014.

La date d'achèvement correspond à la date mentionnée sur la déclaration prévue à l'article L. 462-1 du code de l'urbanisme.

En cas de fusion de sociétés, l'engagement de transformation souscrit par la société absorbée n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement de transformation dans le délai restant à courir.

Le non-respect de l'engagement de transformation par la société cessionnaire ou la société absorbante qui s'y est substituée entraîne l'application de l'amende prévue au III de l'article 1764 du CGI. Par dérogation, l'amende prévue au III de l'article 1764 du CGI n'est pas due lorsque la société cessionnaire ou la société absorbante ne respecte pas l'engagement de transformation en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté.

3778

B. Cession de certains titres de participation entre entreprises liées

(CGI, art. 219, I-a septies ; BOI-IS-BASE-20-30-20)

Lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39 du CGI, la déduction des moins-values de cession de titres de participation définis au dix-huitième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, autres que ceux mentionnés au a sexies-0 bis du I de l'article 219 du CGI, et détenus depuis moins de deux ans, est reportée à la première des dates suivantes :

1) La date à laquelle l'entreprise cédante cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés ou est absorbée par une entreprise qui, à l'issue de l'absorption, n'est pas liée à l'entreprise détenant les titres cédés ;

2) La date à laquelle les titres cédés cessent d'être détenus par une entreprise liée à l'entreprise cédante, à l'exception du cas où la société dont les titres ont été cédés a été absorbée par une autre entreprise liée ou qui le devient à cette occasion et pour toute la période où elle demeure liée ;

3) La date correspondant à l'expiration d'un délai de deux ans, décompté à partir du jour où l'entreprise cédante a acquis les titres.

L'imposition est établie au nom de l'entreprise cédante ou, en cas d'absorption dans des conditions autres que celles mentionnées au 1), de l'entreprise absorbante, selon le régime de moins-value qui aurait été applicable si l'entreprise avait cédé les titres à cette date et, le cas échéant, les avait détenus depuis la date d'acquisition par l'entreprise absorbée.

L'entreprise doit joindre à sa déclaration de résultat au titre de chaque exercice concerné un état conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître les éléments nécessaires au calcul des moins-values et ceux relatifs à l'identification de l'entreprise qui détient les titres, explicitant les liens de dépendance qui les unissent (cf. Décret n° 2012-359 du 14 mars 2012).

3778-1

C. Transfert de titres de compte à compte

(CGI, art. 219, I-a ter ; BOI-IS-BASE-20-30-30)

En cas de transfert de titres du compte titres de participation à un autre compte du bilan ou inversement ainsi qu'en cas de transfert de l'un des comptes du bilan, autre que le compte titres de participation, et l'une des subdivisions spéciales « titres relevant du régime des plus values à long terme », la prise en compte dans les résultats imposables du profit ou de la perte ou de la plus ou moins value constaté à cette occasion est reportée jusqu'à la cession effective des titres en cause.

3778-2

D. Apport en société d'une créance rachetée à une valeur décotée

(CGI, art. 209, VII bis)

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, lorsque des titres de participation

mentionnés au troisième alinéa du a quinquies du I de l'article 219 du CGI ont été acquis dans le cadre d'une opération d'augmentation de capital libérée par compensation avec des créances liquides et exigibles qui ont été acquises auprès d'une entreprise tierce non liée, au sens du 12 de l'article 39 du CGI, à l'entreprise qui acquiert les titres, ni à l'entreprise émettrice, le profit imposable est déterminé en tenant compte de la valeur réelle des titres reçus en contrepartie. Les liens de dépendance mentionnés ci-avant sont appréciés à la date de l'acquisition des titres et au cours des douze mois qui précèdent et qui suivent cette date.

3778-3

E. Plus-values relatives aux immeubles et parts de sociétés de personnes ayant un objet identique à celui des sociétés d'investissements immobiliers cotées, détenues par ces dernières et leur filiales qui ont opte pour le régime spécifique d'exonération, plus-values liées à la transformation d'une société soumise à l'IS en société de placement à prépondérance immobilière à capital variable

(CGI, art. 219, IV)

Les plus-values latentes sur les immeubles, y compris le siège social, les droits afférents à un contrat de crédit-bail, droits portant sur un immeuble dont la jouissance a été conférée à titre temporaire par l'Etat, une collectivité territoriale ou un de leurs établissements publics et les parts des organismes visés à l'article 8 du CGI ayant un objet identique à celui des SIIC, détenus par ces dernières et leurs filiales qui ont opté pour le régime spécifique d'exonération d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 208 C du CGI, sont soumises à un impôt sur les sociétés au taux particulier prévu au IV modifié de l'article 219 du CGI. Ce taux est fixé à 19 % à compter du 1er janvier 2009 (il était fixé à 16,5 % antérieurement).

Ces plus-values se calculent par rapport à la valeur fiscale desdites immobilisations.

Le taux mentionné ci-dessus s'applique également aux plus-values imposables en application du 2 de l'article 221 du CGI relatives aux actifs mentionnés aux 1° à 5° du I de l'article L. 214-36 du code monétaire et financier en cas de transformation d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en société de placement à prépondérance immobilière à capital variable ou en société professionnelle de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnée au 3° nonies de l'article 208 du CGI.

Titre 3 : Charges diverses

Chapitre 1 : Frais d'acquisition de titres de participation

(CGI, art. 209, VII ; BOI-IS-BASE-30-10)

3785

Pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option, les frais liés à l'acquisition de titres de participation définis au dix-huitième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI ne sont pas déductibles au titre de leur exercice d'engagement mais doivent être incorporés au prix de revient de ces titres. Pour l'application de ces dispositions, les frais d'acquisition s'entendent des droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes liés à l'acquisition des titres de participation, quel que soit le mode d'acquisition, notamment par offres publiques d'achat ou d'échange.

La fraction du prix de revient de ces titres correspondant aux frais d'acquisition peut être amortie sur cinq ans à compter de la date d'acquisition des titres. Il s'agit d'un amortissement linéaire calculé sur une période de cinq années décomptée à partir de la date d'acquisition des titres de participation.

Ces dispositions s'appliquent aux frais engagés au cours des exercices clos à compter du 31

décembre 2006 et liés à l'acquisition de titres de participation au cours de ces mêmes exercices.

Chapitre 2 : Rémunérations des dirigeants

(BOI-IS-BASE-30-20)

Remarque : En ce qui concerne la taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations versées par les entreprises (THR) voir les n°s 5732 et suivants et le BOI-TPS-THR.

A. Rémunérations allouées aux dirigeants dans les sociétés anonymes

3786

Les rémunérations allouées aux dirigeants sont admises en déduction des résultats, dans la mesure où elles correspondent à des services effectifs et ne sont pas excessives (cf. conditions générales de déduction). Il en est ainsi :

- des rémunérations correspondant à leur fonction de direction : traitements fixes ou proportionnels et jetons de présence - dans la limite indiquée ci-dessous - allouées au président du conseil d'administration, au directeur général, à l'administrateur provisoirement délégué ou aux membres du directoire (ces rémunérations sont considérées comme des traitements) ;

- des jetons de présence (dans la limite indiquée ci-dessous) alloués aux administrateurs membres du comité d'études ;

- des salaires, honoraires, redevances versés aux administrateurs remplissant d'autres fonctions ou rendant des services à la société dans le cadre d'une activité non commerciale ;

- des rémunérations exceptionnelles pour missions ou mandats perçues par certains membres du conseil de surveillance.

3786-1

Limites de déduction des jetons de présence.

Le montant déductible des jetons de présence (ordinaires ou spéciaux) alloués au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance est limité (CGI, art. 210 sexies) :

- dans les sociétés anonymes employant au moins cinq salariés, à 5 % du produit obtenu en multipliant la moyenne des rémunérations déductibles attribuées au cours de cet exercice aux salariés les mieux rémunérés au sens du 5 de l'article 39 du CGI (cf. n° 3003) par le nombre de membres composant le conseil (pour le calcul de la déduction maximale susceptible d'être opérée au titre de jetons de présence, les seules rémunérations à prendre en considération, pour leur montant brut, sont celles qui ont effectivement le caractère de salaires et sont soumises à ce titre à l'impôt sur le revenu entre les mains des bénéficiaires) ;

- dans les sociétés anonymes employant moins de cinq salariés, dans la limite de 457 € par membre du conseil d'administration ou de surveillance.

Le montant non déductible des jetons de présence est réintégré dans les résultats de l'exercice au titre duquel les jetons ont été comptabilisés dans les charges d'exploitation.

3786-2

Sont également déductibles, sous réserve de remplir les conditions générales de déduction des rémunérations (cf livre VIII-BIC) les rémunérations de toute nature allouées dans les sociétés énumérées ci-après :

Remarque : En ce qui concerne la limitation de la déduction de certaines rémunérations différées, cf. n° 3788.

B. Rémunérations allouées dans les sociétés a responsabilité limitée

- aux gérants majoritaires ;

- aux gérants minoritaires ;

- aux gérants non associés qu'ils appartiennent ou non à un collège de gérance majoritaire.

3787

C. Rémunérations allouées dans les autres sociétés

- sociétés en commandite par actions : aux gérants commandités, aux gérants non associés et aux membres du conseil de surveillance ;

- sociétés de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés : aux associés en nom des sociétés en nom collectif, aux commandités des sociétés en commandite simple et aux membres des sociétés en participation ;

- sociétés civiles passibles de l'impôt sur les sociétés ou ayant opté pour cet impôt : aux administrateurs.

3788

D. Rémunérations différées versées aux dirigeants de sociétés a raison de leur cessation ou changement de fonctions

(CGI, art. 39, 5 bis)

Pour l'impôt dû par les sociétés sur leurs résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2008, les rémunérations différées visées aux articles L. 225-42-1 et L. 225-90-1 du code de commerce sont admises en déduction du bénéfice net dans la limite de six fois le plafond annuel de la sécurité sociale par bénéficiaire.

E. Aide financière au titre des services à la personne et aux familles (notamment CESU)

3789

Se reporter au n° 2969.

3790

F. Indemnités et allocations forfaitaires pour frais : règle du non-cumul

Les indemnités ou allocations forfaitaires qu'une société alloue à ses dirigeants ou cadres pour frais de représentation et de déplacement sont exclues de ses charges déductibles lorsque, parmi ces charges, figurent déjà les frais habituels de cette nature remboursés aux intéressés (CGI, art. 39, 3 et 211 bis).

Cette règle s'applique à l'ensemble des sociétés, qu'elles soient ou non passibles de l'impôt sur les sociétés.

Mais, dès lors que les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de sociétés visés au b de l'article 80 ter du CGI sont imposables comme des salaires, il convient de considérer que la règle du non-cumul ne s'applique pas à ces indemnités, remboursements et allocations.

En revanche, la règle du non-cumul est applicable :

- dans les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes : aux gérants majoritaires ;

- dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : aux dirigeants non soumis au régime fiscal des salariés ;

- dans les sociétés à responsabilité limitée ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes : à l'ensemble des associés, qu'ils soient ou non gérants ;

- dans les sociétés de personnes : aux associés en nom, quelle que soit l'importance de leurs parts dans le capital social ;

- dans les sociétés en participation : à l'ensemble des coparticipants, gérants ou non, même s'ils ne sont pas indéfiniment responsables ;

- dans toute entreprise : aux cadres, à l'exclusion de ceux occupant un emploi salarié et dont la rémunération excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de l'entreprise au sens du b-4° de l'article 80 ter du CGI.

La règle du non-cumul vise les frais de représentation et de déplacement incombant personnellement et habituellement aux dirigeants et cadres de l'entreprise. Elle ne concerne donc pas les dépenses qui, eu égard à leur nature et aux circonstances dans lesquelles elles sont exposées, se rattachent à un acte de gestion de l'entreprise et lui incombent normalement, alors même qu'elles sont réglées par un dirigeant ou un cadre pour le compte de ladite entreprise (exemple : frais de réception ou de banquets organisés à l'occasion d'un congrès, d'une exposition, d'invitation de personnalités à visiter l'entreprise ou à traiter avec elle...).

Remarque : Pour pouvoir bénéficier de la mesure de tempérament ainsi prévue, les sociétés doivent, dans la déclaration annuelle des rémunérations et des indemnités payées par elles à leurs dirigeants ou cadres, indiquer explicitement pour chaque bénéficiaire les catégories de dépenses qu'elles ont prises à leur compte.

Les sociétés ont le choix entre la déduction des frais de représentation et de déplacement sous la forme d'allocations forfaitaires ou de remboursements réels, chacune de ces solutions étant, en principe, exclusive l'une de l'autre. Le procédé de remboursement choisi peut varier d'un bénéficiaire à l'autre et d'un exercice à l'autre.

La règle du non-cumul n'est pas applicable dans le cas où les allocations forfaitaires perçues par un dirigeant de société n'ont pas le même objet que les remboursements de frais dont il a également bénéficié.

Remarque : les indemnités kilométriques destinées à couvrir les frais de route (essence, huile, graissage, dépenses de menu entretien) sont considérées comme des frais réels, non soumises par conséquent à la règle du non-cumul, lorsqu'elles sont calculées en fonction du nombre exact de kilomètres parcourus et que leur taux ne dépasse pas celui résultant de l'application du tarif publié annuellement par l'administration.

Chapitre 3 : Dettes salariales engagées par les groupements d'employeurs

(CGI, art. 214, 1-8°)

3791

Le 1-8° de l'article 214 du CGI permet aux groupements d'employeurs de déduire de leur bénéfice imposable dans la limite de 10 000 € par exercice, les sommes inscrites à un compte d'affectation spéciale ouvert auprès d'un établissement de crédit et destinées à couvrir leur responsabilité solidaire pour le paiement des dettes salariales.

Le 1-8° de l'article 214 du CGI vise les groupements d'employeurs fonctionnant dans les conditions prévues aux articles L 1253-1 à L 1253-18 du code du travail ainsi que les groupements d'employeurs composés d'adhérents de droit privé et de collectivités territoriales définies aux articles L 1253-19 à L 1253-23 du code du travail.

La déduction s'exerce à la condition que, à la clôture de l'exercice, le groupement ait inscrit à un compte ouvert auprès d'un établissement de crédit une somme provenant des recettes de cet exercice au moins égale au montant de la déduction. L'épargne professionnelle ainsi constituée, qui doit être inscrite à l'actif du bilan d'exploitation, doit être utilisée au cours des cinq exercices suivants. A défaut, elle est rapportée au résultat du cinquième exercice suivant celui au titre duquel la déduction a été pratiquée.

Chapitre 4 : Bonis ristournés aux sociétaires d'organismes coopératifs, mutualistes et similaires

(CGI, art. 214, 1-1° et suiv. modifiés par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IS-BASE-30-40)

3792

Pour les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA), sauf cas particulier tenant à la répartition de leur capital, sont admis en déduction les bonis provenant des opérations faites avec les associés coopérateurs dont le sociétariat répond à certaines caractéristiques et distribués à ces derniers au prorata de leurs activités (CGI, art. 214, 1-5°).

La fraction éventuelle des ristournes déduites qui dépasse 50 % des excédents pouvant être répartis d'un exercice est réintégrée au résultat du même exercice à concurrence des sommes apportées ou mises à la disposition de la coopérative par les bénéficiaires au cours des deux exercices suivants (CGI, art. 214, 1-6°).

Le 1-7° de l'article 214 du CGI interdit aux coopératives de consommation et aux sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) visées au 1° et 2° de l'article 214 du CGI, de déduire de leurs résultats imposables les ristournes versées à leurs associés coopérateurs lorsque plus de 50 % du capital est détenu par des associés non coopérateurs et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement ou de certificats coopératifs d'associés, à l'exception des SCOP dont la majorité du capital est détenue par une autre SCOP dans les conditions prévues à l'article 25 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives de production.

Cette interdiction ne s'applique pas aux sociétés coopératives ouvrières de production issues de la transformation d'autres sociétés dans les conditions prévues aux articles 48 à 52 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 précitée et pour lesquelles les associés non coopérateurs s'engagent, au moment de la transformation et dans des conditions fixées par décret, à céder un nombre de parts sociales suffisant pour permettre aux associés coopérateurs de détenir au moins 50 % du capital de la société au plus tard à la clôture du septième exercice qui suit celui de la transformation en société coopérative ouvrière de production.

En cas de non-respect de l'engagement mentionné à l'alinéa ci-dessus, la société rapporte au résultat imposable du septième exercice suivant celui de la transformation en société coopérative ouvrière de production une somme correspondant aux distributions déduites. Les droits correspondants sont majorés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du présent code, décompté à partir de l'exercice au cours duquel les distributions ont été déduites (CGI, art. 214, 1-7°, 2ème et troisième alinéas introduits par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2013).

Les sociétés coopératives de consommation, les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA), ou les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) qui optent pour le régime de groupe mentionné à l'article 223 A du CGI (cf. ci-dessous n^{os} 4050 et s.) ne peuvent plus, dans ce cas, déduire les ristournes versées à leurs adhérents pendant une période de cinq ans à compter de la date d'ouverture du premier exercice au titre duquel elles ont exercé cette option. Ces sommes non déduites conservent le caractère de ristournes pour les personnes qui les reçoivent (CGI, art. 214, 1 bis.

Titre 4 : Charges financières

(BOI-IS-BASE-35)

Chapitre 1 : Articulation des différents mécanismes de limitation des charges financières

(BOI-IS-BASE-35-10)

A. Dispositifs limitant la déduction des charges financières

3800

En application du 3° du 1 de l'article 39 du CGI, sont déductibles les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuel des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variables aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans (cf. n° 2995 ; BOI-BIC-CHG-

50-50).

Les dispositions du I de l'article 212 du CGI précisent que les intérêts versés à des entreprises liées sont déductibles dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au 3° du 1 de l'article 39 du CGI, ou s'ils sont supérieurs, d'après le taux que l'entreprise pourrait obtenir d'une banque indépendante (BOI-BIC-CHG-50-50). L'article 22 de la loi de finances pour 2014 ajoute au I de l'article 212 du CGI des conditions à la déduction des intérêts d'emprunts versés à des sociétés liées, qui s'appliquent aux exercices clos à compter du 25 septembre 2013 :

En effet le 1 du I de l'article 212 du CGI prévoit désormais que les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée, directement ou indirectement, au sens du 12 de l'article 39 du CGI, sont déductibles :

a) Dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3° du 1 du même article 39 ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues ;

b) Et, sous réserve que l'entreprise débitrice démontre, à la demande de l'administration, que l'entreprise qui a mis les sommes à sa disposition est, au titre de l'exercice en cours, assujettie à raison de ces mêmes intérêts à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le montant est au moins égal au quart de l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun.

Dans l'hypothèse où l'entreprise prêteuse est domiciliée ou établie à l'étranger, l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun s'entend de celui dont elle aurait été redevable en France sur les intérêts perçus si elle y avait été domiciliée ou établie.

Lorsque l'entreprise prêteuse est une société ou un groupement soumis au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI ou un organisme de placement collectif relevant des articles L. 214-1 à L. 214-191 du code monétaire et financier ou un organisme de même nature constitué sur le fondement d'un droit étranger et situé dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et qui n'est pas un Etat non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, le présent b ne s'applique que s'il existe également des liens de dépendance, au sens du 12 de l'article 39 du CGI, entre cette société, ce groupement ou cet organisme et un ou plusieurs détenteurs de parts de cette société, de ce groupement ou de cet organisme. Dans cette hypothèse, l'impôt sur ces intérêts est apprécié au niveau de ces détenteurs de parts.

Les dispositions du II de l'article 212 du CGI limitent la déduction des intérêts versés à des entreprises liées, lorsque l'entreprise versante est considérée comme sous-capitalisée au regard de trois ratios (ratio d'endettement, ratio de couverture d'intérêts et ratio d'intérêts servis par des entreprises liées) (BOI-IS-BASE-35-20).

En outre, les dispositions du IX de l'article 209 du CGI limitent la déductibilité des charges financières liées à l'acquisition de certains titres de participation (BOI-IS-BASE-35-30).

B. Articulation des dispositifs de limitation de la déductibilité des charges financières (hors régime de groupe)

3800-1

L'ordre d'application suivant doit être appliqué :

1) Dispositifs relatifs au taux d'intérêts limite rémunérant les sommes laissées ou mises à disposition par une entreprise liée (CGI, art. 212, I) ou de limitation applicable aux intérêts servis aux associés en fonction des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit (CGI, art. 39, 1-3°).

2) Dispositif de lutte contre la sous-capitalisation (CGI, art. 212, II).

3) Dispositif de limitation de la déduction des charges financières afférentes à certains titres de participation (CGI, art. 209, IX).

4) Mécanisme du plafonnement général de déduction des charges financières nettes (CGI, art. 212 bis).

Chapitre 2 : limitation de la déduction des intérêts dans le cadre du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation

(CGI, art. 212 ; décret n° 2007-282 du 1er mars 2007 ;RES N° 2009/04 au BOI-IS-BASE-

35-20-30, RES N° 2009/38 au BOI-IS-BASE-35-20-30-10 ; BOI-IS-BASE-35-20)

3801

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI sont déductibles dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 du même code (cf. n° 2995) ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues.

3802

Une entreprise est présumée sous-capitalisée, en application du 1 du II de l'article 212 du CGI, si le montant global des intérêts déductibles en application du I de l'article 212 du CGI (cf. n° 3801) et dus à des entreprises liées, excède simultanément les trois limites suivantes :

a) le produit correspondant au montant desdits intérêts multiplié par le rapport existant entre une fois et demie le montant des capitaux propres, apprécié au choix de l'entreprise à l'ouverture ou à la clôture de l'exercice et le montant moyen des sommes laissées ou mises à disposition par l'ensemble des entreprises liées (ratio d'endettement),

b) 25 % du résultat courant avant impôts préalablement majoré desdits intérêts, des amortissements pris en compte pour la détermination de ce même résultat et de la quote-part de loyers de crédit-bail prise en compte pour la détermination du prix de cession du bien à l'issue du contrat (ratio de couverture d'intérêts),

c) le montant des intérêts servis à cette entreprise par des entreprises liées (ratio d'intérêts servis par des entreprises liées).

Conséquences au sein d'un groupe non intégré : la fraction des intérêts excédant la plus élevée de ces limites ne peut être déduite au titre de cet exercice, sauf si cette fraction est inférieure à 150 000 €.

Toutefois, cette fraction d'intérêts non déductible immédiatement peut être déduite au titre de l'exercice suivant à concurrence de la différence calculée au titre de cet exercice entre la limite mentionnée au b et le montant des intérêts admis en déduction en vertu du n° 3801. Le solde non imputé à la clôture de cet exercice est déductible au titre des exercices postérieurs dans le respect des mêmes conditions sous déduction d'une décote de 5 % appliquée à l'ouverture de chacun de ces exercices. Pour l'application de ces dispositions, les entreprises doivent joindre à leur déclaration de résultat de chaque exercice un état de détermination et de suivi des intérêts non admis en déduction conforme au modèle fourni par l'administration (décret n° 2007-282 du 1er mars 2007).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, pour l'application du n° 3802, sont assimilés à des intérêts servis à une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 et admis en déduction en vertu du I de l'article 212 du CGI (cf. n° 3801), les intérêts qui rémunèrent des sommes laissées ou mises à disposition dont le remboursement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur, ou par une entreprise dont l'engagement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur, à proportion de la part de ces sommes dont le remboursement est ainsi garanti. Toutefois, les intérêts rémunérant des sommes dont le remboursement est garanti directement ou indirectement par une sûreté accordée par une entreprise ne sont pas pris en compte pour la détermination de la limite mentionnée au c applicable à l'entreprise ayant accordé cette sûreté. Des exceptions au principe d'assimilation mentionné ci-avant sont prévues pour les sommes laissées ou mises à disposition :

- à raison d'obligations émises dans le cadre d'une offre au public au sens de l'article L. 411-1 du code monétaire et financier ou d'une réglementation étrangère équivalente ;

- pour leur fraction dont le remboursement est exclusivement garanti par le nantissement des titres du débiteur, ou de créances sur ce débiteur, ou des titres d'une société détenant directement ou indirectement le débiteur lorsque le détenteur de ces titres et le débiteur sont membres d'un même groupe mentionné à l'article 223 A du CGI ;

- à la suite du remboursement d'une dette préalable, rendu obligatoire par la prise de contrôle du débiteur, ou, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, en exécution d'une procédure de sauvegarde ou d'un redressement judiciaire, dans la limite du capital remboursé et des intérêts échus à cette occasion ;

- à raison d'emprunts contractés antérieurement au 1er janvier 2011 à l'occasion d'une opération d'acquisition de titres ou de son refinancement (CGI, art. 212, II-3).

- à raison d'emprunts contractés par une société civile ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente et garantis par l'un ou plusieurs de ses associés, sous réserve toutefois que, d'une

part, la quotité garantie par le ou les associés n'excède pas pour chaque emprunt la proportion de leurs droits dans ladite société civile et, d'autre part, que les sommes empruntées ne soient pas à nouveau mises à disposition par cette société à une autre entreprise qui lui est liée au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

3803

Conformément au 2 du II de l'article 212 du CGI, le mécanisme de sous-capitalisation prévu au 1 du II du même article ne s'applique pas aux intérêts dus à raison des sommes ayant servi à financer :

1° Des opérations de financement réalisées dans le cadre d'une convention de gestion centralisée de la trésorerie d'un groupe par l'entreprise chargée de cette gestion centralisée ;

2° L'acquisition de biens donnés en location dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier.

Ces dispositions ne s'appliquent pas non plus aux intérêts dus par les établissements de crédit mentionnés à l'article L. 511-9 du code monétaire et financier.

Les sommes et intérêts mentionnés au premier alinéa, ainsi que les intérêts servis à ces entreprises ou ces établissements pour les opérations prévues aux 1° et 2°, ne sont pas pris en compte pour le calcul de la fraction mentionnée au cinquième alinéa du n° 3802 et pour la détermination des limites fixées aux a et c du n° 3802 ainsi que de la majoration d'intérêts indiquée au b du n° 3802.

3804

Preuve contraire : Conformément aux dispositions du III de l'article 212 du CGI, les intérêts dus à des entreprises liées au titre d'un exercice ne sont pas soumis au dispositif de sous-capitalisation si une entreprise qui est présumée sous-capitalisée apporte la preuve que le ratio d'endettement du groupe auquel elle appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement au titre de l'exercice mentionné au n° 1065-1. Le groupe s'entend de l'ensemble des entreprises françaises ou étrangères placées sous le contrôle exclusif d'une même société ou personne morale, au sens du II de l'article L. 233-16 du code de commerce. L'appréciation des droits de vote détenus indirectement par la société ou personne morale s'opère en additionnant les pourcentages de droits de vote détenus par chaque entreprise du groupe. Le ratio d'endettement de l'entreprise correspond au rapport existant entre le montant total de ses dettes et le montant de ses capitaux propres. Le ratio d'endettement du groupe est déterminé en tenant compte des dettes, à l'exception de celles envers des entreprises appartenant au groupe, et des capitaux propres, minorés du coût d'acquisition des titres des entreprises contrôlées et retraités des opérations réciproques réalisées entre les entreprises appartenant au groupe, figurant au bilan du dernier exercice clos de l'ensemble des entreprises appartenant au groupe.

En ce qui concerne les conséquences de la sous-capitalisation au sein d'un groupe intégré, cf. n° 4057 et BOI-IS-GPE-20-20-70.

Chapitre 3 : Charges financières afférentes à l'acquisition de certains titres de participation

(CGI, art. 209, IX ; BOI-IS-BASE-35-30)

3805

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2012, les charges financières afférentes à l'acquisition des titres de participation mentionnés au troisième alinéa du a quinquies du I de l'article 219 du CGI sont rapportées au bénéfice de l'exercice lorsque l'entreprise n'est pas en mesure de démontrer par tous moyens, au titre de l'exercice ou des exercices couvrant une période de douze mois à compter de la date d'acquisition des titres ou, pour les titres acquis au cours d'un exercice ouvert avant le 1er janvier 2012, du premier exercice ouvert après cette date, que les décisions relatives à ces titres sont effectivement prises par elle ou par une société établie en France la contrôlant au sens du I de l'article L. 233-3 du code de commerce ou par une société établie en France directement contrôlée par cette dernière au sens du même article L. 233-3 et, lorsque le contrôle ou une influence est exercé sur la société dont les titres sont détenus, que ce contrôle ou cette influence est effectivement exercé par la société détenant les titres ou par une société établie en France la contrôlant au sens du I dudit article ou par une société établie en France directement contrôlée par cette dernière au sens dudit article L. 233-3.

Pour l'application de ces dispositions, les charges financières afférentes à l'acquisition des titres acquis sont réputées égales à une fraction des charges financières de l'entreprise les ayant acquis

égale au rapport du prix d'acquisition de ces titres au montant moyen au cours de l'exercice de la dette de l'entreprise les ayant acquis. Les fractions d'intérêts non déductibles au cours de l'exercice en application de l'article 212 du CGI et des six derniers alinéas de l'article 223 B du CGI ne sont pas prises en compte pour le calcul des charges financières devant être rapportées au bénéfice de l'exercice en application de l'article 209 du CGI (CGI, art. 209, IX, 7).

La réintégration s'applique au titre de l'exercice au titre duquel la démonstration mentionnée ci-dessus doit être apportée et des exercices clos jusqu'au terme de la huitième année suivant celle de l'acquisition.

Le montant des charges financières et celui des dettes s'apprécient au titre de chaque exercice.

Ces dispositions ne sont pas applicables :

- lorsque la valeur totale des titres de participation mentionnés au troisième alinéa du a quinquies du I de l'article 219 du CGI détenus par une société est inférieure à un million d'euros ;

- au titre des exercices pour lesquels l'entreprise apporte la preuve :

- que les acquisitions de titres mentionnées ci-avant n'ont pas été financées par des emprunts dont elle ou une autre société du groupe auquel elle appartient supporte les charges ;

- ou que le ratio d'endettement du groupe auquel elle appartient est supérieur ou égal à son propre ratio d'endettement.

> **Précision :** En cas de fusion, de scission ou d'opération assimilée au cours de la période de 8 années mentionnée ci-avant et pour la fraction de cette période restant à courir, les charges financières déduites pour la détermination du résultat de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport sont rapportées à ce résultat pour une fraction égale au rapport du prix d'acquisition par la société absorbée ou scindée des titres mentionnés au 1 du IX de l'article 209 du CGI au montant moyen au cours de l'exercice de la dette de l'entreprise absorbante ou bénéficiaire de l'apport. En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la réintégration des charges financières est faite par la société détentrice des titres à l'issue de l'opération et le prix d'acquisition par la société scindée des titres mentionnés au même 1 est retenu, pour l'application du présent 3, au prorata du montant de l'actif net réel apporté à la ou les sociétés bénéficiaires des apports apprécié à la date d'effet de l'opération.

Chapitre 4 : Limitation de la déduction des charges financières nettes

(CGI, art. 212 bis modifié par l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IS-BASE-35-40)

3806

Les charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise non membre d'un groupe, au sens de l'article 223 A du CGI, sont réintégrées au résultat pour une fraction égale à 15 % de leur montant (ce taux est porté à 25 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014).

Ce dispositif ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes de l'entreprise est inférieur à trois millions d'euros.

Pour l'application des dispositions de l'article 212 bis du CGI, le montant des charges financières nettes est entendu comme le total des charges financières venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition de l'entreprise, diminué du total des produits financiers venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise.

Les charges et produits incluent le montant des loyers, déduction faite de l'amortissement, de l'amortissement financier pratiqué par le bailleur en application du I de l'article 39 C du CGI et des frais et prestations accessoires facturés au preneur en cas d'opération de crédit-bail, de location avec option d'achat ou de location de biens mobiliers conclue entre entreprises liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

Pour l'application des dispositions de l'article 212 bis du CGI, le montant des charges financières est diminué des fractions des charges financières non admises en déduction en application du IX de l'article 209 du CGI et de l'article 212 du CGI.

Pour l'application des dispositions de l'article 212 bis du CGI, le montant des charges financières nettes est diminué des charges financières afférentes aux contrats de financement des stocks de produits faisant l'objet d'une obligation réglementaire de conservation et dont le cycle de rotation est supérieur à trois ans. Cette exclusion du champ d'application du plafonnement général des charges financières nettes s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2013 (CGI, art. 212 bis, IV

bis issu de l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2013). Pour plus de précisions sur les contrats de financement et les stocks éligibles, voir BOI-IS-BASE-35-40 au I-B-1-b-2°.

La mesure de limitation de la déductibilité des charges financières ne s'applique pas aux charges financières supportées par le délégataire, concessionnaire et partenaire privé, afférentes aux biens acquis ou construits par lui dans le cadre :

- D'une délégation de service public mentionnée à l'article 38 de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques ;

- D'un contrat de concession de travaux publics, tel que défini par l'ordonnance n° 2009-864 du 15 juillet 2009 relative aux contrats de concession de travaux publics ;

- D'un contrat de concession mentionné à l'article L. 2224-31 du code général des collectivités territoriales ;

- D'un contrat de partenariat, tel que défini par l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat ;

- D'un bail emphytéotique, tel que défini à l'article L. 1311-2 du code général des collectivités territoriales ou à l'article L. 6148-2 du code de la santé publique.

dès lors qu'ils sont signés avant le 29 décembre 2012.

Pour les contrats signés avant le 29 décembre 2012, les dispositions de l'article 212 bis du CGI ne s'appliquent pas aux charges financières supportées par la société dont l'objet unique est la détention de titres de sociétés agissant exclusivement en tant que délégataire, concessionnaire ou partenaire privé dans le cadre de contrats mentionnés ci-dessus.

Remarque : S'agissant de la limitation de la déductibilité des charges financières afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition de sociétés membres d'un groupe, cf. n° 4057.

Titre 5 : Amortissements

3815

Afin d'encourager l'investissement dans des domaines définis, la loi a prévu des dispositifs d'incitation fiscale permettant aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés de pratiquer, sous conditions, un amortissement exceptionnel au titre des souscriptions en numéraire au capital de certaines sociétés.

Chapitre 1 : Amortissement exceptionnel des actions émises par les sociétés pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (SOFICA)

(CGI, art. 217 septies abrogé par l'article 26 de la loi de finances pour 2014 et 238 bis HE ; BOI-IS-BASE-40-10)

3816

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent, dès l'année de la réalisation de l'investissement, pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50 % des sommes effectivement versées pour la souscription en numéraire de titres au capital de SOFICA qui ont pour objet exclusif la réalisation d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles agréées et dont le capital a été préalablement agréé.

Les plus-values et les moins-values afférentes aux cessions de titres ayant bénéficié de l'amortissement exceptionnel sont déterminées dans les conditions de droit commun.

Toutefois, l'article 26 de la loi de finances pour 2014 supprime ce dispositif pour les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2013.

Chapitre 2 : Amortissement exceptionnel des sommes versées pour la souscription de parts de sociétés d'épargne forestière

(CGI, art. 217 terdecies ; CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZZ quater et 46 quater-0 ZZ quinquies).

3817

Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, les entreprises peuvent pratiquer, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes effectivement versées pour la souscription de parts de sociétés d'épargne forestière dans la double limite de 15 % du bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date du versement et de 100 000 €.

En cas de cession de tout ou partie des parts souscrites dans les huit ans de leur acquisition, le montant de l'amortissement exceptionnel est réintégré au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel intervient la cession et majoré d'une somme égale au produit de ce montant par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. Il en est de même en cas de dissolution des sociétés concernées ou lorsque ces dernières ne respectent pas les dispositions prévues par les articles L. 214-121 et L. 214-123 à L. 214-125 du code monétaire et financier.

Les articles 46 quater-0 ZZ quater et 46 quater-0 ZZ quinquies de l'annexe III au CGI fixent les obligations déclaratives que doivent remplir les entreprises qui souscrivent des parts de sociétés d'épargne forestière pour bénéficier de l'amortissement exceptionnel.

Chapitre 3 : Amortissement exceptionnel des sommes versées pour la souscription numéraire au capital des sociétés d'investissement régional ou des sociétés d'investissement pour le développement rural

(CGI, art. 217 quaterdecies abrogé par l'article 26 de la loi de finances pour 2014 ; CGI, Annexe III, art. 46 quater-0 ZZ sexies ; BOI-IS-BASE-40-30)

3818

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent pratiquer dans la limite de 25 % du bénéfice imposable de l'exercice, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes effectivement versées pour la souscription en numéraire au capital de sociétés d'investissement régional ou, pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû à raison des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004, de sociétés d'investissement pour le développement rural définies à l'article L. 112-18 du code rural et de la pêche maritime.

Toutefois, l'article 26 de la loi de finances pour 2014 supprime ce dispositif pour les résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2013.

Les développements infra rappellent les dispositions applicables pour les résultats des exercices clos jusqu'au 30 décembre 2013.

A. Les sociétés d'investissement régional

Les dispositions régissant les sociétés d'investissement régional sont prévues à l'article 89 de la loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000. Ces sociétés qui revêtent la forme anonyme ont pour objet d'apporter des ressources financières nouvelles à des opérations qui s'inscrivent dans des projets de renouvellement urbain afin d'en faciliter le financement et la réalisation.

B. Les sociétés d'investissement pour le développement rural

Les dispositions régissant les sociétés d'investissement pour le développement rural sont prévues à

l'article L. 112-18 du code rural et de la pêche maritime. Ces sociétés revêtent la forme soit de sociétés anonymes, soit de sociétés par actions simplifiées. Elles ont pour objet de favoriser dans les zones de revitalisation rurale définies à l'article 1465 A du CGI :

- l'investissement en immobilier destiné aux activités à caractère économique et à l'accueil de services collectifs d'intérêt économique général, de tourisme et de loisirs ;

- l'acquisition et la réhabilitation de logements dégradés ou vacants en vue de leur remise sur le marché ;

- l'acquisition et la transformation en logements de bâtiments à vocation agricole qui ne sont plus exploités, sous certaines conditions ;

- la réalisation ou la rénovation d'équipements touristiques, culturels, de loisirs et sportifs.

A cet effet, elles interviennent par la prise de participation dans le capital de sociétés réalisant des opérations d'aménagement et de développement et par l'octroi de garanties sur prêts ou la dotation de fonds de garantie en fonds propres ou quasi-fonds propres notamment par la prise de participation dans le capital de sociétés ou l'attribution de prêts participatifs.

C. Amortissement exceptionnel des titres

I. Champ d'application de l'amortissement exceptionnel

Le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est réservé aux personnes morales soumises de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés.

Cet amortissement ne peut être pratiqué que pour les souscriptions ou les augmentations de capital dont le montant est libéré en numéraire (espèces, chèques ou virements).

II. Modalités d'application de l'amortissement exceptionnel

L'article 217 quaterdecies du CGI dispose que les entreprises peuvent pratiquer, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel de 50 % du montant des sommes effectivement versées pour la souscription de parts de société d'investissement régional ou de sociétés d'investissement pour le développement rural, dans la limite de 25 % du bénéfice imposable de l'exercice en cours à la date du versement. En cas de libération partielle du capital, l'amortissement est pratiqué sur la base des sommes effectivement versées au cours de l'exercice.

L'amortissement exceptionnel doit être pratiqué intégralement au titre de l'exercice au cours duquel intervient le versement de la souscription en numéraire. Il ne peut être ni pratiqué, ni déduit au titre d'un exercice autre que celui au cours duquel intervient la libération du capital souscrit. Cet amortissement exceptionnel est soumis aux même règles fiscales que les autres amortissements. Sa déduction est notamment subordonnée à sa constatation dans les écritures de l'entreprise en application du 2° du 1 de l'article 39 du CGI.

Pour bénéficier de l'amortissement exceptionnel prévu à l'article 217 quaterdecies du CGI, le souscripteur doit joindre à sa déclaration de résultats un relevé établi sur papier libre délivré par la société d'investissement régional ou par la société d'investissement pour le développement rural (CGI, annexe III, art . 46 quater-0 ZZ sexies).

III. Remise en cause de l'amortissement exceptionnel en cas de cession des titres

Si tout ou partie des titres souscrits est cédé dans les cinq ans suivant la date d'acquisition, le montant de l'amortissement est réintégré au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel intervient la cession. Le délai de cinq ans est décompté jour par jour à partir de la date d'acquisition des titres. Toutefois, l'amortissement exceptionnel à reprendre doit être minoré de la fraction d'amortissement correspondant aux titres cédés qui est déjà comprise dans le résultat de la cession. Le montant d'amortissement devant ainsi être réintégré est majoré d'une somme égale au produit du montant total de l'amortissement exceptionnel pratiqué par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

Chapitre 4 : Amortissement exceptionnel des souscriptions au capital des sociétés ayant pour activité l'acquisition de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité

(CGI, art. 217 quindecies, 238 bis HV à 238 bis HZ bis ; CGI, Annexe III, art. 46 quindecies R à 46 quindecies W)

3819

A compter du 1er janvier 2006, pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, les entreprises peuvent pratiquer, dès l'année de réalisation de l'investissement, un amortissement exceptionnel égal à 50 % du montant des sommes effectivement versées pour la souscription au capital de sociétés de capitaux agréées, soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et qui ont pour activité l'acquisition de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité. La déduction est admise dans la limite du montant du capital agréé et concerne les souscriptions en numéraire effectuées avant le 1er janvier 2012.

Pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2007, le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Pour les agréments délivrés à compter du 1er janvier 2009, l'agrément est délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de l'énergie, aux sociétés de capitaux qui ont pour objet la conclusion de contrats d'approvisionnement à long terme d'électricité auprès de producteurs d'électricité au profit des associés desdites sociétés vérifiant les conditions énoncées à l'article 238 bis HW du CGI. Ces contrats permettent de réserver des droits à consommation d'électricité qui ne peuvent être exercés pour une période inférieure à quinze ans.

Les sociétés de capitaux mentionnées ci-avant ne peuvent bénéficier du régime prévu en faveur des sociétés de capital-risque par les articles 1er et 1er-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, ni du régime prévu en faveur des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque mentionnées à l'article 208 D du CGI.

En cas de non-respect de leur objet social, les sociétés de capitaux mentionnées ci-avant doivent verser au Trésor une indemnité égale à 25 % de la fraction du capital qui n'a pas été utilisée de manière conforme à leur objet. Le montant de cette indemnité est exclu des charges déductibles pour l'assiette du bénéfice imposable. La constatation, le recouvrement et le contentieux de cette indemnité sont exercés et suivis comme en matière d'impôts directs.

En cas de dissolution de la société ou de réduction de son capital, le ministre de l'économie, des finances et du budget peut ordonner la réintégration des sommes déduites en application de l'article 217 quindecies du CGI au résultat imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été déduites.

Chapitre 5 : Amortissement exceptionnel au titre de souscriptions au capital de PME innovantes

(CGI, art. 217 octies)

3820

L'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2013, codifié à l'article 217 octies du CGI, instaure un amortissement exceptionnel sur une durée de cinq ans permettant aux entreprises soumises à l'IS d'amortir certaines sommes versées lors de la souscription en numéraire au capital des petites et moyennes entreprises innovantes.

A. Champ d'application

Les sommes versées par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés visent la souscription en numéraire au capital des PME innovantes ou au capital d'organismes de placement collectif dont l'actif est majoritairement constitué de titres de PME innovantes conformément au I-1° et 2° de l'article 217 octies du CGI.

La notion de PME innovantes est définie au II de l'article 217 octies du CGI.

B. Conditions d'application

Les entreprises souscriptrices ne doivent pas détenir, directement ou indirectement, plus de 20 % du capital ou des droits de vote de la PME innovante.

La valeur des titres, des parts ou des actions détenus par l'entreprise souscriptrice qui peuvent faire l'objet de l'amortissement ne doit pas dépasser à la clôture de l'exercice au cours duquel a lieu la souscription 1 % du total de l'actif de cette entreprise,

L'amortissement exceptionnel est remis en cause lorsque les conditions d'application citées supra ne sont pas respectées ainsi qu'en cas de cession de tout ou partie des participations dans les deux ans de leur acquisition. Dans ces cas, le montant des amortissements pratiqués, majoré d'une somme égale au produit de ce montant par le taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, est réintégré au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel intervient la cession ou le non-respect d'une condition prévue ci-avant.

Lorsque les titres, les parts ou les actions ayant ouvert droit à l'amortissement exceptionnel sont cédés après le délai deux ans mentionné ci-dessus, la plus-value de cession est imposée au taux normal de l'impôt sur les sociétés prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI, à hauteur du montant de l'amortissement pratiqué.

Le taux normal de l'impôt sur les sociétés s'applique également pour l'imposition, à hauteur de l'amortissement pratiqué :

1° De la différence existant entre le montant des sommes réparties par le fonds commun de placement à risques ou le fonds professionnel de capital investissement et le montant des sommes versées par l'entreprise diminué des amortissements déduits, pour la souscription des parts de ce fonds ;

2° Des distributions mentionnées au 5 de l'article 39 terdecies du CGI, réalisées par la société de capital-risque.

C. Entrée en vigueur

Le dispositif s'appliquera à compter d'une date fixée par décret qui ne peut être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer le dispositif législatif lui ayant été notifié comme étant conforme au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État.

Titre 6 : Provisions pour dépréciation du portefeuille-titres

(BOI-IS-BASE-50)

3825

En ce qui concerne les titres admis au régime des plus ou moins-values à long terme en matière d'impôt sur les sociétés (cf. n° 3770), les dotations aux provisions pour dépréciation des titres inscrits à l'actif du bilan sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme en application des dispositions du dix-septième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI. Les reprises sont soumises au régime fiscal des plus-values à long terme.

La dotation comme la reprise de provisions pour dépréciation afférentes à des titres relevant du régime du long terme suit le régime propre soit au secteur imposable au taux de 15 %, soit au secteur imposable au taux de 8 % puis de 0 %, qui lui est applicable au titre de l'exercice considéré, quel que soit le régime qui a été appliqué le cas échéant lors des dotations et reprises antérieures.

En ce qui concerne les titres exclus du régime fiscal des plus ou moins-values à long terme en matière d'impôt sur les sociétés (cf. n° 3769), conformément au quatrième alinéa du a ter du I de l'article 219 du CGI, les dotations et les reprises relatives à des provisions pour dépréciation afférentes à ces titres suivent le régime de droit commun des provisions pour dépréciation, à l'exception pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, des provisions pour dépréciation afférentes aux parts ou actions de sociétés de gestion de portefeuille mentionnées au deuxième alinéa du a ter du I de l'article 219 du

CGI à hauteur des dividendes exonérés en application du régime des sociétés mères (CGI, art. 145) au cours de l'exercice au titre desquels les provisions ont été comptabilisées et des cinq exercices précédents.

Titre 7 : Dispositifs particuliers

Chapitre 1 : Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'entreprises ou entités établies dans des pays à régime fiscal privilégié

(CGI, art. 209 B ; BOI-IS-BASE-60-10)

3826

L'article 209 B du CGI prévoit d'imposer les personnes morales établies en France sur leurs résultats bénéficiaires correspondant aux bénéfices réalisés par leurs filiales et établissements stables soumis à l'étranger à un régime fiscal privilégié.

L'article 238 A du CGI qualifie de privilégié un régime qui soumet les personnes à une imposition des bénéfices ou des revenus d'au moins 50 % inférieure à ce qu'elle aurait été en France.

Le dispositif est applicable aux filiales détenues, de manière directe ou indirecte, à plus de 50 %.

Les bénéfices d'une filiale, répondant à ces deux critères, d'une personne morale établie en France sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale française.

L'article 22 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 renforce le dispositif anti-abus prévu à l'article 209 B du CGI, lorsque les entreprises étrangères sont implantées dans des Etats ou territoires non coopératifs.

A. Articulation du dispositif de l'article 209 B avec les conventions fiscales internationales

(BOI-IS-BASE-60-10-10)

3827

Les dispositions de l'article 209 B du CGI sont applicables à raison des bénéfices ou des revenus positifs d'une entreprise ou d'une entité juridique établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié.

L'incidence des conventions fiscales diffère selon que ces bénéfices ou revenus positifs sont réalisés par une entité juridique ou par un établissement stable.

B. Champ d'application

(BOI-IS-BASE-60-10-20)

3828

L'imposition prévue au I de l'article 209 B du CGI concerne les personnes morales établies en France, passibles de l'impôt sur les sociétés, qui exploitent une entreprise hors de France ou détiennent directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établie ou constituée hors de France, si cette entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A du CGI.

Les dispositions de l'article 209 B du CGI concernent également l'entreprise située en France au sens d'établissement ou succursale d'une personne morale dont le siège est situé hors de France lorsque

les droits (actions, parts, droits financiers et les droits de vote) représentatifs de la participation dans la structure établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié sont inscrits à l'actif du bilan fiscal de cet établissement.

3829

I. Conditions relatives a la personne morale susceptible d'être soumise aux dispositions de l'article 209 B du CGI

1. Entreprise ou personne morale passible de l'impôt sur les sociétés

Les dispositions du I de l'article 209 B du CGI sont susceptibles de s'appliquer aux entités passibles de l'impôt sur les sociétés au taux normal mentionné au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI même si elles ne sont pas effectivement soumises à cet impôt (entreprises nouvelles bénéficiant du régime de l'article 44 sexies du CGI, jeunes entreprises innovantes au sens de l'article 44 sexies-OA du CGI, entreprises implantées dans des zones franches urbaines ou en zones d'entreprises et placées sous les dispositifs prévus aux articles 44 octies, 44 decies ou 208 quinquies du CGI, sociétés membres d'un groupe fiscal...).

2. Caractéristiques de la participation détenue par la personne morale

a. Pourcentage de participation

La personne morale entre dans le champ d'application du dispositif si elle détient, directement ou indirectement, plus de 50 % des actions, parts, droits de vote ou droits financiers dans une entité juridique établie ou constituée hors de France qui est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.

Clause anti-abus : le seuil de détention de plus de 50 % requis pour l'application du dispositif entre la société mère et sa filiale est ramené à 5 % lorsque plus de 50 % des titres sont détenus :

- soit par des entreprises établies en France ;

- soit par des entreprises placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance au sens de l'article 57 du CGI à l'égard de la personne morale établie en France.

b. Nature de la participation

Le I de l'article 209 B du CGI peut s'appliquer lorsque la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans la structure étrangère soumise à un régime fiscal privilégié.

Le dispositif concerne donc :

- les actions ou parts dans des sociétés de capitaux ;

- les parts d'intérêt possédées dans des sociétés de personnes et organismes assimilés,notamment : sociétés en participation, sociétés de fait, sociétés en nom collectif, « joint-ventures », « partnerships », groupements d'intérêt économique (G.I.E.) et groupements européens d'intérêt économique (G.E.I.E.) ;

- les droits financiers ou les droits de vote détenus dans de telles entités.

Pour apprécier, selon les cas, si la détention de plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote est atteinte, il convient d'additionner les droits détenus directement par la personne morale et ceux qu'elle détient indirectement, c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une chaîne de participations ou d'une communauté d'intérêts, en distinguant pour ce calcul d'une part les droits de vote et d'autre part les droits financiers lorsqu'il y a une dissociation de ces droits.

3830

II. Conditions relatives a la structure étrangère soumise a un régime fiscal privilégié

Les dispositions du I de l'article 209 B du CGI sont susceptibles de s'appliquer si la structure établie hors de France est une entreprise ou une entité juridique soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.

1. Forme de la structure établie hors de France

Les bénéfices ou revenus positifs susceptibles d'être imposés en France en application des

dispositions de l'article 209 B du CGI sont ceux réalisés par une entreprise ou réputés distribués par une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable.

2. Notion de régime fiscal privilégié

Cette notion est définie par la loi : un régime fiscal est considéré comme privilégié dès lors que le montant des impôts sur les bénéfices ou sur les revenus auxquels est soumise la structure est inférieur de plus de la moitié à celui dont elle aurait été redevable en France dans les conditions de droit commun. L'impôt sur les bénéfices comprend l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et les contributions additionnelles.

L'application du dispositif prévu à l'article 209 B du CGI est subordonnée à la condition que l'entreprise exploitée hors de France, ou l'entité juridique établie hors de France dans laquelle la personne morale établie en France possède une participation, soit soumise à un régime fiscal privilégié.

C. Modalités d'application

3831

I. Exercice d'imposition à l'impôt sur les sociétés des bénéfices ou des revenus de capitaux mobiliers taxables en application de l'article 209 B du CGI

Les bénéfices de l'entreprise ou les revenus de capitaux mobiliers de l'entité juridique établie hors de France sont réputés acquis par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de cette entreprise ou de cette entité juridique. En l'absence d'exercice clos au cours de l'année par l'entité juridique établie hors de France, ces revenus sont réputés acquis à la clôture de l'exercice de la personne morale établie en France.

Ces bénéfices ou revenus de capitaux mobiliers sont imposables à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice de la personne morale au cours duquel ils sont réputés acquis. Ils doivent être déclarés en même temps que les propres résultats de la personne morale afférents à cet exercice. Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L 69).

3832

II. Proportion des résultats bénéficiaires à retenir

1. Principe

En application du I de l'article 209 B et de l'article 102 T de l'annexe II au CGI, les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique, sont réputés constituer un résultat ou un revenu de capitaux mobiliers de l'entreprise ou de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

Si la structure soumise à un régime fiscal privilégié est une entreprise, la totalité de son résultat fait l'objet d'une imposition à l'impôt sur les sociétés dans le chef de la personne morale établie en France.

En revanche, si cette structure est une entité juridique, le bénéfice ou le revenu positif est réputé distribué dans une proportion qui correspond aux droits financiers détenus directement ou indirectement par la personne morale française sur l'ensemble des droits financiers émis par l'entité juridique à l'exclusion des droits détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts. Les droits de vote ne sont pas pris en compte pour le calcul de cette proportion.

2. Exclusions

Certains droits financiers détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts ou certains droits détenus par d'autres personnes morales assujetties à l'article 209 B du CGI ne sont par retenus pour le calcul de la proportion des résultats bénéficiaires à retenir :

3833

III. Reconstitution des résultats de l'entreprise ou de l'entité juridique établie hors de France et paiement de l'impôt

L'entreprise ou la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés doit établir, pour chacune de ses filiales (entités juridiques) ou entreprises établies hors de France, un bilan de départ dont l'actif net

sert de base à la détermination du résultat de ces entreprises ou entités juridiques (CGI, annexe II, art. 102 U). Les résultats des filiales ou entreprises sont déterminés d'après les règles fiscales françaises, sous réserve des dispositions du 3 du I de l'article 209 B du CGI (CGI, annexe II, art. 102 V). Le régime antérieur de l'article 209 B prévoyait que les résultats des entreprises et entités étrangères faisaient l'objet d'une imposition séparée. Cette modalité d'imposition est supprimée. Les bénéfices et revenus de capitaux mobiliers sont imposables à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun dans le chef de la personne morale française. Dès lors, les déficits de la personne morale peuvent s'imputer sur ses résultats bénéficiaires.

L'imposition forfaitaire annuelle n'est pas due à raison du chiffre d'affaires réalisé par l'entité étrangère.

3834

IV. Élimination des doubles impositions

Les dispositions permettant d'éliminer les doubles impositions qui peuvent résulter de l'imposition d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés à raison de bénéfices réalisés ou de revenus réputés distribués par une entreprise ou une entité établie hors de France , sont prévues aux paragraphes 4 et 5 du I de l'article 209 B du CGI et aux articles 102 T, 102 W à 102 Y de l'annexe II au CGI.

D. Clause de sauvegarde lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie dans un état de la communauté européenne

3835

En application du II de l'article 209 B du CGI si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat membre de la Communauté européenne, le dispositif n'est pas applicable si l'exploitation de l'entreprise ou la détention d'une entité soumise à un régime fiscal privilégié n'est pas constitutive d'un montage artificiel de la personne morale française dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

E. Clause de sauvegarde lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie hors communauté européenne

3836

Pour les exercices clos avant le 31 décembre 2012, le III de l'article 209 B du CGI prévoit une clause de sauvegarde à raison des entreprises ou entités juridiques exploitées ou détenues dans un Etat situé en dehors de la Communauté européenne.

Lorsque au regard des conditions du I de l'article 209 B du CGI relatives au taux de participation et au caractère privilégié du régime fiscal, les personnes morales françaises sont dans le champ d'application des dispositions de l'article 209 B précité, elles en sont en principe automatiquement exonérées si leurs structures établies hors de France tirent leurs bénéfices de l'exercice d'activités industrielles et commerciales. Cette « clause d'exonération automatique » ne s'applique pas lorsque les revenus des structures établies hors de France proviennent dans certaines proportions d'opérations expressément visées.

Toutefois, dans tous les cas, la personne morale française dispose de la faculté d'apporter la preuve que le choix de son implantation hors de France résulte de considérations principalement autres que fiscales.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, les dispositions du III de l'article 209 B du CGI sont modifiées et prévoient désormais que en dehors des cas mentionnés au II de l'article 209 B du CGI (cf. n° 3835), le I de l'article 209 B du CGI ne s'applique pas lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège (Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 14).

F. Obligations déclaratives

3837

Les obligations déclaratives à la charge de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés sont définies aux articles 102 Z à 102 ZB de l'annexe II au CGI.

Les obligations déclaratives doivent être remplies à raison des structures soumises à un régime fiscal privilégié dès l'instant où une personne morale établie en France entre dans le champ d'application de l'article 209 B du CGI et même lorsque les résultats reconstitués de la structure établie hors de France font apparaître un déficit.

Les déclarations requises doivent être jointes à la déclaration de résultats de la personne morale ou au relevé de solde d'impôt sur les sociétés.

Chapitre 2 : Régime des fonds communs de placement a risque (FCPR)

3838

Les fonds communs de placement à risques (FCPR) et les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) sont des fonds communs de placement régis par la loi n° 88-1201 du 23 décembre 1988 relative aux organismes de placements collectifs en valeurs mobilières et portant création des fonds communs de créances, dont les dispositions sont codifiées aux articles L. 214-1 et suivants du Code monétaire et financier (CoMoFi).

Leur principal objet est de collecter de l'épargne pour l'investir dans des sociétés non cotées et ainsi concourir au financement en fonds propres des entreprises (CoMoFi, art. L.214-28 et L.214-30).

En ce qui concerne les régimes juridiques et fiscaux des FCPR, il convient de se reporter au BOI-IS-BASE-60-20.

Par ailleurs, en ce qui concerne le régime d'imposition applicable aux répartitions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques, cf. n° 3771 et BOI-BIC-PVMV-30-30-40.

Chapitre 3 : Régime optionnel de taxation au tonnage des entreprises de transport maritime

(CGI, art. 209-0 B ; BOI-IS-BASE-60-40)

3839

Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dont le chiffre d'affaires provient pour 75 % au moins de l'exploitation de navires armés au commerce peuvent, sur option, être soumises au régime défini ci-après pour la détermination des bénéfices imposables provenant de l'exploitation de ces navires.

Pour les exercices ouverts à compter du 30 juin 2005, l'option est valable sous réserve que l'entreprise s'engage à maintenir ou à augmenter au cours de la période décennale mentionnée au III de l'article 209-0 B du CGI (cf. n° 3839-2), sous pavillon d'un État membre de la Communauté européenne, la proportion de tonnage net qu'elle exploite sous ce pavillon au 17 janvier 2004 ou à la date d'ouverture du premier exercice d'application du présent régime, si elle est postérieure.

En cas de non-respect de l'engagement de maintien ou d'augmentation de la proportion de tonnage net sous pavillon d'un Etat membre de la Communauté européenne au titre d'un ou plusieurs exercices, les navires battant pavillon d'un Etat non-membre de la Communauté européenne ayant conduit à cette situation ne peuvent bénéficier du présent régime au titre de ce ou ces exercices.

Toutefois, l'entreprise est considérée comme ayant respecté son engagement en présence de l'une des trois situations suivantes.

a. les navires éligibles au présent régime qui battent pavillon d'un des États membres de la Communauté européenne représentent au titre de l'exercice plus de 60 % du tonnage net de la flotte de navires éligibles ;

b. la proportion de tonnage net de navires sous pavillon d'un des États membres de la Communauté

européenne n'a pas diminué en moyenne au cours des trois derniers exercices, ramenés le cas échéant à douze mois, par rapport à celle figurant dans l'engagement pris par l'entreprise ;

c. pour les sociétés appartenant à un groupe fiscal mentionné à l'article 223 A du CGI, la proportion de tonnage net sous pavillon d'un des Etats membres de la Communauté européenne du groupe fiscal n'a pas diminué par rapport à l'ensemble des engagements pris par les sociétés du groupe.

Pour les entreprises ayant exercé l'option pour le dispositif prévu à l'article 209–0 B du CGI avant le 30 juin 2005, l'engagement est souscrit lors du dépôt de la déclaration de résultat du premier exercice ouvert à compter de la même date.

Sont éligibles à ce régime les navires armés au commerce :

- qui ont une jauge brute égale ou supérieure à 50 unités du système de jaugeage universel (UMS) ;

- qui, soit sont possédés en pleine propriété ou en copropriété à l'exception de ceux donnés en affrètement coque nue à des sociétés qui ne sont pas liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI ou à des sociétés liées n'ayant pas elles-mêmes opté pour le régime, soit sont affrétés coque nue ou à temps ;

- qui sont affectés au transport de personnes ou de biens, au remorquage en haute mer, au sauvetage ou à d'autres activités d'assistance maritime, à des opérations de transport en relation avec l'exercice de toutes autres activités nécessairement fournies en mer ;

- dont la gestion stratégique et commerciale est assurée à partir de la France ;

- et qui n'ont pas été acquis, pendant la période d'application du présent régime, auprès de sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI n'ayant pas opté elles-mêmes pour ce régime.

3839-1

Le résultat imposable provenant des opérations directement liées à l'exploitation des navires éligibles est déterminé par application à chacun de ces navires, par jour et par tranche de jauge nette de 100 unités du système de jaugeage universel (UMS), du barème suivant :

Tonnage (en unités du système de jaugeage universel)	Jusqu'à 1 000	De 1 000 à 10 000	De 10 000 à 25 000	Plus de 25 000
Montant en euros	0,93	0,71	0,47	0,24

Pour l'application de ces dispositions, la jauge nette de chaque navire est arrondie à la centaine supérieure.

Le barème s'applique également pendant les périodes d'indisponibilité des navires.

Le résultat imposable résultant de l'application de ce barème est majoré du montant :

a. des abandons de créance, subventions et libéralités accordés par des sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI n'ayant pas elles-mêmes opté pour le présent régime ;

b. des résultats de participations dans des organismes mentionnés aux articles 8, 8 quater, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C et 239 quater D du CGI à l'exception des résultats de copropriétés de navires soumis au présent régime ;

c. des plus ou moins-values provenant de la cession ou de la réévaluation des navires éligibles et des éléments de l'actif immobilisé affectés à leur exploitation ;

d. des réintégrations prévues au d du 3 de l'article 210 A du CGI ;

e. d'un intérêt calculé au taux mentionné au 3° du 1 de l'article 39 du CGI sur la part des capitaux propres qui excède deux fois le montant des dettes de l'entreprise majoré du montant des redevances de crédit-bail restant à payer à la clôture de l'exercice et du prix d'achat résiduel des biens pris en crédit-bail.

Les plus et moins-values mentionnées au c sont déterminées conformément aux dispositions de l'article 39 duodecies du CGI. Pour l'application de ces dispositions, le résultat imposable résultant de l'application du barème est réputé tenir compte des amortissements pratiqués par l'entreprise.

Le bénéfice tiré des opérations qui ne sont pas directement liées à l'exploitation de navires éligibles est déterminé dans les conditions de droit commun. Pour la détermination de ce bénéfice, les charges d'intérêts sont imputées à proportion de la valeur comptable brute des éléments d'actif concourant à la réalisation de ces opérations par rapport à la valeur comptable brute de l'ensemble des éléments d'actif.

3839-2

L'option prévue au n° 3839 doit être exercée au plus tard au titre d'un exercice clos ou d'une période d'imposition arrêtée avant le 1er janvier 2005. Pour les entreprises qui étaient éligibles avant le 1er janvier 2007 et qui n'ont pas opté, l'option peut être exercée au plus tard au titre d'un exercice clos ou d'une période d'imposition arrêtée entre le 1er janvier 2007 et le 1er janvier 2008.

Pour les entreprises qui deviennent éligibles, pour la première fois, au titre d'un exercice clos à compter du 1er janvier 2008, l'option peut être exercée au plus tard au titre de l'exercice suivant (CGI, art. 209-0 B, III).

Pour les sociétés qui sont membres d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, cette option n'est ou ne demeure valable que si elle est exercée par l'ensemble des sociétés membres du groupe susceptibles de bénéficier du régime défini par le présent article. Une société qui n'a pas opté dans les conditions prévues ci-dessus peut, lorsqu'elle devient membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI dont les sociétés membres ont exercé cette option, opter au titre de l'exercice d'entrée dans le groupe.

L'option est formulée pour une période irrévocable de dix années et est renouvelable au terme de cette période.

3839-3

Ce régime cesse de s'appliquer à compter de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel survient l'un des événements suivants :

a. la société ne possède ou n'affrète plus aucun navire éligible ;

b. la société ne remplit plus la condition de pourcentage minimum de chiffre d'affaires provenant de l'exploitation de navires armés au commerce mentionnée au n° 3839 ;

c. la société ayant opté pour le présent régime devient membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI dont les sociétés membres susceptibles de bénéficier du présent régime n'ont pas exercé cette option ;

d. une des sociétés membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI susceptible de bénéficier du présent régime n'a pas exercé l'option prévue au n° **3839-2**.

3839-4

En cas de sortie du présent régime dans les cas prévus au n° **3839-2**, le résultat de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel ce régime cesse de s'appliquer est augmenté de l'avantage retiré de ce régime, évalué forfaitairement à la somme des bénéfices ayant été déterminés en application du barème mentionné au n° 3839-1.

En cas de réalisation de l'un des événements mentionnés au 2 de l'article 221 du CGI avant le terme de la période décennale prévue au n° **3839-3**, à l'exception des apports et des opérations de fusion et de scission placées sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI, le résultat de l'exercice en cours à la date de cet événement est majoré de la somme définie ci-dessus.

Les articles 46 quater-0 ZS bis et 46 quater-0 ZS bis A de l'annexe III au CGI fixent les modalités d'option et les obligations déclaratives (se reporter également au BOI-IS-BASE-60-40-50).

3839-5

En cas d'option pour le régime défini à l'article 209-0 B du CGI, les déficits reportables à l'ouverture du premier exercice couvert par cette option ne peuvent pas être imputés sur les bénéfices réalisés au titre des exercices clos au cours de la ou des périodes décennales visées au n° 3839-2. Ces déficits peuvent être, soit déduits, dans les conditions prévues aux I et II de l'article 209 du CGI, des résultats de l'exercice au titre duquel ce régime cesse de s'appliquer et des exercices suivants, soit imputés sur la somme mentionnée au n° **3839-4** (CGI, art. 209, III bis) (Cf.également le BOI-IS-BASE-60-40-30).

3839-6

Pour la détermination du résultat imposable des entreprises bénéficiant ou ayant bénéficié du régime défini à l'article 209-0 B du CGI, le montant des plus ou moins-values provenant de la cession de navires éligibles à ce régime et réalisées pendant ou après la période couverte par l'option visée au n° 3839-2 est réduit à concurrence du rapport existant entre la durée de détention pendant la période couverte par cette option et la durée totale de détention.

Ces dispositions ne s'appliquent pas en cas de sortie du régime prévu à l'article 209-0 B du CGI dans les conditions prévues aux b et d du n° **3839-3** (Cf. également le BOI-IS-BASE-60-40-40), ou de cession de navires pendant la période mentionnée au n° 1839-2 à des sociétés n'ayant pas opté pour

le régime prévu à l'article 209-0 B précité et liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI (CGI, art. 209, V).

Chapitre 4 : Transferts d'actifs hors de France

(CGI, art. 238 bis-0 I)

3840

Une entreprise qui a transféré ou transfère hors de France, directement ou indirectement, par elle-même ou par l'intermédiaire d'un tiers, des éléments de son actif à une personne, à un organisme, dans un trust ou dans une institution comparable, en vue de les gérer dans son intérêt ou d'assumer pour son compte un engagement existant ou futur, comprend dans son résultat imposable les résultats qui proviennent de la gestion ou de la disposition de ces actifs ou des biens acquis en remploi.

Ces résultats, arrêtés à la clôture de chacun des exercices de l'entreprise, sont déterminés selon les règles applicables au bénéfice de cette dernière, indépendamment de ses autres opérations, à partir d'une comptabilité distincte tenue pour son compte par la personne, l'organisme, le trust ou l'institution comparable à qui les actifs ont été transférés.

À l'appui de la déclaration de ses résultats, l'entreprise produit :

- un état qui mentionne la nature, la consistance et les caractéristiques des éléments d'actif transférés ou des biens acquis en remploi, la personne, l'organisme, le trust ou l'institution comparable à qui les actifs ont été transférés ainsi que l'État ou le territoire où il est établi ;

- une déclaration des résultats qui proviennent de la gestion ou de la disposition de ces actifs.

L'entreprise est autorisée à imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable, au titre de chaque exercice, à raison des résultats mentionnés ci-dessus, l'impôt acquitté, le cas échéant, hors de France, sur les mêmes résultats, à condition que ce dernier soit comparable à l'impôt sur les sociétés.

À défaut du respect de ces dispositions, l'entreprise comprend dans ses résultats imposables de chaque exercice une somme égale au produit du montant de la valeur réelle, à l'ouverture du même exercice, des actifs définis au premier alinéa par un taux égal au taux moyen mentionné au 1-3° de l'article 39 du CGI (cf. n° 2995). Pour l'application de cette disposition, la valeur réelle des actifs à l'ouverture d'un exercice est égale à la valeur réelle de ces mêmes actifs au moment du transfert, majorée des produits acquis depuis cette date ou, à défaut, du total des sommes calculées ainsi qu'il est précisé à la phrase qui précède. Toutefois, l'entreprise peut apporter la preuve que le résultat ainsi déterminé excède le résultat effectivement réalisé, déterminé dans les conditions fixées au deuxième alinéa.

Ces dispositions ne sont pas applicables aux transferts qui résultent de l'exécution de contrats d'assurances ou de mandats.

(Voir également les BOI-IS-CESS-30 et BOI-DJC-TRUST).

Chapitre 5 : Imposition des intérêts capitalisés rémunérant les sommes transférées hors de France lors de l'émission de TSDI (titres subordonnés à durée indéterminée)

(CGI, art. 238 bis-0 I bis)

3841

Les produits provenant du placement de la fraction des sommes reçues lors de l'émission de valeurs mobilières relevant des dispositions de l'article L. 228-97 du code de commerce transférée hors de France à une personne ou une entité, directement ou indirectement, par l'entreprise émettrice ou par l'intermédiaire d'un tiers, sont compris dans le résultat imposable de cette entreprise au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2005 ou, s'il est postérieur, de l'exercice clos au cours de la quinzième année qui suit la date d'émission, sous déduction des intérêts déjà imposés sur cette même fraction postérieurement à la date du douzième anniversaire de l'émission. Pour l'application des dispositions de la phrase précédente, le montant de ces produits est réputé égal à la

différence entre le montant nominal de l'émission et la fraction transférée hors de France majorée des intérêts capitalisés, jusqu'à ce douzième anniversaire, calculés au taux d'intérêt actuariel défini au deuxième alinéa du 2 du II de l'article 238 septies E du CGI à la date du transfert.

Par exception, cette imposition est différée au titre de l'exercice au cours duquel ces valeurs mobilières donnent lieu au paiement d'un montant d'intérêts effectif inférieur au produit du montant nominal de l'émission par le taux d'intérêt légal si cet exercice est postérieur à l'exercice clos au cours de la quinzième année qui suit la date d'émission.

En cas de rachat des valeurs mobilières postérieurement à l'exercice d'imposition défini au premier ou deuxième alinéa ci-dessus, l'annulation de cette dette n'entraîne pas d'imposition supplémentaire.

Ces dispositions s'appliquent aux émissions de valeurs mobilières réalisées entre le 1er janvier 1988 et le 31 décembre 1991 ainsi qu'aux émissions réalisées en 1992 sous réserve que les produits n'aient pas été imposés sur le fondement de l'article 238 bis-0 I du CGI (cf. n° 3840), et dont les dettes corrélatives sont inscrites au bilan d'ouverture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2005 de l'entreprise émettrice.

Chapitre 6 : Règles applicables aux fiducies

(CGI, art. 238 quater A à 238 quater Q)

3842

Instauré par la loi n° 2007-211 du 19 février 2007, le dispositif relatif à la fiducie a été élargi par l'article 18 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie. Désormais les personnes physiques et les personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent constituer une fiducie et les avocats peuvent avoir la qualité de fiduciaire.

Les adaptations du régime fiscal de la fiducie permettant cet élargissement du champ d'application ont été précisées par l'article 10 de l'ordonnance n° 2009-112 du 30 janvier 2009 portant diverses mesures relatives à la fiducie (JO du 31 janvier 2009). Ces dispositions entrent en vigueur à compter du 1er février 2009. Les dispositions du présent titre sont celles applicables à compter de cette date. En ce qui concerne les règles applicables antérieurement, voir l'édition 2008 du précis de fiscalité, paragraphes 1519 et suiv.

Remarque : Pour l'application de ces règles, le constituant et le fiduciaire doivent être résidents d'un Etat de la Communauté européenne ou d'un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éliminer les doubles impositions qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (loi n° 2007-211 du 19 février 2007, art. 13).

A. Constitution du patrimoine fiduciaire

(CGI, art.238 quater A et 238 quater B)

3842-1

Pour l'application des dispositions du CGI, le constituant s'entend de la personne titulaire des droits représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire (CGI, art. 238 quater A).

Les profits ou les pertes ainsi que les plus ou moins-values résultant du transfert, réalisé en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil, dans un patrimoine fiduciaire de biens et droits inscrits à l'actif du bilan du constituant de la fiducie ne sont pas compris dans le résultat imposable de l'exercice de transfert si les conditions suivantes sont réunies :

1° Le constituant exerce une activité relevant des articles 34 ou 35 du CGI, une activité agricole au sens de l'article 63 du même code, une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI ou une activité civile soumise à l'impôt sur les sociétés ;

2° Le constituant est désigné comme le ou l'un des bénéficiaires dans le contrat de fiducie ; les droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire sont inscrits au bilan du constituant ;

3° Le fiduciaire doit respecter les engagements, pris dans le contrat de fiducie, suivants :

a) Inscrire dans les écritures du patrimoine fiduciaire les biens ou droits transférés ainsi que les amortissements et provisions de toute nature y afférents ;

b) Se substituer au constituant pour la réintégration des provisions et résultats afférents aux biens ou

droits transférés dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de ce dernier ;

c) Calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui ont été transférées dans le patrimoine fiduciaire d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du constituant ;

d) Réintégrer dans les bénéfices imposables au titre du patrimoine fiduciaire les plus ou moins-values dégagées lors du transfert de biens amortissables. La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales, dans la limite de la durée initiale du contrat de fiducie, sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée. Cette période est de cinq ans dans les autres cas.

Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée.

En contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur d'inscription dans les écritures du patrimoine fiduciaire ;

4° Les éléments autres que les immobilisations transférés dans le patrimoine fiduciaire doivent être inscrits dans les écritures du patrimoine fiduciaire pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du constituant.

A défaut, le profit correspondant à la différence entre la valeur d'inscription dans les écritures du patrimoine fiduciaire de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du constituant est compris dans le résultat imposable de ce dernier au titre de l'exercice au cours duquel intervient le transfert dans le patrimoine fiduciaire.

3842-2

Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies A du CGI.

Pour l'application du c du 3° du n° **3842-1**, en cas de cession ultérieure de ces droits qui sont assimilés à des éléments non amortissables ou de cession du terrain, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces droits avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du constituant.

Ces dispositions s'appliquent aux droits afférents aux contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce ou assimilé.

3842-3

Pour l'application du présent dispositif, les titres du portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime des plus ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé.

3842-4

Un décret précise, en tant que de besoin, les modalités d'application de l'article 238 quater B du CGI, notamment lorsque le constituant exerce une activité dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

B. Résultat de la fiducie

(CGI, art. 238 quater C à 238 quater H)

3843

Le transfert dans un patrimoine fiduciaire de l'ensemble des éléments d'actif et de passif du constituant n'entraîne pas la cessation de son activité au sens des articles 201 et 202 du CGI lorsque ce transfert bénéficie des dispositions de l'article 238 quater B du CGI (CGI, art. 238 quater C).

Lorsque le transfert dans un patrimoine fiduciaire de biens ou droits bénéficie des dispositions de l'article 238 quater B du CGI , les reports d'imposition afférents aux biens ou droits transférés prévus à l'article 41 du CGI, à l'article 93 quater, aux articles 151 octies, 151 octies A, 151 octies B et 151 nonies du CGI sont maintenus jusqu'à la date de cession des biens ou droits transférés ou jusqu'à la date de fin de l'opération de fiducie au sens de l'article 238 quater I (CGI, art. 238 quater D).

Les dispositions de l'article 238 quater B du CGI sont applicables au transfert dans un patrimoine fiduciaire de droit ou parts considérés, en application du I de l'article 151 nonies, comme des éléments

d'actif affectés à l'exercice de la profession (CGI, art. 238 quater E).

Lorsque les droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire sont inscrits à son bilan, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par le constituant.

Le constituant demeure personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part de bénéfice correspondant à ses droits représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire, proportionnellement à la valeur réelle de ces biens ou droits mis à la date du transfert dans le patrimoine fiduciaire.

Un décret précise, en tant que de besoin, les modalités d'application du présent article, notamment lorsque le constituant exerce une activité dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 238 quater F).

Toute variation ou dépréciation du montant des droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire demeure sans incidence sur le résultat imposable du constituant (CGI, art. 238 quater G).

3843-1

Lorsque la détermination du régime d'imposition des résultats ou l'application des régimes d'exonération dépend du montant du chiffre d'affaires, le chiffre d'affaires provenant de la gestion du patrimoine fiduciaire s'ajoute à celui réalisé par le constituant. En cas de pluralité de constituants, le chiffre d'affaires est réparti proportionnellement à la valeur réelle du ou des biens ou droits mis en fiducie par chacun des constituants à la date à laquelle celui-ci a transféré des éléments dans le patrimoine fiduciaire (CGI, art. 238 quater H).

C. Fin de la fiducie

(CGI, art. 238 quater I à 238 quater K)

3843-2

En cas de cession ou d'annulation de tout ou partie des droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire, les résultats du patrimoine fiduciaire sont déterminés, à la date de cession ou d'annulation, dans les conditions prévues aux articles 201 et suivants du CGI et imposés au nom du cédant.

La différence entre le prix de cession et le prix de revient de ces droits n'a pas d'incidence sur le résultat imposable du cédant.

Ces dispositions s'appliquent également en cas de décès, de cessation ou de dissolution du constituant, en cas de résiliation ou d'annulation du contrat de fiducie ou lorsqu'il prend fin (CGI, art. 238 quater I).

3843-3

1) Les dispositions de l'article 238 quater I (cf. n° **3843-2**) ne s'appliquent pas en cas de transfert des droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire réalisé dans le cadre d'une opération bénéficiant des dispositions prévues aux articles 41, 151 octies, 151 octies A ou 210 A du CGI (CGI, art. 238 quater J, I).

3843-4

2) Les dispositions de l'article 238 quater I du CGI (cf. n° 3843-2) ne s'appliquent pas lorsque, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, le constituant :

1° Société ou organisme placé sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 ter du CGI cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur le revenu, ou s'il change son objet social ou son activité réelle ;

2° Personne morale mentionnée aux articles 238 ter, 239 quater A, 239 quater B, 239 quater C, 239 quater D, 239 septies et au I des articles 239 quater et 239 quinquies du CGI devient passible de l'impôt sur les sociétés ;

3° Cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés.

3843-5

Les dispositions du n° **3843-3** s'appliquent à la double condition qu'aucune modification ne soit

apportée aux écritures comptables relatives aux droits dans la fiducie et que l'imposition des profits et des plus-values définis à l'article 238 quater B du CGI demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable au constituant (CGI, art. 238 quater J, II).

3843-6

Par exception aux dispositions visées au n° 3843-2, lorsque le contrat de fiducie prend fin, les profits ou les pertes ainsi que les plus ou moins-values résultant du transfert des biens ou droits du patrimoine fiduciaire au constituant ne sont pas compris dans le résultat imposable de l'exercice de transfert si les conditions suivantes sont réunies (CGI, art. 238 quater K) :

1° Le contrat de fiducie prend fin sans liquidation du patrimoine fiduciaire ;

2° Le constituant doit respecter les engagements suivants :

a) Inscrire à son bilan les biens ou droits transférés ainsi que les amortissements et provisions de toute nature y afférents ;

b) Se substituer au fiduciaire pour la réintégration des provisions et résultats afférents aux biens et droits transférés dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition du patrimoine fiduciaire ;

c) Calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui ont été transférées d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du patrimoine fiduciaire ;

d) Réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus ou moins-values dégagées lors du transfert de biens amortissables. La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée. Cette période est de cinq ans dans les autres cas.

Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée.

En contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur d'inscription à son bilan ;

3° Les éléments autres que les immobilisations doivent être inscrits au bilan du constituant pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du patrimoine fiduciaire. A défaut, le profit correspondant à la différence entre la valeur d'inscription au bilan du constituant de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du patrimoine fiduciaire est compris dans le résultat imposable de ce dernier au titre de l'exercice au cours duquel intervient le retour des biens au constituant.

3843-7

Pour l'application du n° **3843-6**, les engagements mentionnés au 2° du n° **3843-6** sont pris dans l'acte constatant le transfert des biens ou droits du patrimoine fiduciaire au constituant ou, à défaut, dans un acte sous seing privé ayant date certaine, établi à cette occasion.

3843-8

Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies A du CGI.

Pour l'application du c du 2° du n° **3843-6**, en cas de cession ultérieure des droits mentionnés ci-dessus qui sont assimilés à des éléments non amortissables ou de cession du terrain, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces droits avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures du patrimoine fiduciaire.

Ces dispositions s'appliquent aux droits afférents aux contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce ou assimilé.

3843-9

Pour l'application des n^{os} **3843-6** à **3843-8**, les titres du portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime des plus ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI sont assimilés à des éléments non amortissables de l'actif immobilisé.

Un décret précise, en tant que de besoin, les modalités d'application de l'article 238 quater-K du CGI, notamment lorsque le constituant exerce une activité dont les résultats sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

D. Obligations déclaratives incombant au fiduciaire

(CGI, art. 238 quater L et 238 quater M)

3844

La fiducie fait l'objet d'une déclaration d'existence par le fiduciaire dans des conditions et délais fixés par l'article 344 M de l'annexe III au CGI.

Le fiduciaire est tenu aux obligations déclaratives qui incombent normalement aux sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI.

E. Régime de neutralité fiscale applicable aux différentes étapes de la fiducie

(CGI, art. 238 quater N à 238 quater Q)

3845

Lorsque le constituant d'une fiducie définie à l'article 2011 du code civil n'exerce pas une activité relevant des articles 34 ou 35 du CGI, une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI, une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI ou une activité civile soumise à l'impôt sur les sociétés, le transfert de biens ou droits dans un patrimoine fiduciaire n'est pas un fait générateur d'impôt sur le revenu si les conditions suivantes sont réunies (CGI, art. 238 quater N) :

1° Le constituant est désigné comme le ou l'un des bénéficiaires dans le contrat de fiducie ;

2° Le fiduciaire inscrit, dans les écritures du patrimoine fiduciaire, les biens ou droits transférés pour leur prix ou valeur d'acquisition par le constituant.

3845-1

Lorsque les droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire ne sont pas inscrits au bilan d'une entreprise, le résultat de la fiducie est imposé au nom de chaque constituant pour la part de résultat correspondant à ses droits représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire, proportionnellement à la valeur vénale des biens ou droits mis en fiducie, appréciée à la date du transfert dans le patrimoine fiduciaire et la part de résultat correspondant aux droits du constituant est déterminée et imposée en tenant compte de la nature de l'activité de la fiducie (CGI, art. 238 quater O).

3845-2

En cas de transmission à titre onéreux de tout ou partie des droits du constituant représentatifs des biens ou droits transférés dans le patrimoine fiduciaire qui ne sont pas inscrits au bilan d'une entreprise, les résultats du patrimoine fiduciaire sont déterminés, à la date de la transmission, dans les conditions prévues aux articles 201 et suivants et imposés au nom du cédant selon les règles prévues à l'article 238 quater N du CGI.

La différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition de ces droits n'a pas d'incidence sur les revenus imposables du cédant.

Ces dispositions s'appliquent également en cas de décès du constituant, de résiliation ou d'annulation de l'opération de fiducie ou lorsqu'elle prend fin (CGI, art. 238 quater P).

3845-3

Lorsque le constituant n'exerce pas une activité relevant des articles 34 ou 35 du CGI, une activité agricole au sens de l'article 63 du CGI, une activité professionnelle au sens du 1 de l'article 92 du CGI ou une activité civile soumise à l'impôt sur les sociétés, et par exception aux dispositions du II de l'article 238 quater P du même code, le transfert de biens ou droits du patrimoine fiduciaire dans le patrimoine du constituant n'est pas un fait générateur d'impôt sur le revenu, lorsque l'opération de fiducie prend fin sans liquidation du patrimoine fiduciaire et que le constituant prend, dans l'acte constatant le transfert, l'engagement de déterminer, en cas de cession ultérieure des biens ou droits concernés, les plus ou moins-values et, plus généralement, les gains ou pertes par référence (CGI, art. 238 quater Q) :

1° Si le titulaire des droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire est le constituant initial, au prix ou à la valeur d'acquisition par ce dernier des biens ou droits, lorsque ces biens ou droits

ont fait l'objet d'un transfert dans le patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 quater N du CGI, et au prix d'acquisition du ou des biens ou droits par la fiducie pour les autres biens ou droits ;

2° Si le titulaire des droits représentatifs des biens ou droits du patrimoine fiduciaire n'est pas le constituant initial, à la valeur des biens ou droits à la date d'acquisition de ses droits au titre de la fiducie ou, pour les biens ou droits qui sont entrés dans le patrimoine fiduciaire après l'acquisition de ses droits, au prix d'acquisition de ces biens ou droits par la fiducie.

Chapitre 7 : Autres dispositifs particuliers

A. Avantages en nature consentis par les sociétés ayant pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien

(CGI, art. 239 octies et BOI-IS-BASE-60-30 au IV)

3848

Lorsqu'une personne morale passible de l'IS a pour objet de transférer gratuitement à ses membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble, la valeur nette de l'avantage en nature ainsi consenti n'est pas prise en compte pour la détermination du résultat imposable. Par suite, elle est tenue de joindre à sa déclaration de résultat une déclaration complémentaire n° 2038 indiquant, pour la période d'imposition considérée :

- les noms, prénoms et adresses des associés qui bénéficient de la jouissance gratuite des biens sociaux ainsi que le nombre de parts ou actions dont ces associés sont titulaires ;

- la désignation précise des biens et des périodes au cours desquelles chaque associé en a la jouissance ;

- le montant des dépenses communes, ventilées par catégorie, et leur répartition entre les associés.

Cette exonération ne peut bénéficier aux personnes morales :

- qui réalisent avec des tiers des opérations productives de recettes, à moins qu'il ne s'agisse d'opérations accessoires n'excédant pas 10 % de leurs recettes totales ou résultant d'une obligation imposée par la puissance publique ;

- dont le siège est situé hors de France et qui entrent dans le champ d'application de l'article 990 D du CGI.

B. Charges résultant de la levée d'options de souscription ou d'achat d'actions ou d'attribution gratuite d'actions aux salariés

(CGI, art. 217 quinquies ; BOI-IS-BASE-60-30 au I)

3849

Pour la détermination de leurs résultats fiscaux, conformément aux dispositions du I de l'article 217 quinquies du CGI, les sociétés peuvent déduire les charges exposées du fait de la levée des options de souscription ou d'achat d'actions consenties à leurs salariés en application des articles L. 225-177 à L. 225-184 du code de commerce, ainsi que du fait de l'attribution gratuite d'actions en application des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du même code. Sont par ailleurs déductibles dans les conditions de l'article 39 duodecies du CGI, les moins-values subies par les sociétés à ces mêmes occasions et résultant de la différence entre le prix de souscription des actions par les salariés et leur valeur d'origine Pour les émissions d'actions autorisées par les assemblées générales extraordinaires réunies à compter du 1er janvier 2006, les entreprises peuvent pratiquer une déduction au titre de l'exercice au cours duquel elles ont émis des actions au profit de leurs salariés en application d'une attribution gratuite d'actions à émettre ou de la levée d'options de souscription d'actions mentionnées ci-avant ou en application d'une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise mentionnée à l'article L 3332-18 du code du travail, sous réserve que :

1° L'attribution ou les options de souscription bénéficient à l'ensemble des salariés de l'entreprise ;

2° Les actions ou les options soient attribuées ou consenties soit de manière uniforme, soit

proportionnellement à la durée de présence dans l'entreprise au cours de l'exercice ou aux salaires, soit par une combinaison de ces différents critères.

La déduction est égale à la différence entre la valeur des titres à la date de l'augmentation de capital et leur prix de souscription. L'article 46 quater-0 YD de l'annexe III au CGI fixe les modalités d'application de ces dispositions, notamment les obligations déclaratives des entreprises pratiquant cette déduction (CGI, art. 217 quinquies, II).

De nouvelles règles de comptabilisation et d'évaluation des opérations relatives aux plans d'options d'achat d'actions et aux plans d'attribution d'actions gratuites existantes ont été définies par le Comité de la réglementation comptable dans le cadre de son règlement n° 2008-15 du 4 décembre 2008.

C. Sociétés d'assurance mutuelles

(CGI, art. 209, IV)

3850

Pour la détermination du résultat imposable des exercices clos à compter du 31 décembre 1998 des sociétés d'assurance mutuelles, le droit d'adhésion versé par un sociétaire au cours de l'exercice de son adhésion et inscrit en comptabilité au compte « fonds d'établissement » est considéré comme un apport à hauteur d'un montant égal au rapport entre le montant minimal de la marge de solvabilité exigée par la réglementation et le nombre de sociétaires, constaté à la clôture de l'exercice précédent. Par suite, en application du 2 de l'article 38 du CGI, les sommes en cause ne sont pas prises en compte pour la détermination du résultat des sociétés concernées.

Sont concernées par ces dispositions les droits versés aux sociétés d'assurance mutuelles visées à l'article L. 322-26-4 du code des assurances (sociétés mutuelles d'assurances, sociétés à forme tontinière, sociétés ou caisses d'assurance ou de réassurance mutuelles agricoles).

Les sommes prélevées sur le compte « fonds d'établissement » sont rapportées au résultat imposable de l'exercice en cours à la date de ce prélèvement, dans la limite de celles ayant bénéficié des dispositions du I. Cette disposition n'est pas applicable en cas d'imputation de pertes sur le compte « fonds d'établissement » ; les pertes ainsi annulées cessent d'être reportables. Par ailleurs, en cas de cession ou cessation d'entreprise, les sommes inscrites au compte « fonds d'établissement » et qui ont bénéficié des dispositions du IV de l'article 209 du CGI sont rapportées au résultat imposable de l'exercice au cours duquel cet événement est intervenu.

Partie 3 : Report déficitaire et imputation des moins-values nettes à long terme

(BOI-IS-DEF)

3860

En principe, le déficit subi à la clôture d'un exercice constitue une charge de l'exercice suivant. Toutefois, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert depuis le 1er janvier 1984 peut, sous certaines conditions, être considéré comme une charge des exercices précédents.

L'article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 complété par l'article 31 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 plafonne le montant du déficit pouvant être reporté en avant ou en arrière et, en cas de report en arrière, limite le report du déficit constaté sur le seul bénéfice de l'exercice précédent. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 21 septembre 2011 ainsi qu'aux déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le 1er exercice clos à compter de cette même date.

En ce qui concerne les modalités d'imputation des moins-values nettes à long terme en matière d'impôt sur les sociétés, voir le livre VIII-IS n°3774-5 et suiv.

Titre 1 : Régime de droit commun report du déficit sur les exercices suivants (report en avant)

(CGI, art. 209, I-3e al. modifié par l'art. 24 de la loi de finances pour 2013 ; ann III, art. 46 quater-0 ZJ bis à 46 quater-0 ZY quater ; ann. IV, art. 170 sexies ; BOI-IS-DEF-10)

3861

Conformément aux dispositions du 3ème alinéa modifié du I de l'article 209 du CGI, sous réserve de l'option prévue pour le report en arrière à l'article 220 quinquies du CGI, le déficit subi pendant un exercice est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite d'un montant de **1 000 000 €** majoré de **50 %** du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté dans les mêmes conditions sur les exercices suivants. Il en est de même de la fraction de déficit non admise en déduction en application de la première phrase du n° 3861 (CGI, art. 209, I-3ème alinéa ; dispositions applicables aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2012). Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la limite de 1 000 000 € mentionnée ci-dessus est majorée du montant des abandons de créances consentis à une société en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ou dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ouverte à son nom.

Titre 2 : Report du déficit sur les exercices précédents (report en arrière)

(CGI, art. 220 quinquies ; BOI-IS-DEF-20)

Le I de l'article 220 quinquies du CGI offre aux entreprises soumises à l'IS, la possibilité d'opter pour le report en arrière de leurs déficits.

Chapitre 1 : Entreprises concernées

3862

Les personnes morales et collectivités passibles de plein droit ou sur option de l'impôt sur les sociétés, sur tout ou partie de leur activité, peuvent opter pour le report en arrière des déficits, quelle que soit la nature de leur activité.

Chapitre 2 : Modalités du report en arrière du déficit

3863

Sur option, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert depuis le 1er janvier 1984 pouvait, sous certaines conditions, être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'antépénultième exercice et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice, puis de celui de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices. Désormais, pour les déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 21 septembre 2011, le report en arrière du déficit est limité au seul bénéfice de l'exercice précédent, le montant du déficit qui peut être reporté en arrière est plafonné, et l'option pour le report en arrière du déficit ne peut être exercée qu'au titre de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté (CGI, art. 220 quinquies, I).

A. Exercice d'une option

Le report en arrière du déficit est subordonné à l'exercice d'une option par l'entreprise. L'option n'est admise qu'à la condition qu'elle porte sur le déficit constaté au titre de l'exercice, dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice déclaré au titre de l'exercice précédent et un montant de 1 000 000 €.

Cette option résulte du dépôt, dans le même délai que celui de la déclaration de résultat de la société, d'une déclaration spéciale n° 2039. Cette option constitue une décision de gestion opposable à l'entreprise.

Toutefois, l'option ne peut être exercée en cas de cession ou cessation totale, de fusions et opérations assimilées ou de liquidation judiciaire (CGI, art. 220 quinquies, II).

À défaut d'option à la clôture d'un exercice, le déficit qui existe à cette date et que l'entreprise n'a pas reporté en arrière ne peut plus faire l'objet que d'un report en avant sur des bénéfices ultérieurs.

B. Déficit reportable en arrière

Il s'agit du déficit constaté au titre de l'exercice dans la limite mentionnée ci-dessus (dispositions applicables aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 21 septembre 2011).

À défaut d'option, ce déficit peut être reporté en avant dans les conditions de droit commun (cf. n° 3861).

Remarque : les déficits subis par les sociétés établies hors de France dans un pays dont le régime fiscal est privilégié ne peuvent faire l'objet d'un report en arrière par les sociétés françaises qui détiennent 25 % au moins du capital de ces sociétés étrangères.

3864

C. Mise en œuvre du report en arrière

I. Montant du déficit reporté en arrière

L'option pour le report en arrière du déficit n'est admise qu'à la condition qu'elle porte sur le déficit constaté au titre de l'exercice, dans la limite du montant le plus faible entre le bénéfice déclaré au titre de l'exercice précédent et un montant de 1 000 000 €.

II. Bénéfice d'imputation

Le bénéfice sur lequel le déficit peut être reporté est égal à la différence entre le bénéfice fiscal déclaré soumis au taux normal de l'IS ou aux taux réduits prévus au b du I de l'article 219 du CGI et la fraction de ce bénéfice qui a été distribuée, ou a ouvert droit au crédit d'impôt prévu aux articles 220 quater et 220 quater A du CGI ou a donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt.

1. Bénéfice fiscal soumis à l'IS au taux normal ou aux taux réduits prévus au b du I de l'article 219 du CGI

Il s'agit du bénéfice déterminé dans les conditions mentionnées aux articles 209 et suivants du CGI, et qui ne fait pas l'objet d'une exonération ou d'un abattement en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies du CGI, 44 terdecies du CGI, 44 quaterdecies du CGI, 44 quindecies du CGI ou des articles 207 à 208 sexies du CGI ou qui n'a pas bénéficié du taux prévu au f du I de l'article 219 du CGI.

Ce bénéfice doit avoir été déclaré dans les conditions prévues à l'article 223 du CGI.

2. Bénéfices soumis à l'IS mais exclus du bénéfice d'imputation

• *Bénéfices distribués.* Le montant des distributions prélevées sur le bénéfice d'un exercice soumis au taux normal de l'IS ou aux taux réduits prévus au b du I de l'article 219 du CGI est retranché de ce bénéfice.

• *Bénéfices ayant donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt.* Seule la fraction des crédits d'impôt utilisés pour le paiement de l'IS au taux normal ou aux taux réduits prévus au b du I de

l'article 219 du CGI est prise en compte pour la détermination de la fraction du bénéfice exclue du bénéfice d'imputation.

• *Bénéfices ayant ouvert droit au crédit d'impôt prévu aux articles 220 quater ou 220 quater A du CGI* en faveur des sociétés créées pour le rachat d'une entreprise par ses salariés.

3. Montant total du bénéfice exclu du bénéfice d'imputation

L'élargissement du bénéfice d'imputation aux bénéfices soumis au taux réduit prévu au b du I de l'article 219 du CGI oblige à effectuer un double calcul l'un conduisant à la détermination du bénéfice d'imputation soumis au taux normal de l'impôt sur les sociétés, l'autre au bénéfice d'imputation soumis au taux réduit

III. Méthode d'imputation

Antérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 2 de la 2ème loi de finances rectificative pour 2011, le déficit constaté au titre d'un exercice (N) peut être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'antépénultième exercice (N - 3) et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice (N - 2) puis de celui de l'exercice précédent (N - 1), dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices. Seule la fraction du déficit constaté qui n'a pas pu être reportée en arrière peut être reportée en avant.

Pour les déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 21 septembre 2011, le report en arrière est possible exclusivement sur le bénéfice de l'exercice précédant celui au titre duquel le déficit est constaté, dans la limite toutefois de 1 000 000 € ou du montant du bénéfice s'il est inférieur.

Par ailleurs, l'option pour le report en arrière des déficits est désormais exercée dans le délai de dépôt de la déclaration de résultats n° 2065 de l'exercice au cours duquel le déficit reporté est constaté. Le report en arrière n'est donc possible qu'au titre du déficit du dernier exercice déclaré.

Remarque : Un bénéfice dont une fraction a déjà été absorbée par le report en arrière d'un déficit précédent peut faire l'objet d'une nouvelle imputation, à hauteur de sa fraction non apurée.

Chapitre 3 : Calcul et utilisation de la créance née du report en arrière des déficits

3865

A. Montant de la créance

L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'application du report en arrière des déficits fait naître au profit de l'entreprise une créance non imposable d'égal montant (CGI, art. 220 quinquies, I, 4e alinéa).

Les bénéfices pris en compte pour le calcul de la créance ne sont plus considérés comme ayant été soumis à l'IS.

La créance étant déterminée à partir des résultats fiscaux effectivement déclarés, son montant ne peut être accru si les bénéfices d'imputation sont augmentés à la suite d'un contrôle.

B. Comptabilisation et régime fiscal de la créance

La créance doit être enregistrée, pour sa valeur nominale, au débit du compte 444 " État - Impôt sur les sociétés " , par le crédit du compte 699 " Produits. Report en arrière des déficits " .

Cette créance n'est pas imposable. Son montant doit être déduit extra-comptablement.

C. Remise en cause de la créance

a. En cas de réduction ou annulation du déficit reporté en arrière. Si le déficit d'un exercice ayant donné lieu à report en arrière est annulé, la créance est elle-même annulée. Si ce déficit n'est que réduit, le report en avant effectué au titre de ce déficit est lui-même réduit à due concurrence. La créance est établie sur la base du solde éventuel selon les modalités décrites ci-avant, § 1.

b. En cas de diminution ou d'annulation d'un bénéfice ayant déjà été entièrement ou partiellement absorbé du fait du report en arrière d'un déficit, la créance - ou la fraction de créance - constatée à raison de ce bénéfice n'est pas modifiée lorsqu'elle demeure tout au plus égale :

- pour les exercices d'imputation ouverts à compter du 1er janvier 1993, à 33 1/3 % du bénéfice rectifié.

Dans les autres cas, son montant doit être calculé pour être réduit à due concurrence.

Le déficit (ou la fraction de déficit) dont l'imputation en arrière est remise en cause au titre d'un exercice est considéré comme une charge du ou des autres exercices sur le bénéfice desquels ce déficit aurait pu être imputé. Ainsi, la diminution de créance peut être entièrement compensée dès lors que le ou les autres bénéfices d'imputation ne sont pas eux-mêmes absorbés pour un montant au moins égal au bénéfice qui a été annulé.

La fraction du déficit ne pouvant être imputée dans ces conditions est reportable en avant selon le régime de droit commun.

D. Utilisation de la créance

Tant que l'entreprise en demeure propriétaire, la créance est remboursée au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée. Toutefois, elle peut être utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés - acomptes et solde ensuite - dû au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant cette clôture.

Par ailleurs, les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires peuvent demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures. Ce remboursement est effectué sous déduction d'un intérêt appliqué à la créance restant à imputer. Cet intérêt, dont le taux est celui de l'intérêt légal applicable le mois suivant la demande de l'entreprise, est calculé à compter du 1er jour du mois suivant cette demande jusqu'au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée.

Remarques :

1. En cas de fusion, de scission ou d'opération assimilée intervenant au cours des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option visée au I de l'article 220 quinquies du CGI a été exercée, la créance de la société absorbée, scindée ou apporteuse peut être transférée à la ou les sociétés bénéficiaires des apports. Le transfert de la créance est effectué pour sa valeur nominale. En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la créance est transmise au prorata du montant de l'actif net réel apporté à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports apprécié à la date d'effet de l'opération. Ces dispositions s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1er janvier 2002 (CGI, art. 220 quinquies, II).

E. Contrôle

L'Administration est en droit de vérifier l'existence et la quotité de la créance et d'en rectifier le montant, même si l'option pour le report en arrière du déficit correspondant a été exercée au titre d'un exercice prescrit (LPF, art. L. 171 A).

3866

Partie 4 : Liquidation et taux

3867

Les règles pratiques qui régissent le paiement de l'impôt sur les sociétés sont exposées au livre XVIII-Recouvrement n° 7805 et suivants.

Titre 1 : Taux normal de l'IS

(BOI-IS-LIQ-10)

3868

Le taux de l'impôt sur les sociétés est fixé à 33 1/3 %, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1993 (CGI, art. 219, I-2e alinéa) :

Titre 2 : Taux réduit de l'IS applicable au bénéfice des PME

(BOI-IS-LIQ-20, CGI, art.219)

3869

L'article 7 de la loi de finances pour 2001 a institué un régime de taux réduit d'IS en faveur des PME codifié au b du I de l'article 219 du CGI. Ce régime s'est substitué, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2001, au dispositif antérieur prévu par l'article 10 de la loi de finances pour 1997 et codifié au f du I de l'article 219 du CGI.

Chapitre 1 : Redevables concernés

3869-1

Les dispositions du b du I de l'article 219 du CGI sont applicables aux redevables de l'IS qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 7 630 000 € au titre de l'exercice ou la période d'imposition considéré. Le capital des sociétés doit, en outre, être intégralement libéré et détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques, directement ou indirectement dans la limite d'un seul niveau d'interposition.

A. Redevables concernés

3869-2

Le taux réduit d'imposition prévu au b du I de l'article 219 du CGI se substitue, dans la limite de 38 120 € de bénéfice par période de 12 mois, au taux normal de l'IS et, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2002, au taux réduit d'imposition applicable aux résultats soumis au régime des plus-values ou moins-values à long terme. Cette mesure concerne donc l'ensemble des petites et moyennes entreprises passibles de l'IS dont tout ou partie des résultats relèvent en principe de ces taux d'imposition.

B. Petites et moyennes entreprises

3869-3

L'application du taux réduit d'imposition prévu au b du I de l'article 219 du CGI est réservée aux redevables de l'IS ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené, le cas échéant, à douze mois.

Les sociétés doivent en outre avoir un capital entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75 % au moins :

- par des personnes physiques ;

- ou par une ou plusieurs sociétés réalisant un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € et dont le capital, entièrement libéré, est directement détenu pour au moins 75% par des personnes physiques.

En revanche, les redevables qui, juridiquement, ne peuvent avoir de capital social sont tenus au respect de la seule condition tenant au montant du chiffre d'affaires. Il en est ainsi, notamment, des associations et fondations, des sociétés d'assurances mutuelles régies par l'article L 111-1 du code de la mutualité ou par l'article L 322-26-1 du code des assurances.

Chapitre 2 : Modalités d'application

A. Taux réduit d'impôt sur les sociétés

3869-4

Par dérogation aux dispositions du deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI, fixant le taux normal de l'IS, et du a de cet article relatif au taux réduit des plus-values à long terme, le b de ce même article fixe le taux de l'IS applicable aux redevables éligibles, dans la limite de 38 120 € de bénéfice par période de 12 mois, à 15% pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2002.

B. Assiette du taux réduit d'impôt sur les sociétés

3869-5

Le régime de taux réduit d'imposition institué par le b du I de l'article 219 du CGI concerne en principe le bénéfice imposable relevant du taux normal de l'IS et les résultats soumis au régime des plus-values à long terme.

Ainsi, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2002, le taux réduit de 15 % est également susceptible de s'appliquer pour l'imposition de tout ou partie de la plus-value nette à long terme de l'exercice déterminée après imputation des moins-values nettes à long terme encore reportables réalisées au titre des exercices antérieurs et, le cas échéant, du déficit de l'exercice ou du report déficitaire des exercices antérieurs.

C. Limitation a 38 120 € du bénéfice imposable au taux réduit

3869-6

Le régime d'imposition au taux réduit s'applique aux bénéfices imposables dans la limite de 38 120 € par période de douze mois.

D. Obligations déclaratives

3869-7

L'article 46 quater-0 ZZ bis A de l'annexe III au CGI prévoit la production par le contribuable de deux états annexés à sa déclaration de résultats portant, respectivement, sur la répartition de son capital social et sur la détermination des bénéfices imposés au taux réduit (Cf. également le BOI-IS-LIQ-20-20).

Titre 3 : Taux particuliers

(BOI-IS-LIQ-30)

3870

• **Plus-values à long terme (CGI, art. 39 quindecies et 219, I) :** cf. n^{os} 3122 et 3773 et suiv.

• **Plus-values relatives aux immeubles et parts de sociétés de personnes à objet immobilier** (CGI, art. 219, IV ; cf. n° 3778-3).

• **Revenus des collectivités publiques ou privées visées au 5 de l'article 206 du CGI** (CGI, art. 219 bis) :

Les revenus des collectivités sans but lucratif visés au 5 de l'article 206 du CGI sont soumis à l'IS au taux réduit de 24 %.

Ce taux est ramené à 10 % :

- pour certains revenus des caisses de retraite et de prévoyance. (CGI, art. 219 quater),

- pour les produits des titres de créances négociables sur un marché réglementé en application d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés1

- aux revenus des titres émis depuis le 1er janvier 1987 tels qu'ils sont définis aux articles 118 et 119, 238 septies A, 238 septies B et 238 septies E du CGI ;

Pour l'impôt sur les sociétés dû à raison des exercices clos à compter du 31 décembre 2009, ce taux est fixé à 15 % pour les dividendes.

Les crédits d'impôt attachés aux revenus de valeurs mobilières étrangères sont imputables, sous certaines conditions, sur l'IS au taux réduit. En revanche, les crédits d'impôt représentés par la retenue à la source ne peuvent faire l'objet d'une telle imputation puisque les revenus correspondants ne sont pas compris dans les bases de l'impôt.

L'impôt dû est à verser spontanément auprès du comptable des impôts du lieu de dépôt de la déclaration 2070. Ce versement n'est précédé d'aucun versement spontané d'acompte.

Partie 5 : Réductions et crédits d'impôts

3872

Sous réserve d'en remplir les conditions, les sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés peuvent également bénéficier de l'ensemble des crédits d'impôt et réductions d'impôt applicables aux entreprises individuelles ou sociétés de personnes exerçant une activité relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Ces crédits et réductions d'impôt sont repris au livre VII-BIC-Troisième partie aux n°s 3212 et suivants: réductions d'impôt et crédits d'impôt auquel il convient de se reporter.

La présente partie regroupe les crédits d'impôt ou réductions d'impôt qui ne s'appliquent qu'aux seules sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés.

Sont donc exposés :

- les crédits d'impôt applicables (titre 1, n° **3873**) ;

- les réductions d'impôt applicables (titre 2, n° 3890) ;

- les dispositifs d'imputation applicables (titre 3, n° 3900).

Titre 1 : Crédits d'impôts

Chapitre 1 : Crédit d'impôt pour dépenses de production d'oeuvres phonographiques

(CGI, art. 220 octies et 220 Q ; BOI-IS-RICI-10-10)

3873

Les entreprises de production phonographiques peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt sur les sociétés. Ce crédit d'impôt est subordonné à l'octroi d'agréments. Il est égal à 20 % des dépenses éligibles qui relèvent des deux catégories suivantes :

- les frais de production d'enregistrements phonographiques ou vidéographiques ;

- les frais de développement de productions phonographiques ou vidéographiques.

Ce crédit d'impôt ne peut être octroyé qu'à raison de la production ou du développement d'albums de « nouveaux talents », c'est à dire des artistes dont les ventes n'ont pas dépassé le seuil de 100 000 exemplaires pour deux albums distincts. Ce dispositif, tel qu'il est exposé ci-après, s'applique aux crédits d'impôt calculés au titre des dépenses engagées à compter du 1er juillet 2007 et jusqu'au 31 décembre 2015 (cf. BOI-IS-RICI-10-10 ; Loi de finances pour 2013, art. 28).

A. Champ d'application

(BOI-IS-RICI-10-10-10)

I. Entreprises concernées

3873-1

Le crédit d'impôt phonographique prévu à l'article 220 octies du CGI est institué en faveur des entreprises de production phonographique au sens de l'article L.213-1 du code de la propriété intellectuelle, que cette activité soit ou non exercée à titre principal, qui existent depuis au moins trois années et sont soumises à l'impôt sur les sociétés. En outre, les oeuvres produites ou développées doivent avoir fait l'objet d'un agrément.

II. Œuvres ouvrant droit au crédit d'impôt

3873-2

Ouvrent droit au crédit d'impôt les dépenses engagées pour la production, le développement et la numérisation d'un enregistrement phonographique ou vidéographique musical qui satisfont aux conditions suivantes :

1. Production d'albums de nouveaux talents

Les productions d'enregistrements phonographiques ou vidéographiques musicaux doivent porter sur des albums de nouveaux talents au sens du b du II de l'article 220 octies du CGI. On entend par album tout enregistrement de plus de deux titres sur un support physique ou numérique. Sont ainsi considérés comme des nouveaux talents les artistes, les groupes d'artistes, les compositeurs ou les artistes-interprètes ne devant pas avoir dépassé le seuil de 100 000 ventes pour deux albums distincts précédant ce nouvel enregistrement.

S'agissant des albums d'expression, le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect d'une condition dite de « francophonie ». Ainsi, les albums d'expression par des nouveaux talents doivent pour la moitié au moins être d'expression française ou dans une langue régionale en usage en France. Le respect de cette condition s'apprécie au niveau de l'entreprise pour l'ensemble des albums qu'elle produit chaque année. Cette condition ne s'applique pas aux albums de nouveaux talents composés en tout ou partie d'une ou plusieurs oeuvres libres de droit d'auteur au sens des articles L. 123-1 à L. 123-12 du code de la propriété intellectuelle.

3873-3

2. Conditions de réalisation des enregistrements phonographiques

Les productions éligibles doivent être réalisées par des entreprises et industries techniques liées à la production phonographique qui satisfont aux conditions cumulatives suivantes :

- elles sont établies en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

- elles y effectuent les prestations liées à la réalisation d'un enregistrement phonographique ou vidéographique musical ainsi qu'aux opérations de postproduction.

3873-4

3. Agrément des œuvres éligibles

Les entreprises qui souhaitent bénéficier du crédit d'impôt doivent avoir obtenu du ministère chargé de la culture deux agréments :

- un agrément à titre provisoire, sollicité avant l'engagement des opérations de production ou de développement, attestant au vu des éléments transmis à l'appui de la demande formulée par l'entreprise de production, que l'oeuvre remplira les conditions lui permettant de bénéficier du crédit d'impôt phonographique ;

- un agrément à titre définitif attestant que l'oeuvre satisfait effectivement aux conditions d'éligibilité du crédit d'impôt.

III. Dépenses éligibles

(BOI-IS-RICI-10-10-20)

3873-5

Seules les dépenses correspondant à des opérations effectuées en France ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, engagées à compter du 1er juillet 2007 ouvrent droit au crédit d'impôt phonographique.

1. Dépenses correspondant aux frais de production d'un enregistrement phonographique ou vidéographique musical

Il s'agit des :

- frais de personnel autre que le personnel permanent de l'entreprise ainsi que les frais de personnel permanent de l'entreprise directement concernés par les œuvres ;

- dépenses liées à l'utilisation des studios ;

- dépenses de post-production ;

- dépenses liées au coût de numérisation et d'encodage ;

3873-6

2. Dépenses de développement des productions phonographiques ou vidéographiques musicales

Pour être éligibles au crédit d'impôt, ces dépenses doivent être engagées au plus tard dans les dix-huit mois suivant la fixation de l'oeuvre au sens de l'article L. 213-1 du code de la propriété intellectuelle ou de la production d'un disque numérique polyvalent musical.

Il s'agit des :

- frais de répétition des titres ;

- dépenses engagées pour le soutien de la production de concerts ;

- dépenses engagées au titre de la participation à des émissions de télévision ou de radiodiffusion ;

- dépenses liées à la réalisation et à la production d'images ;

- dépenses liées à la création d'un site internet ;

3873-7

3. Plafonnement des dépenses (BOI-IS-RICI-10-10-20)

a. Plafonnement des dépenses de développement

Les dépenses de développement éligibles au dispositif ne sont retenues dans la base de calcul du crédit d'impôt que dans la limite de 350 000 € par enregistrement phonographique ou vidéographique musical. Ce plafond est global et s'applique à des dépenses qui peuvent être engagées au titre d'exercices différents.

b. Plafonnement des dépenses externalisées

Lorsqu'elles sont confiées à des entreprises satisfaisant à certaines conditions, les dépenses de production et de développement éligibles au crédit d'impôt phonographique sont plafonnées à 2 300 000 € par entreprise et par exercice.

c. Articulation des plafonds

Ces deux plafonds, qui s'apprécient selon des modalités distinctes, sont des plafonds cumulatifs. Dès lors, même si une entreprise confie les opérations relatives au développement d'un album à une autre entreprise, les dépenses éligibles au crédit d'impôt restent plafonnées à 350 000 €.

B. Calcul du crédit d'impôt

(BOI-IS-RICI-10-10-30)

3874

I. Déduction des subventions publiques reçues a raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt phonographique

Les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit.

3874-1

II. Taux du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt phonographique est égal à **20 %** du montant total des dépenses éligibles de production et de développement d'enregistrements phonographiques ou vidéographiques musicales exposées au cours de l'exercice au titre duquel le crédit d'impôt est calculé. Dans le cas d'une coproduction, le crédit d'impôt phonographique est accordé à chacune des entreprises de production phonographique proportionnellement à sa part dans les dépenses exposées, et non proportionnellement à sa part dans la coproduction.

Le taux du crédit d'impôt est porté à **30 %** pour les entreprises qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) (ces dispositions entrent en vigueur le 12 juillet 2013 ; décret n° 2013-603 du 9 juillet 2013).

3874-2

III. Plafonnement du crédit d'impôt

Chaque opération d'enregistrement et de développement d'un album d'un jeune talent est susceptible d'ouvrir droit à un crédit d'impôt phonographique. La somme des crédits d'impôt phonographiques ne doit pas dépasser un plafond global de 700 000 € par entreprise et par exercice. A compter du 12 juillet 2013, ce plafond est porté à 800 000 € par entreprise et par exercice (loi de finances pour 2013, art. 28 ; décret n° 2013-603 du 9 juillet 2013).

C. Utilisation du crédit d'impôt

(BOI-IS-RICI-10-10-30)

3874-3

I. Imputation sur l'impôt sur les sociétés

Le crédit d'impôt phonographique est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise de production au titre de l'exercice au cours duquel elle a exposé les dépenses éligibles. L'imputation se fait à la date de liquidation de l'impôt sur les sociétés.

3874-4

II. Créance sur le trésor

L'excédent de crédit d'impôt qui n'a pu être imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise de production phonographique au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses éligibles ont été exposées constitue une créance sur le Trésor de même montant. La créance ne constitue pas un produit imposable pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elle est constatée. Il convient donc d'en déduire extra-comptablement le montant.

La créance sur le Trésor est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier (issus de la loi du 2 janvier 1981 modifiée par la loi du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des activités bancaires).

L'excédent de crédit d'impôt phonographique ne pouvant être imputé par l'entreprise de production sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt ont été exposées est restitué à cette dernière.

3874-5

III. Reversement par l'entreprise du crédit d'impôt indûment perçu

Si l'enregistrement phonographique ou vidéographique musical pour lequel le bénéfice du crédit d'impôt phonographique est demandé n'obtient pas l'agrément définitif du ministre chargé de la culture dans les vingt quatre mois de sa date de fixation au sens de l'article L. 213-1 du code de la propriété intellectuelle, l'entreprise de production devra reverser le crédit d'impôt qu'elle a perçu au titre d'exercices antérieurs pour la même œuvre (CGI, article 220 Q).

D. Obligations déclaratives et contrôle du crédit d'impôt

(BOI-IS-RICI-10-10-30)

3874-6

La déclaration spéciale relative au crédit d'impôt phonographique n° 2079-DIS-SD1 doit être déposée par l'entreprise de production avec le relevé de solde d'impôt sur les sociétés mentionné à l'article 360 de l'annexe III au CGI auprès du comptable (CGI, ann. III, article 46 quater-0 YT) dans les conditions exposées au III-A du BOI-IS-RICI-10-10-30.

Trois exemplaires de la déclaration spéciale doivent être établis : un exemplaire à déposer auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés à joindre au relevé de solde de l'impôt sur les sociétés, un exemplaire à transmettre au ministre chargé de la culture, et un exemplaire que l'entreprise doit conserver.

Le droit de contrôle de l'administration fiscale, qui demeure seule compétente pour l'application des procédures de redressement, s'exerce dans les conditions de droit commun, prévues aux articles L.10 et suivants du LPF (Cf. également le III-B du BOI-IS-RICI-10-10-30).

Chapitre 2 : Crédits d'impôt pour dépenses de production cinématographique et audiovisuelle

(CGI, art. 220 sexies modifié par l'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2013, 220 F, 220 quaterdecies modifié par l'article 23 de la loi de finances pour 2014 et 220 Z bis ; Annexe III, art. 46 quater-0 YL à 46 quater-0 YR ; RES N° 2008/28 au BOI-IS-RICI-10-20-20 ; décrets n^{os} 2009-1464 et 2009-1465 du 30 novembre 2009 ; arrêté du 1er décembre 2009 ; RES N° 2009/17 au BOI-IS-RICI-10-20-20 ; BOI-IS-RICI)

3875

L'article 88 de la loi de finances pour 2004 avait instauré un crédit d'impôt au titre des dépenses de production cinématographiques dit crédit d'impôt cinéma. Le dispositif prévu par ce texte s'est appliqué uniquement aux oeuvres cinématographiques dont les prises de vue avaient commencé au cours de l'année 2004.

L'article 48 de la loi de finances rectificative pour 2004 n° 2004-1485 du 30 décembre 2004, a modifié le dispositif initial au titre des dépenses de production cinématographique (dit crédit d'impôt cinéma) et étendu son bénéfice aux dépenses de production d'oeuvres audiovisuelles (dit crédit d'impôt audiovisuel). Ces modifications se sont appliquées aux dépenses exposées pour la production d'oeuvres dont les prises de vue ont commencé à compter du 1er janvier 2005 et pour lesquelles une demande d'agrément à titre provisoire avait été déposée avant le 1er janvier 2006. L'article 109 de la loi de finances rectificative pour 2005 a de nouveau modifié le dispositif codifié aux articles 220 sexies et 220 F du CGI, pour les dépenses pour lesquelles une demande d'agrément à titre provisoire est

déposée à compter du 1er janvier 2006.

Ce dispositif fait l'objet des développements du A ci-après.

L'article 131 de la loi de finances pour 2009 a mis en place un nouveau crédit d'impôt au profit des entreprises de production cinématographique et audiovisuelle soumises à l'impôt sur les sociétés et qui concourent à la production d'œuvres étrangères au titre de certaines dépenses de production correspondant à des opérations effectuées en France. Ce dispositif est entré en vigueur le 2 décembre 2009 (décret n° 2009-1464 du 30 novembre 2009) ; il s'applique aux dépenses engagées entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2016 et fait l'objet des développements du B ci-après.

A. Crédit d'impôt cinéma et crédit d'impôt audiovisuel

(CGI, art. 220 sexies modifié par l'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2013 et 220 F ; BOI-IS-RICI-10-20 et BOI-IS-RICI-10-30)

I. Champ d'application

3876

1. Entreprises concernées

Les entreprises de production cinématographique et les entreprises de production audiovisuelle soumises à l'impôt sur les sociétés qui assument les fonctions d'entreprises de production déléguées peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de production mentionnées au n° 1849-3 correspondant à des opérations effectuées en vue de la réalisation d'œuvres cinématographiques de longue durée ou d'oeuvres audiovisuelles agréées.

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect, par les entreprises de production déléguées, de la législation sociale. Il ne peut notamment être accordé aux entreprises de production déléguées qui ont recours à des contrats de travail visés au 3° de l'article L. 1242-2 du code du travail afin de pourvoir à des emplois qui ne sont pas directement liés à la production d'une oeuvre déterminée.

3876-1

2. Œuvres concernées

a. Œuvres ouvrant droit au crédit d'impôt

Les oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles éligibles appartiennent aux genres de la fiction, du documentaire et de l'animation. Ces oeuvres doivent répondre aux conditions suivantes :

a) Etre réalisées intégralement ou principalement en langue française ou dans une langue régionale en usage en France ;

b) Etre admises au bénéfice du soutien financier à la production cinématographique ou audiovisuelle ;

c) Etre réalisées principalement sur le territoire français. Le décret n° 2006-325 du 20 mars 2006 détermine les modalités selon lesquelles le respect de cette condition est vérifié ainsi que les conditions et limites dans lesquelles il peut y être dérogé pour des raisons artistiques justifiées ;

d) Contribuer au développement de la création cinématographique et audiovisuelle française et européenne ainsi qu'à sa diversité.

Les oeuvres audiovisuelles documentaires peuvent bénéficier du crédit d'impôt lorsque le montant des dépenses éligibles est supérieur ou égal à 2 333 € par minute produite. Ce montant sera ramené à 2 000 € à une date fixée par décret et au plus tard le 1er janvier 2014 (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 33).

b. Œuvres n'ouvrant pas droit au crédit d'impôt

N'ouvrent pas droit au crédit d'impôt :

a) Les oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles à caractère pornographique ou d'incitation à la violence ;

b) Les oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles utilisables à des fins de publicité ;

c) Les programmes d'information, les débats d'actualité et les émissions sportives, de variétés ou de jeux ;

d) Tout document ou programme audiovisuel ne comportant qu'accessoirement des éléments de création originale.

II. Calcul du crédit d'impôt

1. Dépenses éligibles, taux du crédit d'impôt

3876-2

Le crédit d'impôt, calculé au titre de chaque exercice, est égal à 20 % du montant total des dépenses suivantes effectuées en France :

a) Les rémunérations versées aux auteurs énumérés à l'article L. 113-7 du code de la propriété intellectuelle, ainsi que les charges sociales afférentes ;

b) Les rémunérations versées aux artistes-interprètes visés à l'article L. 212-4 du code de la propriété intellectuelle, par référence pour chacun d'eux, à la rémunération minimale prévue par les conventions et accords collectifs conclus entre les organisations de salariés et d'employeurs de la profession, ainsi que les charges sociales afférentes ;

c) Les salaires versés aux personnels de la réalisation et de la production, ainsi que les charges sociales afférentes ;

d) Les dépenses liées au recours aux industries techniques et autres prestataires de la création cinématographique et audiovisuelle.

L'article 33 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 étend, sous certaines conditions, l'assiette des dépenses éligibles au crédit d'impôt aux rémunérations versées aux artistes de complément, ainsi qu'aux dépenses de transport, de restauration et d'hébergement occasionnées par la production de l'oeuvre sur le territoire français. Pour les oeuvres audiovisuelles documentaires, l'assiette du crédit d'impôt est en outre élargie, sous certaines conditions, aux dépenses d'acquisition de droits d'exploitation d'images d'archives. Ces dispositions entrent en vigueur pour les dépenses effectuées au titre des exercices clos à compter du 12 décembre 2013 (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 33; décret n° 2013-1139 du 9 décembre 2013).

Par ailleurs le taux du crédit d'impôt est, en ce qui concerne les œuvres cinématographiques, porté à 30 % lorsque le budget de production est inférieur à 4 millions d'euros (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 38 ; ces dispositions s'appliquent aux crédits d'impôt calculés au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014 et entrent en vigueur à une date, fixée par un décret, qui ne peut être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de considérer le dispositif législatif lui ayant été notifié comme conforme au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État).

3876-3

2. Précisions

Les auteurs, artistes-interprètes et personnels de la réalisation et de la production doivent être, soit de nationalité française, soit ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne, d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen, d'un Etat partie à la convention européenne sur la télévision transfrontière du Conseil de l'Europe, d'un Etat partie à la convention européenne sur la coproduction cinématographique du Conseil de l'Europe ou d'un Etat tiers européen avec lequel la Communauté européenne a conclu des accords ayant trait au secteur audiovisuel. Les étrangers, autres que les ressortissants européens précités, ayant la qualité de résidents français sont assimilés aux citoyens français.

Pour le calcul du crédit d'impôt, l'assiette des dépenses éligibles est plafonnée à 80 % du budget de production de l'oeuvre et, en cas de coproduction internationale, à 80 % de la part gérée par le coproducteur français.

Les dépenses éligibles ouvrent droit au crédit d'impôt à compter de la date de réception, par le directeur général du Centre national du cinéma et de l'image animée, d'une demande d'agrément à titre provisoire.

L'agrément à titre provisoire est délivré par le directeur général du Centre national du cinéma et de l'image animée après sélection des oeuvres par un comité d'experts. Cet agrément atteste que les oeuvres remplissent les conditions prévues au n° 3876-1.

Les subventions publiques non remboursables reçues par les entreprises et directement affectées aux dépenses visées au n° 3876-2 sont déduites des bases de calcul du crédit d'impôt.

3876-4

3. Plafonnement du crédit d'impôt

La somme des crédits d'impôt calculés au titre d'une même oeuvre cinématographique ne peut excéder 4 millions d'euros. La somme des crédits d'impôt calculés au titre d'une même oeuvre audiovisuelle ne peut excéder 1 250 € par minute produite et livrée pour une oeuvre de fiction, 1 150 € par minute produite et livrée pour une oeuvre documentaire et 1 300 € par minute produite et livrée pour une oeuvre d'animation.

La somme des crédits d'impôt est portée à 5 000 € maximum par minute produite et livrée pour les oeuvres audiovisuelles de fiction qui répondent aux conditions suivantes :

a) Etre produites dans le cadre d'une coproduction internationale dont le coût de production est couvert au moins à hauteur de 30 % par des financements étrangers ;

b) Avoir un coût de production supérieur ou égal à 35 000 € par minute produite. Par dérogation au a du 1 du II de l'article 220 sexies du CGI, ces oeuvres peuvent être réalisées en langue étrangère. Dans ce cas, elles doivent faire l'objet d'une version livrée en langue française.

En cas de coproduction déléguée, le crédit d'impôt est accordé à chacune des entreprises de production proportionnellement à sa part dans les dépenses exposées.

Lorsqu'une oeuvre cinématographique et une oeuvre audiovisuelle sont réalisées simultanément à partir d'éléments artistiques et techniques communs, les dépenses mentionnées au n° 1849-3 communes à la production de ces deux oeuvres ne peuvent être éligibles qu'au titre d'un seul crédit d'impôt. Les dépenses mentionnées au n° 1849-3 qui ne sont pas communes à la production de ces deux oeuvres ouvrent droit à un crédit d'impôt dans les conditions prévues au présent article.

Les crédits d'impôts obtenus pour la production d'une même oeuvre cinématographique ou audiovisuelle ne peuvent avoir pour effet de porter à plus de 50 % du budget de production le montant total des aides publiques accordées. Ce seuil est porté à 60 % pour les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles difficiles et à petit budget définies par l'article 10 du décret n° 2006-325 du 20 mars 2006.

Les articles 46 quater-0 YL à 46 quater-0 YR de l'annexe III au CGI fixent les conditions d'application du présent dispositif.

III. Utilisation du crédit d'impôt

(I à III du BOI-IS-RICI-10-20-30) et I du BOI-IS-RICI-10-30-30)

3876-5

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses définies au n° 3876-2 ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué.

L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'Etat d'un montant égal. Cette créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

IV. Reversement du crédit d'impôt indûment perçu

3876-6

La part du crédit d'impôt obtenu au titre des dépenses éligibles fait l'objet d'un reversement en cas de non-délivrance de l'agrément à titre provisoire dans les six mois qui suivent la réception de la demande par le directeur du Centre national du cinéma et de l'image animée.

La part du crédit d'impôt obtenu au titre des dépenses précitées n'ayant pas reçu, dans un délai maximum de huit mois à compter de la délivrance du visa d'exploitation cinématographique pour les œuvres cinématographiques ou de la date de leur achèvement définie par le IV de l'article 9 du décret n° 2006-325 du 20 mars 2006 pour les œuvres audiovisuelles, l'agrément à titre définitif du directeur général du Centre national du cinéma et de l'image animée attestant que l'oeuvre cinématographique ou audiovisuelle a rempli les conditions visées au n° 3876-1 fait l'objet également d'un reversement. Cet agrément est délivré dans des conditions fixées par le décret n° 2006-325 du 20 mars 2006.

3876-7

Pour les modalités déclaratives et de contrôle, se référer au IV du BOI-IS-RICI-10-20-30.et au II du BOI-IS-RICI-10-30-30.

B. Crédit d'impôt pour dépenses de production de films et œuvres audiovisuelles étrangers

(CGI, art. 220 quaterdecies modifié par l'article 23 de la loi de finances pour 2014 et 220 Z bis ; BOI-IS-RICI-10-40)

I. Champ d'application

3877

1. Entreprises éligibles

Les entreprises de production cinématographique et les entreprises de production audiovisuelle soumises à l'impôt sur les sociétés qui assument les fonctions d'entreprises de production exécutive peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de production mentionnées au n° 1849-9, correspondant à des opérations effectuées en France en vue de la réalisation d'œuvres cinématographiques ou audiovisuelles produites par des entreprises de production établies hors de France. Ces dispositions s'appliquent aux crédits d'impôt calculés au titre des dépenses éligibles engagées entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2016. Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect, par les entreprises de production exécutive, de la législation sociale. Il ne peut notamment être accordé aux entreprises de production qui ont recours à des contrats de travail visés au troisième alinéa de l'article L. 1242-2 du code du travail afin de pourvoir à des emplois qui ne sont pas directement liés à la production d'une œuvre déterminée.

3877-1

2. Œuvres éligibles

Les oeuvres cinématographiques et audiovisuelles éligibles au crédit d'impôt doivent être produites par des entreprises de production établies hors de France, satisfaire à certaines conditions quant à leur contenu, coût et mode de financement et enfin faire l'objet d'un agrément par le Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC).

a. Nature des œuvres éligibles

L'entreprise de production qui détient la maîtrise de l'oeuvre et en assure la responsabilité doit être établie hors de France.

Les œuvres éligibles au crédit d'impôt sont des œuvres de fiction (cinéma ou télévision) et d'animation. Ces œuvres doivent répondre aux conditions cumulatives suivantes :

- Ne pas faire l'objet d'aides financières prévues aux a) et b) du 2° de l'article L. 111-2 du code du cinéma et de l'image animée. En conséquence, une oeuvre cinématographique ou audiovisuelle ne peut à la fois être éligible au crédit d'impôt prévu à l'article 220 quaterdecies du CGI et au crédit d'impôt prévu à l'article 220 sexies du CGI (crédit d'impôt pour dépenses de production déléguée d'oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles), puisque le bénéfice de ce dernier est subordonné au soutien financier précité ;

- Comporter, dans leur contenu dramatique, des éléments rattachés à la culture, au patrimoine ou au territoire français. Le respect de cette condition est vérifié au moyen d'un barème de points dont le contenu est fixé par le décret n° 2009-1465 du 30 novembre 2009 ;

- Faire l'objet de dépenses éligibles mentionnées au n° 1849-9, d'un montant supérieur ou égal à un million d'euros et, pour les œuvres appartenant au genre de la fiction, d'un minimum de cinq jours de tournage en France.

N'ouvrent pas droit au crédit d'impôt :

- Les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles à caractère pornographique ou d'incitation à la violence ;

- Les œuvres cinématographiques ou audiovisuelles utilisables à des fins de publicité.

b. Agrément des œuvres éligibles

Le CNC délivre aux entreprises de production exécutive qui souhaitent bénéficier du crédit d'impôt, deux agréments :

- un agrément délivré à titre provisoire attestant qu'à ce stade l'oeuvre remplira les conditions lui permettant de bénéficier du crédit d'impôt, c'est-à-dire obtiendra le nombre minimum de points exigé sur le barème (sous réserve que les conditions de réalisation de l'oeuvre ne soient pas substantiellement modifiées au cours du tournage, pour les oeuvres de fiction, ou lors des travaux de

fabrication des images pour les œuvres d'animation) ;

- un agrément à titre définitif attestant que l'oeuvre achevée a effectivement satisfait aux conditions d'éligibilité au crédit d'impôt.

Les modalités de demande et de délivrance des agréments sont fixées par le décret n° 2009-1465 du 30 novembre 2009 modifié par le décret n°2013-899 du 8 octobre 2013.

Pour bénéficier du crédit d'impôt, les entreprises doivent déposer une demande d'agrément provisoire et seules les dépenses engagées à compter de la réception par le président du CNC de la demande sont éligibles au crédit d'impôt, exception faite des dépenses relatives à l'acquisition des droits d'auteur exposées au cours de l'exercice fiscal durant lequel a été reçue la demande d'agrément provisoire.

L'agrément définitif doit quant à lui être délivré par le président du CNC dans un délai maximum de douze mois à compter des derniers travaux exécutés en France. Si cet agrément n'est pas délivré dans ce délai, le crédit d'impôt accordé doit être reversé.

3877-2

3. Dépenses éligibles

Les dépenses éligibles doivent correspondre à des opérations ou prestations effectuées en France en vue de la réalisation d'oeuvres cinématographiques ou audiovisuelles. Ce sont :

a) Les rémunérations versées aux auteurs énumérés à l'article L. 113-7 du code de la propriété intellectuelle sous forme d'avances à valoir sur les recettes d'exploitation des œuvres, ainsi que les charges sociales afférentes ;

b) Les rémunérations versées aux artistes-interprètes mentionnés à l'article L. 212-4 du code de la propriété intellectuelle et aux artistes de complément, par référence pour chacun d'eux à la rémunération minimale prévue par les conventions et accords collectifs conclus entre les organisations de salariés et d'employeurs de la profession, ainsi que les charges sociales afférentes ;

c) Les salaires versés aux personnels de la réalisation et de la production, ainsi que les charges sociales afférentes ;

d) Les dépenses liées au recours aux industries techniques et autres prestataires de la création cinématographique ou audiovisuelle ;

e) Les dépenses de transport et de restauration occasionnées par la production de l'œuvre sur le territoire français. L'article 34 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 étend aux dépenses d'hébergement, dans la limite d'un montant par nuitée fixé par le décret n° 2013-1138 du 9 décembre 2013, la liste des dépenses éligibles au crédit d'impôt. Ces dispositions entrent en vigueur le 12 décembre 2013 (décret n° 2013-1138 du 9 décembre 2013).

Les auteurs, les artistes-interprètes et les personnels de la réalisation et de la production mentionnés au n° 1849-9 doivent être soit de nationalité française, soit ressortissants d'un État membre de la Communauté européenne, d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, d'un État partie à la convention européenne sur la coproduction cinématographique du Conseil de l'Europe, du 2 octobre 1992, ou d'un État tiers européen avec lequel la Communauté européenne a conclu des accords ayant trait au secteur audiovisuel. Les étrangers, autres que les ressortissants européens précités, ayant la qualité de résidents français, sont assimilés aux citoyens français.

II. Calcul du crédit d'impôt

(II du BOI-IS-RICI-10-40)

3877-3

1. Période de calcul du crédit d'impôt

Le crédit d'impôt est calculé par exercice, quelle que soit la date de clôture de cet exercice.

2. Taux du crédit d'impôt

Le taux du crédit d'impôt est fixé à **20 %** des dépenses éligibles.

3877-4

3. Plafonnement du crédit d'impôt

Pour le calcul du crédit d'impôt, l'assiette des dépenses éligibles est plafonnée à 80 % du budget de

production de l'œuvre. Le respect de ce plafond s'apprécie sur toute la période au cours de laquelle des dépenses relatives à l'oeuvre sont engagées et quel que soit le nombre d'exercices clos pendant cette période.

La somme des crédits d'impôt calculés au titre d'une même œuvre ne peut excéder 4 millions d'euros. article 34 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 porte ce plafond à 10 millions d'euros à partir du 11 décembre 2013 (décret n° 2013-1138 du 9 décembre 2013). Par ailleurs l'article 23 de la loi de finances pour 2014 porte ce plafond à 20 millions d'euros. Ces dispositions entrent en vigueur à une date fixée par décret et, au plus tard, le 1er janvier 2015..

Les crédits d'impôts obtenus pour la production d'une même œuvre cinématographique ou audiovisuelle ne peuvent avoir pour effet de porter à plus de 50 % du budget de production de l'œuvre le montant total des aides publiques accordées.

4. Subventions publiques

Les subventions publiques (Etat, collectivités, établissements publics...) reçues par les entreprises de production exécutive à raison des opérations ouvrant droit au crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit, qu'elles soient définitivement acquises par elles ou remboursables. Les subventions publiques sont déduites de la base de calcul du crédit d'impôt avant application de la règle de plafonnement des dépenses éligibles.

III. Utilisation du crédit d'impôt

(CGI, art. 220 Z bis et III-A et B du BOI-IS-RICI-10-40)

3877-5

Le crédit d'impôt défini à l'article 220 quaterdecies du CGI est imputé en totalité sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise de production exécutive au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été exposées. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué. L'excédent de ce crédit d'impôt constitue, au profit de l'entreprise de production exécutive, une créance sur l'État d'un montant égal. Cette créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

La part du crédit d'impôt obtenu au titre des dépenses n'ayant pas reçu, dans un délai maximum de vingt-quatre mois à compter de la date des derniers travaux exécutés en France, l'agrément définitif du directeur général du Centre national du cinéma et de l'image animée fait l'objet d'un reversement.

IV. Obligations déclaratives

(III-D du BOI-IS-RICI-10-40)

3877-6

La déclaration spéciale relative au crédit d'impôt doit être déposée par l'entreprise de production exécutive avec le relevé de solde d'impôt sur les sociétés auprès du comptable de la DGFiP.

Chapitre 3 : Crédit d'impôt pour dépenses de création de jeux vidéo

(CGI, art. 220 terdecies et 220 X modifiés par les articles 25, 27 et 28 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; décrets n^{os} 2008-508 et 2008-509 du 29 mai 2008, arrêté du 29 mai 2008 ; BOI-IS-RICI-10-50)

Le crédit d'impôt en faveur des créateurs de jeux vidéo s'applique aux dépenses éligibles engagées au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008. Il est égal à 20 % du montant total des dépenses éligibles engagées par l'entreprise pour le jeu vidéo agréé. Il est plafonné à 3 millions d'euros par exercice et par entreprise (cf. BOI-IS-RICI-10-50).

A. Champ d'application

I. Entreprises concernées

3878

Le crédit d'impôt jeux vidéo prévu à l'article 220 terdecies du CGI est institué en faveur des entreprises de création de jeux vidéo soumises à l'impôt sur les sociétés et qui respectent la législation sociale en vigueur.

II. Jeux vidéos ouvrant droit au crédit d'impôt

3878-1

1. Nature des jeux vidéos concernés

Sont exclus du dispositif du crédit d'impôt les jeux vidéo comportant des séquences à caractère pornographique ou de très grande violence, susceptibles de nuire gravement à l'épanouissement physique, mental ou moral des utilisateurs. Cette condition est appréciée notamment au regard de la classification du jeu au titre des systèmes de classification en usage dans la profession.

Le II de l'article 220 terdecies du CGI définit comme jeu vidéo tout logiciel de loisir mis à la disposition du public sur un support physique ou en ligne intégrant des éléments de création artistique et technologique, proposant à un ou plusieurs utilisateurs une série d'interactions s'appuyant sur une trame scénarisée ou des situations simulées et se traduisant sous forme d'images animées, sonorisées ou non.

Ouvrent droit au crédit d'impôt les jeux vidéo agréés par le Centre national du cinéma et de l'image animée (CNC) sous réserve notamment du respect de certaines conditions exposées ci-après.

2. Conditions de réalisation des jeux vidéos

Afin d'ouvrir droit au crédit d'impôt, les jeux vidéos doivent satisfaire les conditions cumulatives suivantes :

1° Avoir un coût de développement supérieur ou égal à 150 000 € ; ce seuil est abaissé à 100 000 euros au titre des crédits d'impôt calculés au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014 (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 27 ; ces dispositions entrent en vigueur à une date fixée par décret, et au plus tard le 1er janvier 2015).

2° Etre destinés à une commercialisation effective auprès du public ;

3° Etre réalisés principalement avec le concours d'auteurs et de collaborateurs de création qui sont, soit de nationalité française, soit ressortissants d'un autre Etat membre de l'Union européenne, ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Les étrangers, autres que les ressortissants européens précités, ayant la qualité de résidents français sont assimilés aux citoyens français ;

4° Contribuer au développement de la création française et européenne en matière de jeux vidéo ainsi qu'à sa diversité en se distinguant notamment par la qualité, l'originalité ou le caractère innovant du concept et le niveau des dépenses artistiques.

Le respect des conditions de création prévues aux 3° et 4° est vérifié au moyen d'un barème de points fixé par arrêté (arrêté du 29 mai 2008 pris pour l'application des articles 5 et 6 du décret n° 2008-508 du 29 mai 2008).

Par ailleurs, conformément à l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2013, à l'exception de ceux comportant des séquences à caractère pornographique ou de très grande violence, les jeux vidéo spécifiquement destinés à un public d'adultes et qui sont commercialisés comme tels ouvrent droit au crédit d'impôt dès lors que leur contribution au développement et à la diversité de la création française et européenne en matière de jeux vidéo présente un niveau particulièrement significatif, déterminé au moyen du barème de points (ces dispositions s'appliquent au titre des crédits d'impôt calculés au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014 ; ces dispositions entrent en vigueur à une date fixée par décret, et au plus tard 1er janvier 2015).

3. Agrément des jeux vidéos

Le CNC délivre aux entreprises de création de jeux vidéo deux agréments :

- un agrément provisoire (CGI, art. 220 terdecies) attestant que le jeu vidéo devrait satisfaire toutes les

conditions lui permettant de bénéficier du crédit d'impôt, notamment au regard du barème de points ;

- après l'achèvement du jeu et sous réserve que les conditions de création du jeu vidéo respectent toujours les conditions d'éligibilité, un agrément définitif, délivré dans un délai de trente-six mois à compter de la délivrance de l'agrément provisoire.

Les dépenses ouvrent droit au crédit d'impôt si elles sont engagées à compter de la date de réception par le directeur du CNC de la demande d'agrément provisoire.

Toutefois, l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 2013 prévoit que seules ouvrent droit au crédit d'impôt les dépenses exposées dans les trente-six mois qui précèdent la date de délivrance de l'agrément définitif mentionnée à l'article 220 X du CGI (ces dispositions s'appliquent aux crédits d'impôt calculés au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014).

III. Nature des dépenses éligibles

3878-2

Pour le calcul du crédit d'impôt, seules sont retenues les dépenses correspondant à des opérations effectuées en France, dans un autre Etat membre de l'Union européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Ces dépenses ne peuvent ouvrir droit au crédit d'impôt jeux vidéo que si elles constituent des charges déductibles du résultat imposable dans les conditions de droit commun.

Entrent dans la base de calcul du crédit d'impôt :

- les dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la création du jeu vidéo éligible ;

- les rémunérations versées aux auteurs au sens de l'article L. 113-1 du code de la propriété intellectuelle, ayant participé à la création du jeu vidéo éligible, en application d'un contrat de cession de droits d'exploitation ainsi que les charges sociales afférentes, dans la mesure où elles correspondent à des cotisations sociales obligatoires ;

- les dépenses de personnel relatives aux salariés de l'entreprise directement affectés à la création du jeu vidéo éligible ainsi que les charges sociales afférentes, dans la mesure où elles correspondent à des cotisations sociales obligatoires ; Pour les crédits d'impôts calculés au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014, entrent également dans la base de calcul du crédit d'impôt, les dépenses salariales des personnels techniques et administratifs qui concourent à la création du jeu vidéo éligible, ainsi que les charges sociales afférentes (loi de finances rectificative pour 2013, art. 27 ; ces dispositions entrent en vigueur à une date fixée par décret, et au plus tard le 1er janvier 2015).

- les autres dépenses de fonctionnement, pour leur quote-part affectée à l'activité création du jeu vidéo éligible. Ces dépenses comprennent les achats de matières, fournitures et matériels, les loyers des immeubles, les frais d'entretien et de réparation afférents à ces immeubles, les frais de voyage et de déplacement, les frais de documentation technique et les frais postaux et de communication électronique ;

- les dépenses engagées pour la création d'un jeu vidéo répondant aux conditions prévues au III de l'article 220 terdecies du CGI confiées à une autre entreprise ou un autre organisme, dans la limite d'un million d'euros par exercice.

B. Détermination du crédit d'impôt

I. Déduction des subventions publiques

3878-3

Conformément au V de l'article 220 terdecies du CGI, les subventions publiques reçues par les entreprises à raison des opérations ouvrant droit au bénéfice du crédit d'impôt sont déduites des bases de calcul de ce crédit d'impôt.

II. Taux du crédit d'impôt

3878-4

Le taux du crédit d'impôt jeux vidéo est égal à 20 % des dépenses éligibles engagées au cours de

l'exercice au titre duquel le crédit d'impôt est calculé.

III. Plafonnement du crédit d'impôt

3878-5

En application du VI de l'article 220 terdecies du CGI, le crédit d'impôt est plafonné à 3 millions d'euros par entreprise et par exercice. Lorsque l'exercice est d'une durée inférieure ou supérieure à douze mois, le montant du plafond est diminué ou augmenté dans les mêmes proportions que la durée de l'exercice.

C. Utilisation du crédit d'impôt

(II-B du BOI-IS-RICI-10-50)

I. Imputation sur l'impôt sur les sociétés

3879

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel l'entreprise a exposé les dépenses. Ce crédit d'impôt s'impute après les prélèvements non libératoires et les crédits d'impôt non restituables. Il ne constitue pas un produit imposable.

Le crédit d'impôt jeux vidéo ne peut être utilisé pour le paiement des contributions calculées sur l'impôt sur les sociétés. De même, ce crédit d'impôt ne peut être utilisé pour acquitter ni l'imposition forfaitaire annuelle, ni un rappel d'impôt sur les sociétés qui se rapporterait à des exercices clos avant la clôture de l'exercice au titre duquel il a été obtenu.

II. Restitution immédiate de la fraction de crédit d'impôt non imputée

3879-1

Lorsque le montant du crédit d'impôt déterminé au titre d'un exercice excède le montant de l'impôt sur les sociétés dû au titre du même exercice, l'excédent non imputé est restitué.

L'excédent de crédit d'impôt constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'État d'un montant égal. Cette créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier.

III. Transfert

3879-2

En cas d'opération de fusion, scission ou d'apport partiel d'actif en cours de réalisation d'un jeu vidéo, le bénéfice du crédit d'impôt afférent au jeu vidéo concerné est transféré à la société absorbante ou bénéficiaire des apports dès lors que cette dernière assume, à la suite de cette opération, les fonctions d'entreprise de création de jeux vidéo et engage les dépenses éligibles au crédit d'impôt jeux vidéo afférentes à la création du jeu vidéo éligible en cours de réalisation, dans les conditions définies à l'article 220 terdecies du CGI.

IV. Reversement par l'entreprise du crédit d'impôt indument perçu

3879-3

En application de l'article 220 X du CGI, si le jeu vidéo pour lequel le bénéfice du crédit d'impôt est demandé n'obtient pas l'agrément définitif du CNC dans un délai de trente-six mois à compter de l'agrément provisoire obtenu pour le même jeu vidéo, l'entreprise doit reverser le crédit d'impôt dont elle a bénéficié.

Pour les crédits d'impôt calculés au titres des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014, en cas de non-obtention de l'agrément définitif dans un délai de trente-six mois ou de soixante-douze mois, pour les jeux dont le coût de développement est supérieur à 10 millions d'euros, à compter de l'agrément provisoire, l'entreprise doit reverser le crédit d'impôt dont elle a bénéficié.

A défaut, le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'exercice au cours duquel intervient la

décision de refus de l'agrément définitif.

En cas de dépassement du délai de trente-six mois pour l'obtention de l'agrément définitif pour les jeux dont le coût de développement est supérieur à 10 millions d'euros, l'entreprise reverse le crédit d'impôt obtenu au titre de dépenses exposées antérieurement à la période de trente-six mois qui précède la date de délivrance de l'agrément définitif.

A défaut, le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'exercice au cours duquel intervient la délivrance de l'agrément définitif (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 25).

D. Obligations déclaratives

(II-B-5 du BOI-IS-RICI-10-50)

3879-4

Les entreprises non-membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI ainsi que les sociétés mères de tels groupes doivent déposer, auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés, la déclaration spéciale n° 2079-VIDEO-SD avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés (imprimé n° 2572) et l'annexe à ce relevé de solde (n° 2572-A) qui permet de déterminer les créances de crédit d'impôt constatées au cours de l'exercice.

Dans l'hypothèse où l'entreprise crée plusieurs jeux vidéo ouvrant chacun droit au crédit d'impôt au titre du même exercice, elle doit également déposer une déclaration récapitulative n° 2079-VDO-R-SD, selon les mêmes modalités que pour la déclaration n° 2079-VIDEO-SD. Ces déclarations sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ». Une copie de la déclaration spéciale est adressée dans le même délai au CNC.

Chapitre 4 : Crédit d'impôt en faveur des sociétés constituées pour le rachat du capital d'une société par ses salariés

(CGI, art. 220 nonies et 220 R ; Ann. III, art. 46 quater-0 YX à 46 quater-0 YZC ; BOI-IS-RICI-10-60)

3880

Les sociétés constituées exclusivement pour le rachat de tout ou partie du capital d'une société, dans les conditions mentionnées au n° **3880-1**, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt.

Pour chaque exercice, le crédit d'impôt est égal au montant de l'impôt sur les sociétés dû par la société rachetée au titre de l'exercice précédent, dans la proportion des droits sociaux que les salariés de la société rachetée détiennent indirectement dans le capital de cette dernière et dans la limite du montant des intérêts dus par la société nouvelle au titre de l'exercice d'imputation à raison des emprunts qu'elle a contractés pour le rachat. Pour les sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, l'impôt sur les sociétés dû par la société rachetée s'entend du montant qu'elle aurait dû acquitter en l'absence d'application du régime prévu à l'article 223 A du même code.

3880-1

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné aux conditions suivantes :

1° La société rachetée et la société nouvelle doivent être soumises au régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés et ne pas faire partie du même groupe au sens de l'article 223 A du CGi ;

2° Les droits de vote attachés aux actions ou aux parts de la société nouvelle doivent être détenus, par au moins quinze personnes qui, à la date du rachat, étaient salariées de la société rachetée, ou par au moins 30 % des salariés de cette société si l'effectif n'excède pas cinquante salariés à cette date ;

3° L'opération de reprise a fait l'objet d'un accord d'entreprise satisfaisant aux conditions du 2° de l'article L. 3332-16 du code du travail.

Les articles 46 quater-0 YX à 46 quater-0 YZC de l'annexe III au CGI fixent les obligations déclaratives des sociétés concernées.

3880-2

Le crédit d'impôt défini à l'article 220 nonies du CGI est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par la société nouvelle au titre des exercices au cours desquels les intérêts d'emprunt ont été comptabilisés. Les intérêts d'emprunt s'entendent des intérêts dus sur les emprunts contractés par la société nouvelle en vue du rachat. L'excédent éventuel est remboursé.

Titre 2 : Réductions d'impôts

Chapitre 1 : Réduction d'impôt pour souscription au capital des entreprises de presse

(CGI, art. 220 undecies ; BOI-IS-RICI-20-10)

La réduction d'impôt en faveur des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés qui souscrivent au capital de sociétés de presse s'applique aux sommes versées au titre des souscriptions en numéraire réalisées entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2013.

A. Champ d'application

I. Entreprises effectuant les versements

3890

Les entreprises susceptibles de bénéficier de la réduction d'impôt au titre de leur souscriptions en numéraire au capital de sociétés de presse doivent :

- être soumises à l'impôt sur les sociétés ;

- ne pas avoir elles-mêmes fait l'objet d'une souscription à leur capital ouvrant droit à la réduction d'impôt au profit de son auteur ;

- n'avoir aucun lien de dépendance, au sens du 12 de l'article 39 du CGI, avec l'entité bénéficiaire de la souscription.

3890-1

L'entreprise souscriptrice doit conserver, pendant cinq ans à compter de la souscription en numéraire, les titres ayant ouvert droit à la réduction d'impôt.

II. Sociétés bénéficiaires des versements

3890-2

Les sociétés dont la souscription au capital ouvre droit à la réduction d'impôt doivent répondre aux conditions suivantes :

- être soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ;

- n'avoir aucun lien de dépendance, au sens du 12 de l'article 39 du CGI, avec l'entreprise souscriptrice ;

- exploiter soit un journal quotidien, soit une publication de périodicité au maximum mensuelle consacrée à l'information politique et générale telle que définie à l'article 39 bis A du CGI.

III. Souscriptions éligibles

3890-3

Seules les sommes versées au titre de souscriptions en numéraire sont éligibles au dispositif. Les apports en nature, de même que les prises de participations qui seraient rémunérées par des titres de l'entreprise souscriptrice n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt.

B. Détermination et utilisation de la réduction d'impôt

(II-A et B du BOI-IS-RICI-20-10)

I. Détermination

3890-4

La réduction d'impôt est égale à **25 %** du montant des sommes versées entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2013 au titre des souscriptions en numéraire. Elle est calculée par exercice.

II. Utilisation

3890-5

La réduction d'impôt s'impute sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les souscriptions en numéraire ont été effectuées, avant imputation des réductions ou crédits d'impôt reportables ou restituables dont l'entreprise peut par ailleurs bénéficier.

Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt dû, le solde non imputé n'est ni restituable, ni reportable.

C. Obligations déclaratives

(II-C du BOI-IS-RICI-20-10)

3890-6

Pour l'application du dispositif, les entreprises doivent déposer, auprès du comptable chargé du recouvrement de l'IS, la déclaration spéciale 2078-RIP-SD dans les mêmes délais que le relevé de solde 2572 et l'annexe à ce relevé de solde 2572-A.

Cette déclaration est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Chapitre 2 : Réduction d'impôt pour les dons en faveur de l'achat par l'État ou toute personne publique d'un trésor national

(CGI, art. 238 bis-0 A et annexe II, art. 171 BA à 171 BD ; BOI-IS-RICI-20-20)

3891

L'article 238 bis-0 A du CGI, prévoit une réduction d'impôt égale à 90 % des versements effectués en faveur de l'achat de trésors nationaux par l'État ou toute personne publique.

3892

A. Champ d'application

I. Période d'application du dispositif

Seuls les versements effectués à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi relative aux musées de France (à Paris, le 7 janvier 2002 et, pour le reste du territoire, le surlendemain de l'arrivée du Journal officiel du 5 janvier 2002 au chef lieu de canton) ouvrent droit à la réduction d'impôt sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les versements ont été faits.

II. Entreprises concernées

3893

La réduction d'impôt est instituée en faveur des entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés d'après leur bénéfice réel, quel que soit leur objet.

III. Biens concernés

3894

Sont susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt les versements effectués en faveur de l'acquisition de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux ayant fait l'objet d'un refus de délivrance d'un certificat d'exportation et pour lesquels l'État a fait au propriétaire du bien une offre d'achat. La réduction d'impôt est également applicable, après avis motivé de la commission prévue à l'article L 111-4 du code du patrimoine, aux versements effectués en faveur de l'achat des biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie.

B. Procédure d'acceptation de l'offre de versement

3895

Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, les versements effectués par l'entreprise auprès de l'agent comptable de la Réunion des musées nationaux doivent faire l'objet d'une acceptation par le ministre chargé de la culture et le ministre chargé du budget.

C. Modalités d'application

3896

La réduction d'impôt au titre d'un exercice se calcule à partir du montant du versement effectué par l'entreprise à la Réunion des musées nationaux pour l'acquisition du trésor national.

Elle est limitée à 90 % des versements effectués en faveur de l'achat de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux ayant fait l'objet d'un refus d'exportation.

Elle ne peut être supérieure à 50 % du montant de l'impôt dû par l'entreprise au titre de l'exercice d'imputation conformément au I de l'article 219 du CGI. En cas de pluralité de versements, cette limite de 50 % s'apprécie par rapport au montant global des versements effectués au cours de l'exercice, et non pour chaque versement.

Les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

La réduction d'impôt s'impute uniquement sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice de versement des sommes en faveur de l'achat d'un trésor national par l'État. L'imputation se fait au moment du paiement du solde de l'impôt, après les crédits d'impôts non remboursables dont bénéficie l'entreprise (avoirs fiscaux, crédit d'impôt français et étranger), mais avant les crédits d'impôt reportables (crédit d'impôt recherche).Elle ne peut être utilisée pour le paiement des contributions calculées sur l'IS. Dans le cas où le montant de la réduction excède la moitié de l'IS dû au titre de l'exercice de versement des fonds, la fraction non imputée ne peut pas donner lieu à remboursement, ni à report sur l'IS dû au titre des exercices suivants.

3897

Pour les modalités déclaratives se référer au III-D du BOI-IS-RICI-20-20.

Titre 3 : Dispositifs d'imputation des réductions et crédits d'impôt

(BOI-IS-RICI-30)

3900

Les crédits d'impôt attachés à des revenus de capitaux mobiliers compris dans les bénéfices soumis à l'IS ne peuvent qu'être imputés sur l'IS dû par la personne morale bénéficiaire, à l'exclusion de toute restitution (sous réserve de l'exception visée au n° 3870).

Chapitre 1 : Imputation des crédits d'impôt

(BOI-IS-RICI-30)

3901

Le crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source opérée sur les revenus mobiliers encaissés par des personnes morales et compris dans leur bénéfice imposable, est imputé sur le montant de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 220, 1). Il n'est pas restituable.

Ne peuvent pas bénéficier de l'imputation les sociétés ou collectivités suivantes :

- les établissements publics, associations et autres collectivités assujettis à l'impôt sur les sociétés en vertu du 5 de l'article 206 du CGI ;

- les sociétés mères, pour les dividendes de leurs filiales étrangères déductibles du bénéfice net en vertu de l'article 216 du CGI.

Le système d'imputation « impôt sur impôt » est applicable :

- aux revenus mobiliers qui entrent dans le champ d'application de la retenue à la source et notamment aux revenus d'obligations, d'effets publics et autres titres d'emprunt négociables ;

- à certains revenus de valeurs mobilières étrangères (cf. n° 3902).

En principe, ces revenus doivent être compris dans le bénéfice imposable pour leur montant brut, avant déduction de la retenue à la source. Toutefois, il est admis qu'ils soient retenus pour leur montant net encaissé. La somme à imputer sur l'impôt brut est égal, en pratique à 66 2/3 % du montant du crédit d'impôt pour l'IS au taux de 33 1/3 %.

3902

Cas particulier : Imputation des crédits d'impôt attachés à des revenus de valeurs mobilières étrangères.

Les revenus de valeurs mobilières étrangères, qui ne supportent pas de retenue à la source au profit du Trésor français, ne donnent lieu à aucune imputation.

Cependant, lorsqu'il s'agit de revenus mis en paiement par des sociétés ayant leur siège dans des pays liés à la France par une convention internationale, les sociétés qui les perçoivent bénéficient d'une déduction « impôt sur impôt » qui est limitée au montant du crédit correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger (ou à la décote en tenant lieu), tel qu'il est prévu par les conventions internationales (CGI, art. 220, 1-b).

Les modalités de détermination de ce crédit d'impôt sont indiquées, par pays d'origine et par nature de revenu, au verso de l'imprimé (modèle n° 2066) que les sociétés doivent joindre en double exemplaire à leur déclaration de résultats en ce qui concerne leurs revenus de source étrangère encaissés dans un État étranger ou un Territoire d'outre-mer ou reçus directement d'un tel État ou Territoire.

Remarques :

1. Les collectivités visées au 5 de l'article 206 du CGI sont susceptibles de bénéficier, en vertu des conventions internationales, des crédits d'impôt attachés à leurs revenus de valeurs mobilières étrangères à raison desquels elles sont passibles de l'impôt sur les sociétés au taux réduit.

Chapitre 2 : Limite de l'imputation

3903

La somme à imputer ne peut excéder la fraction de l'impôt sur les sociétés correspondant au montant des revenus de capitaux mobiliers concernés. D'autre part, la déduction à opérer du chef du crédit d'impôt est limitée au montant, en principal, de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la période d'imposition considérée.

Lorsque la somme à déduire est supérieure à ce montant, il est admis que l'excédent soit imputé sur l'impôt sur les sociétés frappant les plus-values à long terme. Mais cet excédent ne peut en aucun cas être retranché du montant de l'impôt dû au titre des exercices suivants, ni restitué à la société.

Lorsqu'un exercice est déficitaire, les crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers compris dans les résultats dudit exercice ne peuvent être ni imputés, ni reportés, ni restitués et tombent donc en non-valeur.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, l'article 14 de la loi de finances pour 2011 aménage la règle de la limitation de l'imputation du crédit d'impôt sur l'impôt sur les sociétés pour certains titres.

Ainsi, lorsque les revenus visés au 1er alinéa du a du 1 de l'article 220 du CGI sont perçus à raison de biens ou droits préalablement détenus par la personne, ou une autre personne qui lui est liée au sens du 12 de l'article 39 du CGI, qui, dans le contrat ayant conféré au contribuable la détention de ces biens ou droits ou dans un contrat y afférent, s'est engagée à en retrouver ou s'est réservé la possibilité d'en retrouver ultérieurement la détention, ce montant est diminué des charges engagées pour l'acquisition de ces revenus par le contribuable et les personnes qui lui sont liées, y compris :

- les moins-values de cession de ces biens ou droits ;

- les sommes, autres que le prix d'acquisition de ces biens ou droits, versées à cette autre personne ou aux personnes qui lui sont liées, au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas si le contribuable apporte la preuve que la conclusion du contrat n'avait pas principalement pour objet ou pour effet de lui faire bénéficier du crédit d'impôt.

Chapitre 3 : Obligations auxquelles sont tenues les entreprises qui opèrent l'imputation

(II du BOI-IS-RICI-30-10 et BOI-IS-RICI-30-20

3904

Les sociétés qui entendent bénéficier des crédits d'impôt attachés aux revenus mobiliers qu'elles ont encaissés sont tenues :

- d'une part, de mentionner dans leur déclaration de résultats, dans le cadre C de la déclaration n° 2065, le montant de la somme à imputer ;

- d'autre part, de joindre à leur déclaration les certificats de crédits d'impôt remis par les établissements payeurs.

Le crédit d'impôt mentionné sur le certificat comprend :

- le crédit d'impôt correspondant aux retenues prélevées ou réputées prélevées sur les revenus de valeurs mobilières françaises et assimilées ;

- le crédit d'impôt attaché aux revenus de valeurs mobilières étrangères, en vertu des conventions internationales ou, dans certains cas, de décisions unilatérales, lorsque lesdits revenus sont encaissés par l'intermédiaire d'un établissement payeur français.

Titre 4 : Autres imputations

(BOI-IS-RICI)

Chapitre 1 : Prélèvement sur certains profits immobiliers réalisés par les personnes morales n'ayant pas d'établissement en France

(CGI, art. 244 bis ; BOI-IS-RICI-30-20)

3905

Les sociétés, quelle qu'en soit la forme, qui n'ont pas d'établissement en France et qui y réalisent néanmoins des profits de la nature de ceux visés à l'article 35 du CGI sont passibles d'un prélèvement sur le montant de ces profits.

Il s'impute, le cas échéant, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par le cédant au titre de l'année de réalisation des profits, mais ne peut faire l'objet d'une restitution.

Chapitre 2 : Prélèvement sur certaines plus-values immobilières réalisées par les sociétés ou organismes dont le siège est situé hors de France

(CGI, art. 244 bis A ; BOI-IS-RICI-30-20)

3906

Sous réserve des conventions internationales, les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège est situé hors de France, sont soumis à un prélèvement à raison des plus-values résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens ou droits.

En ce qui concerne les modalités d'imputation sur l'IS de ce prélèvement, cf. BOI-IS-RICI-30-20.

Chapitre 3 : Imposition des plus-values de cessions de droits sociaux réalisées par les sociétés ou organismes dont le siège est situé hors de France

(CGI, art. 244 bis B modifié; BOI-IS-RICI-30-20)

3907

Les dispositions de l'article 244 bis B du CGI soumettent, sous certaines conditions, à une imposition en France la plus-value provenant de la cession par une personne morale ou organisme, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France, de titres d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ayant son siège en France.

En ce qui concerne les modalités de restitution partielle de cette imposition pour les sociétés ayant leur siège de direction effective, soit dans un autre État de la Communauté Européenne, soit dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'élimination des doubles impositions comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, cf. BOI-IS-RICI-30-20.

Chapitre 4 : retenue à la source sur certaines sommes versées à des sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle en France

(CGI, art. 182 A bis, 182 B et 182 B bis)

3908

Une retenue à la source est perçue sur certaines sommes payées par un débiteur établi en France à des personnes ou à des sociétés passibles de l'IR ou de l'IS n'ayant pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente (CGI, art. 182 A bis, et 182 B). Cette retenue s'impute sur le montant de l'IS éventuellement exigible à raison des revenus qui l'ont supportée (CGI, art. 219 quinquies) ; elle n'est pas restituable. Toutefois, la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI n'est pas applicable, sous certaines conditions, aux redevances payées par une personne morale revêtant une

des formes énumérées au premier alinéa du 1 de l'article 119 quater du CGI ou par un établissement stable dépendant d'une personne morale qui est son associée ou à un établissement stable dépendant d'une personne morale qui est son associée (CGI, art. 182 B bis).

Chapitre 5 : Imputations diverses

3909

Sont énumérés les autres réductions et crédits d'impôts qui ne sont pas spécifiquement réservés aux entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés.

1. Crédit d'impôt pour dépenses de recherche : cf. n^{os} 3212 et suiv.

2. Crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé : cf. n^{os} 3225 et suiv.

3. Créance en faveur de certaines sociétés déficitaires : cf. n^{os} 3862 et suiv.

4. Crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement : cf. n° 3245.

5. Réduction d'impôt au titre du mécénat d'entreprise : cf. n^{os} 3295 et s.

6. Crédit d'impôt pour investissement en Corse : cf. n^{os} 3235 et suiv.

7. Crédit d'impôt famille : cf. n^{os} 3261 et suiv.

8. Crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage : cf. n^{o} 3227.

10. Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale : cf. n^{os} 3226 et suiv .

11. Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété (PTZ) : cf. n^{os} 3260, 3263 et suiv.

12. Crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants : cf. n° 3232.

13. Crédit d'impôt pour dépenses de conception de nouveaux produits dans les métiers d'art cf. n^{os} 3248 et suiv.

14. Crédit d'impôt au profit des entreprises de restauration dont le dirigeant est titulaire du titre de maître restaurateur : cf. n^{os} 3238 et suiv.

15. Crédit d'impôt au profit des débitants de tabacs : cf. n^{os} 3241 et suiv.

Partie 6 : Obligations déclaratives et de paiement

(BOI-IS-DECLA-10, BOI-IS-DECLA-20 et BOI-IS-AUT

3910

L'IS est établi sous une cote unique au nom de la personne morale, pour l'ensemble de ses activités imposables en France, au lieu de son principal établissement (CGI, art. 218, 218 A et 218 bis).

Toutefois, l'administration peut désigner comme lieu d'imposition, soit celui où est assurée la direction effective de la société, soit celui de son siège social.

Remarques :

1. Les collectivités publiques ou privées sans but lucratif sont imposées sous deux cotes distinctes si, par la nature de leur activité, elles relèvent à la fois du régime de droit commun et du régime spécial concernant les revenus visés au 5 de l'article 206 du CGI.

2. Dans les cas prévus au 4 de l'article 206 du CGI (sociétés en commandite simple et sociétés en participation n'ayant pas opté, l'impôt sur les sociétés est établi au nom de la société ou du gérant connu des tiers.

3. Le lieu d'imposition des personnes morales qui exercent des activités en France ou y possèdent des biens, sans y avoir leur siège social, est fixé :

• pour celles dont l'activité s'exerce en France dans un ou plusieurs établissements, au lieu du principal établissement ;

• pour celles qui exercent une activité en France sans y avoir d'établissement, au service des impôts des entreprises

étrangères (CGI, ann. IV, art. 23 ter) ;

• pour celles qui, sans exercer en France d'activité autre qu'immobilière, y disposent de propriétés immobilières données ou non en location, au lieu de situation de ces biens ou, en cas de pluralité de lieux d'imposition, au service des impôts des entreprises étrangères (CGI, ann. IV, art. 23 ter) ;

4. En ce qui concerne les obligations de paiement (versement d'acomptes et du solde), il convient de se reporter au livre XVIII-Recouvrement.

Titre 1 : Obligations déclaratives et comptables

(BOI-IS-DECLA-10-10)

3911

Qu'elles soient placées sous le régime du bénéfice réel ou sous le régime simplifié d'imposition, les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont assujetties à des obligations strictement définies par la loi et les dispositions réglementaires tant en ce qui concerne les diverses déclarations qu'elles sont tenues de souscrire que les prescriptions relatives à la tenue, la représentation et la conservation des documents comptables.

Il convient de noter à cet égard que les diverses obligations -fiscales et comptables- des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont, dans l'ensemble, comparables à celles des exploitants individuels et des sociétés de personnes ou assimilées soumis au même régime d'imposition.

Les obligations de ces contribuables sont exposées au livre VII-BIC- partie 4 n°s 3305 et suivants: Régimes d'imposition et obligations déclaratives.

En conséquence, seules les obligations spécifiques aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés sont exposées dans le présent titre.

Chapitre 1 : Déclarations et documents annexes

A. Déclarations d'existence, de modification du pacte social et des conditions d'exercice de la profession

(CGI, art. 222 et CGI, ann. IV, art. 23 A à 23 G)

3912

Ces déclarations doivent être produites par les sociétés dans le mois du fait générateur qui en motive la souscription (date de constitution définitive ou jour où la société devient passible de l'impôt sur les sociétés, date de modification de la raison sociale, de la forme juridique, de l'objet, de la durée, etc.).

B. Déclarations des résultats

(CGI, art. 223 et ann. IV, art. 23 H et 23 I)

3913

I. Sociétés nouvelles

(CGI, art. 209, I-2e al.)

L'IS dû par les sociétés nouvelles est établi, lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours de la première année civile d'activité, sur les bénéfices de la période écoulée depuis le commencement des opérations jusqu'à la date de clôture du premier exercice et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de

l'année suivant celle de la création.

3914

II. En cours d'exploitation

Les personnes morales et associations passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de souscrire chaque année les déclarations prévues pour l'assiette de l'impôt sur le revenu en ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux.

Ces déclarations sont produites sur des imprimés spéciaux :

- imprimé n° 2065 pour la généralité des entreprises ;

- imprimé n° 2070 pour les collectivités sans but lucratif.

La déclaration du bénéfice ou du déficit doit être souscrite, en un seul exemplaire, auprès du service des impôts dont dépend le lieu d'imposition de ces entreprises ou collectivités , dans les trois mois de la clôture de l'exercice. Si l'exercice est clos le 31 décembre ou si aucun exercice n'est clos au cours d'une année, la déclaration est à déposer au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai (CGI, art. 223, 1- 2è alinéa ; CGI, ann. III, art. 344 I-0 bis).

À compter du 1er janvier 2013, toutes les entreprises soumises à l'IS, quel que soit leur chiffre d'affaires, doivent souscrire par voie électronique leur déclaration d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1649 quater B quater ; cf. livre BIC, partie 4 : régimes d'imposition et obligations déclaratives n° 3362 et suiv.).

3915

Cette obligation s'applique également aux autres entreprises qui sont tenues de déposer leurs déclarations fiscales auprès du service chargé des grandes entreprises et qui appartiennent ou ont appartenu à l'une des catégories suivantes (CGI, art. 1649 quater B quater) (Cf. également le BOI-IS-DECLA-30):

1° Les personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont, à la clôture de l'exercice, le chiffre d'affaires hors taxes ou le total de l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 millions d'euros ;

2° Les personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une personne morale ou d'un groupement mentionné au 1° ;

3° Les personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue à la clôture de leur exercice, directement ou indirectement, par une personne ou un groupement mentionné au 1° ;

4° Les personnes morales qui appartiennent à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du CGI lorsque celui-ci comprend au moins une personne mentionnée aux 1°, 2°, 3°.

Pour les entreprises mentionnées aux 1° à 3°, cette obligation s'applique aux déclarations qui doivent être souscrites à compter du 1er février de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle l'une au moins des conditions prévues aux 1° à 3° est remplie. Pour les entreprises mentionnées au 4°, cette obligation s'applique à compter du 1er février de la première année suivant celle de leur entrée dans le groupe.

Pour les entreprises mentionnées aux 1° à 4°, cette obligation continue à s'appliquer jusqu'au 31 janvier de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les conditions ont cessé d'être remplies à la clôture de l'exercice. Par dérogation à cette disposition, si, au cours de cette période, les conditions sont à nouveau remplies à la clôture d'un exercice, cette obligation continue de s'appliquer à compter du début du premier exercice suivant.

Cette obligation s'applique en outre aux personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait qui ont opté pour le dépôt de leurs déclarations fiscales auprès du service chargé des grandes entreprises dans des conditions fixées par décret.

Les articles 344-0 A et 344-0 C de l'annexe III au CGI déterminent les catégories d'entreprises qui relèvent de la DGE. L'article 344-0 B de l'annexe III au CGI et l'article 406 terdecies de l'annexe III au CGI prévoient respectivement les déclarations qui doivent être déposées à la DGE par les entreprises précitées et les paiements qu'elles sont appelées à effectuer auprès de ce service.

III. Cession ou cessation d'entreprise

3917

En cas de cession ou de cessation d'entreprise, les exploitants doivent, dans un délai de quarante-cinq jours aviser l'administration de la cession ou de la cessation et lui faire connaître la date à laquelle elle a été ou sera effective, ainsi que, s'il y a lieu, les nom, prénoms et adresse du cessionnaire.

Ils doivent également produire la déclaration de résultats ainsi que les documents qui doivent y être annexés dans un délai de soixante jours.

Par ailleurs, l'IS dû en raison des bénéfices - y compris les plus-values - qui n'ont pas encore été imposés est établi immédiatement, dans les conditions prévues au 1 et 3 de l'article 201 du CGI.

Ces obligations s'appliquent également en cas de dissolution de société, de transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle, d'apport en société, de fusion, de transfert du siège ou d'un établissement dans un État étranger autre qu'un État membre de l'Union européenne ou qu'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, ou lorsque la personne morale cesse d'être soumise à l'IS. Lorsque le transfert du siège ou d'un établissement s'effectue dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010, précitée et qu'il s'accompagne du transfert d'éléments d'actifs, l'impôt sur les sociétés calculé à raison des plus-values latentes constatées sur les éléments de l'actif immobilisé transférés et des plus-values en report ou en sursis d'imposition est acquitté dans les deux mois suivant le transfert des actifs :

a) Soit pour la totalité de son montant ;

b) Soit, sur demande expresse de la société, pour le cinquième de son montant. Le solde est acquitté par fractions égales au plus tard à la date anniversaire du premier paiement au cours des quatre années suivantes. Le solde des fractions dues en application de la première phrase du b peut être versé à tout moment, en une seule fois, avant chaque date anniversaire du premier paiement.

L'impôt devient immédiatement exigible lorsqu'intervient, dans le délai de cinq ans, la cession des actifs ou leur transfert dans un autre État que ceux mentionnés au troisième alinéa du présent 2 de l'article 221 du CGI ou la dissolution de la société. L'impôt devient également exigible en cas de non-respect de l'une des échéances de paiement.

La société adresse chaque année au service des impôts des non-résidents un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values latentes sur les éléments de l'actif immobilisé transférés (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 30 ; ces dispositions s'appliquent aux transferts réalisés à compter du 14 novembre 2012).

Des dispositions particulières ont toutefois été édictées en ce qui concerne les fusions (cf. n^{os} 4035 et suiv.) et certaines transformations de sociétés (cf. n^{os} 4012 et suiv.).

C. Documents et renseignements à joindre aux déclarations

3918

Les sociétés doivent joindre à leur déclaration les pièces et documents que doivent produire les commerçants et industriels soumis à l'impôt sur le revenu et placés sous le régime du bénéfice réel ou le régime simplifié d'imposition selon qu'elles relèvent elles-mêmes de l'un ou l'autre de ces régimes (cf. n^{os} 3341 et suiv. ; 3355 et suiv.). En outre, elles doivent fournir, le cas échéant, en même temps que leur déclaration :

- Les comptes rendus et les extraits des délibérations des conseils d'administration ou des assemblées des actionnaires (CGI, art. 223, 2-1°) ;

- Le détail de la répartition des bénéfices aux associés, actionnaires ou porteurs de parts, ainsi que des sommes ou valeurs mises à leur disposition au cours de la période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés et présentant le caractère de revenus distribués1 (CGI, art. 223, 2-2°) ;

- L'imprimé n° 2066 relatif à l'imputation sur l'impôt sur les sociétés des crédits d'impôt attachés à des

revenus de valeurs mobilières étrangères ;

- La déclaration complémentaire n° 2038 que doivent souscrire les sociétés qui ont pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien.

De plus, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de résultat, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A, al. 2).

D. Sanctions

3919

Les personnes morales passibles de l'IS qui n'ont pas déposé dans le délai légal leur déclaration de résultats et qui n'ont pas régularisé leur situation dans les trente jours de la notification d'une première mise en demeure sont taxées d'office.

Le défaut de production ou la production tardive de cette déclaration donnent lieu à l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues à l'article 1728 du CGI.

Le défaut de production ou la production tardive des états et autres documents à joindre à la déclaration, ainsi que les omissions ou inexactitudes relevées dans ceux-ci, sont susceptibles de donner lieu aux amendes fiscales prévues à l'article 1729 B du CGI .

Chapitre 2 : Autres obligations des sociétés

3920

- obligations d'ordre comptable : cf. n^{os} 3346 et suiv. ;

- obligation de réévaluer les immobilisations figurant au bilan du premier exercice clos à dater du 31 décembre 1976 pour les sociétés cotées en bourse, pour les sociétés dans lesquelles les sociétés cotées détiennent une participation entrant dans le champ de l'établissement de comptes consolidés et pour les autres sociétés commerciales faisant appel publiquement à l'épargne ;

- comptabilisation et approbation par l'assemblée générale des actionnaires, de certaines dépenses somptuaires, cf. n° 2961 ;

- désignation d'un représentant en France pour les personnes morales exerçant des activités dans notre pays ou y possédant des biens sans y avoir leur siège social (CGI, ann. IV, art. 23 D).

En cas de refus ou à défaut de réponse à une demande du service des impôts les invitant à désigner un représentant en France dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de cette demande, ces personnes morales sont taxées d'office à l'impôt sur les sociétés (LPF, art. L 72, 2°).

3921

L'article 54 septies du CGI institue des obligations pour les entreprises qui détiennent à l'actif de leur bilan des biens dont la valeur fiscale est différente de la valeur comptable : elles doivent joindre un état à leur déclaration de résultat et tenir un registre spécial.

- Les entreprises placées sous l'un des régimes prévus par les 5 bis, 7 et 7 bis de l'article 38 du CGI, le II bis de l'article 208 C du CGI, et les articles 151 octies, 151 octies A, 210 A, 210 B, 210 D et 238 quater K du CGI doivent joindre à leur déclaration de résultat un état de suivi des valeurs fiscales conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés, et, pour les opérations de fusions et assimilées réalisées à compter du 1er janvier 2005, la valeur du mali technique de fusion mentionné au 1-3ème alinéa de l'article 210 A du CGI. Le contenu de cet état est précisé à l'article 38 quindecies de l'annexe III au CGI. Lorsque plusieurs opérations relevant de ces régimes de report d'imposition sont réalisées au cours d'un même exercice, il est souscrit autant d'états que d'opérations.

L'état doit être produit au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération ; en revanche, il est admis qu'il ne soit pas fourni au titre des exercices suivants dès lors que les apports sont réalisés à la valeur comptable.

Si l'état n'est pas produit au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération, il est prononcé une amende égale à 5 % des résultats omis.

L'absence d'état ou la production d'un état inexact ou incomplet lors de la déclaration des résultats ultérieurs, à l'exception du cas où les apports sont réalisés à la valeur comptable (cf. tolérance énoncée ci-dessus) est sanctionnée par l'amende prévue à l'article 1763 du CGI qui correspond à 5 % des résultats omis.

- Les plus-values dégagées sur des éléments d'actif non amortissables à l'occasion d'opérations d'échange, de fusion, d'apport, de scission, de transformation ou de transmission à titre gratuit d'entreprise et dont l'imposition a été reportée, par application des dispositions des 5 bis, 7, 7 bis de l'article 38 du CGI, du 2 de l'article 115 du CGI, du II bis de l'article 208 C, de celles des articles 151 octies, 151 octies A, 151 octies B, 210 A, 210 B, 210 D, 248 A et 248 E du CGI, sont portées sur un registre tenu par l'entreprise qui a inscrit ces biens à l'actif de son bilan. Il en est de même des plus-values dégagées sur des éléments d'actif non amortissables résultant du transfert dans ou hors d'un patrimoine fiduciaire et dont l'imposition a été reportée par application de l'article 238 quater B ou de l'article 238 quater K du CGI. Lorsque l'imposition est reportée en application de l'article 238 quater B du CGI, le registre est tenu par le fiduciaire qui a inscrit ces biens dans les écritures du patrimoine fiduciaire.

Ce registre mentionne la date de l'opération, la nature des biens transférés, leur valeur comptable d'origine, leur valeur fiscale ainsi que leur valeur d'échange ou leur valeur d'apport. Il est conservé dans les conditions prévues à l'article L 102 B du LPF jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le dernier bien porté sur le registre est sorti de l'actif de l'entreprise ou du patrimoine fiduciaire. Il est présenté à toute réquisition de l'administration.

Si le registre n'est pas tenu ou si les renseignements mentionnés sont incomplets ou inexacts, il est prononcé une amende égale à 5 % du montant des plus-values omis sur le registre (CGI, art. 1763).

En l'absence de plus-value, l'entreprise qui a inscrit les biens à l'actif de son bilan n'a pas à tenir le registre spécial.

- Pour les scissions de société placées sous le régime prévu aux articles 210 A et 210 B du CGI, les sociétés bénéficiaires des apports doivent produire un état indiquant la situation de propriété, au cours de l'exercice, des titres représentatifs des apports que les associés de la société scindée se sont engagés à conserver pendant trois ans. Cet état, conforme au modèle fixé par l'administration, doit être joint à leurs déclarations de résultats souscrites au titre de la période couverte par l'engagement de conservation des titres (CGI, art. 54 septies, III). Si l'état de situation de propriété n'est pas produit ou si les renseignements qui y sont portés sont inexacts ou incomplets, il est prononcé une amende égale à 5 % des résultats de la société scindée non imposés en application des articles 210 A et 210 B du CGI (CGI, art. 1763).

L'article 54 octies du CGI prévoit, pour les contrats de location conclus ou les mises à disposition sous toute autre forme intervenues à compter du 1er janvier 2007, que les contribuables mentionnés au premier alinéa du 1° du II de l'article 39 C du CGI sont tenus de fournir, dans le mois qui suit le début de l'amortissement admis en déduction du résultat imposable, une déclaration conforme à un modèle fourni par l'administration faisant apparaître notamment certains éléments du contrat et leur résultat prévisionnel durant l'application du contrat. L'article 38 quindecies A de l'annexe III au CGI précise le contenu et les conditions de dépôt de cette déclaration.

Chapitre 3 : Vérification et rectification des déclarations

3922

Les déclarations de résultats des sociétés sont vérifiées et rectifiées suivant les mêmes règles que les déclarations de bénéfices industriels et commerciaux. Il convient de noter à cet égard que les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et admises au régime simplifié (cf. n° 3355) doivent produire un bilan en conformité avec le code de commerce.

Se reporter également aux BOI-IS-PROCD et BOI-BIC-PROCD.

Titre 2 : Obligations des sociétés et organismes sans but lucratif

(BOI-IS-DECLA-10-10-30 et BOI-IS-DECLA-10-20)

3923

A compter du 1er janvier 2009, les collectivités sans but lucratif sont tenues de souscrire une déclaration (modèle n° 2070) au titre des revenus patrimoniaux soumis aux taux réduits dans les trois mois de la clôture de l'exercice. Si l'exercice est clos le 31 décembre ou si aucun exercice n'est clos en cours d'année, cette déclaration est à déposer jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai . Elles sont tenues de souscrire la déclaration n° 2065 en raison des résultats des activités financières lucratives et des participations (à cette déclaration est joint, le cas échéant, l'imprimé n° 2066).

Remarques :

1. Dans le cas où ces collectivités exercent, par ailleurs, une activité lucrative, elles sont tenues aux mêmes obligations que les sociétés passibles de l'IS au taux de droit commun.

2. Les associations établies en France sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de résultat, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A, al. 2).

Partie 7 : Contributions et impositions liées à l'IS

(BOI-IS-AUT)

Titre 1 : Contribution sociale sur l'IS

Chapitre 1 : Champ d'application de la contribution sociale

(CGI, art. 235 ter ZC ; BOI-IS-AUT-10-10)

3930

Les redevables de l'impôt sur les sociétés sont assujettis à une contribution sociale égale à 3,3 % de cet impôt diminué d'un abattement qui ne peut excéder, par période de douze mois, 763 000 €.

A. Personnes morales assujetties

3930-1

Les personnes morales assujetties à la contribution sociale sont celles qui réalisent des résultats imposables, pour tout ou partie, à l'impôt sur les sociétés aux taux mentionnés au I et au IV de l'article 219 du CGI.

B. Personnes morales exonérées

3931

La contribution sociale n'est pas due par les redevables de l'impôt sur les sociétés ayant réalisé un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 € au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené,

le cas échéant, à douze mois.

Pour les seules sociétés, le bénéfice de cette mesure est, en outre, subordonné au respect de conditions particulières tenant à la libération et à la composition de leur capital. En revanche, les redevables qui, juridiquement, ne peuvent avoir de capital social sont tenus au respect de la seule condition tenant au montant du chiffre d'affaires. Il en est ainsi, notamment, des associations et fondations, des sociétés d'assurances mutuelles régies par l'article L 111-1 du code de la mutualité ou par l'article L 322-26-1 du code des assurances.

I. Condition tenant au montant du chiffre d'affaires

3932

Le chiffre d'affaires s'entend du montant hors taxes des recettes réalisées par le redevable dans l'accomplissement de son activité professionnelle normale et courante. Il n'est pas tenu compte des produits financiers sauf dans les cas où la réglementation particulière propre à certains secteurs d'activité le prévoit, ni des recettes revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

Le chiffre d'affaires ainsi défini à retenir pour l'appréciation de la limite mentionnée au n° **3931** est celui réalisé par le redevable au titre de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel le montant de l'impôt sur les sociétés est déterminé.

La limite mentionnée au n° **3931** s'apprécie par référence à un chiffre d'affaires réalisé au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition d'une durée égale à douze mois. Lorsque l'exercice au titre duquel l'impôt sur les sociétés est établi a une durée différente de douze mois, le chiffre d'affaires de cet exercice est ajusté *prorata temporis*.

II. Conditions tenant a la libération et a la composition du capital

3933

Les sociétés doivent avoir un capital entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75% au moins :

- par des personnes physiques

- ou par une ou plusieurs sociétés réalisant un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 €, apprécié dans les conditions précisées au n° **3932** et dont le capital, entièrement libéré, est directement détenu pour au moins 75 % par des personnes physiques.

Chapitre 2 : Assiette de la contribution sociale

3934

La contribution sociale due au titre d'un exercice ou d'une période d'imposition est assise sur l'impôt sur les sociétés calculé sur les résultats réalisés au titre de cet exercice ou de cette période d'imposition, imposables aux taux mentionnés au I de l'article 219 du CGI et diminué d'un abattement annuel de 763 000 €.

L'impôt servant au calcul de la contribution sociale s'entend donc de l'impôt sur les sociétés résultant de la taxation au taux normal (33,1/3 %) et au taux réduit (15 %) des résultats déterminés dans les conditions de droit commun, notamment après imputation des déficits et des moins-values à long terme reportables, et application des abattements prévus par des régimes particuliers (CGI, art.44 sexies, art. 44 octies, art. 44 decies, art.238 bis HA) ou des dispositions prévoyant des reports ou sursis d'imposition (CGI, art. 38, 7 et 7 bis, art. 210 A, art. 210 B).

Les sociétés d'investissements immobiliers cotées ayant opté pour le régime spécifique d'exonération prévu au II de l'article 208 C du CGI et leurs filiales détenues à 95 % au moins, directement ou indirectement, de manière continue au cours de l'exercice, ainsi que, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008, les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 du CGI ne sont pas assujetties à la contribution sociale sur les plus-values imposées en application du IV de l'article 219 du CGI.

L'application de ce non-assujettissement à la contribution sociale sur les plus-values imposées en application du IV de l'article 219 du CGI, aux OPCI visés à l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2005 sera exposée ultérieurement, après publication de l'instruction qui commentera les

dispositions de cet article.

S'agissant des modalités de paiement de la contribution, cf. Livre XVIII-REC n° 7819.

Chapitre 3 : Périodicité

3935

La contribution sociale est due pour chaque exercice clos, quelle que soit sa durée.

Si plusieurs exercices sont clos au cours de la même année, l'entreprise doit procéder à la liquidation de la contribution sociale pour chacun de ces exercices.

Si aucun exercice n'a été clôturé au cours d'une année donnée, une contribution sociale est due au titre de la période écoulée depuis la clôture de l'exercice précédent jusqu'au 31 décembre de l'année considérée, conformément au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI. Une contribution sociale est ensuite due au titre de l'exercice qui englobe cette période, étant observé que l'imposition afférente à celle-ci revêt un caractère définitif.

Titre 2 : Contribution exceptionnelle sur l'IS

(CGI, art. 235 ter ZAA modifié par l'article 16 de la loi de finances pour 2014 ; BOI-IS-AUT-20)

3936

Les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros sont assujettis à une contribution exceptionnelle égale à une fraction de cet impôt calculé sur leurs résultats imposables aux taux mentionnés à l'article 219 du CGI des exercices clos à compter du 31 décembre 2011 et jusqu'au 30 décembre 2015..

Cette contribution est égale à **10,7 %** de l'impôt sur les sociétés dû, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature (taux applicable pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2013 ; 5 % antérieurement).

Pour les redevables qui sont placés sous le régime de groupes prévu à l'article 223 A du CGI, la contribution est due par la société mère. Elle est assise sur l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B et 223 D, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature.

Le chiffre d'affaires mentionné au premier alinéa s'entend du chiffre d'affaires réalisé par le redevable au cours de l'exercice ou de la période d'imposition, ramené à douze mois le cas échéant, et, pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance visée à l'article 220 quinquies du CGI et l'imposition forfaitaire annuelle mentionnée à l'article 223 septies du CGI (version abrogée au 01 janvier 2014) ne sont pas imputables sur la contribution.

Par ailleurs, conformément aux dispositions du VII de l'article 15 de la loi de finances pour 2014, la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations versées par les entreprises (THR) n'est pas admise en déduction des résultats imposables pour le calcul de la contribution exceptionnelle sur l'IS mentionnée à l'article 235 ter ZAA du CGI (BOI-TPS-THR).

3937

Cette contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

La contribution mentionnée à l'article 235 ter ZAA du CGI est payée spontanément au comptable public compétent, au plus tard à la date prévue au 2 de l'article 1668 pour le versement du solde de liquidation de l'impôt sur les sociétés.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, elle donne lieu à un versement anticipé à la date prévue pour le paiement du dernier acompte d'impôt sur les sociétés de l'exercice ou de la période d'imposition.

Le montant du versement anticipé est fixé :

a) Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre 250 millions d'euros et 1 milliard d'euros au cours du dernier exercice clos ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, aux trois quarts du montant de la contribution exceptionnelle estimée au titre de l'exercice ou de la période d'imposition en cours et déterminée selon les modalités prévues au I de l'article 235 ter ZAA du CGI ;

b) Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros au cours du dernier exercice clos ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, à 95 % du montant de la contribution exceptionnelle estimée au titre de l'exercice ou de la période d'imposition en cours et déterminée selon les modalités prévues au même I.

Pour l'application des a et b, le chiffre d'affaires est apprécié, pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

Si le montant du versement anticipé est supérieur à la contribution due, l'excédent est restitué dans les trente jours à compter de la date de dépôt du relevé de solde de l'impôt sur les sociétés mentionné au 2 de l'article 1668 du CGI.

Titre 3 : Contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués

(CGI, art. 235 ter ZCA ; BOI-IS-AUT-30)

3938

Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion des organismes de placement collectif en valeurs mobilières et des placements collectifs relevant des paragraphes 1, 2 et 6 de la sous-section 2, du paragraphe 2 ou du sous-paragraphe 1 du paragraphe 1 de la sous-section 3, ou de la sous-section 4 de la section 2 du chapitre IV du titre Ier du livre II du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), sont assujettis à une contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants qu'ils distribuent au sens des articles 109 à 117 du CGI.

La contribution est égale à **3 %** des montants distribués.

Cette contribution n'est pas applicable :

1° Aux montants distribués entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A du CGI, y compris pour les montants mis en paiement par une société du groupe au cours du premier exercice dont le résultat n'est pas pris en compte dans le résultat d'ensemble si la distribution a lieu avant l'événement qui entraîne sa sortie du groupe ;

2° Aux montants distribués aux entités mentionnées au 2° du 6 de l'article 206 du CGI par des entités affiliées à un même organe central au sens de l'article L. 511-31 du code monétaire et financier ou aux montants distribués, directement ou indirectement, aux caisses locales, départementales ou interdépartementales mentionnées au troisième alinéa de l'article 223 A du présent code et rattachées au même organe central au sens de l'article L. 511-31 précité par des entités que ces caisses contrôlent conjointement, directement ou indirectement, à plus de 95 % ;

3° Aux montants distribués par les sociétés ayant opté pour le régime prévu à l'article 208 C du CGI à des sociétés ayant opté pour le même régime et détenant la société distributrice dans les conditions prévues au premier alinéa du II ou au III bis de ce même article, ainsi que pour les sommes mises en paiement à compter du 1er janvier 2014, aux montants distribués par ces sociétés pour satisfaire à leurs obligations de distribution mentionnées aux deuxième à quatrième alinéas du II de l'article 208 C du CGI (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 33) ;

4° Aux distributions payées en actions en application de l'article L. 232-18 du code de commerce ou en certificats coopératifs d'investissement ou d'associés en application de l'article 19 vicies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, à la condition qu'il ne soit pas procédé à un rachat de titres en vue d'une réduction de capital en application de l'article L. 225-207 du code de

commerce ou du second alinéa de l'article 19 sexdecies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 précitée dans le délai d'un an suivant la distribution. En cas de non-respect de ce délai, la société distributrice est tenue de verser une somme égale au montant de la contribution dont elle a été exonérée, majorée de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. Ce versement est payé spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois au cours duquel il est procédé au rachat de titres.

Pour les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères et réputés distribués en application du 1 de l'article 115 quinquies du CGI, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation française.

Sont exonérés de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés prévue à l'article 235 ter ZCA du CGI les montants distribués par les sociétés ayant opté pour le régime prévu à l'article 208 C du même code pour satisfaire à leurs obligations de distribution mentionnées aux deuxième à quatrième alinéas du II du même article 208 C du CGI dont la mise en paiement intervient entre le 1er janvier et le 31 décembre 2013 (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 36).Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance mentionnée à l'article 220 quinquies du CGI et l'imposition forfaitaire annuelle mentionnée à l'article 223 septies du CGI (version abrogée au 01 janvier 2014) ne sont pas imputables sur la contribution

La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions. Elle n'est pas admise dans les charges déductibles pour l'établissement de l'impôt (CGI, art. 213).

Elle est payée spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois de la mise en paiement de la distribution. Toutefois, pour les distributions mises en paiement avant le 1er septembre 2012, la contribution est payée spontanément lors du versement d'acompte d'impôt sur les sociétés du 15 décembre 2012.

Titre 4 : Imposition forfaitaire annuelle des sociétés

(CGI, art. 223 septies à 223 undecies, 1668 A abrogés au 1er janvier 2014 et CGI, art. 1731 ; ann. III, art. 366 A bis ; BOI-IS-AUT-40)

3939

L'article 14 de la loi de finances pour 2009 prévoit la suppression progressive de l'IFA. Cette suppression progressive se traduit par une modification des tranches du barème d'imposition.

L'IFA est totalement supprimée à compter du 1er janvier 2014.

Les développements ci-après rappellent les dispositions applicables jusqu'au 31 décembre 2013.

Chapitre 1 : Champ d'application

(BOI-IS-AUT-40-10)

3940

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont assujetties à une imposition forfaitaire annuelle (IFA) à l'exception toutefois :

- des organismes sans but lucratif qui sont hors du champ de l'impôt sur les sociétés ou exonérés de cet impôt, ou qui relèvent exclusivement du régime fiscal prévu au 5 de l'article 206 du CGI ;

- des personnes morales exonérées de l'impôt sur les sociétés, à raison de tout ou partie de leurs opérations, en vertu des articles 207, 208 et 208 D du CGI ;

- des personnes morales qui ont pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance de biens meubles ou immeubles, dans la mesure où ces mêmes personnes morales ne réalisent aucune opération productive de recettes avec des tiers non associés ;

- des sociétés dont le capital est constitué pour la moitié au moins d'apports en numéraire, pour leurs trois premières années d'activité ;

- des jeunes entreprises innovantes (JEI) qui sont exonérées d'impôt sur les bénéfices dans les conditions fixées à l'article 44 sexies-0 A du CGI ;

- des entreprises qui participent au 16 novembre 2009 à un projet de recherche et de développement mentionné au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005 et dont le siège social, ainsi que l'ensemble de l'activité et des moyens d'exploitation afférents à ce projet, sont implantés dans une zone de recherche et de développement telle que mentionnée au I de l'article 24 précité et qui bénéficient du régime prévu à l'article 44 undecies du CGI.

- des sociétés exonérées d'impôt sur les sociétés en application des articles 44 sexies, 44 septies et 44 decies du CGI, et qui sont exonérées de l'imposition forfaitaire annuelle au titre de la même période et dans les mêmes proportions que celles figurant aux articles 44 sexies, 44 septies et 44 decies (CGI, art. 223 nonies, al. 1, version abrogée au 01 janvier 2014) ;

- des sociétés dont les résultats sont exonérés ou bénéficient d'un allégement d'impôt sur les sociétés par application des articles 44 octies et 44 octies A du CGI, lorsqu'elles exercent l'ensemble de leur activité dans des zones franches urbaines. Cette exonération s'applique au titre des mêmes périodes et dans les mêmes proportions que celles mentionnées au 1er alinéa de ces articles (CGI, art. 223 nonies, 3e alinéa, vesrion abrogée au 01/01/2014).

- des sociétés dont les résultats sont exonérés d'impôt sur les sociétés par application de l'article 44 duodecies du CGI, lorsqu'elles exercent l'ensemble de leur activité dans des bassins d'emplois à redynamiser. L'exonération d'IFA s'applique au titre de la même durée que l'exonération d'impôt sur les sociétés corrélée.

- des personnes morales soumises à l'IS créées dans les zones d'entreprises et répondant aux conditions prévues par l'article 208 quinquies du CGI, pendant la période (dix ans) pour laquelle elles sont également exonérées de l'IS ;

- des centres de gestion et associations agréés (CGI, art. 223 octies, version aborgée au 01 janvier 2014) ;

- des groupements d'employeurs fonctionnant dans les conditions prévues aux articles L.1253-1 à L. 1253-18 du code du travail (CGI, art. 223 octies al. 2) ;

- des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 dont l'activité consiste à animer la vie sociale locale au bénéfice de la population d'une ou plusieurs communes voisines (CGI, art. 223 octies al. 1) ;

Par ailleurs, les sociétés exonérées de l'IS en application des dispositions de l'article 208 quater du CGI (notamment les sociétés nouvelles créées dans les DOM) peuvent, sous certaines conditions, être également dispensées du versement de l'IFA.

3941

Application de la réglementation communautaire en matière d'exonération d'IFA, pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2007 (CGI, art. 223 undecies) :

Pour les avantages octroyés jusqu'au 31 décembre 2008, cf. Précis de fiscalité - édition 2008 - § 1791-1.

Pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2009, lorsque le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les sociétés figurant aux des articles 44 sexies, 44 decies du CGI, 44 sexies A, articles 44 octies et 44 octies A du CGIou 44 undecies du CGI est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis, le bénéfice des exonérations mentionnées aux articles 223 nonies et 223 nonies A du CGI (versions abrogées au 01 janvier 2014) est subordonné au respect du même règlement.

Pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2009, le bénéfice de l'exonération mentionnée à (CGI, art. 223 nonies, al. 1, version abrogée au 01 janvier 2014) est subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération dont l'entreprise bénéficie sur le fondement de l'article 44 septies du même code.

Pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2009, le bénéfice de l'exonération mentionnée à (CGI, art. 223 nonies, al. 1, version abrogée au 01 janvier 2014) est subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération dont l'entreprise bénéficie sur le fondement de l'article 44 duodecies du CGI.

3942

L'IFA est due par les sociétés immatriculées au registre du commerce et des sociétés au 1er janvier

de l'année d'exigibilité de l'imposition.

Les sociétés dont la demande de radiation du registre du commerce et des sociétés est acceptée par le centre de formalités des entreprises avant le 31 décembre ne sont pas redevables de l'imposition forfaitaire annuelle au titre de l'année suivante.

Les sociétés qui ont fait l'objet d'une liquidation judiciaire sont exonérées de l'imposition forfaitaire pour la période postérieure au jugement déclaratif de liquidation (CGI, art. 223 septies du CGI (version abrogée au 01 janvier 2014)). Y demeurent soumises, les sociétés en redressement judiciaire ou qui se liquident volontairement.

Chapitre 2 : Montant

(BOI-IS-AUT-40-20)

3943

Le barème de l'IFA due jusqu'en 2013 est le suivant (CGI, art. 223 septies abrogé au 1er janvier 2014) :

Tranches de chiffre d'affaires majoré des produits financiers	Montant de l'imposition forfaitaire annuelle
Chiffre d'affaires majoré des produits financiers compris entre 15 000 000 € et 75 000 000 €	20 500,00 €
Chiffre d'affaires majoré des produits financiers compris entre 75 000 000 € et 500 000 000 €	32 750,00 €
Chiffre d'affaires majoré des produits financiers égal ou supérieur à 500 000 000 €	110 000,00 €

Remarques :

1. Pour l'IFA due à compter de l'année 2006, le chiffre d'affaires à retenir s'entend du chiffre d'affaires hors taxes du dernier exercice clos avant le 1er janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition. Il n'est pas tenu compte des produits de cession d'éléments de l'actif immobilisé, en revanche il convient de majorer le chiffre d'affaires des produits financiers. Les produits financiers à retenir sont les produits financiers acquis définis par le PCG 99 sous le compte 76 diminués, le cas échéant, des crédits d'impôt attachés à ces produits. Sont compris également les produits de participation ouvrant droit au régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du CGI.

2. Régime fiscal des groupes de sociétés. L'IFA due par les sociétés du groupe est acquittée par la société-mère

3. En ce qui concerne :

- le recouvrement de l'imposition forfaitaire, cf. Rec. n° 7822 ;

- il est précisé que pour l'IFA due à compter du 1er janvier 2006, l'IFA est une charge déductible du résultat imposable à l'IS.

4. Suppression progressive de l'IFA : cette suppression progressive se traduit par une modification des tranches du barème d'imposition. Aussi, les premières entreprises bénéficiaires de cette suppression sont celles dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 500 000 € qui ne sont plus assujetties à cette imposition dès le 1er janvier 2009. Puis, à compter du 1er janvier 2010, cette suppression concerne les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 15 000 000 €. Enfin, à compter du 1er janvier 2014, l'IFA est supprimée pour l'ensemble des entreprises (Loi de finances pour 2011, art. 20).

Chapitre 3 : Situation des sociétés passibles de l'IS membres de sociétés de personnes ou de groupements assimilés

3944

Par deux arrêts du 7 mars 1990, n° 91573 et n° 96231, le Conseil d'État a jugé que les dispositions de l'article 223 septies du CGI (version abrogée au 01 janvier 2014) « doivent être interprétées en ce sens que sont assujetties à l'imposition forfaitaire annuelle qu'elles instituent les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés à raison de l'exploitation ou des opérations auxquelles elles se livrent personnellement et non celles qui ne sont passibles de l'impôt sur les sociétés que pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans une personne morale elle-même non passible de

l'impôt sur les sociétés ».

L'administration s'est rangée à cette jurisprudence. Il n'y a donc plus lieu désormais, pour la détermination du tarif applicable de l'IFA, de prendre en compte les quotes-parts de résultats dans les sociétés de personnes et groupements assimilés.

Le tarif de l'IFA due par les sociétés membres d'une personne morale non passible de l'impôt sur les sociétés doit donc être déterminé en fonction du seul chiffre d'affaires qu'elles réalisent à titre personnel.

Il en résulte que les sociétés qui ont leur siège de direction hors de France ne sont pas passibles de l'IFA du seul fait qu'elles sont assujetties à l'impôt sur les sociétés en France sur la quote-part des bénéfices des sociétés de personnes ou des GIE correspondant à leurs droits sociaux.

En revanche, les sociétés qui ont leur siège de direction en France demeurent redevables de l'IFA dès lors qu'elles sont passibles de l'impôt sur les sociétés en raison des dispositions du 1 de l'article 206 du CGI.

Partie 8 : Recouvrement, contrôle et contentieux

3955

Le recouvrement, le contrôle et le contentieux de l'impôt sur les sociétés sont soumis aux règles de droit commun exposées respectivement dans les livres XVIII-REC aux n° 7600 et suivants, XIX-CF aux n° 8100 et suivants et XX-CTX aux n° 8800 et suivants (Cf. également le BOI-IS-PROCD).

Partie 9 : Régimes territoriaux et sectoriels

(BOI-IS-GEO)

Titre 1 : Régime territorial spécifique à l'outre-mer

(BOI-IS-GEO-10)

3956

Diverses dispositions fiscales ont été édictées en vue d'encourager les investissements dans les départements d'outre-mer ainsi qu'à Saint-Pierre et Miquelon, Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les Iles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises. Les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés sont susceptibles de bénéficier :

- des régimes applicables aux entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés (cf. n^{os} 3961 et suiv.) ;

- des régimes temporaires propres à l'impôt sur les sociétés applicables seulement dans les départements d'outre-mer (régimes fiscaux de longue durée et de durée moyenne).

Par ailleurs, les résultats de certaines exploitations situées dans les départements d'outre-mer ne sont retenus, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, que pour une fraction de leur montant (cf. n^{o} 3984).

Chapitre 1 : Régime fiscal de longue durée

(BOI-IS-GEO-10-10)

3957

L'ancien article 1655 bis du CGI (verion périmée au 11 avril 1997) prévoyait qu'à la condition d'être préalablement agréées à cet effet par le ministre, les sociétés anonymes, en commandite par actions ou à responsabilité limitée ayant pour objet la recherche et l'exploitation minière dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion pouvaient bénéficier, dans ces départements, pendant une période maximale de vingt-cinq ans (majorée le cas échéant dans la limite de cinq ans, des délais normaux d'installation) d'un régime fiscal de longue durée. Pour bénéficier de ce régime fiscal de faveur, les demandes d'agrément ont du être présentées avant le 31 décembre 2001.

Chapitre 2 : Régime fiscal de durée moyenne

(CGI, art. 208 quater ; BOI-IS-GEO-10-20)

3958

Dans les départements d'outre-mer, certaines sociétés constituées avant le 31 décembre 2006 peuvent être affranchies en totalité ou en partie de l'impôt sur les sociétés pendant une durée de dix ans à compter de la mise en marche effective de leurs installations. Sous certaines conditions, cette exonération a été étendue à l'imposition forfaitaire annuelle.

A. Impôt sur les sociétés

3959

L'exonération concerne :

1° Les bénéfices réalisés par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés constituées après l'entrée en vigueur de la loi n° 60-1368 du 21 décembre 1960, mais avant le 31 décembre 2006 , à la condition que l'objet de ces sociétés et leur programme d'activité aient été préalablement agréés ;

2° Sous réserve d'agrément, les bénéfices réalisés par des sociétés anciennes passibles de l'impôt sur les sociétés au titre d'une activité nouvelle entreprise après l'entrée en vigueur de la loi du 21 décembre 1960 précitée, mais avant le 31 décembre 2006.

Toutefois, cette exonération ne s'applique pas aux plus-values provenant de la cession de tout ou partie du portefeuille ou de l'actif immobilisé.

Conventions de franchisage. Sur agrément, l'exonération totale ou partielle prévue ci-dessus était applicable, pour une durée de 5 ans, aux bénéfices retirés par des entreprises industrielles métropolitaines des opérations de franchisage réalisées depuis le 1er janvier 1983, avec des entreprises nouvelles à caractère industriel exploitées dans les départements d'outremer (CGI, art. 208 quater, II).

B. Imposition forfaitaire annuelle (IFA)

3960

Il a été admis que les sociétés exonérées d'IS au 1er janvier de l'année sur l'ensemble de leur activité en vertu de l'article 208 quater du CGI soient dispensées du versement de l'IFA. Si l'exonération de l'IS n'est que partielle, le montant de l'IFA due est déterminé en ne tenant compte que du seul chiffre d'affaires dont les résultats sont passibles de l'IS au titre du dernier exercice clos.

Chapitre 3 : Déduction au titre des investissements réalisés par les entreprises dans les DOM et autres collectivités françaises d'outre-mer

(CGI, art. 217 undecies et 217 duodecies modifiés par l'article 21 de la loi de finances pour 2014 ; Ann. II, art. 140 quater à art. 140 quaterdecies ; BOI-IS-GEO-10-30)

A. Entreprises bénéficiaires de la déduction

(BOI-IS-GEO-10-30-10)

3961

L'article 21 de la loi de finances pour 2014 restreint le champ d'application de la déduction prévue à l'article 217 undecies du CGI, en la réservant, lorsque l'activité est exercée dans un département d'outre-mer, aux entreprises dont le chiffre d'affaires au titre du dernier exercice clos est inférieur à 20 millions d'euros (dispositions applicables aux investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014 sous réserve de certaines dispositions transitoires, cf. n° 3983-2).

Ce seuil de chiffre d'affaires ne s'applique pas pour les bénéfices investis à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises (CGI, art. 217 duodecies modifié).

Par ailleurs ce seuil ne s'applique pas aux opérations d'acquisition ou de construction de logements neufs répondant aux critères mentionnés aux b et c du 1 du I de l'article 244 quater X du CGI (CGI, art. 217 undecies, IV quater créé par l'article 21 de la loi de finances pour 2014).

I. L'entreprise doit être soumise a l'impôt sur les sociétés

La déduction prévue à l'article 217 undecies du CGI est réservée aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, qui réalisent, c'est-à-dire acquièrent, créent ou prennent en crédit-bail, des investissements productifs.

Remarque : la réduction d'impôt prévue au I de l'article 199 undecies B du CGI s'applique, sous certaines conditions, aux investissements productifs réalisés outre-mer par les exploitants ou associés d'entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ainsi que, pour les investissements réalisés à compter du 1er janvier 2009, aux sociétés soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont les actions sont détenues intégralement et directement par des contribuables, personnes physiques, domiciliés en France (cf. BIC, n^{os} 3280).

II. Entreprise associée d'une société soumise au régime d'imposition prévu à l'**article 8 du CGI** ou membre d'un groupement mentionné aux **articles 239 quater** ou **239 quater C du CGI**

3962

La déduction prévue au I de l'article 217 undecies du CGI est accordée aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, qui sont associées d'une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI, à l'exclusion des sociétés en participation (à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011), ou membres d'un groupement mentionné aux articles 239 quater ou 239 quater C du CGI, réalisant des investissements productifs.

Dans ce cas, la déduction est pratiquée par les associés ou membres dans une proportion correspondant à leurs droits aux résultats de la société ou du groupement en cause.

Sont donc seuls susceptibles de bénéficier de la déduction les associés ou membres présents à la date de clôture de l'exercice au titre duquel l'investissement a été réalisé.

Pour les investissements réalisés à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi de programme pour l'outre-mer, les parts des sociétés ou groupements doivent être détenues directement par des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

Lorsque ces sociétés ou groupements ont par ailleurs des associés ou membres personnes physiques, soumis à l'impôt sur le revenu ces derniers peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt dans les conditions prévues à l'article 199 undecies B du CGI (cf. FP, n°s 3280 et suiv.).

III. Cas particulier : entreprise mettant l'investissement a disposition d'une entreprise exploitante

3963

La déduction prévue au I de l'article 217 undecies du CGI s'applique aux investissements productifs mis à la disposition d'une entreprise exploitante outre-mer dans le cadre d'un contrat de location si les conditions suivantes sont cumulativement remplies (CGI, art. 217 undecies, I, 14ème à 18ème alinéas) :

- le bien doit être mis à la disposition d'une entreprise dans le cadre d'un contrat de location ne prévoyant aucune prestation annexe, autre que celles strictement accessoires et nécessaires à la mise à disposition du bien, d'une durée au moins égale à cinq ans ou à la durée normale d'utilisation du bien si elle est inférieure à ce délai ;

- le contrat de location doit revêtir un caractère commercial ;

- l'entreprise locataire aurait pu bénéficier de la déduction fiscale si, imposable en France à l'impôt sur les sociétés en son nom propre ou au nom de ses associés ou membres, elle avait acquis directement le bien. Si l'entreprise locataire est un entrepreneur individuel ou une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 ou un groupement mentionné aux articles 239 quater ou 239 quater C du CGI dont les associés ou membres sont soumis à l'impôt sur le revenu, l'investissement ouvre droit à l'aide fiscale si l'entreprise locataire ou, le cas échéant, ses associés ou membres, imposable(s) en France, avait(ent) pu, en cas d'acquisition directe du bien, bénéficier de la réduction d'impôt prévue au I de l'article 199 undecies B du CGI ;

> **Remarque :** Sont donc dans le champ du dispositif, les entreprises situées dans les collectivités d'outre-mer qui disposent de l'autonomie fiscale en application des règles de territorialité de l'impôt et des conventions bilatérales conclues avec la métropole.

- l'entreprise propriétaire de l'investissement a son siège en France métropolitaine ou dans un département d'outre-mer ;

> **Remarque :** Cette condition n'emporte pas de conséquences sur le lieu d'imposition des revenus de l'activité de location.

- enfin, le bailleur est tenu de rétrocéder à l'entreprise exploitante au moins les trois quarts (77 % pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014) du montant de l'avantage fiscal global obtenu au moyen du montage juridique et financier mis en place.

Si l'une des conditions énumérées ci-dessus cesse d'être respectée dans le délai mentionné au 1er tiret, les sommes déduites sont rapportées au résultat imposable de l'entreprise propriétaire de l'investissement au titre de l'exercice au cours duquel cet événement se réalise. Les sommes déduites ne sont pas rapportées lorsque, en cas de défaillance de l'entreprise locataire, les biens ayant ouvert droit à déduction sont donnés en location à une nouvelle entreprise, qui s'engage à les maintenir dans l'activité pour laquelle ils ont été acquis ou créés pendant la fraction du délai de cinq ans restant à courir, sous réserve que la condition mentionnée au dernier tiret ci-dessus demeure vérifiée.

Pour les investissements dont la durée normale d'utilisation est au moins égale à sept ans, l'ensemble des dispositions mentionnées ci-dessus sont applicables lorsque l'entreprise locataire prend l'engagement d'utiliser effectivement pendant sept ans au moins ces investissements dans le cadre de l'activité pour laquelle ils ont été acquis ou créés.

En ce qui concerne les obligations déclaratives des personnes morales qui réalisent, en vue de les donner en location, des investissements productifs bénéficiant de l'article 217 undecies du CGI, obligations prévues à l'article 242 sexies du CGI, cf. n° 3388.

En ce qui concerne la déclaration des opérations réalisées par les entreprises exerçant l'activité professionnelle consistant à obtenir pour autrui les avantages fiscaux prévus par les articles 199 undecies A, 199 undecies B, 199 undecies C, 217 undecies ou 217 duodecies du CGI, déclaration prévue à l'article 242 septies du CGI, cf. livre I-IR.

B. Nature des investissements ouvrant droit a déduction

(BOI-IS-GEO-10-30-20)

I. Investissements productifs

(BOI-IS-GEO-10-30-20-10)

3964

Les investissements productifs dont l'acquisition, la création ou la prise en crédit-bail est susceptible d'ouvrir droit à déduction, s'entendent des immobilisations corporelles, neuves et amortissables affectées aux activités éligibles ainsi que des travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés et des logiciels nécessaires à l'utilisation des investissements éligibles lorsque ces travaux et logiciels constituent des éléments de l'actif immobilisé. Toutefois, l'article 21 de la loi de finances pour 2014 supprime de la liste des investissements ouvrant droit à la déduction les logiciels nécessaires à l'utilisation des investissements éligibles (dispositions applicables aux investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, sous réserve de certaines dispositions transitoires, cf. n° 3983-2).

La notion même d'investissement productif implique l'acquisition ou la création de moyens d'exploitation, permanents ou durables, capables de fonctionner de manière autonome.

La société ou le groupement qui inscrit l'investissement productif à l'actif de son bilan doit en avoir la propriété pleine et entière ce qui exclut du dispositif les investissements dont le droit de propriété est démembré.

Par ailleurs, l'article 36 de la loi de finances pour 2011 exclut du dispositif, à compter du 29 septembre 2010, les investissements portant sur des installations de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil.

3965

1. Immobilisations corporelles, neuves, amortissables

Les immobilisations dont l'acquisition ou la création est susceptible d'ouvrir droit à déduction s'entendent des biens amortissables selon le mode linéaire ou dégressif. Les immobilisations non amortissables n'ouvrent pas droit à déduction. Toutefois, il est admis que le prix de revient, hors TVA déductible, des terrains d'assiette des bâtiments et des terrains formant une dépendance indispensable et immédiate de ces constructions au sens du 4° de l'article 1381 du CGI soient compris dans le prix de revient de constructions ouvrant droit à l'aide

Doit être considéré comme neuf un bien qui vient d'être fabriqué ou construit et qui n'a pas encore été utilisé. En règle générale, les biens neufs doivent donc être achetés directement à des fabricants ou des commerçants revendeurs. Ils peuvent également être construits par l'entreprise elle-même.

3966

2. Travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacance classés

Les travaux de rénovation et de réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de village de vacances classés préexistants qui constituent des éléments de l'actif immobilisé sont éligibles à l'aide fiscale.

Ces travaux de rénovation et de réhabilitation doivent concerner exclusivement des hôtels, des résidences de tourismes ou des villages de vacances classés ou être effectués en vue d'obtenir le classement.

Les travaux de rénovation s'entendent de ceux qui impliquent la reprise totale ou de l'essentiel des structures intérieures d'un immeuble ou qui sont destinés à doter les bâtiments des normes actuelles de confort lorsque ces travaux constituent des éléments de l'actif immobilisé.

Les travaux de réhabilitation peuvent intervenir ou non sur le gros œuvre.

3967

3. Logiciels

Pour être éligibles, les logiciels doivent être nécessaires à l'utilisation des investissements éligibles à l'aide fiscale et constituer des éléments de l'actif immobilisé.

Sont donc exclus, les logiciels nécessaires à l'utilisation de biens d'occasion ou d'autres immobilisations incorporelles ainsi que les logiciels nécessaires à l'utilisation d'investissements affectés à une activité n'ouvrant pas droit à la déduction fiscale. Par ailleurs, l'article 21 de la loi de finances pour 2014 supprime de la liste des investissements ouvrant droit à la déduction les logiciels nécessaires à l'utilisation des investissements éligibles (dispositions applicables aux investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, sous réserve de certaines dispositions transitoires).

3968

4. Equipements et opérations de pose de câbles sous-marins de communication ou de câbles de secours visés à l'article 199 undecies B-I ter (loi n° 2009-594 du 27 mai 2009, art. 17)

Pour les investissements réalisés à compter du 28 mai 2009, la déduction s'applique aux investissements mentionnés au premier alinéa du I ter de l'article 199 undecies B du CGI à hauteur de la moitié de leur coût de revient, hors taxes et hors frais de toute nature, notamment les commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport, diminuée du montant des subventions publiques accordées pour leur financement, lorsque les conditions prévues à ce même I ter sont satisfaites. Pour les équipements et opérations de pose du câble de secours mentionnés au dernier alinéa de ce même I ter, la déduction s'applique aux investissements à hauteur du quart de leur coût de revient, sous réserve du respect des conditions prévues à la phrase précédente. Le montant de l'aide fiscale peut être réduit de moitié au plus, compte tenu du besoin de financement de la société exploitante pour la réalisation de ce projet et de l'impact de l'aide sur les tarifs.

II. Souscriptions au capital des sociétés

(CGI, art. 217 undecies, II et BOI-IS-GEO-10-30-20-20)

3969

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent, d'autre part, déduire de leurs résultats imposables une somme égale au montant total des souscriptions au capital des sociétés de développement régional des départements d'outre-mer ou des sociétés mentionnées au I de l'article 217 undecies du CGI effectuant dans les douze mois de la clôture de la souscription dans les mêmes départements des investissements productifs dans les secteurs d'activité éligibles en application du I de l'article 199 undecies B du CGI.

Lorsque la société affecte tout ou partie de la souscription à la construction d'immeubles destinés à l'exercice d'une activité éligible, elle doit s'engager à en achever les fondations dans les deux ans qui suivent la clôture de la souscription et, pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, à achever l'immeuble dans les deux ans qui suivent la date d'achèvement des fondations (Loi de finances pour 2014, art. 21).

Les conditions de déductibilité des souscriptions au capital de sociétés sont exposées au BOI-IS-GEO-10-30-20-20, sous réserve des précisions suivantes.

Les secteurs d'activité éligibles à la déduction prévue au II de l'article 217 undecies du CGI sont identiques à ceux qui ouvrent droit à la déduction directe pour investissements outre-mer (cf. ci-après).

Les souscriptions au capital des sociétés concessionnaires sont, à compter de l'entrée en vigueur de la loi de programme pour l'outre-mer, soumises à l'agrément préalable du ministre chargé du budget dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, l'article 21 de la loi de finances pour 2014 conditionne le bénéfice de la déduction prévue au II de l'article 217 undecies du CGI à la rétrocession de 77 % de l'avantage fiscal à l'exploitant (CGI, art. 217 undecies, II quinquies créé par l'article 21 de la loi de finances pour 2014 ; dispositions applicables aux investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, sous réserve de certaines dispositions transitoires, cf. n° 3983-2).

Il est rappelé que la valeur d'origine des éléments d'actif autres que ceux nécessaires à l'exercice de l'activité ouvrant droit à déduction ne doit pas excéder 10 % du montant total de l'actif brut de la société (CGI, ann. II, art. 140 decies).

III. Souscriptions au capital des sociétés en difficulté

(CGI, art. 217 undecies, II bis)

3970

Ce régime spécial s'applique sur agrément. Il permet aux entreprises de déduire le montant des souscriptions au capital des entreprises en difficulté lorsque les conditions figurant au § 370 du BOI-IS-GEO-10-30-20-20 et suiv. sont satisfaites.

En toute hypothèse, les demandes d'aides sollicitées au titre de ce régime particulier doivent être préalablement notifiées à la Commission européenne pour approbation au regard des règles communautaires (décisions de la Commission européenne des 28 novembre 2001 et 11 novembre 2003).

C. Affectation des immobilisations

(BOI-IS-GEO-10-30-30)

3971

Pour ouvrir droit à déduction, les investissements éligibles doivent être acquis, créés ou pris en crédit-bail par une entreprise, pour les besoins normaux de l'activité d'établissements situés dans les départements et les collectivités d'outre-mer et appartenant à un secteur éligible en application du I de l'article 199 undecies B du CGI.

Ces immobilisations doivent être affectées directement et exclusivement par l'entreprise à la réalisation des opérations professionnelles de ces établissements. Les biens mis, en tout ou partie, à la disposition des dirigeants ou de salariés ainsi que ceux acquis aux seules fins de placement ne remplissent pas cette condition.

Enfin, tout en posant le principe général d'éligibilité des activités agricoles et des activités commerciales, industrielles ou artisanales relevant de l'article 34 du CGI, le législateur a exclu de manière expresse un certain nombre de secteurs d'activités.

3972

1. Principe général : les activités agricoles et les activités commerciales, industrielles ou artisanales relevant de l'article 34 du CGI sont éligibles.

Les investissements productifs doivent être réalisés outre-mer dans le cadre d'une entreprise exerçant une activité agricole ou une activité industrielle, commerciale ou artisanale relevant de l'article 34 du CGI.

Sont donc exclues les activités non commerciales au sens du 1 de l'article 92 du CGI ainsi que les activités mentionnées à l'article 35 du CGI.

3973

2. Exceptions : les secteurs d'activité expressément exclus.

Les secteurs d'activités exclus sont les suivants :

• commerce ;

• restauration, à l'exception des restaurants de tourisme classés, et des restaurants dont le dirigeant est titulaire du titre de maître-restaurateur mentionné à l'article 244 quater Q du CGI et qui ont été contrôlés dans le cadre de la délivrance de ce titre, mais y compris les cafés, débits de tabac et débits de boissons ;

• conseil et expertise ;

• recherche et développement ; toutefois, ce secteur cesse d'être exclu pour les investissements réalisés à compter du 28 mai 2009 (à l'exception des investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant cette date) ;

• éducation, santé et action sociale ;

• banque, finance et assurance ;

• activités immobilières ; il est cependant rappelé que, conformément aux dispositions prévues au I et au II ter de l'article 217 undecies du CGI, l'acquisition ou la construction de logements neufs à usage locatif peut, sous certaines conditions, bénéficier de l'aide fiscale [s'agissant des plafonds de loyer et de ressources des locataires, cf. BOI-IR-RICI-80-10-20-20].; l'acquisition ou la construction de logements neufs, loués dans le cadre d'un contrat de location-accession à des personnes physiques, peut également, si les conditions suivantes sont réunies, bénéficier de l'aide fiscale, pour les investissements réalisés à compter du 27 mai 2009 (CGI, art. 217 undecies, I bis) :

- l'entreprise signe avec une personne physique, dans les six mois de l'achèvement de l'immeuble, ou de son acquisition si elle est postérieure, un contrat de location-accession dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière ;

- l'acquisition ou la construction de l'immeuble a été financée au moyen d'un prêt mentionné au I de l'article R. 331-76-5-1 du code de la construction et de l'habitation ;

- les trois quarts de l'avantage en impôt procuré par la déduction pratiquée au titre de l'acquisition ou la construction de l'immeuble sont rétrocédés à la personne physique signataire du contrat mentionné au 1° sous forme de diminution de la redevance prévue à l'article 5 de la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 précitée et du prix de cession de l'immeuble (conformément aux dispositions de l'article 18 de la loi n°

2009-594 du 27 mai 2009, les dispositions de l'article 217 undecies – I bis visées ci-avant sont applicables à Mayotte, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna. Dans ces collectivités, la référence à la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière est remplacée par la référence à la réglementation applicable localement. La condition relative au financement par un prêt particulier n'est pas applicable).

• services fournis aux entreprises, à l'exception de la maintenance, des activités de nettoyage et de conditionnement à façon et des centres d'appel ;

• activités de loisirs, sportives et culturelles, à l'exception, d'une part, de celles qui s'intègrent directement et à titre principal à une activité hôtelière ou touristique et ne consistent pas en l'exploitation de jeux de hasard et d'argent et, d'autre part, de la production et de la diffusion audiovisuelles et cinématographiques ;

• activités associatives ;

• la navigation de croisière, les locations sans opérateur (à l'exception de la location de véhicules automobiles et de navires de plaisance), la réparation automobile), pour les investissements réalisés avant le 28 mai 2009 et ceux pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant cette même date ; pour les investissements réalisés à compter du 28 mai 2009, sont exclues la navigation de croisière, la réparation automobile, les locations sans opérateurs, à l'exception de la location directe de navires de plaisance ou au profit des personnes physiques utilisant pour une durée n'excédant pas deux mois des véhicules automobiles mentionnés au premier alinéa de l'article 1010 du CGI ;

• activités postales

• pour les investissements réalisés depuis le 28 mai 2009, dans les conditions fixées par arrêté interministériel, la déduction ne s'applique pas à l'acquisition de véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI qui ne sont pas strictement indispensables à l'activité de l'exploitant (CGI, ann. IV , art. 18-0 bis A modifié par l'arrêté du 12 avril 2012 publié au JO du 26 avril).

• pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, dans des conditions fixées par arrêté interministériel, la déduction ne s'applique pas à l'acquisition de véhicules soumis à la taxe définie à l'article 1010 du CGI qui ne sont pas strictement indispensables à l'activité de l'exploitant (Loi de finances pour 2014, art. 21).

Cas particulier des activités mixtes : dans le cas où, dans un même établissement, une immobilisation est affectée à plusieurs activités dont certaines d'entre elles relèvent de secteurs exclus du champ d'application de la déduction prévue au I de l'article 217 undecies du CGI, la déduction ne peut être effectuée qu'à concurrence d'une partie de la valeur de cette immobilisation, qui est déterminée au prorata de son affectation aux activités des secteurs admis au bénéfice de la mesure.

3974

3. Les investissements nécessaires à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial.

Les investissements doivent être affectés à l'exploitation d'un service public local à caractère industriel et commercial et réalisés, à compter de l'entrée en vigueur de la loi de programme pour l'outre-mer, dans un secteur éligible.

Pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, la déduction s'applique aux investissements affectés plus de cinq ans par le concessionnaire à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial réalisés dans des secteurs éligibles (Loi de finances pour 2014, art. 21).

3975

4. Localisation des investissements éligibles.

Les dispositions de l'article 217 undecies du CGI s'appliquent aux investissements productifs neufs réalisés dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, de Mayotte et de la Réunion, à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises.

Précision : l'article 15 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer prévoit que les articles 217 undecies et 217 duodecies du CGI sont applicables aux investissements réalisés à compter du 1er janvier 2010 à Mayotte, en Polynésie française, à Saint-Barthélemy, à Saint-Martin, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Wallis-et-Futuna ainsi qu'en Nouvelle-Calédonie si la collectivité concernée est en mesure d'échanger avec l'Etat les informations utiles à la

lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et que la collectivité de Wallis-et-Futuna transmet à l'Etat toute information utile en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

D. Exercice du droit a déduction

(BOI-IS-GEO-10-30-40)

I. Souscriptions au capital des sociétés

3976

Le montant de la déduction est égal aux sommes versées par le souscripteur qui comprennent le cas échéant le montant de la prime d'émission. Mais l'acquisition de droits de souscriptions n'ouvre pas droit à déduction.

A l'exclusion des souscriptions au capital des sociétés en difficulté, les souscriptions éligibles doivent être affectées par la société bénéficiaire à la réalisation d'investissements productifs.

La déduction est pratiquée au titre de l'exercice au cours duquel les fonds sont effectivement versés par le souscripteur.

En ce qui concerne l'obligation de conservation des titres et des biens, cf. BOI-IS-GEO-10-30-20-20 au III.

II. Investissements directs

3977

1. Montant de la déduction

La valeur des immobilisations à retenir pour le calcul de la déduction correspond à leur prix de revient hors TVA récupérable pour lequel elles sont inscrites au bilan de l'entreprise propriétaire et qui sert de base au calcul des amortissements déductibles du résultat fiscal[1], diminué de la fraction de ce prix de revient financé par une subvention publique, ou pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, de la fraction de leur prix de revient financée par une aide publique et, lorsque l'investissement a pour objet de remplacer un investissement ayant bénéficié de l'un des dispositifs définis à l'article 217 undecies du CGI ou aux articles 199 undecies B ou 244 quater W du CGI, de la valeur réelle de l'investissement remplacé (Loi de finances pour 2014, art. 21). Cette règle a une portée générale. Elle s'applique non seulement aux acquisitions ou aux créations de biens réalisés par l'entreprise utilisatrice, mais aussi pour les biens pris en crédit-bail[2] ou donnés en location.

[1] S'agissant des voitures particulières, seule la fraction fiscalement amortissable en vertu du 4 de l'article 39 du CGI peut ouvrir droit à déduction.

[2] Le prix de revient à retenir est alors le prix pour lequel le bien acquis par la société de crédit-bail est inscrit au bilan de cette société.

Toutefois, en application du I modifié de l'article 217 undecies du CGI :

- la déduction est égale au montant, hors taxes et hors frais de toute nature, notamment les commissions d'acquisition, à l'exception des frais de transport, d'installation et de mise en service amortissables, des investissements productifs, diminuée de la fraction de leur prix de revient financée par une subvention publique, ou pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, de la fraction de leur prix de revient financée par une aide publique et, lorsque l'investissement a pour objet de remplacer un investissement ayant bénéficié de l'un des dispositifs définis à l'article 217 undecies du CGI ou aux articles 199 undecies B ou 244 quater W du CGI, de la valeur réelle de l'investissement remplacé (Loi de finances pour 2014, art. 21);

- pour les projets d'investissement comportant l'acquisition, l'installation ou l'exploitation d'équipements de production d'énergie renouvelable, le montant déductible mentionné ci-dessus est pris en compte dans la limite d'un montant par watt installé fixé par arrêté conjoint des ministres chargés du budget, de l'énergie, de l'outre-mer et de l'industrie pour chaque type d'équipement. Ce montant prend en compte les coûts d'acquisition et d'installation directement liés à ces équipements ;

- la déduction s'applique aux investissements mentionnés au I ter de l'article 199 undecies B du CGI (équipements et opérations de poses de câbles sous-marin de communication ou de câbles de secours) à hauteur d'une fraction seulement du prix de revient (cf. n° 3968).

Par ailleurs, lorsque la déduction d'impôt s'applique dans les conditions prévues aux sixième à huitième alinéas du I, au I bis ou au II ter de l'article 217 undecies du CGI, le montant de la déduction est égal au montant, hors taxes et hors frais de toute nature, de l'opération, diminué de la fraction de son prix de revient financée par une subvention publique (CGI, art. 217 undecies, IV quater créé par l'article 21 de la loi de finances pour 2014 ; dispositions applicables pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, sous réserve de certaines dispositions transitoires).

a. Investissements financés par un apport en capital ayant ouvert droit à avantage fiscal ou par l'intermédiaire d'une SOFIOM

La déduction prévue au premier alinéa du I de l'article 217 undecies du CGI ne s'applique qu'à la fraction du prix de revient des investissements réalisés par les entreprises qui excède le montant des apports en capital ouvrant droit au profit de leurs associés aux déductions prévues au II de l'article 217 undecies du CGI et aux articles 199 undecies (version périmée au 31 mars 2002) ou 199 undecies A du CGI et le montant des financements, apports en capital et prêts participatifs, apportées par les sociétés de financement (SOFIOM) définies au g du 2 de l'article 199 undecies A (deuxième alinéa du I de l'article 217 undecies du CGI). Cette règle est destinée à éviter qu'un même investissement ne bénéficie d'une double déduction.

b. Aides fiscales locales

Les aides accordées par les collectivités d'outre-mer (y compris, à compter du 15 juillet 2007, Saint-Martin et Saint-Barthélemy) dans le cadre de leur compétence fiscale propre sont sans incidence pour la détermination du montant des dépenses éligibles retenues pour l'application de l'article 217 undecies (CGI, art 217 duodecies, 2è alinéa).

3978

2. Date de réalisation

La déduction est opérée sur le résultat de l'exercice au cours duquel l'investissement est réalisé.

Toutefois, l'article 17 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 prévoit que pour les investissements réalisés entre le 28 mai 2009 et le 31 décembre 2017 (à l'exception des investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant le 28 mai 2009), en cas d'acquisition d'un immeuble à construire ou de construction d'immeuble, la déduction est opérée sur le résultat de l'exercice au cours duquel les fondations sont achevées. Si l'immeuble n'est pas achevé dans les deux ans suivant la date de l'achèvement des fondations, la somme déduite est rapportée au résultat imposable au titre de l'exercice au cours duquel intervient le terme de ce délai.

Par ailleurs, pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, la réduction d'impôt est pratiquée au titre de l'année au cours de laquelle l'investissement est mis en service (Loi de finances pour 2014, art. 21).

E. Procédure d'agrément préalable

(BOI-SJ-AGR-40)

Remarque : Pour les investissements réalisés à compter du 1er juillet 2014, le seuil de l'agrément (indiqué ci-après) est apprécié par programme et non plus par programme et par exercice (Loi de finances pour 2014, art. 21).

I. Champ d'application

3979

Certains investissements et certaines souscriptions ne peuvent ouvrir droit à déduction que s'ils ont reçu un agrément préalable du ministre chargé du Budget.

Il s'agit :

- des investissements qui concernent les secteurs des transports, de la navigation de plaisance, de l'agriculture, de la pêche maritime et de l'aquaculture, de l'industrie charbonnière et de la sidérurgie, de la construction navale, des fibres synthétiques, de l'industrie automobile ou concernant la rénovation et la réhabilitation d'hôtel, de résidence de tourisme et de villages de vacances classés ou des entreprises en difficultés, ou qui sont nécessaires à l'exploitation d'une concession de service public local à caractère industriel et commercial ;

- des souscriptions au capital des sociétés en difficulté mentionnées au II bis de l'article 217 undecies du CGI;

- des investissements dont le montant total par programme et par exercice est supérieur à 250 000 € lorsqu'ils sont réalisés par une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8 du CGI ou un groupement mentionné aux articles 239 quater ou 239 quater C du CGI ;

- des investissements et des souscriptions au capital dont le montant total par programme et par exercice est supérieur à 1 000 000 €.

II. Dispense d'agrément

3980

Les investissements mentionnés au I de l'article 217 undecies du CGI dont le montant total n'excède pas 250 000 € par programme et par exercice sont dispensés d'agrément préalable lorsqu'ils sont réalisés par une entreprise qui exerce son activité dans les départements d'outre-mer depuis au moins deux ans dans l'un des secteurs éligibles à l'aide fiscale ou donnés en location à une telle entreprise. Toutefois, cette disposition ne s'applique pas au secteur des transports, à l'exception des véhicules neufs de moins de sept places acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports lorsque les conditions de transport sont conformes à un tarif réglementaire.

III. Conditions d'octroi de l'agrément

3981

Outre les conditions générales de droit commun prévues au I de l'article 217 undecies du CGI , les investissements doivent respecter les conditions suivantes :

- l'investissement doit présenter un intérêt économique pour la collectivité dans laquelle il est réalisé ;

- l'investissement ne doit pas porter atteinte aux intérêts fondamentaux de la nation, constituer une menace contre l'ordre public ou laisser présumer l'existence de blanchiment d'argent ;

- l'investissement doit poursuivre comme l'un de ses buts principaux la création ou le maintien d'emplois dans le département dans lequel il est réalisé ;

- l'investissement doit s'intégrer dans la politique d'aménagement du territoire, de l'environnement et du développement durable ;

- l'investissement doit garantir la protection des investisseurs et des tiers.

L'octroi de l'agrément est également subordonné au respect par les bénéficiaires directs ou indirects de leurs obligations fiscales et sociales et à l'engagement pris par ces mêmes bénéficiaires que puissent être vérifiées sur place les modalités de réalisation et d'exploitation de l'investissement aidé.

F. Articulation de la déduction avec l'abattement prévu a l'article 44 quaterdecies du CGI

3982

Le montant de la déduction prévue par l'article 217 undecies du CGI n'est pas pris en compte pour le calcul de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI (CGI, art. 217 undecies, IV bis).

G. Respect des obligations fiscales et sociales

3983

Conformément au IV ter de l'article 217 undecies du CGI, la déduction prévue aux I, II, II bis ou II ter de l'article 217 undecies du CGI est subordonnée au respect par les sociétés réalisant l'investissement ou la souscription et, le cas échéant, les entreprises exploitantes, de leurs obligations fiscales et sociales et de l'obligation de dépôt de leurs comptes annuels selon les modalités prévues aux articles L. 232-21 à L. 232-23 du code de commerce à la date de réalisation de l'investissement ou de la souscription.

Sont considérés comme à jour de leurs obligations fiscales et sociales les employeurs qui, d'une part, ont souscrit et respectent un plan d'apurement des cotisations restant dues et, d'autre part, acquittent les cotisations en cours à leur date normale d'exigibilité.

Pour l'application du premier alinéa en Nouvelle-Calédonie et en Polynésie française, les références

aux dispositions du code de commerce sont remplacées par les dispositions prévues par la réglementation applicable localement.

H. Contrôle du respect des engagements relatifs aux investissements productifs dans les départements d'outre-mer

(LPF, art. L. 45 F modifié par l'article 21 de la loi n° 2013/1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 ; BOI-IS-GEO-10-30-40 au II).

3983-1

Dans les départements d'outre-mer, l'administration peut contrôler sur le lieu d'exploitation le respect des conditions de réalisation, d'affectation, d'exploitation et de conservation des investissements ayant ouvert droit au bénéfice des dispositions prévues aux articles 199 undecies A à 199 undecies C, 199 septvicies, 199 novovicies, art. 217 undecies du CGI, 217 duodecies, 244 quater W et 244 quater X du CGI.

Dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie, les contrôles mentionnés ci-dessus peuvent être réalisés par les agents mandatés par le directeur général des finances publiques.

Les modalités d'application de ces contrôles sont fixées par les articles R.* 45 F-1 à R.* 45 F-5 du LPF issus du décret n° 2013-731 du 12 août 2013.

I. Entrée en vigueur des aménagements apportés par l'article 21 de la loi n° 2013/1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014

3983-2

Conformément à l'article 21, III de la loi de finances pour 2014, les dispositions de l'article 217 undecies du CGI, dans leur rédaction issue de la loi précitée, sont applicables aux investissements réalisés à compter du **1er juillet 2014**, sous réserve que la Commission européenne ait déclaré ses dispositions compatibles avec le droit de l'Union européenne. Toutefois, il reste applicable dans les conditions prévues par les dispositions antérieures à la présente loi :

1° Aux investissements pour l'agrément desquels une demande est parvenue à l'administration avant le 1er juillet 2014 et :

a) Pour les biens meubles, qui font l'objet d'une commande avant le 31 décembre 2014 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés à cette date ;

b) Pour les travaux de réhabilitation d'immeubles, pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés au plus tard le 31 décembre 2014 ;

c) Qui portent sur des biens immeubles dont l'achèvement des fondations intervient au plus tard le 31 décembre 2015 ;

2° Aux acquisitions d'immeubles ayant fait l'objet d'une déclaration d'ouverture de chantier avant le 1er juillet 2014 ;

3° Aux acquisitions de biens meubles corporels commandés avant le 1er juillet 2014 et pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés à cette date ;

4° Aux travaux de réhabilitation d'immeubles pour lesquels des acomptes au moins égaux à 50 % de leur prix ont été versés avant le 1er juillet 2014.

Les entreprises qui réalisent les investissements mentionnés aux 1° à 4° ci-dessus, peuvent opter, quel que soit leur chiffre d'affaires, pour l'application à ces investissements du crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater W du CGI, dans les conditions prévues au V de ce même article, ou, le cas échéant, pour l'application à ces investissements du crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater X du CGI, dans les conditions prévues au V de ce même article.

Chapitre 4 : Incidence de la suppression de l'abattement du tiers sur les bénéfices des exploitations situées Outre-mer

(BOI-IS-GEO-10-40)

3984

Pour l'imposition des résultats des exercices clos avant le 31 décembre 2011, les résultats provenant de certaines exploitations situées dans les départements d'outre-mer n'étaient retenus, pour l'assiette de l'IS, que pour les deux tiers de leur montant.

Pour l'imposition des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2011, l'abattement d'un tiers appliqué sur les résultats provenant d'exploitations situées dans les départements d'outre-mer, prévu à l'article 217 bis du CGI (abrogé au 30 décembre 2011) est supprimé (loi de finances pour 2012, art. 10).

Dorénavant, l'assiette des bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés provenant d'exploitations situées dans les départements d'outre-mer et appartenant aux secteurs éligibles à la défiscalisation outre-mer est déterminée dans les conditions de droit commun fixées au premier alinéa du I de l'article 209 du CGI. En conséquence, les bénéfices provenant de ces exploitations sont soumis à l'impôt sur les sociétés pour l'intégralité de leur montant.

Corrélativement, les déficits subis dans ces exploitations sont intégralement déductibles dans les conditions de droit commun prévues au dernier alinéa du I de l'article 209 du CGI ou au I de l'article 220 quinquies du CGI.

Chapitre 5 : Crédit d'impôt en faveur de l'investissement dans le logement social

(CGI, art. 244 quater X et 220 Z quinquies créés par l'article 21 de la loi n° 2013/1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014)

3985

L'article 21 de la loi de finances pour 2014 créée un nouveau crédit d'impôt en faveur de l'investissement dans le logement social réalisé dans les départements d'outre-mer. Ce dispositif est applicable, sur option, aux acquisitions, constructions ou réhabilitations d'immeubles effectuées à compter du 1er juillet 2014, et jusqu'au 31 décembre 2017.

A. Champ d'application

I. Organismes éligibles

3985-1

Bénéficient du crédit d'impôt les organismes d'habitations à loyer modéré mentionnés à l'article L. 411-1 du Code de la construction et de l'habitation, les sociétés d'économie mixte exerçant une activité immobilière outre-mer ainsi que les organismes cités à l'article L 365-1 du même code.

En revanche, sont exclues du dispositif de faveur les société anonymes coopératives d'intérêt collectif pour l'accession à la propriété.

II. Investissements concernés

3985-2

Le crédit d'impôt est accordé à raison de l'acquisition ou de la construction de logements neufs, mais également au titre de l'acquisition de logements achevés depuis plus de vingt ans faisant l'objet de travaux de réhabilitation, définis par décret, permettant aux logements d'acquérir des performances techniques voisines de celles des logements neufs. Le crédit d'impôt est également accordé aux bailleurs sociaux lorsque les logements sont mis à leur disposition dans le cadre d'un contrat de crédit-bail conclu pour une durée minimum de cinq ans et à condition que l'ensemble des autres conditions d'application du dispositif soient remplies.

B. Conditions d'application

3985-3

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect de plusieurs conditions cumulatives :

a) Les logements sont donnés en location nue ou meublée par l'organisme mentionné au premier alinéa du présent 1, dans les six mois de leur achèvement ou de leur acquisition, si elle est postérieure, et pour une durée au moins égale à cinq ans, à des personnes physiques qui en font leur résidence principale.

Les logements peuvent être spécialement adaptés à l'hébergement de personnes âgées de plus de soixante-cinq ans ou de personnes handicapées auxquelles des prestations de services de nature hôtelière peuvent être proposées ;

b) Les bénéficiaires de la location sont des personnes physiques dont les ressources n'excèdent pas des plafonds fixés par décret en fonction du nombre de personnes destinées à occuper à titre principal le logement et de la localisation de celui-ci ;

c) Le montant des loyers à la charge des personnes physiques mentionnées au premier alinéa du a ci-dessus ne peut excéder des limites fixées par décret et déterminées en fonction notamment de la localisation du logement ;

d) Une part minimale, définie par décret, de la surface habitable des logements compris dans un ensemble d'investissements portés simultanément à la connaissance du ministre chargé du budget dans les conditions prévues au V est louée, dans les conditions définies au a du présent 1, à des personnes physiques dont les ressources sont inférieures aux plafonds mentionnés au b, pour des loyers inférieurs aux limites mentionnées au c ;

e) Une fraction, définie par décret, du prix de revient d'un ensemble d'investissements portés simultanément à la connaissance du ministre chargé du budget correspond à des dépenses supportées au titre de l'acquisition d'équipements de production d'énergie renouvelable, d'appareils utilisant une source d'énergie renouvelable ou de matériaux d'isolation. Un arrêté des ministres chargés du budget, de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de l'outre-mer fixe la nature des dépenses d'équipement concernées ;

f) Les logements sont financés par subvention publique à hauteur d'une fraction minimale de 5 %.

C. Détermination du crédit d'impôt

I. Assiette

3985-4

Le crédit d'impôt est assis sur le prix de revient des logements, minoré, d'une part, des taxes et des commissions d'acquisition versées et, d'autre part, des subventions publiques reçues. Ce montant est retenu dans la limite mentionnée au 5 de l'article 199 undecies A du CGI, appréciée par mètre carré de surface habitable et, dans le cas des logements mentionnés au second alinéa du a du 1 du I du présent article, par mètre carré de surface des parties communes dans lesquelles des prestations de services sont proposées.

Pour les logements achevés depuis plus de 20 ans le crédit d'impôt est assis sur le prix de revient des logements, majoré du coût des travaux de réhabilitation et minoré, d'une part, des taxes et des commissions d'acquisition versées et, d'autre part, des subventions publiques reçues. La limite mentionnée ci-dessus I est applicable.

II. Taux

3985-5

Le taux du crédit d'impôt est fixé à 40 %.

D. Modalités d'applications

I. Année au titre de laquelle le crédit d'impôt est accordé

3985-6

Le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année d'acquisition de l'immeuble.

Toutefois :

a) En cas de construction de l'immeuble, le crédit d'impôt, calculé sur le montant prévisionnel du prix de revient défini au II, est accordé à hauteur de 50 % au titre de l'année au cours de laquelle les fondations sont achevées et de 25 % au titre de l'année de la mise hors d'eau ; le solde, calculé sur le prix de revient définitif, est accordé au titre de l'année de livraison de l'immeuble ;

b) En cas de réhabilitation d'immeuble, le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année d'achèvement des travaux.

Lorsque l'investissement est réalisé dans les conditions prévues au 2 du I de l'article 244 quater X du CGI, le crédit d'impôt est accordé au titre de l'année au cours de laquelle le bien est mis à la disposition du crédit-preneur.

II. Option pour le bénéfice du crédit d'impôt

3985-7

L'option est exercée par investissement et s'applique à l'ensemble des autres investissements d'un même programme. L'option est exercée par l'organisme qui exploite l'investissement au plus tard l'année précédant l'achèvement des fondations.

Cette option doit être exercée auprès de l'administration avant la date limite de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice précédant l'achèvement des fondations.

Dans la situation mentionnée au 2 du I de l'article 244 quater X du CGI, l'option est portée à la connaissance du crédit-bailleur. Elle est formalisée dans la déclaration de résultat de l'exercice au cours duquel l'investissement a été mis en service ou mis à disposition et est jointe à la déclaration de résultat du crédit-bailleur au titre de ce même exercice.

L'option pour le bénéfice du crédit d'impôt emporte renonciation au bénéfice des dispositifs définis aux articles 199 undecies C et 217 undecies du CGI.

III. Agrément préalable

3985-8

Lorsque le montant par programme des investissements est supérieur à deux millions d'euros, le bénéfice du crédit d'impôt est conditionné à l'obtention d'un agrément préalable délivré par le ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 undecies du CGI.

IV. Reprise du crédit d'impôt

3985-9

Le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle :

a) L'une des conditions mentionnées ci-avant n'est pas respectée ;

b) Les logements sont cédés, si cette cession intervient avant l'expiration de la période de cinq ans mentionnée ci-avant.

Lorsque l'investissement revêt la forme de la construction d'un immeuble ou de l'acquisition d'un immeuble à construire, l'immeuble doit être achevé dans les deux ans suivant la date à laquelle les fondations sont achevées.

A défaut, le crédit d'impôt acquis au titre de cet investissement fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai de deux ans.

E. Imputation du crédit d'impôt

(CGI, art. 220 Z quinquies)

3986

Le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater X du CGI est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel l'événement prévu au IV du même article est survenu. Si le montant du crédit d'impôt excède l'impôt dû au titre dudit exercice, l'excédent est restitué.

Le montant du crédit d'impôt avant imputation sur l'impôt sur les sociétés constitue une créance sur l'Etat lorsque, en application du deuxième alinéa de l'article L. 313-23 du code monétaire et financier,

cette créance a fait l'objet d'une cession ou d'un nantissement avant la liquidation de l'impôt sur les sociétés sur lequel le crédit d'impôt correspondant s'impute, à la condition que l'administration en ait été préalablement informée.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les cas et les conditions prévus aux articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier; elle ne peut alors faire l'objet de plusieurs cessions ou nantissements partiels auprès d'un ou de plusieurs cessionnaires ou créanciers.

Dans l'hypothèse où la créance a fait l'objet d'une cession ou d'un nantissement dans les conditions prévues au deuxième alinéa du présent article et que le crédit d'impôt fait l'objet d'une reprise dans les conditions prévues au VII de l'article 244 quater X du CGI, la reprise est faite auprès :

1° Des organismes ou sociétés mentionnés au 1 du I du même article 244 quater X du CGI, à concurrence du prix de cession ou du nantissement de la créance ;

2° Du cessionnaire ou du bénéficiaire du nantissement de la créance, à concurrence de la différence entre le montant du crédit d'impôt et le prix d'acquisition ou du nantissement de la créance.

Titre 2 : Régime sectoriels

(BOI-IS-GEO-20)

Chapitre 1 : Reprise d'entreprise industrielle en difficulté

(CGI, art. 44 septies modifié par l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IS-GEO-20-10)

3990

L'ancien régime d'exonération visé à l'article 44 septies du CGI ayant été déclaré incompatible avec le traité instituant la Commission européenne, un nouveau dispositif a été mis en place par l'article 41 de la loi de finances rectificative pour 2004.

Ce dispositif initialement prévu pour s'appliquer aux résultats des exercices clos à compter du 16 décembre 2003 et jusqu'au 31 décembre 2006 inclus (dispositif validé par la Commission européenne le 1er juin 2005) a été étendu aux entreprises créées à compter du 1er janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2014 dans les zones d'aide à finalité régionale (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 29). Le bénéfice de cette exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1628/2006 de la Commission, du 24 octobre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale (cf. BOI-IS-GEO-20-10).

Remarque : Les zones d'aide à finalité régionale sont définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié par le décret n° 2008-1415 du 19 décembre 2008, par le décret n° 2009-925 du 27 juillet 2009 et le décret n° 2011-391 du 13 avril 2011.

3991

A. Champ d'application

(BOI-IS-GEO-20-10-10)

Le régime d'exonération s'applique, à l'instar du passé, aux seules sociétés nouvelles créées dans le seul but de reprendre une entreprise industrielle en difficulté.

En présence de clause de substitution ou de porte-fort[1], le bénéfice de l'exonération n'est susceptible d'être accordé qu'à la société nouvelle effectivement exploitante, quand bien même cette dernière ne serait pas désignée comme repreneuse dans le jugement de cession du tribunal.

[1] Clause par laquelle une entreprise préexistante se substitue, en tant que repreneuse de l'entreprise en difficulté, à la société nouvelle, non encore créée à la date du jugement du tribunal.

3992

I. Conditions relatives a l'entreprise reprise

1. Forme juridique

Il n'est pas posé de condition quant à la forme juridique de l'entreprise reprise, qui peut être une entreprise individuelle ou revêtir la forme d'une société. Le régime d'exonération est applicable aussi bien à la reprise d'une entreprise dans sa globalité qu'à la reprise d'un ou plusieurs établissements.

2. Notion de difficulté

L'état de difficulté est apprécié par l'analyse de la situation de l'entreprise reprise ou, le cas échéant, du ou des établissements repris.

Cet état de difficulté résulte notamment de l'engagement d'une procédure de redressement judiciaire. Dans ce cas, la reprise est effectuée par voie de rachat de l'entreprise ou du ou des établissements cédés en application de l'article L 631-22 du code de commerce.

L'état de difficulté résulte également de l'engagement d'une procédure de liquidation judiciaire. Dans ce cas, la reprise est effectuée par voie de rachat de branches complètes et autonomes d'activité industrielle, dans le cadre de cessions ordonnées par le juge-commissaire en application des articles L 642-1 et suivants du code de commerce.

Les reprises effectuées dans le cadre d'une procédure de sauvegarde par voie de rachat d'un établissement ou d'une branche complète et autonome d'activité industrielle en application de l'article L. 626-1 du code de commerce peuvent, elles aussi, être éligibles au régime d'exonération, dans la mesure où la procédure de sauvegarde définie aux articles L. 620-1 et suivants du code de commerce vise les débiteurs justifiant de difficultés qu'ils ne sont pas en mesure de surmonter et qui sont de nature à les conduire à la cessation de paiements.

En l'absence d'ouverture d'une procédure collective, l'état de difficulté s'entend d'une situation financière de l'entreprise qui rend imminente la cessation de paiements. L'arrêt de l'exploitation en découlant ne doit donc pas être rendu seulement probable par les événements en cours, mais doit présenter un caractère inévitable.

3. Activités éligibles

a. Caractère industriel de l'activité.

La reprise doit concerner une entreprise ou un établissement qui exerce exclusivement une activité industrielle. De même, dans le cas des cessions ordonnées par le juge-commissaire dans le cadre d'une procédure de liquidation judiciaire, la reprise doit porter sur une branche complète et autonome d'activité exclusivement industrielle. Enfin, en cas de reprise d'établissements en difficulté, au sein desquels est exercée exclusivement une ou plusieurs activités industrielles, d'une entreprise qui n'est pas elle-même en difficulté, l'activité de cette entreprise doit elle-même être industrielle.

b. Caractère exclusif de l'activité.

L'ensemble des actifs repris doit être affecté à l'activité industrielle de l'entreprise reprise.

c. Activités expressément exclues

Les activités exercées dans l'un des secteurs suivants n'ouvrent pas droit au bénéfice de l'exonération :

- transports ;

- construction de véhicules automobiles ;

- construction de navires civils ;

- fabrication de fibres artificielles ou synthétiques ;

- sidérurgie ;

- industrie charbonnière ;

- production ou transformation de produits agricoles ;

- pêche, aquaculture et pisciculture.

En cas d'exercice simultané, au sein de l'entreprise reprise ou de l'établissement repris, d'activités industrielles éligibles au dispositif prévu par l'article 44 septies du CGI et d'activités expressément exclues par ce dispositif, l'exonération ne pourra pas être accordée à l'entreprise nouvelle.

4. Modalités de la reprise

La reprise doit, en principe, être réalisée par voie de rachat de l'entreprise ou de l'établissement industriel en difficulté. S'agissant de la reprise d'un établissement, le rachat doit porter sur l'ensemble

des éléments incorporels qui sont spécifiques à l'établissement repris (clientèle, licences, marques de fabrique, brevets...) et des éléments corporels permettant son exploitation (matériels, équipements...).

Toutefois, il est admis que la reprise d'une entreprise ou d'un établissement soit réalisée sous la forme d'une prise en location-gérance de l'activité, à la double condition que :

- la société repreneuse souscrive dans le contrat de location-gérance un engagement ferme de rachat du fonds dans un délai maximum de deux ans ;

- la location-gérance porte sur un ensemble d'éléments d'exploitation qui forment une branche complète d'activité.

3993

II. Conditions relatives a l'entreprise nouvelle

1. Forme juridique et régime fiscal

Seules les entreprises créées sous la forme de sociétés peuvent bénéficier des dispositions de l'article 44 septies du CGI. L'exonération ne s'applique qu'aux sociétés, soumises de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés au taux normal et dans les conditions de droit commun. Elle s'applique aux exploitations industrielles situées dans les départements d'outre-mer.

2. Indépendance juridique et économique de l'entreprise nouvelle par rapport à l'entreprise cédante

a. Indépendance juridique

1° Capital

Le capital de la société créée ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, par les personnes qui ont été associées ou exploitantes ou qui ont détenu plus de 50 % du capital de l'entreprise en difficulté pendant l'année précédant la reprise. Cette condition d'indépendance doit être respectée dès la constitution de la société nouvelle et pendant toute la durée du dispositif d'exonération.

2° Définition de la détention directe

Les droits de vote ou les droits à dividendes dans la société nouvelle ou dans l'entreprise en difficulté sont détenus indirectement par une personne lorsqu'ils appartiennent :

- aux membres du foyer fiscal de cette personne ;

- à une entreprise dans laquelle cette personne détient plus de 50 % des droits sociaux y compris, s'il s'agit d'une personne physique, ceux appartenant aux membres de son foyer fiscal ;

- à une société dans laquelle cette personne exerce en droit ou en fait la fonction de gérant ou de président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire.

b. Indépendance économique

Lorsque la reprise ne porte que sur un ou plusieurs établissements d'une entreprise qui ne disparaissent pas du fait de cette reprise, l'entreprise cédante et la société nouvelle doivent être économiquement indépendantes.

La société nouvelle est indépendante économiquement de l'entreprise cédante lorsqu'elle n'entretient pas de relation commerciale ou financière avec cette entreprise.

Toutefois, il est admis de considérer cette condition comme remplie si l'intensité des relations entre les deux entreprises est de faible importance.

3. Caractère exclusif de l'activité exercée

L'activité de l'entreprise reprise et, par voie de conséquence, celle de la société nouvelle, doit être exclusivement industrielle et ne pas figurer parmi la liste des activités exclues du dispositif. Par ailleurs, la société nouvelle doit avoir été créée pour la reprise et ne peut exercer, au cours de l'ensemble de la période d'exonération, aucune autre activité que l'activité reprise, dès lors qu'elle ne peut bénéficier d'une aide qu'au titre des bénéfices issus de cette seule activité.

Toutefois, l'exercice par la société nouvelle d'une activité qui ne serait pas éligible au régime d'exonération, mais qui constituerait le complément indissociable d'une activité éligible, n'est pas de nature à remettre en cause l'application de l'exonération.

B. Résultats fiscaux auxquels s'applique l'exonération

(BOI-IS-GEO-20-10-20)

3994

I. Décompte de la période d'exonération

La date à partir de laquelle l'entreprise peut bénéficier du régime d'exonération est celle de sa création ou, si elle est postérieure, la date de rachat du fonds ou de prise d'effet du contrat de location-gérance.

L'exonération porte sur le mois de la création ou du rachat du fonds ou de prise d'effet du contrat de location-gérance et les vingt-trois mois suivants. Si la clôture des exercices comptables ne coïncide pas avec le terme de la période d'exonération, les bénéfices de l'exercice au cours duquel intervient le terme de la période d'exonération font l'objet d'une exonération pour une part, et d'une imposition normale pour l'autre part, selon une répartition *prorata temporis*.

3995

II. Bénéfices susceptibles d'être exonérés

1. Bénéfices déclarés

Pour être exonérées, les entreprises qui remplissent les conditions requises par l'article 44 septies du CGI doivent déposer une déclaration régulière dans les délais légaux prévus à l'article 223 du CGI.

2. Exclusion des plus-values de réévaluation libre

Les plus-values constatées lors de la réévaluation libre des éléments d'actif immobilisé prévue à l'article L. 123-18 du code de commerce, qui ne porte que sur les immobilisations corporelles et financières, sont exclues des bénéfices soumis au régime d'exonération.

3. Reports déficitaires

Les bénéfices susceptibles d'être exonérés s'entendent de ceux qui auraient été imposés si les dispositions de l'article 44 septies du CGI n'étaient pas applicables, c'est-à-dire après imputation des déficits antérieurs qui constituent une charge de l'exercice.

3996

C. Plafonnement des avantages

(BOI-IS-GEO-20-10-30)

Les aides dont peuvent bénéficier les entreprises en application des dispositions de l'article 44 septies du CGI font systématiquement l'objet d'un plafonnement de leur montant, quels que soient la taille et le lieu d'implantation de ces entreprises.

Le plafond de minimis constitue le plafond de droit commun.

Des plafonds spécifiques s'appliquent dans les situations particulières suivantes :

- en cas d'implantation de l'entreprise dans une ou plusieurs zones aidées, qu'elle ait ou non la qualité de PME (« plafond régional ») ;

- lorsque l'entreprise dispose de la qualité de PME (« plafond PME ») .

En outre, dans ces deux situations, l'exonération sollicitée par les entreprises précitées ne peut s'obtenir que sur agrément. A défaut d'agrément, l'exonération ne peut s'obtenir que dans les seules limites afférentes aux aides de minimis.

3997

D. Articulation de l'exonération prévue à l'**article 44 septies du CGI** avec les dispositions existantes

Se reporter au BOI-IS-GEO-20-10-40

3998

E. Perte ou remise en cause du regime

(BOI-IS-GEO-20-10-50)

I. Inexécution des conditions fixées par l'article 44 septies du CGI

Les conditions posées pour l'application du régime doivent être satisfaites à tout moment de la période d'exonération, et notamment lors de la constitution de la société nouvelle. Une société qui ne remplit pas les conditions dès sa constitution ne peut pas bénéficier du régime d'exonération, même si elle y satisfait par la suite, au cours de la période de vingt-trois mois qui suit celle du rachat ou de la prise d'effet du contrat de location gérance.

A l'inverse, si une ou plusieurs de ces conditions cessent d'être satisfaites, la société perd le droit aux exonérations.

II. Sanctions en cas de non-respect de certaines conditions de l'agrément

Le maintien du bénéfice de l'agrément est subordonné au respect des conditions qu'il fixe, des engagements souscrits en vue de l'obtenir et des conditions prévues à l'article 44 septies du CGI.

Par exception, le non-respect de l'engagement de maintien pendant cinq ans des emplois repris et créés dans le cadre de la reprise ayant servi à la détermination des plafonds d'aide n'est pas sanctionné par le retrait de l'agrément, mais seulement par la remise en cause des avantages acquis liés aux emplois qui n'ont pas été maintenus.

III. Remise en cause des exonérations d'IS et d'IFA en cas d'interruption d'activité ou de survenance de l'un des événements mentionnés au 1er alinéa du 2 de l'**article 221 du CGI**

Se reporter au BOI-IS-GEO-20-10-50.

IV. Suppression de l'avantage fiscal résultant du dispositif d'exonération en cas de non-respect des obligations déclaratives en matière de TVA

Se reporter au BOI-IS-GEO-20-10-50.

3999

F. Obligations déclaratives

(BOI-IS-GEO-20-10-50 au V)

Conformément aux dispositions de l'article 46 quater-0 ZU de l'annexe III au CGI, les sociétés qui bénéficient des dispositions de l'article 44 septies du CGI doivent produire, à l'appui de leur déclaration de résultats de chaque exercice, un état comportant des renseignements sur leur situation et sur celle de leurs associés, ainsi que sur la situation de l'entreprise reprise et de ses associés ou exploitants.

Cet état est établi sur papier libre conformément au modèle fixé par l'administration. En outre, les entreprises doivent joindre à leur première déclaration de résultats suivant la reprise une copie du jugement qui ordonne la cession et, le cas échéant, une copie du contrat de location-gérance. Dans cette dernière situation, les entreprises devront justifier que l'engagement de rachat a bien été respecté.

Chapitre 2 : Taxe sur les excédents de provisions des entreprises d'assurances de dommages

(CGI, art. 235 ter X modifié par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2013 ;

BOI-IS-GEO-20-20)

A. Entreprises assujetties

4000

Il s'agit des entreprises d'assurances de dommages de toute nature et de celles effectuant les opérations d'assistance.

Sont exclues les entreprises d'assurances qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et les entreprises de réassurances.

B. Provisions concernées

La taxe s'applique aux provisions afférentes aux opérations d'assurances classées dans les branches 1 à 17 de l'article R. 321-1 du code des assurances ou aux opérations d'assistance visées au 3° de l'article L. 310-1 du même code.

Sont exclues, les opérations d'assurance-vie, nuptialité et natalité et de capitalisation.

C. Assiette

La taxe est assise sur le montant de l'impôt sur les sociétés qui aurait dû être acquitté l'année de la constitution des provisions en l'absence d'excédent. Pour le calcul de l'impôt, les excédents de provisions réintégrés sont diminués :

- d'une franchise égale, pour chaque excédent, à 3 % du montant de celui-ci et des règlements de sinistres effectués au cours de l'exercice par prélèvement sur la provision correspondante ;

- des dotations complémentaires constituées à la clôture du même exercice en vue de faire face à l'aggravation du coût estimé des sinistres advenus au cours d'autres exercices antérieurs.

D. Taux et liquidation

A compter du 1er janvier 2006, la taxe est calculée au taux de 0,4 % par mois écoulé depuis la constitution de la provision en faisant abstraction du nombre d'années correspondant au nombre d'exercices au titre desquels il n'était pas dû d'impôt sur les sociétés.

Il est précisé que l'impôt dû s'entend de l'impôt avant imputation des crédits d'impôts.

Pour effectuer le calcul, chaque excédent de provision, après application de la franchise, et chaque dotation complémentaire sont rattachés à l'exercice au titre duquel la provision initiale a été constituée.

Toutefois, dans le cas où le montant des provisions constituées pour faire face aux sinistres d'un exercice déterminé a été augmenté à la clôture d'un exercice ultérieur, les sommes réintégrées sont réputées provenir par priorité de la dotation la plus récemment pratiquée.

La taxe est acquittée dans les cinq mois de la clôture de l'exercice au service des impôts dont dépend le lieu de souscription de la déclaration de résultat. Elle est liquidée, déclarée et recouvrée comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et sous les mêmes garanties et sanctions.

Toutefois pour les déclarations devant être souscrites à compter du 1er février 2014, la taxe est déclarée et liquidée :

1° Pour les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sur l'annexe à la déclaration de TVA mentionnée au 1 de l'article 287 du CGI déposée au titre du mois d'avril ou du deuxième trimestre de l'année au cours de laquelle la taxe prévue au présent article est due ou, pour les redevables dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, au titre du quatrième mois ou du deuxième trimestre qui suit la clôture de l'exercice ;

2° Pour les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée soumis au régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A du CGI, sur la déclaration annuelle mentionnée au 3 de l'article 287 du CGI déposée dans le courant de l'année au cours de laquelle la taxe est due ;

3° Pour les personnes non redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sur l'annexe à la déclaration prévue au 1 du même article 287 du CGI déposée auprès du service chargé du recouvrement dont relève leur siège ou principal établissement au plus tard le 25 juin de l'année au cours de laquelle la taxe prévue au présent article est due.

La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration. Elle est recouvrée comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et sous les mêmes garanties et sanctions,

Les dispositions de l'article 235 ter X du CGI ne s'appliquent pas aux provisions constituées à raison des opérations de réassurance par les entreprises pratiquant la réassurance de dommages.

Chapitre 3 : Régime fiscal des mutuelles et de leurs unions régies par les livres I et III du code de la mutualité

(BOI-IS-GEO-20-30)

4001

Le régime fiscal des mutuelles régies par le livre I du code de la mutualité et le livre III du code de la mutualité s'apprécie par rapport aux règles définies en matière de fiscalité des organismes sans but lucratif.

Ainsi, une mutuelle ou une union régie par le livre I du code la mutualité ou le livre III du code de la mutualité sera considérée comme non lucrative si sa gestion est désintéressée et si elle n'entre pas en concurrence avec des organismes du secteur lucratif. Si son activité est toutefois concurrentielle, il convient alors d'apprécier si ses modalités de gestion sont différentes de celles d'une entreprise commerciale au moyen de l'analyse des critères dits des « 4 P » (Produit, Public, Prix et Publicité ; cf. BOI-IS-GEO-20-30).

En ce qui concerne les fédérations et unions relevant du livre I du code de la mutualité exerçant une activité portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres ou des personnes qu'elles représentent, ce n'est que lorsque leur gestion n'est pas désintéressée ou qu'elles exercent une activité lucrative qu'elles sont susceptibles d'être soumises aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés, imposition forfaitaire annuelle, taxe sur la valeur ajoutée et contribution économique territoriale). Lorsque les activités de ces fédérations ou de ces unions sont considérées comme lucratives, elles peuvent, sous certaines conditions, bénéficier de l'exonération prévue aux 1° bis du 1 de l'article 207 du CGI.

Par ailleurs, les mutuelles et leurs unions régies par le livre I du code de la mutualité et le livre III du code de la mutualité peuvent doter, au titre des exercices ouverts en 2012 et 2013, la réserve spéciale de solvabilité prévue à l'article 217 septdecies du CGI pour une quote-part dégressive admise en déduction de leur résultat imposable (BOI-IS-GEO-20-40).

Chapitre 4 : Réserve spéciale de solvabilité dotée par les mutuelles et leurs unions régies par le code de la mutualité et les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale

(BOI-IS-GEO-20-40)

4002

Les mutuelles régies par le livre II du code la mutualité et les institutions de prévoyance, qui exercent des activités d'assurance, par nature concurrentielle, doivent être soumises aux impôts commerciaux dans les conditions de droit commun en application du 1 de l'article 206 du CGI.

En application de l'article 217 septdecies du CGI, les mutuelles et unions de mutuelles régies par le code de la mutualité et les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale peuvent doter une réserve spéciale de solvabilité à hauteur d'une part dégressive du résultat imposable.

Les dotations mentionnées ci-dessus sont admises en déduction à hauteur de :

- 60% du montant du résultat imposable pour l'exercice ouvert en 2012 ;

- 40 % du montant du résultat imposable pour l'exercice ouvert en 2013.

La quote-part du montant du résultat imposable qui ne fait pas l'objet d'une dotation à la réserve

spéciale de solvabilité est donc imposable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Les sommes dotées en franchise d'impôt à un compte de réserve au titre de la réserve spéciale de solvabilité ont, en principe, vocation à être maintenues dans cette réserve.

Elles ne peuvent donner lieu à des distributions du fait de l'absence de structure capitalistique des mutuelles et des institutions de prévoyance.

En cas de prélèvement sur la réserve spéciale de solvabilité, les sommes correspondantes sont rapportées au résultat imposable de l'exercice en cours à la date de ce prélèvement.

Partie 10 : Cession ou cessation d'entreprises et assimilées

(BOI-IS-CESS)

4010

Certains événements affectant notamment la forme, l'objet, l'activité ou le capital d'une société peuvent être considérés, dans certains cas, comme entraînant la cessation de l'entreprise.

Les transformations de sociétés posent la question de savoir dans quelle mesure elles peuvent entraîner les conséquences d'une cessation d'entreprise.

Titre 1 : Cession ou cessation d'entreprise

(BOI-IS-CESS-10)

4011

En cas de cession ou de cessation d'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés, l'impôt est immédiatement établi à raison des bénéfices (y compris les plus-values) réalisés et non encore taxés (CGI, art. 221, 1 ; CGI, art. 201, 1 et 3).

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues, à cet égard, de verser spontanément le solde de liquidation de cet impôt le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice conformément aux dispositions de l'article 360 bis de l'annexe III au CGI.

Il conviendra de se reporter à la série BOI-BIC s'agissant :

- des cas d'imposition immédiate à l'exception des situations spécifiques mentionnées au 5 de l'article 221 du CGI (II du BOI-IS-CESS-10 et BOI-BIC-CESS-10-20-30) ;

- de la détermination du bénéfice imposable (BOI-BIC-CESS-30) ;

- des obligations des contribuables (BOI-BIC-CESS-40) ;

- de l'établissement et du recouvrement de l'imposition immédiate (BOI-BIC-CESS-50).

Titre 2 : Transformations de sociétés, changement d'objet social ou de l'activité

(BOI-IS-CESS-20)

Chapitre 1 : Transformations de sociétés

4012

La transformation d'une société est l'opération consistant à en modifier la forme juridique. Le changement de forme juridique des sociétés comporte des conséquences différentes selon que la transformation s'accompagne, ou non, de la création d'une personne morale nouvelle.

Conformément à l'article 1844-3 du Code civil, la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme, n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Il en est de même de la prorogation ou de toute autre modification statutaire.

La cession massive de droits sociaux, accompagnée ou suivie de modifications statutaires autres que le changement d'objet social, n'entraîne aucune conséquence en matière d'impôt sur les sociétés.

A. Dispositions permanentes

(BOI-IS-CESS-20-10)

4013

I. Transformation entrainant la création d'une personne morale nouvelle

En ce cas, la transformation est considérée, du point de vue fiscal, comme emportant cessation d'entreprise au sens de l'article 201 du CGI (CGI, art. 221, 2- al. 1).

L'administration est fondée à imposer immédiatement la société transformée ou ses membres, suivant le cas, à raison :

- des bénéfices d'exploitation non encore taxés ;

- des bénéfices en sursis d'imposition (provisions antérieurement constituées en franchise d'impôt par la société transformée ou plus-values dont l'imposition a été différée) ;

- des plus-values latentes incluses dans l'actif social et correspondant à la différence entre la valeur réelle au jour de la transformation des éléments compris dans cet actif et leur valeur comptable.

Ces dispositions ne s'appliquent toutefois pas lorsqu'une société d'intérêt collectif agricole (SICA) renonce à son statut sans changement de régime fiscal, ni changement d'objet social ou d'activité réelle ; cet abandon du statut particulier de la SICA n'entraîne pas les conséquences d'une cessation d'entreprise (CGI, art. 221, 6).

4014

II. Transformation de société n'entrainant pas la création d'une personne morale nouvelle

Les transformations de sociétés qui s'opèrent sans création d'une personne morale nouvelle sont considérées comme des opérations purement intercalaires comportant des conséquences fiscales réduites.

Il n'en va différemment que lorsque la transformation s'accompagne d'un changement de statut fiscal de la société intéressée.

Pour les associés, une telle transformation de société ne doit pas être considérée comme entraînant un échange de titres.

4015

1. Transformation sans changement de statut fiscal

Aucune perception d'impôt direct n'est mise à la charge de la société ou des associés.

4016

2. Sociétés ou organismes qui cessent totalement ou partiellement d'être soumis au régime des sociétés de personnes (CGI, art. 202 ter et 202 ter A)

L'impôt sur le revenu est établi immédiatement dans les conditions des articles 201 et 202 du CGI

lorsque les sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 ter du même code cessent totalement ou partiellement d'être soumis à ce régime ou lorsque les personnes morales mentionnées aux articles 238 ter du CGI (groupements forestiers), 239 quater A du CGI (sociétés civiles de moyens), 239 quater B du CGI (groupements d'intérêt public), 239 quater C du CGI (groupements européens d'intérêt économique), 239 septies du CGI (sociétés autorisées à procéder à une offre au public de titres financiers), au I de l'article 239 quater du CGI (groupements d'intérêt économique) et au I de l'article 239 quinquies du CGI (syndicats mixtes de gestion forestière et groupements syndicaux forestiers) deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

Lorsque les éléments figurant en stock ont bénéficié des dispositions prévues au I de l'article 72 B du CGI, le montant des frais engagés qui constituent des éléments du coût de production et qui n'ont pas majoré la valeur des stocks en application du deuxième alinéa du I du même article n'est pas pris en compte pour déterminer la valeur d'évaluation des stocks prévue au 3 de l'article 38 du CGI.

4017

Pour l'imposition des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1996, les sociétés civiles professionnelles peuvent opter pour leur assujettissement à l'IS.

Cette option est considérée comme une cessation d'activité donnant lieu à imposition immédiate des bénéfices non encore imposés.

En outre, elle entraîne des conséquences :

- sur l'imposition des bénéfices de la société ;

- sur l'imposition des associés ;

- au regard des droits d'enregistrement applicables aux sociétés.

4018

Si une société ou un organisme dont les revenus n'ont pas la nature de bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, d'une exploitation agricole ou d'une activité non commerciale cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'un des régimes définis aux articles 8 à 8 ter du CGI, 238 ter du CGI, 239 quater A du CGI (sociétés civiles de moyens), 239 quater B du CGI (groupements d'intérêt public), 239 quater C du CGI (groupements européens d'intérêt économique), 239 septies du CGI (sociétés autorisées à procéder à une offre au public de titres financiers), au I de l'article 239 quater du CGI (groupements d'intérêt économique) et à l'article 239 quinquies du CGI, l'impôt sur le revenu est établi au titre de la période d'imposition précédant immédiatement le changement de régime, à raison des revenus et des plus-values non encore imposés à la date du changement de régime, y compris ceux qui proviennent des produits acquis et non encore perçus ainsi que des plus-values latentes incluses dans le patrimoine ou l'actif social.

Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, ces dernières plus-values ne sont pas taxées dans les conditions prévues ci-dessus si l'ensemble des éléments du patrimoine ou de l'actif sont inscrits au bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice d'assujettissement à l'IS, en faisant apparaître distinctement, d'une part, leur valeur d'origine et, d'autre part, les amortissements et provisions y afférents qui auraient été admis en déduction si la société ou l'organisme avait été soumis à l'IS depuis sa création.

La société ou l'organisme doit, dans un délai de soixante jours à compter de la réalisation de l'événement qui a entraîné le changement de régime, produire au service des impôts les déclarations et autres documents qu'il est normalement tenu de souscrire au titre d'une année d'imposition.

4019

Les sociétés et organismes définis aux I et II de l'article 202 ter du CGI doivent, dans un délai de soixante jours à compter de la réalisation de l'événement qui entraîne le changement de régime, produire le bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice au titre duquel le changement prend effet (RES N° 2011/32 au BOI-IS-CESS-40).

4020

Les plus ou moins-values mentionnées au premier alinéa du II de l'article 202 ter du CGI (cf. n° **4018**),

incluses dans l'actif des sociétés civiles à objet strictement immobilier, dont les parts sont détenues par une entreprise d'assurance en représentation de provisions mathématiques relatives aux engagements exprimés en unités de compte de contrats d'assurance sur la vie ou de capitalisation, ne sont pas imposées à l'occasion de la transformation de ces sociétés civiles en sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SCPICAV).

Les plus ou moins-values dégagées lors d'une cession ultérieure de ces actifs sont déterminées par rapport à la valeur que ces actifs avaient du point de vue fiscal avant la transformation de la société civile à objet strictement immobilier en société de placement à prépondérance immobilière à capital variable.

Ces dispositions s'appliquent aux transformations effectuées dans un délai de cinq ans à compter de la publication au Journal officiel de l'arrêté du ministre chargé de l'économie portant homologation des dispositions du règlement général de l'Autorité des marchés financiers relatives aux organismes de placement collectif immobilier (CGI, art. 202 ter A).

4021

3. Sociétés ou organismes qui cessent totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal

a. Passage au régime fiscal des sociétés de personnes

Sous réserve des dispositions du 1er alinéa de l'article 221 bis du CGI (cf. ci-après), lorsque les sociétés ou organismes mentionnés aux articles 206 à 208 quinquies du CGI, 239, 239 bis AA et 239 bis AB du CGI, cessent totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, cette transformation est considérée comme une cessation d'entreprise (CGI, art. 221, 2-al. 2 ; cf. toutefois ci-après n° 4023).

b. Perte d'assujettissement total ou partiel à l'impôt sur les sociétés au taux normal

Les sociétés ou organismes :

- soumis totalement ou partiellement à l'impôt sur les sociétés au taux normal qui en deviennent totalement ou partiellement exonérés ;

- ou qui ne réalisent plus d'opérations les rendant passibles de cet impôt, doivent appliquer les conséquences de la cessation d'entreprise.

Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, lorsqu'une société ou un autre organisme cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social, et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition (CGI, art. 221 bis 1er alinéa) :

- d'une part, qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables ;

- et d'autre part, que l'imposition de ces bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

Cette deuxième condition est considérée comme remplie lorsque l'activité de la nouvelle société revêt, au sens fiscal, un caractère industriel, commercial ou non commercial.

La première condition n'est pas exigée des entreprises lors de leur option pour le régime prévu à l'article 208 C du CGI pour leurs immobilisations autres que celles visées au IV de l'article 219 du CGI, si elles prennent l'engagement de calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de leur cession d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, à la clôture de l'exercice précédant l'entrée dans le régime. Les entreprises bénéficiant de cette disposition devront joindre à leur déclaration de résultat un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des immobilisations considérées. Cet état est établi et contrôlé comme celui prévu à l'article 54 septies du CGI et sous les mêmes garanties et sanctions (CGI, art. 221 bis, 2ème alinéa).

4022

4. Transformation d'une société existante en société coopérative ouvrière de production (SCOP)

L'article 48 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 prévoit que cette transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

L'article 210 D du CGI institue un régime particulier d'imposition des plus-values pouvant apparaître lors d'une telle opération :

En effet, elle a été régulièrement effectuée, une telle transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. En application de l'article 210 D du CGI, les plus-values d'actif immobilisé que peuvent faire apparaître ces opérations bénéficient d'un régime particulier d'imposition. Ce régime consiste pour :

- les immobilisations non amortissables, à ne pas taxer immédiatement les plus-values, leur imposition étant reportée au moment de la cession de ces biens par la SCOP et mise à la charge de celle-ci ;

-les biens amortissables, à étaler l'imposition des plus-values. Ces plus-values sont réintégrées par cinquième, sur une période de cinq ans, dans les excédents nets de gestion imposables réalisés par la SCOP ; en contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de la transformation.

Remarque : l'écart de valorisation issu d'une opération de transformation de société en SCOP ne peut donner lieu à aucune déduction au titre de l'exercice de réalisation de l'opération de transformation ou d'un exercice ultérieur.

4023

5. SARL de famille optant pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Sociétés de personnes à caractère familial renonçant à l'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux (CGI, an. III, art. 46 terdecies B, al. 2)

Le deuxième alinéa de l'article 46 terdecies B de l'annexe III au CGI permet d'éviter les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise en cas de transformation d'une société de personnes ou d'une SARL à associé unique en SARL de famille. L'option pour le régime des sociétés de personnes produit immédiatement effet si elle est exercée dans l'acte constatant la transformation ou la cession de ses parts par l'associé.

B. Dispositions particulières

(BOI-IS-CESS-20-20)

4024

Les dispositions suivantes dérogent au droit commun des transformations de sociétés.

4025

I. Transformation d'une société de capitaux ou d'une association de la loi de 1901 en groupement d'intérêt économique

(BOI-IS-CESS-20-20 au I)

Une telle transformation est en principe assimilée à une cessation d'entreprise (CGI, art. 221, 2 ter).

Toutefois, en pareil cas, et dans la mesure où cette transformation ne se traduit pas par la création d'une personne morale nouvelle, il est admis que les plus-values latentes de l'actif et les bénéfices en sursis d'imposition ne soient pas immédiatement soumis à l'impôt à condition que les écritures comptables ne soient pas modifiées et que l'imposition demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable.

4026

II. Transformation de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés en groupements forestiers

(CGI, art. 238 quater et BOI-IS-CESS-20-20 au V)

Pour favoriser la constitution de tels groupements, il est prévu que la transformation d'une société passible de l'impôt sur les sociétés en groupement forestier peut être effectuée moyennant le paiement d'une taxe de 8 % libératoire :

- d'une part, de l'impôt sur les sociétés éventuellement dû sur les plus-values de l'actif ;

- d'autre part, de l'impôt sur le revenu et de la retenue à la source sur le revenu des capitaux mobiliers

auxquels donnerait lieu la distribution, aux membres de la société transformée, des parts d'intérêt du groupement forestier représentatives des bois et terrains transférés.

L'assiette de la taxe de 8 % est constituée par la valeur nette, à la date de la transformation, de l'actif transféré au groupement forestier, c'est-à-dire la valeur réelle de cet actif diminuée des charges qui le grèvent.

Cette taxe est perçue selon les règles et sous les sanctions applicables en matière de droits d'enregistrement et n'est pas admise en déduction pour l'assiette de l'IS.

Ces dispositions s'appliquent également aux apports à un groupement forestier de bois et terrains à reboiser.

Le régime spécial de l'article 238 quater du CGI s'applique quelle que soit la date de la transformation ou de l'apport sauf option expresse pour le régime de droit commun.

> **Remarque :** l'article 238 quater du CGI prévoit également un régime spécial comportant le paiement d'une taxe de 6 %, en faveur des entreprises industrielles et commerciales relevant de l'impôt sur le revenu qui se transforment en groupement forestier ou apportent à un tel groupement des bois ou des terrains à reboiser, quelle que soit la date de la transformation ou de l'apport.

4027

III. Transformation de sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) en coopératives agricoles ou en unions

(BOI-IS-CESS-20-20 au VI)

En raison de l'exonération d'impôt sur les sociétés dont bénéficient les sociétés coopératives agricoles en vertu de l'article 207 du CGI, il convient d'admettre que la transformation en société de ce type, d'une société d'intérêt collectif agricole constituée sous la forme d'une société par actions ou à responsabilité limitée doit, bien qu'elle n'entraîne pas, strictement, un changement de statut fiscal, être assimilée à une cessation d'entreprise.

4028

IV. Sociétés civiles constituées avant le 1er juillet 1978 et non immatriculées avant le 1er novembre 2002

Ces sociétés perdent leur personnalité morale et se voient qualifiées de sociétés en participation. Toutefois, en l'absence de changement de régime fiscal, la perte de la personnalité morale sans dissolution de la société ne constitue pas une cessation d'entreprise.

Chapitre 2 : Changement de l'objet social ou de l'activité d'une société

A. Sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

(CGI, art. 221, 5)

4029

Le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise et entraîne normalement l'imposition immédiate du bénéfice d'exploitation, des bénéfices en sursis d'imposition (provisions et plus-values dont l'imposition avait été différée) et des plus-values d'actif résultant de cette cessation. Il en est de même, pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, en cas de disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une durée de plus de douze mois, sauf en cas de force majeure, ou lorsque cette disparition est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux.

Toutefois, le 5 de l'article 221 du CGI prévoit que les dispositions de l'article 221 bis du CGI sont applicables dans ces situations, sauf en ce qui concerne les provisions dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières (sur cette notion, cf. n^{os} 3074 et suiv.).

4030

Le changement d'activité réelle d'une société s'entend notamment :

1) De l'adjonction d'une activité entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une augmentation de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédant celui de l'adjonction :

- soit du chiffre d'affaires de la société ;

- soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société ;

2) De l'abandon ou du transfert, même partiel, d'une ou de plusieurs activités entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une diminution de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédant celui de l'abandon ou du transfert :

- soit du chiffre d'affaires de la société ;

- soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société.

4031

Sur agrément délivré par le ministre chargé du budget selon les modalités prévues à l'article 1649 nonies du CGI, ne sont pas considérées comme emportant cessation d'entreprise :

1) La disparition temporaire des moyens de production pendant une durée de plus de douze mois mentionnée au a lorsque l'interruption et la reprise sont justifiées par des motivations principales autres que fiscales ;

2) Les opérations mentionnées au n° 4030 lorsqu'elles sont indispensables à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois.

B. Sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes

(CGI, art. 202 ter)

4032

Le changement d'objet social ou d'activité réelle des sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 et 8 ter du CGI entraîne l'application des conséquences de la cessation d'entreprise.

L'imposition des sociétés ou organismes affectés par un de ces événements doit donc être immédiatement établie en application des articles 201 et 202 du CGI.

En cas d'absence de création d'une personne morale nouvelle, cf. ci-dessus n^{os} 4017 à et suiv..

Ces sociétés ou organismes doivent, dans un délai de soixante jours à compter de la réalisation de l'événement qui entraîne le changement d'activité, produire le bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice au titre duquel le changement prend effet (CGI, art. 202 ter, III).

Partie 11 : Fusions de sociétés et opérations assimilées

(CGI, art. 210 A, 210 B et 210 C ; BOI-IS-FUS ; RES N° 2007/48 au BOI-IS-FUS-10-40, RES N° 2005/10 au BOI-IS-FUS-10-20-20)

Remarque s:

- Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions prévues aux articles 210 A à 210 C s'appliquent aux opérations visées au I de l'article 210-0 A du CGI réalisées à compter du 1er janvier 2002. Elles ne s'appliquent pas aux opérations visées au II de l'article 210-0 A réalisées à compter du 1er janvier 2002.

- A compter du 1er janvier 2014, les dispositions de l'article 210 A du CGI, de l'article 210 B du CGI et de l'article 210 C du CGI s'appliquent aux opérations de fusions, scissions et apports partiels d'actifs de plusieurs associations régies par la loi du 1er juillet 1901 ainsi qu'à celles régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut Rhin, lorsque ces associations sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

4035

Les fusions de sociétés, qui impliquent une cessation totale d'entreprise pour la ou les sociétés absorbées, devraient, en principe, entraîner toutes les conséquences fiscales d'une telle opération et, notamment, donner lieu à l'imposition immédiate au nom de ces sociétés de l'ensemble des bénéfices non encore taxés, y compris les plus-values réalisées à cette occasion (CGI, art. 221, 2 et 201, 1 et 3).

Afin d'encourager les regroupements d'entreprises, le législateur a institué un régime de faveur d'exonération et de sursis d'imposition pour les fusions de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés. Ainsi, les plus-values et les provisions de la société absorbée ne sont pas, sous certaines conditions, soumises immédiatement à l'impôt sur les sociétés lors de l'opération.

Le régime spécial des fusions n'est applicable que si les conditions suivantes sont remplies :

- seules les opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier de ce régime ;

- le régime spécial ne s'applique aux apports faits par des personnes morales françaises à des personnes morales étrangères que sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues au 3 de l'article 210 B du CGI (CGI, art. 210 C) ;

- les apports doivent être rémunérés par des actions ou des parts sociales ;

- l'apport des éléments de l'actif immobilisé doit faire apparaître une plus-value nette globale.

Ce régime dont le bénéfice peut être étendu, sous certaines conditions, aux scissions de sociétés et aux apports partiels d'actif, comporte différents avantages tant en matière d'IS et d'impôt sur le revenu (impôt frappant les revenus distribués) qu'en ce qui concerne les droits d'enregistrement.

Remarques :

1. La société absorbée peut renoncer au régime spécial des fusions, au regard de l'IS, et se placer sous le régime de droit commun des cessions ou cessations d'entreprise. Mais un tel choix ne fait pas obstacle à l'application des dispositions spéciales en ce qui concerne les revenus distribués et les droits d'enregistrement. Il en est de même lorsque, l'apport dégageant une moins-value nette globale, la fusion ne peut être placée sous le régime spécial au regard de l'IS.

2. En ce qui concerne la prise en compte des indemnités de congés payés dues au personnel de la société absorbée, cf. n° 3070.

3. Les dispositions de l'article 210 A du CGI s'appliquent à la transmission universelle de patrimoine réalisée entre des centres techniques industriels dont les statuts sont fixés par la loi n° 48-1228 du 22 juillet 1948 fixant le statut juridique des centres techniques industriels.

4. Les dispositions des 1 et 2 de l'article 210 A du CGI s'appliquent à la transmission universelle de patrimoine réalisée entre deux ou plusieurs chambres de commerce et d'industrie, sous réserve que l'entité qui possède les biens à l'issue de l'opération respecte les prescriptions mentionnées au 3 du même article. Pour l'application de ces dernières dispositions, la société absorbée s'entend de l'entité qui possédait les biens avant l'intervention de l'opération, et la société absorbante s'entend de l'entité possédant ces mêmes biens après l'opération. Ces dispositions s'appliquent aux opérations de regroupement intervenues à compter du 1er janvier 2003.

5. Les 1 et 2 de l'article 210 A du CGI s'appliquent à la transmission universelle de patrimoine réalisée entre deux ou plusieurs établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat, sous réserve que l'entité qui possède les biens à l'issue de l'opération respecte les prescriptions mentionnées au 3 du même article.

Pour l'application de ces dernières dispositions, la société absorbée s'entend de l'entité qui possédait les biens avant l'intervention de l'opération, et la société absorbante s'entend de l'entité possédant ces mêmes biens après l'opération. Ces dispositions s'appliquent aux opérations de regroupement intervenues à compter du 1er janvier 2010.

6. En ce qui concerne l'acquisition d'une société suivie de sa fusion avec la société qui l'acquiert, cf. RES N° 2007/48 au BOI-IS-FUS-10-40.

Titre 1 : Fusions de sociétés

(BOI-IS-FUS et suivants)

Chapitre 1 : Avantages fiscaux prévus en faveur des fusions (CGI, Art. 210 A)

4036

1. Les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif (actif immobilisé et actif circulant) apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 210 A, 1-al. 1).

Il en est de même des provisions de la société absorbée qui ne deviennent pas sans objet (CGI, art. 210 A, 2).

2. Quelle que soit la date de la fusion, la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante, lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit en apport ou qui correspondent à ses droits dans la société absorbée, n'est pas non plus soumise à l'IS (CGI, art. 210 A, 1-al. 2).

3. L'inscription à l'actif de la société absorbante du mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée ne peut donner lieu à aucune déduction ultérieure (CGI, art. 210 A, 1-al 3).

4. Enfin, l'attribution gratuite des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société absorbée n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers.

S'agissant de la reprise des titres de la société absorbante au bilan des entreprises membres de la société absorbée, cf. n^{os} 3135 (Remarques).

Lorsque la société absorbante a acquis les titres de la société absorbée moins de deux ans avant la fusion, l'éventuelle moins-value à court terme réalisée à l'occasion de l'annulation de ces titres de participation n'est pas déductible à hauteur du montant des produits de ces titres qui a ouvert droit à l'application du régime prévu aux articles 145 et 216 du CGI depuis leur acquisition (CGI, art. 210 A,1, 4e alinéa instauré par l'article 16 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012).

Chapitre 2 : Obligations de la société absorbante

4037

L'application de ce régime spécial est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter tous les engagements énumérés au 3 de l'article 210 A du CGI :

a. La société absorbante doit reprendre au passif de son bilan les provisions, la réserve spéciale des plus-values à long terme figurant au passif de la société absorbée, ainsi que la réserve où ont été portées les provisions pour fluctuation des cours en application du sixième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

b. La société absorbante doit se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière.

c. La société absorbante doit calculer les plus-values réalisées ultérieurement sur la cession d'éléments d'actif non amortissables d'après la valeur que ces éléments avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. Les plus-values à long terme qui ont bénéficié d'un sursis d'imposition, notamment dans le cadre de l'article 210 A du CGI doivent être comprises dans le résultat imposable dans les conditions et au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés, dès lors que l'événement mettant fin totalement ou partiellement au sursis d'imposition intervient au titre d'un exercice ouvert depuis le 1er janvier 1997.

d. La société absorbante doit réintégrer dans les bénéfices imposables au taux de droit commun les plus-values nettes dégagées lors de l'apport des biens amortissables.

La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée ; dans les autres cas, la réintégration s'effectue par parts égales sur une période de cinq ans. S'agissant des plus-values afférentes aux plantations, agencements et aménagements des terrains inscrits à l'actif immobilisé et amortissables sur une durée au moins égale à quinze ans, il est rappelé que les plantations constituent des éléments de l'actif immobilisé amortissable, distincts des terres qui les supportent. De plus, le dispositif d'étalement ne concerne que les agencements et aménagements qui aboutissent à une amélioration temporaire (clôture, mouvements de terre, drainage et

défrichement, travaux de viabilité, aménagements de parking à ciel ouvert...).

Pour le calcul de la somme à réintégrer, il y a lieu de procéder à une compensation entre les plus-values et moins-values dégagées par l'apport des biens relevant d'une durée de réintégration identique.

Lorsque le total des plus-values nettes sur les constructions, les plantations et les agencements et aménagements des terrains excède 90 % de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, la réintégration des plus-values afférentes aux constructions, aux plantations et aux agencements et aménagements des terrains est effectuée par parts égales sur une période égale à la durée moyenne d'amortissement de ces biens pondérée en fonction de leur valeur d'apport. Cette disposition appelle les précisions suivantes :

- si l'apporteur ou la société absorbée a opté pour l'imposition immédiate au taux réduit (cf. toutefois ci-dessus) de la plus-value nette à long terme afférente à l'ensemble des éléments amortissables apportés, l'appréciation du seuil de 90 % doit s'effectuer en ne retenant que les plus-values et moins-values à court terme ;

- la durée moyenne pondérée d'amortissement des biens apportés qui permet de calculer la durée de réintégration des plus-values se détermine en fonction des valeurs d'apport et des durées d'amortissement retenues par la société absorbante ou la société bénéficiaire des apports.

Il est toutefois admis que la société bénéficiaire des apports ou la société absorbante puisse procéder à des réintégrations supérieures à celles auxquelles elle est légalement tenue à condition qu'à la clôture de chaque exercice théoriquement concerné par la réintégration, le montant cumulé des réintégrations opérées soit au moins égal au montant qui aurait résulté d'une réintégration linéaire.

Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée.

En contrepartie de la réintégration des plus-values dégagées sur les biens amortissables apportés, la société absorbante peut calculer les plus-values et les amortissements ultérieurs afférents à ces éléments, d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de l'apport.

Lorsque l'apport des éléments amortissables fait apparaître une moins-value nette, celle-ci peut être imputée par la société apporteuse sur ses résultats imposables ou transférée à la société absorbante qui l'imputera sur ses propres résultats (cf. sur ce dernier point, n° **4038**).

e. Enfin, la société absorbante doit inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. À défaut, elle doit comprendre dans ses résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'opération, le profit correspondant à la différence entre la nouvelle valeur de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

Remarques :

1. Les droits afférents à un contrat de crédit-bail sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies A du CGI.

En cas de cession ultérieure de ces droits qui sont assimilés à des éléments non amortissables ou de cession du terrain, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces droits avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée (CGI, art. 210 A, 5).

2. Les titres du portefeuille exclus du régime des plus ou moins-values à long terme constituent des éléments de l'actif circulant. Toutefois, par exception, ces titres sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé pour l'application du régime des fusions quelle que soit leur durée de détention par l'entreprise.

L'assimilation des titres du portefeuille ainsi visés à des éléments de l'actif immobilisé supprime l'obligation d'apporter les titres en cause à leur valeur fiscale. L'apport de ces titres à leur valeur réelle n'entraîne pas l'imposition immédiate de profits réalisés à cette occasion par la société apporteuse lorsque les conditions mentionnées à l'article 210 A du CGI sont respectées. Cette imposition est reportée chez la société bénéficiaire de l'apport dans les conditions prévues au 3-c de l'article 210 A du CGI (cf. n° 4037). La société bénéficiaire de l'apport doit prendre l'engagement de calculer le résultat de cession ultérieure des titres en cause d'après la valeur fiscale qu'ils avaient dans les écritures de la société absorbée (CGI, art. 210 A, I-6).

Chapitre 3 : Report des déficits

(CGI, art. 209, II modifié par l'article 15 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012)

A. Déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée

(BOI-SJ-AGR-20-30)

4038

Ces déficits ne sont pas, en principe, déductibles des résultats de la société absorbante. Toutefois, sous réserve d'un agrément ministériel préalable délivré dans les conditions prévues au II de l'article 209 et 1649 nonies du CGI, les déficits antérieurs et la fraction d'intérêts mentionnée au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI, non encore déduits par la société absorbée peuvent être reportés sur les bénéfices de la société absorbante réalisés après la fusion, dans les conditions prévues respectivement au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI (cf. n° 3861) et au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI .

La possibilité de transfert des déficits est ouverte aux fusions et aux opérations assimilées du point de vue fiscal à des fusions dès lors qu'elles bénéficient du régime de l'article 210 A du CGI (cf. n° 4046).

Les conditions de délivrance de l'agrément ont été modifiées pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012 par l'article 15 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

Ainsi, l'agrément est délivré lorsque :

a. l'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;

b) l'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet par la société absorbée ou apporteuse, pendant la période au titre de laquelle ces déficits et ces intérêts ont été constatés, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ;

c) l'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés absorbantes ou bénéficiaires des apports pendant un délai minimal de trois ans, sans faire l'objet, pendant cette période, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ;

d) les déficits et intérêts susceptibles d'être transférés ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés ni de la gestion d'un patrimoine immobilier.

En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, les déficits transférés sont ceux afférents à la branche d'activité apportée. Pour ces mêmes opérations, en cas de reprise d'un passif excédant la valeur réelle de l'actif qui est transféré à l'occasion d'une opération mentionnée au 3° du 1 de l'article 210-0 A du CGI, la charge correspondant à cet excédent ne peut être déduite.

En conséquence, le plafonnement en fonction de la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exploitation, hors immobilisations financières, ou de la valeur d'apport de ces mêmes éléments est supprimé. En revanche, il convient dans le cadre de la demande d'agrément et conformément à la pratique antérieure, de déterminer l'origine des déficits transférables au moyen de la comptabilité analytique de l'entreprise.

B. Déficits de la société absorbante

Sous réserve de l'absence de changement d'objet social ou d'activité réelle au sens du 5 de l'article 221 du CGI, la société absorbante pourra continuer à reporter ses déficits subis jusqu'au jour de la fusion sur les bénéfices réalisés ultérieurement à cette opération, dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI (cf. n° 3861).

Titre 2 : Scissions et apports partiels d'actif

(CGI, art. 210 B et 210 B bis ; BOI-IS-FUS-20 et suivants)

Remarque : Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions prévues aux articles 210 A à 210 C du CGI s'appliquent aux opérations visées au I de l'article 210-0 A du CGI réalisées à compter du 1er janvier 2002. Elles ne s'appliquent pas aux opérations visées au II de l'article 210-0 A du CGI réalisées à compter du 1er janvier 2002.

4039

Le régime fiscal de faveur des fusions s'applique aux scissions et aux apports partiels d'actif de plein droit ou sur agrément du ministre de l'Économie et des Finances, dans les conditions définies à l'article 210 B du CGI.

Chapitre 1 : Régime fiscal de faveur de plein droit

4040

Le régime spécial des fusions s'applique à l'apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés lorsque la société apporteuse prend l'engagement dans l'acte d'apport :

- de conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport ;

- de calculer ultérieurement les plus-values de cession afférentes à ces mêmes titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient, du point de vue fiscal, dans ses propres écritures.

Pour les opérations d'apport réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008, la rupture de l'engagement de conservation des titres remis en contrepartie de l'apport entraîne la déchéance du régime de l'article 210 A du CGI appliqué à l'opération d'apport partiel d'actif. La déchéance intervient et produit ses effets à la date de réalisation de cette opération.

4041

Le régime des fusions s'applique également à la scission de société comportant au moins deux branches complètes d'activités lorsque chacune des sociétés bénéficiaires des apports reçoit une ou plusieurs de ces branches et que les associés de la société scindée s'engagent, dans l'acte de scission, à conserver pendant trois ans les titres représentatifs de l'apport qui leur ont été répartis proportionnellement à leurs droits dans le capital.

L'obligation de conservation des titres n'est exigée que des associés qui détiennent dans la société scindée, à la date d'approbation de la scission, 5 % au moins des droits de vote ou qui y exercent ou y ont exercé dans les six mois précédant cette date, directement ou par l'intermédiaire de leurs mandataires sociaux ou préposés, des fonctions de direction, d'administration ou de surveillance et détiennent au moins 0,1 % des droits de vote dans la société.

Les droits de vote détenus par les associés ainsi soumis à l'obligation de conservation doivent représenter ensemble, à la date de l'approbation de la scission, 20 % au moins du capital de la société scindée.

Le défaut de souscription de l'engagement de conservation ou le non-respect de l'obligation de conservation par un associé d'une société scindée n'entraîne pas la déchéance rétroactive du régime de l'article 210 A du CGI mais l'application de l'amende prévue à l'article 1734 ter A (CGI, art. 210 B, 1).

4042

Les apports de participations portant sur plus de 50 p. 100 du capital de la société dont les titres sont apportés sont assimilés à une branche complète d'activité, sous réserve que la société apporteuse respecte les règles et conditions prévues aux troisième et quatrième alinéas du 7 bis de l'article 38 du CGI.

Il en est de même, sous la même réserve, d'une part, des apports de participations conférant à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30% des droits de vote de la société dont les titres sont apportés lorsqu'aucun autre associé ne détient, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure et d'autre part, des apports de participations conférant à la société bénéficiaire des apports, qui détient d'ores et déjà plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés, la fraction des droits de vote la plus élevée dans la société (CGI, art. 210 B, 1).

La branche complète d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

À cet égard, une division qui ne comprend pas d'éléments incorporels lui garantissant des débouchés commerciaux (clientèle) ne constitue pas une branche complète et autonome d'activité. Il en est de même d'une division qui ne disposerait pas des éléments nécessaires lui garantissant un approvisionnement pérenne. Cela étant, une telle division sera considérée comme constituant une branche complète et autonome d'activité si, toutes les autres conditions étant remplies par ailleurs, des

contrats conclus avec la société ou les sociétés qui assurent la commercialisation des produits qu'elle fabrique ou des prestations qu'elle réalise, ou la fabrication de produits qu'elle commercialise lui garantissent des débouchés ou un approvisionnement pour une durée au moins égale à 5 ans.

En cas d'apport partiel d'actif, il est admis que la branche complète d'activité apportée ne comprenne pas certains éléments d'actif et de passif. Cette mesure d'assouplissement ne s'applique pas aux opérations de scissions.

Chapitre 2 : Régime fiscal de faveur sur agrément

4043

Lorsque les conditions mentionnées au 1 de l'article 210 B du CGI (cf. ci-dessus) ne sont pas remplies, le régime des fusions s'applique aux apports partiels d'actif et aux scissions sur agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du CGI (CGI, art. 210 B, -3).

L'agrément est délivré lorsque, compte tenu des éléments faisant l'objet de l'apport :

- l'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties ;

- l'opération n'a pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ;

- les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition.

Chapitre 3 : Apport de plein droit des titres grevés de l'engagement de conservation de trois ans

(CGI, art. 210 B bis)

4044

Les titres représentatifs d'un apport partiel d'actif ou d'une scission grevés de l'engagement de conservation de trois ans mentionné à l'article 210 B du CGI peuvent être apportés, sans remise en cause du régime prévu à l'article 210 A du CGI ou sans que l'amende prévue à l'article 1768 du CGI ne soit appliquée, sous réserve du respect des conditions suivantes :

- les titres sont apportés dans le cadre d'une fusion, d'une scission ou d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de l'article 210 A du CGI ;

- la société bénéficiaire de l'apport conserve les titres reçus jusqu'à l'expiration du délai de conservation prévu à l'article 210 B du CGI.

- l'engagement de conservation doit être souscrit dans l'acte d'apport par les sociétés apporteuse et bénéficiaire de l'apport. En cas d'apports successifs au cours du délai de conservation prévu à l'article 210 B du CGI, toutes les sociétés apporteuses et bénéficiaires des apports doivent souscrire cet engagement dans le même acte pour chaque opération d'apport.

4045

Le non-respect de l'une des conditions prévues au n° **4044** entraîne la déchéance rétroactive du régime de l'article 210 A du CGI appliqué à l'opération initiale d'apport partiel d'actif rémunérée par les titres grevés de l'engagement de conservation.

La société bénéficiaire de l'apport qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres représentatifs d'une scission est seule redevable de l'amende prévue à l'article 1768 du CGI. La société apporteuse, ou les sociétés apporteuses en cas d'apports successifs, sont solidairement responsables du paiement de cette amende (CGI, art. 210 B bis, 2).

• En ce qui concerne les obligations déclaratives spécifiques des entreprises participant à des opérations de restructuration, cf. n° 3921.

Titre 3 : Définition des opérations ouvrant droit aux régimes spéciaux prévus en faveur des fusions et des scissions de sociétés

(CGI, art. 210-0 A ; BOI-IS-FUS-20-10, RES N° 2005/71 au BOI-IS-FUS-40-40)

4046

Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions, prévues au 7 bis de l'article 38 du CGI, au I ter modifié et au V de l'article 93 quater du CGI , aux articles 112, 115, 120, 121, 151 octies, 151 octies A, 151 octies B, 151 nonies, 208 C, 208 C bis du CGI, aux articles 210 A à 210 C du CGI, à l'article 210 E du CGI, aux deuxième et troisième alinéas du II de l'article 220 quinquies du CGI et aux articles 223 A à 223 U du CGI, sont applicables :

1° s'agissant des fusions, aux opérations réalisées à compter du 1er janvier 2002 par lesquelles :

- une ou plusieurs sociétés absorbées transmettent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une autre société préexistante absorbante, moyennant l'attribution à leurs associés de titres de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ;

- deux ou plusieurs sociétés absorbées transmettent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une société absorbante qu'elles constituent, moyennant l'attribution à leurs associés de titres de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ;

- sont aussi concernées les opérations pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de titres de la société absorbante contre les titres de la société absorbée lorsque ces titres sont détenus soit par la société absorbante soit par la société absorbée. En effet, au plan juridique, dans ces situations, la société absorbante n'est pas tenue de remettre des titres en contrepartie de l'apport.

2° s'agissant des scissions, aux opérations réalisées à compter du 1er janvier 2002 par lesquelles la société scindée transmet, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution aux associés de la société scindée, proportionnellement à leurs droits dans le capital, de titres des sociétés bénéficiaires des apports et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ;

Sont aussi concernées les opérations pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de titres de chacune des sociétés bénéficiaires de l'apport contre les titres de la société scindée lorsque ces titres sont détenus soit par la société bénéficiaire de l'apport soit par la société scindée.

3° aux opérations de dissolution-confusion des patrimoines visées à l'article 1844-5 du code civil réalisées à compter du 1er janvier 2002.

4047

Sont exclues du champ d'application des régimes de faveur prévus au 7 bis de l'article 38 du CGI, au I ter modifié et au V de l'article 93 quater du CGI, aux articles 115, 151 octies, 151 octies A, 151 octies B, 151 nonies, 210 A à 210 C du CGI et aux deuxième à quatrième alinéas du II de l'article 220 quinquies du même code, les opérations de fusions, scissions et apports partiels d'actif et échanges de titres réalisées à compter du 1er janvier 2002 lorsqu'elles sont opérées par une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, ayant son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Partie 12 : Régime fiscal des groupes de sociétés

(CGI, art. 223 A à 223 U ; CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZD à 46 quater-0 ZL ; Décret n° 2008-683 du 8 juillet 2008 ; décret n° 2009-684 du 12 juin 2009 ; décret n° 2009-811 du

30 juin 2009 ; BOI-IS-GPE)

Remarque : Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions prévues aux articles 223 A à 223 U du CGI sont applicables aux opérations visées au I de l'article 210-0 A du CGI réalisées à compter du 1er janvier 2002. Elles ne s'appliquent pas aux opérations visées au II de l'article 210-0 A réalisées à compter du 1er janvier 2002 (cf. nos 4046).

4050

En vue de mieux assurer la neutralité de la fiscalité à l'égard des structures économiques et de renforcer la compétitivité des entreprises françaises, les articles 223 A à U du CGI instituent un régime fiscal des groupes de sociétés.

Les modalités d'application de ce régime sont codifiées aux articles 46 quater-0 ZD à 46 quater-0 ZL de l'annexe III au CGI modifiés par l'article 3 du décret n° 2014-549 du 26 mai 2014.

Titre 1 : Formation du groupe

(IS-GPE-10)

Chapitre 1 : Entreprises éligibles

4051

Le régime s'applique aux sociétés soumises à l'IS dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévue à l'article 214 du CGI (sociétés coopératives de consommation, SCOP et SICA) sans considération de leur forme ou de la nature de leur activité. Les quartiers généraux et les centres de logistique sont également éligibles au régime de groupe mentionné à l'article 223 A du CGI si les conditions d'application de ce régime sont remplies. Les sociétés étrangères peuvent également être membres d'un groupe dans certaines conditions.

Chapitre 2 : Conditions tenant à la détention du capital des sociétés du groupe

4052

Le capital de la société mère ne doit pas être détenu à 95 % au moins directement ou indirectement par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI (CGI, art. 223 A, 1er alinéa) (cf. toutefois ci-dessous n° 4070).

Toutefois, le capital de la société mère peut être détenu indirectement à 95 % ou plus par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI, lorsque cette participation indirecte est détenue par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales non soumises à cet impôt dans ces mêmes conditions ou, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010, par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales qui y sont soumises dans ces mêmes conditions mais dont le capital n'est pas détenu, directement ou indirectement, par cette autre personne morale à 95 % au moins (CGI, art. 223 A, 1er alinéa).

Le capital des filiales doit être détenu à 95 % au moins de manière continue au cours de l'exercice directement par la société mère ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés ou d'établissements stables membres du groupe, désignés par les termes “ sociétés du groupe ”, ou de sociétés ou d'établissements stables, désignés par les termes “ sociétés intermédiaires ”, détenus à 95 % au moins par la société mère, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires (RES N° 2009/34 au BOI-IS-GPE-10-20-10, RES N° 2011/15 au BOI-IS-GPE-40-10).

Pour le calcul du taux de détention du capital, il est fait abstraction, dans la limite de 10 % du capital de la société, des titres détenus par les salariés ou mandataires sociaux provenant de l'exercice d'options de souscription ou d'achat d'actions (code de commerce, art. L. 225-177 à L. 225-184), de l'attribution

gratuite d'actions (code de commerce, art. L 225-197-1 à L 225-197-5) ou des titres émis par une réglementation étrangère équivalente ou de l'attribution réservée aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise (code du travail, art. L.3332-18 à L. 3332-24) ainsi que des titres attribués, après rachat, dans les mêmes conditions, par une société à ses salariés non mandataires. Ce mode particulier de calcul ne s'applique plus à compter de l'exercice au cours duquel le détenteur des titres émis ou attribués dans les conditions qui précèdent cède ses titres ou cesse toute fonction dans la société. Toutefois, si, au cours d'un exercice, la cession des titres ou la cessation de fonction a pour effet de réduire à moins de 95 % la participation dans le capital d'une filiale, cette dernière peut demeurer dans le groupe si la société mère détient de nouveau au moins 95 % de son capital à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice. Si la cessation de fonction intervient au cours de la période de conservation prévue au sixième alinéa du I de l'article L. 225-197-1 du code de commerce, ou par une réglementation étrangère équivalente, il continue à être fait abstraction des actions dont la conservation est requise dans les conditions qui précèdent, jusqu'à l'expiration de la période précitée (CGI, art. 223 A, 4ème alinéa).

Chapitre 3 : Option de la société mère, accord des filiales et mise à jour du périmètre

4053

L'option doit être exercée au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui au titre duquel le régime s'applique (RES N° 2011/33 au BOI-IS-GPE-10-40).

Seules peuvent être membres du groupe, les sociétés ou les établissements stables qui ont donné leur accord et dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI.

Seules peuvent être qualifiées de sociétés intermédiaires les sociétés ou les établissements stables qui ont donné leur accord et dont les résultats sont soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un État de l'Union européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (cf. BOI-IS-GPE-10-30-30).

Les accords mentionnés ci-dessus sont formulés au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui ou la société devient membre du groupe ou devient une société intermédiaire, ou dans les trois mois de l'acquisition des titres d'une société du groupe ou d'une autre société intermédiaire.

Les options et les accords sont renouvelés par tacite reconduction, sauf dénonciation au plus tard à l'expiration du délai prévu au 1 de l'article 223 du CGI pour le dépôt de la déclaration de résultat du dernier exercice de chaque période.

Les sociétés du groupe et, sous réserve de la réglementation étrangère qui leur est applicable, les sociétés intermédiaires doivent ouvrir et clore leurs exercices respectifs à la même date. Les exercices ont, en principe, une durée de douze mois (il est admis que l'application d'une date de clôture variable, dans la mesure où la date retenue n'entraîne qu'une variation minime de la durée des exercices sociaux, ne fait pas obstacle à l'application de cette règle : ex : clôture des exercices sociaux pour la société mère et les filiales le dernier lundi du mois de décembre). Par exception, la durée d'un exercice des sociétés du groupe peut être inférieure ou supérieure à douze mois, sans préjudice des dispositions de l'article 37 du CGI. Cette exception ne peut s'appliquer qu'une seule fois au cours d'une période couverte par une même option. La modification de la date de clôture de l'exercice doit être notifiée au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant le premier exercice concerné (CGI, art. 223 A, 5ème alinéa). La modification de la durée de l'exercice concerne toutes les sociétés du groupe.

Valable pour cinq exercices, l'option est notifiée sur papier libre selon le modèle établi par l'administration, accompagnée de la liste des personnes morales qui seront membres du groupe et des attestations par lesquelles les sociétés filiales donnent leur accord pour l'entrée dans le groupe.

Pour chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option, la société mère notifie, au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option, la liste des sociétés membres du groupe et des sociétés intermédiaires , ainsi que l'identité des sociétés qui cessent d'être membres de ce groupe ou qui cessent d'être qualifiées de sociétés intermédiaires. À défaut, le résultat d'ensemble est déterminé à partir du résultat des sociétés mentionnées sur la dernière liste notifiée au service dans le délai légal si ces sociétés continuent à remplir les conditions prévues pour bénéficier du

régime fiscal des groupes de sociétés (CGI, art. 223 A, 8e alinéa modifié, CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZD).

Les sociétés ou les établissements stables qui acceptent de faire partie du groupe défini à l'article 223 A du CGI adressent l'attestation mentionnée à l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III au CGI au service dont elles relèvent au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui au titre duquel le régime défini à l'article 223 A du CGI s'applique. L'accord est valable jusqu'à la sortie du groupe de la société filiale concernée. Il peut être dénoncé au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat du dernier exercice précédant la période couverte par le renouvellement de l'option prévu au sixième alinéa de l'article 223 A du CGI.

Les sociétés filiales dont les résultats d'un exercice cesseront d'être pris en compte dans le résultat d'ensemble par décision de la société mère en informent le service des impôts dont elles relèvent au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédent (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZE).

Titre 2 : Détermination et imposition du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-values d'ensemble

Chapitre 1 : Détermination et imposition du résultat d'ensemble

(BOI-IS-GPE-20)

4054

A. Détermination du résultat d'ensemble

Chaque société membre du groupe doit déterminer son résultat fiscal dans les conditions de droit commun. Le résultat d'ensemble déterminé par la société mère est égal à la somme algébrique des résultats des sociétés membres. Ce résultat d'ensemble est (CGI, art. 223 B) :

- diminué :

• de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou de l'alinéa suivant (disposition applicable pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009 ; CGI, art. 223 B, 2e alinéa).
• du montant des provisions rapportées en application du 5° du 1 alinéa 16 de l'article 39 du CGI, qui correspondent aux dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe en vue de faire face à la dépréciation de créances détenues sur d'autres sociétés du groupe ou aux risques encourus du fait de telles sociétés, si la société créancière et la société débitrice sont membres du groupe ou d'un même groupe créé ou élargi dans les conditions prévues au c, d, e, f, g, h ou i du 6 de l'article 223 L du CGI au titre de l'exercice au cours duquel ces provisions sont rapportées ; pour l'application de cette disposition, les sociétés sont libres de déterminer la dotation sur laquelle sera imputée la reprise de provision.
• des produits des participations perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe et des produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou de l'alinéa précédent, s'ils n'ouvrent pas droit à l'application du régime des sociétés mères mentionné au 1 de l'article 145 du CGI. Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, lorsque les titres n'ont pas été conservés pendant un délai de deux ans, leur prix de revient est diminué, pour la détermination de la plus-value ou

moins-value de cession, du montant des produits de participation y afférents dont le montant a été retranché du résultat d'ensemble en application du présent alinéa. Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, lorsque les titres mentionnés à la première phrase du deuxième alinéa du a ter du I de l'article 219 du CGI sont conservés pendant au moins deux ans, leur prix de revient est diminué, pour la détermination de la moins-value de cession, du montant des produits de participation y afférents dont le montant a été retranché du résultat d'ensemble en application du présent alinéa, au cours de l'exercice au titre duquel cette moins-value a été constatée et des cinq exercices précédents (CGI, art. 223 B, 3e alinéa complété par l'article 16 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012).

- majoré :

• des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe, des titres détenus dans d'autres sociétés du groupe et exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI, ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés. Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, il est également majoré du montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur des sociétés intermédiaires, des titres détenus dans de telles sociétés et exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés, à l'exception de la fraction de ces dotations pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble.
En cas de cession d'un élément d'actif entre sociétés du groupe, les dotations aux provisions pour dépréciation de cet élément d'actif autre que des titres éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme effectuées postérieurement à la cession sont rapportées au résultat d'ensemble, à hauteur de la plus-value ou du profit dégagé lors de la cession et placé en report d'imposition dans les conditions prévues à l'article 223 F du CGI. Si l'élément d'actif a fait l'objet antérieurement de plusieurs cessions successives à l'intérieur du groupe, la réintégration à effectuer par la société mère est limitée à l'excédent des plus-values ou profits sur les moins-values ou pertes résultant de ces cessions. En ce qui concerne la neutralisation de la dotation aux provisions constituée à raison d'une dépréciation de titres éligibles au régime des plus et moins-values à long terme, cf. n° 4064. Lorsqu'en application du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI, la société-mère comprend dans le résultat d'ensemble le résultat ou la plus ou moins-value non pris en compte lors de sa réalisation, la fraction de la provision qui n'a pas été déduite en application de la disposition précédente, ni rapportée en application du treizième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, est retranchée du résultat d'ensemble.
• du montant des jetons de présence et tantièmes déduits du résultat des sociétés filiales du groupe,
• des souscriptions en capital versées par des sociétés du groupe dans d'autres sociétés du même groupe et déductibles au titre de la recherche ou de certains investissements dans les DOM (CGI, art. 223 L, 3).
L'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre sociétés du groupe ou, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, par une société du groupe à une société intermédiaire, à l'exception de la fraction de ces montants qui n'est pas reversée au cours du même exercice à des sociétés du groupe et pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, ou par une société intermédiaire à une société du groupe, pour la fraction de ces montants pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle provient d'un abandon de créance ou d'une subvention directe ou indirecte consenti, sans avoir été pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble, par une autre société du groupe à cette société intermédiaire, n'est pas pris en compte. Toutefois, le montant de l'abandon de créance non retenu pour la détermination du résultat d'ensemble ne peut excéder la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société qui consent l'abandon (CGI, art. 223 B, 6e alinéa).

4055

Charges financières d'aménagement des structures du groupe (CGI, art. 223 B, al. 7).

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, lorsqu'une société a acheté les titres d'une autre société qui est ou qui devient membre du même groupe ou les titres d'une société intermédiaire aux personnes qui la contrôlent, directement ou indirectement, ou à des sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, les charges financières déduites pour la détermination du résultat d'ensemble sont rapportées à ce résultat pour une fraction égale au rapport du prix d'acquisition de ces titres, limité, le cas échéant, à la

valeur vénale des titres des sociétés du groupe directement ou indirectement détenues par la société intermédiaire acquise, à la somme du montant moyen des dettes, de chaque exercice, des entreprises membres du groupe.

Le prix d'acquisition à retenir est réduit du montant des fonds apportés à la société cessionnaire lors d'une augmentation du capital réalisée simultanément à l'acquisition des titres à condition que ces fonds soient apportés à la société cessionnaire par une personne autre qu'une société membre du groupe ou, s'ils sont apportés par une société du groupe, qu'ils ne proviennent pas de crédits consentis par une personne non membre de ce groupe.

Pour les acquisitions réalisées au cours des exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2006, la réintégration s'applique pendant l'exercice d'acquisition des titres et les quatorze exercices suivants.

Pour les acquisitions réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, la réintégration s'applique pendant l'exercice d'acquisition des titres et les huit exercices suivants.

Ces dispositions s'appliquent même si la société directement ou indirectement rachetée n'est pas ou ne devient pas membre du même groupe que la société cessionnaire, dès lors que la première est absorbée par la seconde ou par une société membre ou devenant membre du même groupe que la société cessionnaire (CGI, art. 223 B, 8è alinéa).

Ces dispositions ne s'appliquent pas :

- si la cession est opérée entre sociétés membres du même groupe ;

- au titre des exercices au cours desquels la société directement ou indirectement rachetée n'est plus membre du groupe, sous réserve que sa sortie du groupe ne résulte pas d'une fusion avec une autre société du groupe ;

- si les titres cédés à la société membre du groupe ont été acquis, directement ou par l'intermédiaire de l'acquisition d'une société qui contrôle, directement ou indirectement, la société rachetée au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, immédiatement auparavant, auprès de personnes autres que celles mentionnées ci-dessus (associés ou actionnaires qui contrôlent le groupe ou sociétés contrôlées par ces associés), et en vue de rétrocession.

- au titre des exercices au cours desquels la société qui détient les titres de la société rachetée n'est plus contrôlée par les personnes qui contrôlaient la société cessionnaire au moment de l'acquisition de la société cible.

4056

Réintégration d'une fraction des charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition de sociétés membres du groupe par des personnes qui n'en sont pas membres (CGI, art. 223 B bis modifié par l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2013).

1°. Les charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition de sociétés membres du groupe par des personnes qui n'en sont pas membres sont réintégrées au résultat d'ensemble pour une fraction égale à **15 %** de leur montant (ce taux est porté à **25 %** pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014).

2°. Le 1° ne s'applique pas lorsque le montant total des charges financières nettes du groupe est inférieur à trois millions d'euros.

3°. Pour l'application des 1° et 2°, le montant des charges financières nettes est entendu comme la somme des charges ou produits financiers nets de chacune des sociétés membres du groupe tels que définis au III de l'article 212 bis du CGI.

4°. Pour l'application du 1°, le montant des charges financières est diminué des fractions des charges financières non admises en déduction en application du IX de l'article 209 du CGI, de l'article 212 du CGI et du septième alinéa ainsi que des six derniers alinéas de l'article 223 B du CGI.

4° bis. Pour l'application du 1°, le montant des charges financières nettes est diminué des charges financières de chacune des sociétés du groupe afférentes aux contrats de financement des stocks de produits faisant l'objet d'une obligation réglementaire de conservation et dont le cycle de rotation est supérieur à trois ans. Cette exclusion du champ d'application du plafonnement général des charges financières nettes s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2013 (CGI, 223 B bis-IV bis issu de l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2013). Pour plus de précisions sur les contrats de financement et les stocks éligibles, voir BOI-IS-BASE-35-40 au I-B-1-b-2°. .

5°. Le même 1° ne s'applique pas aux charges financières supportées par le délégataire, concessionnaire et partenaire privé, afférentes aux biens acquis ou construits par lui dans le cadre :

- D'une délégation de service public mentionnée à l'article 38 de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993

relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques ;

- D'un contrat de concession de travaux publics, tel que défini par l'ordonnance n° 2009-864 du 15 juillet 2009 relative aux contrats de concession de travaux publics ;

- D'un contrat de concession mentionné à l'article L. 2224-31 du code général des collectivités territoriales ;

- D'un contrat de partenariat, tel que défini par l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat ;

- D'un bail emphytéotique, tel que défini à l'article L. 1311-2 du code général des collectivités territoriales ou à l'article L. 6148-2 du code de la santé publique.

Les charges financières mentionnées au premier alinéa du présent 5° s'entendent également de celles supportées par la société dont l'objet unique est la détention de titres de sociétés agissant exclusivement en tant que délégataire, concessionnaire ou partenaire privé dans le cadre de contrats mentionnés ci-dessus.

Le présent 5° s'applique aux charges financières supportées dans le cadre des contrats mentionnés ci-dessus déjà signés au 30 décembre 2012.

4057

Neutralisation des intérêts différés par les filiales au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007 en cas de « sous-capitalisation » (CGI, art. 223 B, 13è à 19è alinéas ; CGI, Annexe III, art. 46 quater-0 BA, 46 quater-0 ZL).

Par exception aux dispositions prévues au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI (cf. n° 1065-2, 6e §), les intérêts non admis en déduction, en application des cinq premiers alinéas du 1 du II du même article, du résultat d'une société membre d'un groupe et retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ne peuvent être déduits des résultats ultérieurs de cette société.

Lorsque, au titre de l'exercice, la somme des intérêts non admis en déduction chez les sociétés membres du groupe en application des cinq premiers alinéas du 1 du II de l'article 212 du CGI est supérieure à la différence entre :

1° La somme des intérêts versés par les sociétés du groupe à des sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI n'appartenant pas au groupe à l'exclusion, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, de la fraction des intérêts versés à une société intermédiaire pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle a été reversée au cours du même exercice à une société du groupe, et des intérêts versés par des sociétés du groupe au titre d'exercices antérieurs à leur entrée dans le groupe et déduits sur l'exercice en vertu des dispositions du sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI;

2° Et une limite égale à 25 % d'une somme constituée par l'ensemble des résultats courants avant impôts de chaque société du groupe majorés, d'une part, des amortissements pris en compte pour la détermination de ces résultats, de la quote-part de loyers de crédit-bail prise en compte pour la détermination du prix de cession du bien à l'issue du contrat et des intérêts versés à des sociétés liées directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 du CGI n'appartenant pas au groupe, à l'exclusion, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, de la fraction des intérêts versés à une société intermédiaire pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle a été reversée au cours du même exercice à une société du groupe et minorés, d'autre part, des dividendes perçus d'une autre société du groupe, ou, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, d'une société intermédiaire dont le montant ou le montant de la quote-part y afférente est retranché du résultat d'ensemble dans les conditions des deuxième et troisième alinéas de l'article 223 B du CGI.

l'excédent correspondant est déduit du résultat d'ensemble de cet exercice, cette déduction ne pouvant être supérieure à la somme des intérêts non admis en déduction mentionnée au quinzième alinéa de l'article 223 B du CGI.

Les intérêts non déductibles immédiatement du résultat d'ensemble sont déductibles au titre de l'exercice suivant, puis le cas échéant au titre des exercices postérieurs, sous déduction d'une décote de 5 % appliquée au titre de chacun de ces exercices, à concurrence de la différence, calculée pour chacun des exercices de déduction, entre la limite prévue au 2° et la somme des intérêts mentionnée au 1° majorée des intérêts déduits immédiatement en application du dix-huitième alinéa de article 223 B du CGI.

La société mère doit joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état faisant apparaître les intérêts mentionnés au quinzième alinéa de l'article 223 B du CGI déductibles du résultat d'ensemble au titre de l'exercice et le suivi des intérêts mentionnés au dix-neuvième alinéa du même article.

4058

Déficits subis avant l'entrée dans le groupe (CGI, art. 223, I). Ces déficits ne sont imputables que sur le bénéfice de la société qui les a subis, dans les limites et conditions prévues au dernier alinéa du I de l'article 209 du CGI (cf. n° 3861). Le bénéfice à prendre en considérations s'entend après déduction des amortissements de l'exercice. Il est égal au bénéfice de l'exercice d'imputation diminué des profits correspondant aux abandons de créances ou des subventions directes ou indirectes qui lui sont consentis mais ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble en application du sixième alinéa de l'article 223 B du CGI, des plus-values de cession d'immobilisations entre sociétés du groupe, de la plus-value de réévaluation libre des éléments d'actif et augmenté, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 1999, du montant des pertes ou des moins-values à long terme qui résultent des cessions visées à l'article 223 F du CGI.

Ce bénéfice est également diminué du montant des plus-values de cession d'immobilisations non amortissables qui ont fait l'objet d'un apport ayant bénéficié des dispositions de l'article 210 A du CGI ainsi que des plus-values réintégrées en application du d du 3 du même article.

4059

Imputation du déficit sur une base élargie en cas d'absorption ou de scission de la société mère du groupe (CGI, art. 223 I, 5, ann. III, art. 46 quater-0 ZJ et 46 quater-0 ZL).

• Principes : en cas d'absorption ou de scission de la société mère ou en cas de détention d'au moins 95 % de son capital par une autre personne morale passible de l'IS, le déficit subsistant après les réintégrations consécutives à la cessation de l'ancien groupe est alloué à la société mère de ce groupe en application des dispositions de l'article 223 S du CGI. Ce déficit peut, en cas d'insuffisance des bénéfices propres de cette société, être imputé sur les bénéfices des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe, sous réserve, le cas échéant, de l'obtention de l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI (cf. ci-après).

La société mère du groupe créé ou élargi peut ne pas retenir, pour le bénéfice de la mesure de report sur une base élargie, l'ensemble des sociétés dont le déficit est susceptible d'être pris en compte pour ce calcul.

• Portée de la mesure : la part du déficit de l'ancienne société mère encore reportable afférente à une société, calculée dans les conditions prévues au 5 de l'article 223 I du CGI, ne peut plus être imputée si cette dernière société sort du groupe. Cette mesure ne concerne que les sociétés retenues pour la détermination de la quote-part de déficit imputable sur une base élargie.

• Prise en compte des déficits de la société mère absorbée ou scindée : le déficit transmis au groupe par la société mère absorbée ou scindée peut être pris en compte pour le calcul de la quotité de déficit imputable sur une base élargie.

• Agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI :

Cet agrément permet de transférer à la société absorbante ou aux sociétés bénéficiaires de la scission, mère(s) d'un nouveau groupe, le déficit d'ensemble encore reportable du groupe dissous, déterminé dans les conditions prévues à l'article 223 S du CGI, et pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, les intérêts non encore déduits en application des quinzième à dix-neuvième alinéas nouveaux de l'article 223 B du CGI (cf. n° 4057).

L'agrément est accordé sous les conditions suivantes :

a. l'opération est placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI ;

b. elle est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;

c. les déficits et les intérêts mentionnés ci-avant proviennent de la société absorbée ou scindée ou des sociétés membres du groupe auquel il a été mis fin qui font partie du nouveau groupe et pour lesquelles le bénéfice des dispositions prévues au 5 de l'article 223 I du CGI est demandé, sous réserve du respect, par ces sociétés, des conditions mentionnées aux b, c et d du II de l'article 209 du CGI :

Les déficits et les intérêts mentionnés ci-avant transférés dans le cadre de l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI au profit de la nouvelle société mère sont imputables sur les bénéfices ultérieurs, déterminés dans les conditions prévues au 4 du même article, de cette société mère et des sociétés membres de l'ancien groupe appartenant au nouveau groupe et prises en compte pour l'application du dispositif d'imputation sur une base élargie. Ces déficits et intérêts sont reportables dans les conditions prévues respectivement au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI (c'est-à-dire sur les exercices suivants sans limitation de durée, cf. n° 3861) , et pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007 au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI.

4060

Imputation du déficit d'ensemble en cas de scission partielle d'un groupe (CGI, art. 223 I, 5 et 7).

Sur agrément, et pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008, une fraction du déficit d'ensemble du groupe formé par l'apporteuse peut être transférée à la société bénéficiaire de l'apport. D'une part, cette dernière société peut donc imputer les déficits transférés sur ses bénéfices propres ultérieurs. D'autre part, si les bénéfices propres de la nouvelle société mère ne sont pas suffisants, les déficits transférés peuvent être imputés, dans les conditions prévues au 5 de l'article 223 I su CGI, sur une base élargie. Ces déficits peuvent alors être imputés sur les bénéfices propres ultérieurs des sociétés apportées. La détermination de la fraction des déficits imputables sur une base élargie est précisée à l'article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI. Cette fraction de déficit s'impute dans les limites et conditions prévues au dernier alinéa du I de l'article 209 du CGI sous réserve du respect, des conditions mentionnées aux b, c et d du II de l'article 209 du CGI.

4061

B. Imposition du résultat d'ensemble

(BOI-IS-GPE-30-10)

Le bénéfice d'ensemble est imposé au taux de droit commun de l'IS (CGI, art. 223 C, 1er al.).

Report en avant des déficits (CGI, art. 223 C, 2e al.) :

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004, le déficit d'ensemble est reporté dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI, c'est à dire sans limitation de délai.

4062

Report en arrière des déficits (CGI, art. 223 G). Sous certaines conditions, la société mère peut pratiquer le report en arrière des déficits au titre du résultat d'ensemble. L'option pour ce régime ne peut être exercée par une société filiale du groupe.

Les filiales peuvent céder à la société mère les créances nées d'une mise en œuvre du report en arrière avant leur entrée dans le groupe.

Dans ce cas, la société mère ne peut utiliser ces créances pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû à raison du bénéfice d'ensemble qu'à hauteur du montant de l'impôt sur les sociétés auquel auraient été soumises les filiales cédantes si elles n'avaient pas été membres du groupe.

4063

Report des déficits (et moins-values d'ensemble) en cas d'absorption par la mère de toutes les sociétés du groupe (CGI, art. 223 S). L'article 223 S du CGI autorise le report dans les conditions de droit commun mentionnées à l'article 209 du CGI, des déficits et moins-values d'ensemble attribués à la société mère du groupe dissous, à l'exception de la quote-part qui correspond à la fraction des déficits transmis au groupe par la société mère qui change d'activité.

Chapitre 2 : Détermination et régime fiscal des plus-values et moins-values d'ensemble

(CGI, art. 223 D, BOI-IS-GPE-20 et BOI-IS-GPE-20-20)

4064

A. Détermination des plus-values et moins-values d'ensemble

Chacune des sociétés du groupe détermine sa plus-value nette ou moins-value nette à long terme dans les conditions de droit commun, puis la société mère détermine la plus-value nette ou la moins-value nette d'ensemble en faisant la somme algébrique de ces éléments.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, le montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe à raison des participations

détenues dans des sociétés intermédiaires, à l'exception de la fraction de ces dotations pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, est ajouté à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduit de la moins-value nette à long terme d'ensemble.

Moins-values nettes à long terme antérieures à l'entrée dans le groupe (CGI, art. 223 I, 2). Elles ne peuvent être imputées que sur les plus-values à long terme réalisées par la société. La moins-value imputable est égale au montant de la plus-value de l'exercice d'imputation diminué du montant des plus-values à long terme afférentes aux cessions d'immobilisations à d'autres sociétés du groupe. Les moins-values retenues pour le calcul du résultat d'ensemble ne sont plus imputables sur les plus-values de même nature réalisées par la société au cours d'exercices ultérieurs.

Cessions d'immobilisations à l'intérieur du groupe (CGI, art. 223 F). La fraction de la plus-value ou de la moins-value afférente à la cession entre sociétés du groupe d'un élément d'actif immobilisé, acquise depuis sa date d'inscription au bilan de la société du groupe qui a effectué la première cession, n'est pas retenue pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble au titre de l'exercice de cette cession. Ce dispositif est également applicable à la fraction, calculée dans les conditions prévues à la phrase précédente, du résultat afférent à la cession entre sociétés du groupe de titres du portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI et au transfert de titres visé au cinquième ou au sixième alinéa du a du I de l'article 219 duCGI et retenu dans le résultat imposable de la société cédante lors de la cession de ces titres à une autre société du groupe, ainsi que pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, à la fraction, calculée dans les mêmes conditions, du résultat ou de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble afférent à la cession par une société du groupe à une société intermédiaire de titres d'une autre société du groupe.. Cette mesure est susceptible de concerner l'ensemble des titres de portefeuille à l'exception des titres de participation, des parts de fonds commun de placement à risques remplissant les conditions prévues au 1° du II de l'article 163 quinquies B du CGI et détenues depuis au moins cinq ans, ainsi que les parts de sociétés de capital risque remplissant les conditions prévues à l'article 1er de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, également détenues depuis au moins cinq ans.

La quote-part de frais et charges prévue au deuxième alinéa du a quinquies du I de l'article 219 du CGI afférente à la plus-value non retenue pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble en application du premier alinéa de l'article 223 F du CGI n'est pas prise en compte pour la détermination du résultat d'ensemble au titre de l'exercice de cession des titres.

Lorsqu'une société membre d'un groupe a constitué une dotation aux provisions à raison d'une dépréciation de titres éligibles au régime des plus et moins-values à long terme acquis auprès d'une autre société du groupe, cette dotation est ajoutée à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou retranchée de la moins-value nette à long terme d'ensemble à hauteur de la plus-value ou du profit dégagé lors de la cession et placé en report d'imposition dans les conditions prévues à l'article 223 F du CGI. Si l'élément d'actif a fait l'objet antérieurement de plusieurs cessions successives à l'intérieur du groupe, la réintégration à effectuer par la société mère est limitée à l'excédent des plus-values ou profits sur les moins-values ou pertes résultant de ces cessions.

Lors de la cession hors du groupe du bien ou de la sortie du groupe de la société qui a cédé ce bien ou de celle qui en est propriétaire, la société mère doit comprendre dans le résultat ou plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, le résultat ou la plus-value ou la moins-value qui n'a pas été retenu lors de sa réalisation. Il en est de même, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, lors de la sortie du groupe d'une société dont les titres ont fait l'objet d'une cession à une société intermédiaire ou, à concurrence du résultat ou de la plus-value ou de la moins-value afférent aux titres cédés, lors de la cession par une société intermédiaire à une société autre qu'une société du groupe ou une société intermédiaire, de titres, ayant préalablement fait l'objet d'une cession à une société intermédiaire, d'une société qui demeure dans le groupe. Cette règle s'applique également en cas d'apport d'une immobilisation amortissable entre sociétés du groupe, lorsque cet apport bénéficie des dispositions de l'article 210 A du CGI. Corrélativement, la dotation aux provisions pour dépréciation de cet élément actif qui avait été neutralisée lors de sa constitution pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble et qui n'a pas encore été rapportée peut être déduite du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutée à la moins-value nette à long terme d'ensemble.

La quote-part de frais et charges prévue au deuxième alinéa du a quinquies du I de l'article 219 du CGI s'applique au résultat net des plus-values de cession compris dans la plus-value ou la moins-value nette à long terme d'ensemble visée ci dessus.

Par ailleurs, la dotation aux provisions pour dépréciation qui n'a pas été prise en compte pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble et qui est rapportée en application du 5° du 1 de l'article 39 du CGI est déduite du résultat

ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutée à la moins-value nette à long terme d'ensemble au titre de l'exercice au cours duquel elle est rapportée. La société mère doit réintégrer au résultat d'ensemble de chaque exercice, une somme égale au montant des suppléments d'amortissements pratiqués au titre de l'exercice par la société cessionnaire. Il en est de même de l'amortissement différé en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI lors de la cession du bien. Ce régime n'est pas applicable aux apports placés sous le régime de l'article 210 A du CGI.

B. Régime fiscal des plus-values ou moins-values d'ensemble

(BOI-IS-GPE-30-20)

4065

La plus-value nette ou la moins-value nette d'ensemble est traitée, au niveau de la société mère, dans les conditions exposées ci-avant, n^{os} 3768 et suiv.

Les moins-values nettes à long terme retenues pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble ne sont pas déductibles des résultats de la société qui les a subies (CGI, art. 223 E, 1er alinéa).

Le montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe à raison des participations détenues dans d'autres sociétés du groupe est ajouté à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduit de la moins-value nette à long terme d'ensemble. Le montant des provisions rapportées en application du 17e alinéa du 5° du 1 de e l'article 39 du CGI qui correspondent aux dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe à raison des participations détenues dans d'autres sociétés du groupe, est déduit de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajouté à la moins-value nette à long terme d'ensemble si les sociétés sont membres du groupe ou d'un même groupe créé ou élargi dans les conditions prévues au c, d, e, f, g, h ou i du 6 de l'article 223 L du CGI au titre de l'exercice au cours duquel les provisions sont rapportées ; pour l'application de cette disposition, les sociétés sont libres de déterminer la dotation sur laquelle sera effectuée la reprise de provision (CGI, art. 223 D).

Titre 3 : Sorties et cessations du groupe

(BOI-IS-GPE-40)

Chapitre 1 : Conséquences de la sortie d'une société du groupe

4066

Il y a sortie du groupe lorsqu'une société cesse de remplir les conditions prévues pour l'application du régime (CGI, art. 223 S). Il en est de même si la société mère reste seule membre du groupe, ou lorsque le groupe cesse d'exister parce qu'il ne satisfait pas à l'une des conditions citées ci-dessus n° 4051.

Les sociétés qui cessent de faire partie du groupe ne peuvent pas déduire les déficits et moins-values à long terme, subis pendant la période d'intégration, de leurs résultats et plus-values nettes à long terme ultérieurs (CGI, art. 223 E, 1er alinéa).

En revanche, s'il est mis fin au régime de groupe, la société mère peut reporter le déficit et les moins-values nettes à long terme d'ensemble sur les résultats et les plus values nettes à long terme qu'elle réalise selon les modalités prévues aux articles 39 quindecies et 209 du CGI.

En cas de sortie du groupe de l'une des sociétés mentionnées au 6ème alinéa de l'article 223 B du CGI, les subventions indirectes qui proviennent d'une remise de biens composant l'actif immobilisé ou de titres de portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI pour un prix différent de leur valeur réelle, déduites pour la détermination du résultat des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992, sont rapportées par la société mère au résultat d'ensemble de l'exercice de sortie de l'une de ces sociétés. De même, la société mère rapporte à ce résultat les autres subventions indirectes, les subventions directes et les abandons de

créances, également mentionnés à cet alinéa, qui ont été déduits du résultat d'ensemble de l'un des cinq exercices précédant celui de la sortie s'il a été ouvert à compter du 1er janvier 1992.

Les dispositions prévues au troisième alinéa de l'article 223 F du CGI et au 1er alinéa de l'article 223 R du CGI ne sont pas applicables lorsque la sortie du groupe résulte d'une fusion de l'une des sociétés mentionnées à ces alinéas avec une autre société membre du groupe ou avec une société intermédiaire et placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI. Les sommes mentionnées à ces alinéas sont alors comprises dans le résultat d'ensemble lors de la sortie du groupe de cette dernière, ou, en cas de fusions successives avec une société membre du groupe ou avec une société intermédiaire et placées sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI, lors de la sortie de la dernière société absorbante (CGI, art. 223 R, 2ème alinéa).

Lorsqu'un groupe bénéficie des dispositions prévues au 5 de l'article 223 I du CGI, la partie du déficit afférente à une société, calculée dans les conditions prévues audit 5 et qui demeure reportable, ne peut plus être imputée si cette société sort du groupe , à moins que, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010, la sortie du groupe de cette société ne résulte de sa fusion avec une autre société du groupe placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI. Le bénéfice des dispositions prévues au 5 de l'article 223 I du CGI est maintenu en cas de fusion de la société titulaire du déficit imputable dans les conditions prévues audit 5 avec une autre société du groupe, sous réserve de l'agrément prévu au II de l'article 209 du CGI. (CGI, art. 223 R, al. 3).

Le déficit déclaré par une filiale au titre d'un exercice postérieur à sa sortie du groupe ne constitue pas, pour la mise en œuvre du report en arrière des déficits, une charge déductible du bénéfice antérieur pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble (CGI, art. 223 K).

4067

Les dispositions prévues en cas de sortie du groupe (cf. n° **4066**) ne s'appliquent que lorsqu'une société cesse effectivement de faire partie du groupe en raison notamment de sa disparition ou du non-respect des conditions prévues pour bénéficier du régime défini aux articles 223 A à 223 S du CGI. Tel est le cas, outre la sortie proprement dite (cession à une société extérieure au groupe notamment), de la dissolution, de la transformation entraînant création d'une personne morale nouvelle, du transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger (sauf en cas de transfert de siège dans un autre État membre de la communauté européenne), de la fusion pour la société absorbée, du changement de régime fiscal. Quant aux fusions, aux apports et au changement d'objet social ou d'activité réelle, ils emportent certaines conséquences lorsqu'ils affectent une société du groupe dans les cinq ans suivant son entrée, sans entraîner sa sortie. En effet, dans ces situations, la société mère doit rapporter au résultat ou à la moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice au cours duquel intervient l'événement, l'excédent de déficit ou de moins-value nette à long terme (CGI, art. 221).

Chapitre 2 : Conséquences en cas de cessation du régime de groupe

(CGI, art. 223 S, al. 4 et 5)

4068

Le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme d'ensemble subis par le groupe pendant la période d'application du régime de groupe et encore reportables à l'expiration de cette période sont imputables par la société qui était redevable des impôts dus par le groupe, sur son bénéfice ou sa plus-value nette à long terme, selon les modalités prévues aux troisième et quatrième alinéas du I de l'article 209 du CGI ou à l'article 39 quindecies du CGI.

Le déficit d'ensemble du groupe dont la société mère est absorbée ou acquise dans les conditions prévues au 6-c de l'article 223 L du CGI et d devient donc un déficit propre de la société mère du groupe dissous. C'est ce déficit qui fait l'objet, le cas échéant, de l'agrément visé au II de l'article 209 du CGI et et 5 de l'article 223 I du CGI.

En cas d'absorption par la société mère de toutes les autres sociétés du groupe, emportant changement de son objet social ou de son activité réelle au sens des dispositions du 5 de l'article 221 du CGI, cette disposition s'applique à la fraction de ce déficit ou de cette moins-value qui ne correspond pas à ceux subis par la société mère.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, les intérêts qui n'ont pu être admis en déduction du résultat d'ensemble en application des quinzième à dix-neuvième alinéas nouveaux de

l'article 223 B du CGI, et qui sont encore reportables à l'expiration de la période d'application du régime défini à l'article 223 A du CGI, sont imputables par la société qui était redevable des impôts mentionnés à l'article 223 A du CGI dus par le groupe, sur ses résultats selon les modalités prévues au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 du CGI (CGI, art. 223 S, 5è alinéa).

Titre 4 : Opérations de restructuration du groupe

(BOI-IS-GPE-50 et suivants)

Chapitre 1 : Conséquences en cas d'absorption de la société mère

(CGI, art. 223 L, 6-c ; BOI-IS-GPE-50-10, et RES N° 2011/24 au BOI-IS-GPE-50-10-20)

4069

En cas d'absorption de la société mère par une société qui remplit avant ou du fait de la fusion les conditions pour être mère d'un groupe, les sociétés du groupe constitué par la société absorbée pourront, sous certaines conditions, faire partie du groupe constitué par la société absorbante depuis l'ouverture de l'exercice de fusion.

A. Cessation de l'ancien groupe

(BOI-IS-GPE-50-10-10)

La société absorbante procède, au titre de l'exercice de réalisation de la fusion, aux réintégrations prévues aux articles 223 F, 223 R et au 6-b de l'article 223 L du CGI du fait de la sortie de la société absorbée et des sociétés membres du groupe que cette dernière avait formé ; ces sommes sont déterminées à la clôture de l'exercice précédent après imputation, le cas échéant, du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble qui étaient encore reportables à la date d'effet de la fusion (CGI, art. 223 L, 6-c).

B. Création d'un nouveau groupe

(BOI-IS-GPE-50-10-20)

I. Conditions d'application

La société mère absorbante peut constituer un groupe avec les sociétés du groupe formé par la société absorbée, dès le début de l'exercice au cours duquel la fusion est intervenue. Elle peut également, si elle est déjà mère du groupe, élargir celui-ci à ces sociétés.

L'opération de fusion doit prendre effet au premier jour de l'exercice de la société absorbée en cours lors de l'opération.

Enfin, en application du 6-c de l'article 223 L du CGI, la société absorbante peut se constituer, depuis l'ouverture de l'exercice de fusion, seule redevable de l'IS, du précompte et de l'IFA, dus par le groupe qu'elle forme avec les sociétés membres de celui qui avait été constitué par la société absorbée.

Pour se prévaloir de cette disposition, elle doit au plus tard à l'expiration du délai prévu au 7ème alinéa de l'article 223 A du CGI décompté de la date de la fusion, exercer l'option mentionnée à l'article 223 A

du CGI et accompagner celle-ci d'un document sur l'identité des sociétés membres de ce dernier groupe qui ont donné leur accord dans ce délai pour entrer dans le nouveau groupe. Cette option doit comporter l'indication de la durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de la fusion.

II. Modalités d'application

La durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de la fusion peut être inférieure ou supérieure à douze mois, sans préjudice de l'application des dispositions de l'article 37 du CGI.

Le déficit d'ensemble du groupe dont la société mère est absorbée s'impute en priorité sur les réintégrations qui doivent être effectuées du fait de la cessation du groupe. Le déficit qui subsiste, le cas échéant, est alloué à la société mère du groupe. Ce déficit peut faire l'objet d'un transfert à la société absorbante dans les conditions prévues au II de l'article 209 du CGI. Dans cette situation, le 5 de l'article 223 I du CGI prévoit que le déficit qui ne peut être imputé sur les bénéfices propres de la société absorbante soit, en tout ou partie, imputé sur les bénéfices des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe.

III. Paiement de l'IFA et des acomptes d'IS

La société mère absorbante acquitte l'IFA et les acomptes d'IS dus par les sociétés membres du groupe au titre de l'année ou de l'exercice d'entrée dans le groupe.

C. Sociétés et organismes du secteur des assurances

L'application des dispositions visées au 1 et au 2 ci-avant aux sociétés et organismes du secteur des assurances est exposée au BOI-IS-GPE-10-30-20.

D. Réseaux bancaires mutualistes et coopératifs

Cf. BOI-IS-GPE-10-30-10.

E. Transmission universelle du patrimoine (TUP) d'une société mère française au profit d'une société étrangère disposant d'un établissement stable en France

Cf. RES N° 2011/24 au BOI-IS-GPE-50-10-20.

Chapitre 2 : Acquisition de 95 % au moins du capital de la société mère

(CGI, art. 223 L, 6-d et 6-i ; BOI-IS-GPE-50-20, RES N° 2008/26 et RES N° 2011/35 au BOI-IS-GPE-50-20-20-10)

A. Dispositif prévu au d du 6 de l'article 223 L du CGI

4070

Si, au cours d'un exercice, le capital d'une société mère vient à être détenu, directement ou indirectement (par l'intermédiaire de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI), à 95 % au moins, par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, deux cas doivent être distingués :

I. Dépassement temporaire du taux de détention

Si le taux de détention n'est plus atteint à la clôture de l'exercice, il n'est pas mis fin au groupe à la condition que les sociétés concernées indiquent à l'administration les modalités de l'opération et ses

justifications juridiques, économiques ou sociales. Le défaut de justification entraîne la cessation du régime de groupe et donne lieu, par ailleurs, aux réintégrations prévues dans cette situation aux articles 223 F, 223 R et au 6-b de l'article 223 L du CGI.

II. Dépassement persistant du taux de détention a la clôture de l'exercice

Si la détention à 95 % au moins persiste, à la clôture de l'exercice, la société mère demeure seule redevable de l'impôt dû sur le résultat d'ensemble du groupe afférent à cet exercice, selon les modalités prévues aux articles 223 A à 223 U du CGI.

1. Cessation de l'ancien groupe

Le groupe dont la société mère est acquise à 95 % au moins cesse à la clôture de l'exercice d'acquisition. La société mère doit rapporter au résultat d'ensemble et à la plus-value nette à long terme d'ensemble de cet exercice les réintégrations prévues, en cas de cessation du groupe, aux articles 223 F, 223 R et au 6-b de l'article 223 L du CGI.

2. Création d'un groupe nouveau

- Conditions d'application.

À compter de l'exercice suivant, si la personne morale cessionnaire des droits sociaux souhaite constituer un groupe avec les sociétés qui composaient celui qui avait été formé par la société mère ou faire entrer celles-ci dans le groupe dont elle est déjà membre, l'option prévue au premier alinéa de l'article 223 A du CGI est exercée au plus tard à l'expiration du délai prévu au 5ème alinéa du même article, décompté de la date de clôture de l'exercice considéré. Cette option est accompagnée de la liste des sociétés du groupe constitué autour de la société cessionnaire ou de sa société mère.

-Modalités d'application.

• La durée du premier exercice du groupe dans sa composition à l'issue de l'acquisition peut être inférieure ou supérieure à douze mois, sans préjudice de l'application des dispositions de l'article 37 du CGI.

L'option exercée par la nouvelle société mère comporte l'indication de la durée de cet exercice.

• Le déficit d'ensemble du groupe ayant cessé du fait de l'acquisition de sa société mère peut être imputé, sous certaines conditions, sur les résultats des sociétés du groupe dissous, qui font partie du nouveau groupe.

B. Dispositif prévu au i du 6 de l'article 223 L du CGI

4071

Lorsque le capital d'une société mère définie aux premier, deuxième ou troisième alinéas de l'article 223 A du CGI est détenu ou vient à être détenu, directement ou indirectement, par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires et, le cas échéant, de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 du CGI, à 95 % au moins par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés qui remplit les conditions prévues aux premier, deuxième ou troisième alinéas de l'article 223 A du CGI, cette personne morale peut, sous réserve des dispositions de ce même article, constituer un groupe avec les sociétés qui composent celui qui a été formé par la société mère concernée ou faire entrer celles-ci dans le groupe dont elle est déjà membre.

Dans cette situation, l'option prévue aux premier, deuxième ou troisième alinéas de l'article 223 A du CGI est exercée au plus tard à l'expiration du délai prévu au septième alinéa du même article, décompté de la date de clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel l'option est exercée. Cette option est accompagnée du document mentionné au premier alinéa du 6-c de l'article 223 L du CGI.

Chapitre 3 : Scission de la société mère

(CGI, art. 223 L, 6-e et BOI-IS-GPE-50-30)

4072

Les règles prévues en matière d'absorption de la société mère (CGI, art. 233 L, 6-c ; cf. ci-dessus n° 4069) sont étendues aux scissions affectant la société mère.

Cette transposition des règles entraîne les conséquences suivantes :

- le groupe fiscal constitué par la société scindée cesse à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel la scission est réalisée. Les sociétés bénéficiaires des apports peuvent constituer chacune un nouveau groupe, avec celles des sociétés comprises dans la branche apportée qui donnent leur accord, qui prend effet à l'ouverture de l'exercice de scission ;

- les réintégrations (plus ou moins-values, subventions, dispenses) consécutives à la cessation du groupe sont affectées à chacune des branches apportées ou réparties entre ces branches et effectuées par chacune des sociétés bénéficiaires des apports concernées ;

- le déficit d'ensemble est affecté à chacune des branches apportées ou réparti entre ces branches et vient s'imputer, le cas échéant, sur les réintégrations de sortie propres à la branche concernée ; ce solde est transféré à chaque groupe issu de la scission et peut être imputé sur une base élargie aux bénéfices des sociétés membres de l'ancien groupe et du nouveau groupe ;

- les dividendes prélevés sur les résultats du groupe ayant cessé du fait de la scission et distribués entre sociétés de l'un des nouveaux groupes pendant l'exercice de scission et l'exercice suivant, sont exonérés de précompte.

- les reprises des provisions intra-groupe antérieurement neutralisées ne sont pas imposées à condition que la société qui a doté la provision et la société objet de cette provision soient membres d'un même groupe constitué dans le cadre de la scission.

Au total, les scissions sont désormais, au regard du régime fiscal des groupes, traitées comme les fusions.

Chapitre 4 : Scission partielle d'un groupe

(CGI, art. 223 L, 6-g et BOI-IS-GPE-50-40).

4073

Le régime de groupe prévoit des dispositions favorables en cas de restructuration consistant en un apport-attribution, opération dite « scission partielle ». Ces dispositions permettent à la société bénéficiaire de l'apport, de former immédiatement un groupe avec les filiales issues de l'apport.

Ainsi, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008, lorsque, suite à une opération d'apport et d'attribution bénéficiant des dispositions du 2 de l'article 115 du CGI, effectuée par la société mère d'un groupe définie aux premier et deuxième ou troisième alinéas de l'article 223 A du CGI, le capital d'une ou plusieurs sociétés membres du groupe est détenu à 95 % ou plus, directement ou indirectement, par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés autre que la société mère du groupe, cette personne morale peut se constituer seule redevable de l'impôt dû par elle et les sociétés apportées à compter de l'exercice au cours duquel intervient l'apport si, à la clôture de cet exercice, elle satisfait aux conditions prévues au premier ou deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI.

Cette disposition s'applique aux apports qui prennent effet à la date d'ouverture de l'exercice des sociétés apportées. Elle est subordonnée à l'exercice, par la personne morale mentionnée à l'alinéa précédent, de l'option mentionnée au premier ou deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI et à l'accord des sociétés apportées membres du nouveau groupe, au plus tard à la date d'expiration du délai prévu au sixième alinéa de l'article 223 A du CGI décompté de la date de réalisation de l'apport. L'option est accompagnée d'un document sur l'identité des sociétés apportées qui ont donné leur accord pour être membres du nouveau groupe.

La durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de l'apport peut être inférieure ou supérieure à douze mois, sans préjudice de l'application de l'article 37 du CGI. L'option mentionnée à l'alinéa ci-dessus comporte l'indication de la durée de cet exercice.

Titre 5 : Sociétés en liquidation ou faisant l'objet d'une procédure collective

(BOI-IS-GPE-60).

4074

Pour les opérations intervenues au cours d'un exercice clos à compter du 1er janvier 2008 lorsque, consécutivement à un transfert de propriété de titres effectué dans les dix-huit mois de l'ouverture d'une procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire ou à la suite de l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire concernant une ou plusieurs sociétés membres d'un groupe, le capital d'une ou plusieurs sociétés filiales membres du groupe vient à ne plus être détenu à hauteur de 95 % au moins par la société mère du groupe, chacune desdites filiales conserve le droit d'imputer sur son bénéfice ou ses plus-values nettes à long terme ultérieurs, selon les règles de droit commun, une fraction du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe, entendus comme le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe encore reportables à la clôture de l'exercice du groupe précédant celui au cours duquel intervient le transfert de propriété, égale aux déficits ou moins-values nettes à long terme subies par la filiale concernée. Le montant du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble imputable au niveau de la société mère du groupe est réduit à due concurrence du montant imputable au niveau des filiales susvisées en application du présent alinéa. Le présent alinéa ne s'applique pas à la fraction du déficit d'ensemble susceptible d'être imputée dans les conditions prévues à l'article 223 G du CGI, c'est-à-dire celle dont la société mère pourrait demander le report en arrière (CGI, art. 223 E, 2è alinéa).

Aux termes du h du 6 de l'article 223 L du CGI, lorsqu'une société filiale membre d'un groupe en sort en raison d'un transfert de propriété répondant aux prévisions du second alinéa de l'article 223 E du CGI (cf. ci-dessus), cette société est admise à constituer un nouveau groupe en qualité de société mère, dans les conditions de droit commun.

Le quatrième alinéa du h du 6 de l'article 223 L du CGI prévoit également le cas où le capital des filiales sortantes vient à être détenu par une société tierce qui remplit elle-même les conditions pour devenir tête de groupe. Cette société peut alors constituer, dans les conditions de droit commun, un groupe entre elle-même, ses propres filiales et les filiales ayant quitté leur ancien groupe dans les conditions prévues par le deuxième alinéa de l'article 223 E du CGI.

Titre 6 : Obligations déclaratives et de paiement

Chapitre 1 : Obligations déclaratives

(BOI-IS-GPE-70)

4075

Chaque société du groupe détermine son propre résultat fiscal dans les conditions de droit commun et souscrit la déclaration prévue à l'article 223 du CGI pour le régime du bénéfice réel normal. La société mère établit, de surcroît le résultat d'ensemble et souscrit la déclaration correspondante dans les mêmes conditions.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, elle y joint un état des rectifications prévues au sixième alinéa de l'article 223 B et à l'article 223 F du CGI, ainsi que de celles prévues aux deuxième, troisième, quatrième, septième et dix-huitième alinéas de l'article 223 B et à l'article 223 D du CGI qui sont afférentes à des sociétés du groupe détenues par l'intermédiaire d'une société intermédiaire (CGI, art. 223 Q).

Chapitre 2 : Paiement de l'impôt

(BOI-IS-GPE-30-30)

4076

A. Principes

La société mère se constitue, par son option, seule redevable de l'IS dû sur le résultat d'ensemble, et de l'imposition forfaitaire annuelle dus par chaque société du groupe (CGI, art. 223 A).

> **Remarque :** chaque société du groupe est tenue solidairement au paiement de l'impôt sur les sociétés, de l'imposition forfaitaire annuelle et, le cas échéant, des intérêts de retard, majorations et amendes fiscales correspondants, dont la société mère est redevable, à hauteur de l'impôt et des pénalités qui seraient dus par la société si celle-ci n'était pas membre du groupe (CGI, art. 223 A, dernier al.).

Sur les modalités de paiement de l'IS, cf. BOI-IS-GPE-30-30-10.

B. Imputation des crédits ou réductions d'impôt des sociétés du groupe

(CGI, art. 223 O)

La société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation des crédits ou réductions d'impôt cités aux a à z bis du 1 de l'article 223 O du CGI sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice

C. Participation des salariés aux résultats de l'entreprise

(CGI, art. 223 L, 5)

Pour le calcul de la participation et de la réserve spéciale de participation , chaque société du groupe retient le bénéfice imposable de l'exercice et l'IS déterminés comme si elle était imposée séparément.

Chapitre 3 : Droit de contrôle de l'administration

4077

Le contrôle fiscal des sociétés faisant partie d'un groupe s'opère en principe dans les conditions de droit commun. Toutefois, l'existence du groupe entraîne, principalement au niveau des conséquences du contrôle, un certain nombre de règles particulières (cf. livre XIX-CF n° 8100 et suivants, et).

En ce qui concerne les modalités d'application de la prescription en cas de déficit d'ensemble ou de moins-value nette à long terme subis par un groupe : LPF, art. L.169.

Livre IX : TVA

Introduction

4200

La TVA se caractérise essentiellement comme un impôt général sur la consommation qui s'applique aux livraisons de biens et prestations de services situées en France.

L'assujettissement à la taxe est déterminé par la nature des opérations effectuées ou des produits concernés, indépendamment de la situation personnelle de l'assujetti ou de son client.

La taxe est liquidée de telle sorte qu'à l'issue du circuit économique qui met les biens ou les services à la disposition de l'acquéreur la charge fiscale correspond à la taxe calculée sur le prix de vente final exigé de celui-ci.

La taxe afférente à une opération est calculée en appliquant à la base hors TVA, quel que soit son montant, un taux proportionnel de TVA.

Un certain nombre de règles, dont les principales sont issues des lois qui transcrivent en droit français les directives communautaires, définissent et déterminent :

- le champ d'application de la taxe qui conduit à examiner les opérations imposables, la territorialité de l'impôt, les exonérations, le régime suspensif et les options (première partie, n° 4201 et suivants) ;

- la base d'imposition, le fait générateur et son exigibilité (deuxième partie, n° 4451 et suivants) ;

- les taux de la TVA (troisième partie, n° 4530 et suivants) ;

- le régime des déductions (quatrième partie, n° 4600 et suivants) ;

- les régimes d'imposition et les obligations déclaratives et comptables (cinquième partie, n° 4700 et suivants) ;

- le recouvrement, le contrôle et le contentieux (sixième partie, n° 4835 et suivants) ;

- les régimes territoriaux (régimes particuliers prévus pour les opérations réalisées dans les départements de Corse et d'outre-mer ; septième partie, n° 4860 et suivants) ;

- les régimes sectoriels (régimes particuliers prévus pour certaines activités ; huitième partie, n° 4880 et suivants) ;

- les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles (neuvième partie, n° 5100 et suivants).

Les commentaires repris dans le présent Livre IX relatif à la TVA étaient auparavant traités, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, dans la première partie du livre III-TCA aux n^{os} 2000 à 2910.

Partie 1 : Champ d'application et territorialité

(BOI-TVA-CHAMP)

Titre 1 : Opérations imposables

(CGI, art. 256, 256 bis, 256 A et 256 B ; BOI-TVA-CHAMP)

4201

L'étude du champ d'application de la TVA conduit à examiner :

- les opérations imposables ;

- la territorialité de l'impôt ;

- les exonérations ;

- le régime suspensif ;

- les options.

Les opérations imposables (cf. n^{os} 4202 et suiv.) s'entendent des livraisons de biens, des prestations de services et des acquisitions intracommunautaires effectuées à titre onéreux par des assujettis, c'est-à-dire par des personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de l'article 256 A du CGI.

Les règles de territorialité (cf. n^{os} 4300 et suiv.) définissent le lieu d'imposition des livraisons de biens, des acquisitions intracommunautaires et des prestations de services.

Des dispositions, propres à certaines activités et expressément prévues par la loi fiscale, font que des opérations, bien que normalement placées dans le champ d'application de l'impôt, bénéficient d'une exonération (cf. n^{os} 4360 et suiv.).

Sous certaines conditions, des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA et localisées en France en vertu des règles de territorialité, peuvent être effectuées sous un régime suspensif. Le régime de la suspension a pour objet de reporter le paiement de la taxe normalement due au titre de ces opérations (cf. n^{os} 4419 et suiv.).

Enfin, certaines personnes physiques ou morales, limitativement énumérées, peuvent sur option acquitter la TVA au titre d'opérations pour lesquelles elles n'y sont pas obligatoirement soumises (cf. n° 4424 et suiv.).

Chapitre 1 : Opérations imposables en raison de leur nature

(BOI-TVA-CHAMP-10-10)

4202

Pour qu'une opération soit soumise à la TVA, il suffit qu'elle remplisse cumulativement les trois conditions suivantes :

1° Constituer une livraison de bien (ou une opération assimilée), une prestation de services ou une acquisition intracommunautaire effectuée à titre onéreux (cf. 1re partie : opérations entrant dans le champ d'application de la TVA) ;

2° Être effectuée par un assujetti ;

3° Relever d'une des activités économiques énumérées au cinquième alinéa de l'article 256 A du CGI (cf. n° 4244).

Remarque : sur les règles de TVA applicables aux opérations de murabaha, d'ijara, d'istisna et aux sukuk d'investissement (outils de la finance islamique), cf. BOI-DJC-FIN.

A. Opérations entrant dans le champ d'application de la TVA

4203

Les articles 256 et 256 bis du CGI définissent trois catégories d'opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA :

- les livraisons de biens ;

- les prestations de services ;

- les acquisitions intracommunautaires.

À l'exception des transferts, pour entrer dans le champ d'application de la TVA, ces opérations doivent être réalisées à titre onéreux.

Cette condition implique l'existence d'un lien direct entre une opération et une contrepartie pour que cette opération puisse être placée dans le champ d'application de la TVA.

Par ailleurs, les opérations des intermédiaires qui agissent en leur nom propre font l'objet de dispositions particulières (cf. n^{os} 4236 et suiv.).

I. La condition du lien direct

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-10)

4204

La jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) [arrêt du 8 mars 1988, aff. 102/86, Apple and Pear Development Council] et du Conseil d'État a apporté des précisions sur le champ d'application de la TVA en indiquant qu'il doit exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue. L'application de cette jurisprudence peut conduire à placer hors du champ d'application de la TVA des opérations qui étaient considérées jusqu'à présent comme imposables à la TVA.

Pour déterminer si une opération est assujettie à la TVA, il convient de rechercher si elle procure un avantage au client et si le prix est en relation avec l'avantage reçu. Si l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, l'opération n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

Précision : En ce qui concerne les règles de TVA applicables aux coffrets cadeaux, cf. RES N° 2007/31 au BOI-TVA-CHAMP-10-10-10 au II-A.

4204-1

La condition tenant à l'existence d'un avantage directement procuré au client est remplie :

- lorsqu'il y a un engagement exprès du fournisseur ou du prestataire de services de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement ;

- ou, en l'absence d'un engagement exprès, lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre qui permettent d'établir l'existence d'un tel engagement.

Cette condition peut être compatible avec le fait que le service rendu soit collectif, ne soit pas mesurable avec précision ou s'inscrive dans le cadre d'une obligation légale.

La condition tenant à l'existence d'une relation entre l'opération et la contrepartie peut être respectée même si le prix :

- ne reflète pas la valeur normale de l'opération ;

- prend la forme d'une somme qualifiée à tort de « rabais » ;

- n'est pas payé par le bénéficiaire mais par un tiers ;

- est acquitté sous forme d'abonnement à un service.

4204-2

Les indemnités, subventions, aides entre entreprises et dons sont imposables à la TVA lorsque les sommes correspondantes rémunèrent en fait une prestation de services ou une livraison de bien et que les deux conditions mentionnées ci-dessus sont satisfaites.

Elles peuvent également être imposables si elles présentent le caractère de complément de prix d'opérations imposables (cf. n° 4456)[(1)].

En revanche, les activités d'intérêt général financées par des taxes fiscales sont placées hors du champ d'application de la TVA. Tel est le cas des activités des exploitants d'aérodromes financées par la taxe d'aéroport (CGI, art. 1609 quatervicies) et des subventions versées en complément de cette taxe destinées à financer ces missions d'intérêt général.

[(1)]. Sur le cas particulier des indemnités d'assurance perçues par les entreprises de crédit-bail en cas de résiliation d'un contrat de location, cf. n° 4457.

II. Les opérations concernées

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-40)

Remarque : les opérations qui portent sur des logiciels peuvent être des livraisons de biens ou des prestations de services selon la nature du logiciel, standard ou spécifique, ou de la transaction.

1. Les livraisons de biens (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10).

4205

L'article 256 du CGI place dans le champ d'application de la TVA :

- les livraisons de biens effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel (CGI, art. 256, I) ;

- et par assimilation, les transferts(1) par un assujetti de biens de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne (CGI, art. 256, III).

(1). Sur le cas particulier des transferts de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid, cf. nos 4219-3 et 4316-1.

a. Livraisons de biens et opérations assimilées

1° Livraisons de biens corporels.

4206

Le II de l'article 256 du CGI indique qu'« est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

Il s'agit donc de toutes les opérations comportant transfert de propriété de biens corporels (ventes, échanges, prêts de consommation(1), apports en société) ce qui exclut les biens incorporels (les opérations portant sur les biens incorporels constituent des prestations de services).

Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles sont soumises à la TVA dans les conditions prévues à l'article 257, I du CGI (cf n° 5101 et suiv.).

Le gaz, l'électricité, la chaleur, le froid et les biens similaires sont considérés comme des biens meubles corporels (CGI, art. 256, II-2°). Sur les modalités d'imposition du gaz naturel et de l'électricité, cf. nos 4219-3, 4316-1, 4227-3.

Les tirages photographiques, consistant en la simple impression des fichiers remis par le client, éventuellement assortie de quelques améliorations standardisées (mise aux dimensions, contrôle qualité, etc.), constituent des livraisons de biens. En revanche, la fourniture de photographies à partir de prises de vue réalisées par le photographe à la demande de son client, demeure une prestation de services.

(1) En ce qui concerne l'échange qui s'analyse en une double vente et le prêt à la consommation qui comporte restitution des marchandises livrées, la TVA est exigible sur chacune des opérations qui les constituent (double vente d'une part, livraison et restitution des marchandises d'autre part).

2° Opérations assimilées à des livraisons de biens.

Sont assimilés à des livraisons de biens :

4207

- Le transfert de propriété d'un bien meuble corporel opéré en vertu d'une réquisition de l'autorité publique (CGI, art. 256, II-3°-a).

L'indemnité perçue en contrepartie de la réquisition de biens meubles par l'autorité publique est imposable à la TVA.

4209

- La remise matérielle d'un bien meuble corporel en vertu d'un contrat de location-vente ou de vente à tempérament assorti d'une clause selon laquelle la propriété de ce bien est normalement acquise au détenteur ou à ses ayants droit au plus tard lors du paiement de la dernière échéance, ou d'un contrat qui comporte une clause de réserve de propriété (CGI, art. 256, II-3°-c et d).

4210

Dans ces hypothèses, l'élément regardé comme constitutif de la livraison de bien est la remise

matérielle du bien et non le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire.

4211

En revanche, lorsqu'elle intervient en vertu d'un contrat de crédit-bail ou de « leasing », la délivrance d'un bien meuble corporel n'est pas considérée comme une livraison de bien. Ce contrat s'analyse en une location assortie pour le preneur d'une simple faculté d'achat. La location et la vente du bien usagé (si l'acheteur lève l'option) sont soumises respectivement au régime d'imposition qui leur est propre.

Pour les contrats de crédit-bail ou de location avec option d'achat portant sur des biens mobiliers souscrits à compter du 8 septembre 1989, le produit de la cession de ces biens, que le bien soit vendu au locataire ou à un tiers à l'issue du contrat de location ou de crédit-bail, est soumis à la TVA dans les conditions de droit commun sur le montant total du prix de vente.

b. Les transferts par un assujetti de biens de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne

1° Définition du transfert.

4212

Le III de l'article 256 du CGI assimile à une livraison de biens le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne. Le transfert est défini comme l'expédition ou le transport par l'assujetti ou pour son compte, d'un bien meuble corporel pour les besoins de son entreprise à destination d'un autre État membre.

Le transfert présente donc les caractéristiques suivantes :

1. Il est effectué par un assujetti à la TVA en France ;

2. Il concerne des biens de son entreprise ;

3. Il est réalisé pour les besoins de cette entreprise ;

4. Le transport ou l'expédition est réalisé par l'assujetti ou pour son compte ;

5. Le bien est envoyé dans un autre État membre de la Communauté, à destination essentiellement d'une succursale ou d'un établissement de l'assujetti.

Il s'agit principalement des mouvements de stocks ou de biens d'investissement.

4213

Le transfert concerne les mouvements de biens sans transfert de propriété, entre deux États membres de la Communauté effectués par un assujetti pour les besoins de son entreprise.

La notion de transfert ne s'applique pas aux échanges de biens entre les départements d'outre-mer et un autre État membre qui relèvent du régime des exportations.

4214

Ne constituent pas des transferts au sens du III de l'article 256 du CGI, les expéditions et les transports de biens à partir de la France à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne effectués par un assujetti ou pour son compte :

- lorsque les biens font l'objet d'une livraison soumise au régime des ventes à distance située, en application de l'article 258 A du CGI, soit en France, soit dans l'État membre d'arrivée du transport ou de l'expédition ;

- lorsque les biens font l'objet d'une exportation à partir d'un autre État membre.

Dans ce cas, les biens expédiés ou transportés sur le territoire de cet État ne doivent pas y séjourner, mais être immédiatement exportés. Ils peuvent être éventuellement transbordés d'un moyen de transport à un autre, sur le territoire de cet État.

L'assujetti exportateur doit justifier de la réalité de l'exportation soit par la production du document administratif unique (DAU) sur lequel il est désigné comme expéditeur des biens soit par d'autres moyens de preuve indiqués au BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-10 au B du II.

2° Opérations exclues.

4215

Bien que réunissant les caractéristiques d'un transfert tel que défini par l'article 256, III du CGI, l'expédition ou le transport par un assujetti ou pour son compte, d'un bien de son entreprise à

destination d'un autre État membre n'est pas un transfert entrant dans le champ d'application de la TVA dans les situations ci-après :

- Le bien est destiné à être utilisé temporairement dans l'autre État membre dans les conditions qui ouvriraient droit, si ce bien était importé dans cet État, au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation.

4216

Le bénéfice du régime de l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation est accordé, sous certaines conditions, aux biens ci-après :

• Matériels professionnels, c'est-à-dire les matériels et leurs accessoires nécessaires à l'exercice de la profession d'une personne physique ou morale pour accomplir un travail déterminé ; les pièces détachées utilisées ultérieurement pour la réparation de ce matériel bénéficient également des avantages du régime.

Pour bénéficier du régime, les matériels doivent être utilisés par l'assujetti français qui se rend dans l'autre État membre, ou sous sa propre direction. De plus, ces matériels ne doivent pas faire l'objet d'un contrat de location ou d'un contrat similaire auquel une personne domiciliée ou établie dans l'autre État membre serait partie.

• Marchandises destinées à être présentées ou utilisées à une exposition, une foire, un congrès ou une manifestation similaire ;

• Matériels pédagogiques et scientifiques, ainsi que les pièces de rechange se rapportant à ces matériels.

Le matériel pédagogique s'entend de tout matériel destiné à être utilisé exclusivement aux fins de l'enseignement ou de la formation professionnelle. Le matériel scientifique s'entend des instruments et appareils utilisés aux fins de la recherche scientifique ou de l'enseignement ;

• Matériel médico-chirurgical et de laboratoire destiné aux hôpitaux et autres établissements sanitaires ;

• Matériels destinés à lutter contre les effets de catastrophes ;

• Emballages, c'est-à-dire les contenants utilisés ou destinés à être utilisés pour l'emballage extérieur ou intérieur de marchandises et les supports utilisés ou destinés à être utilisés pour l'enroulement, le pliage ou la fixation de marchandises ;

• Moules, matrices, clichés, dessins, projets ainsi que les instruments de mesure, de contrôle, de vérification ;

• Films destinés à être visionnés avant leur utilisation commerciale ;

• Animaux vivants destinés au dressage, à l'entraînement, à la reproduction, à la transhumance ;

• Matériel de propagande touristique ;

• Matériel de bien-être destiné aux gens de mer ;

• Moyens de transport.

La mise en œuvre de cette disposition suppose que l'assujetti soit en mesure d'établir qu'il aurait pu prétendre au bénéfice de l'admission temporaire si le bien avait été importé.

En tout état de cause, la durée d'utilisation dans l'autre État membre est fixée pour chaque bien par les règlements déjà cités et ne peut excéder 24 mois. Si l'utilisation dans l'autre État membre excède cette durée, le transfert du bien considéré est assimilé à une livraison en vertu du 1er alinéa du III de l'article 256 du CGI.

- Le bien est destiné à être utilisé temporairement dans l'autre État membre pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti.

4217

Cette disposition ne s'applique pas aux biens qui, s'ils avaient été importés, auraient ouvert droit au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation. Si tel était le cas, les dispositions du 1° ci-dessus seraient applicables.

L'utilisation temporaire doit remplir simultanément les conditions suivantes :

- le bien est utilisé dans l'autre État membre par l'assujetti lui-même, ou sous sa propre direction, dans le cadre de son entreprise, afin d'y réaliser une prestation de services déterminée, dans un délai qui ne peut excéder 24 mois.

Ces matériels ne doivent pas faire l'objet d'un contrat de location ou d'un contrat similaire auquel une personne domiciliée ou établie dans l'autre État membre serait partie ;

- le bien doit être retourné en l'état en France après l'utilisation temporaire dans l'autre État membre.

Si l'une des conditions ci-dessus n'est pas réalisée, le bien utilisé dans l'autre État membre par l'assujetti pour les besoins de son entreprise, fait l'objet d'un transfert assimilé à une livraison en vertu du 1er alinéa du III de l'article 256.

Il est cependant admis de ne pas opposer la non-réalisation de la deuxième condition aux biens destinés à subir des examens, analyses ou essais ayant pour but de déterminer leur composition, leur qualité ou leurs caractéristiques techniques dès lors que ces biens sont entièrement consommés ou détruits au cours de ces examens, analyses ou essais.

- Le bien est destiné à faire l'objet dans l'autre État membre d'expertises ou de travaux à condition que le bien soit réexpédié ou transporté en France à destination du donneur d'ordre assujetti.

4218

L'expédition ou le transport, par un assujetti ou pour son compte, d'un bien destiné à faire l'objet dans un autre État membre de la Communauté d'expertises ou de travaux ne constitue pas un transfert assimilé à une livraison, à condition que le bien soit, après exécution de la prestation, réexpédié ou transporté en France à destination du donneur d'ordre assujetti (CGI, art. 256, III-b).

Des mesures de simplification permettent au donneur d'ordre de ne pas se faire identifier à la TVA dans chaque État où est effectuée une prestation de services, dans les quatre cas suivants :

- le donneur d'ordre fait réaliser dans le même État membre deux prestations de services successives (travaux et/ou expertise) par deux prestataires ;

- le donneur d'ordre fait réaliser dans deux États membres deux prestations de services successives (travaux et/ou expertise) ;

- le donneur d'ordre achète le bien dans un État membre et fait réaliser la prestation de services (travaux ou expertise) dans ce même État ;

- le donneur d'ordre achète les biens dans un État membre et fait réaliser la prestation de services (travaux ou expertise) dans un autre État membre.

Dans toutes ces hypothèses :

- le bien, objet des prestations, doit en définitive être expédié ou transporté à destination de l'État membre qui a attribué au donneur d'ordre le numéro d'identification sous lequel le service lui a été rendu.

Ainsi, aucune mesure de simplification ne peut être appliquée si le donneur d'ordre n'est pas identifié à la TVA dans l'État membre du bien.

- si le bien n'est pas matériellement fourni au prestataire par le donneur d'ordre mais directement par le fournisseur de ce dernier, le transfert de propriété entre le vendeur du bien et le donneur d'ordre doit intervenir avant la délivrance matérielle du bien au prestataire.

Il est admis que le donneur d'ouvrage puisse expédier ou transporter ou faire expédier ou transporter le bien considéré directement chez son client établi ou domicilié en France.

En revanche, si le bien ne revient pas en France, ce donneur d'ouvrage réalise un transfert de matériaux ou de biens à destination de l'État membre du prestataire, assimilé à une livraison par application du III de l'article 256 du CGI.

- Le bien est destiné à être monté ou installé par le vendeur ou pour son compte dans l'État membre d'arrivée du transport ou de l'expédition.

4219

Dans ce cas, le lieu de la livraison est celui du montage ou de l'installation, conformément au b du I de l'article 258 du CGI.

4219-1

- Le bien est destiné à faire l'objet de livraisons à bord des moyens de transport, effectuées par l'assujetti, dans les conditions mentionnées à l'article 37 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 (CGI, art. 256, III-d).

4219-2

3° Expéditions ou transferts de biens qui ne sont pas assimilés à un transfert : non-réalisation des conditions.

Lorsque l'une des conditions qui caractérisent l'une ou l'autre des situations dans lesquelles il n'y a pas transfert (cf. n^{os} 4215 à 4219-1) n'est plus remplie, le bien en cause est considéré comme faisant l'objet d'un transfert assimilé à une livraison. Dans ce cas, le transfert est effectué au moment où la condition cesse d'être remplie.

Exemples :

1. Le bien expédié aurait pu bénéficier du régime de l'admission temporaire s'il avait été importé. L'assujetti réalise un transfert assimilé à une livraison au moment où :

- soit la durée d'utilisation du bien dans l'autre État membre excède la durée fixée pour ce bien par les règlements communautaires définissant le régime de l'admission temporaire ;

- soit le bien a fait l'objet d'une vente dans l'autre État membre.

2. Le bien est expédié temporairement dans l'autre État membre pour les besoins d'une prestation de services ou d'un travail à façon ou de travaux.

L'assujetti réalise un transfert assimilé à une livraison au moment où le bien, initialement destiné à être retourné en France :

- soit est vendu dans cet État ;

- soit est expédié dans un troisième État membre ;

- soit est exporté ;

- soit est affecté définitivement à l'activité exercée dans cet État.

Il appartient dès lors à l'assujetti de remplir les obligations lui incombant au titre de la réalisation de ce transfert.

Il doit également annoter le registre des biens prévu par l'article 286 quater du CGI (cf. n^{os} 4777 et suiv.).

4219-3

4° Transfert de gaz naturel, d'électricité de chaleur ou de froid (CGI, art. 256, III).

Le transfert, au sens des dispositions du premier alinéa de l'article 256, III du CGI, de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid vers un autre État membre pour les besoins d'une livraison dont le lieu y est situé, conformément aux dispositions des articles 38 et 39 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 n'est pas assimilé à une livraison de biens.

2. Les prestations de services (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30)

4220

Le I de l'article 256 du CGI prévoit que les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel entrent dans le champ d'application de la TVA.

La notion de prestation de services est très large et recouvre les opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels. Elle comprend notamment :

- la cession ou la concession de biens meubles incorporels (brevets, marques de fabrique, marques commerciales) [cf. CE arrêt du 3 septembre 2008, n° 300420, 300421, 300422, RES N° 2005/36 au BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10] ; les quotas d'émission de gaz à effet de serre (droits à polluer) et d'unités de réduction des émissions (crédits carbone) constituant des biens meubles incorporels, la cession de ces droits constitue une prestation de service située dans le champ d'application de la TVA ;

- les locations de biens meubles corporels (animaux, véhicules, matériels, etc.), ou incorporels (fonds de commerce, brevets) ;

- les redevances versées à des établissements de santé par les praticiens et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral (CE, arrêt du 31 décembre 2008, n° 306091) ;

- les opérations de façon depuis le 1er janvier 1996.

La délivrance d'un travail à façon est définie comme « la remise à son client par l'entrepreneur de l'ouvrage d'un bien meuble qu'il a fabriqué ou assemblé aux moyens de matières ou d'objets que le client lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des matériaux utilisés ».

Une prestation est une opération de façon lorsqu'elle remplit les conditions suivantes :

- le façonnier ne doit pas devenir propriétaire des biens apportés par le donneur d'ouvrage (son client) ;

- le façonnier peut fournir une partie des matériaux utilisés. Toutefois, la valeur de ceux-ci ne doit pas excéder la valeur des matières premières fournies par le client augmentée des frais de façon ;

- les matériaux apportés par le client doivent être restitués à l'identique ou, sous certaines conditions, à l'équivalent.

L'existence d'une opération de façon suppose que le façonnier restitue à l'identique au donneur d'ouvrage, après leur mise en œuvre, les matières que ce dernier lui a apportées.

Cette condition de restitution à l'identique nécessite que les matières premières fournies par le donneur d'ordre restent individualisées chez le façonnier tout au long de l'opération.

Le respect de cette condition peut cependant se traduire par des difficultés dans certaines situations.

En conséquence, il est admis, pour les opérations effectuées entre assujettis, de ne pas exiger la condition de restitution à l'identique si les conditions suivantes sont réunies :

• les matières premières mises en œuvre sont fournies par les donneurs d'ordre préalablement au façonnage :

• les quantités de produits livrées par le façonnier aux donneurs d'ordre correspondent aussi exactement que possible aux quantités mises en œuvre par le façonnier.

• le façonnier tient à la disposition du service des impôts sa comptabilité matière.

Cela étant, si l'une ou plusieurs des conditions exposées ci-dessus, fixées pour définir l'opération de façon ou pour admettre une restitution à l'équivalent n'est pas satisfaite, l'entrepreneur de l'ouvrage doit être considéré comme réalisant une vente d'un produit de sa fabrication, la fourniture des matières à façonner étant également considérée de son côté, comme une vente.

De plus, une jurisprudence constante reconnaît le droit à l'administration de considérer l'opération dans son ensemble dans le cas de contrats de cessions de matériaux assortis de contrats de façonnage qui correspondent en réalité à des ventes de produits fabriqués.

> **Remarque** : les dispositions existantes en ce qui concerne le travail à façon portant sur les bijoux pour le compte de particuliers demeurent inchangées.

- les opérations de façon doivent conduire à la réalisation d'un produit nouveau par l'entrepreneur de l'ouvrage.

Il n'y a travail à façon que si, les autres conditions étant remplies, l'entrepreneur de l'ouvrage réalise un bien nouveau à partir des matériaux que le client lui a confiés. Il en est ainsi lorsque, du travail de l'entrepreneur résulte un bien dont la fonction, pour les utilisateurs, est différente de celle qu'avaient les matériaux confiés.

- les locations d'immeubles ;

- les travaux immobiliers ;

- l'exécution des obligations du fiduciaire (CGI, art. 256, IV-1°) ;

- les travaux d'études, de recherche et d'expertise ;

- les activités de prestataire de services, de recherche fondamentale ou appliquée, les études ou la veille technologique effectuées par les centres techniques industriels (CTI) ;

- les opérations réalisées par les intermédiaires agissant au nom et pour le compte de leur commettant (cf. n° 4236) ;

- les transports de personnes et de marchandises ;

- les ventes à consommer sur place de produits alimentaires ou de boissons ;

- les prestations de services à soi-même ;

- et d'une manière générale, toutes les activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à faire, moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail d'ordre quelconque, comme réparer un meuble, donner des soins aux affaires d'autrui, ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers (honoraires, primes, participations, redevances) ;

- le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation, par exemple :

• rémunération versée par une entreprise à une agence de publicité en contrepartie de la renonciation par celle-ci à effectuer de la publicité pour une entreprise concurrente ;

• sommes que reçoit une entreprise d'une autre en contrepartie de sa renonciation à vendre un matériel donné, concurrent de celui commercialisé par cette autre entreprise ;

• rémunération versée par une entreprise à son concessionnaire exclusif à l'occasion de ventes qu'elle effectue directement par dérogation au contrat d'exclusivité.

Les opérations des commissionnaires portant sur des livraisons de biens (cf. n° 4236) (lorsque l'intermédiaire agit en son propre nom) sont traitées comme des livraisons de biens.

3. Les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels (BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-20)

4221

L'article 256 bis du CGI soumet à la TVA les acquisition intracommunautaires de biens meubles corporels.

a. Acquisition intracommunautaire de biens

4222

Aux termes du 3° du I de l'article 256 bis du CGI, est considérée comme acquisition intracommunautaire l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne à destination de l'acquéreur en France.

La notion d'acquisition intracommunautaire de biens ne concerne pas les échanges de biens entre un État membre et les départements d'outre-mer, qui relèvent du régime des importations.

b. Opérations assimilées à une acquisition intracommunautaire

4223

Aux termes du II l'article 256 bis du CGI, sont assimilées à une acquisition intracommunautaire :

4224

1° L'affectation en France par un assujetti pour les besoins de son entreprise d'un bien de son entreprise expédié ou transporté à partir d'un autre État membre de la communauté.

- Principe.

4225

Est assimilée à une acquisition l'affectation par un assujetti pour les besoins de son entreprise en France d'un bien expédié ou transporté, par l'assujetti ou pour son compte, à partir d'un autre État membre.

Le bien a été produit, extrait, transformé, acheté, a fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire ou a été importé par l'assujetti, dans le cadre de son entreprise, dans cet autre État membre.

Il s'agit principalement des mouvements de stocks et de biens d'investissement.

Cette assimilation est la réciproque du transfert dans l'État de départ (cf. n° 4212).

- Exceptions.

4226

La réception en France par l'assujetti d'un bien de son entreprise n'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire dans les cinq situations ci-après :

Situation 1. - Le bien est destiné à être utilisé temporairement en France dans les conditions qui ouvriraient droit à l'assujetti, si ce bien était importé, au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation.

Le bénéfice du régime de l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation est accordé sous certaines conditions, aux biens énumérés au n° 4216.

En tout état de cause, la durée d'utilisation en France est fixée pour chaque bien par les règlements déjà cités et ne peut excéder 24 mois. Si l'utilisation en France excède cette durée, l'affectation du bien considéré est assimilée à une acquisition intracommunautaire en vertu du 2° du II de l'article 256 bis du CGI.

La mise en œuvre de cette disposition suppose que l'assujetti soit en mesure d'établir qu'il aurait pu

prétendre au bénéfice de l'admission temporaire si le bien avait été importé.

Remarque : pour bénéficier du régime, les matériels professionnels (c'est-à-dire les matériels et leurs accessoires nécessaires à l'exercice de la profession d'une personne physique ou morale pour accomplir un travail déterminé) doivent être utilisés par l'assujetti d'un autre État membre, ou sous sa propre direction. De plus, ces matériels ne doivent pas faire l'objet d'un contrat de location ou d'un contrat similaire auquel une personne établie ou domiciliée en France serait partie.

Situation 2. - Le bien est destiné à être utilisé temporairement en France pour les besoins de prestations de services effectuées par l'assujetti.

Cette situation concerne des biens qui, s'ils avaient été importés, n'auraient pas ouvert droit au bénéfice de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation.

L'utilisation temporaire doit remplir simultanément les conditions suivantes :

- le bien est utilisé en France par l'assujetti lui-même, ou sous sa propre direction, dans le cadre de son entreprise, afin d'y réaliser une prestation de services déterminée, dans un délai qui ne peut excéder 24 mois. Ces matériels ne doivent pas faire l'objet d'un contrat de location ou d'un contrat similaire auquel une personne établie ou domiciliée en France serait partie ;

- le bien doit être retourné en l'état dans l'autre État membre après utilisation temporaire en France.

Bien entendu, si l'une des conditions ci-dessus n'est pas réalisée, le bien utilisé en France est affecté par l'assujetti pour les besoins de son entreprise. Cette affectation est assimilée à une acquisition intracommunautaire en vertu du 2° du II de l'article 256 bis du CGI.

Il est cependant admis de ne pas opposer la non-réalisation de la deuxième condition aux biens destinés à subir des examens, analyses ou essais ayant pour but de déterminer leur composition, leur qualité ou leurs caractéristiques techniques dès lors que ces biens sont entièrement consommés ou détruits au cours de ces examens, analyses ou essais.

Situation 3. - Le bien est destiné à faire l'objet de travaux ou d'expertises, à condition que le bien soit réexpédié ou transporté à destination de l'assujetti dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport. Il est admis que ces dispositions s'appliquent lorsque le bien est destiné à faire l'objet d'une expertise en France, dès lors que les conditions posées par le b du 2 du II de l'article 256 bis du CGI sont remplies.

Il s'agit de matériaux ou de biens reçus par un prestataire établi en France expédiés ou transportés par un donneur d'ouvrage établi dans un autre État membre.

Le bien assemblé ou ayant fait l'objet de travaux ou d'expertises doit être expédié ou transporté dans cet État membre à destination du donneur d'ouvrage (CGI, art. 256 bis, II-2°-b).

Lorsque ce bien reste en France ou est expédié ou transporté à destination d'un autre État membre, qui n'est pas celui du donneur d'ouvrage, ce dernier réalise une acquisition intracommunautaire soumise à la TVA. En effet, les matériaux ou les biens initialement expédiés au prestataire de services par le donneur d'ouvrage sont considérés en définitive comme affectés par celui-ci pour les besoins de son entreprise en France. Le donneur d'ouvrage réalise une acquisition intracommunautaire soumise à la TVA.

Lorsque l'une des conditions qui caractérisent l'une ou l'autre des trois situations ci-dessus n'est plus remplie, le bien en cause est considéré comme faisant l'objet d'une affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens en vertu du 2° du II de l'article 256 bis du CGI. Dans ce cas, le fait générateur de l'affectation intervient au moment où la condition cesse d'être remplie.

Exemples :

1. Le bien expédié aurait pu bénéficier du régime de l'admission temporaire s'il avait été importé. L'assujetti réalise une affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire au moment où :

- soit la durée d'utilisation du bien en France excède la durée fixée pour ce bien par les règlements communautaires définissant le régime de l'admission temporaire ;

- soit le bien a fait l'objet d'une vente en France.

2. Le bien est expédié temporairement en France pour les besoins d'une prestation de services ou d'un travail à façon jusqu'au 31 décembre 1995 ou de travaux. L'assujetti réalise une affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire au moment où le bien, initialement destiné à être retourné dans l'autre État membre :

- soit est vendu en France ;

- soit est expédié dans un troisième État membre ;

- soit est exporté ;

- soit est affecté définitivement à l'activité exercée en France.

Il appartient dès lors à l'assujetti de remplir les obligations lui incombant au titre de la réalisation de l'acquisition et notamment d'acquitter, le cas échéant, la taxe due.

Situation 4. - Le bien est destiné à être monté ou installé en France par l'assujetti établi dans un autre État membre ou pour son compte.

Dans ce cas, la livraison du bien est située en France en application du b du I de l'article 258 du CGI.

Situation 5. - Le bien est destiné à faire l'objet de livraisons à bord des moyens de transport, effectuées par l'assujetti, dans les conditions mentionnées au d 2° du II de l'article 256 bis du CGI.

2° La réception en France, par une personne morale non assujettie, d'un bien qu'elle a importé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne.

4227

Cette réception est assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens.

L'opération doit être soumise à la TVA par la personne morale non assujettie, lorsque celle-ci ne bénéficie pas du régime dérogatoire ci-après (cf. n° 4230) ou a opté pour le paiement de la taxe sur ses acquisitions intracommunautaires (cf. n° 4437). Afin d'éviter de supporter une situation de double taxation, la personne morale peut obtenir le remboursement de la taxe qu'elle a acquittée à l'importation dans l'autre État membre.

4227-1

3° Cas particuliers.

Régime applicable lorsque, dans le cadre des échanges intracommunautaires, des biens sont expédiés ou transportés à partir d'un autre État membre de la Communauté vers la France dans les cas de :

- ventes dites en consignation et transferts de stocks mis à la disposition du futur client ou d'un intermédiaire à la vente agissant en son nom propre sans transfert de propriété ;

- ventes à l'essai (contrats prévoyant que les essais sont réalisés dans l'État membre d'arrivée des biens).

c. Opérations ne constituant pas des affectations assimilées à des acquisitions intracommunautaires

4227-2

Il est précisé que ne constituent pas des affectations assimilées à des acquisitions intracommunautaires de biens, au sens du 3° du II de l'article 256 bis du CGI, les expéditions et les transports de biens à partir d'un État membre à destination de la France effectuée par un assujetti ou pour son compte, dans les hypothèses suivantes :

- les biens font l'objet d'une livraison soumise au régime des ventes à distance située, en application de l'article 258 B du CGI, soit dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport, soit en France ;

- les biens font l'objet d'une exportation à partir de la France. Dans ce cas, les biens expédiés ou transportés en France doivent immédiatement faire l'objet des formalités douanières d'exportation. Ils peuvent être éventuellement transbordés d'un moyen de transport à un autre ;

- les biens font l'objet d'une expédition ou d'un transport dont une partie du trajet est effectuée en France alors que les lieux de départ et d'arrivée sont situés sur le territoire d'autres États membres de la Communauté. Lors de leur passage en France, les biens peuvent être éventuellement transbordés d'un moyen de transport à un autre.

4227-3

N'est pas assimilée à une acquisition intracommunautaire, l'affectation en France de gaz naturel,d'électricité, de chaleur ou de froid à partir d'un autre État membre pour les besoins d'une livraison imposable dans les conditions mentionnées au III de l'article 258 du CGI (CGI, art. 256 bis).

d. Régime d'imposition des acquisitions intracommunautaires

1° Régime général

4228

Les acquisitions de biens meubles corporels effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non assujettie lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel sont soumises à la TVA.

Ce régime d'imposition ne s'applique pas :

- aux biens vendus par un assujetti qui bénéficie dans son État membre du régime particulier de franchise des petites entreprises ;

- aux biens qui font l'objet en France d'une installation ou d'un montage par le vendeur ou pour son compte. La livraison de ces biens est soumise à la TVA en France, en application du b du I de l'article 258 ;

- aux biens dont la livraison est soumise au régime des ventes à distance (cf. n^{os} 4308 et suiv.) ;

- aux biens, acquis par les personnes physiques non assujetties (particuliers), sous réserve du régime applicable aux moyens de transport neufs (cf. n^{os} 5026 et suiv.).

Lorsque l'acquisition intracommunautaire porte sur un moyen de transport neuf, le régime d'imposition de l'opération est prévu par l'article 298 sexies du CGI (cf. n^{os} 5038 et suiv.).

2° Régime dérogatoire

4229

Bien que réalisant des acquisitions intracommunautaires, certaines personnes bénéficient d'un régime dérogatoire qui les autorise à ne pas soumettre ces opérations à la TVA.

Ce régime dérogatoire ne s'applique pas aux opérations portant sur :

- les moyens de transport neufs ;

- les produits soumis à accises (alcools, boissons alcooliques, huiles minérales, tabacs manufacturés).

- Personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD)[(1)].

[(1)]. Lorsque ces personnes fournissent au vendeur leur numéro d'identification dans un autre État membre, c'est-à-dire lorsqu'elles ne bénéficient plus du régime dérogatoire dans cet État, les livraisons qui leur sont faites peuvent bénéficier de l'exonération prévue par le I de l'article 262 ter du CGI, dès lors que les conditions posées par ce texte sont remplies. Dans le cas où ces personnes ne fournissent pas de numéro d'identification dans un autre État membre ou fournissent un numéro invalide à la date de l'opération, cette exonération n'est pas applicable.

4230

Lorsqu'elles remplissent la condition de seuil visée au n^{o} 4232, les personnes ci-après n'ont pas à soumettre à la TVA leurs acquisitions intracommunautaires de biens :

• les personnes morales non assujetties, à raison de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée.

• les assujettis qui réalisent exclusivement des livraisons de biens ou des prestations de services ne leur ouvrant aucun droit à déduction (assujettis bénéficiant de la franchise en base de l'article 293 B du CGI par exemple).

Les assujettis dont une partie de l'activité est soumise à la TVA ne bénéficient donc pas du régime dérogatoire.

Il en est de même de ceux dont l'activité, bien qu'exonérée, ouvre droit à déduction en application du V de l'article 271 du CGI : opérations liées au commerce extérieur (exportations, livraisons intracommunautaires de biens...), opérations exonérées à l'intérieur sans droit à déduction, mais ouvrant droit à déduction lorsqu'elles sont réalisées hors de la Communauté (opérations bancaires et financières, opérations d'assurance).

• les exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire prévu aux articles 298 quater et 298 quinquies du CGI.

4231

Les personnes mentionnées au n° 4230 ne peuvent pas bénéficier du régime dérogatoire dès lors qu'au cours de l'année civile précédente :

- la personne morale a été assujettie, de plein droit ou sur option, à la TVA en raison de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée ;

- l'assujetti a réalisé des opérations lui ouvrant droit à déduction ;

- l'exploitant agricole n'a pas été soumis au régime du remboursement forfaitaire.

- Conditions de seuil.

• Appréciation du seuil.

4232

Le régime dérogatoire s'applique aux personnes désignées au n° 4230, lorsque le montant de leurs acquisitions intracommunautaires n'a pas excédé au cours de l'année précédente, ou n'excède pas, pendant l'année civile en cours au moment de l'acquisition, le seuil de 10 000 €.

Ainsi, si une PBRD a réalisé au cours de l'année N-1 moins de 10 000 € d'acquisitions dans les autres États membres de la Communauté, elle pourra bénéficier en année N du régime dérogatoire à concurrence d'un montant d'acquisitions de 10 000 €. Dès que ce montant est dépassé le régime général est applicable aux acquisitions réalisées ultérieurement au cours de l'année N. Cependant, lorsque le montant de l'acquisition a pour effet le franchissement du seuil, celle-ci doit être soumise au régime général des acquisitions. Il en est de même des acquisitions ultérieures, quel qu'en soit le montant.

> **Exemple :** Une PBRD a réalisé 8 000 € d'achats auprès de fournisseurs situés dans les autres États membres au cours du premier trimestre de l'année N. Elle envisage un achat de 4 500 € au cours du deuxième trimestre. Cet achat constitue une acquisition intracommunautaire de biens imposable en France. En revanche, si cette PBRD a dépassé le seuil de 10 000 € en année N-1, elle devra soumettre ses acquisitions réalisées en année N à la TVA selon le régime général.

• Calcul du seuil.

4233

Le montant de 10 000 € est égal à la somme, hors TVA, des acquisitions intracommunautaires de biens autres que les moyens de transport neufs, les alcools, les boissons alcooliques, les huiles minérales et les tabacs manufacturés ayant donné lieu à des livraisons situées dans un autre État membre de la Communauté.

Ainsi, pour calculer le seuil de 10 000 €, il y a lieu de retenir le montant des acquisitions réalisées par la PBRD dont la livraison correspondante doit être soumise à la TVA par le vendeur dans son État (achats sur place par la PBRD ou pour son compte ; vente à distance, taxe due dans l'État de départ), à l'exclusion, par conséquent, des livraisons bénéficiant d'une exonération dans cet État.

3° Option pour le paiement de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires.

4234

Se reporter au n° 4437.

4° Cas particulier : personnes ne remplissant plus les conditions pour bénéficier du régime dérogatoire en cours d'année.

4235

Les personnes désignées au n° 4230 cessent de bénéficier du régime dérogatoire dans les cas suivants :

• leur activité ne leur permet plus d'être regardées comme des PBRD :

- la personne morale est assujettie, de plein droit ou sur option, au titre de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée ;

- l'assujetti réalise désormais, totalement ou partiellement, des opérations lui ouvrant droit à déduction ;

- l'exploitant agricole n'est plus placé sous le régime du remboursement forfaitaire.

• le montant de leurs acquisitions intracommunautaires de biens, autres que des moyens de transport

neufs, les alcools, les boissons alcooliques, les huiles minérales et les tabacs manufacturés, a dépassé le seuil de 10 000 € hors TVA au cours de l'année civile précédente ou pendant l'année civile en cours.

Dans ces hypothèses, les personnes concernées doivent déclarer qu'elles effectuent des acquisitions intracommunautaires (CGI, art. 286 bis). En conséquence, elles sont identifiées à la TVA par un numéro individuel, conformément à l'article 286 ter du CGI.

4. Les opérations des intermédiaires agissant pour le compte d'autrui (CGI, art. 256, V ; 256 bis, III ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40)

4236

L'intermédiaire s'entremet entre deux personnes, la personne pour le compte de qui il agit (appelée ci-après le « commettant ») et un tiers. Les activités des intermédiaires se caractérisent :

- juridiquement, par l'existence d'un mandat, qui permet à l'intermédiaire d'agir pour le compte d'autrui (l'intermédiaire n'agit pas de sa propre initiative) ;

- économiquement, par le fait que les intermédiaires ne fournissent pas avec leurs propres moyens d'exploitation les biens et les services de la transaction dans laquelle ils s'entremettent.

4237

Le V de l'article 256 du CGI et le III de l'article 256 bis du CGI prévoient respectivement que :

- « L'assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une livraison de bien ou une prestation de services, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien, ou reçu et fourni les services considérés ».

- « Un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une acquisition intracommunautaire, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien ».

Ces dispositions conduisent à distinguer deux catégories d'intermédiaires :

- ceux qui agissent pour le compte et au nom d'autrui ;

- ceux qui agissent pour le compte d'autrui mais en leur nom propre.

a. Intermédiaires agissant au nom d'autrui

4238

Dans ses relations avec les tiers cocontractants (acheteurs ou vendeurs), l'intermédiaire agissant au nom d'autrui apparaît clairement comme le représentant du commettant.

Ainsi, il convient de considérer qu'un intermédiaire agit au nom d'autrui s'il met en relation deux personnes qui contractent entre elles (l'intermédiaire est alors un courtier).

Il en est de même pour l'intermédiaire qui contracte personnellement avec le tiers lorsque :

1. Le contrat mentionne expressément qu'il agit au nom d'autrui : cette condition n'est remplie que si le contrat indique le nom ou la raison sociale, l'adresse ainsi que le numéro d'assujetti du commettant en ce qui concerne les opérations intracommunautaires pour lesquelles la communication au client de cette information est prévue ;

2. En l'absence de contrat écrit, la facture est établie directement par le commettant (entremise « à la vente »), ou adressée directement par le tiers au commettant (entremise « à l'achat »). Si la facture est établie par l'intermédiaire ou adressée à l'intermédiaire, elle doit faire apparaître que celui-ci agit au nom d'autrui dans les mêmes conditions qu'au 1. ci-dessus ;

3. En l'absence de facture (opérations réalisées avec des non-assujettis), les circonstances de droit (notamment l'examen des clauses du contrat unissant l'intermédiaire au commettant) ou de fait permettent d'établir que le tiers avait connaissance du fait que l'intermédiaire agissait au nom d'autrui et de tous les éléments d'information mentionnés au 1. ci-dessus.

4239

Les opérations d'entremise de ces intermédiaires sont regardées comme des prestations de services d'entremise et sont soumises à toutes les règles correspondantes.

Notamment, la base d'imposition de ces services est constituée, dans les conditions prévues par le a du 1 de l'article 266 et l'article 267 du CGI, par toutes les sommes perçues en contrepartie de l'opération d'entremise.

Ainsi, l'exclusion des remboursements de débours de la base d'imposition de ces intermédiaires devra

répondre aux conditions fixées par le 2° du II de l'article 267 du CGI.

b. Intermédiaires agissant en leur nom propre

4240

Les intermédiaires agissent en leur nom propre lorsqu'ils ne remplissent pas les conditions permettant de considérer qu'ils agissent au nom d'autrui (cf. n° 4238).

Les commissionnaires stricto sensu appartiennent à cette catégorie dès lors que l'article L. 132-1 du code de commerce définit le commissionnaire comme celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant.

1° Qualification des opérations.

4241

Les intermédiaires agissant en leur nom propre mais pour le compte d'autrui sont regardés comme ayant personnellement acquis et livré le bien lorsqu'ils s'entremettent dans des livraisons de biens ou comme ayant personnellement reçu ou fourni les services lorsqu'ils s'entremettent dans des prestations de services. Ils réalisent, le cas échéant, des livraisons ou des acquisitions intracommunautaires de biens[(1)]. Ainsi :

- un commissionnaire « à la vente » de biens est réputé acheter les biens à son commettant et les vendre au tiers acheteur ;

- un commissionnaire « à l'achat » de biens est réputé acheter les biens au tiers fournisseur et les vendre à son commettant.

Les principes sont les mêmes en ce qui concerne les intermédiaires qui s'entremettent dans des prestations de services.

[(1)]. Bien entendu, l'opération réalisée par cet intermédiaire n'a pas à être soumise à la TVA, si le lieu de la livraison ou de la prestation n'est pas situé en France en application des règles de territorialité ou si l'opération bénéficie d'une exonération. Il est en outre précisé que lorsque l'intermédiaire intervient à l'importation, il est généralement désigné comme importateur sur la déclaration d'importation.

2° Conséquences

4242

- l'intermédiaire qui agit en son nom propre est réputé livrer lui-même le bien ou rendre lui-même le service, au commettant s'il agit « à l'achat », ou au tiers cocontractant s'il agit « à la vente ». La base d'imposition de l'opération de l'intermédiaire est égale au montant total de l'opération. Elle correspond au prix acquitté par le tiers ou le commettant, commission comprise ;

- le fournisseur du bien ou du service, c'est-à-dire le tiers cocontractant en cas d'entremise « à l'achat » ou le commettant en cas d'entremise « à la vente » est réputé livrer le bien ou rendre le service à l'intermédiaire. La base d'imposition de cette opération est égale au prix hors commission.

Dans le cas d'opérations réalisées par des intermédiaires agissant en leur nom propre, la commission n'est donc plus jamais imposée en tant que telle.

Pour un exemple, voir le BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40 :

- les intermédiaires intervenant dans des opérations intracommunautaires sont soumis aux règles applicables aux livraisons et aux acquisitions intracommunautaires de biens et aux obligations qui en découlent ;

- le régime des exportateurs s'applique aux intermédiaires lorsque leur entremise aboutit à l'expédition des biens vers un pays ou un territoire tiers ;

- le taux applicable aux opérations des intermédiaires est toujours le taux du bien ou du service objet de la transaction dans laquelle ils s'entremettent ;

- les intermédiaires doivent facturer la TVA sur la vente du bien ou la fourniture du service qu'ils sont réputés réaliser ;

- pour l'application notamment des règles de la franchise en base (CGI, art. 293 B) et des régimes d'imposition, le chiffre d'affaires des intermédiaires est déterminé compte tenu du montant total des transactions dans lesquelles ils s'entremettent.

4243

Toutefois, des dispositions spécifiques sont prévues en ce qui concerne le fait générateur des

livraisons de biens, des prestations de services et des acquisitions intracommunautaires que ces intermédiaires sont réputés effectuer ou recevoir (CGI, art. 269, 1-a ter, cf. n° 4523).

Par ailleurs, l'administration a admis certains assouplissements en ce qui concerne l'obligation de facturation des commettants qui font appel à des intermédiaires agissant en leur nom propre (cf. n° 4798).

B. Notion d'assujetti

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-20, RES N° 2009/36 au BOI-BIC-RICI-10-10-10-30)

4244

L'article 256 A du CGI dispose que :

« Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention ».

4245

Sont réputées agir de manière indépendante les personnes qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte.

4246

• Ne sont pas assujetties à la TVA les personnes qui n'agissent pas d'une manière indépendante. Tel est le cas :

- des salariés et les autres personnes qui sont liés par un contrat de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail, les modalités de rémunération et la responsabilité de l'employeur ;

- des travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires, lorsqu'ils exercent leur activité dans les conditions prévues aux articles L. 7412-1, L. 7412-2 et L. 7413-2 du code du travail [(1)].

- d'une entreprise étrangère et de sa succursale française qui constituent une même entité juridique : les prestations de services qu'elles se rendent réciproquement n'entrent donc pas dans le champ d'application de la TVA (CE, arrêt du 9 janvier 1981 n° 10145, « Sté Timex corporation » ; CAA Paris arrêt du 24 janvier 2007, n° 04PA03593 « Société The Sabre Group Inc. »).

[(1)]. Les travailleurs à domicile se distinguent :

- des artisans inscrits au registre des métiers, qui exercent leur activité pour leur propre compte et livrent eux-mêmes les produits de leur travail à leurs clients ;

- des façonniers qui ne répondent pas aux conditions énumérées ci-dessus et exécutent leur travail pour le compte d'industriels ou de commerçants, en toute indépendance technique et sous leur propre responsabilité ;

- des entrepreneurs qui exercent une activité pour leur propre compte.

4247

L'assujetti doit effectuer une des activités économiques énumérées au dernier alinéa de l'article 256 A du CGI.

Il s'agit des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées (cf. ci-après n[os] 4249 et suiv.).

4248

• Ne sont également pas assujetties à la TVA, les personnes morales de droit public pour les opérations ou activités qu'elles accomplissent en tant qu'autorités publiques sauf si leur non-assujettissement conduit à des distorsions de concurrence (CGI, art. 256 B).

Par personne morale de droit public, il faut entendre l'État, les groupements consulaires, les collectivités territoriales et leurs groupements, les établissements publics de l'État, les établissements publics locaux ainsi que les groupements composés exclusivement de personnes de droit public dès lors qu'ils assurent des missions de service public et qu'ils fonctionnent avec la participation et sous le contrôle de l'autorité publique (agences d'urbanisme d'agglomération par ex.).

Les activités hors du champ d'application de la TVA ne devant plus être prises en compte dans le prorata de déduction, il convient de distinguer les activités des personnes morales de droit public qui ne sont pas placées dans le champ d'application de la taxe, de celles qui sont exonérées ou imposées.

4248-1

Les activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général et placées hors du champ d'application de la TVA :

Il s'agit :

- des tâches administratives fondamentales et obligatoires que l'État et les autres collectivités publiques exercent en vertu de leurs prérogatives de puissance publique (défense nationale, gendarmerie, police, sécurité publique, justice, diplomatie, santé publique, état civil, recouvrement de l'impôt, etc.).

Les recettes perçues par les collectivités dans le cadre de l'exercice de ces prérogatives hors du champ de la taxe ne sont donc pas imposables à la TVA. Tel est le cas notamment :

• des impôts et taxes locaux ;

• des droits perçus en contrepartie du stationnement sur les voies publiques affectées à la circulation.

- des activités qui, bien que ne relevant pas de l'exercice de la souveraineté et n'impliquant pas l'exercice de pouvoirs coercitifs, sont exercées en tant qu'autorité publique par les personnes morales de droit public.

Tel est le cas des redevances perçues par une collectivité au titre de l'affermage ou de la concession d'un service public.

Sont également concernées les activités suivantes :

• fourniture de l'eau ;

• assainissement ;

• abattoirs publics ;

• enlèvement et traitement des ordures ménagères ;

• marchés d'intérêt national.

Ces activités peuvent toutefois être soumises à la TVA par détermination expresse de la loi ou par exercice du droit d'option prévu à l'article 260 A du CGI.

4248-2

Les activités expressément imposées

L'imposition de certaines activités des personnes morales de droit public est expressément prévue par la loi.

Il s'agit des activités désignées à l'article 256 B du CGI, c'est-à-dire :

- les télécommunications ;

- la fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants ou par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire d'au moins 3 000 habitants (à compter du 1er janvier 1993) ;

- la distribution de gaz, d'électricité et d'énergie thermique ;

- les transports de biens à l'exception de ceux effectués par l'exploitant public « La Poste » ;

- les prestations de services portuaires et aéroportuaires ;

- les transports de personnes ;

- les livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente ;

- les opérations des organismes d'intervention agricole portant sur les produits agricoles et effectuées en application du règlement portant organisation commune du marché de ces produits à l'exception de leur activité de redistribution des subventions pour le compte de l'État ou de la Communauté européenne ;

- l'organisation d'expositions à caractère commercial ;

- les entreposages de biens meubles ;

- l'organisation de voyages et de séjours touristiques ;

- les opérations des économats et établissements similaires ;

- la diffusion ou la redistribution de programmes de radiodiffusion ou de télévision.

Par ailleurs, à compter du 1er janvier 2014, lorsqu'une collectivité territoriale confie l'exploitation d'un service à un tiers, la mise à disposition à titre onéreux des investissements que la collectivité a réalisés est constitutive d'une activité économique imposable. Par conséquent, la redevance d'affermage qui lui est versée par son délégataire en contrepartie de cette mise à disposition est soumise à la TVA (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 01/08/2013, TVA - Redevance d'affermage - Transfert des droits à déduction).

4248-3

Les activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs dont le non-assujettissement est susceptible d'entraîner des distorsions dans les conditions de la concurrence.

La notion de concurrence à laquelle il convient de se référer pour savoir si un organisme de droit public est ou non assujetti à la TVA s'apprécie dans un cadre qui peut dépasser les limites territoriales de la circonscription dans laquelle s'exerce son activité. Il convient donc, suivant les cas, de situer au plan communal, départemental, ou même national, le domaine concurrentiel. Celui-ci peut, en effet, varier en fonction du champ d'action géographique de l'organisme concerné, de l'étendue du marché ou de la clientèle vers laquelle son activité est orientée.

Le caractère concurrentiel de l'activité d'un organisme public ne peut être établi que par rapport à la même activité ou une activité semblable au titre de laquelle les entreprises privées sont soumises à la taxe. Il s'ensuit que l'organisme de droit public exerçant la même activité qu'un organisme de droit privé exonéré ne doit pas être recherché en paiement de la TVA.

Sauf circonstances particulières qui ne peuvent être appréciées que cas par cas, les activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs des personnes morales de droit public également susceptibles d'être effectuées par des opérateurs privés peuvent être réparties en trois catégories.

• Les activités pour lesquelles la non-concurrence doit être présumée et qui sont alors placées hors du champ d'application de la TVA :

- les opérations étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale (les activités fournies dans les maisons de retraite et les foyers-logements) ;

- l'hospitalisation, les soins médicaux ainsi que les activités qui leur sont étroitement liées. Toutefois, les redevances versées aux établissements publics de santé par les médecins ou les auxiliaires médicaux sont dans tous les cas soumises à la TVA dans les conditions de droit commun ;

- les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse (crèches, centres de loisirs, centres de vacances) ;

- les prestations sportives et culturelles ; sont concernés :

• les droits d'entrée perçus au titre de l'exploitation d'une piscine, d'une patinoire, d'une bibliothèque, de musées, de monuments historiques ou de l'organisation d'expositions d'intérêt local ;

• les recettes afférentes aux activités d'enseignement musical ou artistique ;

- les prestations télématiques effectuées dans le cadre d'une mission de service public (ex. : service télématique d'information municipale) ;

- les opérations effectuées par les foyers militaires et qui ont un caractère social, éducatif, culturel ou sportif.

• Les activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée et qui sont alors situées dans le champ d'application de la TVA.

Il s'agit des activités qui sont par leur nature, leur étendue ou la clientèle à laquelle elles s'adressent et les moyens mis en œuvre (publicité, tarifs pratiqués) en concurrence directe avec des entreprises commerciales qui proposent des services similaires.

Tel est le cas par exemple des recettes afférentes à l'exploitation d'un golf, d'un parc zoologique ou botanique, d'un parc d'attraction, d'une salle de spectacle ou de cinéma, d'établissements thermaux ou de thalassothérapie et d'organisation de spectacles de son et lumière ou de festivals (musique, théâtre).

Il en est de même des locations de salles aménagées, de l'exploitation de bars et de buvettes.

Les communes ne bénéficient plus du droit d'exclusivité pour l'exercice du service extérieur des pompes funèbres. En conséquence, les régies municipales de pompes funèbres exercent une activité située par nature dans le domaine concurrentiel. Elles sont donc soumises à la TVA de plein droit. De

même, eu égard aux modalités d'exercice de leur activité, les régies communales et intercommunales qui exploitent un crématorium exercent une activité à caractère concurrentiel. Elles sont donc soumises à la TVA de plein droit, pour les opérations de crémation dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2005.

• Les autres activités.

Le régime de TVA applicable aux autres activités des personnes morales de droit public doit être apprécié au cas par cas compte tenu de la possibilité ou non pour le secteur privé de satisfaire les besoins concernés.

Lorsqu'une activité exercée par une personne morale de droit public n'est pas située hors du champ d'application de la TVA au regard des critères énoncés ci-dessus, elle est nécessairement située dans le champ d'application de la taxe c'est-à-dire soit taxée soit exonérée.

4248-4

Cas particuliers :

- les règles de TVA applicables aux offices de tourisme et aux syndicats d'initiative sont précisées au BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20 ;

I. Opérations relevant d'une des activités économiques énumérées au dernier alinéa de l'article 256 A du CGI

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-30)

4249

Les activités économiques visées au premier alinéa de l'article 256 A du CGI se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées.

La réalisation à titre habituel de livraisons de biens et de prestations de services à titre onéreux constitue une activité économique. Le caractère habituel implique la réalisation répétée de prestations de services ou de livraisons de biens.

En revanche, la personne qui réalise à titre occasionnel une opération économique n'a en principe pas la qualité d'assujetti.

L'article 256 A du CGI précise que l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence est, notamment, considérée comme une activité économique.

Il en est ainsi alors même que l'exploitation procurant des recettes ayant un caractère de permanence se concrétiserait par la réalisation d'une seule opération (ex. : location d'un bien meuble corporel ; concession d'un bien incorporel...).

Si le caractère onéreux des opérations[1] caractérise une activité économique, peu importe en revanche les buts ou les résultats de cette activité qui, même si elle est effectuée sans but lucratif ou sans bénéfice[2] confère à celui qui la réalise la qualité d'assujetti.

En ce qui concerne l'application de ces principes aux produits financiers perçus par les entreprises, cf. RES N° 2007/5 au BOI-TVA-DED-20-10-20.

[1]. Les opérations effectuées à titre onéreux s'entendent de celles qui comportent la fourniture par l'acquéreur du bien ou le bénéficiaire du service d'une contrepartie, quelle qu'en soit la nature (somme d'argent, bien livré ou service rendu, etc.) ou la valeur.

[2]. Il en résulte qu'une opération effectuée « à prix coûtant » est imposable à la TVA.

II. Activités concernées

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-30)

1. Activités de producteur ou de commerçant

4250

Il s'agit des opérations que les personnes physiques ou morales pratiquent dans un cadre contractuel,

et qui présentent les caractéristiques des actes de commerce (vente ou fourniture d'un service à titre onéreux).

Même si l'activité se révèle déficitaire ou ne tend pas à la réalisation d'un profit, les opérations faites par des commerçants dans le cadre de leur activité professionnelle sont, en principe, passibles de la TVA.

La TVA s'applique à toutes les opérations qui relèvent d'une activité de nature industrielle ou commerciale quelle que soit la forme ou la nature de l'intervention de la personne qui les effectue. C'est ainsi que sont imposés les échanges et les prêts de consommation.

4251

Cas particuliers.

• Courtiers en marchandises inscrits ou assermentés.

Ces opérations entrent dans le champ d'application de la TVA.

• Opérations d'assurances, cf. n° 4379.

• Opérations de banque, cf. nos 5001 et suivants.

2. Activités libérales

4252

Les activités libérales entrent dans le champ d'application de la TVA quelles que soient leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des entreprises qui les réalisent.

Toutefois, certaines activités libérales (par exemple celles exercées par les médecins et auxiliaires médicaux, les psychologues diplômés[1] sont expressément exonérées de la TVA (cf. n° 4370).

[1]. Toutefois, les actes effectués par des psychologues pour le compte d'entreprises, de collectivités ou de particuliers et ne constituant pas des soins à la personne sont soumis à la TVA.

Sont notamment soumises à la TVA les activités libérales suivantes :

4253

- les soins dispensés aux animaux par les vétérinaires, hongreurs et maréchaux-experts, ainsi que les livraisons de médicaments.

La rémunération des vétérinaires perçue en contrepartie des actes accomplis dans le cadre des opérations de prophylaxie collective des maladies des animaux dirigées par l'État et dans le cadre des opérations de police sanitaire est également soumise à la TVA.

Le tatouage d'un numéro d'identification sur un chien effectué par un vétérinaire ou par un tatoueur agréé à cet effet par le ministère de l'Agriculture, ainsi que la vente de la carte d'identification remise au propriétaire de l'animal constituent également des opérations imposables à la TVA.

- les travaux d'analyse ou de contrôle sanitaire réalisés au profit de tiers (y compris l'État) par les laboratoires départementaux vétérinaires ou d'analyse à compter du 1er janvier 2003.

- les travaux d'études et de recherches en toutes matières. Il s'agit des opérations réalisées par les divers prestataires d'ingénierie et d'architecture (architectes, métreurs, ingénieurs conseils, bureaux d'études du bâtiment ou des travaux publics, etc.) et des travaux d'études de caractère technique, industriel, économique, financier, démographique, sociologique et ceux qui concernent l'informatique, l'organisation, la publicité et l'urbanisme ; sont également concernées, les activités de recherche fondamentale ou appliquée, les études ou la veille technologique effectuées par les centres techniques industriels (CTI) dès lors qu'elles s'inscrivent dans une démarche de valorisation de leurs résultats.

4254

- les prestations effectuées par les commissaires-priseurs et par les autres membres des professions juridiques ou judiciaires (greffiers près les tribunaux de commerce, notaires, huissiers de justice, commissaires aux comptes, administrateurs judiciaires et mandataires liquidateurs) même lorsqu'elles relèvent de leur activité spécifique telle qu'elle est définie par la réglementation applicable à leur profession ainsi que les études et recherches effectuées par les enquêteurs sociaux près les tribunaux.

4255

- les activités des avocats. Les prestations que les avocats, avocats au Conseil d'État et à la Cour de

cassation accomplissent dans le cadre de l'activité définie par la réglementation applicable à leur profession doivent être soumises à la TVA.

La qualité d'assujetti qui détermine la personne redevable de la TVA dépend des conditions d'exercice de la profession :

- à titre individuel ;

- en groupe dans le cadre d'associations ou de sociétés civiles professionnelles ;

- ou en qualité de collaborateur d'un autre avocat ou groupe d'avocats.

Les avocats peuvent bénéficier, pour leur activité réglementée, d'une franchise en base de 42 600 € (cf. n^{os} 4817 et suiv.).

Lorsqu'ils sont redevables de la TVA, ils peuvent procéder, dans les conditions de droit commun, à la déduction de la taxe afférente aux acquisitions de biens et services nécessaires à l'exercice de leur activité.

Les autres activités des avocats restent soumises à leurs règles propres. Ainsi les activités de gestion et d'administration de biens, d'entremise, de négociation en matière de locations et de transactions immobilières ou sur fonds de commerce, de recouvrement des créances, de mise à disposition de locaux et de clientèle, demeurent imposables à la TVA.

4256

- les activités de conseil et d'assistance qui sont exercées par les conseils en brevets d'invention, en informatique, en publicité, les conseils financiers, les professeurs de droit, de sciences économiques, de gestion pour leurs consultations ainsi que les centres de gestion agréés et les associations agréées de membres des professions libérales.

4257

- les activités des auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit, des artistes du spectacle, des sportifs et autres professions libérales. Les auteurs et les interprètes des œuvres de l'esprit ainsi que les artistes du spectacle doivent soumettre leurs opérations à la TVA.

De même, les prestations des traducteurs et interprètes de langues étrangères, des guides et accompagnateurs, des sportifs et des dresseurs d'animaux sont imposables à la TVA à compter de la même date.

Les auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit bénéficient d'une franchise en base qui les dispense du paiement de la TVA lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 42 600 € (cf. n^{os} 4822 et suiv.).

Les autres professions libérales concernées par l'assujettissement à la TVA relèvent de la franchise en base de 32 900 € [cf. n^{os} 4811 et suiv.].

En ce qui concerne la retenue de TVA applicable aux droits d'auteur, cf. n^{os} 5050 et suiv.

4258

- les travaux d'expertise. Tel est le cas, notamment, des travaux qui se rapportent à des expertises judiciaires ou à l'évaluation des indemnités d'assurance, des opérations effectuées par les experts-comptables, les comptables agréés et les géomètres experts.

Toutefois, les expertises judiciaires qui s'inscrivent dans le prolongement d'activités exonérées et dont le fait générateur de la taxation est antérieur au 1er janvier 2014 ne sont pas taxables (cf. BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50).

4259

- les travaux d'analyse.

A l'exception des travaux d'analyse de biologie médicale, qui sont expressément exonérés de la TVA par le 1° du 4 de l'article 261 du CGI (cf. n° 2170) tous les travaux d'analyse (notamment dans le domaine chimique ou industriel) ainsi que les travaux de sondage ou de reconnaissance des sols, doivent être soumis à la TVA quelles que soient leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des organismes qui les réalisent. Il en est ainsi des analyses d'eau ou de produits alimentaires.

4260

- les enquêtes d'utilité publique.

Les commissaires-enquêteurs et les membres des commissions d'enquêtes, auxquels sont confiées les enquêtes d'utilité publique préalables aux procédures d'expropriation ou prévues sur les

installations classées, sont redevables de la TVA sur l'ensemble des sommes qu'ils perçoivent en contrepartie de la réalisation des enquêtes et études dont ils sont chargés, aussi bien sous forme de vacations que de remboursement des frais de transport ou d'indemnités de séjour (mission ou tournée).

4261

- toutes les autres activités exercées à titre indépendant et imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC).

La TVA s'applique à l'ensemble des honoraires perçus au titre de l'exercice de ces activités, quelles que soient leur nature, leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des entreprises qui les réalisent (entreprises individuelles, sociétés civiles professionnelles, sociétés de personnes, sociétés de capitaux, établissements publics, etc.) et la qualité des bénéficiaires de ces prestations.

Il convient, en outre, de souligner que les services de l'État doivent acquitter la TVA, lorsqu'ils réalisent des travaux d'études, de recherches, ou de conseils pour le compte de tiers, et notamment les collectivités locales. En effet, leur non-assujettissement entraînerait des distorsions de concurrence au détriment des bureaux d'études privés normalement soumis à l'impôt (cf. n^{os} 4248 et suiv.).

4262

Cas particuliers :

• Opérations réalisées par les associations interentreprises de médecine du travail.

L'activité de ces organismes est imposable à la TVA quelle que soit, notamment, la situation au regard de la TVA des employeurs bénéficiaires de leurs services (entreprises imposables, associations exonérées, collectivités locales ou organismes publics situés hors du champ d'application de la TVA, etc.).

• Les syndicats de copropriétaires qui gèrent des immeubles ou des résidences avec services exercent une activité économique de gestion en principe imposable à la TVA sur l'intégralité des sommes perçues des copropriétaires. Il a toutefois été admis de ne pas soumettre à la TVA les sommes qu'ils perçoivent dans le cadre de la gestion classique des copropriétés. En revanche, les sommes perçues en contrepartie de services supplémentaires (restauration, soins, blanchisserie...) ou de livraisons de biens doivent être soumises à la TVA.

• Gestionnaires des halles à marées.

Ces organismes interviennent en qualité de prestataires de services des pêcheurs, des armateurs et des mareyeurs. Les services qu'ils fournissent entrent dans le champ d'application de la TVA mais peuvent bénéficier pour certains d'entre eux des dispositions du 7° du II de l'article 262 du CGI.

3. Activités agricoles

4263

Les activités agricoles entrent dans le champ d'application de la TVA. Le régime des exploitants agricoles au regard de la TVA est exposé ci-après n^{os} 4920 et suiv.

4. Activités civiles

4264

Entrent dans le champ d'application de la TVA les activités civiles, telles que la location de terrains nus ou d'immeubles non aménagés, la cession ou concession de marques de fabrique, la cession de brevets par les inventeurs ou leurs héritiers, la cession par le propriétaire du sol ou du sous-sol du droit d'exploiter une carrière ou une mine.

De même, entre dans le champ d'application de la TVA la vente d'une marque non exploitée sans cession de clientèle ainsi que l'opération unique qui consiste à céder une marque commerciale qui doit être regardée comme relevant d'une activité économique au sens des dispositions des articles 256 et 256 A du CGI (cf. CE arrêt du 3 septembre 2008 n° 300420, 300421, 300422).

Les activités civiles ne peuvent échapper au paiement de la TVA que dans la mesure où elles bénéficient d'une exonération expresse en vertu de la loi. Il en est ainsi de certaines locations d'immeubles nus ou des locations de terres et bâtiments à usage agricole (cf. n° 4379).

a. Locations de biens meubles corporels.

4265

D'une manière générale, les locations de biens meubles corporels, neufs ou d'occasion, sont

imposables à la TVA.

b. Locations d'immeubles

4266

Constituent des opérations de nature commerciale qui sont, à ce titre, imposables à la TVA sur le prix de location, les locations de locaux à usage professionnel munis de mobilier, du matériel ou des installations nécessaires à l'exercice de l'activité.

En revanche, les locations de locaux nus à usage professionnel ainsi que les locations de terrains non aménagés sont en règle générale exonérées de la TVA en vertu du 2° de l'article 261 D du CGI (cf. n° 4379) même si elles sont consenties par des sociétés commerciales, dans la mesure où les locations en cause restent totalement étrangères à l'activité commerciale de cette société.

Toutefois, l'exonération prévue au 2° de l'article 261 D du CGI n'est pas applicable aux locations de locaux nus ou de terrains non aménagés :

- lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire ;

- lorsque les locations en cause constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre sous une forme particulière l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés.

c. Locations de logements meublés

Le 4° de l'article 261 D du CGI exonère de la TVA les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation (cf. n° 4378).

Toutefois, cette exonération ne s'applique pas :

- aux prestations d'hébergement, fournies dans les hôtels de tourisme classés, les villages de vacances classés ou agréés à compter du 1er janvier 1999, et les résidences de tourisme classées, lorsque ces dernières sont destinées à l'hébergement des touristes et qu'elles sont louées par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un ou plusieurs exploitants qui ont souscrit un engagement de promotion touristique à l'étranger dans les conditions fixées par les articles 176 et 177 de l'annexe II au CGI (CGI, art. 261 D, 4°-a).

- aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, comportant en sus de l'hébergement au moins trois des prestations suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle (CGI, art. 261 D, 4°-b) ;

- aux locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à l'exploitant d'un établissement d'hébergement qui remplit les conditions fixées par les deux tirets ci-dessus, à l'exclusion de celles consenties à l'exploitant d'un établissement mentionné à l'article L. 633-1 du code de la construction et de l'habitation dont l'activité n'ouvre pas droit à déduction (c'est-à-dire l'exploitant de logements-foyers) [CGI, art. 261 D, 4°-c] ;

- aux prestations d'hébergement fournies dans les villages résidentiels de tourisme lorsque ces derniers sont destinés à l'hébergement des touristes et qu'ils sont loués par un contrat d'une durée d'au moins neuf ans à un exploitant, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État. Pour l'application du d du 4° de l'article 261 D du CGI, les locaux d'habitation du village résidentiel de tourisme doivent avoir été achevés depuis plus de neuf ans (CGI, ann. II, art. 178 bis).

Ces villages résidentiels de tourisme s'inscrivent dans une opération de réhabilitation de l'immobilier de loisirs définie par l'article L. 318-5 du code de l'urbanisme (CGI, art. 261 D, 4°-d).

Il est précisé que, pour l'application de la TVA (champ d'application et taux), la location d'un local meublé ou nu dont la destination finale est le logement meublé est toujours considérée comme une opération de fourniture de logement meublé quelles que soient l'activité du preneur et l'affectation qu'il donne à ce local (CGI, art. 260 D).

d. Locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules

4267

La location à titre onéreux d'emplacement pour le stationnement des véhicules (automobiles, bateaux, avions, caravanes, etc.) est en tout état de cause imposable à la TVA, quels que soient la périodicité de la location ou son mode de rémunération, les caractéristiques de l'emplacement loué, la nature des prestations annexes et le statut juridique du loueur.

Les sommes perçues par un exploitant public ou privé en contrepartie de la mise à disposition

d'installations portuaires, maritimes ou fluviales doivent être soumises à la TVA ; la mise à disposition d'un poste d'accostage pour bateaux à flot dans un port constitue une location d'emplacement imposable.

Toutefois, la location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules est exonérée dès lors qu'elle est étroitement liée à la location, elle-même exonérée, d'un local :

- nu à usage d'habitation ;

- nu à usage professionnel lorsque l'option pour le paiement volontaire de la TVA prévue par le 2° de l'article 260 du CGI n'a pas été exercée (cf. n^{os} 4432 et suiv.) ;

- meublé ou garni à usage d'habitation (cf. n^{o} 4378).

La location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules étroitement liée à la location non soumise à la TVA d'un local destiné à un autre usage est exonérée dès lors que les conditions suivantes sont réunies :

- les emplacements sont situés dans le même ensemble immobilier ;

- les emplacements sont donnés en location par le même bailleur ;

- les emplacements sont pris en location par le même locataire ;

- les emplacements sont l'accessoire des locaux à usage d'habitation ou professionnel, qui constituent l'objet principal du bail. L'existence de baux ou de loyers distincts ne s'oppose pas par elle-même à ce que cette condition puisse être satisfaite.

> **Remarque** : la location d'un emplacement pour le stationnement des véhicules étroitement liée à la location d'un local nu, même conclue par bail séparé, est soumise à la TVA lorsque la location principale est elle-même soumise à la taxe.

5. Activités extractives

4268

Les activités extractives entrent dans le champ d'application de la TVA dans la mesure où elles se concrétisent par des livraisons de biens ou des prestations de services imposables à cette taxe.

Il en est ainsi notamment :

• De la cession du droit d'exploiter une mine ou une carrière pendant une période déterminée et moyennant une redevance, qu'elle soit effectuée ou non par le propriétaire du sol et du sous-sol ;

• De la mise au jour, de l'extraction et de la vente des matériaux extraits par le propriétaire du sol et du sous-sol ou par l'exploitant de la carrière : l'imposition est due au titre de la vente des matériaux ;

• De la décharge des déblais ou du remblaiement des carrières lorsqu'elle donne lieu à perception d'une redevance au profit du propriétaire ou de l'exploitant de la carrière.

Mais, les recettes perçues par le propriétaire d'un terrain au titre de la concession du droit d'exploitation d'une carrière ou en contrepartie du droit d'y décharger des déblais sont exonérées de la TVA en vertu du 3° de l'article 261 D du CGI, dans la mesure où la location ne porte pas sur un établissement muni du matériel nécessaire à son exploitation et ne s'accompagne pas de la location d'éléments incorporels du fonds de commerce précédemment exploité par le propriétaire (cf. n^{o} 4379).

6. Activités d'enseignement et de recherche

4269

À l'exception des activités exercées par les établissements publics ou privés dans le cadre des enseignements primaire, secondaire, supérieur, technique, agricole, réglementés, ou de la formation professionnelle continue dispensée par des personnes morales de droit public et dans certains cas par des établissements privés, ainsi que les leçons particulières données par des personnes physiques, qui sont exonérées de la TVA en application du 4° du 4 de l'article 261 du CGI (cf. n^{o} 4370-3), toutes les autres catégories d'enseignement sont soumises à la TVA au taux normal, quelles que soient les modalités d'exécution des prestations ou la forme juridique des établissements qui les effectuent.

Tel est le cas notamment :

- de certaines écoles de langues ;

- des établissements d'enseignement de la conduite automobile et du pilotage des bateaux ou des aéronefs ;

- de certains établissements d'enseignement des arts d'agrément ou des diverses disciplines sportives (voile, tennis, équitation, judo) ;

- sous certaines conditions, des professeurs de bridge.

Toutefois, conformément aux dispositions du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, les organismes à but non lucratif dont la gestion est désintéressée peuvent être, le cas échéant, exonérés de TVA au titre des services éducatifs qu'ils rendent (cf. n° 4371).

Remarque : outre les prestations d'enseignement expressément exonérées de la TVA en vertu de l'article 261-4-4° a du CGI, les établissements publics d'enseignement supérieur (universités, grandes écoles) réalisent parfois des opérations, qui sont imposables à la TVA, telles que notamment :

- les travaux d'étude et de recherche effectués au profit de tiers ;

- les ventes de publications, de matériel pédagogique ;

- l'exploitation de droits intellectuels ;

- les prestations télématiques offertes dans le cadre des activités soumises à la taxe.

7. Associations de propriétaires qui réalisent des travaux d'intérêt agricole

4269-1

La réalisation de travaux collectifs par ces associations et leur mise à disposition aux adhérents constituent des opérations placées dans le champ d'application de la TVA et soumises à la taxe.

III. Cas particulier : transmission d'une universalité totale ou partielle de biens

(RES N° 2006/58, N° 2006/34, N° 2008/4 au BOI-TVA-DED-60-20-10 et RES N° 2006/28 au BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10)

4269-2

Les articles 19 et 29 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 permettent aux États membres de ne pas exiger l'imposition à la TVA des cessions de biens et des prestations de services réalisées dans le cadre de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société d'une universalité totale ou partielle de biens dès lors que le bénéficiaire continue la personne du cédant, tout en les autorisant à prendre, le cas échéant, les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total.

Cette faculté est transposée, notamment par la création de l'article 257 bis du CGI dispensant de TVA les livraisons et, à compter du 11 mars 2010, les prestations de services lorsqu'elles sont réalisées entre redevables de la taxe à l'occasion de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens (CGI, art. 257 bis).

1. Définition de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens

4269-3

La notion de « transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens doit être interprétée à la lumière de la jurisprudence de la CJCE (arrêt du 27 novembre 2003, affaire C-497/01 "Zita Modes SARL").

Sont notamment regardés comme la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens :

- les apports globaux, effectués dans le cadre d'une opération de fusion, d'absorption ou de scissions et les apports partiels d'actifs constatés à l'occasion, par exemple, de la restructuration d'un groupe (apport d'une branche complète d'activité) ;

- les mutations à titre onéreux et apports de fonds de commerce ou d'exploitations agricoles, commerciales ou professionnelles ;

- la transmission d'une exploitation agricole même en cas de conservation par l'exploitant agricole qui cède ou apporte son exploitation de la parcelle de subsistance prévue à l'article D 615-44-16 du code rural et de la pêche maritime ou de stocks et les mutations partielles d'exploitation agricoles réalisées dans le cadre de plans de transmission si elles portent sur des branches complètes d'activité ;

- la transmission d'une exploitation agricole à la suite de la dissolution de la communauté conjugale par divorce ou par le décès d'un conjoint commun en biens, à l'un des membres de ladite communauté qui vient immédiatement continuer l'activité de celle-ci ;

- la transmission d'une entreprise à la suite d'une procédure d'apurement collectif du passif ;

- la transmission universelle du patrimoine réalisée dans le cadre d'une opération de dissolution sans

liquidation par confusion de patrimoine (C. civ., art 1844-5) ;

- les transferts de compétence réalisés entre collectivités locales et établissements publics de coopération intercommunale en application des articles L. 1321-1 et suivants du code général des collectivités territoriales ;

- les transferts de biens opérés lors de changements de mode d'exploitation des services publics.

2. Nature du cédant et du bénéficiaire

4269-4

L'application de la dispense de taxation aux transmissions d'une universalité totale ou partielle de biens est subordonnée à ce qu'elles interviennent entre deux assujettis redevables de la TVA au titre de l'universalité transmise. La dispense de taxation ne s'applique donc pas lorsque la transmission est réalisée par un assujetti redevable de la taxe au bénéfice d'un assujetti non redevable.

En revanche, la dispense est autorisée lorsque la transmission est réalisée entre deux personnes ayant toutes deux ou pour l'une seulement d'entre elles la qualité de redevable partiel au titre de l'universalité transmise. Dans ces hypothèses, le bénéficiaire de la transmission, qui est réputé continuer la personne du cédant, est, le cas échéant, tenu d'opérer, au titre des biens d'investissements transmis dans le délai de régularisation, les régularisations du droit à déduction exigibles (CGI, ann. II, art. 207).

3. Biens et services concernés

4269-5

La dispense de taxation s'applique à l'ensemble des biens et des services qui appartiennent à l'universalité transmise, et ce, quelle que soit leur nature, à savoir :

- aux transferts de marchandises neuves et d'autres biens détenus en stocks ;

- aux transferts de biens mobiliers corporels d'investissement qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même ;

- aux transferts de biens mobiliers incorporels d'investissement ;

- et aux transferts d'immeubles et de terrains à bâtir.

4. Régularisations

4269-6

Les transferts de biens d'investissement réalisés dans le cadre de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, dans le délai de régularisation prévu à l'article 207 de l'annexe II au CGI, ne donnent pas lieu, chez le cédant, aux régularisations du droit à déduction prévues à cet article.

Le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant. Il est donc tenu, s'il y a lieu, d'opérer les régularisations du droit à déduction et les taxations de cessions ou de livraisons à soi-même qui deviendraient exigibles postérieurement à la transmission d'universalité et qui auraient en principe incombé au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité. La transmission n'entraîne pas une remise à zéro des délais de régularisation.

5. Transmission d'universalité et régime de la marge (cf. BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10).

6. Modalités déclaratives

4269-7

Le cédant et le bénéficiaire de la transmission d'universalité doivent mentionner le montant total hors taxe de la transmission sur la déclaration de TVA souscrite au titre de la période au cours de laquelle elle est réalisée. Ce montant sera mentionné sur la ligne « Autres opérations non-imposables ».

Chapitre 2 : Opérations imposables par disposition expresse de la loi

(BOI-TVA-CHAMP-10-20)

A. Livraisons à soi-même de biens et services

(CGI, art. 257, II ; CGI, ann. II, art. 173 à 175 ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-20)

I. Principes

4270

Le II de l'article 257 du CGI prévoit la taxation à la TVA de certaines certaines livraisons à soi-même de biens ou de services.

La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours de tiers, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant.

D'une manière plus générale, le II de l'article 257 du CGI prévoit que sont imposables à la TVA les opérations suivantes assimilées, selon le cas, à des livraisons de biens ou à des prestations de services effectuées à titre onéreux.

Sont assimilés à des livraisons de biens effectuées à titre onéreux :

- le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA.

Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons. Le montant à retenir pour l'imposition des prélèvements correspondants aux cadeaux de faible valeur est fixé par arrêté. Cette limite s'applique par objet et par an pour un même bénéficiaire (cf. n° 4275). Les prélèvements de biens constituant des échantillons qui sont effectués pour les besoins de l'entreprise ne donnent plus lieu à imposition à la TVA d'une livraison à soi-même, quelle que soit la valeur de ces biens ; par ailleurs, la doctrine exposée au BOI-TVA-DED-30-30-50 précise les règles qui gouvernent la déductibilité de la taxe ayant grevé les dépenses engagées par les opérateurs dans le cadre d'un programme de fidélisation de la clientèle.

- l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté, importé ou ayant fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire dans le cadre de son entreprise lorsque l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti, réputée faite au moment de l'affectation, ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète parce que le droit à déduction de la taxe afférente au bien fait l'objet d'une exclusion ou d'une limitation ou peut faire l'objet d'une régularisation ; cette disposition s'applique notamment en cas d'affectation de biens à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA (cf. n° 4277) ;

- l'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de son affectation conformément au 2° ci-dessus (CGI, art. 257, II-1-3°) ;

- la détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droits en cas de cessation de son activité économique taxable, lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction complète ou partielle lors de leur acquisition ou de leur affectation conformément au 2° ci-dessus (CGI, art. 257, II-1-4°).

Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux (CGI, art. 257, II-2):

- l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA ;

- les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

II. Cas d'imposition des livraisons à soi-même de biens et de services

(BOI-TVA-CHAMP-10-20-20 au II)

1. Les biens affectés à des besoins autres que ceux de l'entreprise (CGI, art. 257, II-1-1°).

4271

Il s'agit des biens affectés aux besoins des dirigeants, du personnel de l'entreprise ou de tiers (exemples : biens distribués gratuitement au personnel, immeuble construit sur un terrain appartenant

à l'entreprise en vue de loger gratuitement le personnel).

Les livraisons à soi-même de ces biens sont imposables, que l'entreprise les ait elle-même fabriqués ou construits (ou fait fabriquer ou construire) ou qu'elle les ait acquis et se les soit livrés en l'état.

En toute hypothèse, l'imposition n'est exigible que si le bien ou ses éléments constitutifs étaient, lors de leur acquisition, susceptibles d'une déduction partielle ou totale ; l'imposition porte en fait sur tout prélèvement, utilisation ou affectation à des fins autres que les besoins de l'entreprise de biens compris dans les stocks et dont la taxe y afférente a fait l'objet d'une déduction totale ou partielle.

4272

L'imposition de la livraison à soi-même n'est pas exigée lorsque les prélèvements sur stocks sont effectués pour les besoins normaux du chef d'une entreprise individuelle ; néanmoins il doit être procédé à la régularisation de la TVA ayant grevé les biens prélevés pour cette « autoconsommation », cette opération pouvant être opérée globalement en fin d'année.

a. Taxation des livraisons à soi-même d'immobilisations affectées à des besoins autres que ceux de l'entreprise

4273

Depuis le 1er janvier 1990, la taxation des livraisons à soi-même prévue au II de l'article 257 du CGI est exigible pour les prélèvements, utilisations, affectations de biens mobiliers d'investissements à des besoins autres que ceux de l'entreprise, lorsque ces biens ont ouvert droit à déduction. Sont concernés :

- les cessions de biens mobiliers d'investissement à titre gratuit.

Toutes les cessions d'immobilisations qui entraînent le transfert de la propriété juridique du bien, sans donner lieu à une contrepartie financière ou en nature sont concernées. En ce qui concerne la transmission à titre gratuit d'une universalité totale ou partielle de biens, cf. n^{os} 2164 et suiv. ;

- les prélèvements de biens mobiliers d'investissement.

Ce cas d'imposition vise essentiellement le transfert par un exploitant individuel dans son patrimoine privé, d'un bien de l'actif de l'entreprise pendant l'exercice de son activité ou à la cessation de son activité.

Il peut également concerner les prélèvements effectués dans les mêmes conditions par un dirigeant ou associé portant sur des biens immobilisés inscrits à l'actif de la société.

> **Précision :** pour la détermination de la base d'imposition de la livraison à soi-même d'un actif retiré de l'entreprise par son dirigeant ; cf. n° 4274 ;

- la cessation d'activité.

La cessation d'activité doit être distinguée de la cession. En effet, la cession de l'entreprise emporte transfert de l'entreprise à titre onéreux ou gratuit, avec poursuite de l'activité. En revanche, la cessation d'activité s'entend d'une manière générale de l'abandon de l'ensemble de l'activité industrielle ou commerciale. La cessation d'activité doit également être distinguée de la cessation de réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction. En revanche, la perte de la qualité d'assujetti d'une entreprise qui n'a pas concrétisé son intention déclarée de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction emporte les conséquences d'une cessation d'activité.

Les biens mobiliers d'investissement qui sont prélevés lors de la cessation d'activité de l'assujetti font l'objet d'une taxation au titre de la livraison à soi-même, dès lors que ces biens ont ouvert droit à déduction totale ou partielle de la taxe. Dans cette situation, il n'y a pas lieu à régularisation de la TVA déduite antérieurement.

À défaut d'avoir constaté la cessation d'activité, l'administration peut toutefois exiger la régularisation des droits à déduction prévue à l'article 207 de l'annexe II au CGI en cas de cessation d'opérations imposables (« entreprise en sommeil »). La cession ultérieure des biens d'investissement qui ont fait l'objet de cette régularisation n'est pas soumise à la TVA.

Toutefois, en cas de procédure d'apurement collectif du passif, il convient désormais de considérer que la cessation d'activité intervient en matière de TVA à la date à laquelle les stocks sont cédés ou à la date à laquelle tous les biens mobiliers d'investissement sont cédés ou mis au rebut, si celle-ci est postérieure.

4274

En application du c du 1 de l'article 266 du CGI, la base d'imposition à la TVA des livraisons à soi-même portant sur des biens mobiliers d'investissement est constituée par le prix d'achat de ces biens

ou de biens similaires ou à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés dans le lieu et au moment où la taxe devient exigible.

La valeur du bien à soumettre à l'imposition s'apprécie donc le jour de l'événement qui justifie la taxation de cette livraison à soi-même.

C'est ainsi que la base d'imposition de la livraison à soi-même d'un actif retiré de l'entreprise par son dirigeant est constituée normalement par le prix d'achat d'un même bien déterminé à la date du transfert dans son patrimoine privé.

En pratique, le prix d'achat peut correspondre à la valeur vénale du bien au jour du transfert, mais en aucun cas à la valeur nette comptable.

La référence au prix de revient ne sera retenue qu'en l'absence de prix d'achat, c'est-à-dire pour les biens extraits, fabriqués ou transformés.

Ce prix de revient est également déterminé dans le lieu et au moment où la taxe devient exigible.

En ce qui concerne la livraison à soi-même des stocks à opérer par les redevables dont le chiffre d'affaires devient inférieur aux limites prévues pour le bénéfice de la franchise en base, cf. n° 2694-1.

b. Échantillons et cadeaux de faible valeur

4275

Les biens prélevés pour être donnés en cadeaux donnent lieu à des livraisons à soi-même imposables à la TVA en application du 1° du 1 du II de l'article 257 du CGI dès lors qu'ils ne concourent pas à une opération imposable ou que les prélèvements de ces biens ne sont pas effectués pour les besoins de l'exploitation.

Toutefois, cet article prévoit une exception au principe d'imposition à la TVA des livraisons à soi-même en faveur des échantillons, (cf. n° 4270-1), et des cadeaux de faible valeur donnés pour les besoins de l'entreprise.

La limite à retenir, par objet et par an, pour un même bénéficiaire, pour définir les cadeaux de faible valeur est fixée à compter du 1er janvier 2011, à 65 € TTC (cf. CGI, ann. IV, art. 23 N).

Trois situations sont à distinguer :

Situation 1. - Le bien cédé gratuitement est prélevé dans les stocks de l'entreprise

Lors de l'acquisition (achat, acquisition intracommunautaire, importation) ou la fabrication de ce bien, les droits à déduction correspondants ont été exercés dans les conditions de droit commun.

Au moment du prélèvement, l'imposition de la livraison à soi-même n'est pas exigée si les deux conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le prélèvement doit porter sur un échantillon ou un objet de faible valeur (c'est-à-dire dont la valeur unitaire n'excède pas, à compter du 1er janvier 2011, 65 € TTC [cf. toutefois le n° 4270-1]). - le prélèvement doit être effectué pour les besoins de l'exploitation.

Si cette dernière condition n'est pas remplie, la livraison à soi-même doit être imposée quelle que soit la valeur du bien. Bien entendu, dans cette situation, la taxe exigible au titre de la livraison à soi-même n'est pas déductible.

Ainsi, par exemple, la livraison à soi-même doit être soumise à la TVA lorsque le bien prélevé dans les stocks de l'entreprise, même de faible valeur, est affecté aux besoins privés des dirigeants de l'entreprise concernés (sous réserve de la mesure de tempérament prise pour les prélèvements effectués par le chef d'une entreprise individuelle) ;

Situation 2. - L'entreprise acquiert le bien auprès d'un fournisseur en vue de le céder gratuitement

En application des principes posés par les articles 271 à 273 du CGI et au 3° du 2 du IV de l'article 206 à l'annexe II du CGI, la déduction de la taxe afférente à l'acquisition ou à la fabrication de biens destinés à être cédés gratuitement n'est pas autorisée.

Toutefois, par dérogation à ce principe général, la taxe peut être déduite lorsque la valeur des objets offerts n'excède pas au cours d'une année, un montant fixé par arrêté du ministre chargé du budget (65 € TTC par bénéficiaire à compter du 1er janvier 2011 ; cf. n° 4611).

Situation 3. - Cas des cadeaux offerts par une entreprise établie en France à un client établi dans un autre État membre de la Communauté.

Deux situations peuvent se présenter :

- le bien offert au client étranger n'entre pas dans les cas d'exception à la taxation prévue par le 8° de

l'article 257 du CGI. Il y a alors taxation en France de la livraison à soi-même ;

- le bien offert au client étranger entre dans les cas d'exception visés au 8° de l'article 257 du CGI. La taxation en France au titre de la livraison à soi-même n'est alors pas exigée.

Dans les deux cas, la remise des biens au destinataire n'étant pas effectuée à titre onéreux, il n'y a pas livraison de biens au sens de l'article 262 ter du CGI.

Les échantillons et les cadeaux n'ont pas à figurer dans la déclaration des échanges de biens entre États membres prévue par l'article 289 C du CGI.

2. Prestations de services à soi-même

4276

Il y a prestation de services à soi-même imposable si les conditions suivantes sont réunies :

- les prestations réalisées à partir de l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise sont faites pour des **besoins autres que ceux de l'entreprise** (tels que besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, autres fins étrangères à son entreprise) ;

- le bien a ouvert droit à une **déduction** complète ou partielle de la TVA (CGI, art. 257, II-2-1°).

L'imposition des prestations de services à soi-même est exigée dans les conditions exposées au n° 4270.

3. Biens affectés aux besoins de l'entreprise (CGI, art. 257, II-1-2°).

4277

Les livraisons à soi-même de biens affectés aux besoins de l'entreprise et susceptibles de faire l'objet d'une exclusion, limitation ou d'une régularisation du droit à déduction sont imposables.

a. Biens constituant des immobilisations.

Les biens constituant des immobilisations sont susceptibles de donner lieu à une régularisation des droits à déduction en application de l'article 207 de l'annexe II au CGI. Il convient donc de procéder à l'imposition de la livraison à soi-même de ces biens même si la taxe due au titre de la livraison à soi-même est immédiatement et intégralement déductible.

Le défaut de déclaration par un redevable d'une opération de livraison à soi-même d'immobilisations donne lieu, dans tous les cas, à une action en reprise de l'administration.

Toutefois, la taxe déductible afférente à l'opération non déclarée peut être imputée, à l'initiative de l'administration, sur la taxe rappelée, dans le cadre de la procédure de rectification.

Le défaut de déclaration de la livraison à soi-même est sanctionné par l'application de l'amende de 5 % prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI.

Par ailleurs, les immeubles grevés de TVA peuvent être concernés par ce cas de livraison à soi-même imposable sur le fondement du II de l'article 257 du CGI, lorsqu'ils sont affectés en définitive à une activité imposée à la TVA (ex. : exercice de l'option sur le fondement du 2° de l'article 260 du CGI pour le paiement de la TVA sur les loyers) après avoir été utilisés pour une activité exonérée de la TVA. La base d'imposition de la livraison à soi-même dans cette situation est constituée par le prix de revient de l'immeuble non compris le coût du terrain. Pour les immeubles concernés, la taxation de la livraison à soi-même n'est exigée qu'à l'intérieur du délai de vingt ans défini au 3 du II de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

Enfin, les immobilisations qui changent d'affectation du fait du transfert d'un secteur d'activité distinct à un autre secteur d'activité distinct demeurent soumises aux régularisations de l'article 207 de l'annexe II du CGI sous réserve du cas, qui donne lieu à imposition d'une livraison à soi-même, du transfert à un secteur exonéré n'ouvrant pas droit à déduction, d'un bien mobilier d'investissement qui a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de sa précédente affectation (CGI, art. 257, II-1-3°).

b. Autres biens (stocks).

Pour ces biens, l'imposition des livraisons à soi-même n'est exigée que s'il s'agit de biens qui deviennent exclus du droit à déduction ou de biens dont la taxe n'est déductible que partiellement.

S'agissant des immeubles, cf. n° 5136.

c. Précisions.

Les affectations de biens (marchandises ou immobilisations) à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA sont obligatoirement imposées à la TVA (CGI, art. 257, II-1-2°). L'affectation

suppose un changement définitif et exclusif.

III. Livraisons a soi-même de boissons par un débitant récoltant

(BOI-TVA-CHAMP-10-20-20 au VII)

4278

Les livraisons qu'un débitant se fait à lui-même en vue de la vente de boissons qu'il a fabriquées avec les produits de sa récolte sont sont soumises à la TVA en vertu du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI.

B. Autres opérations

I. Opérations effectuées par les coopératives et groupements d'achats

(BOI-TVA-BASE-10-20-10)

4280

Sont imposables :

- les opérations faites par les coopératives et leurs unions ;

- les livraisons de marchandises par les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que par les groupements d'achat en commun créés par des commerçants ou des particuliers, quelle que soit la forme juridique de ces groupements ;

- les opérations faites par les coopératives de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles, à l'exception des rétrocessions que ces coopératives consentent à leurs sociétaires non assujettis pour les besoins de leur consommation familiale (cf. n° 4931) ;

- les opérations faites par les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et les coopératives d'insémination artificielle.

II. Opérations effectuées par les marchands de biens

4281

(voir BIC n° 2812).

III. Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles

4282

Il s'agit principalement des ventes et des apports en société de terrains à bâtir ou de biens assimilés, des ventes et des livraisons à soi-même d'immeubles, des cessions de parts ou d'actions dont la jouissance assure, en droit ou en fait, l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble.

De nombreuses opérations immobilières sont imposables à la TVA même lorsqu'elles ne relèvent pas d'une activité économique (cf. n° 5148).

IV. Quantités de boissons manquantes chez les entrepositaires agréés ou les bouilleurs de cru

4284

Ces manquants, reconnus lors des recensements, se trouvent soumis aux droits indirects et assujettis, jusqu'au 10 mars 2010, à la taxe sur la valeur ajoutée.

V. Cessions d'aéronefs ou d'éléments d'aéronefs

(BOI-TVA-CHAMP-10-20-40 au II)

4285

Les cessions d'aéronefs ou d'éléments d'aéronefs par les compagnies de navigation aérienne, visées ci-dessous, aux compagnies qui ne remplissent pas les mêmes conditions, sont imposables à la TVA (CGI, art. 257, III-1°).

Les compagnies cédantes concernées sont les compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des départements ou autres collectivités françaises d'outre-mer (à l'exclusion de la France métropolitaine) représentent au moins 80 % de l'ensemble des services qu'elles exploitent (CGI, art. 262, II-4°).

VI. Changement d'affectation des navires et du matériel de pêche

(BOI-TVA-CHAMP-10-20-40 au III)

4286

Les bâtiments utilisés par des compagnies de navigation de la marine marchande ou par des pêcheurs professionnels, qui sont destinés à la navigation maritime et soumis à la formalité de la francisation, les bateaux utilisés pour la navigation de commerce et inscrits en douane comme tels, les produits incorporés dans ces bâtiments, les engins et filets utilisés pour la pêche maritime, lorsqu'ils cessent d'être utilisés par des compagnies de navigation maritime ou des pêcheurs professionnels ou cessent d'être affectés exclusivement à la navigation maritime, sont passibles de la TVA. Cette dernière est perçue par la douane comme en matière d'importation (CGI, art. 257, III-2°).

VII. Importations

(BOI-TVA-CHAMP-10-20-40 au V)

4287

Aux termes du 1 du I de l'article 291 du CGI, les importations de biens sont soumises à la TVA.

Toutefois, certains biens bénéficient de l'exonération de la taxe à l'importation (cf. n^{os} 4390 et suiv.). Les modalités particulières d'assiette de ladite taxe sont examinées ci-après (cf. n^{o} 4494).

L'importation ne concerne que les biens (cf. toutefois le n^{o} 4867 en ce qui concerne les DOM) :

- originaires ou en provenance d'un État qui n'appartient pas à la Communauté européenne et qui n'ont pas été mis en libre pratique ;

- en provenance d'un territoire visé au 1° de l'article 256-0 du CGI d'un autre État membre de la Communauté européenne (cf. n^{o} 4302).

VIII. La contribution à l'audiovisuel public

(BOI-TVA-CHAMP-10-20-40 au IV)

4288

La contribution à l'audiovisuel public est imposable à la TVA au taux de 2,10 % (CGI, art. 257, III-3° et 281 nonies ; cf. n^{o} 4557).

IX. Cessions de biens mobiliers d'investissement

(BOI-TVA-CHAMP-10-20-30)

4289

Les cessions de biens mobiliers d'investissement sont imposables à la TVA lorsque les biens cédés ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même.

En effet, l'exonération de TVA prévue au a du 1° du 3 de l'article 261 modifié du CGI en faveur des ventes de biens usagés faites par des personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation ne s'applique qu'aux cessions de biens mobiliers d'investissement qui n'ont pas pu ouvrir droit à déduction, en raison soit de leur affectation à une activité exonérée ou hors du champ

d'application de la TVA, soit d'une mesure d'exclusion particulière.

Sont donc concernées par la taxation les ventes de biens usagés effectuées par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation, c'est-à-dire des biens meubles corporels qu'un assujetti utilise pour les besoins de son activité imposable (ex. : matériel et outillage industriels, matériel de transport, matériel de bureau et informatique, cheptel et chevaux de course) - sans condition de durée minimale d'affectation à ses besoins - dès lors que le bien cédé a ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA, avant sa cession, que ce droit à déduction ait été effectivement exercé ou non.

La condition selon laquelle les biens mobiliers d'investissement taxables sont ceux qui ont ouvert droit à déduction s'apprécie chez le cédant et non pas chez des propriétaires antérieurs. En effet dès lors que le bien a ouvert droit à déduction de la TVA chez le cédant, la cession est imposable, quelle que soit la situation des biens au regard des droits à déduction chez les précédents vendeurs.

En ce qui concerne la dispense de taxation des livraisons ou prestations intervenues dans le cadre des transmissions d'universalités totales ou partielles de biens, cf. n° 4364 et suiv.

X. Exploitation des appareils automatiques

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-70)

4290

Bien que soumis à l'impôt sur les spectacles, le produit de l'exploitation des appareils automatiques installés dans les lieux publics est passible de la TVA au taux normal.

En ce qui concerne certains appareils automatiques exploités par des forains, cf. n° 4554.

XI. Ventes publiques d'objets d'occasion

4291

cf. n^{os} 4900 et suiv.

Titre 2 : Territorialité

(BOI-TVA-CHAMP)

4300

Le champ d'application territorial de la TVA est codifié sous les articles suivants :

- articles 258 à 258 B du CGI, notamment pour les livraisons de biens meubles corporels ;

- article 258 C du CGI et article 258 D du CGI, pour les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels ;

- articles 259 à 259 D du CGI, pour les prestations de services.

L'article 256-0 du CGI définit le territoire communautaire (cf. n° 4302).

L'article 259-0 du CGI précise la notion d'assujetti pour l'application des règles relatives au lieu des prestations de services à compter du 1er janvier 2010.

Les échanges intracommunautaires intervenant dans un espace sans frontières, les notions d'importation et d'exportation sont remplacées par celles d'acquisition et de livraison intracommunautaires.

Les notions d'importation et d'exportation sont réservées aux biens en provenance ou à destination de pays tiers et de territoires des autres États membres de la Communauté européenne situés en dehors du champ d'application de directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA.

Les règles de territorialité prévoient que :

- le lieu de livraison de biens meubles corporels (hors gaz naturel et électricité) est réputé se situer en

France lorsque le bien se trouve en France :

• Au moment de l'expédition ou du transport par le vendeur, par l'acquéreur, ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur,
• Lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte,
• Lors de la mise à disposition de l'acquéreur, en l'absence d'expédition ou de transport,
• Au moment du départ d'un transport dont le lieu d'arrivée est situé sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne, dans le cas où la livraison, au cours de ce transport, est effectuée à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un train ;

- le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens meubles corporels est réputé se situer en France :

• Lorsque les biens se trouvent en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur,
• Si l'acquéreur a donné au vendeur son numéro d'identification à la TVA en France et s'il n'établit pas que l'acquisition a été soumise à la TVA dans l'État membre de destination des biens ;

- le lieu de livraison du gaz naturel ou de l'électricité est situé en France :

• lorsqu'ils sont consommés en France,
• dans les autres cas, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

- le lieu des prestations de services est, depuis le 1er janvier 2010, fixé selon un principe général qui tient compte de la qualité du preneur : ainsi, alors que le principe général de taxation au lieu d'établissement du prestataire demeure lorsque le client est une personne non assujettie, comme un particulier, la prestation est désormais taxable au lieu d'établissement du preneur lorsqu'il s'agit d'un assujetti à la TVA. Toutefois, ce principe est assorti des dérogations prévues par les articles 259 A, 259 B, 259 C et 259 D du CGI (cf. ci-après n^{os} 4322 et suiv.).

Le principe de l'imposition dans l'État de destination et de la non-taxation des livraisons à destination d'un autre État membre est maintenu. Dès lors :

- les livraisons intracommunautaires de biens expédiés ou transportés à partir de la France sont exonérées ;

- les acquisitions intracommunautaires de biens expédiés ou transportés à destination de la France sont imposées sous réserve des dispositions énoncées par l'article 258 D du CGI.

Remarque : les opérations effectuées en provenance ou à destination de la principauté de Monaco sont traitées comme des opérations en provenance ou à destination de la République française.

Chapitre 1 : définition du territoire d'application de la TVA

(BOI-TVA-CHAMP-20-10)

A. Territoire français

4301

Le territoire sur lequel s'applique la TVA comprend :

- la France continentale y compris les zones franches du pays de Gex et de Savoie ;

- la Corse ;

- la principauté de Monaco où la législation française est introduite, sous réserve des adaptations nécessaires, par ordonnances princières ;

- les eaux territoriales ;

- le plateau continental ;

- les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion. Cependant, ces trois départements sont, au même titre que les pays tiers, considérés comme territoires d'exportation à l'égard de la France métropolitaine. La TVA n'est pas applicable provisoirement dans le département de la Guyane (CGI, art. 294, 1).

En application du 2 de l'article 294 du CGI :

- les départements de la Guadeloupe et de la Martinique ne sont plus considérés comme territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre ;

- les départements de la Guyane et de la Réunion demeurent des territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre et à l'égard des départements de la Guadeloupe et de la Martinique.

Les 2 et 3 de l'article 294 du CGI précisent les règles qui régissent les relations DOM/métropole et DOM entre eux (cf. n° 4867).

B. Territoire des autres états membres de la communauté européenne

I. Territoire sur lequel s'applique la législation relative a la TVA intracommunautaire

(directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006)

4302

Pour l'application de la TVA, l'Union européenne (1)comprend, outre la France, la République fédérale d'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la Bulgarie, Chypre[(1)], la Croatie, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Italie, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République tchèque, la Roumanie, le Royaume-Uni[(2)], la Slovaquie, la Slovénie et la Suède.

L'Union européenne est l'ensemble des États membres, tel qu'ils sont définis à l'article 256-0 du CGI.

Les États membres de l'Union européenne sont énumérés à l'article 52 du traité sur l'Union européenne.

[(1)] Les zones de souveraineté du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord à Akrotiri et Dhekelia sont considérées comme une partie du territoire de la République de Chypre (CGI, art. 256-0, 1°).

[(2)]. Y compris l'île de Man considérée comme faisant partie du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord.

II. Territoires exclus du champ d'application de la directive 2006/112/ce du 28 novembre 2006

(CGI, art. 256-0)

4302-1

Ces territoires sont :

- l'île d'Helgoland et le territoire de Busingen, pour la république fédérale d'Allemagne ;

- Ceuta, Melilla et les îles Canaries, pour le royaume d'Espagne ;

- Livigno, Campione d'Italia et les eaux nationales du lac de Lugano, pour la République italienne ;

- le Mont Athos pour la République hellénique ;

- les îles Aland pour la République de Finlande ;

- les îles anglo-normandes.

Ces territoires sont considérés comme des pays tiers vis-à-vis de la France.

Remarque : Les pays qui ne sont pas membres de la Communauté européenne sont dénommés « pays tiers ». Les territoires exclus du champ d'application de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (cf. § 2 ci-dessus) sont dénommés « territoires tiers ».

Chapitre 2 : Lieu des livraisons de biens meubles corporels

(BOI-TVA-CHAMP-20-20)

4303

Le lieu d'imposition des livraisons de biens meubles corporels est fixé par l'article 258 du CGI, par l'article 258 A du CGI et par l'article 258 B du CGI.

Le lieu d'imposition des livraisons de biens meubles corporels diffère selon :

- qu'il y a ou non expédition ou transport du bien (**n°4303 et suivants**) ;

- s'il y a montage ou installation (n°4318) ;

- ou si les biens sont livrés à bord d'un bateau ou d'un aéronef ou d'un train (n°4319).

A. Biens livrés en l'état expédiés ou transportés

I. Régime général du lieu des livraisons de biens meubles corporels expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte

(CGI, art. 258, I ; BOI-TVA-CHAMP-20-20-10)

1. Le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien est situé en France

4303-1

Lorsque le bien est expédié ou transporté à partir de la France, le lieu de la livraison est situé en France quel que soit le lieu de destination du bien : France, pays ou territoires tiers, ou autres États membres.

Il en est ainsi, dans tous les cas, lorsque l'expédition ou le transport est effectué par l'acquéreur ou pour son compte.

Il en est de même lorsque l'expédition ou le transport est effectué par le vendeur ou pour son compte, sous réserve de l'application du régime des ventes à distance (cf. n^{os} 4308 et suiv.).

Cette disposition concerne également les transferts assimilés à une livraison de biens en application du III de l'article 256 du CGI (cf. n^{os} 4212 et suiv.).

Les livraisons dont le lieu est situé en France peuvent bénéficier des exonérations prévues notamment aux I de l'article 262 du CGI et I de l'article 262 ter du CGI.

2. Le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien est situé hors de France et le lieu d'arrivée est situé en France.

4304

a. Lieu de départ situé dans un autre État membre de la Communauté européenne.

Lorsque le point de départ de l'expédition ou du transport du bien est dans un autre État membre, le lieu de la livraison est situé dans cet État. Il en est ainsi, dans tous les cas, lorsque l'expédition ou le transport est effectué par l'acquéreur ou pour son compte.

Il en est de même lorsque l'expédition ou le transport est effectué par le vendeur ou pour son compte, sous réserve de l'application du régime des ventes à distance décrit ci-dessous (cf. n^{os} 4308 et suiv.).

4305

b. Lieu de départ situé en dehors de la Communauté européenne.

Lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien se situe en dehors de la Communauté européenne, le régime diffère selon que la livraison est ou non effectuée par l'importateur ou pour son compte.

Il est précisé qu'en vertu du I de l'article 291 du CGI, l'importation des biens est soumise à la TVA lors de leur passage en douane, sous réserve des cas d'exonération prévus au III du même article (cf. n° 4402).

• Livraison effectuée par l'importateur ou pour son compte

4306

Conformément au deuxième alinéa du I de l'article 258 du CGI, le lieu de la livraison d'un bien expédié ou transporté, dont le point de départ se trouve en dehors de la Communauté européenne, est situé en France lorsque la livraison est effectuée par l'importateur ou pour son compte.

Tel est le cas de la livraison d'un bien expédié ou transporté à partir d'un pays ou territoire tiers par une entreprise qui l'importe en France et le livre à son client.

Il en est de même des livraisons portant sur ce même bien et qui suivent celle effectuée par l'importateur, étant entendu que le point de départ du bien est toujours situé hors de la Communauté européenne.

Dans cette hypothèse, l'entreprise importatrice, ou son représentant, acquitte la taxe sur la livraison du bien, sous déduction, dans les conditions de droit commun, de la taxe versée lors de l'importation. Les livraisons subséquentes sont également soumises à la taxe, sous déduction de celle qui a été acquittée par le vendeur précédent.

Toutefois, quand la marchandise est transportée directement chez l'acheteur dans l'état où elle a été présentée à la douane, il est admis de ne pas exiger le paiement de la taxe sur la livraison par l'entreprise étrangère. Cette mesure ne s'applique que si l'entreprise étrangère ne facture pas la TVA à son client français et si ce dernier (et non l'entreprise étrangère) est mentionné en qualité de destinataire des marchandises ou des autres biens meubles corporels sur la déclaration d'importation ou sur les autres documents justificatifs en tenant lieu.

• Livraison effectuée par une personne autre que l'importateur.

4307

Le lieu d'une livraison qui porte sur un bien se trouvant hors du territoire de la Communauté lors du départ à destination de l'acquéreur n'est pas situé en France lorsque cette livraison n'est pas effectuée par l'importateur. Il en est ainsi lorsque la livraison du bien a été effectuée hors de la Communauté européenne ou avant dédouanement de la marchandise et que l'acquéreur procède lui-même à l'importation du bien.

La taxe demeure exigible au titre de l'importation des marchandises effectuée par l'acquéreur, c'est-à-dire lors du dédouanement de celles-ci.

II. Régime particulier des ventes à distance

(CGI, art. 258 A et 258 B ; BOI-TVA-CHAMP-20-20-10 au I-B)

4308

Par dérogation au principe général de détermination du lieu de livraison des biens meubles corporels au lieu du départ de l'expédition ou du transport, les articles 258 A et 258 B du CGI prévoient un régime particulier de localisation des ventes à distance aux personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD ; cf. n^{os} 4230 et suiv.) ou aux particuliers.

1. Conditions d'application du régime des ventes à distance

Ce régime s'applique aux livraisons qui réunissent simultanément les conditions ci-après :

a. Conditions générales

4309

Les livraisons doivent porter sur des biens qui sont expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son compte à destination de l'acquéreur.

Elles doivent être effectuées de la France à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne ou d'un autre État membre vers la France.

Les livraisons réalisées dans le cadre des échanges avec les pays et territoires tiers sont en principe exclues du régime des ventes à distance sauf cas particulier du II de l'article 258 B prévu aux n^{os} 4316 et suivants. Bien entendu ce régime ne s'applique pas non plus dans les échanges entre les départements d'outre-mer avec la France métropolitaine ou avec les autres États membres, ni dans les échanges des départements d'outre-mer entre eux.

Le régime des ventes à distance ne s'applique pas aux livraisons des moyens de transport neufs, ni aux livraisons de gaz naturel ou d'électricité.

En revanche, les opérateurs français développant les photographies de particuliers étrangers ou les opérateurs étrangers développant des photographies de clients français sont susceptibles d'être concernés par les règles applicables aux ventes à distance.

b. Conditions relatives à la qualité de l'acquéreur et à la nature des biens livrés.

4310

• L'acquéreur est une personne bénéficiant du régime dérogatoire à la taxation des acquisitions intracommunautaires (PBRD)

Il s'agit :

- des personnes morales non assujetties ;

- des assujettis qui réalisent exclusivement des livraisons de biens ou des prestations de services ne leur ouvrant pas droit à déduction ;

- des exploitants agricoles placés sous le régime forfaitaire agricole qui n'ont pas à soumettre leurs acquisitions intracommunautaires à la TVA.

Le régime des ventes à distance s'applique aux livraisons de biens autres que les alcools, boissons alcooliques, huiles minérales et tabacs manufacturés effectuées à destination des PBRD. Les livraisons de ces produits soumis à accises expédiés ou transportés à destination des PBRD ne sont pas soumises au régime des ventes à distance. Elles relèvent des règles territoriales de droit commun.

4311

• L'acquéreur est une personne physique non assujettie

Lorsque l'acquéreur est un particulier, le régime des ventes à distance s'applique quelle que soit la nature des biens livrés, à l'exclusion bien entendu des moyens de transport neufs.

Ainsi le régime des ventes à distance ne s'applique pas, quelle que soit la nature des biens expédiés ou transportés, lorsque l'acquéreur est :

- un assujetti qui réalise des opérations ouvrant droit à déduction ;

- ou une personne susceptible d'entrer dans la catégorie des PBRD mais qui ne bénéficie pas du régime dérogatoire dès lors que ses acquisitions intracommunautaires sont soumises de plein droit ou sur option à la TVA.

Remarque : La notion de ventes à distance ne concerne que les livraisons qui remplissent toutes les conditions d'application décrites ci-dessus.

2. Description du régime des ventes à distance

4312

Une distinction doit être faite selon que la vente à distance est réalisée de la France vers un autre État membre, ou à partir d'un État membre vers la France.

Les règles de territorialité des ventes à distance diffèrent suivant que les biens livrés sont des biens autres que les produits soumis à accises ou des produits soumis à accises (alcools, boissons alcooliques, huiles minérales et tabacs manufacturés).

a. Ventes à distance à partir de la France vers un autre État membre (CGI, art. 258 A).

• Biens autres que les produits soumis à accises.

4313

1° Régime général.

Le lieu de la livraison n'est pas situé en France lorsque le vendeur a réalisé des ventes à distance à destination de l'État membre d'arrivée pour un montant supérieur au seuil fixé par cet État en application de l'article 34 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (35 000 ou 100 000 Euros HTVA). Le montant de ce seuil doit avoir été dépassé l'année civile précédente, ou, à défaut, l'année civile en cours au moment de la livraison. Cependant, lorsque le montant de la livraison a pour effet le franchissement du seuil, le lieu de cette livraison n'est pas situé en France. Il en est de même pour les livraisons ultérieures, quel qu'en soit le montant.

Le seuil est calculé à partir du montant hors TVA des ventes à distance réalisées par le vendeur ou pour son compte dans l'État membre de destination considéré. Le montant des livraisons des moyens de transport neufs et des produits soumis à accises réalisées dans l'État membre de destination n'est pas pris en compte pour calculer le seuil.

Le lieu de la livraison est situé en France lorsque le montant des ventes à distance réalisées par le vendeur à destination de l'État membre d'arrivée n'excède pas le seuil fixé par cet État (35 000 ou 100

000 Euros HTVA), et que le vendeur n'a pas opté, dans les conditions décrites au n° 4314, pour que le lieu de ses livraisons soit situé dans l'État membre d'arrivée.

Exemple :

- Si un vendeur français a réalisé l'année N-1 des ventes à distance à destination du Royaume-Uni, État qui a fixé le seuil à 100 000 Euros, pour un montant supérieur à ce seuil, le lieu des ventes à distance qu'il effectue l'année N est situé au Royaume-Uni.

Si l'année N-1 le montant des ventes à distance du vendeur français est inférieur ou égal au seuil britannique, le lieu de ses ventes à distance vers le Royaume-Uni réalisées dans le courant de l'année N est situé en France tant que ce seuil n'est pas atteint. La vente à distance effectuée l'année N qui suit le dépassement du seuil ainsi que les ventes à distance ultérieures seront situées au Royaume-Uni.

4314

2° Régime optionnel.

Lorsque le vendeur a réalisé des ventes à distance, l'année précédente et l'année en cours au moment de la livraison, d'un montant total qui n'excède pas le seuil fixé par l'État de destination considéré, il peut opter auprès de l'administration française pour que le lieu de ses ventes à distance se situe dans l'État membre d'arrivée des biens.

L'option couvre obligatoirement une période de deux années civiles en plus de celle au cours de laquelle elle a été exercée.

L'option prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée. Cette option doit être formulée par écrit. Elle peut être exercée à n'importe quel moment de l'année. Ainsi, une option formulée le 25 juin de l'année n prend effet le 1er juin de l'année n.

Elle est renouvelable par tacite reconduction par période de deux années civiles, sauf dénonciation deux mois au moins avant l'expiration de chaque période.

La dénonciation de l'option prend effet le 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elle est déclarée. Elle doit être formulée par écrit, au cours de l'année d'échéance de l'option, au plus tard le 31 octobre.

Le service des impôts compétent pour recevoir la déclaration d'option ainsi que la dénonciation est celui dont relève le vendeur.

Pendant la période couverte par l'option, les ventes à distance réalisées à destination de l'État membre pour lequel l'option a été exercée ne sont pas imposables en France. Au cours de cette période, elles sont soumises à la TVA dans l'État membre de destination.

Le vendeur qui dénonce l'option est soumis, à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'échéance, au régime des ventes à distance.

• Produits soumis à accises.

4315

Les ventes à distance portant sur des produits soumis à accises ne peuvent concerner qu'une personne physique non assujettie. Le lieu de la livraison est situé dans l'État membre d'arrivée quel que soit le montant des ventes à distance réalisées par le vendeur à destination de cet État.

b. Ventes à distance à partir d'un État membre vers la France (CGI, art. 258 B).

4316

Le régime décrit ci-après s'applique aux ventes à distance dont le point de départ est situé dans un autre État membre, ou, en application du II de l'article 258 B du CGI, dans un pays ou territoire tiers, mais importées sur le territoire d'un autre État membre par le vendeur (cf. définition des importations, PF n° 4390).

• Biens autres que les produits soumis à accises.

Régime général.

Le lieu de la livraison se situe en France lorsque le vendeur a réalisé des ventes à distance à destination de la France pour un montant supérieur à 100 000 € HT. Le montant de ce seuil doit avoir été dépassé l'année civile précédente, ou, à défaut, l'année civile en cours au moment de la vente à

distance considérée. Cependant, lorsque le montant de la livraison a pour effet le franchissement du seuil, le lieu de cette livraison est situé en France. Il en est de même pour les livraisons ultérieures, quel qu'en soit le montant.

Le seuil est calculé à partir du montant hors TVA des ventes à distance réalisées de l'État membre de départ par le vendeur ou pour son compte à destination de la France. Il n'est pas tenu compte des livraisons de moyens de transport neufs ni des livraisons de produits soumis à accises qu'il a faites à destination de la France.

Régime optionnel.

Lorsque le vendeur ne remplit pas la condition de seuil exposée ci-dessus (cf. régime général), le lieu de la livraison est situé dans l'État membre de départ.

Cependant, le vendeur peut opter, dans l'État membre dont il relève, pour que le lieu de ses ventes à distance à destination de la France se situe en France.

Le vendeur établi dans un autre État membre de la Communauté européenne est tenu de s'identifier directement, afin de déclarer et d'acquitter la TVA dont il est redevable. Il pourra toutefois désigner un mandataire chargé d'effectuer à sa place tout ou partie des formalités déclaratives et de paiement.

• Produits soumis à accises.

Le régime des ventes à distance ne concerne que l'acquéreur personne physique non assujettie. Le lieu de la livraison est situé en France, quel que soit le montant des ventes à distance que le vendeur y a réalisées.

B. Biens livrés en l'absence d'expédition ou de transport

4317

Lorsque le bien ne donne pas lieu à une expédition ou à un transport, la livraison est imposable si le bien est situé en France lors de sa délivrance à l'acquéreur. En revanche, elle échappe à l'imposition si le bien est situé à l'étranger lors de cette délivrance.

C. Biens livrés après montage ou installation

(RES N° 2009/49 au BOI-TVA-BASE-10-20-40-20)

4318

Lorsque les biens font l'objet d'un montage ou d'une installation en France avant la livraison, celle-ci y est imposable en toute hypothèse.

Ainsi une entreprise étrangère qui importe en France des matériels dont elle assure le montage ou l'installation chez l'acquéreur doit acquitter la taxe, d'une part, lors de l'importation des matériels, d'autre part, sur la livraison de ces matériels montés ou installés, sous déduction de la taxe payée à l'importation.

D. Régime applicable aux livraisons de biens à emporter par les voyageurs se rendant dans un autre État membre de l'Union européenne

(BOI-TVA-CHAMP-20-20-20)

4319

Les livraisons effectuées par les comptoirs de vente situés dans les ports ou aéroports, ainsi que les livraisons effectuées dans l'enceinte du terminal français du tunnel sous la Manche ou à bord d'un avion ou d'un navire au cours d'un transport entre deux États membres de l'Union européenne constituent des livraisons imposables dans les conditions de droit commun.

Ces dispositions ne remettent pas en cause l'exonération dont continuent de bénéficier :

- les livraisons de biens à consommer sur place ;

- les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des moyens de transport internationaux (cf. n^{os} 4405 et suivants.) ;

- les livraisons effectuées par les comptoirs de vente situés dans des ports et aéroports et les livraisons, effectuées à bord des moyens de transport, de biens à emporter par les passagers qui se rendent directement dans un pays tiers ou dans le territoire d'un État membre exclu du territoire fiscal de la Communauté au sens de l'article 256-0 du CGI.

I. Définitions

1. Ventes à bord d'un avion ou d'un navire de biens à consommer sur place et à emporter

a. Ventes à bord d'un avion ou d'un navire de biens à consommer sur place ou à emporter

Les ventes à bord de biens à consommer sur place concernent exclusivement les livraisons de produits alimentaires, boissons alcooliques ou non, effectuées, pour les besoins des passagers, dans des lieux et installations offrant à la clientèle la possibilité de consommer sur place (par exemple : bars et restaurants à bord des navires, tablettes amovibles dans les aéronefs), même si les produits sont livrés dans des récipients ou emballages jetables ou si aucun service à table n'est assuré dans les lieux réservés à la restauration.

b. Ventes à bord de biens à emporter

Ces ventes englobent toutes les livraisons de biens meubles corporels, y compris les livraisons de produits alimentaires et de produits soumis à accises (tabacs manufacturés, alcools et boissons alcooliques), qui ne répondent pas aux conditions énoncées ci-dessus, quel que soit le moyen de transport sur lequel ces livraisons sont réalisées.

2. Notion de voyage

a. Voyage intracommunautaire

Tout transport de passagers dont le premier point d'embarquement se situe à l'intérieur de l'Union et dont le dernier point de débarquement à l'intérieur de l'Union se situe dans un autre État membre constitue un voyage intracommunautaire.

b. Voyage à destination de pays tiers ou assimilés

Sont considérés comme des voyages effectués à destination de pays tiers à l'Union européenne ou de territoires assimilés au sens de l'article 256-0 du CGI, les trajets effectués directement au départ d'un État membre à destination de ces pays ou territoires.

Lorsque les navires ou aéronefs se rendent au départ d'un État membre dans un autre État membre de l'Union européenne et effectuent des escales dans des pays tiers ou des territoires des États membres exclus du territoire fiscal de l'Union au sens de l'article 256-0 du CGI , au cours desquelles les passagers ont la possibilité de se rendre à terre pour y effectuer par exemple des achats, ces voyages doivent être considérés comme des voyages à destination et en provenance de pays tiers à l'Union.

II. Régime applicable aux opérations réalisées par les boutiques situées dans les ports et aéroports et par les assujettis qui réalisent des ventes à bord des navires et aéronefs

1. Régime des approvisionnements

a. Assujettis pouvant exercer leur activité sous un régime suspensif

Il est admis que les « comptoirs de vente », situés dans des ports ou aéroports où les flux de voyageurs à destination de pays tiers ou de territoires des États membres exclus du territoire de l'Union au sens de l'article 256-0 du CGI, et des autres États membres de l'Union ne sont pas séparés, exercent leur activité sous le couvert du régime douanier communautaire de l'entrepôt d'importation, mentionné au 1° du I de l'article 277 A du CGI ou sous le couvert du régime suspensif fiscal, mentionné au 2° du I de l'article 277 A du CGI, accordés par le service de la Direction générale des douanes et des droits indirects.

Les régimes suspensifs sont utilisables par les assujettis qui exploitent des boutiques à bord des navires et aéronefs, lorsque ces approvisionnements sont réalisés indifféremment pour les besoins de ventes à emporter à bord d'aéronefs ou de navires se rendant en pays tiers et assimilés ou dans un autre État membre de l'Union.

L'ensemble de ces assujettis peut importer, acquérir ou faire l'acquisition intracommunautaire des biens destinés à faire l'objet d'une vente au détail à des voyageurs, en suspension de la TVA, dans les conditions de droit commun fixées à l'article 277-A-I du CGI (cf.BOI-TVA-CHAMP-40).

b. Règles applicables en sortie des régimes suspensifs

Les assujettis, qui exploitent des boutiques situées dans les ports, aéroports ou à bord des navires ou aéronefs sous le couvert des régimes suspensifs, sont redevables, conformément aux dispositions de l'article 277-A-II-1 du CGI, de la taxe exigible au titre de la sortie desdits régimes, quel que soit le motif de cette sortie. Ces dispositions s'appliquent également aux tabacs manufacturés vendus au détail à des passagers ou voyageurs.

2. Régime applicable aux ventes de biens à emporter par les voyageurs

Les assujettis, qui exploitent des comptoirs de vente situés dans les ports et aéroports ou qui exploitent des boutiques à bord des navires et aéronefs, sont redevables de la taxe due au titre des livraisons de biens à emporter par les voyageurs, lorsqu'il s'agit de personnes qui effectuent, par la voie maritime ou aérienne, un trajet à destination d'un autre État membre de l'Union, ou lorsque ces ventes sont effectuées à bord d'un navire ou d'un aéronef au cours d'un trajet entre deux États membres au départ de France.

Conformément aux dispositions du c du I de l'article 258 du CGI, le lieu des livraisons de biens meubles corporels à emporter effectuées par les boutiques situées dans les ports et aéroports ou par les boutiques situées dans l'enceinte du terminal français du tunnel sous la Manche, à destination de voyageurs qui se rendent, par un vol ou une traversée, dans un autre État membre de l'Union, est situé en France.

Conformément aux dispositions du d du I de l'article 258 du CGI, le lieu des livraisons de biens meubles corporels à emporter dans les bagages personnels des voyageurs, qui sont effectuées à bord des navires ou aéronefs au cours d'un trajet entre deux États membres, est réputé se situer en France, lorsque le lieu de départ de ce transport est lui-même situé en France.

E. Livraison de gaz naturel, d'électricité de chaleur ou de froid

(CGI, art. 258, III ; BOI-TVA-CHAMP-20-20-10).

4319-1

Conformément aux dispositions du III de l'article 258 du CGI, le lieu de livraison du gaz naturel, de l'électricité, de la chaleur ou du froid est situé en France :

- lorsque ces biens sont consommés ou utilisés effectivement en France, quel que soit par ailleurs, le lieu d'établissement de l'acquéreur ou du vendeur ;

- dans les autres cas, c'est à dire en l'absence de consommation ou d'utilisation effective de ces biens en France, lorsque l'acquéreur a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les biens sont livrés ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle. Tel est le cas notamment des opérations d'achat revente de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid.

Lorsqu'en application des règles de territorialité, une opération est située en France, le fournisseur établi en France est redevable de la TVA, y compris lorsque l'acquéreur est établi en France.

Lorsque la livraison est effectuée à partir d'un établissement stable situé hors de France et que le lieu de cette livraison est situé en France, la taxe est due par l'acquéreur identifié à la TVA en France, en application du 2 quinquies de l'article 283 du CGI. Pour les livraisons de gaz naturel ou d'électricité mentionnées au b du III de l'article 258 du CGI, ainsi que pour les services définis au 13° de l'article 259 B du CGI qui leur sont directement liés, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France, y compris lorsque son fournisseur est établi en France (CGI, art. 283, 2 quinquies).

Lorsque le fournisseur, établi hors de France, réalise une livraison à destination d'un acquéreur établi ou domicilié en France sans y être identifié à la TVA, le redevable de la taxe due au titre de cette livraison imposable en France est le fournisseur.

Chapitre 3 : Lieu des acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels

(CGI, art. 258 C ; BOI-TVA-CHAMP-20-30)

A. Principe

4320

Ce lieu est défini par l'article 258 C du CGI.

Le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens meubles corporels, qui est soumise à la TVA en application de l'article 256 bis du CGI, est réputé se situer en France lorsque les biens se trouvent en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

Par acquéreur, il faut entendre, selon le cas :

1. La personne établie en France à laquelle le bien a été vendu ; si elle n'y est pas établie, son représentant fiscal ;

2. L'assujetti qui a réalisé en France l'affectation d'un bien de son entreprise pour les besoins de celle-ci ;

3. L'assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui dès lors qu'il est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien en application du III de l'article 256 bis du CGI ; dans cette hypothèse, l'intermédiaire peut agir pour le compte du vendeur ou de l'acquéreur.

Il est admis que cet acquéreur puisse expédier ou transporter ou faire expédier ou transporter le bien directement chez son client établi ou domicilié en France.

L'acquéreur est le redevable de la taxe due au titre de l'acquisition intracommunautaire de biens. Toutefois, lorsque l'acquéreur n'est pas établi en France, le vendeur est solidairement tenu au paiement de la taxe (CGI, art. 283, 2 bis).

B. Cas particuliers

I. Le lieu d'arrivée du bien n'est pas en France mais l'acquéreur a donné au vendeur son numéro d'identification à la TVA en France

4321

Dans cette hypothèse, le lieu de l'acquisition est réputé se situer en France si l'acquéreur n'établit pas qu'il a soumis cette acquisition à la TVA dans l'État membre de la Communauté où le bien a été expédié ou transporté.

En conséquence, l'acquisition intracommunautaire doit être soumise à la taxe en France, dès lors que l'acquéreur a donné son numéro d'identification à la TVA en France.

Au cas où l'acquéreur justifierait par la suite que cette acquisition a été effectivement soumise à la TVA dans l'État membre de destination, la base d'imposition retenue dans cet État viendrait en diminution de celle qui a servi à la taxation en France.

Cette demande de restitution doit être présentée et instruite selon la procédure contentieuse.

La demande devra comporter tous les éléments permettant au service de vérifier la réalité de l'arrivée du bien dans l'État membre concerné ainsi que de l'imposition relative à cette acquisition intracommunautaire. En pratique, cette dernière condition est remplie par la production d'une attestation de l'administration fiscale de l'État membre d'arrivée du bien indiquant que l'imposition a été effectuée.

II. Affectation assimilée a une acquisition intracommunautaire de biens, effectuée par un assujetti non établi en France

4321-1

Le 2° du II de l'article 256 bis du CGI assimile diverses opérations à une acquisition intracommunautaire de biens, et notamment l'affectation en France par un assujetti, pour les besoins de son entreprise, d'un bien de son entreprise expédié ou transporté à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne (cf. n° 4225). Dans cette hypothèse, l'assujetti qui a réalisé l'affectation est le redevable légal de la TVA due au titre de cette opération (CGI, art. 283, 2 bis).

Il est admis que le régime décrit ci-dessus s'applique également lorsque l'assujetti effectue une livraison consécutive à l'acquisition et qu'il expédie ou transporte, ou fait expédier ou transporter, le bien de l'autre État membre directement chez son client établi ou domicilié en France (cf. n° 4320).

Ces dispositions sont applicables non seulement lorsque l'assujetti qui réalise l'acquisition intracommunautaire puis la livraison, dispose d'un établissement stable en France mais également lorsque, n'y étant pas établi, il a désigné un représentant fiscal.

Il demeure néanmoins redevable de la taxe afférente à cette acquisition et à la livraison consécutive, dès lors que ces opérations sont situées en France (CGI, art. 258, I, 258 C et 283, 1 et 2 bis).

Chapitre 4 : lieu des prestations de services

(CGI, art. 259-0, 259, 259 A, 259 B, 259 C et 259 D ; BOI-TVA-CHAMP-20-50 ;RES N° 2009/49 au BOI-TVA-BASE-10-20-40-20)

4322

L'article 102 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 transpose en droit interne les directives 2008/8/CE et 2008/9/CE du 12 février 2008 et la directive 2008/117/CE du 16 décembre 2008. Les deux premières directives regroupées dans ce qui est communément désigné sous le terme de « Paquet TVA » viennent respectivement modifier les règles applicables au lieu des prestations de services et les modalités de remboursement de la TVA aux assujettis établis dans un État membre autre que celui du remboursement. La troisième vient en complément de la directive sur le lieu des prestations de services et s'inscrit dans le cadre de la lutte contre la fraude liée aux opérations intracommunautaires.

A. Principes généraux

I. Notion d'assujetti

(CGI, art. 259-0 ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-10)

4323

Pour l'application des règles relatives au lieu des prestations de services prévues aux articles 259 à 259 D du CGI, est considéré comme assujetti :

1° pour tous les services qui lui sont fournis, un assujetti, même s'il exerce également des activités ou réalise des opérations qui ne sont pas considérées comme des livraisons de biens ou des prestations de services imposables ;

2° une personne morale non assujettie qui est identifiée à la taxe sur la valeur ajoutée.

II. Prise en compte de la qualité du preneur

(CGI, art. 259)

4323-1

L'article 259 du CGI pose comme principe que le lieu des prestations de services est situé en France :

1° lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel[(1)] et qu'il a en France :

a. le siège de son activité économique sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis ;
b. ou un établissement stable auquel les services sont fournis ;
c. ou, à défaut du a ou du b, son domicile ou sa résidence habituelle ;

[(1)]. C'est à dire lorsque les services ne sont pas acquis pour ses besoins privés ou ceux de son personnel.

2° lorsque le preneur est une personne non assujettie, si le prestataire :

a. a établi en France le siège de son activité économique sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France à partir duquel les services sont fournis ;
b. ou dispose d'un établissement stable en France à partir duquel les services sont fournis ;
c. ou, à défaut du a ou du b, a en France son domicile ou sa résidence habituelle.

Mais des dérogations à ce principe sont prévues par les articles 259 A, 259 B, 259 C et 259 D du CGI

pour certaines prestations de services aisément localisables permettant ainsi de les taxer au lieu de leur consommation effective.

B. Dérogations de l'article 259 A du CGI

4324

Par dérogation aux dispositions de l'article 259 du CGI, est situé en France le lieu des prestations de services suivantes :

1° les locations de moyens de transport lorsqu'elles sont de courte durée et que le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur en France.

La location de courte durée s'entend de la possession ou de l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours ou, dans le cas d'un moyen de transport maritime, quatre-vingt-dix jours ;

2° les prestations de services se rattachant à un bien immeuble situé en France, y compris les prestations d'experts et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire tels que des camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux ;

3° les prestations de transport intracommunautaire de biens effectuées pour des personnes non assujetties lorsque le lieu de départ du transport est en France.

On entend par « transport intracommunautaire de biens », tout transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur les territoires de deux États membres différents.

On entend par « lieu de départ » le lieu où commence effectivement le transport des biens, sans tenir compte des trajets effectués pour se rendre au lieu où se trouvent les biens, et par « lieu d'arrivée », le lieu où s'achève effectivement le transport des biens ;

4° les prestations de transport de biens effectuées pour des personnes non assujetties autres que les transports intracommunautaires de biens et les prestations de transport de passagers, en fonction des distances parcourues en France ;

5° Lorsqu'elles sont matériellement exécutées ou ont effectivement lieu en France :

a. les prestations de services fournies à une personne non assujettie ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, y compris les prestations de services des organisateurs de telles activités, ainsi que les prestations de services accessoires à ces activités ;

b. les ventes à consommer sur place ;

c. sont réputées effectuées en France les ventes à consommer sur place lorsqu'elles sont réalisées matériellement à bord de navires, d'aéronefs ou de trains au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté européenne et que le lieu de départ du transport de passagers est situé en France.

On entend par « partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté » la partie d'un transport effectuée sans escale en dehors de la Communauté européenne, entre le lieu de départ et le lieu d'arrivée du transport de passagers.

On entend par « lieu de départ d'un transport de passagers » le premier point d'embarquement de passagers prévu dans la Communauté européenne, le cas échéant après escale en dehors de la Communauté européenne.

On entend par « lieu d'arrivée d'un transport de passagers » le dernier point de débarquement, prévu dans la Communauté européenne, pour des passagers ayant embarqué dans la Communauté européenne, le cas échéant avant escale en dehors de la Communauté européenne.

Dans le cas d'un transport aller-retour, le trajet de retour est considéré comme un transport distinct ;

5° bis Les prestations de services fournies à un assujetti, ainsi que celles qui leur sont accessoires, consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions lorsque ces manifestations ont effectivement lieu en France ;

6° lorsqu'elles sont matériellement exécutées en France au profit d'une personne non assujettie :

a. les activités accessoires au transport, telles que le chargement, le déchargement, la manutention et

les activités similaires ;

b. les expertises ou les travaux portant sur des biens meubles corporels ;

7° les prestations de services fournies à une personne non assujettie par un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui lorsque le lieu de l'opération principale est situé en France ;

8° la prestation de services unique d'une agence de voyages lorsqu'elle a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni cette prestation.

L'agence de voyages réalise une prestation de services unique lorsqu'elle agit, en son propre nom, à l'égard du client et utilise, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis.

C. Dérogations des articles 259 B et 259 C du CGI

4325

Depuis le 1er janvier 2010, par dérogation aux dispositions de l'article 259 du CGI, le lieu des prestations de services suivantes est réputé ne pas se situer en France lorsqu'elles sont fournies à une personne non assujettie qui n'est pas établie ou n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle dans un État membre de la Communauté européenne (CGI, art. 259 B) :

- cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licence, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ;

- locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transports ;

- prestations de publicité ;

- prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement, prestations des experts-comptables ;

- traitements de données et fournitures d'informations ;

- opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance à l'exception des locations de coffres-forts ;

- mise à la disposition de personnel ;

- obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit mentionné à l'article 259 B du CGI ;

- prestations de télécommunication ;

- services de radiodiffusion et de télévision ;

- services fournis par voie électronique, notamment ceux fixés par l'article 98 C de l'annexe III au CGI ;

- accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid, acheminement par ces réseaux, et tous les autres services qui lui sont directement liés.

4326

Depuis le 1er janvier 2010, en application de l'article 259 C du CGI, le lieu des prestations de services suivantes est réputé, en outre, se situer en France lorsqu'elles sont fournies à des personnes non assujetties par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique ou qui dispose d'un établissement stable à partir duquel les services sont fournis en dehors de la Communauté européenne ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté européenne et que l'utilisation ou l'exploitation effectives de ces services s'effectuent en France :

1° les prestations de services autres que celles mentionnées aux articles 259 A et 259 D du CGI lorsqu'elles sont fournies à des personnes qui sont établies ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un État membre de la Communauté européenne ;

2° les locations de moyens de transport autres que de courte durée lorsque le preneur est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté européenne.

D. Dérogation de l'article 259 D du CGI

4327

Le lieu des services mentionnés au 12° de l'article 259 B du CGI (cf. n° 4325) est réputé se situer en

France, lorsqu'ils sont effectués en faveur de personnes non assujetties qui sont établies, ont leur domicile ou leur résidence habituelle en France par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel le service est fourni hors de la Communauté européenne, ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle hors de la Communauté européenne.

Chapitre 5 : Transports internationaux

(BOI-TVA-CHAMP-20-60)

A. Transports internationaux de voyageurs

(BOI-TVA-CHAMP-20-60-10)

4336

Du 8° au 10° du II de l'article 262 du CGI exonère :

- les transports aériens ou maritimes en provenance ou à destination de l'étranger ou des DOM-TOM ;

- les transports ferroviaires en provenance et à destination de l'étranger ;

- les transports ferroviaires effectués par des trains internationaux sur des relations dont la liste est prévue au 1° de l'article 24 A de l'annexe IV au CGI ;

- les transports ferroviaires de groupes en trafic international dont l'effectif correspond au moins à la capacité d'une voiture-lit ou d'une voiture du chemin de fer, au départ et à destination de localités desservies par des aérodromes ouverts au trafic des passagers (CGI, ann. IV, art, 24 A, 2°) ;

- les transports par route de voyageurs étrangers[1] en provenance et à destination de l'étranger, circulant en groupe d'au moins dix personnes.

[1]. Il s'agit de voyageurs, de nationalité étrangère ou française, résidant en permanence à l'étranger à l'exclusion des DOM, de Saint-Pierre-et-Miquelon, des Iles Wallis et Futuna, et des terres australes et antarctiques françaises.

B. Transports intracommunautaires de biens

4336-1

Voir. n° 4324.et BOI-TVA-CHAMP-20-60-20.

C. Transports de biens à destination ou en provenance de pays tiers ou de territoires tiers

(BOI-TVA-CHAMP-20-60-20)

I. Transports de biens importés

4337

Le 14° du II de l'article 262 du CGI exonère, jusqu'au premier lieu de destination et quel que soit le mode de transport utilisé, les transports de marchandises réalisés à l'**importation**[2] en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne et dont le montant est compris dans la base d'imposition à l'importation des biens, en application des dispositions du 2° et du 3° de l'article 292 du CGI (cf. n^{os} 4494 et 4404).

[2]. Les biens importés s'entendent des biens :

- soit mis à la consommation en France ou placés sous un régime suspensif fiscal lors de leur entrée en France ;

- soit des biens mis à la consommation en France à la sortie d'un régime suspensif communautaire.

Par premier lieu de destination, il faut entendre le lieu mentionné sur la lettre de voiture ou tout autre document de transport sous le couvert duquel les biens sont importés ; à défaut de cette mention, le

premier lieu de destination est celui de la première rupture de charge.

Les transports de marchandises à l'importation effectués en France à partir du premier lieu de destination déterminé dans les conditions prévues ci-dessus sont imposables dans les conditions de droit commun, sauf si les biens importés sont placés ou destinés à être placés sous un des régimes énumérés au b du 2 du I de l'article 291 du CGI ; dans cette dernière hypothèse, les transports dont il s'agit sont, en effet, exonérés en vertu des dispositions du 2° du III de l'article 291 du CGI.

En cas de mise à la consommation, les marchandises sont, bien entendu, soumises à la TVA. La base d'imposition comprend notamment les frais afférents à la partie française du transport et les frais accessoires lorsqu'ils découlent du transport vers un autre lieu de destination à l'intérieur de la Communauté européenne, si ce dernier lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe.

• **Acheminement du courrier à l'importation** (voir BOI-TVA-CHAMP-20-60-20 au II).

II. Transports de biens à destination de pays ou de territoires tiers à l'Union européenne

Le I de l'article 262 du CGI exonère les prestations de services directement liées à l'exportation.

1. Opérations concernées.

4338

L'exonération s'applique :

- aux transports afférents aux expéditions directes vers les pays tiers ou les territoires tiers, quel que soit le mode de transport utilisé ;

- aux transports de marchandises effectués à destination d'un port, d'un aéroport, d'une gare routière ouverte au trafic international, d'une ville ou d'une gare frontière en vue du transbordement de ces marchandises vers les pays tiers ou les territoires tiers ;

- aux transports de marchandises destinées à l'avitaillement des navires et des aéronefs bénéficiant de l'exonération de la TVA et transbordées à cet effet dans un port ou un aéroport ;

- aux transports d'approche non visés ci-dessus et qui sont effectués pour le compte d'entreprises exportatrices ou d'entreprises titulaires d'un contrat de transport international en vue d'acheminer hors de France des marchandises destinées à l'exportation ;

- aux prestations de transport effectuées par les sociétés de courrier établies en France qui assurent, pour le compte des expéditeurs français, l'acheminement du courrier (plis, paquets ou colis) vers les pays tiers ou les territoires tiers.

2. Conditions de l'exonération

4339

L'exonération est subordonnée à la réalisation de formalités qui diffèrent selon qu'il s'agit :

1° De transports de marchandises vers un port ou un aéroport en vue de leur transbordement à destination de pays tiers ou de territoires tiers. Pour bénéficier de l'exonération le transporteur doit présenter une attestation, délivrée par le propriétaire de la marchandise, par l'expéditeur ou par le commissionnaire de transport au plus tard au moment de la facturation du transport et visée par le service des impôts, mentionnant outre la destination des produits et le nom du donneur d'ordre, les caractéristiques des marchandises transportées. Les donneurs d'ordre en cause peuvent, lorsqu'ils réalisent de nombreuses exportations, être dispensés du visa des attestations sur demande adressée au directeur des services fiscaux ; la facture ou le document en tenant lieu délivré par le transporteur doit alors porter les références à cette décision. Par ailleurs l'attestation n'est pas exigée des transporteurs qui apportent la preuve que le transport est effectué à destination d'un port ou d'un aéroport en vue du transbordement des marchandises dans un pays tiers ou un territoire tiers ;

2° De transports de marchandises exécutés pour le compte de donneurs d'ordre étrangers. L'exonération est subordonnée à la délivrance par le donneur d'ordre, ou la personne agissant pour son compte, au transporteur d'une attestation comportant les mêmes indications que celle visée au 1° ci-dessus et fournie dans le même temps. Par ailleurs le transporteur doit inscrire dans sa comptabilité les transports effectués par les entreprises étrangères en indiquant la date de l'inscription et les noms et adresses des donneurs d'ordre étrangers et mettre à l'appui de celle-ci les attestations et copies de factures annotées des références aux déclarations d'exportation délivrées par les clients étrangers. Les transporteurs qui apportent la preuve que les transports ont été effectués en vue d'acheminer vers

des pays tiers ou des territoires tiers les marchandises destinées à l'exportation sont dispensés d'exiger de leurs clients les attestations et copies de factures susvisées ;

3° De transports de marchandises autres que ceux visés aux 1° et 2°. L'exonération est subordonnée à la preuve que les transports exécutés entrent dans les prévisions du I de l'article 262 du CGI. Cette preuve peut être fournie par tout moyen et il appartient à l'administration d'apprécier, sous le contrôle du juge de l'impôt, les justifications fournies. Les transporteurs peuvent demander à leur donneur d'ordre de leur délivrer une attestation (délivrée dans le même temps et comportant les mêmes indications que celle visée au 1° ci-dessus) par laquelle celui-ci certifie la destination des marchandises et s'engage à acquitter la TVA au cas où ces marchandises ne recevraient pas cette destination.

D. Déménagements

(BOI-TVA-CHAMP-20-60-20 au IV-D)

4340

Conformément aux dispositions du I de l'article 262 du CGI, les opérations de déménagement à destination de pays tiers ou de territoire tiers sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée.

En revanche, les opérations de déménagement en provenance de ces pays ou territoires tiers sont imposables pour la partie des prestations exécutées en France (transport effectué sur le territoire national, opérations de déballage et de mise en place réalisées à destination).

E. Base de l'imposition

(BOI-TVA-CHAMP-20-60-20 au V-A)

4341

Les transports dont une partie seulement est imposable en France sont soumis à la TVA sur une somme correspondant à la fraction du prix se rapportant à la distance parcourue en France.

Lorsque ce prix est déterminé (en cas de transport ferroviaire par exemple) il constitue une base d'imposition.

Dans le cas contraire le prix en question est calculé en appliquant au prix du transport le rapport entre la longueur du transport effectué en France et la longueur totale du transport.

Les redevables sont tenus de justifier de tous les éléments du calcul ; à défaut, la taxe serait exigée sur le prix total du transport.

Chapitre 6 : dispositions concernant les entreprises non établies en France

A. Opérations réalisées par un assujetti non établi en France : dispositif applicable aux livraisons de biens et à certaines prestations de services

(CGI, art. 283-0 et 283 ; BOI-TVA-CHAMP-20-70 ; RES N° 2007/2 au BOI-TVA-DECLA-20-10-20)

4343

Depuis le 1er janvier 2010, pour l'application des dispositions des articles 283 à 285 A du CGI, un assujetti qui réalise une livraison de biens ou une prestation de services imposable en France et qui y dispose d'un établissement stable et ne participant pas à la réalisation de cette livraison ou de cette prestation est considéré comme un assujetti établi hors de France.

La TVA exigible au titre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services est normalement acquittée par la personne qui réalise l'opération.

Toutefois, conformément au deuxième alinéa du 1 de l'article 283 du CGI, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services mentionnée à l'article 259 A du CGI est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur qui agit en tant qu'assujetti et qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France.

Conformément au 2 de l'article 283 du CGI, lorsque les prestations mentionnées au 1° de l'article 259 du CGI (cf. n° 4323-1) sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur.

Dans la déclaration de chiffre d'affaires prévue au 1 de l'article 287 du CGI, doit être identifié le montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée, des services pour lesquels le preneur est redevable de la taxe en application, d'une part, des dispositions du second alinéa du 1, d'autre part et distinctement, des dispositions du 2 de l'article 283 du CGI (CGI, art. 287, 5-b ter).

B. Désignation d'un représentant fiscal

(CGI, art. 289 A modifié par l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-TVA-DECLA-20-30-40)

4344

Depuis le 1er janvier 2002, la représentation fiscale est supprimée pour les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne qui réalisent des opérations imposables en France ou doivent y accomplir des obligations déclaratives.

I. Suppression de la représentation fiscale pour les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union Européenne

(BOI-TVA-DECLA-20-30-40-20)

4344-1

1. Identification à la TVA en France des assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne.

L'obligation de représentation fiscale pour les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne et qui réalisent des opérations imposables en France ou doivent y accomplir des obligations déclaratives est supprimée.

Les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne et qui n'ont pas d'établissement en France n'ont plus l'obligation de désigner un représentant fiscal en France. Ils n'en ont pas non plus la faculté. Ils doivent s'identifier, déclarer les opérations imposables réalisées en France et, le cas échéant, acquitter la taxe directement.

2. Désignation d'un mandataire.

Les assujettis établis dans un autre État membre peuvent avoir recours à un mandataire chargé d'effectuer à leur place tout ou partie des formalités déclaratives et de paiement. A la différence du représentant fiscal, ce mandataire agit sous la responsabilité de l'entreprise mandante qui reste seule redevable de la taxe.

Ainsi, en cas d'absence d'accomplissement ou d'accomplissement partiel des formalités déclaratives et de paiement pour lesquelles le mandataire a été mandaté, l'entreprise communautaire mandante est responsable des formalités omises. Elle est également responsable en cas d'absence de restitution par le mandataire d'un trop-perçu.

II. Maintien de la représentation fiscale pour certains assujettis non établis dans l'Union Européenne

(BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10)

4344-2

Seules les personnes non établies dans l'Union européenne et qui réalisent en France des opérations imposables ou qui doivent y accomplir des obligations déclaratives sont désormais tenues de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujetti établi en France qui s'engage à

remplir les formalités incombant à cette personne et qui, en cas d'opérations imposables, est redevable de la taxe.

À défaut de désignation d'un représentant fiscal par l'entreprise étrangère, la TVA et, le cas échéant, les pénalités qui s'y rapportent sont dues par le destinataire de l'opération imposable. Dans cette hypothèse, les propositions de rectification doivent être adressées au redevable légal de la taxe, en l'occurrence l'entreprise établie hors de l'Union européenne et non pas au client destinataire de l'opération imposable.

Toutefois, à compter du 31 décembre 2012, l'obligation de désignation d'un représentant visée au 1er alinéa ci-dessus n'est pas applicable :

1° Aux personnes établies dans un État non membre de l'Union européenne avec lequel la France dispose d'un instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et par le règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée. La liste de ces États est fixée par arrêté du ministre chargé du budget ;

2° Aux personnes non établies dans l'Union européenne qui réalisent uniquement des opérations mentionnées au I de l'article 277 A du CGI en suspension du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée ou des livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid pour lesquelles la taxe est due en France par l'acquéreur en application du 2 quinquies de l'article 283 du CGI.

III. Cas particulier

Assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne qui réalisent uniquement des opérations pour lesquelles ils sont dispensés du paiement de la taxe en application des dispositions du 4 du II de l'article 277 A du CGI ou des opérations exonérées de la taxe conformément aux dispositions du 4° du III de l'article 291 du CGI

4344-3

Ces assujettis peuvent désigner un mandataire ponctuel pour ces seules opérations sans avoir besoin de solliciter une identification à leur nom (CGI, ann. III, art. 95 B).

Toutefois, dès lors qu'ils y réalisent d'autres opérations imposables (taxées ou exonérées) ils sont tenus de s'identifier à la TVA en France dans les conditions de droit commun.

Les assujettis établis dans un autre État membre de la Communauté européenne qui sont déjà identifiés en France dans les conditions de droit commun ne peuvent avoir recours au mandataire ponctuel.

C. Modalités particulières d'imposition

I. Entreprises et personnes étrangères ayant en France le siège de leur activité ou un établissement stable, ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle

(BOI-TVA-CHAMP-20-70)

4345

Ces entreprises et personnes étrangères sont soumises aux mêmes formalités et doivent acquitter la taxe dans les mêmes conditions que les entreprises françaises exerçant une activité identique imposable en France.

Outre les entreprises ou personnes étrangères dont le siège de l'activité est situé en France, ce régime s'applique notamment :

- aux succursales d'entreprises étrangères établies en France et, d'une manière générale, à tout établissement de vente en France appartenant à une firme étrangère ;

- aux personnes étrangères qui n'ont pas leur siège d'activité ni d'établissement en France, mais y ont établi leur domicile ou leur résidence habituelle et y réalisent des opérations imposables.

• **Cas particulier :** cas des personnes établies en France qui s'entremettent dans la livraison de biens

ou l'exécution de services par des assujettis étrangers non établis dans la Communauté européenne.

Le b du 1 de l'article 266 du CGI prévoit notamment que les personnes établies en France qui s'entremettent dans la livraison de biens ou l'exécution de services par des entreprises étrangères non établies dans la Communauté européenne acquittent la taxe sur le montant total de la transaction en l'absence de désignation d'un représentant fiscal par le redevable étranger ou en cas d'inexécution de ses obligations par le représentant fiscal.

En conséquence, depuis le 1er janvier 1993, ces dispositions ne s'appliquent qu'aux seules entreprises étrangères établies hors de la Communauté européenne.

Par ailleurs, à compter de cette même date, les intermédiaires qui agissent en leur nom propre mais pour le compte d'autrui et s'entremettent dans une livraison de biens ou une prestation de services sont réputés avoir personnellement acquis et livré le bien, ou reçu et fourni les services (CGI, art. 256, V).

En conséquence, seuls les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'un mandant établi hors de la Communauté sont concernés par les dispositions du b du 1 de l'article 266 du CGI.

II. Entreprises et personnes étrangères n'ayant pas en France le siège de leur activité, un établissement stable, ou à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle

4346

En ce qui concerne la désignation d'une représentant cf. n^{os} 4344 et suiv.

III. Livraisons de biens relevant du régime des ventes à distance

(CGI, art. 258 B ; BOI-TVA-CHAMP-20-20-10).

4347

Les livraisons de biens relevant du régime des ventes à distance, effectuées à partir d'un autre État membre à destination de la France, sont imposables en France notamment lorsque le montant annuel de ces livraisons réalisées par le vendeur étranger excède 100 000 € HT (cf. n^{o} 4316).

Dans ce cas, le vendeur étranger qui n'est pas établi en France[(1)] doit désigner un représentant fiscal, dans les conditions habituelles, qui s'engage à remplir les formalités et à acquitter la taxe en ses lieu et place.

[(1)]. Depuis le 1er janvier 2002, les assujettis établis dans un autre État membre de la Communauté européenne n'ont plus l'obligation, ni la possibilité de désigner un représentant fiscal en France.

IV. Transports intracommunautaires de biens, prestations accessoires à ces transports intracommunautaires et prestations des intermédiaires

(CGI, art. 259 A, 3° et 6°-a)

4348

Se reporter au n° 4324 et au BOI-TVA-CHAMP-20-50-40.

V. Travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels

(CGI, art. 259 A, 6°-b)

4349

Se reporter au n° 4324 et au BOI-TVA-CHAMP-20-50-40.

VI. Acquisitions intracommunautaires

(CGI, art. 258 C)

4350

Conformément aux dispositions du 2 bis de l'article 283 du CGI, le redevable de la taxe due au titre d'une acquisition intracommunautaire dont le lieu est situé en France en application de l'article 258 C du même code est l'acquéreur. L'acquéreur qui n'est pas établi en France doit désigner un représentant fiscal[1] qui s'engage à remplir les formalités et à acquitter la taxe en ses lieu et place.

[1]. Depuis le 1er janvier 2002, les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne n'ont plus l'obligation, ni la possibilité de désigner un représentant fiscal en France.

VII. Importation de marchandises destinées à faire l'objet d'ouvraison puis a être réexportées

4351

Se reporter au BOI-TVA-CHAMP-20-70 au VI.

Chapitre 7 : Opérations triangulaires intracommunautaires portant sur des biens meubles corporels

(BOI-TVA-CHAMP-20-40)

4357

Les opérations triangulaires sont réalisées dans les conditions suivantes :

- le bien est vendu par un assujetti A, identifié dans un État membre de l'Union européenne 1, à un assujetti B, établi dans un État 2 appartenant ou non à l'Union qui lui-même revend ce bien à un assujetti C, identifié dans un État membre de l'Union 3 ;

- le bien est directement expédié ou transporté de l'État membre 1 à l'État membre 3.

4358

Les opérations triangulaires suivent les règles de territorialité applicables aux livraisons de biens expédiés ou transportés et aux acquisitions intracommunautaires de biens :

- le lieu de la livraison des biens expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, est situé dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport ;

- le lieu de l'acquisition intracommunautaire de biens expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, est situé dans l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport.

Dans le cas des opérations triangulaires intracommunautaires, il appartient aux assujettis qui réalisent des opérations situées en France de remplir les obligations fiscales leur incombant, notamment souscription de la déclaration de chiffre d'affaires (CGI, art. 287) et de l'état récapitulatif des clients prévu à l'article 289 B du CGI.

Lorsque ces assujettis ne sont pas établis en France, ils doivent désigner, en application du Ide l'article 289 A du CGI, un représentant fiscal[1] qui s'engage à remplir les formalités leur incombant et à acquitter la taxe en leurs lieu et place.

[1]. Depuis le 1er janvier 2002, les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne n'ont plus l'obligation, ni la possibilité de désigner un représentant fiscal en France.

4359

En matière d'opérations triangulaires, les dispositions du I de l'article 258 D du CGI transposant celles de l'article 141 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 prévoient que les acquisitions intracommunautaires réalisées en France par un assujetti communautaire ne sont pas soumises à la TVA en France lorsque quatre conditions sont réunies.

La première de ces conditions est que l'acquéreur ne soit pas établi en France ou qu'il n'y ait pas désigné de représentant fiscal en application du I de l'article 289 A. A compter du 1er janvier 2002 et compte tenu de la suppression de la représentation fiscale (cf. n° 4344 et suiv.), l'acquéreur ne doit être ni établi ni identifié en France.

Les autres conditions mentionnées aux 2°, 3° et 4° du I de l'article 258 D du CGI doivent être

également remplies.

Titre 3 : Exonérations

(BOI-TVA-CHAMP-30)

4360

Certaines opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA en sont exonérées par une disposition expresse de la loi.

Leur énumération est limitative et leur application ne saurait être étendue par voie d'analogie (pour plus de précisions, cf. BOI-TVA-CHAMP-30).

En revanche, on ne peut restreindre la portée des exonérations par l'adjonction de conditions qui ne figurent pas dans les textes.

Sauf disposition contraire de la loi (exportations par exemple), l'exonération entraîne la perte du droit à déduction de la taxe qui a grevé les éléments du prix de l'opération réalisée.

L'exonération se distingue du régime de la suspension, procédure qui diffère le paiement de la taxe restant due (cf. n^{os} 4419 et suiv.).

En ce qui concerne les exonérations relatives aux opérations bancaires et financières (CGI, art. 261 C, 1°), se reporter aux n^{os} 5001 et suivants.

En ce qui concerne les règles applicables aux opérations de murabaha, cf. BOI-DJC-FIN.

Sont examinés, sous le présent titre, les quatre catégories d'opérations pouvant bénéficier d'une exonération :

- les opérations exonérées en régime intérieur (n° 4361 et suivants) ;

- les échanges intracommunautaires (n° 4381 et suivants);

- les opérations réalisées à l'importation (n° 4390 et suivants);

- les exportations et les opérations assimilées à des exportations (n° 4392 et suivants) ;

Chapitre 1 : Opérations exonérées en régime intérieur

(BOI-TVA-CHAMP-30-10)

A. Exonérations tendant à éviter une double imposition

(BOI-TVA-CHAMP-30-10-10)

4361

Aux termes du 1 de l'article 261 du CGI, certaines opérations soumises à un autre impôt sont exonérées de la TVA.

Ces exonérations permettent ainsi d'éviter des cumuls d'imposition.

Sont ainsi exonérées :

1. Les opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé sur les marchés à terme, à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière et à la suite desquelles le dernier acheteur se fait livrer réellement le lot de marchandises faisant l'objet de cette filière (CGI, art. 261, 1-4°).

Cette exonération concerne tous les profits tirés de l'exécution d'un ordre passé sur un marché à terme quelle que soit la qualité ou la situation du donneur d'ordre au regard de la TVA. Les opérateurs habilités à produire des ordres d'opérations sur les contrats à terme interviennent en qualité de mandataires de leurs clients. De plus, les marchandises correspondantes sont le plus souvent

destinées à être exportées, situées dans des pays tiers ou dans des territoires tiers ou placées sous un régime douanier suspensif. Dès lors, en application de l'article 263 du CGI, les prestations réalisées par les opérateurs sont exonérées de la TVA.

2. Les opérations qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les spectacles : réunions sportives, cercles et maisons de jeux (CGI, art. 261 E, 1° et 3°).

Toutefois, lorsqu'un droit d'entrée unique donne accès à une manifestation qui comprend des spectacles différents, dont les uns sont soumis à la TVA et les autres à l'impôt communal sur les spectacles (exemple : courses de tractosaures et démonstrations de cascadeurs), il convient de répartir la recette totale entre ces deux impôts. Cette répartition est effectuée par l'organisateur du spectacle, sous sa responsabilité et en fonction du critère qui lui paraît le plus approprié (rémunération versée aux participants par exemple).

Il est précisé que les droits d'engagement (autrement appelés « droits d'entrée et forfaits ») versés dans le cadre de réunions sportives par les compétiteurs en tant que contrepartie du droit de participer aux épreuves, sont imposables à la TVA dans les conditions de droit commun.

3. Les cessions de biens meubles incorporels entrent dans le champ d'application de la TVA. La taxe correspondante n'est toutefois pas recouvrée lorsque de telles cessions sont soumises au droit d'enregistrement mentionné à l'article 719 du CGI.

B. Biens usagés livrés par leurs utilisateurs

(BOI-TVA-CHAMP-10-20-30)

4362

Le a du 1° du 3 de l'article 261 du CGI exonère de la TVA les livraisons de biens usagés effectuées par les personnes assujetties qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation (cf. n° 4982).

Toutefois, l'exonération ne s'applique pas aux biens qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même : dans ce cas les cessions de biens mobiliers d'investissement usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations deviennent donc imposables à la TVA (cf. n^{os} 4289 et 4982).

Cette mesure s'applique aux biens mobiliers d'investissement cédés et aux emballages non restitués consignés.

4363

L'exonération de la cession des biens mobiliers d'investissement est donc résiduelle et s'applique aux biens qui n'ont pas ouvert droit à déduction, soit en raison de leur affectation à une activité exonérée, ou de l'application d'une mesure d'exclusion particulière.

Sont donc susceptibles d'être exonérées de la TVA les cessions de biens mobiliers d'investissement suivants :

- biens utilisés par une personne pour les besoins d'une activité non soumise à la TVA, c'est-à-dire d'une activité hors du champ d'application, ou bénéficiant de la franchise en base, ou exonérée ;

- biens utilisés par un assujetti pour les besoins de l'activité d'un secteur ne réalisant pas d'opérations ouvrant droit à déduction ; ex. : biens affectés à l'activité d'un service optionnel d'une collectivité locale pour lequel l'option n'a pas été exercée ;

- biens dont la cession est visée par une exonération expresse ou qui ne pouvaient pas être soumis à la TVA lors de leur acquisition (ex. : cession de titres immobilisés) ;

- biens exclus du droit à déduction. Toutefois, lorsque de tels biens sont cédés à des négociants en biens d'occasion, il demeure admis que la cession puisse volontairement être soumise à la taxe pour permettre ainsi au cédant de bénéficier d'un droit à déduction complémentaire. Le droit à déduction complémentaire est également accordé lorsque les biens mobiliers d'investissement sont exportés.

Lorsque l'exonération est applicable, le cédant peut délivrer au bénéficiaire l'attestation de transfert du droit à déduction dans les conditions et limites prévues à l'article 210 de l'annexe II au CGI.

C. Prestations relevant de l'exercice de professions médicales et paramédicales, d'enseignement et opérations accessoires

(CGI, art. 261, 4 ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20)

Les opérations relevant d'une activité libérale entrent dans le champ d'application de la TVA. Elles doivent donc être soumises à cette taxe lorsque la loi ne les exonère pas.

Les prestations suivantes sont exonérées de TVA :

I. Les activités médicales, paramédicales et les frais d'hospitalisation

(CGI, art. 261, 4-1° ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10)

4370

Il s'agit :

a) des **soins dispensés aux personnes par les seuls praticiens** qui exercent dans le cadre légal et réglementaire de la médecine tel qu'il est défini par le code de la santé publique, à savoir : soins dispensés aux personnes par les membres des professions médicales (médecins, chirurgiens, chirurgiens-dentistes, stomatologues), par les membres des professions paramédicales réglementées (infirmières, sages-femmes, masseurs-kinésithérapeutes, pédicures-podologues et autres auxiliaires médicaux), par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe, ou à compter du 30 décembre 2011 de chiropracteur, ainsi que par les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, par la réglementation pour être recruté comme psychologue dans la fonction publique hospitalière.

En revanche, lorsqu'ils ne sont pas titulaires du diplôme d'État de docteur en médecine, les acupuncteurs, les étiopathes, chiropracteurs, magnétiseurs, ainsi que les mages, guérisseurs, rebouteux, marabouts, voyants parapsychologues, etc. doivent soumettre à la TVA les honoraires qu'ils perçoivent de leurs clients (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50 au IX). Toutefois, les diététiciens dont la profession est réglementée par les articles L. 4371-1 et suivants du CSP et les articles D. 4371-1 et suivants du CSP protégeant l'usage professionnel du titre de diététicien, bénéficient, lorsqu'ils exercent leur activité à titre libéral, de l'exonération de la TVA.

Pour les soins dispensés jusqu'au 28 décembre 2007, les actes relevant de la pratique de l'ostéopathie qui étaient effectués dans le cadre de l'exercice de leur profession réglementée par les masseurs kinésithérapeutes bénéficiaient également de l'exonération de TVA prévue au 1° du 4 de l'article 261 du CGI. Pour ceux effectués à compter du 29 décembre 2007, seuls les soins dispensés par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe, conformément aux dispositions du décret n° 2007-435 du 25 mars 2007 modifié, et notamment ses articles 4, 9 et 16 sont exonérés de TVA.

Les actes de médecine et de chirurgie à visée esthétique non remboursés par la sécurité sociale ne peuvent bénéficier de l'exonération de TVA relative aux prestations de soins rendues aux personnes.

Enfin, pour les psychothérapeutes, non médecins, titulaires de diplômes étrangers, cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10.

Les sommes, généralement qualifiées d'honoraires rétrocédés, perçues par les membres des professions médicales ou paramédicales lors de remplacements de confrères ne sont pas soumises à la TVA, quels que soient les motifs du remplacement, dès lors que celui-ci est effectué à titre occasionnel.

En revanche, lorsque deux ou plusieurs praticiens ont conclu un **contrat de collaboration** et exercent conjointement la même activité dans les mêmes locaux, les redevances versées au propriétaire du cabinet en rémunération de la mise à disposition de ses installations doivent être soumises à la TVA.

Règles de TVA applicables aux expertises médicales : Les expertises médicales, qu'elles soient réalisées dans le cadre d'une instance ou dans celui d'un contrat d'assurance sont soumises à la TVA. Dès lors, les expertises médicales qui poursuivent nécessairement cet objectif et dont la finalité principale n'est pas la protection, le maintien ou le rétablissement de la santé mais bien la fourniture d'un avis exigé préalablement à l'adoption par un tiers d'une décision produisant des effets juridiques doivent faire l'objet d'une taxation. Toutefois, pour les expertises dont le fait générateur est antérieur au 1er janvier 2014, les experts peuvent se prévaloir de la tolérance décrite dans le rescrit n° 2011/4 (cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10).

b) des travaux d'analyse et de biologie médicale ;

Les sommes réclamées à un client, par un laboratoire non habilité à effectuer certaines analyses qui confie le soin d'y procéder à un laboratoire spécialisé, sont exonérées s'il agit comme simple mandataire.

En application d'un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes en date du 11 janvier 2001 (affaire C-76/99), l'indemnité forfaitaire perçue dans les conditions visées à l'article L. 6211-5 du CSP par les laboratoires ou les pharmaciens d'officine effectuant la transmission de prélèvements pour certains actes d'analyses spécialisés est désormais exonérée de TVA sur le fondement du 1° du 4 de l'article 261 du CGI.

La ristourne obtenue par les laboratoires ayant conclu des contrats de collaboration conformément aux articles L. 6211-5 et L. 6211-6 du CSP est exonérée de TVA sur le même fondement.

c) des fournitures, réparations, adaptations ou améliorations de prothèses dentaires par les chirurgiens-dentistes ou par les prothésistes ;

Ainsi, à compter du 25 juillet 2006, les fournitures de prothèses dentaires ou d'éléments séparés de prothèse sont exonérées si elles sont effectuées dans les conditions suivantes :

- la prothèse ou l'élément séparé de prothèse, spécialement fabriqué pour l'usage exclusif d'un patient déterminé, est réalisé sur commande d'un praticien prescripteur (chirurgien-dentiste principalement) à partir d'une prise d'empreinte préalable qu'il a effectuée ou de spécifications techniques qu'il a établies mais il n'est pas exigé que le prothésiste fabricant soit en relation « directe » avec le praticien ;

- le prothésiste doit être en mesure de justifier que sa fabrication est réalisée à la suite d'une commande répondant aux conditions exposées au tiret précédent.

Sont également exonérées, qu'elles soient réalisées directement par le prothésiste ou en sous-traitance, les prestations de services consistant en la réparation, l'adaptation, l'amélioration ou le travail à façon portant sur des prothèses dentaires ou des éléments séparés de prothèse dès lors que ces prestations sont réalisées sur commande préalable et spécifications formulées par un praticien et dont le prothésiste peut justifier.

Les médecins propharmaciens doivent soumettre à la TVA les ventes de médicaments ou d'autres produits, réalisées au profit de tous bénéficiaires, y compris les personnes auxquelles ils dispensent leurs soins.

Le 1° bis du 4 de l'article 261 du CGI exonère de la TVA les frais d'hospitalisation et de traitement, y compris les frais de mise à disposition d'une chambre individuelle, dans les établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du CSP. Les suppléments pour chambre individuelle que peuvent réclamer les établissements de santé susvisés sont exonérés de TVA dans tous les cas. Les autres suppléments facturés aux malades, tels que frais de téléphone, locations de téléviseurs, etc., restent taxés. Dès lors qu'ils sont consécutifs à une prescription médicale, les actes qui se rapportent à l'hospitalisation et au traitement des malades sont donc exonérés. Les autres opérations, ventes ou prestations, demeurent imposables. Cette exonération ne concerne que les établissements hospitaliers ;

En revanche, les redevances versées à des établissements de santé par les praticiens et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral, ne sont pas exonérées sur le fondement du 1° bis du 4 de l'article 261 du CGI mais présentent le caractère d'une opération taxable sur le fondement de l'article 256 du même code (CE, arrêt du 31 décembre 2008 n° 306091).

d) des soins dispensés par les établissements privés d'hébergement pour personnes âgées mentionnés au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles pris en charge par un forfait annuel global de soins en application de l'article L. 174-7 du code de la Sécurité sociale (CGI, art. 261, 4-1° ter). Il est précisé que les établissements d'hébergement pour personnes âgées gérés par une collectivité publique sont placés hors du champ d'application de la TVA (CGI, art. 256 B). Lorsqu'ils sont gérés par des organismes sans but lucratif, ils peuvent bénéficier de l'exonération prévue au b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI en faveur des œuvres sociales et philanthropiques s'ils remplissent les conditions fixées par ce texte.

II. Les livraisons, commissions, courtages et façons portant sur les organes, le sang et le lait humains

(BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-30)

4370-1

Par sang humain, il faut entendre le sang total. Aucune exonération n'est susceptible de s'appliquer aux livraisons de produits sanguins dérivés du sang total effectuées par les établissements de

transfusion sanguine. Les cessions de produits sanguins d'origine humaine mentionnés à l'article L. 1221-8 du code de la santé publique sont soumises au taux de 2,10 %.

Le bénéfice de l'exonération prévue au 2° du 4 de l'article 261 du CGI a été étendu à d'autres produits d'origine humaine (urines, sperme par exemple) lorsqu'ils sont utilisés à des fins médicales.

III. Les transports sanitaires

(CGI, art. 261, 4-3° ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-40)

4370-2

Le transport de personnes malades, blessés ou parturientes effectué à l'aide de moyens de transports terrestres, aériens ou maritimes, spécialement aménagés à cet effet, effectué par des personnes visées à l'article L. 6312-2 du code de la santé publique, est une activité exonérée de la TVA, à l'exception, depuis le 1er janvier 1995, des transports assurés à l'aide de véhicules sanitaires légers.

En conséquence, les entreprises de transports sanitaires ne peuvent pas récupérer la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité.

IV. Les activités d'enseignement et opérations accessoires

(CGI, art. 261, 4-4° ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50).

4370-3

Il s'agit des prestations de services et livraisons de fournitures effectuées dans le cadre :

- de l'enseignement primaire, secondaire, supérieur, universitaire, technique, professionnel (y compris les centres de formation d'apprentis), agricole (cf. n° 4269) ;

- de la formation professionnelle continue telle qu'elle est définie par les textes qui la régissent assurée soit par des personnes morales de droit public soit par des personnes de droit privé titulaires d'une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées pour exercer leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue (cf. n° 4269). Tel peut être le cas, par exemple, des activités de formation réalisées par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) ;

- des opérations de formation ou de recyclage professionnel effectuées par les organismes publics et les organismes privés reconnus, dans le cadre du Fonds national de l'emploi et dans le cadre du Fonds d'action sociale ;

- de l'enseignement à distance ;

- des cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, supérieur, professionnel, artistique ou sportif dispensés, sans l'aide de salariés, par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves même si ces personnes possèdent un local aménagé pour cette activité.

L'exonération ci-dessus ne s'applique cependant ni aux auto-écoles ni à certaines écoles d'arts d'agrément ou de langues, ni aux professeurs de bridge.

Depuis le 1er septembre 1991, les professeurs de yoga ne bénéficient plus de l'exonération prévue au b du 4° du 4 de l'article 261 du CGI en faveur des personnes physiques qui dispensent un enseignement sportif et qui sont rémunérées directement par leurs élèves.

En accord avec le ministère de l'Éducation nationale, une décision ministérielle du 17 juillet 1989 prévoit d'appliquer l'exonération de la TVA à tous les cours dispensés isolément par les établissements d'enseignement technique légalement ouverts conformément aux dispositions de l'article 68 du décret n° 56-931 du 14 septembre 1956.

V. Cas particuliers

4370-4

• Conseillers conjugaux, voyants parapsychologues (cf. BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50).

D. Organismes d'utilité générale ou corporative

I. Organismes sans but lucratif

(BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10)

4371

1. Principes (CGI, art. 261, 7-1°)

En vue d'encourager et de développer la vie associative, le législateur a exonéré de la TVA, sous certaines conditions et limites, de nombreuses opérations effectuées par les organismes agissant sans but lucratif. Il s'agit des opérations suivantes :

Aux termes du b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, les opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée, sont exonérées de la TVA lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique ou que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales en raison notamment du concours désintéressé des membres de ces organismes ou des contributions publiques ou privées dont ils bénéficient.

Les organismes mentionnés au 1er alinéa du 1 bis de l'article 206 du CGI dont la gestion est désintéressée, dont les activités non lucratives restent significativement prépondérantes et qui exercent des activités lucratives dont le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile précédente n'excède pas 60 000 € sont exonérés de TVA au titre de leurs activités accessoires lucratives (CGI, art. 261, 7-1°-b). En conséquence, elles ne peuvent pratiquer aucune déduction de la TVA grevant les biens ou services acquis dans le cadre des opérations ainsi exonérées.

Les recettes d'exploitation retirées des activités non lucratives, les revenus provenant de la gestion du patrimoine soumis aux dispositions de l'article 219 bis de CGI, les recettes financières visées au troisième alinéa du 1 bis de l'article 206 du CGI, les recettes provenant d'opérations immobilières visées au I de l'article 257 du CGI, les recettes exceptionnelles (cessions de matériels, subventions exceptionnelles, etc.) et celles des six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année mentionnées au c du 1° du 7 de l'article 261 du CGI ne bénéficient pas de l'exonération applicable aux opérations accessoires lucratives et ne sont pas prises en compte pour le calcul de la limite de 60 000 € mentionnée ci-dessus.

Lorsque le montant des recettes lucratives encaissées dépassent cette limite en cours d'année, l'organisme ne peut plus bénéficier de l'exonération à compter du premier jour du mois suivant celui du dépassement (CGI, art. 261, 7-1°-b).

Le caractère non lucratif et d'utilité sociale de l'organisme résulte du fait qu'il n'exerce aucune activité susceptible de concurrencer le secteur commercial ou qu'il l'exerce dans des conditions différentes :

- il couvre des besoins non pris en compte par le marché de manière satisfaisante ;

- il intervient principalement au profit de personnes en situation économique ou sociale difficile ;

- il pratique des prix nettement inférieurs aux prix pratiqués par les entreprises pour des prestations comparables ;

- il n'a pas recours à des méthodes commerciales comme la publicité.

Ces critères sont présentés par ordre décroissant de leur importance.

Par ailleurs, l'association qui entretient des relations privilégiées avec les organismes du secteur lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel est, dans tous les cas, imposable à la TVA.

Le caractère désintéressé de la gestion résulte de la réunion des conditions ci-après (CGI, art. 261, 7-1°-d ; CGI, ann. II, art. 242 C) :

• l'organisme doit être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;

Il est toutefois admis que le caractère désintéressé de la gestion de l'association ne soit pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée aux dirigeants de droit ou de fait n'excède pas les trois quarts du SMIC. Lorsque l'organisme décide que l'exercice des fonctions dévolues à ses dirigeants justifie le versement d'une rémunération, le caractère désintéressé de sa gestion n'est pas remis en cause si ses statuts et ses modalités de fonctionnement assurent sa transparence financière, l'élection régulière et périodique de ses dirigeants, le contrôle effectif de sa gestion par ses membres

et l'adéquation de la rémunération aux sujétions effectivement imposées aux dirigeants concernés. En ce qui concerne les conditions et modalités d'application de cette disposition, cf. IS, n° 3710 et, l'article 242 C de l'annexe II au CGI.

• l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelque forme que ce soit ;

• les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

Les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres[1] par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif, et dont la gestion est désintéressée, sont exonérés de la TVA (CGI, art. 261, 7-1°-a).

[1] Les services doivent être rendus à de véritables membres, c'est-à-dire qui ont adhéré à l'association et qui ont souscrit une adhésion présentant réellement un caractère de permanence.

Il en est de même des ventes consenties à leurs membres par ces organismes, dans la limite de 10 % de leurs recettes totales.

Toutefois, demeurent soumises à la TVA, sous réserve des dispositions ci-dessous relatives aux six manifestations de bienfaisance ou de soutien annuelles, les opérations d'hébergement et de restauration ainsi que l'exploitation des bars et buvettes.

Ces dispositions sont également applicables aux unions d'associations qui répondent aux conditions ci-dessus, dans leurs rapports avec les membres des associations faisant partie de ces unions.

La totalité des recettes de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année à leur profit exclusif par les organismes sans but lucratif, les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises ainsi que leurs sections locales ou spécialisées sont exonérées sous certaines conditions de la TVA (CGI, art. 261, 7-1°-c).

Les mêmes organismes sont exonérés d'impôt sur les sociétés pour les opérations à raison desquelles ils sont dispensés du paiement de la TVA (cf. IS, n° 3731).

Chaque journée au cours de laquelle est organisé un ou plusieurs spectacles tauromachiques, par les organisateurs de spectacles de corridas bénéficiant de l'exonération de TVA prévue au c du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, doit être comptée pour une manifestation de bienfaisance ou de soutien.

4371-1

2. Obligations (CGI, ann. II, art. 242 octies).

Lorsqu'ils réalisent des opérations imposables, les organismes sans but lucratif sont soumis, en principe, aux obligations normales des redevables de la TVA, sous réserve des dispositions évoquées ci-après (cf. n° 4771).

Ces organismes sont placés sous le régime du chiffre d'affaires réel.

Aux termes de l'article 242 octies de l'annexe II au CGI, les associations organisant une manifestation de bienfaisance ou de soutien pour laquelle elles entendaient bénéficier de l'exonération prévue au c du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, devaient :

- demander l'exonération au moins vingt-quatre heures avant le début de la manifestation au service des impôts dont elles relèvent ;

- justifier, auprès du même service des impôts, au moyen d'un relevé détaillé comportant notamment les nom et adresse des fournisseurs des biens et services, les résultats de la manifestation dans les trente jours de l'événement.

Les formalités propres aux manifestations de bienfaisance ou de soutien exonérées obéissent aux règles suivantes :

- les associations sont dispensées dans tous les cas du dépôt de la demande d'exonération des six manifestations de bienfaisance ou de soutien. Les associations qui organisent des manifestations entrant dans le champ d'application de l'impôt sur les spectacles ou qui ouvrent des débits de boissons permanents ou temporaires restent toutefois tenues de solliciter les autorisations et de remplir les obligations prévues en matière de contributions indirectes ;

- par ailleurs, il n'y a plus lieu de produire systématiquement le relevé détaillé visé ci-dessus ; en revanche, les associations doivent continuer à déterminer les résultats de chacune des six manifestations exonérées de TVA afin d'être en mesure, à la demande du service des impôts, de justifier les recettes et les dépenses afférentes à chaque manifestation.

Les organismes bénéficiant de l'exonération prévue au b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI doivent, en

cas de dépassement du seuil prévu à ce même article (cf. n° 4371), en informer le service des impôts au cours du mois suivant celui du dépassement.

4372

3. Déduction (CGI, ann. II, art. 209, I-4°) [cf. nos 4600 et suiv.].

4372-1

4. Cas particuliers (BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20)

- associations de permanence de soins et urgences médicales ;

- organismes ayant pour objet d'aider des personnes en grande difficulté en commercialisant leur production ; centres d'aide par le travail ;

- associations effectuant le contrôle technique des véhicules de leurs adhérents ou de tiers ;

- centres de soins vétérinaires exploités par des associations reconnues d'utilité publique ;

- associations intermédiaires ;

- droits de table versés aux clubs de bridge par les joueurs ;

- clubs de golf constitués sous forme associative ;

- services de remplacement des chefs d'exploitation ou d'entreprise agricole et des membres non salariés de leur famille ;

- les redevances versées aux établissements de santé privés à but non lucratif par les médecins ou les auxiliaires médicaux sont dans tous les cas soumises à la TVA dans les conditions de droit commun ;

- associations CAL-PACT et ADASEA ;

- radios associatives éligibles au fonds de soutien à l'expression radiophonique.

II. Groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés

(CGI, art. 261, 7-3°, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30)

4373

Les opérations de vente portant sur les articles fabriqués par des groupements agréés dans les conditions prévues par la loi n° 72-616 du 5 juillet 1972, ainsi que les réparations effectuées par ces groupements sont exonérées de la TVA.

Les groupements exonérés sont essentiellement les organismes, associations ou institutions de handicapés, d'aveugles et pour aveugles, reconnus ou déclarés d'utilité publique et les coopératives d'aveugles et pour aveugles, ou de travailleurs handicapés, agréées par arrêté conjoint du ministre de la Santé et du ministre du Travail.

L'exonération s'applique aux livraisons de produits fabriqués par les groupements d'aveugles et aux travaux de réparation.

Les reventes en l'état sont imposables dans les conditions de droit commun.

Ces groupements peuvent toutefois, sur leur demande, renoncer à l'exonération dans les conditions et selon les modalités prévues par les articles 195 B de l'annexe II au CGI et 195 D de l'annexe II au CGI. Dès lors que la loi du 5 juillet 1972 a été abrogée (loi n° 2002-73 du 17 janvier 2002 de modernisation sociale) de même que le décret n° 73-1120 du 17 décembre 1973 pris pour son application (décret n° 2004-1136 du 26 octobre 2004), les dispositions au 3° du 7 de l'article 261 du CGI ont perdu leur portée pratique sauf pour les établissements et services d'aide par le travail (ESAT) (cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20 au II-A-2).

III. Établissements d'accueil des enfants de moins de trois ans

(CGI, art. 261, 4-8° bis ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10)

4373-1

Sont exonérés de la TVA, les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de la garde d'enfants par les établissements visés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique et assurant l'accueil des enfants de

moins de trois ans.

Sont concrètement concernés, quelle que soit la personne qui les gère (collectivité publique, association, entreprise), les établissements et services, couramment dénommés « crèches », qui assurent l'accueil régulier d'enfants de moins de trois ans. L'exonération n'est pas remise en cause si les « crèches » reçoivent occasionnellement des enfants de moins de six ans. En revanche, l'exonération ne s'étend pas aux structures dénommées « jardins d'enfants » qui assurent l'accueil exclusif des enfants de plus de deux ans.

IV. Organismes qui poursuivent des objectifs de nature religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale et dont les activités se rattachent directement à la défense collective des intérêts matériels et moraux de leurs membres

(CGI, art. 261, 4-9° ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-30)

4374

Les services rendus à leurs membres par les associations philosophiques, religieuses, politiques, patriotiques, civiques ou syndicales ainsi que les livraisons de biens qui se rattachent à ces prestations sont exonérés de la TVA.

L'application de l'exonération est subordonnée notamment au respect des conditions suivantes :

- l'organisme doit être légalement constitué et agir sans but lucratif ;

- l'organisme doit poursuivre un objectif de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale ;

- sa gestion doit être désintéressée ;

- les opérations réalisées doivent :

• consister en des prestations de services ou des livraisons de biens étroitement liées à ces prestations, fournies aux adhérents de l'organisme ;

• être exclusivement rémunérées par la perception d'une cotisation statutaire ;

• se rattacher directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres.

À cet égard, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE, arrêt du 12 novembre 1998 aff. C-149/97, Institute of motors industry) a précisé qu'un organisme qui se borne à promouvoir les intérêts de ses membres (en l'espèce assurer le perfectionnement des personnes travaillant dans la vente au détail d'automobiles) sans que cet objectif se réalise par la défense et la représentation d'intérêts collectifs vis-à-vis des centres de décision qui les concernent ne peut être regardé comme poursuivant des objectifs de nature syndicale au sens de l'article 13, A § 1, I de la sixième directive TVA[(1)].

De même, il résulte de la jurisprudence administrative que l'exonération du 9° du 4 de l'article 261 du CGI est applicable lorsque les interventions de l'organisme sont liées à la reconnaissance d'une profession ou à sa réglementation mais pas lorsque le groupement intervient dans l'organisation économique de cette profession (publicité collective, négociation de tarifs, fourniture d'éléments de nature à améliorer les performances, etc.).

[(1)] La 6ème directive a été remplacée par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

V. Lieux de vie et d'accueil

(CGI, art. 261, 7-1° quater ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10)

4374-1

Sont exonérés de la TVA, pour les opérations pour lesquelles le fait générateur de la taxe intervient à compter du 1er janvier 2013, les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans les lieux de vie et d'accueil mentionnés au III de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, conformément à leur objet.

E. Travaux relatifs aux monuments commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts de guerres

(BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10)

4375

Le 10° du 4 de l'article 261 du CGI exonère de la TVA, les travaux de construction, d'aménagement, de réparation et d'entretien des monuments, cimetières ou sépultures commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts des guerres, dans la mesure où ils sont effectués pour les collectivités publiques et les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif.

En revanche, l'exonération ne s'applique pas aux travaux portant sur des ouvrages (monuments, plaques, etc.) destinés à commémorer des actes de courage et de dévouement accomplis en temps de paix, ou érigés en souvenir des victimes d'accidents ou de sinistres.

F. Remboursements de frais effectués par les membres de groupements ayant pour objet de leur permettre l'utilisation commune des moyens nécessaires à l'exercice de leur profession

(RES N° 2006/43 et RES N° 2007/11 au BOI-TVA-CHAMP-30-10-40)

4376

L'article 261 B du CGI permet d'exonérer les prestations de services, à l'exclusion donc des livraisons de biens, rendues à leurs membres par certains groupements.

Les groupements susceptibles de bénéficier de cette exonération sont, notamment les GIE, les sociétés de participation, les groupements de fait constitués entre entreprises, les sociétés de moyens.

Pour que les remboursements de frais soient exonérés de la TVA, il faut :

1° Que les membres du groupement soient exonérés ou placés hors du champ d'application de la TVA[(1)] ;

2° Que les services rendus par le groupement aux membres susvisés concourent directement et exclusivement[(1)] à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application ;

3° Que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes effectivement payées au cours de la période considérée. L'exonération n'était donc pas accordée lorsque le groupement percevait des remboursements présentant un caractère forfaitaire ou excédant les dépenses réglées. Mais une décision ministérielle du 4 août 1983 a étendu la notion de dépenses communes aux amortissements régulièrement comptabilisés de l'année, aux frais à payer et, le cas échéant, à la provision pour congés payés. La répartition des frais entre les membres du groupement doit être opérée au moins une fois par an.

(1) Toutefois, le fait que les membres du groupement soient redevables de la TVA pour certaines de leurs opérations, à titre obligatoire ou sur option, n'exclut pas, a priori, le groupement du bénéfice de l'exonération. Le bénéfice de l'exonération demeure si, pour chacun des membres du groupement, le pourcentage de recettes donnant lieu au paiement de la TVA par rapport aux recettes totales est inférieur à 20 %.

Les services rendus à des personnes étrangères au groupement sont soumis à la TVA dans les conditions de droit commun. Si au titre d'une prestation déterminée les recettes provenant des non-adhérents atteignent ou dépassent 50 % de celles perçues au total, le groupement doit soumettre à la TVA l'ensemble des sommes afférentes à cette prestation, y compris celles facturées à ses adhérents (cette règle s'apprécie par année civile).

Une décision ministérielle du 23 novembre 1981 a étendu l'exonération à certaines opérations de mise à la disposition de personnel ou de biens mobiliers ou immobiliers, facturées à prix coûtant et effectuées soit pour les besoins de l'activité non soumise à la taxe des personnes morales de droit public ou des organismes sans but lucratif, soit en vertu d'une obligation légale ou réglementaire.

La prestation de mise à disposition de personnel prévue à l'article L. 443-15 du code de la construction et de l'habitation bénéficie de l'exonération de TVA prévue par l'article 261 B du CGI lorsque les conditions prévues par cet article sont remplis.

G. Exonération de l'agriculture et de la pêche

(CGI, art. 261, 2)

4377

Sont exonérés de la TVA :

En ce qui concerne l'agriculture (cf. n° 4927) ; les services rendus dans le cadre de l'entraide agricole.

En ce qui concerne la pêche (cf. CGI, art. 261, 2-4°, BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10) :

Les opérations effectuées par les pêcheurs et les armateurs à la pêche (à l'exception des pêcheurs en eau douce) et se rapportant à la vente des produits de leur pêche : poissons, crustacés, coquillages frais ou conservés à l'état frais par un procédé frigorifique.

Cette liste est limitative. La TVA est normalement due pour la vente des produits de la pêche qui ne sont pas énumérés ci-dessus.

Pour ce qui touche à l'exonération à l'importation des produits de la pêche maritime française et étrangère, cf. n° 4391.

H. Exonération des locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation

(CGI, art. 261 D ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-50)

4378

Le 4° de l'article 261 D du CGI exonère de la TVA les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation[(1)].

Ce principe d'exonération, sans possibilité d'option, s'applique aux locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières effectuées à compter du 1er janvier 1991.

Toutefois l'exonération ne s'applique pas dans certains cas ; cf. n° 4266.

1. Locaux concernés : il s'agit des locaux qui sont destinés à l'habitation et qui comportent les éléments mobiliers ayant pour effet de leur conférer un minimum d'habitabilité.

Remarque : La location à l'heure, à la journée, à la semaine ou au mois de roulottes, camping-cars, péniches, bateaux etc. s'analyse comme une location de biens meubles corporels obligatoirement imposable à la TVA au taux de 20 %.

2. Prestations annexes

La fourniture de prestations annexes telles que le petit déjeuner, le nettoyage quotidien des locaux, le blanchissage du linge personnel, etc. n'empêche pas l'exonération de la fourniture de logement proprement dite. Ces prestations annexes demeurent imposables en toute hypothèse et au taux qui leur est propre (taux normal de manière générale) dès lors qu'elles ne sont pas habituellement incluses dans le prix de location d'un logement meublé, sous réserve de l'application de la franchise de TVA prévue à l'article 293 B du CGI.

En revanche, la fourniture de linge, l'accueil au début du séjour et le nettoyage des locaux à la fin du séjour, inclus dans le prix de la location du logement meublé suivent le régime de la location meublée (exonération ou imposition, selon le cas - cf. n° 4266).

(1). En ce qui concerne la fourniture de logement dans les terrains de camping classés, cf. n° 4546.

Lorsque les prestations suivantes (petit déjeuner, nettoyage quotidien des locaux, fourniture du linge de maison, réception de la clientèle) sont fournies dans les conditions fixées au b du 4°de l'article 261 D du CGI, l'opération est considérée dans son ensemble comme relevant d'une activité parahôtelière et devient imposable.

3. Locations de parkings

Les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules étroitement liées à des locations de logements meublés ou garnis exonérées sont elles-mêmes exonérées dans les conditions prévues dans ce domaine (cf. nos 4267).

La mise en œuvre de ces principes conduit notamment à exonérer :

- les particuliers qui louent en meublé, de manière occasionnelle ou permanente, une résidence secondaire, un logement touristique ou une partie de leur résidence principale ;

- les collectivités locales et les agriculteurs qui donnent en location des gîtes ruraux ou communaux ;

- les entreprises qui mettent à la disposition de leur personnel un logement meublé moyennant une rémunération ; le fait que le personnel soit affecté ou non à la surveillance, à la sécurité ou au gardiennage des locaux est sans incidence.

I. Exonérations diverses

I. Livraisons de timbres

(CGI, art. 261 C, 3° ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10)

4379

Les livraisons, à leur valeur officielle, de timbres fiscaux et de timbres-poste ayant cours en valeur d'affranchissement sont exonérées de la TVA.

En revanche, les ventes de timbres de collection, qu'ils soient neufs ou qu'ils soient d'occasion, effectuées par les professionnels qui les achètent ou les importent en vue de les revendre sont soumises à la TVA comme l'ensemble des objets de collection (cf. ci-après n° 4883).

II. Location de terrains non aménagés, de locaux nus et concessions de droits s'y rattachant dans la mesure ou elles relèvent de la gestion d'un patrimoine foncier

(BOI-TVA-CHAMP-30-10-50)

4379-2

De telles opérations sont exonérées de la TVA dans la mesure où elles ne concernent pas des emplacements destinés au stationnement des véhicules (cf. n° 4267).

Toutefois, au 2° de l'article 261 D du CGI exclut du bénéfice de l'exonération les locations d'immeubles nus dans les trois circonstances suivantes :

- les locations constituent pour le bailleur, le moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ;

- les locations représentent pour le loueur un moyen d'accroître ses débouchés ;

- le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire.

III. Les locations de terres et bâtiments à usage agricole ainsi que les concessions de droits s'y rattachant dans la mesure ou elles relèvent de la gestion d'un patrimoine foncier

(BOI-TVA-CHAMP-30-10-50)

4379-3

Ces opérations sont exonérées de la TVA.

III bis. Les locations d'immeubles résultant d'un bail conférant un droit réel

4379-4

Ces opérations sont exonérées de la TVA. (disposition applicable à compter du 11 mars 2010 ; CGI, art. 261 D, 1° bis).

IV. Jeux de hasard

(BOI-TVA-CHAMP-30-10-10)

4379-5

Sont exonérés de la TVA (CGI, art. 261 E) :

- les recettes perçues par un casino, un cercle ou une maison de jeux en contrepartie de l'organisation de jeux de hasard ou d'argent (exemple : les recettes tirées de l'exploitation de « machines à sous ») y compris celles qui ne sont pas retenues dans l'assiette du prélèvement progressif ou de l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements (les droits d'entrée, les droits de carte ou de table, les cotisations des membres, etc.) ;

- le produit de l'exploitation de la loterie nationale, du loto national, des paris mutuels hippiques, des paris sur des compétitions sportives et des jeux de cercle en ligne, à l'exception des rémunérations perçues par les organisateurs et les intermédiaires qui participent à l'organisation de ces jeux et paris, pour une période de deux ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne.

V. Opérations immobilières

(CGI, art. 261, 5)

4379-6

Voir TVA-Partie 9, n° 5100 et suivants.

VI. Opérations d'assurance et de réassurance et les activités d'entremise s'y rattachant

(RES N° 2010/02 au BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10)

4379-7

Selon le 2° de l'article 261 C du CGI sont exonérées de la TVA, les opérations d'assurance, de réassurance ainsi que les prestations de services afférentes à ces opérations effectuées par les courtiers et intermédiaires d'assurances.

Les agents généraux d'assurances bénéficient de l'exonération quelles que soient la forme juridique ou les modalités d'exercice de leur activité.

Toutes les opérations effectuées par les courtiers d'assurances agissant en tant que tels dans le cadre de leur activité réglementée sont exonérées en application du 2° de l'article 261 C du CGI.

L'exonération prévue à cet article bénéficie également aux associations qui gèrent les sinistres couverts par un contrat d'assurance de groupe, souscrit par elles dans les conditions fixées par les articles L. 140-1 et R*. 512-4 du code des assurances, et aux établissements de crédit qui interviennent pour le placement de ces contrats dans les conditions définies par le code des assurances.

En outre, l'interprétation antérieure selon laquelle la gestion de polices complémentaires ou la gestion de portefeuille (ou d'une branche de portefeuille) d'une autre société ou compagnie d'assurance devaient être soumises à la TVA est rapportée à compter du 6 juillet 1989. Cette disposition ne peut cependant pas être étendue aux entreprises régies par le code de la mutualité.

Les opérations accomplies par les sociétés ou compagnies d'assurance qui n'agissent pas en tant que telles et les opérations qui ne constituent pas des prestations de services afférentes à des opérations d'assurance demeurent soumises à la TVA.

VII. Diverses opérations énumérées par les articles 295 et 295 A du CGI et concernant les départements de la Guadeloupe, de la Martinique ou de la Réunion

4379-8

Se reporter au n° 4866.

VIII. Profits de change

4379-9

La facturation en devises étrangères (cf. n° 4490) amène les entreprises à constater des gains ou des pertes de change. Les gains éventuellement constatés à la suite de transactions facturées en devises (en tant que vendeur ou acheteur) ne sont pas imposables à la TVA (CGI, art. 261 C, 1°, BOI-TVA-SECT-50-10-10).

IX. Les prestations de services réalisées par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs au sens de l'article L. 471-2 du code de l'action sociale et des familles

(CGI, art. 261, 4-8° ter ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10)

4379-10

Sont visés par cette exonération les mandataires judiciaires à la protection des majeurs (MJPM) inscrits sur la liste préfectorale prévue à l'article L.471-2 du code de l'action sociale et des familles.

J. Régimes particuliers

I. Cantines

(BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20)

4380

Par un arrêt n° 204227 du 27 mars 2000, le Conseil d'État a déclaré illégales les deux décisions ministérielles du 23 mars 1942 et du 19 mars 1943 sur lesquelles était fondée l'exonération de TVA applicable aux repas servis dans les cantines d'entreprises, administratives, scolaires et universitaires.

Les recettes provenant de la fourniture des repas dans les cantines d'entreprises et administratives sont donc soumises de plein droit à la TVA. Ces recettes peuvent bénéficier du taux réduit de 10 % (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) en application du a bis de l'article 279 du CGI, dans les conditions fixées par l'article 85 bis de l'annexe III du CGI. Toutefois, le non respect de ces conditions ne remet pas en cause le bénéfice du taux réduit qui s'applique selon les règles prévues pour les ventes à consommer sur place, à l'exclusion des recettes correspondant aux boissons alcooliques qui sont soumises au taux normal et doivent donc faire l'objet d'une ventilation.

Il est par ailleurs précisé que les recettes se rapportant aux repas servis à des tiers, qui peuvent le cas échéant comporter un droit d'admission, ainsi que les réceptions, privées ou professionnelles, qui pourraient être organisées par le gestionnaire de la cantine ou son prestataire extérieur, relèvent du taux réduit de TVA.

Les cantines scolaires et universitaires sont en revanche exonérées de TVA, sur le fondement du 4° a de l'article 261 du CGI qui vise les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de l'enseignement (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50 au I-B).

De même, les repas servis aux patients dans les établissements de santé ne sont pas soumis à la taxe dès lors qu'il s'agit d'opérations étroitement liées aux opérations de soins (CGI, art. 256 B et 261, 4-1° bis).

Fourniture de repas par des prestataires extérieurs aux cantines scolaires et universitaires, aux établissements hospitaliers, sociaux ou médico-sociaux

Le taux réduit de la TVA s'applique sous certaines conditions à la fourniture de repas par un prestataire extérieur aux cantines des établissements scolaires, des établissements de l'enseignement supérieur, des établissements d'enseignement technique ou professionnel, ou des établissements hospitaliers, sociaux ou médico-sociaux.

Pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2012, la TVA est maintenue au taux de 5,5 % en ce qui concerne la fourniture de repas par des prestataires dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degrés (CGI, art. 278-0 bis).

II. Visites de châteaux

(RES N° 2005/55 au BOI-TVA-LIQ-30-20-90-10)

4380-1

Les sommes encaissées à titre de droits d'entrée par les propriétaires de châteaux classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire sont exonérées de la TVA (décision ministérielle du 11 juillet 1950).

Cette tolérance a été étendue à tous les châteaux présentant un caractère historique ou artistique, sous réserve que l'aménagement de ces châteaux n'ait pas été effectué dans un but commercial et demeure dans les limites d'une simple mise en valeur artistique du domaine.

L'exonération a été étendue aux ventes de cartes postales, photographies, brochures évoquant le château, etc., réalisées par les propriétaires.

Les personnes concernées par le bénéfice de cette exonération peuvent y renoncer et soumettre leurs opérations à la TVA. La renonciation doit préciser sur quel monument elle porte. Lorsqu'un propriétaire possède plusieurs monuments historiques, le bénéfice de l'exonération prévue par la décision ministérielle du 11 juillet 1950 reste acquis pour les immeubles classés que le redevable n'a pas inclus dans sa demande de renonciation.

III. Sociétés ayant pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble

(CGI, art. 261 A ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10 au III).

4380-2

Les personnes morales qui ont pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble bénéficient, pour les services indispensables à l'utilisation du bien et fournis par la personne morale à ses membres moyennant, indépendamment des apports, le strict remboursement de la part qui leur incombe dans les dépenses communes, d'une exonération de la TVA.

Toutefois, l'exonération n'est pas applicable aux personnes morales qui réalisent avec des tiers des opérations productives de recettes, à moins qu'il ne s'agisse d'opérations accessoires n'excédant pas 10 % de leurs recettes totales ou résultant d'une obligation imposée par la puissance publique.

IV. Redevances versées par EDF aux syndicats d'électrification rurale

4380-3

Les redevances versées par Électricité de France aux syndicats d'électrification rurale sont de deux sortes. Le régime applicable, en matière de TVA, à chacun de ces deux types de redevances est déterminé compte tenu de leur nature respective :

• S'il s'agit des redevances pour occupation du domaine public versées par Électricité de France en exécution du règlement d'administration publique du 27 janvier 1956, les recettes perçues à ce titre par les syndicats d'électrification rurale présentent un caractère domanial et n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

• S'il s'agit de redevances (ou de reversements de majorations de tarifs) ayant pour objet de rémunérer les syndicats d'électrification rurale à raison de la quote-part des investissements qu'ils ont financés, les recettes correspondantes ont un caractère commercial et devraient, à ce titre, être soumises à la TVA.

Il a été admis, toutefois, que les syndicats d'électrification rurale soient dispensés d'acquitter la TVA sur le montant des sommes en cause. Ils conservent néanmoins la possibilité de transmettre à EDF, dans les conditions prévues par l'article 210 de l'annexe II au CGI, le droit à récupération de la TVA qui a grevé les travaux d'infrastructure dont ils ont supporté la dépense.

V. Participations financières réclamées à leurs usagers par les ports autonomes au titre des frais d'équipement

4380-4

Se reporter au BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10.

VI. Remise d'objets de faible valeur par des entreprises de vente à domicile a des hôtesses qui organisent des réunions à leur demande

4380-5

Se reporter au BOI-TVA-DED-30-30-50.

Chapitre 2 : Exonérations des échanges intracommunautaires

(BOI-TVA-CHAMP-30-20)

A. Livraisons intracommunautaires exonérées

(CGI, art. 262 ter, I ; CE, arrêts du 27 juillet 2005 n° 273619 et n° 273620 « Sté Fauba France », CE, arrêt du 1er juillet 2009 n° 295689 « SARL Palanchon » ; CJCE, arrêt du 27 septembre 2007, aff. 409/04 « Teleos plc » ; BOI-TVA-CHAMP-30-20-10)

4381

L'exonération prévue par le I de l'article 262 ter du CGI concerne :

- les livraisons de biens expédiés ou transportés, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, dans un autre État membre de l'Union européenne, à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie agissant en tant que tels ;

- les transferts assimilés à des livraisons par le III de l'article 256 du CGI.

En ce qui concerne :

- les livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs, se reporter aux n^{os} 2885 et suiv. ;

- les livraisons intracommunautaires à destination des missions diplomatiques, des organismes internationaux et des forces armées.

I. Livraisons

4382

L'exonération est accordée si les conditions suivantes sont réunies.

1. La livraison est effectuée à titre onéreux.

2. Le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel.

Les dispositions du I de l'article 262 ter du CGI ne s'appliquent pas aux livraisons réalisées par un assujetti bénéficiant de la franchise en base instituée par l'article 293 B du CGI ; ces livraisons sont déjà exonérées par ledit article. Il est rappelé que l'assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien en application du V de l'article 256 du CGI. Dans cette hypothèse, l'intermédiaire peut agir pour le compte du vendeur ou de l'acquéreur.

3. Le bien est expédié ou transporté hors de France par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination d'un autre État membre.

L'existence du transport ou de l'expédition est justifiée par tout moyen de preuve. Ces moyens de preuve peuvent être directs : documents de transports, bons de livraisons ou d'enlèvement ou indirects : doubles des factures revêtues du cachet de l'entreprise destinataire, avis de règlement des établissements bancaires étrangers, etc.

Dans le cas particulier où l'acquéreur effectue par ses propres moyens l'expédition ou le transport des biens, deux hypothèses doivent être envisagées :

- si l'opération s'inscrit dans le cadre de relations commerciales régulières avec l'acquéreur, le vendeur doit veiller à recueillir auprès de l'acquéreur, pour chaque livraison, les pièces justificatives lui

permettant d'établir la réalité de l'expédition ou du transport ;

- si l'opération est conclue avec un client occasionnel, il appartient au vendeur de prendre auprès de l'acquéreur toutes les garanties afin de pouvoir prouver la réalité de l'expédition ou du transport.

À défaut de justifications suffisantes, la livraison doit être soumise à la TVA.

4. L'acquéreur est un assujetti ou une personne morale non assujettie, qui ne bénéficie pas dans son État membre du régime dérogatoire l'autorisant à ne pas soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires (PBRD).

En pratique, le vendeur peut considérer que ces conditions sont satisfaites, dès lors que l'acquéreur lui fournit son numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre.

Le vendeur doit s'assurer de l'existence et de la validité du n° d'identification qui lui est communiqué par l'acquéreur et le faire figurer sur ses factures afférentes à des livraisons intracommunautaires.

Il est précisé que les personnes qui bénéficient du régime dérogatoire mentionné ci-dessus (personnes morales non assujetties, assujettis réalisant exclusivement des livraisons de biens ou des prestations de services ne leur ouvrant aucun droit à déduction, exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire) ne sont pas identifiées à la TVA dans leur État membre.

5. Cas particulier : produits soumis à accises.

Les livraisons d'alcools, de boissons alcooliques, d'huiles minérales et de tabacs manufacturés à une PBRD dans un autre État membre sont toujours exonérées en vertu du I de l'article 262 ter du CGI.

6. Remarque : livraisons intracommunautaires réalisées par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui.

Lorsqu'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui s'entremet dans une livraison intracommunautaire de biens exonérée, cette livraison est réalisée par le fournisseur du bien. Il appartient à l'assujetti qui réalise la livraison intracommunautaire de justifier que les conditions posées par le I de l'article 262 ter du CGI sont réunies et de remplir les obligations afférentes à la réalisation de cette opération. Il dispose également, dans les conditions de droit commun, de la procédure de remboursement de crédit de TVA exposée à l'article 242-0 F de l'annexe II au CGI (version abrogée au 1er janvier 2014).

> **Remarque** : L'article 242-0 F de l'annexe II au CGI étant abrogé à compter du 1er janvier 2014, la procédure de remboursement de crédit de TVA "spéciale exportateur" ne s'applique plus aux demandes portant sur une période de remboursement postérieure au 1er janvier 2014. Les demandes de remboursement de crédit de TVA sont désormais effectuées selon la procédure générale.

7. Remise en cause de l'exonération de la livraison intracommunautaire (CGI, art. 262 ter, I-1°).

A compter du 1er janvier 2007, l'exonération ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle.

II. Transferts intracommunautaire assimilés à des livraisons

4383

L'exonération s'applique lorsque les conditions suivantes sont réunies.

1. Le transfert est réalisé par un assujetti à la TVA en France agissant en tant que tel.

L'opération porte sur un bien de son entreprise et est réalisée pour les besoins de l'entreprise. Sont principalement concernés les mouvements de stocks et de biens d'investissement.

2. Le bien est expédié ou transporté par l'assujetti ou pour son compte hors de France sur le territoire d'un autre État membre.

L'assujetti doit donc :

- justifier de l'existence de l'expédition ou du transport par tout moyen de preuve, notamment document de transport reconnu valable par le service des impôts ;

- disposer d'un numéro d'identification à la TVA dans l'État membre d'arrivée des biens.

> Pour le cas particulier des livraisons intracommunautaires à destination des missions diplomatiques, des organismes internationaux et des forces armées, se reporter au III du BOI-TVA-CHAMP-30-20-10.

B. Acquisitions intracommunautaires de biens exonérées

(CGI, art. 262 ter, II ; BOI-TVA-CHAMP-30-20-20)

4384

Le II de l'article 262 ter du CGI exonère les acquisitions intracommunautaires :

- de biens dont la livraison en France serait exonérée ;

- de biens dont l'importation serait exonérée en application du II de l'article 291 du CGI (cf. n° 4391) ;

- pour lesquelles l'acquéreur, non établi en France et qui n'y réalise pas des livraisons de biens ou des prestations de services, bénéficierait du droit à remboursement total, en application du V de l'article 271 du CGI, de la TVA qui serait due au titre de l'acquisition.

Cette exonération concerne non seulement les acquisitions intracommunautaires définies au 1° du I de l'article 256 bis du CGI, mais également le cas échéant l'affectation ou la réception d'un bien assimilées à une acquisition intracommunautaire par le II de l'article 256 bis du CGI.

I. Acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison serait exonérée en France

1. Acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison serait exonérée à l'intérieur

4385

La mise en œuvre de cette disposition suppose que l'acquéreur soit en mesure d'établir qu'il aurait pu prétendre à l'exonération si la même transaction s'était effectuée sur le marché intérieur.

Il s'agit notamment des biens ci-après :

- prothèses dentaires fournies par les prothésistes (CGI, art. 261, 4-1°) ;

- organes, sang et lait humains (CGI, art. 261, 4-2°) ;

- timbres (CGI, art. 261 C, 3°).

2. Acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison en France serait assimilée aux échanges internationaux

4386

Il s'agit des biens ci-après :

- navires de commerce maritime affectés à la navigation en haute mer, bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer, bateaux affectés à la pêche professionnelle ; bateaux de sauvetage et d'assistance en mer (CGI, art. 262, II-2°) ;

- objets destinés à être incorporés sur les bateaux mentionnés ci-dessus ou utilisés pour leur exploitation en mer, ainsi que les engins et filets pour la pêche maritime (CGI, art. 262, II-3°) ;

- aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des territoires et départements d'outre-mer, à l'exclusion de la France métropolitaine, représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent (CGI, art. 262, II-4°).

- objets destinés à être incorporés dans ces aéronefs ou utilisés pour leur exploitation en vol (CGI, art. 262, II-5°) ;

- biens destinés à l'avitaillement des bateaux et aéronefs mentionnés ci-dessus, ainsi que des bateaux de guerre, à l'exclusion des provisions de bord destinées aux bateaux affectés à la petite pêche côtière (CGI, art. 262, II-6° ; CGI, ann. III, art. 73 I) ;

- or acquis par les instituts d'émission (CGI, art. 262, II-12°) ;

Par ailleurs, en vertu du 7° du II de l'article 262 du CGI, les prestations effectuées pour les besoins directs des navires, des aéronefs et de leur cargaison, qui sont mentionnées aux articles 73 B, 73 C, 73 D et 73 E de l'annexe III au CGI sont exonérées dans les relations intracommunautaires.

II. Acquisitions intracommunautaires de biens dont l'importation serait exonérée

4387

Il s'agit notamment des biens ci-après :

- devises, billets de banque et monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des billets et monnaies de collection (CGI, art. 291, II-3°-c) ;

- or, sous toutes ses formes, importé par les instituts d'émission (CGI, art. 291, II-4°).

Cf. n° 4391.

III. Acquisitions intracommunautaires pour lesquelles l'acquéreur non établi en France et qui n'y réalise pas des livraisons de biens ou des prestations de services bénéficierait du droit à remboursement total de la taxe qui serait due au titre de l'acquisition en application du V de l'**article 271 du CGI**

4388

L'acquéreur est exonéré de la TVA sur l'acquisition dès lors qu'il est susceptible d'en obtenir le remboursement selon la procédure des articles 242-0 M et suivants de l'annexe II au CGI.

Chapitre 3 : Opérations exonérées à l'importation

(CGI, art. 291, II et III ; BOI-TVA-CHAMP-30-40)

Selon les dispositions du 1 du I de l'article 291 du CGI les importations de biens sont soumises à la TVA. Toutefois certaines de ces opérations sont exonérées.

A. Définition de l'importation

4390

L'importation ne concerne que les biens (cf. toutefois le n° 4302 en ce qui concerne les DOM) :

- originaires ou en provenance d'un État qui n'appartient pas à l'Union européenne et qui n'ont pas été mis en libre pratique ;

- en provenance d'un territoire visé au 1° de l'article 256-0 du CGI d'un autre État membre de l'Union européenne (cf. n° 4867).

Par ailleurs, le moment de l'importation d'un bien diffère selon que, lors de l'entrée sur le territoire français, le bien est placé ou non sous l'un des régimes suspensifs communautaires.

I. Le bien est placé sous un des régimes suspensifs communautaires lors de son entrée sur le territoire français

4390-1

Dans cette hypothèse, l'importation est constituée par la mise à la consommation en France des biens qui ont été placés sous un régime douanier communautaire lors de l'entrée sur le territoire. Les régimes dont il s'agit sont :

- la conduite en douane ;

- les magasins et aires de dépôt temporaire ;

- zone franche ;

- entrepôt franc ;

- l'entrepôt d'importation ;

- le perfectionnement actif (système de la suspension) ;

- l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, à l'exclusion de l'admission temporaire en exonération partielle des droits à l'importation ;

- le transit externe (T1) ;

- le transit communautaire interne (T2).

II. Le bien n'est pas placé sous un des régimes suspensifs communautaires lors de son entrée sur le territoire français

4390-2

Dans cette hypothèse, l'importation est constituée par l'entrée du bien en France, que le bien soit lors de cette introduction :

- mis à la consommation sur le marché intérieur français ;

- ou mis sous un des régimes suspensifs fiscaux de l'entrepôt à l'importation ou du perfectionnement actif.

Remarque : le régime applicable aux biens qui ont été placés sous régime douanier avant le 1er janvier 1993 et qui en sortent en France après cette date est réglé par le 1 du I de l'article 291 bis du CGI en vigueur à compter du 1er janvier 1993 selon lequel « lorsqu'un bien en provenance du territoire d'un État membre de l'Union européenne situé au 1er janvier 1993 dans le champ d'application de la directive n° 77/388/CEE du conseil du 17 mai 1977, a été placé avant le 1er janvier 1993 sous un des régimes douaniers de conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif, admission temporaire, ou sous une procédure de transit communautaire interne ou externe, et n'est pas sorti de ce régime ou de cette procédure avant le 1er janvier 1993, les dispositions en vigueur au moment du placement du bien continuent de s'appliquer pendant la durée du séjour de celui-ci sous ce régime ou sous cette procédure ».

Par ailleurs, le 2 du I de l'article 291 bis du CGI prévoit que « lorsqu'un bien en provenance du territoire de l'Autriche, de la Finlande ou de la Suède situé dans le champ d'application de la directive n° 77/388/CEE du conseil du 17 mai 1977 a été placé avant le 1er janvier 1995 sous un des régimes douaniers de conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif, admission temporaire, sous un régime de transit commun prévu par la convention du 20 mai 1987 ou sous un autre régime de transit douanier, et n'est pas sorti de ce régime avant le 1er janvier 1995, les dispositions en vigueur au moment du placement du bien continuent de s'appliquer pendant la durée du séjour de celui-ci sous ce régime ».

B. Opérations concernées

I. Produits exonérés dans le régime intérieur

(CGI, art. 291, II-3° à 7°)

4391

Les produits exonérés à l'intérieur bénéficient de la même exonération à l'importation.

Sont particulièrement visés aux 3° à 7° du II de l'article 291 du CGI les produits suivants :

- dans les conditions fixées par les articles 42 à 46 de l'annexe IV au CGI, les navires, aéronefs, objets incorporés, engins et filets pour la pêche maritime visés aux 2° à 5° du II de l'article 262 du CGI ;

- les prothèses dentaires importées par les dentistes ou prothésistes dentaires ;

- les organes, le sang et le lait humains [autres produits d'origine humaine lorsqu'ils sont utilisés à des fins médicales] ;

- l'or à l'état de minerai et les devises et moyens de paiements légaux, à l'exception des billets et monnaies de collection jusqu'au 31 décembre 1999 ;

- l'or brut en masse ou lingots, grenailles, or natif, déchets et débris d'ouvrages ;

- l'or sous toutes ses formes, importé par les instituts d'émission ;

- les produits de la pêche en l'état ou ayant fait l'objet d'opérations destinées à les préserver en vue de leur consommation.

II. Biens destinés à être placés sous un régime suspensif fiscal

(CGI, art. 291, II-1°)

4391-1

Les biens mis sous l'un des régimes suspensifs fiscaux sont considérés comme importés dès leur entrée sur le territoire français.

Au 1° du II de l'article 291 du CGI exonère l'importation (au sens du b du 2 du I de l'article 291 du CGI [cf. n° 4402]) de biens qui ont fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons mentionnées au 6° ou 7° du I de l'article 277 A pendant leur placement sous les régimes énumérés au dit b.

III. Biens importés définitivement dans le cadre des franchises fiscales communautaires

(CGI, art. 291, II-2° ; CGI, ann IV, art. 50 septies à 50 octies C)

4391-2

Au 2° du II de l'article 291 du CGI exonère de la TVA les biens importés définitivement dans le cadre des franchises fiscales communautaires et qui sont désignés par les articles 50 septies à 50 octies C de l'annexe IV au CGI. Il s'agit, notamment, des biens personnels des particuliers, des livraisons à des organismes charitables, philanthropiques ainsi que des petits envois sans caractère commercial et de certaines marchandises importées dans le cadre du trafic international de voyageurs.

IV. Franchises douanières et fiscales

4391-3

Les marchandises contenues dans les bagages personnels des voyageurs en provenance de pays tiers ou territoire tiers font l'objet d'une admission exceptionnelle en franchise des taxes applicables à l'importation.

L'application de ces dispositions entre dans les attributions du service des Douanes.

V. Produits de la pêche maritime

(CGI, art. 291, II-6°)

4391-4

L'exonération des produits de la pêche maritime s'applique aux produits de la pêche en l'état ou ayant fait l'objet d'opérations destinées à les préserver en vue de leur commercialisation, importés par les entreprises de pêche maritime.

VI. Réimportation de biens en l'état

(CGI, art. 291, III-1°)

4391-5

Aux termes du 1° du III de l'article 291 du CGI, la réimportation par la personne qui les a exportés, de biens dans l'état où ils ont été exportés et qui bénéficient de la franchise des droits de douane, ou qui en bénéficieraient s'ils étaient soumis à des droits de douane, est exonérée de TVA.

L'exonération de la réimportation ne s'applique que pour les biens en provenance des pays et territoires tiers.

VII. Exonérations des prestations de services portant sur des biens destinés a être placés sous un régime suspensif, communautaire ou fiscal

4391-6

Se reporter aux n^{os} 4419 et suiv.

VIII. Radoubs, réparations et transformation des navires français a l'étranger

(CGI, art. 291, III-3°)

4391-7

Ces opérations sont exonérées dans la mesure où elles ne portent pas sur des bateaux de sport ou de plaisance.

IX. Oeuvres d'art, timbres, objets d'antiquité ou de collection

(CGI, art. 291, II-8°)

4391-8

Les importations de ces biens ne sont exonérées de la TVA que lorsqu'elles sont réalisées directement à destination d'établissements agréés par le ministère de la Culture (cf. n° 4908).

X. Exonération des importations de biens dont le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport est situé dans un autre état membre

(CGI, art. 291, III-4° ; CGI, ann. III, art. 96 P)

4391-9

Des biens dont le point de départ de l'expédition ou du transport est situé dans un pays tiers, peuvent être importés en France alors que le lieu d'arrivée de l'expédition ou du transport est situé sur le territoire d'un autre État membre. Le 4° du III de l'article 291 du CGI exonère de la TVA cette importation lorsque les biens font l'objet par l'importateur d'une livraison exonérée en vertu du I de l'article 262 ter (cf. nos 4381 et suiv.). En conséquence, cette exonération ne peut pas concerner d'une manière générale les PBRD et en particulier les personnes morales non assujetties.

Pour bénéficier de cette exonération, l'importateur doit être mentionné en qualité de destinataire sur la déclaration d'importation. En outre, il doit justifier par tout moyen que les conditions de l'exonération du I de l'article 262 ter du CGI applicable à la livraison des biens importés sont réunies au moment de l'importation. Enfin, dès l'achèvement des opérations de dédouanement les biens doivent être acheminés à destination de l'autre État membre après avoir éventuellement été transbordés d'un moyen de transport à l'autre.

Ces conditions sont également applicables aux importations réalisées par une entreprise étrangère non établie en France (cf. nos 4343 et suiv.).

L'article 96 P de l'annexe III au CGI, précise les informations que l'importateur doit fournir à compter du 1er janvier 2011 aux autorités compétentes au moment de l'importation de la marchandise afin de bénéficier de l'exonération. Le décret n° 2010-1288 du 27 octobre 2010 transpose ainsi la directive 2009/69/CE du Conseil du 25 juin 2009 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA en ce qui concerne la fraude fiscale liée aux importations.

XI. Importation de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid

(CGI, art. 291, II-10°).

4391-10

Les importations en France de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid sont exonérées de TVA.

XII. Exonérations particulières

4391-11

Diverses décisions ont été prises par la direction générale des douanes et droits indirects pour exonérer certains produits à l'importation :

• Les timbres-poste venant des offices postaux de Nouvelle-Calédonie et dépendances, Polynésie française, Terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna et de certains pays d'Afrique et

d'Asie, sous certaines conditions ;

• Les actions et obligations.

Ne peuvent bénéficier de l'exonération que les actions ou obligations qui constituent des valeurs de bourse, c'est-à-dire celles qui sont numérotées, signées et cotées en bourse ou en Banque de France ou à l'étranger, et qui ont fait l'objet d'une mention au Journal officiel ou d'un abonnement au timbre. Il demeure entendu que les formules de titres qui ne constituent pas, pour l'application du tarif, des valeurs de bourse, doivent être soumises à la taxe sur la base de leur valeur intrinsèque.

Chapitre 4 : Exonération des exportations et des opérations assimilées

(CGI, art. 262 ; BOI-TVA-CHAMP-30-30)

4392

Les territoires des autres États membres de l'Union européenne ne constituent pas des territoires d'exportation par rapport à la France.

Pour l'application de la TVA sont considérés comme territoires d'exportation :

- les États et territoires tiers à l'Union européenne ;

- les territoires des autres États membres qui sont exclus du champ d'application de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (cf. n° 2102), ainsi que les îles anglo-normandes ;

- la Nouvelle-Calédonie et dépendances, la Polynésie française, les Terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna, Mayotte et Saint-Pierre-et-Miquelon.

Pour ce qui concerne les départements d'outre-mer, ils sont considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine et par rapport aux autres États membres. Compte tenu du 2 de l'article 294 du CGI :

- les départements de la Guadeloupe et de la Martinique ne sont plus considérés entre eux comme des territoires d'exportation ;

- les départements de la Réunion et de la Guyane constituent un territoire d'exportation entre eux et par rapport aux départements de la Guadeloupe et de la Martinique.

Au 2 et 3 de l'article 294 du CGI précise les règles qui régissent les relations DOM/métropole et DOM entre eux (cf. n° 4867).

Des considérations d'ordre économique ont amené le législateur à exonérer des taxes sur le chiffre d'affaires les opérations d'exportation. Il s'agit :

Sont abordés dans le présent chapitre :

- les livraisons de biens à l'exportation et les livraisons (n° 4393 et suivants) ;

- les prestations de services se rapportant au trafic international des biens (n° 4400 et suivants) ;

- les livraisons et prestations de services portant sur les navires, les aéronefs et leur cargaison (n° 4405 et suivants) ;

- les opérations d'entremise (n° 4408) ;

- la procédure d'achats en franchise (n° 4409 et suivants) ;

- les cas particuliers (n° 4415 et suivants).

A. Exonération des exportations et des livraisons assimilées

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-10)

I. Opérations concernées

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-10)

4393

1. Les exportations de biens meubles corporels, c'est-à-dire les livraisons de biens expédiés ou transportés hors de l'Union européenne par le vendeur ou pour son compte.

L'exonération s'applique qu'il s'agisse de livraisons directes par l'exportateur ou de livraisons réalisées par l'intermédiaire d'un commissionnaire exportateur ou d'un mandataire assimilé à un commissionnaire exportateur.

> **Remarque** : Bien que le V de l'article 256 du CGI confère au commissionnaire des marchandises qui agit en son nom propre mais pour le compte d'autrui, le statut d'acheteur-revendeur, l'entreprise dont les produits sont exportés par l'intermédiaire d'un commissionnaire exportateur qui agit en son nom propre et qui ne devient pas propriétaire des marchandises bénéficie néanmoins des avantages attachés à l'exportation et en particulier des possibilités d'acquisition en franchise offertes par l'article 275 du CGI. Il en est de même, bien entendu, de l'entreprise qui exporte par l'intermédiaire d'un commissionnaire agissant au nom et pour le compte d'autrui.

4394

2. Les livraisons de biens expédiés ou transportés vers des pays tiers ou des territoires tiers par l'acheteur qui n'est pas établi en France ou pour son compte.

La portée de cette exonération est toutefois limitée puisque demeurent normalement imposables les livraisons en cause portant sur :

- les biens d'équipement et d'avitaillement des bateaux de plaisance, des avions de tourisme et de tous autres moyens de transport à usage privé (voiture automobile notamment) ;

- les biens expédiés ou transportés par des personnes résidant dans un pays tiers ou pour le compte de ces personnes lorsque la valeur globale, taxe comprise, de ces biens n'atteint pas un montant qui est fixé par le ministre chargé du Budget (cf. n° 4415 ci-après).

Toutefois, peuvent acquérir des véhicules en exonération de TVA les personnes qui ont leur résidence principale en France et sont en instance d'affectation à l'étranger ou transfèrent leur résidence principale vers un pays tiers à l'Union européenne, quelle qu'en soit la raison (déménagement, départ définitif, etc.). Ces personnes peuvent acquérir pour l'exportation, en exonération de TVA, un ou deux véhicules automobiles, neufs ou d'occasion, utilitaires ou non.

4396

3. Les livraisons d'or aux instituts d'émission (BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-30).

II. Conditions et modalités de l'exonération des livraisons à l'exportation

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-10)

4397

1. Conditions de l'exonération.

Les livraisons réalisées par les redevables portant sur des objets ou marchandises exportés sont exonérées de l'impôt dans la mesure où il est justifié de la réalité de l'exportation.

Cette justification résulte (CGI, ann. III, art. 74) :

a. De la tenue d'une comptabilité spéciale ou de l'inscription des envois sur le registre prévu au 3° du I de l'article 286 du CGI ;

b. De la production d'une déclaration d'exportation visée par l'autorité douanière compétente, conformément au code des douanes communautaire et ses dispositions d'application.

La déclaration d'exportation comporte différentes énonciations relatives aux identités du déclarant, de l'expéditeur et du destinataire, à la nature et à la valeur des marchandises, au règlement financier ainsi que le détail des droits et taxes éventuellement applicables.

Quand le déclarant en douane est l'exportateur lui-même, ce dernier conserve à l'appui de sa comptabilité l'exemplaire exportateur de la déclaration d'exportation qui lui est remis, après visa, par l'autorité douanière compétente.

L'exemplaire n° 3 du document administratif unique (DAU) visé par l'autorité douanière compétente, constitue le document justificatif de l'exportation.

Lorsque la déclaration d'exportation est établie dans le cadre de la procédure électronique telle que prévue par le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 modifié établissant le code des douanes communautaires et les textes pris pour son application, l'assujetti exportateur produit la certification de sortie délivrée par le bureau d'exportation.

Toutefois, lorsque la sortie du territoire communautaire effectuée à partir de la France est réalisée par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui désigné comme expéditeur des biens sur la déclaration d'exportation, ou lorsque des opérateurs interviennent dans une livraison commune de marchandises à l'exportation, ou en cas de groupage, les assujettis exportateurs qui ne figurent pas dans la rubrique exportateur de la déclaration en douane mettent à l'appui de leur comptabilité ou du registre prévu au a un exemplaire de leurs factures visées par la personne habilitée ou autorisée à déclarer en douane et annotées des références permettant d'identifier la déclaration en douane correspondante.

Lorsque l'intermédiaire est habilité ou autorisé à déclarer en douanes et a obtenu de l'administration des douanes et droits indirects un agrément spécifique à la procédure du dédouanement des envois express, l'assujetti exportateur met à l'appui de sa comptabilité ou du registre prévu au a le document comportant tous les éléments d'information requis par l'administration, qui lui a été remis par cet intermédiaire.

c. Dans les cas où l'assujetti exportateur ne détient pas les justificatifs visés ci-dessus, et à l'exclusion des opérations mentionnées aux quatrième à huitième alinéas du I de l'article 262 du CGI, de la mise à l'appui de sa comptabilité ou du registre mentionné au a de l'article 74 de l'annexe III au CGI, pour justifier de la sortie des biens expédiés vers un pays n'appartenant pas à l'Union européenne, un territoire mentionné au 1° de l'article 256-0 du CGI ou un département d'outre-mer, de l'un des éléments de preuve alternatifs ci-après :

- la déclaration en douane authentifiée par l'administration des douanes du pays de destination finale des biens ou une attestation de cette administration accompagnée, le cas échéant, d'une traduction officielle ;

- tout document de transport des biens vers un pays n'appartenant pas à l'Union européenne, un territoire mentionné au 1° de l'article 256-0 du CGI ou un département d'outre-mer ou tout document afférent au chargement du moyen de transport qui quitte l'Union européenne pour se rendre dans le pays ou le territoire de destination finale hors de la Communauté ;

- tout document douanier visé par le service des douanes compétent et utilisé pour la surveillance de l'acheminement des biens vers leur destination finale hors de la Communauté, lorsqu'il s'agit de biens soumis à des contrôles particuliers ;

- les documents mentionnés à l'article 302 M du CGI, émis sur support papier ou transmis par voie électronique visés par le bureau des douanes du point de sortie de l'Union ou tout autre élément de preuve alternatif accepté par l'administration chargée de la surveillance des mouvements de produits soumis à accises ;

- pour tous les produits autres que ceux soumis à accises ou à des contrôles douaniers particuliers et lorsqu'il s'agit d'une livraison effectuée dans les conditions prévues au premier alinéa du 2° du I de l'article 262 du CGI, une déclaration du transporteur ou du transitaire qui a pris en charge les biens, accompagnée de la preuve du paiement des biens par le client établi dans un pays n'appartenant pas à l'Union européenne, un territoire mentionné au 1° de l'article 256-0 du CGI ou un département d'outre-mer (CGI, ann. III, art. 74, 1-5°).

En ce qui concerne :

- les exportations par la voie postale : la preuve de l'exportation est apportée par un exemplaire de la déclaration en douane CN23 disponible en ligne sur le site Service-Public.fr, à la rubrique Services en ligne et formulaires. Toutefois, lorsque la valeur de l'envoi postal excède 8 000 €, l'assujetti exportateur peut également détenir à l'appui de sa comptabilité ou du registre prévu au a du 1 de l'article 74 de l'annexe III au CGI le document administratif unique. Pour plus de précisions voir le site internet de la douane, rubrique Envois postaux : formalités douanières applicables.

- les livraisons dans des pays tiers ou des territoires tiers, par l'intermédiaire de la valise diplomatique, de publications de presse périodiques servies par abonnements ;

- les exportations de marchandises d'une valeur inférieure au seuil de prise en charge statistique de 800 € ;

- la livraison par un ou plusieurs fournisseurs sur ordre d'un client établi dans un pays tiers ou un territoire tiers à un industriel résidant en France de marchandises qu'il utilise pour fabriquer des produits qu'il exporte.

4398

2. Modalités de l'exonération

Les livraisons à l'exportation sont exonérées de la TVA. Néanmoins les exportateurs peuvent récupérer la taxe qui a grevé les éléments du prix des produits imposables exportés.

Cette récupération s'opère :

- par imputation sur la taxe due au titre des opérations imposables ;

- par remboursement à concurrence de la somme dont l'imputation n'a pu être opérée.

Ces deux modes de récupération font l'objet de commentaires aux n^{os} 4656 et suivants.

Le transfert de crédit n'est pas autorisé.

B. Exonération des prestations de services se rapportant au trafic international des biens

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-20)

I. Prestations de services liées à l'exportation de biens

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-20-10)

4400

1. Opérations concernées

Selon le I de l'article 262 du CGI, les prestations de services directement liées à l'exportation de biens, dont la liste est fixée par l'article 73 G de l'annexe III au CGI, sont exonérées de la TVA.

Il s'agit notamment :

- des transports de marchandises à destination ou en provenance de l'étranger ;

- des prestations accessoires aux transports à l'exportation ;

- du chargement et déchargement des moyens de transport et manutentions accessoires des marchandises exportées ;

- des locations des moyens de transport, des contenants et des matériels pour la protection des marchandises exportées ;

- des gardiennage et magasinage de ces marchandises ;

- du convoyage de moyens de transport entre deux points, sans transporter à titre onéreux des passagers ou des marchandises.

L'exonération s'applique aux prestations de transports d'approche effectuées en vue d'acheminer des marchandises hors du territoire de la Communauté.

Cette disposition concerne aussi bien les transports d'approche nationaux que les transports d'approche intracommunautaires de marchandises qui sont, directement ou à la suite du transbordement, immédiatement exportées à partir de la France ou éventuellement d'un autre État membre.

L'exonération s'applique également aux prestations d'expertise directement liées à l'exportation elle-même.

L'exonération s'applique également aux prestations accessoires au transport intracommunautaire de marchandises qui sont exportées (chargement, déchargement, manutention, etc.).

Exemple 1 : Une entreprise française confie à un transporteur français le transport de Paris à Gênes des marchandises qu'elle exporte en Asie.

Cette prestation peut être exonérée par le transporteur dès lors qu'elle porte sur des biens dont l'exportation est justifiée.

4401

2. Formalités à accomplir.

L'exonération est subordonnée à la réalisation de formalités sous réserve, le cas échéant, des adaptations nécessaires pour tenir compte de la nouvelle définition de l'exportation. Le bénéfice de ces dispositions suppose en tout état de cause que les biens quittent le territoire de la Communauté, cette preuve pouvant être apportée notamment par l'exemplaire n^{o} 3 de la déclaration d'exportation visé par le bureau de douanes de sortie de la Communauté.

Le donneur d'ordre ou la personne agissant pour son compte doit délivrer au prestataire une

attestation par laquelle il certifie que les opérations commandées au prestataire portent sur des marchandises destinées à l'exportation.

Pour plus de précisions voir le BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-10 au B du II.

II. Travaux portant sur des biens meubles expédiés ou transportés en dehors du territoire des États membres de l'Union Européenne

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-20-20)

4401-1

Le 1° du II de l'article 262 du CGI exonère de la TVA les prestations de services consistant en travaux portant sur des biens meubles acquis ou importés en vue de faire l'objet de ces travaux et expédiés ou transportés en dehors du territoire des États membres de l'Union européenne par le prestataire de services ou par le preneur établi hors de France ou pour leur compte.

Cette exonération concerne exclusivement les biens dont l'état nécessite lors de leur acquisition ou de leur importation des travaux que le preneur établi hors de France fait effectuer en France avant leur expédition ou leur transport vers des pays tiers ou des territoires tiers. Elle ne s'applique pas aux travaux de réparation et d'entretien y compris la fourniture de biens d'équipement et de pièces détachées incorporées, portant sur des véhicules routiers, des bateaux de plaisance, des avions de tourisme ou tout autre moyen de transport à usage privé, et qui sont devenus nécessaires à la suite d'une panne ou d'un accident survenu pendant le séjour en France de ces moyens de transport.

Depuis le 1er janvier 1993, cette exonération ne s'applique que dans l'hypothèse où les biens meubles sont, après exécution des travaux, expédiés ou transportés à destination d'un pays ou d'un territoire tiers (cf. n° 4302) par le prestataire ou par le preneur établi dans un tel pays ou territoire. L'exonération ne s'applique donc pas aux travaux portant sur des biens qui sont par suite expédiés ou transportés dans un autre État membre.

Il en est de même des travaux de réparation et d'entretien portant sur des bateaux fluviaux, lorsque ces bateaux ont leur port d'attache dans un autre État membre et que ces travaux sont exécutés pour le compte du preneur établi dans cet autre État membre.

La TVA afférente à ces travaux peut être remboursée dans les conditions prévues par les articles 242-0 M et suivants de l'annexe II au CGI.

L'exonération ne s'applique pas non plus aux travaux de réparation et d'entretien afférents à des bateaux de plaisance battant pavillon d'un autre État membre.

Bien entendu, les mêmes opérations portant sur des bateaux destinés à la navigation de commerce sur les fleuves internationaux doivent être soumises à la TVA.

III. Prestations de services portant sur des biens placés ou destinés a être placés sous un régime suspensif

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-20-30)

4402

1. Opérations concernées :

1° Le 2° du III de l'article 291 du CGI exonère de TVA les prestations de services directement liées au placement d'un bien sous l'un des régimes mentionnés au b du 2 du I de l'article 291 du CGI.

Les régimes mentionnés au 2 b du I de l'article 291 du CGI sont les suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, zone franche, entrepôt franc, entrepôt d'importation, perfectionnement actif, admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, transit externe ou sous le régime du transit intracommunautaire interne.

Les prestations de services, dont l'objet est défini ci-dessus, pouvant être exonérées en application du 2° du III de l'article 291 du CGI sont les suivantes :

- transports de biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire : commissions afférentes à ces transports ;

- chargement et déchargement des véhicules utilisés pour ces transports et manutentions accessoires des biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire.

Outre les opérations de chargement et de déchargement des biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire, sont également visées les opérations portant sur les biens que les entreprises de manutention effectuent dans le cadre normal de leur activité :

- locations portant sur les véhicules de transport et les matériels utilisés pour les opérations ci-dessus ainsi que sur les contenants et matériels employés pour la protection des biens.
Sont concernées non seulement les locations de véhicules de transport et de matériels utilisés pour la réalisation des opérations visées au 2e tiret, mais également la location des contenants et des matériels pour la protection des biens.

- gardiennage et magasinage des biens pendant la réalisation des opérations de placement sous un régime douanier communautaire ;

- emballage des biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire ;

- opérations effectuées par les commissionnaires agréés en douane et inhérentes aux régimes douaniers communautaires.

Les opérations pour lesquelles les commissionnaires agréés en douane bénéficient de l'exonération concernent d'une part le dépôt des diverses déclarations auprès de l'administration des douanes et l'accomplissement des diverses formalités accessoires, d'autre part les opérations matérielles rendues nécessaires par le placement sous le régime douanier communautaire.

2° L'article 277 A du CGI, en vigueur depuis le 1er janvier 1996 institue un régime suspensif de TVA. En application de cet article, les prestations visées au présent paragraphe peuvent, sous certaines conditions, être effectuées en suspension du paiement de la TVA pendant la durée du placement des biens sous un régime douanier communautaire ou sous un régime d'entrepôt fiscal. Ces dispositions sont étudiées aux n^{os} 4419 et suiv.

Remarques :

1. La location des biens placés sous le régime suspensif communautaire ou fiscal, demeure imposable dans les conditions de droit commun. Il en est de même des prestations réalisées éventuellement avec ces biens (travaux immobiliers, par exemple).

2. L'exonération ne s'applique pas aux prestations de services portant sur des biens en provenance de pays ou territoires tiers et admis temporairement en exonération partielle de droits de douane.

L'importation de ces biens, sous le couvert d'une déclaration douanière comportant la mention « AT en exonération partielle, TVA due », est en effet, soumise à la TVA.

Les prestations en cause sont donc taxables dans les conditions de droit commun.

3. À la fin de leur placement, les biens sont généralement réexpédiés à destination d'un pays ou d'un territoire tiers.

Lorsque les biens sont mis à la consommation sur le marché intérieur français, le coût des prestations de services portant sur ces biens, réalisées en exonération de TVA, est compris dans la base d'imposition de ces derniers.

Pour les biens placés sous le régime de l'admission temporaire en exonération de TVA par un non-assujetti qui ne bénéficie pas du droit à déduction totale, il n'est plus fait application à compter du 1er janvier 1993 de la disposition selon laquelle, dans le cas de distorsion de concurrence importante, la base d'imposition est la valeur du bien au moment de son entrée sur le territoire français.

4403

2. Formalités à accomplir.

Le donneur d'ordre doit délivrer au prestataire une attestation certifiant que les marchandises sur lesquelles porte le service rendu sont placées sous un des régimes suspensifs communautaires ou fiscaux. Ce prestataire doit mentionner dans sa comptabilité les services rendus et les noms et adresses des donneurs d'ordre et mettre à l'appui de cette comptabilité les attestations qui lui ont été délivrées.

IV. Prestations de services dont la valeur est comprise dans la base d'imposition à l'importation

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-20-40)

4404

Le 14° du II de l'article 262 du CGI exonère de la TVA les prestations de services se rapportant à l'importation de biens en France ou dans un autre État membre de la Communauté et dont la valeur est comprise dans la base d'imposition de l'importation.

Il s'agit notamment des frais de transport, de commission, d'assurance, d'emballage intervenant jusqu'au premier lieu de destination des biens à l'intérieur du pays (le cas échéant, jusqu'à la mise à la consommation des biens placés sous un régime douanier suspensif lorsque le premier lieu de destination se situe en deçà du lieu de dédouanement) et dont la valeur est comprise dans la base d'imposition lors du dédouanement.

Par premier lieu de destination, il faut entendre le lieu mentionné sur la lettre de voiture ou tout autre document de transport sous le couvert duquel les biens sont importés. A défaut de cette mention, le premier lieu de destination est celui de la première rupture de charge (CGI, art. 292-2°).

Le 3° de l'article 292 du CGI énonce que sont également à comprendre dans la base d'imposition à l'importation les frais accessoires visés au 2° de l'article 292 du CGI lorsqu'ils découlent du transport vers un autre lieu de destination à l'intérieur de la Communauté européenne, si ce dernier lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe.

C. Exonération des livraisons et prestations de services portant sur les navires, aéronefs et leur cargaison

(CGI, art. 262, II-2° à 7° ; BOI-TVA-CHAMP-30-30-30)

I. Opérations exonérées

4405

1. Constructions navales, avitaillement de navires et opérations portuaires (BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10).

Sont exonérées les opérations suivantes :

- livraison, transformation, réparation, entretien, affrètement ou location portant sur les navires de commerce maritime affectés à la navigation en haute mer, les bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer ou les bateaux affectés à la pêche professionnelle en mer ou les bateaux de sauvetage et d'assistance en mer (CGI, art. 262, II-2°) ;

- livraison, réparation, entretien ou location portant sur les objets destinés à être incorporés dans ces bateaux ou à être utilisés pour leur exploitation en mer ainsi que sur les engins et filets pour la pêche maritime (CGI, art. 262, II-3°).

Les fournitures d'appareils, produits et articles destinés à être incorporés dans les bâtiments et bateaux exonérés sont elles-mêmes exonérées, mais le transport sur le territoire national de ces appareils ou produits est imposable.

Le mot « incorporés » ne doit, d'ailleurs, pas être pris dans son sens littéral. L'exonération est ainsi admise pour les objets de gréement et d'armement dont certains ne sont pas, au sens strict du mot, incorporés dans le navire.

Bénéficient donc de l'exonération tous les produits et articles bruts ou fabriqués destinés, soit à former le corps du bâtiment avec tous ses appareils et instruments de bord, soit à constituer l'outillage de celui-ci, l'ameublement de salons et cabines, leur mobilier et leur décoration. Il en va de même, sous certaines conditions, pour les vêtements professionnels.

Par engins et filets de pêche, il faut entendre les produits et objets susceptibles d'attirer, d'appâter, de prendre et de conserver le poisson (appâts, lignes, hameçons, filets, carrelets, flotteurs, plombs, etc.).

L'exonération ne s'applique qu'aux produits destinés à la pêche maritime professionnelle, y compris la pêche à pied. Sont exclues les ventes de matières premières servant à fabriquer ces produits et objets. Toutefois, sont exonérées, sous certaines conditions, les ventes aux inscrits maritimes ou aux armateurs de la pêche, de cordes et ficelles spéciales pour chaluts et filets de pêche faites par les fabricants, ainsi que des bois, lattes et feuillards.

- livraison de biens destinés à l'avitaillement des bateaux désignés ci-dessus ainsi que des bateaux de guerre. Par produits d'avitaillement on entend les vivres et provisions destinés à être consommés ou utilisés à bord pour les besoins de l'équipage et des passagers ainsi que les autres produits devant servir à la satisfaction des besoins particuliers du personnel navigant.

- prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux désignés au premier tiret ci-dessus : pilotage, remorquage, amarrage, utilisation des installations portuaires, entretien du navire et du matériel de bord, gardiennage.

- prestations de services effectuées pour les besoins directs de la cargaison des bateaux désignés au

premier tiret ci-dessus (CGI, ann. III, art. 73 C). Notamment, tous les services des halles à marée se rapportant aux opérations allant du débarquement jusqu'à la fin de l'enlèvement des lots par les mareyeurs bénéficient de l'exonération :

Il est précisé que l'exonération prévue aux 2°, 3°, 6° et 7° du II de l'article 262 du CGI ne concerne pas les bateaux de plaisance ou de sport, les bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle dans les eaux territoriales, les bâtiments de la marine nationale et les bateaux de rivière, y compris ceux destinés à la navigation de commerce sur les fleuves internationaux.

Les participations financières demandées en sus des droits et taxes portuaires habituels, par les ports autonomes à certains usagers peuvent bénéficier de l'exonération de la taxe lorsque les services auxquels elles se rapportent sont effectués pour les besoins des bateaux désignés au 2° du II de l'article 262 du CGI et figurent parmi ceux qui sont énumérés aux articles 73 B et 73 C de l'annexe III au CGI.

Par ailleurs, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, C-116/10, Bacino Charter Company SA du 22 décembre 2010) a jugé que les locations de bateaux à des fins de voyages d'agrément ne peuvent bénéficier de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée prévue par l'article 15 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil repris à l'article 148 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. La taxe sur la valeur ajoutée s'applique aux contrats de location de bateaux à des fins de voyages d'agrément conclus à compter du 15 juillet 2013 (cf. BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10).

4406

2. Constructions aéronautiques, avitaillement des aéronefs et opérations aéroportuaires (CGI, art. 262, II-4° à 7° ; RES N° 2006/7 au BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-20, RES N° 2011/07 au BOI-TVA-CHAMP-20-50-20)

Sont exonérées les opérations suivantes :

- livraison, transformation, réparation, entretien, affrètement ou location portant sur les aéronefs utilisés par des compagnies françaises ou étrangères de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des territoires et départements d'outre-mer à l'exclusion de la France métropolitaine représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent (CGI, art. 262, II-4° ; BOI-ANNX-000215, BOI-ANNX-000216) ;

- livraison, réparation, entretien ou location des objets destinés à être incorporés dans ces aéronefs ou à être utilisés pour leur exploitation en vol (CGI, art. 262, II-5°) ;

- livraison de biens destinés à l'avitaillement des aéronefs désignés ci-dessus ;

- prestations de services effectuées pour les besoins directs des aéronefs désignés ci-dessus (CGI, ann. III, art. 73 D) ;

- prestations de services effectuées pour les besoins directs de la cargaison des aéronefs (CGI, ann. III, art. 73 E).

Il est admis que l'exonération du 4° au 7° du II de l'article 262 du CGI s'applique également, sous certaines conditions, aux avions d'États étrangers.

II. Situation des entreprises exonérées et justifications à fournir

4407

Les opérations portant sur les navires, aéronefs et matériels désignés aux 2°, 3°, 4° et 5° du II de l'article 262 du CGI, ainsi que les prestations prévues au 7° du II de ce même article sont exonérées de la TVA.

Les constructeurs, revendeurs et réparateurs peuvent bénéficier du régime propre aux exportateurs et effectuer des achats en franchise dans la limite de leurs exportations et de leurs ventes de navires, d'aéronefs et de matériel exonérés, réalisées au cours de l'année précédente.

Les entreprises qui réalisent les opérations de construction ou de réparation, en qualité de sous-traitants, sont exonérées au même titre que le maître d'œuvre.

Les compagnies aériennes admises au bénéfice de l'exonération ne sont plus tenues de délivrer une attestation à chacun de leurs fournisseurs. De même, pour bénéficier de l'exonération prévue 5° du II de l'article 291 du CGI, les importateurs ne sont plus tenus de joindre d'attestation à la déclaration d'importation hormis le cas des compagnies aériennes créées entre le 1er janvier 2004 et le 31 mars 2005.

Par ailleurs, en dehors des obligations prévues à titre général pour tous les redevables de la TVA, les

entreprises qui réalisent des opérations exonérées en vertu du 2°, et du 3° du II de l'article 262 du CGI sont soumises aux formalités particulières fixées par les articles 42 à 46 de l'annexe IV au CGI.

D. Opérations d'entremise

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-40)

4408

L'exonération de la TVA prévue au 1er alinéa de l'article 263 du CGI :

- ne concerne que les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui (cf. n° 4238) ;

- s'applique aux prestations des intermédiaires qui s'entremettent dans des opérations exonérées par l'article 262 du CGI ou dans des opérations réalisées hors de l'Union européenne.

En conséquence, l'exonération ne s'applique plus :

- aux intermédiaires, agissant en leur nom propre mais pour le compte d'autrui, qui s'entremettent dans une livraison de bien ou une prestation de services ;

- aux intermédiaires, agissant au nom et pour le compte d'autrui, qui s'entremettent dans une livraison de biens ou une prestation de services dont le lieu est situé dans un autre État membre de l'Union européenne.

Les dispositions au 1er alinéa de l'article 263 du CGI sont inapplicables aux agences de voyages et aux organisateurs de circuits touristiques (CGI, art. 263, al. 2) ; toutefois, l'article 262 bis du CGI exonère les prestations réalisées par les entreprises intéressées lorsqu'elles se rapportent à des services exécutés hors de l'Union européenne (cf. n° 5016).

Par ailleurs, il est précisé que l'exonération prévue par l'article 263 du CGI ne s'applique pas aux opérations d'entremise portant sur les livraisons de biens effectuées en franchise de taxe sous le couvert de l'attestation prévue par l'article 275 du CGI.

E. Achats en franchise

(CGI, art. 275, 276 ; BOI-TVA-CHAMP-30-30-50)

4409

Conformément aux dispositions de l'article 275 du CGI, les assujettis sont autorisés à recevoir ou à importer en franchise de la TVA les biens ainsi que les services portant sur ces biens qu'ils destinent :

- à une livraison à l'exportation ;

- à une livraison intracommunautaire exonérée de la TVA en application de l'article 262 ter du CGI ;

- à une livraison dont le lieu est situé dans un autre État membre de la Communauté et qui relève du régime des ventes à distance de l'article 258 A du CGI (BOI-TVA-CHAMP-20-20-10 au I-B ou qui concerne des biens livrés après montage ou installation par le vendeur ;

- à une livraison de gaz naturel ou d'électricité située hors de France.

Il convient de distinguer parmi les biens et services pouvant être reçus en franchise de la TVA :

- les achats faits en France (modèle d'attestation d'achat en franchise disponible sur le site www.impots.gouv.fr) ;

- les acquisitions intracommunautaires (Attestation d'acquisition intracommunautaire de biens ou de services en franchise de taxe sur la valeur ajoutée au BOI-LETTRE-000080) ;

- les importations (l'avis d'importation en franchise **A.1.2** (CERFA n° 10987) est accessible en ligne sur le site www.formulaires.modernisation.gouv.fr).

En ce qui concerne les cas particuliers d'achats en franchise, cf. BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-30.

I. Personnes concernées

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-10 au I)

4409-1

Pour bénéficier des dispositions de l'article 275 du CGI, la personne intéressée doit :

- être assujettie à la TVA. L'assujettissement peut être effectué soit à titre obligatoire, soit par option (toutefois, il existe des cas particuliers présentés au BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-30) ;

- effectuer les livraisons mentionnées au I de l'article 275 du CGI. Les biens peuvent être soit vendus, soit simplement « livrés » ;

- effectuer directement ces livraisons. La franchise ne bénéficie qu'à la personne qui les réalise directement, à l'exclusion, par conséquent, de ses fournisseurs.

Sont concernés également les organismes sans but lucratif qui, dans le cadre de leur activité humanitaire, charitable ou éducative exportent des biens ainsi que les syndicats d'initiatives et les relais départementaux des gîtes ruraux qui expédient directement vers un pays tiers ou un territoire tiers des affiches, dépliants et brochures touristiques.

Il en est de même :

- de l'assujetti qui exporte par l'intermédiaire d'un commissionnaire agissant ou non en son nom, d'un façonnier ou d'un emballeur (cf. n°s 4414 et 4414-1) ;

- de l'assujetti qui effectue par l'intermédiaire de ces mêmes personnes des livraisons intracommunautaires exonérées par l'article 262 ter du CGI.

II. Biens et services pouvant être reçus en franchise

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-10 au II)

4410

1° La franchise vise les marchandises destinées à l'exportation, mais il n'est pas exigé que les marchandises exportées soient identiquement celles qui ont été reçues en suspension de taxe. La franchise ne peut s'appliquer toutefois qu'à des produits susceptibles d'être exportés par l'entreprise, en l'état ou après transformation.

Il en va autrement des biens constituant des immobilisations pour l'entreprise, qui ne peuvent être reçus en franchise de taxe.

Cependant, les matériels destinés à être exportés sans réserve de retour pour être utilisés par l'entreprise pour les besoins de son exploitation peuvent être reçus en franchise.

2° Depuis le 1er janvier 1993, peuvent également être reçus en franchise de taxe, les biens meubles corporels destinés à faire l'objet :

- d'une livraison intracommunautaire exonérée de la TVA en application du I de l'article 262 ter du CGI (cf. n^{os} 4381 et suiv.) [en ce qui concerne les moyens de transport neufs, voir le n^{o} 5036] ;

- d'une livraison dont le lieu est situé sur le territoire d'un autre État membre de l'Union et qui relève du régime des ventes à distance ou qui concerne des biens livrés après montage ou installation par le vendeur.

3° À compter du 1er janvier 2005, conformément au I de l'article 275 du CGI, les assujettis établis en France qui effectuent des livraisons de gaz naturel ou d'électricité imposables dans un autre État membre de l'Union européenne ou à destination d'un pays tiers à l'Union européenne sont autorisés à acquérir les biens qu'ils destinent à ces opérations ainsi que les services portant sur ces biens, en franchise de TVA dans la limite du montant des livraisons de cette nature qui ont été réalisées au cours de l'année précédente.

III. Opérations bénéficiant de la franchise

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-10 au III)

4411

La franchise prévue par l'article 275 du CGI s'applique :

- aux livraisons faites par les fournisseurs des exportateurs ;

- aux importations effectuées par les exportateurs ;

- aux achats taxables effectués par les exportateurs ;

- aux prestations de services qui portent sur des marchandises exportées et qui ne sont pas

exonérées en vertu d'un texte législatif (CGI, art. 275, I) et aux prestations de service portant sur les biens qui font l'objet de livraisons sus-visées au 2° du b.

Les opérations de façon et d'emballage ainsi que les transports de marchandises peuvent également faire l'objet d'une acquisition en franchise par les exportateurs.

La franchise s'applique également aux livraisons faites par les fournisseurs des personnes mentionnées au a ci-dessus, aux importations, aux achats taxables ainsi qu'aux acquisitions intracommunautaires effectués par ces mêmes personnes et par les exportateurs.

IV. Contingent d'achats en franchise

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-10 au IV)

4412

Le montant des achats, des acquisitions intracommunautaires, des importations de biens et de services que chaque personne mentionnée au a ci-dessus peut effectuer en franchise est égal au montant des livraisons ci-après de produits taxables, effectuées par l'entreprise au cours de l'année précédente.

Les livraisons concernées sont :

- les livraisons à l'exportation ;

- les livraisons intracommunautaires exonérées de TVA en application du I de l'article 262 ter du CGI ;

- les livraisons exonérées jusqu'au 30 juin 1999 conformément à l'ancien article 262 quater du CGI ;

- les livraisons qui relèvent du régime des ventes à distance ou qui concernent des biens livrés après montage ou installation dont le lieu est situé dans un autre État membre.

Il est précisé que, pour les livraisons de biens après montage ou installation, seule la valeur des biens expédiés ou transportés à destination de l'État membre de montage ou d'installation doit être retenue pour le calcul du contingent. La valeur des produits passibles de la TVA qui, sans être vendus, font l'objet d'une exportation définitive (matériel loué, articles publicitaires, marchandises en dépôt, etc.) peut être ajoutée au montant des ventes.

Comme année de référence, les personnes mentionnées au a ci-dessus peuvent retenir soit l'année civile précédente, soit les douze derniers mois lorsqu'il apparaît, en cours d'année, que les livraisons à l'étranger effectuées pendant cette période sont plus élevées que celles de l'année civile précédente.

En ce qui concerne les personnes placées sous le régime simplifié d'imposition, il est admis qu'elles disposent, au cours du premier trimestre de chaque année civile d'un contingent égal au quart de celui retenu au cours de l'année civile précédente ; ce contingent provisoire est ultérieurement imputé sur le contingent annuel déterminé après le dépôt de la déclaration n° **3517 S CA-12** (n° CERFA 11417) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

V. Formalités de l'achat en franchise

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-20)

4413

1. Attestation d'achat en Franchise

a. Achats faits en France

L'attestation d'achat en franchise prévue au I de l'article 275 du CGI doit être établie en double exemplaire : l'un est destiné à être adressé par les intéressés à leurs fournisseurs qui doivent le mettre à l'appui de leur comptabilité pour justifier du non-paiement de la TVA, le second est classé par le service au dossier des exportateurs signataires.

Cette attestation doit comporter l'engagement d'acquitter la TVA au cas où les biens et les services ne recevraient pas la destination ayant motivé la franchise, sans préjudice des pénalités applicables.

Elle doit, d'autre part, être remise au fournisseur avant la livraison des marchandises ou la facturation des services.

Lorsque l'intéressé a présenté une caution illimitée, l'attestation délivrée à chaque fournisseur est valable pour l'année entière et n'a pas à être chiffrée.

Dans les autres cas, sauf dispense de visa, l'attestation doit obligatoirement être libellée pour un montant déterminé d'acquisitions en franchise pour permettre au service de s'assurer qu'il n'y a pas dépassement soit du contingent d'achats en franchise, soit du montant d'impôt cautionné.

En tout état de cause, il n'y a pas lieu de délivrer une attestation pour chaque commande. L'exportateur peut, soit adresser une attestation chiffrée à chaque fournisseur, soit même bloquer chez un ou plusieurs fournisseurs toutes ses acquisitions en franchise.

Les personnes ayant réalisé ces achats peuvent recevoir des biens et services en franchise sous couvert d'attestations datées de l'année précédente, dès l'instant que la livraison des biens ou la facturation des services résultent de commandes passées avant le 1er janvier de l'année en cours. Par contre, les attestations délivrées à partir du 1er janvier ne sauraient justifier la franchise des livraisons effectuées l'année précédente.

L'attestation doit être visée par le service des impôts dont dépendent les entreprises qui la délivrent.

b. Acquisitions intracommunautaires

Les attestations d'acquisitions intracommunautaires de biens en franchise de taxe (BOI-LETTRE-000080) établies en double exemplaire sont chiffrées. Elles doivent préalablement au fait générateur de la taxe, ou à l'exigibilité si elle est antérieure, être revêtues du visa du service des impôts.

Les opérateurs, qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de biens en franchise de taxe, doivent conserver, à l'appui de leur comptabilité, l'attestation prévue par l'article 275 du CGI.

c. Importations

En matière d'importation de biens en franchise, l'attestation prévue au I de l'article 275 du CGI est remplacée par un avis d'importation du modèle A.1.2 établi par l'importateur sur lequel il :

- déclare être assujetti à la TVA ;

- certifie que les produits importés sont destinés à faire l'objet d'une des livraisons désignées au I de l'article 275 du CGI et que le montant de ses achats, acquisitions intracommunautaires, importations et services qui ont bénéficié de la franchise dans l'année en cours n'excède pas le montant de ces livraisons de l'année précédente ;

- s'engage à acquitter au service des impôts des entreprises les taxes normalement exigibles dans le cas où les produits importés ne recevraient pas la destination ayant motivé la franchise, sans préjudice des pénalités applicables. Pour les opérateurs qui utilisent la procédure dématérialisée Delta et qui sont dispensés de visa, la présentation d'un formulaire A.1.2 papier au service des douanes est remplacée par une mention spéciale sur la déclaration d'exportation dématérialisée.

L'avis d'importation en franchise A.1.2 (n° CERFA 10987) est accessible en ligne sur le site www.formulaires.modernisation.gouv.fr.

L'avis d'importation modèle A.1.2 (CERFA n° 10987), établi en triple exemplaire, est présenté au service des impôts des entreprises qui remet, après visa, deux des exemplaires à l'assujetti, le troisième étant conservé au dossier pour rapprochement ultérieur avec l'exemplaire renvoyé par le bureau des Douanes d'importation, après annotation.

d. Dispense de visa des attestations et des avis d'importation

A l'exception des entreprises nouvelles ou nouvellement exportatrices ainsi que des entreprises qui auraient manqué à leurs obligations fiscales ou douanières, les entreprises recourant au régime des achats en franchise sont dispensées de soumettre leurs attestations ainsi que leurs avis d'importation en franchise, à la formalité du visa.

Les entreprises ayant obtenu cette dispense informent chaque année leurs fournisseurs par l'envoi à chacun d'entre eux d'une copie de la décision administrative d'obtention de la dispense ou de celle de son maintien délivrée par le service des impôts pour l'année en cours.

La dispense de visa peut être retirée par l'administration fiscale à tout moment, notamment en cas d'infraction à la réglementation fiscale et douanière.

La dispense, délivrée par la direction des finances publiques dont relève l'entreprise, est annuelle. Dans ces conditions, l'administration délivre des dispenses de visa chaque année.

Il est toutefois précisé que les entreprises n'ont pas à en effectuer la demande expresse, si une dispense de visa leur a été délivrée au titre de l'année précédente. Sauf en cas de manquement aux obligations fiscales et douanières, une nouvelle dispense de visa leur est transmise.

Les entreprises qui disposent d'un contingent d'achats en franchise au titre de l'année précédente sans bénéficier d'une dispense de visa, peuvent en obtenir une sur demande expresse de leur part. Pour ce faire, elles doivent être à jour dans le respect de leurs obligations fiscales et douanières et

adresser leur demande auprès de la direction des finances publiques dont elles relèvent.

Les assujettis dispensés du visa de leurs attestations d'achats en franchise et de leurs avis d'importation ne sont pas tenus de chiffrer les attestations d'achats en franchise qu'ils remettent à leurs fournisseurs. Les attestations doivent néanmoins comporter les mentions obligatoires prévues au I de l'article 275 du CGI et faire mention, aux lieu et place du visa, de la référence à la décision administrative accordant la dispense.

2. Cautionnement

Le régime de l'achat en franchise, destiné à alléger la trésorerie des exportateurs, fait courir des risques au Trésor, lorsque les biens ou services acquis en suspension de la TVA ne sont pas effectivement utilisés à des opérations d'exportation. Il est donc normal que l'administration s'entoure d'un minimum de garanties.

Bien qu'en principe exigible de toutes les entreprises, le cautionnement ne doit cependant être imposé :

- qu'aux entreprises nouvelles ou réalisant nouvellement les opérations désignées au I de l'article 275 du CGI, mais des dispenses peuvent être accordées (cf. BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-20 au II-B) ;

- qu'à ceux qui dépassent le contingent légal d'approvisionnement en franchise, mais des dispenses peuvent être accordées (BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-10 au IV-D) ;

- ou qu'aux assujettis dont la solvabilité est douteuse.

La caution peut être réelle ou personnelle : banque, société de caution mutuelle, simple particulier (le fournisseur notamment). Seul est exclu le cautionnement par hypothèque conventionnelle.

L'engagement de la caution est constaté, dans les formes ordinaires, auprès du chef du service des impôts compétent.

Il porte sur les droits et pénalités qui pourraient être mis à la charge de l'exportateur.

Il est admis, sous certaines conditions, que les entreprises dispensées de visa puissent délivrer à leurs fournisseurs des attestations non chiffrées sans avoir à présenter une caution illimitée.

3. Cas particulier d'un marché de fournitures à l'exportation comportant une clause de révision de prix :

Il est admis que, dans le cadre d'un tel marché, le complément de prix facturé par le fournisseur puisse bénéficier de la franchise sous réserve que l'exportateur adresse à son fournisseur une attestation complémentaire faisant référence à l'attestation initiale et au contrat comportant la clause de révision du prix. Le montant de cette attestation complémentaire s'impute sur le contingent légal d'achat en franchise de l'année de sa délivrance.

VI. Opérations des intermédiaires dans les exportations et les livraisons intracommunautaires de biens

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-50-10)

4414

1. Exportations ou livraisons intracommunautaires de biens réalisées par un commissionnaire en marchandises agissant en son nom propre pour le compte d'autrui.

Le commissionnaire en marchandises, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, bénéficie de l'exonération de la TVA prévue au I de l'article 262 du CGI et I de l'article 262 ter du CGI, pour les opérations qu'il est réputé réaliser personnellement, sous réserve que les conditions posées par ces textes soient remplies. Dès lors, il peut, conformément à l'article 275 du CGI, acheter en franchise de taxe les biens livrés par son fournisseur qui font l'objet de l'exportation ou de la livraison intracommunautaire, ainsi que les services portant sur ces biens. Les formalités de l'acquisition en franchise sont applicables à l'intermédiaire. Toutefois, il doit remettre une attestation particulière à son fournisseur qui doit :

- faire apparaître que le commissionnaire agit en son nom propre mais pour le compte d'autrui ;

- être toujours chiffrée. Les dispositions relatives à la possibilité de dispense de chiffrage des attestations ne sont donc pas applicables.

Le fournisseur du commissionnaire agissant en son nom propre peut également bénéficier des dispositions d'achats en franchise de TVA de l'article 275 du CGI, pour les biens livrés à cet intermédiaire et qui font l'objet par celui-ci d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire, en

exonération de taxe, ainsi que les services portant sur ces biens. Dans cette hypothèse, pour la détermination du contingent d'achats en franchise, il y a lieu de retenir le montant des livraisons effectuées hors taxe l'année précédente sous couvert d'attestations de l'article 275 du CGI, à des intermédiaires agissant en leur nom propre.

Ces dispositions sont applicables :

- au bureau d'achat de maisons étrangères qui agit en son nom propre ;

- au groupement d'intérêt économique dont l'activité consiste exclusivement à expédier en l'état hors de France les biens de la fabrication ou du négoce de ses membres et que ceux-ci lui ont livrés.

4414-1

2. Achats en franchise par le commissionnaire en marchandises, agissant en son nom propre pour le compte d'autrui, qui s'entremet entre une personne qui réalise une exportation ou une livraison intracommunautaire de biens et le fournisseur des biens.

Le commissionnaire agissant en son nom propre à la vente ou à l'achat peut bénéficier des dispositions d'acquisition en franchise de taxe prévues par l'article 275 du CGI pour les biens qu'il livre aux personnes qui réalisent des exportations ou des livraisons intracommunautaires de ces biens en exonération de TVA.

Pour la détermination du contingent d'achats en franchise, il y a lieu de retenir le montant des livraisons hors taxe faites l'année précédente par le commissionnaire à ces personnes, sous couvert d'attestations de l'article 275 du CGI délivrées par ces personnes. Ces attestations doivent toujours être chiffrées. Les dispositions relatives à la possibilité de dispense de chiffrage des attestations ne sont donc pas applicables.

Bien entendu, les fournisseurs des commissionnaires à la vente ou à l'achat, désignés au présent paragraphe, ne peuvent pas bénéficier des achats en franchise de TVA de l'article 275 du CGI pour les biens qu'ils livrent à ces commissionnaires.

F. Cas particuliers

I. Livraisons à des touristes étrangers de passage en France

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-20 au III)

4415

D'une manière générale, les livraisons de biens effectuées en France, sous le couvert de la procédure des bordereaux de vente, à des personnes résidant à l'étranger bénéficient de l'exonération prévue au I de l'article 262 du CGI et des avantages accordés à l'exportation sous réserve, notamment, que :

- la sortie du territoire national soit constatée par le service des douanes ;

- les opérations concernées portent sur des produits d'une certaine valeur.

Depuis le 1er janvier 1993, l'exonération ci-dessus ne s'applique plus aux livraisons effectuées en France à des personnes résidant dans un autre État membre de la Communauté. Elle continue à s'appliquer aux livraisons faites à des personnes résidant dans un pays tiers ou dans les territoires des autres États membres considérés comme des pays tiers.

1. Personnes concernées.

L'exonération est accordée aux voyageurs non résidents et qui transportent les biens en dehors de l'Union européenne avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel la livraison est effectuée.

Selon les dispositions du 2° du I de l'article 262 du CGI, l'exonération s'applique lorsque le voyageur n'a pas son domicile ou sa résidence habituelle en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne.

Sont exclues du régime les personnes qui, quel qu'en soit le motif, résident plus de six mois en France. Tel est le cas, notamment, des personnels des ambassades et des consulats, des travailleurs immigrés, des étudiants, etc., qui sont le plus souvent titulaires d'un document officiel les autorisant à séjourner en France.

Par ailleurs, les personnes résidant dans les départements d'outre-mer ne peuvent pas bénéficier de la franchise.

La qualité de non-résident est établie à partir de pièces justificatives (passeport, carte consulaire, carte d'identité, carte de séjour).

2. Nature et valeur des marchandises.

a. Nature de la marchandise.

Le 2° du I de l'article 262 du CGI exclut de l'exonération de TVA les marchandises et produits énumérés ci-après :

- tabacs manufacturés ;

- biens d'équipement et d'avitaillement des bateaux de plaisance, des avions de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé ;

- marchandises qui correspondent par leur nature ou leur qualité à un approvisionnement commercial ainsi que celles qui sont frappées d'une prohibition de sortie (or, médicaments, etc.).

b. Seuil de valeur

Les livraisons en France de marchandises à des voyageurs résidant dans un État tiers à l'Union européenne[(1)] sont exonérées de la TVA lorsque la valeur globale de l'achat excède, 175 € (CGI, ann. IV, art. 24 bis). Pour la détermination du seuil, il convient de prendre en considération la totalité des achats réalisés par le client au cours d'une même journée, dans un même magasin.

[(1)]. Ou dans les territoires des autres États membres considérés comme des pays tiers.

3. Modalités d'application du régime.

L'exonération de la TVA demeure facultative. Le vendeur qui entend faire bénéficier son client de l'exonération peut :

- soit accorder immédiatement au client la détaxe et attendre le renvoi du bordereau visé par la douane ;

- soit encaisser la taxe sur la valeur ajoutée et restituer à son client, après réception du bordereau visé par la douane, le montant de la somme qu'il s'est engagé à rembourser.

Dans les deux cas, le vendeur doit remettre à l'acheteur le bordereau de vente. Le modèle et les conditions d'établissement de ce bordereau ont été fixés par un arrêté du directeur général des douanes et droits indirects du 30 novembre 1981.

Le vendeur doit :

- vérifier la qualité de non-résident de son client à partir des pièces justificatives produites par celui-ci ;

- informer exactement l'acheteur sur les formalités douanières exigées ;

- indiquer clairement à l'acheteur la réduction du prix consentie ;

- mentionner avec précision sur le bordereau de vente la nature et le nombre des articles vendus ;

- remettre à son client, en même temps que les marchandises et une enveloppe affranchie portant l'adresse du vendeur, un bordereau de vente. Dans l'hypothèse où le vendeur n'a pu établir un bordereau de vente, il est admis que la facture délivrée par celui-ci puisse être visée par le service des douanes. Cette facture sert alors de justificatif de l'exonération au même titre que le bordereau de vente.

De son côté, l'acheteur doit :

- justifier de sa qualité de voyageur résident dans un pays tiers ou un territoire tiers ;

- présenter simultanément les marchandises et les trois exemplaires du bordereau au bureau des douanes compétent avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel la livraison est réalisée ;

- transporter lui-même hors de France les marchandises achetées. Cette obligation s'impose à tout détenteur de bordereau. Le transport doit être effectué dès l'apposition du visa par le service des douanes du bureau de sortie de l'Union européenne.

L'exonération est subordonnée à la justification par le vendeur de la sortie du bien du territoire de l'Union avant la fin du troisième mois suivant celui au cours duquel la livraison est réalisée. La preuve de l'exportation est apportée au moyen du document justificatif de l'exportation dûment visé par le bureau de douane de sortie de l'Union européenne (CGI, ann. IV, art. 24 ter).

Le visa des bordereaux de vente présentés par les voyageurs est effectué par le bureau de douane de sortie de l'Union européenne, qui peut être situé en France ou dans un autre État membre de la Communauté. Toutefois, des modalités particulières sont applicables dans certains trains

internationaux.

II. Haute couture

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-20 au IV-B)

4416

Des maisons étrangères achètent des modèles de haute couture ou de mode par l'intermédiaire de représentants qui en prennent livraison en France et les emportent dans leurs bagages.

Une réglementation spéciale permet d'assimiler ces ventes à des exportations, sous réserve de l'accomplissement d'un certain nombre de formalités.

La réglementation s'applique exclusivement aux articles suivants : articles de haute couture, de fourrure, de mode, de rubans et soieries, de passementerie pour dames, de dentelle et de broderie.

Elle ne concerne que les ventes faites à des commerçants étrangers pendant les périodes d'exposition des modèles.

La double qualité de commerçant et d'étranger exigée de l'acheteur doit être obligatoirement attestée par une double formalité :

- ouverture d'un compte par le vendeur au commerçant étranger acheteur ;

- représentation par celui-ci ou par son représentant d'une carte d'acheteur délivrée par la chambre syndicale de la couture parisienne au vu des pièces d'identité justifiant de la qualité de l'acheteur et portant un numéro d'ordre et la photographie du titulaire.

III. Véhicules automobiles

(BOI-TVA-CHAMP-30-30-10-10 au I-B-2)

4417

Les livraisons en France de véhicules automobiles sont assimilées à des exportations dans les deux cas suivants :

- ventes à des diplomates étrangers ou à des représentants consulaires ou fonctionnaires étrangers en mission officielle ;

- véhicules immatriculés sous plaque spéciale de la série TT et qui séjournent temporairement en France.

Dans les deux cas, les véhicules doivent être présentés au service des douanes qui les prend en charge et, le cas échéant, perçoit la TVA s'ils font l'objet d'une vente en France.

IV. Achats de biens mobiliers ou immobiliers effectués par les institutions spécialisées des nations unies

(BOI-TVA-CHAMP-20-10 au I-C-2)

4418

Les institutions spécialisées des Nations unies sont exemptées de TVA à raison des achats de bien mobiliers et immobiliers qu'elles effectuent pour leur usage officiel.

La France accorde cet avantage par voie de remboursement. Dès lors, les factures adressées aux institutions spécialisées doivent être systématiquement établies toutes taxes comprises.

Pour bénéficier du remboursement, l'institution concernée doit transmettre à la direction des résidents à l'étranger et des services généraux (service du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée) par l'intermédiaire du ministère des affaires étrangères (service du protocole, sous-direction des privilèges et immunités diplomatiques) ses demandes de remboursement accompagnées des factures relatives aux dépenses ouvrant droit à cet avantage.

Titre 4 : Régime suspensif

(BOI-TVA-CHAMP-40)

4419

Le régime suspensif est un système dans lequel un assujetti à la TVA est autorisé à recevoir, non grevés de cette taxe, certains des produits et des services nécessaires à son exploitation ou qui a pour objet de reporter à un stade ultérieur le paiement de la taxe normalement due.

Le bénéfice du régime suspensif est généralement assorti de conditions qui peuvent être formelles (attestation) ou de fait (qualité du client ou utilisation du produit).

L'administration peut éventuellement exiger la garantie d'une caution (CGI, art. 276).

Les opérations faites en suspension produisent au regard des règles de l'application de la TVA les mêmes effets que les opérations imposables.

Les régimes de suspension de taxe en vigueur concernent :

- les livraisons aux personnes effectuant des exportations ou des livraisons intracommunautaires exonérées (CGI, art. 275) ; en ce qui concerne le régime des achats en franchise, cf. n^{os} 4409 et suiv.) ;

- les opérations portant sur les produits pétroliers antérieurement à leur mise à la consommation (CGI, art. 298, 1-2°) ;

- les importations et les reventes en l'état portant sur certaines matières premières destinées à l'industrie textile (décisions ministérielles du 28 décembre 1967 et du 12 juillet 1974 ; cf. BOI-TVA-CHAMP-40-30) ;

- les opérations portant sur des biens placés ou destinés à être placés soit sous un régime douanier communautaire soit sous le régime ou un entrepôt fiscal suspensif (CGI, art. 277 A ; cf. les développements ci-après).

4419-1

L'article 277 A du CGI institue un régime suspensif de taxe sur la valeur ajoutée. En application de cet article, les opérations (livraisons, importations, acquisitions intracommunautaires, prestations de services) afférentes à des biens destinés à être placés ou placés sous un régime douanier communautaire ou sous un régime d'entrepôt fiscal peuvent, sous certaines conditions, être effectuées en suspension du paiement de la TVA pendant la durée du placement du bien sous le régime. La taxation des opérations intervient au moment de la sortie du bien du régime (pour plus de précisions, cf. BOI-TVA-CHAMP-40)

L'article 18 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 supprime, à compter du 1er janvier 2011, trois régimes d'entrepôt fiscal (l'entrepôt national d'exportation, l'entrepôt national d'importation et le perfectionnement actif national) et instaure à la place un régime fiscal suspensif. Cet article ne modifie pas les régimes douaniers communautaires.

Les articles 85 à 85 L de l'annexe III au CGI et les articles 29 A à 29 F de l'annexe IV au CGI précisent les conditions d'application du régime suspensif de TVA.

Les dispositions de l'article 277 A du CGI ne concernent pas les produits pétroliers. Ceux-ci relèvent, en effet, de l'article 298 du CGI.

Sont traités sous le présent titre, le régime applicable suspensif applicable :

- aux opérations réalisées sous un régime douanier communautaire (n° **4420 et suivants**) ;

- aux opérations réalisées sous un régime ou un entrepôt fiscal suspensif (n° 4421 et suivants) ;

- aux opérations portant sur des matières premières textiles (n° 4422-4).

Chapitre 1 : Opérations réalisées sous un régime douanier communautaire

(BOI-TVA-CHAMP-40-10)

4420

Les régimes douaniers communautaires permettent d'introduire dans la Communauté européenne, sans qu'ils soient soumis aux droits de douane et à la TVA exigibles au titre de l'importation, des biens originaires ou en provenance d'un État ou d'un territoire n'appartenant pas à la Communauté.

L'article 277 A du CGI ne modifie pas l'organisation et le fonctionnement des régimes douaniers communautaires.

Ces régimes sont les suivants :

- conduite en douane ;

- magasins et aires de dépôt temporaire ;

- entrepôts d'importation ou d'exportation ;

- perfectionnement actif (système de la suspension) ;

- admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation ;

- transit externe ;

- transit communautaire interne.

Leur gestion relève de la direction générale des douanes et droits indirects.

A. Opérations concernées

(BOI-TVA-CHAMP-40-10-10)

4420-1

Les livraisons ou acquisitions intracommunautaires de biens et les prestations de services réalisées sous les régimes énumérés ci-dessus peuvent être effectuées en suspension du paiement de la TVA, sous réserve du respect de certaines conditions.

Les opérations dont il s'agit sont les suivantes.

I. Livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous un régime douanier communautaire

4420-2

Au 1° et 4° de l'article 277 A du CGI permet de réaliser en suspension du paiement de la TVA :

- des livraisons de biens pris sur le marché national ;

- des acquisitions intracommunautaires de biens pris sur le marché communautaire.

Ces opérations doivent avoir pour effet direct et immédiat le placement des biens sous l'un des régimes suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif suspension.

Le dispositif peut également s'appliquer aux livraisons et aux acquisitions intracommunautaires de biens originaires ou en provenance d'un État ou d'un territoire n'appartenant pas à l'Union européenne, dès lors qu'ils ont été mis en libre pratique en France ou dans un autre État membre de la Communauté.

II. Livraisons de biens placés sous un régime douanier communautaire

4420-3

Il s'agit des :

- livraisons de biens placés sous l'un des régimes suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif suspension ;

- livraisons de biens placés sous le régime de l'admission temporaire en exonération totale des droits à l'importation, du transit externe ou du transit communautaire interne.

III. Prestations de services

4420-4

Il s'agit des prestations suivantes :

- prestations de services afférentes aux livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous l'un des régimes douaniers communautaires suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif suspension (CGI, art. 277 A, I-5°) ;

- prestations de services effectuées sous l'un des régimes douaniers communautaires suivants : conduite en douane, magasins et aires de dépôt temporaire, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif suspension (CGI, art. 277 A, I-6°) ;

- prestations de services afférentes aux livraisons de biens placés sous le régime de l'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation, du transit externe ou du transit communautaire interne (CGI, art. 277 A, I-7°).

Les prestations de services, dont l'objet est défini ci-dessus, pouvant être réalisées en suspension du paiement de la TVA sont énumérées aux 1° à 7° de l'article 85 J de l'annexe III au CGI.

B. Obligations des opérateurs

(BOI-TVA-CHAMP-40-10-20)

4420-5

Les opérateurs qui placent des biens sous un régime douanier communautaire doivent accomplir les formalités exigées par les règlements communautaires en vigueur. Par ailleurs, les modalités d'ouverture, de déclaration et de suivi des stocks et des mouvements de biens sont simplifiées et harmonisées, à partir du 1er janvier 2011, pour l'ensemble des régimes suspensifs qu'ils soient douaniers ou fiscaux (voir les articles 85 à 85 L de l'annexe III au CGI).

C. Sortie des biens du régime douanier communautaire

(BOI-TVA-CHAMP-40-10-30)

4420-6

La sortie des biens du régime douanier communautaire met fin à la suspension du paiement de la TVA.

I. Exigibilité de la taxe

La TVA due en sortie du régime douanier communautaire est perçue par la direction générale des douanes et des droits indirects (CGI, art. 1695).

Toutefois, aucune taxe ne doit être acquittée lors de la sortie du régime si l'opération en cause bénéficie par ailleurs d'une exonération légale ou a été soumise à la TVA pendant le placement du bien sous le régime.

II. Redevable de la taxe

Si le bien n'a fait l'objet d'aucune livraison pendant son placement sous le régime, la taxe est acquittée par :

- le destinataire, s'il s'agit d'une livraison ;

- l'acquéreur, s'il s'agit d'une acquisition intracommunautaire ;

- le preneur, s'il s'agit d'une prestation de services.

Si le bien a fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons, la taxe doit être acquittée par le destinataire de la dernière livraison réalisée pendant le placement du bien.

III. Montant de la taxe due

La taxe due doit correspondre à celle qui aurait été acquittée si chacune des opérations réalisées en suspension avait été imposée. En conséquence, aucune taxe n'est due lorsque le bien qui sort du régime douanier communautaire a été placé sous le régime par le propriétaire en dehors de toute transaction et n'a fait l'objet, pendant son placement, d'aucune livraison et d'aucune prestation de services.

IV. Dispense du paiement de la taxe

Le 4 du II de l'article 277 A du CGI dispense du paiement de la TVA la personne qui doit acquitter la taxe, lorsqu'après être sorti du régime douanier communautaire le bien fait l'objet d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire (cf. BOI-TVA-CHAMP-40-10-30 au IV).

Des précisions ont été apportées pour clarifier les règles détermination de la base d'imposition applicable à des biens importés en cas de sortie d'un régime suspensif douanier communautaire mentionné au 1° du II de l'article 277 A du CGI (cf. BOI-TVA-BASE-10-20-60).

Chapitre 2 : Opérations réalisées sous un régime ou un entrepôt fiscal suspensif

(BOI-TVA-CHAMP-40-20)

4421

Les régimes fiscaux suspensifs visés au 2° du I de l'article 277 A du CGI sont les suivants :

- le régime fiscal suspensif ;

- l'entrepôt de stockage de biens négociés sur un marché à terme international ;

- l'entrepôt destiné à la fabrication de biens réalisée en commun par des entreprises, dont une au moins n'a pas d'établissement en France, en exécution d'un contrat international fondé sur le partage de cette fabrication et la propriété indivise des biens produits entre les entreprises contractantes.

L'article 277 A du CGI ne s'applique pas aux produits soumis à accises (boissons alcooliques et tabacs manufacturés) placés sous un des régimes suspensifs mentionnés au II de l'article 302 G du CGI.

A. Opérations concernées

Il s'agit des :

- **livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés** sous l'un des régimes mentionnés ci-dessus au n° 4421 ;

- **livraisons de biens placés** sous l'un des régimes mentionnés ci-dessus au n° 4421 (RFS ou EFS);

- **prestations de services** afférentes aux livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous l'un des régimes mentionnés ci-dessus au n° 4421 et prestations de services effectuées sous l'un de ces régimes (CGI, ann. III, art. 85 J, 8° à 10°).

Certains biens ne peuvent pas être placés sous un régime d'entrepôt fiscal (cf. CGI, ann. III, art. 85 F, 1).

B. Biens concernés

(BOI-TVA-CHAMP-40-20-20)

4421-1

L'article 85 F de l'annexe III au CGI énumère les biens admissibles sous les différents régimes d'entrepôt fiscal. Outre ces biens, ceux utilisés pour la réalisation d'opérations destinées à assurer la

conservation desdits biens, à améliorer leur présentation ou leur qualité marchande ou à préparer leur distribution ou leur revente, peuvent également être placés sous un entrepôt fiscal. Il peut s'agir de biens de toute origine ou provenance.

C. Fonctionnement d'un régime ou entrepôt fiscal suspensif

(BOI-TVA-CHAMP-40-20-30)

4421-2

La gestion du régime suspensif mentionné au a du 2° du I de l'article 277 A du CGI relève de la Direction générale des douanes et droits indirects.

La gestion de l'entrepôt de stockage de biens négociés sur un marché à terme international et de l'entrepôt destiné à la fabrication de biens réalisée en commun par des entreprises relève de la Direction générale des finances publiques.

I. Ouverture d'un régime ou d'un entrepôt fiscal suspensif

(CGI, ann. III, art. 85)

4421-3

L'ouverture doit être autorisée par l'administration.

1. Demande d'autorisation d'ouverture.

La demande d'autorisation d'ouverture d'un régime ou d'un entrepôt fiscal suspensif doit être accomplie par un assujetti établi en France ou un assujetti établi dans un autre État membre de l'Union européenne identifié à la TVA en France et qui y a désigné un mandataire (cf. n° 4344-1) pour accomplir en son nom et pour son compte les formalités et obligations afférentes audit régime d'entrepôt fiscal (CGI, ann. III, art. 85, 1).

La demande est déposée :

- pour les régimes mentionnés aux a et d du 2° du I de l'article 277 A du CGI (régime fiscal suspensif et entrepôt de stockage) par l'assujetti qui souhaite bénéficier du régime de suspension de la taxe sur la valeur ajoutée mentionné au I de l'article 277 A du CGI pour les opérations de livraison, d'acquisition intracommunautaire ou d'importation dont il est destinataire ou de prestation de services dont il est le preneur.

Cette demande peut également être déposée, pour le compte de l'assujetti, par la personne qui souhaite gérer le régime sollicité et qui est dénommée gestionnaire ou entreposeur selon le régime sollicité.

- pour les régimes visés au e du 2° du I de l'article 277 A du CGI, par l'assujetti qui souhaite effectuer ou faire effectuer les opérations envisagées.

La demande comporte les renseignements et documents demandés par l'administration concernant le demandeur, le cas échéant le gestionnaire ou l'entreposeur selon le régime sollicité, l'objet du régime et, dans le cas du régime fiscal suspensif prévu au a du 2° du I de l'article 277 A précité, les fonctions pour les besoins desquelles le régime est demandé, les opérations envisagées, la nature des biens, le ou les lieux où ceux-ci seront situés ou utilisés, les locaux ou les autres installations éventuellement utilisés, le personnel employé ainsi que tous autres renseignements utiles aux contrôles de l'administration.

Lorsque la demande d'autorisation concerne l'ouverture d'un régime pour les besoins de la réalisation de travaux ou ouvraisons, elle mentionne les opérateurs qui seront amenés à intervenir sur les biens pendant la durée du régime suspensif.

4421-4

2. Autorisation d'ouverture.

L'autorisation désigne, selon le cas, le service des impôts chargé de la gestion des régimes d'entrepôts visés aux d et e du 2° du I de l'article 277 A du CGI ou le service des douanes chargé de la gestion du régime fiscal suspensif mentionné au a du 2° du I de l'article 277 A précité (CGI, ann. III, art. 85 A).

II. Modifications relatives au fonctionnement d'un régime ou d'un entrepôt fiscal suspensif

4421-5

Tout changement qui affecte les éléments constitutifs des régimes autorisés tels qu'ils figurent dans la demande d'ouverture est soumis à autorisation.

Cette autorisation prend la forme d'une décision modificative de l'autorisation d'ouverture, valable à compter de la date fixée par l'administration. Cette décision modificative est prise dans les mêmes conditions que l'autorisation d'ouverture (CGI, ann. III, art. 85 B).

III. Fermeture d'un régime ou d'un entrepôt fiscal suspensif

4421-6

La fermeture d'un régime fiscal suspensif mentionné au 2° du I de l'article 277 A du CGI peut être prononcée à la demande du titulaire de l'autorisation d'ouverture, formulée deux mois au moins avant la date d'effet.

Elle peut également être prononcée sur l'initiative de l'administration :

- en cas d'inactivité du régime durant un an. La fermeture du régime prend effet le premier jour du mois qui suit celui au cours duquel la décision de l'administration est intervenue.

- lorsque les règles de fonctionnement du régime ou l'exécution des formalités et obligations liées audit régime ne sont pas respectées. La fermeture prend effet dès la notification des constatations effectuées (CGI, ann. III, art. 85 C).

D. Obligations des opérateurs

(BOI-TVA-CHAMP-40-20-40)

I. Dispense de désignation d'un représentant fiscal

4421-7

Une dispense de désignation d'un représentant fiscal est expressément prévue par le I de l'article 289 A du CGI pour les personnes établies hors de l'Union européenne qui réalisent uniquement des opérations, en suspension du paiement de la TVA, mentionnées au I de l'article 277 A du CGI.

Toutefois, lorsque ces mêmes personnes effectuent des acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être placés sous un régime d'entrepôt fiscal, elles doivent fournir un numéro d'identification français à la TVA pour permettre l'exonération de leur livraison dans leur État membre. Étant dispensé de désigner un représentant fiscal, l'entreposeur ou le titulaire de l'ouverture de l'entrepôt fiscal doit s'adresser au service des impôts dont il relève afin d'obtenir un numéro spécifique.

II. Déclaration d'entrée et de sortie des biens placés sous un régime ou un entrepôt fiscal suspensif

(CGI, ann. III, art. 85 D).

4421-8

Chaque entrée ou chaque sortie d'un bien d'un régime fiscal suspensif mentionné au 2° du I de l'article 277 A du CGI fait l'objet d'une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration, qui est remise au service chargé de la gestion du régime en cause.

Pour l'entrepôt de stockage de biens négociés sur un marché à terme international et l'entrepôt destiné à la fabrication de biens réalisée en commun par des entreprises, les déclarations doivent être conformes aux modèles figurant aux BOI-ANNX-000196 et BOI-ANNX-000197.

Cette déclaration est souscrite par l'assujetti propriétaire des biens, le titulaire de l'autorisation ou le mandataire agissant en son nom et pour son compte État toutefois, lorsque les biens sont destinés à faire l'objet d'opérations d'ouvraison, les déclarations peuvent également être déposées par l'un des opérateurs chargés d'effectuer les opérations d'ouvraison et mentionnés sur l'autorisation d'ouverture du régime.

A sa demande, le déclarant peut être autorisé à déposer, dans les conditions fixées par l'administration, une déclaration globale récapitulant l'ensemble des entrées et des sorties du régime au titre d'une période n'excédant pas un mois. Dans ce cas, une déclaration distincte est déposée pour les entrées et les sorties.

Lorsque le régime suspensif prévu au a du 2° du I de l'article 277 A du CGI a été autorisé pour plusieurs fonctions, la globalisation doit permettre de suivre distinctement les données relatives à chacune des fonctions autorisées.

Au sein du régime visé au a du 2° du I de l'article 277 A du CGI, le transfert de biens entre fonctions énoncées à l'article 85 E de l'annexe III au CGI est autorisé sous réserve de laisser à l'administration les moyens de contrôler le suivi des biens.

Dans les conditions fixées par le service compétent de l'administration en charge de la surveillance des régimes fiscaux suspensifs mentionnés au 2° du I de l'article 277 A du CGI et sans préjudice de la réglementation douanière en vigueur, la déclaration globale mensuelle peut être constituée par l'extrait de la comptabilité-matières afférente au mois concerné, retraçant l'enregistrement des entrées et sorties effectuées au titre de ce mois.

Cette déclaration est distincte de la déclaration d'échanges de biens mentionnée à l'article 289 C du CGI.

III. Registres et double des factures

(CGI, art. 277 A, III ; CGI, ann. III, art. 85 L)

4421-9

La personne qui a obtenu l'autorisation d'ouverture d'un régime ou entrepôt fiscal suspensif mentionné au 2° du I de l'article 277 A du CGI doit, au lieu de situation des biens :

1° Tenir un registre des stocks et des mouvements de biens, et un registre devant notamment faire apparaître, pour chaque bien, la nature et le montant des opérations réalisées, les nom et adresse des fournisseurs et des clients. Les prestations de services doivent faire l'objet d'une indication particulière sur ce dernier registre.

Les assujettis peuvent être autorisés, sur leur demande, à regrouper les informations contenues dans les registres mentionnés ci-dessus dans une comptabilité matières identifiant les biens placés sous les régimes visés, ainsi que la date d'entrée et de sortie desdits régimes.

Un arrêté du ministre chargé du budget fixe les conditions de tenue des registres et de la comptabilité matières.

2° Etre en possession du double des factures et des différentes pièces justificatives relatives aux opérations mentionnées au I.

Les registres sont conservés dans les délais et suivant les modalités prévus à l'article L. 102 B du LPF.

L'administration peut demander que les registres lui soient présentés.

E. Sortie des biens d'un régime ou entrepôt fiscal suspensif

(BOI-TVA-CHAMP-40-20-50)

4422

Il résulte du 1 du II de l'article 277 A du CGI que la sortie des biens d'un régime ou entrepôt fiscal suspensif met fin à la suspension du paiement de la TVA. Le retrait de l'autorisation d'ouverture d'un tel régime met également fin à la suspension du paiement de la TVA.

Des précisions ont été apportées pour clarifier la détermination de la base d'imposition applicable à des biens importés en cas de sortie d'un régime fiscal suspensif (cf. BOI-TVA-BASE-10-20-60).

I. Exigibilité de la taxe

4422-1

La taxe sur la valeur ajoutée due lors de la sortie de l'un des régimes mentionnés aux 1°, a du 2° et 7° du I de l'article 277 A du CGI ou lors du retrait de l'autorisation d'ouverture du régime fiscal suspensif

mentionné au a du 2° du même I est perçue comme en matière de douane (CGI, art. 1695).

En sortie d'entrepôt de stockage de biens négociés sur un marché à terme international ou d'entrepôt destiné à la fabrication de biens réalisée en commun par des entreprises, la TVA due est perçue selon les règles de droit commun.

Cependant, la TVA n'est pas exigée lorsque les biens ont été entièrement détruits pendant leur placement sous le régime d'entrepôt fiscal et qu'il est justifié de cette destruction.

Enfin, aucune taxe ne doit être acquittée lors de la sortie d'un régime si l'opération en cause (livraison, importation, acquisition intracommunautaire ou prestation de services) bénéficie par ailleurs d'une exonération légale ou a été soumise à la TVA pendant le placement du bien sous le régime.

II. Redevable de la taxe

4422-2

Lorsque le bien n'a fait l'objet d'aucune livraison pendant son placement sous le régime ou entrepôt fiscal suspensif, la taxe doit être acquittée (CGI, art. 277 A, II-2-a) par le destinataire, s'il s'agit d'une livraison, par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation, s'il s'agit d'une importation ou par l'acquéreur, s'il s'agit d'une acquisition intracommunautaire.

Pour les prestations de services, la taxe doit être acquittée par le preneur du service (CGI, art. 277 A, II-2-a).

Lorsque le bien a fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons mentionnées aux 6° et 7° du I de l'article 277 A, la taxe doit être acquittée par le destinataire de la dernière livraison réalisée sous le régime sous lequel le bien était placé (CGI, art. 277 A, II-2-b).

La personne qui a obtenu l'autorisation d'ouverture du régime ou de l'entrepôt fiscal suspensif est solidairement tenue au paiement de la taxe due, lorsque le bien sort du régime concerné (CGI, art. 277 A, II-2-c).

III. Montant de la taxe due

4422-3

La taxe due doit correspondre à celle qui aurait été acquittée si chacune des opérations réalisées en suspension avait été imposée.

Lorsque le bien n'a fait l'objet d'aucune livraison pendant son placement sous le régime, la sortie du régime entraîne le paiement de la TVA exigible au titre de chacune des opérations qui ont été légalement réalisées en suspension du paiement de la taxe du fait du placement du bien sous le régime, conformément au 1° du 3 du II de l'article 277 A CGI.

Lorsque le bien a fait l'objet d'une ou plusieurs livraisons mentionnées aux 6° et 7° du I de l'article 277 A pendant son placement sous le régime, la sortie du régime entraîne le paiement de la TVA exigible au titre de la dernière livraison qui a été légalement réalisée en suspension de taxe (CGI, art. 277 A, II-3-2°).

Si des prestations de services ont été réalisées pendant la durée de placement du bien, il y a lieu d'ajouter au montant de cette taxe, en application du même texte, la TVA exigible au titre des seules prestations de services qui ont été effectuées après ou avant cette dernière livraison lorsque le preneur de ces prestations de services est le destinataire de ladite livraison.

Le 4 du II de l'article 277 A du CGI dispense du paiement de la TVA, sur justifications, la personne qui doit acquitter la taxe lorsque après être sorti de l'entrepôt fiscal le bien fait l'objet d'une exportation ou d'une livraison intracommunautaire.

Chapitre 3 : Opérations portant sur des matières premières textiles

(BOI-TVA-CHAMP-40-30)

4422-4

Deux décisions ministérielles du 28 décembre 1967 et du 12 juillet 1974 ont institué un régime

suspensif de TVA pour les **importations** et les **reventes en l'état** des matières premières textiles.

Cf. tableau figurant au BOI-TVA-CHAMP-40-30.

Titre 5 : Opérations taxables par option

(CGI, art. 260 à 260 CA ; BOI-TVA-CHAMP-50)

4423

Certaines personnes physiques ou morales limitativement désignées peuvent, sur leur demande, acquitter la taxe sur la valeur ajoutée au titre d'opérations pour lesquelles elles n'y sont pas obligatoirement soumises.

Ces personnes se trouvent dès lors soumises à l'ensemble des obligations qui incombent aux redevables de la taxe, mais cette imposition leur permet de récupérer la TVA ayant grevé les éléments constitutifs du prix de revient des produits vendus ou des services fournis et de facturer la taxe à l'acheteur.

Les conditions et les modalités de l'option diffèrent selon la nature de l'activité considérée.

Remarque :

Ne peuvent pas opter pour la TVA :

- les membres des professions médicales et para-médicales ainsi que les laboratoires d'analyses médicales ;

- les établissements d'enseignement exonérés, y compris les établissements gérés par des personnes morales de droit public qui participent à la formation professionnelle continue ;

- les courtiers d'assurances ;

- les voyageurs, représentants et placiers puisqu'ils ne sont pas considérés comme des assujettis.

Enfin, ne peuvent être soumises à la TVA sur option, les opérations portant sur le sang humain, les organes et le lait humains, et les autres produits d'origine humaine tels que sperme et urines s'ils sont utilisés à des fins médicales.

Chapitre 1 : Collectivités locales et leurs établissements publics

(CGI, art. 260 A et CGI, ann. II, art. 201 quinquies à 201 octies ; BOI-TVA-CHAMP-50-20)

A. Cas d'option

4424

Les collectivités locales, leurs groupements ou leurs établissements publics (régions, départements, communes et établissements de coopération entre collectivités territoriales) peuvent opter pour le paiement de la TVA au titre de certaines opérations limitativement énumérées par la loi. Il s'agit des services suivants :

- service de fourniture de l'eau dans les communes ou par les établissements publics de coopération intercommunale dont le champ d'action s'exerce sur un territoire qui comprend moins de 3 000 habitants (la fourniture de l'eau dans les communes ou par les établissements publics susvisés est obligatoirement assujettie à la TVA lorsqu'elle s'exerce sur un territoire qui comprend au moins 3 000 habitants).

- service d'assainissement qui comprend l'évacuation des eaux usées et pluviales ;

- abattoirs publics ;

- marchés d'intérêt national ;

- service d'enlèvement et traitement des ordures, déchets et résidus, lorsque ce service donne lieu au paiement d'une redevance calculée en fonction de l'importance du service rendu.

En contrepartie, les collectivités locales peuvent déduire la TVA afférente aux dépenses nécessaires à l'exploitation de ces services.

Les subventions d'équilibre ou virements internes alloués aux services concernés en cas d'insuffisance des recettes d'exploitation ne doivent pas être soumis à la TVA. Corrélativement, ces sommes n'ont pas à être prises en compte dans le calcul du coefficient de taxation.

En revanche, les subventions pouvant être perçues au titre du service d'assainissement non collectif sont soumises à la TVA si elles constituent la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de service individualisée rendue à la partie versante ou si elles constituent le complément du prix des opérations imposables réalisées.

B. Portée, durée et dénonciation de l'option

4425

L'option doit s'exercer **service par service**, étant précisé que chaque service couvert par l'option doit faire l'objet d'une comptabilité distincte et constitue de plein droit un secteur d'activité distinct au regard du droit à déduction.

A cet égard, les opérations d'enlèvement et de traitement des ordures ménagères constituent un seul et même service au regard des dispositions de l'article 260 A du CGI (CAA Lyon, arrêt du 7 avril 2008 n° 05LY00538, Communauté de communes Beaume-Drobie).

L'option peut être **dénoncée** à partir du 1er janvier de la cinquième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. L'option ou sa dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts (CGI, ann. II, art. 201 quinquies).

La comptabilité tenue pour chaque service doit faire apparaître un équilibre entre :

- d'une part, l'ensemble des charges du service, y compris les amortissements techniques des immobilisations ;

- d'autre part, l'ensemble des produits et recettes du service.

C. Solutions diverses

I. Base imposable. régime applicable à diverses recettes des services placés sous option

4427

Les recettes suivantes sont à comprendre dans les bases d'imposition des services placés sous option :

- contribution de la collectivité de rattachement pour évacuation des eaux pluviales ;

- primes et subventions d'exploitation versées par les agences de bassin ;

- redevances versées aux agences financières de bassin (redevance prélèvement ou redevance pollution) ;

- redevance « contre-valeur pollution » perçue pour le compte des agences financières de bassin (depuis le 1er janvier 1993).

À l'inverse, les recettes ci-après ne sont pas considérées comme passibles de la TVA et ne sont pas prises en compte pour le calcul du coefficient de taxation :

- subventions d'équipement, versées par l'État, les agences de bassin, etc. ;

- participation aux travaux d'assainissement qui peut être réclamée aux propriétaires d'immeubles en vertu de l'article L. 1331-7 du code de la santé publique ;

- somme payée pour défaut de raccordement à l'égout en application de l'article L. 1331-8 du code de la santé publique ;

- prime d'épuration.

II. Exigibilité. redevances dues par les usagers et perçues par un mandataire

4427-1

L'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée due sur ces redevances intervient, non pas à la date du paiement par les usagers, mais à celle du versement à la collectivité par le mandataire des sommes correspondantes.

III. Cas des prestations de services entre collectivités locales

4427-2

Les collectivités ou organismes locaux (communes ou syndicats de communes) à qui incombe la charge de fournir le service public aux usagers peuvent utiliser les services d'autres collectivités (communes ou syndicats de communes) qui se chargent de certaines opérations particulières (réalisation d'investissements, opérations de gestion et d'entretien, fourniture de services divers).

La situation au regard de la TVA des deux catégories de collectivités est la suivante :

- la collectivité qui fournit le service aux usagers et qui est, en conséquence, attributaire des recettes de ce service (perçues directement ou par l'intermédiaire d'un mandataire) réalise des opérations au titre desquelles elle peut exercer l'option pour le paiement volontaire de cette taxe lorsqu'il s'agit de l'un des services énumérés ci-dessus, n° 4424 ;

- en revanche, la collectivité qui rend des services à d'autres collectivités réalise des opérations qui se situent dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 256 B du CGI ; ces opérations devraient donc, en principe, être obligatoirement soumises à la TVA.

Cette imposition n'est toutefois exigée qu'en ce qui concerne les prestations de services rendues pour les besoins des services des collectivités locales dont les recettes sont effectivement taxées à la TVA. Il est précisé que l'exonération des prestations de services entre collectivités ou organismes locaux entraîne la limitation des droits à déduction de la collectivité prestataire en proportion des prestations exonérées.

IV. Cas particulier

4427-3

Il peut se produire, dans certains cas, qu'une collectivité concède ou afferme à une autre collectivité un service public ouvrant droit à option.

Dans cette hypothèse, et sous réserve que la convention intervenue s'analyse bien en un traité de concession ou d'affermage, la collectivité concessionnaire bénéficie de l'exonération et dispose du droit d'option pour le paiement de la TVA.

La redevance de concession éventuellement versée à la collectivité concédante se situe en dehors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et ne peut donner lieu à l'option. Mais la collectivité concédante transmet à la collectivité concessionnaire les droits à déduction afférents aux investissements immobiliers et véhicules concédés, dans les conditions fixées à l'article 210 de l'annexe II au CGI (cf. nos 4628 et suiv.).

Chapitre 2 : Opérations financières

(CGI, art. 260 B et CGI, art. 260 C, nos 5002 et suiv. ; BOI-TVA-SECT-50-10-30)

4429

Les opérations bancaires ou financières sont soit imposables, soit exonérées de la TVA. Elles peuvent donner lieu au paiement de cette taxe sur option des personnes qui étaient - ou auraient été - passibles de la taxe spéciale et dès lors que ces opérations y étaient soumises.

En ce qui concerne les modalités de l'option, il convient de se reporter aux nos 5005 et suiv.

Chapitre 3 : Personnes qui effectuent des locations immobilières

(CGI, art. 260, 2° ; BOI-TVA-CHAMP-50-10)

4432

Le 2° de l'article 260 du CGI permet, sous certaines conditions, aux personnes qui donnent en location des locaux nus, d'acquitter la TVA sur leur demande.

A. Personnes et locaux concernés

4432-1

Peuvent opter les personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti (au sens de l'article 256 A CGI) à la TVA ou, si le bail est conclu à compter du 1er janvier 1991, pour les besoins d'un preneur non assujetti.

L'option ne peut pas être exercée :

- si les locaux nus donnés en location sont destinés à l'habitation (sous réserve de certaines exceptions) ou à un usage agricole ;

- ou si le preneur est non assujetti, sauf lorsque le bail fait mention de l'option par le bailleur. En ce qui concerne les preneurs non assujettis, le b du 2° de l'article 260 du CGI subordonne en effet l'exercice de l'option à la condition que le bail fasse mention expresse de l'option par le bailleur. Cette disposition impose de prévoir une clause particulière dans le contrat de bail. Cette clause traduit l'accord exprès du bailleur et du preneur non assujetti sur le paiement de la TVA.

> En ce qui concerne le régime applicable en matière de TVA aux contrats de crédit-bail immobilier et aux contrats de sous-location immobilière (cf. du BOI-TVA-CHAMP-50-10 au I).

B. Portée de l'option

I. Locaux concernés

4433

Le 2° de l'article 260 du CGI autorise l'exercice de l'option quelle que soit la qualité d'assujetti ou de non-assujetti (si le bail mentionne expressément l'option) du preneur au regard de la TVA dès lors que celui-ci utilise le local nu pour les besoins de son activité.

L'option peut donc porter sur des locaux que les preneurs utilisent pour les besoins de leurs activités situées dans le champ d'application de la TVA - que ces activités soient imposées ou exonérées - comme de celles qui sont situées hors du champ d'application de la TVA.

En pratique, est concerné l'ensemble des activités économiques (y compris les activités économiques des personnes physiques placées hors du champ d'application en raison de l'existence d'un lien de dépendance) que peuvent exercer des personnes de droit privé ou de droit public, ainsi que les activités administratives exercées par les personnes de droit public ou certains organismes qui interviennent dans des conditions similaires.

Exemples :

• local à usage de bureau donné en location à une commune qui l'utilise pour une activité non soumise à la TVA en application de l'article 256 B du CGI ;

• local à usage de bureau donné en location à un représentant de commerce statutaire pour les besoins de son activité professionnelle.

En revanche, l'option reste interdite en ce qui concerne les locaux nus que leurs preneurs utilisent pour des besoins autres que ceux de leur activité économique ou administrative (par exemple, locaux utilisés pour des besoins privés, locaux à usage d'habitation).

II. Location de plusieurs immeubles ou ensemble d'immeubles

4433-1

Pour les personnes qui donnent en **location plusieurs immeubles ou ensemble d'immeubles**, une option distincte doit être exercée immeuble par immeuble. Elle couvre alors obligatoirement tous les locaux non exclus de son champ d'application qu'un bailleur possède dans un immeuble donné. Mais elle ne s'étend pas aux locaux loués à des personnes morales de droit public exerçant une activité située hors du champ d'application de la TVA et dont le contrat de bail ne mentionne pas l'option.

III. Conséquences au regard du droit à déduction

4433-2

Au regard du droit à déduction, chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ayant fait l'objet d'une option constitue un secteur d'activité distinct.

En conséquence, les loueurs qui ont exercé les options afférentes à plusieurs immeubles sont tenus de suivre distinctement les déductions propres à chaque immeuble.

De même, les loueurs qui exercent par ailleurs des activités passibles de la TVA sont tenus de séparer les deux catégories d'activités.

IV. Cas particuliers

4433-3

1. Location de locaux nus affectés au logement du personnel chargé de la surveillance ou de la sécurité des locaux affectés à un usage professionnel

L'option formulée par les propriétaires porte sur l'ensemble des locaux nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle et notamment sur les locaux affectés à l'hébergement des membres du personnel qui sont chargés de fonctions permanentes de surveillance ou de sécurité (CE, arrêt du 18 mars 1987, req. n° 50768, société civile immobilière Préalpes).

2. Location de locaux à usage d'habitation occupés par le personnel astreint à résider de manière permanente sur les lieux de travail (RES N° 2010/73 au BOI-TVA-CHAMP-50-10)

Le Conseil d'État, dans l'arrêt SA La Métairie du 7 septembre 2009, a précisé que le périmètre de l'option du 2° de l'article 260 du CGI s'étend aux locaux à usage d'habitation dès lors que l'ensemble du bâtiment concerné est nécessaire à l'exercice de l'activité du preneur et que le personnel auquel les locaux sont affectés est chargé de fonctions impliquant par nature et au regard de l'activité exercée par le preneur une résidence permanente sur les lieux mêmes de son travail. En conséquence, lorsque l'option du 2° de l'article 260 du CGI est valablement exprimée, elle couvre les locaux nus à usage professionnel et les logements de fonction répondant aux critères dégagés par le Conseil d'État.

3. Location par un usufruitier d'un immeuble à usage industriel, commercial ou professionnel

L'usufruitier qui conclut un bail commercial en accord avec le nu-propriétaire a seul qualité pour exercer l'option. Il est autorisé à déduire, dans les conditions de droit commun, la TVA se rapportant aux travaux d'entretien ou de grosses réparations dont il supporte la charge à titre définitif et qui sont exclusivement affectés à son activité imposable.

4. Locaux nus destinés à la fourniture de logement en meublé

Les locations de locaux nus destinés à la fourniture de logement en meublé ou à l'habitation sont soit soumises de plein droit à la TVA soit exonérées. Elles ne peuvent donc en aucun cas faire l'objet de l'option prévue au 2° de l'article 260 du CGI.

5. Location d'immeubles ou d'ensemble d'immeubles au titre desquels une option a été formulée et qui regroupe à la fois des locaux couverts par cette option et des locaux non couverts.

La TVA afférente à la construction ou à l'acquisition de l'immeuble ou de l'ensemble d'immeubles n'est déductible qu'à concurrence de la surface des locaux couverts par l'option.

6. Locaux nus à usage professionnel offerts à la location.

Dès lors qu'une option pour le paiement de la TVA a été formulée en bonne et due forme par le bailleur, cette dernière produit ses effets sur les locaux nus à usage professionnel non effectivement donnés en location par le bailleur mais dont il est établi, par des éléments objectifs, qu'il les offre à la

location.

C. Modalités de l'option

(CGI, ann. II, art. 194 et CGI, art. 195 C)

I. Forme de l'option

4434

L'option est déclarée par le bailleur dans les quinze jours du commencement de l'assujettissement.

Elle doit être expresse et formulée par écrit au service des impôts compétent (cf. n^{os} 4713 et suiv).

L'option peut être exercée par lettre simple adressée au service des impôts territorialement compétent, formalisant l'intention de son auteur de soumettre à la TVA son activité de location de locaux nus à usage professionnel. La validité de l'exercice de l'option par les assujettis n'est donc plus subordonnée à ce que cette déclaration soit accompagnée d'un bail, d'une promesse de bail ou de tout document analogue. Les conditions légales étant inchangées, l'administration demeure bien entendu fondée à rejeter l'option en cas de situation frauduleuse ou abusive.

II. Exercice de l'option

4434-1

L'option prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle est formulée. Une fois exercée, l'option s'applique aussi longtemps qu'elle n'a pas été dénoncée.

L'option pour le paiement de la TVA sur les loyers peut être exercée alors même que celui qui opte n'est pas encore propriétaire ou n'a pas encore la jouissance de la fraction d'immeuble, de l'immeuble ou de l'ensemble immobilier sur lequel porte l'option.

Dans l'hypothèse d'actes emportant substitutions de détenteurs de l'immeuble, l'option exercée peut être transférée à la personne venant aux droits sur l'immeuble.

III. Dénonciation de l'option

4434-2

L'option peut être dénoncée à partir du 1er janvier de la neuvième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée.

La dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts.

Dans le cas d'une option au titre d'un immeuble non encore achevé, la dénonciation peut intervenir à compter du 1er janvier de la neuvième année qui suit celle au cours de laquelle l'immeuble a été achevé.

Toutefois, lorsque tout ou partie des immeubles intéressés cesse, au cours de la période couverte par l'option, d'être destiné à un usage pour lequel celle-ci est possible, la dénonciation est obligatoire en ce qui concerne les locaux qui ont, de ce fait, changé de destination.

IV. Conséquences de l'option

4435

Les personnes qui se placent volontairement sous le régime de la TVA sont soumises à l'ensemble des obligations qui incombent aux redevables de cette taxe. Elles sont, notamment au regard des règles de recouvrement et de contentieux de l'impôt, placées dans la même situation que les redevables de plein droit (CGI, ann. II, art. 195 A).

D. Conséquences d'un changement de la situation locative intervenant pendant la durée de l'option

4436

1. Changement d'utilisation des locaux

Il est sans incidence sur la validité de l'option lorsqu'il s'agit d'un simple changement d'activité. Il en est ainsi, dans le cas d'un preneur assujetti qui change d'activité et devient un non-assujetti, même si le contrat de bail ne mentionne pas l'option du bailleur.

En revanche, si le preneur n'utilise plus le local pour son activité économique ou administrative, l'option cesse ses effets de plein droit pour les locaux concernés. Elle devient éventuellement caduque si ce changement affecte l'ensemble des locaux que le bailleur possède dans l'immeuble.

2. Changement de locataire

Il n'affecte pas la validité de l'option sous réserve, le cas échéant, que le nouveau bail conclu avec un preneur non assujetti contienne bien la clause indiquant que l'option est exercée par le bailleur. Au cas où le nouveau preneur non assujetti n'accepte pas l'option, celle-ci cesse ses effets de plein droit pour les locaux concernés.

3. Renouvellement de bail sans changement de locataire

L'option continue de produire ses effets, jusqu'à son terme même si, avant cette date, les parties concluent des renouvellements de leur bail et, le cas échéant, cessent d'y insérer la clause qui a initialement répondu aux conditions fixées pour l'exercice de l'option. À l'issue de sa période obligatoire d'application, l'option est renouvelée tacitement, dans les mêmes conditions que celles de l'option exercée initialement, c'est-à-dire avec l'accord du preneur.

4. Régularisation de la TVA en cas de cessation d'opérations imposables

En application de l'article 207 de l'annexe II du CGI, les bailleurs doivent procéder à la régularisation de la taxe antérieurement déduite lorsque la cessation des opérations imposables (cessation des effets de l'option, cessation d'activité, etc.) intervient avant le commencement de la dix-neuvième année qui suit celle de la date d'ouverture des droits à déduction.

Chapitre 4 : Option pour le paiement de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires

(CGI, art. 260 CA ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-20 au II-C)

4437

L'option peut être exercée par toutes les personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD) qui, réalisant des acquisitions intracommunautaires, souhaitent les soumettre au régime général.

Remarque : Pour le régime d'imposition des acquisition intracommunautaires, cf. au n° 4228 et suivants.

La PBRD peut opter en cours d'année, même si elle a déjà réalisé des acquisitions intracommunautaires dans le cadre du régime dérogatoire.

En tout état de cause, si le montant de ses acquisitions a excédé le seuil de 10 000 € HT, la personne est soumise de plein droit au régime général.

A. Durée, reconduction et dénonciation de l'option

4437-1

L'option couvre obligatoirement une période de deux années civiles en plus de celle au cours de laquelle elle a été exercée. Ainsi, une option formulée le 1er juin de l'année n produira ses effets jusqu'au 31 décembre de l'année n+2.

Cette option est renouvelable par tacite reconduction par période de deux années civiles, sauf dénonciation deux mois au moins avant l'expiration de chaque période.

B. Forme de l'option et de sa dénonciation

4437-2

L'option prend effet au premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée. Cette option doit être formulée par écrit. Elle peut être exercée à n'importe quel moment de l'année. Par exemple, une option déclarée le 21 mars prend effet à compter du 1er mars.

La dénonciation de l'option prend effet le 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle elle est déclarée. Cette dénonciation doit être formulée par écrit, au cours de l'année d'échéance d'une option précédente, et au plus tard le 31 octobre de cette année.

Le service des impôts compétent pour recevoir la déclaration d'option ainsi que la dénonciation est celui dont relève l'acquéreur.

C. Conséquences de l'option et de sa dénonciation

4437-3

Les PBRD qui se placent sous le régime général de TVA applicable aux acquisitions intracommunautaires en exerçant l'option doivent soumettre ces opérations à la taxe dès l'entrée en vigueur de ladite option.

En conséquence, elles sont identifiées à la TVA par un numéro individuel, conformément à l'article 286 ter du CGI.

La personne qui dénonce l'option bénéficie, à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'échéance de l'option, du régime dérogatoire. Toutefois, si cette personne a réalisé au cours de la dernière année civile couverte par l'option des acquisitions pour un montant supérieur à 10 000 € HT, elle demeure soumise de plein droit pour l'année suivante au régime général.

Chapitre 5 : Autres options

A. Groupements agricoles pour l'exploitation en commun (GAEC), coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et coopératives d'insémination artificielle

4438

Se reporter aux n^{os} 4925 et 4944.

B. Baux à construction

(cf. n^{o} 5109 et suiv.)

4438-1

Ces baux peuvent, sur option, être soumis à la TVA selon le régime applicable aux terrains à bâtir. L'option porte sur la totalité du bail.

C. Bailleurs de biens ruraux

(CGI, art. 260, 6° ; BOI-TVA-SECT-80-50-10)

4439

Les personnes qui donnent en location, des terres et bâtiments d'exploitation à usage agricole, peuvent opter pour la TVA. Les propriétaires de parcelles données en métayage qui ont la double qualité de loueurs de biens et d'exploitants agricoles peuvent exercer cette option.

L'article 75 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives a supprimé la condition d'enregistrement des baux écrits d'immeubles

ruraux pour l'application de l'option prévue au 6° de l'article 260 du CGI lorsque le bail est dispensé de la formalité de l'enregistrement obligatoire.

L'option ne peut être exercée que si le preneur est redevable de la TVA et elle s'applique à tous les baux conclus par un même bailleur, avec des agriculteurs répondant à cette condition.

L'option peut être dénoncée à partir du 1er janvier de la cinquième année civile qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. L'option ou sa dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts (CGI, ann II, art. 202).

D. Hôtels, restaurants, villages de vacances créés avant le 1er janvier 1978 dans les DOM

4440

Cf. n° 4866 au B.

E. Groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés agréés

(CGI, art. 261, 7-3° ; cf. n° 4373)

4440-1

Ces organismes sont admis à exercer l'option pour l'assujettissement à la TVA :

- des ventes d'articles provenant de leur propre fabrication ;

- des travaux de leurs adhérents ;

- des réparations de ces produits (cf. n° 4373).

L'option est souscrite selon les modalités prévues aux articles 195 B et 195 C de l'annexe II au CGI. Elle entraîne les conséquences prévues à l'article 195 D de l'annexe II au CGI.

Partie 2 : Base d'imposition

(BOI-TVA-BASE)

Titre 1 : Règles de détermination de la base d'imposition

(CGI, art. 266 ; CGI, art. 267 ; CGI, art. 268)

4450

La base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée est définie par des dispositions générales (n° 4451) complétées et précisées, pour un certain nombre d'opérations déterminées, par des règles spécifiques instituant des régimes particuliers (n° 4461).

Les dispositions générales sont prévues par l'article 266 du CGI et l'article 267 du CGI.

Chapitre 1 : Règles applicables à l'ensemble des opérations imposables

(BOI-TVA-BASE-10)

4451

La base d'imposition est constituée, pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers[1] y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations (CGI, art. 266, 1-a).

Ces prix, montants et valeurs s'entendent tous frais, taxes et prélèvements de toute nature compris, à l'exclusion de la TVA.

La base imposable comprend donc l'ensemble des paiements en espèces ou en nature qui incombent au client en contrepartie de la prestation qui lui est faite, à l'exclusion de la partie du prix qui représente la TVA.

[1]. La contrepartie peut donc être acquittée soit par l'acheteur du bien ou le preneur du service, soit par un tiers. Dans ce dernier cas, le prix peut être partiellement acquitté par un tiers (il s'agit alors d'un complément de prix) ou totalement acquitté par un tiers.

A. Éléments inclus dans la base d'imposition à l'exception de la TVA elle-même

(CGI, art. 267, I)

Il s'agit :

4452

1. Des impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature, à l'exception de la TVA elle-même (BOI-TVA-BASE-10-10-20).

C'est ainsi que les taxes spéciales assises et perçues selon les mêmes règles que la TVA doivent être incluses dans la base d'imposition.

Sont donc notamment à comprendre dans la base imposable :

- **les taxes spéciales** telles que :

- Taxe sur les appareils de reproduction et d'impression ;
- Taxe sur l'édition des ouvrages de librairie ;
- Taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine ;
- Taxe spéciale incluse dans le prix des places de spectacles cinématographiques ;
- Taxe sur le transport public aérien et maritime en provenance et à destination de la Corse ;
- Redevance sanitaire d'abattage et de découpage.

Il en est de même :

- des droits indirects et des taxes diverses perçus selon des taux spécifiques (droits sur les alcools, droits de garantie, droit spécifique sur les bières et boissons non alcoolisées, surtaxe sur les eaux minérales etc.) ;

- de la taxe locale d'équipement lorsqu'elle est exigible ;

- des redevances perçues par les entreprises privées chargées de la gestion des services des eaux et d'assainissement des collectivités locales ;

- de la taxe d'usage des abattoirs lorsque les exploitants de ceux-ci en sont redevables ;

- depuis le 1er janvier 1985, de la cotisation sur les boissons alcooliques (cf. VII du BOI-TVA-BASE-10-10-20) ;

- de la taxe départementale et communale sur les remontées mécaniques ;

- depuis le 8 septembre 1986, de la rémunération pour copie privée des phonogrammes et vidéogrammes ;

- de la contribution environnementale pour la collecte et l'élimination des déchets d'équipements électriques et électroniques (RES N° 2006/30 au BOI-TVA-BASE-10-10-20).

En outre, depuis le 1er août 1991 :

- les établissements distributeurs d'électricité (EDF-GDF, régies communales ou intercommunales, sociétés d'intérêt collectif agricole d'électricité, entreprises distributrices d'électricité) doivent comprendre dans la base d'imposition à la TVA des livraisons d'électricité, la taxe sur certaines fournitures d'électricité et la taxe départementale sur l'électricité.

Depuis le 24 mars 1994, la taxe de séjour forfaitaire due par les hôteliers et les logeurs est également incluse dans la base d'imposition.

Il est à noter que certains impôts, droits, taxes ou redevances peuvent être exclus de la base d'imposition dans la mesure où l'entreprise qui les facture en sus du prix à ses clients n'en est pas elle-même redevable et peut justifier qu'elle se borne à les encaisser pour le compte de son commettant.

Remarque : Par exception aux dispositions du 1° du I de l'article 267 du CGI et du 1° de l'article 292 du CGI, et pour l'application de ces articles dans les régions d'outre-mer, l'octroi de mer et l'octroi de mer régional ne sont pas compris dans la base d'imposition de la TVA.

4453

2. Des frais accessoires (BOI-TVA-BASE-10-10-10).

La base d'imposition comprend également les frais accessoires aux livraisons de biens et aux prestations de services qui constituent une charge d'exploitation de l'entreprise même s'ils sont facturés distinctement aux clients (CGI, 267, I-2°).

Tel est le cas notamment pour les commissions, intérêts, frais d'emballage, de transport, d'assurance, cautionnement, droit d'entrée, pas-de-porte, demandés aux clients en sus de la livraison ou de la prestation fournie.

- Les **dépôts de garantie** ne doivent être soumis à la TVA que lorsque survient la cause contractuelle de leur conservation par le loueur de meubles ou d'immeubles.

Toutefois, le versement initial effectué par le preneur, même s'il est qualifié de dépôt de garantie, est taxable dès son encaissement pour la partie excédant les aléas normaux du contrat appréciés en fonction de chaque situation de fait.

Par simplification, il est admis que le dépôt de garantie versé lors de la location d'un véhicule (automobile de tourisme ou moto) avec option d'achat ne doit pas être soumis à la TVA au moment de son encaissement si son montant n'excède pas 15 % de la valeur, toutes taxes comprises du véhicule, pour les contrats d'une durée de quatre ou cinq années.

Le bailleur qui fixe le montant du dépôt à un niveau supérieur doit soumettre l'excédent à la TVA dès l'encaissement.

Si l'option d'achat n'est pas levée par le preneur, le montant du dépôt de garantie devient imposable s'il n'est pas restitué.

- Les intérêts perçus par un fournisseur de biens ou un prestataire de services ne sont pas inclus dans la base d'imposition de celui-ci lorsqu'ils ont la nature : d'intérêts moratoires ; d'intérêts facturés par le fournisseur dans le cadre d'une opération de crédit afférente à une période postérieure au fait générateur de l'opération commerciale concernée. En revanche, le montant des agios ou frais de crédit pris en charge par le vendeur ou le prestataire de services qui consent un crédit gratuit ne peut être soustrait de la base d'imposition.

4454

3. Des compléments de prix acquittés par l'acquéreur à des titres divers :

- primes et bonifications pour rapidité d'exécution ;

- certains intérêts perçus par les fournisseurs (cf. ci-avant n° 4453) ;

- majorations pour « faible facture ».

4455

4. Des frais à la charge de l'acheteur que celui-ci règle à une autre personne que le vendeur ; ils constituent un élément de la base imposable dès lors qu'ils se rattachent au contrat conclu entre le vendeur et l'acheteur.

4456

5. De certaines subventions telles que celles qui représentent la contrepartie d'une opération imposable ou qui constituent le complément direct du prix d'une telle opération (en ce qui concerne les critères permettant de qualifier le versement d'une somme de subvention complément de prix, cf. BOI-TVA-BASE-10-10-10).

Sur la notion de subvention directement liée au prix, cf. CJCE, arrêt du 22 novembre 2001, affaire C-184/00 « Office des produits wallons » ; CJCE, arrêt du 15 juillet 2004, affaire C-495/01 « Commission c./ Finlande ».

4457

6. Des indemnités n'ayant pas le caractère de dommages-intérêts. Sont imposables les sommes qui représentent en réalité la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services imposable.

Selon la doctrine administrative antérieure, étaient également imposées à la TVA les sommes ayant pour objet de compenser des préjudices commerciaux courants et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession du bénéficiaire, et qui sont dues, contractuellement ou non, par une personne avec laquelle le bénéficiaire de l'indemnité entretient des relations commerciales. Tel était le cas, par exemple, des indemnités pour rupture anticipée de contrat.

Or, il ressort de plusieurs arrêts du Conseil d'État (CE arrêt du 23 octobre 1998, n° 154039 Sofah ; CE arrêt du 24 mai 2000, n° 190479 ; CE arrêt du 15 décembre 2000, n° 194696 SA Polyclad Europe) que la notion de préjudice commercial courant et correspondant à des aléas normaux inhérents à la profession du bénéficiaire ne peut plus être utilisée comme un critère permettant de taxer une somme qualifiée d'indemnité.

Désormais, pour être imposées à la TVA, les indemnités doivent correspondre à des sommes qui constituent la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse.

A l'inverse, une indemnité qui a pour objet exclusif de réparer un préjudice commercial, fut-il courant, n'a pas à être soumise à cet impôt dès lors qu'elle ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de services.

Concernant les indemnités d'assurance perçues par les entreprises de crédit bail, cf. n° 4458.

B. Éléments divers exclus de la base d'imposition

(CGI, art. 267, II ; BOI-TVA-BASE-10-10-30)

4458

Ne sont pas compris dans le prix imposable :

- les **frais à la charge du client** et qui sont réglés directement par ses soins (intérêts versés à des organismes de crédit, etc.) ;

- les **sommes remboursées aux intermédiaires**, autres que les agents de voyages et organisateurs de circuits touristiques qui effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants dans la mesure où ces intermédiaires rendent compte à leurs commettants, portent ces dépenses dans leur comptabilité dans des comptes de passage, et justifient, auprès de l'administration des Impôts, de la nature ou du montant exact de ces débours (CGI, art. 267, II-2°).

Pour le cas particulier des frais de déplacement exposés par un avocat collaborateur pour le compte de l'avocat « en premier » ;

- les **frais et taxes avancés par le fournisseur** au nom et pour le compte de son client auquel il fait connaître le montant exact des débours ;

- certaines **subventions et primes**, notamment les subventions d'équipement affectées au financement d'un bien d'investissement déterminé, les aides entre entreprises, et plus généralement les subventions n'entretenant pas un lien direct avec le prix d'opérations imposables ;

- les sommes versées par l'État aux entreprises dans le cadre du contrat initiative emploi (loi n° 95-881 du 4 août 1995 instituant le contrat initiative-emploi), de l'aide au premier emploi des jeunes (décret no 94-281 du 11 avril 1994), de l'aide aux entreprises d'insertion (décret n° 91-421 du 7 mai 1991 abrogé le 19 février 1999) et de l'aide aux entreprises d'intérim d'insertion (décret n° 93-247 du 22 février 1993 abrogé le 19 février 1999).

- les **indemnités ayant véritablement le caractère de dommages-intérêts**. Ainsi les indemnités versées par les compagnies d'assurances **à leurs assurés** à la suite de sinistres (incendie, vol, etc.)

ne sont pas imposables à la TVA. Cette interprétation s'applique aux indemnités perçues dans le cadre de l'exécution d'un contrat d'assurance-crédit. En revanche, les indemnités de mutation versées entre les clubs de football professionnel lors du transfert de joueurs doivent, en application des dispositions des des I et IV de l'article 256 du CGI, être soumises à la TVA dès lors qu'elles constituent la contrepartie de prestations de services effectuées à titre onéreux ;

- les arrhes versées dans le cadre de contrats portant sur des prestations de services hôteliers soumises à la TVA et conservées par le prestataire en cas de dédit (CJCE, arrêt du 18 juillet 2007, aff. 277/05 ; CE, arrêt n° 263653 du 30 novembre 2007, « Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains ») ;

- les intérêts moratoires et, dans certaines conditions, les intérêts correspondant à un crédit accordé par le fournisseur (cf. ci-avant n° 4453).

Les indemnités ayant pour objet de dédommager les entreprises de crédit-bail ou de location simple de la seule perte du véhicule et qui correspondent à la valeur vénale du bien au moment du sinistre n'ont plus à être soumises à la TVA.

Remarque : La doctrine administrative qui considérait que les indemnités dites de résiliation destinées à compenser l'interruption prématurée des contrats et réclamées indépendamment des indemnités représentatives du dédommagement du sinistre subi par le bien loué, demeuraient imposables à la TVA quel que soit leur mode de versement et de calcul a également été rapportée. Désormais, le versement d'indemnités dites de résiliation, notamment dans le cadre de l'interruption prématurée d'un contrat de crédit-bail ne permet plus, à lui seul, de conclure au caractère taxable de cette somme.

4459

De même, toute réduction du prix d'une affaire taxable entraîne une diminution corrélative de la base imposable. C'est le cas notamment :

- des escomptes de caisse pour paiement comptant, rabais, ristournes ;

- des intérêts, des arrhes et des acomptes déduits du montant nominal de la vente ;

- jusqu'au 24 janvier 2006, des pénalités contractuelles pour livraison tardive ayant le caractère d'une réduction de prix.

- des bons de réduction distribués aux consommateurs potentiels et des bons de remboursement qui figurent généralement sur les emballages des produits.

Mais le rabais ne peut jamais venir en diminution de la base imposable chez le vendeur s'il constitue la rémunération d'une prestation fournie par le débiteur à son créancier ou s'il ne bénéficie pas effectivement et pour son montant exact à l'acheteur.

Remarque : Depuis le 25 janvier 2006, les pénalités de retard dues par un fournisseur à son client en raison du retard pris dans l'exécution de ses obligations contractuelles ne sont plus considérées comme une réduction de prix mais comme des indemnités situées hors du champ d'application de la TVA ; elles ne viennent donc plus en diminution de la base d'imposition du fournisseur.

Chapitre 2 : Règles applicables à des opérations déterminées

(BOI-TVA-BASE-10-20)

4460

Un certain nombre d'opérations obéit à des règles spécifiques pour la détermination de la base d'imposition. Il s'agit :

- des livraisons de biens (n° **4461 et suivants**) ;

- des prestations de services (n° 4465 et suivants) ;

- des échanges (n° 4483) ;

- - des travaux immobiliers (n° 4484 et suivants) ;

- des livraisons et prestations de service à soi-même (n° 4485 et suivants) ;

- des opérations non soumises à la TVA par le redevable (n° 4490-1) ;

- et diverses autres opérations (n° 4490-2 et suivants).

A. Livraisons de biens

(CGI, art. 266, 1-a ; BOI-TVA-BASE-10-20-10)

4461

La base d'imposition en matière de livraison est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir en contrepartie de la livraison y compris les subventions directement liées au prix de cette livraison. En outre, le coût des services accessoires rendus par le vendeur à la demande de l'acheteur doit être inclus dans la base d'imposition, dès lors que ces services sont antérieurs à la livraison de la marchandise. Tel est le cas des emballages et contenants et des frais de transport.

I. Emballages et contenants

4462

Les règles applicables à ces emballages et contenants sont exposées au n° 4898. S'agissant des emballages consignés, il est rappelé (CGI, art. 267, III) que les sommes perçues au titre de leur consignation, lors de la livraison de biens, peuvent être exclues de la base d'imposition à la condition que la TVA afférente à ces sommes ne soit pas facturée. Dans le cas où les emballages consignés ne sont pas rendus à l'expiration des délais en usage dans la profession, une régularisation doit intervenir ; le montant de la consignation doit être incorporé dans la base d'imposition.

II. Frais de transport

4464

Les frais de transport facturés par le vendeur à son client représentent normalement un élément du prix de vente imposable (CGI, art. 267, I-2°).

Toutefois, si le transport constitue une opération distincte dont l'acheteur assume la charge (vente « départ »), les frais correspondants peuvent être exclus du montant de la vente imposable à condition que le vendeur en refacture exactement le montant à l'acquéreur.

B. Prestations de services

(CGI, art. 266, 1-a ; BOI-TVA-BASE-10-20-40)

I. Principe

4465

La base d'imposition est constituée en matière de prestations de services, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir en contrepartie des prestations y compris les subventions directement liées au prix de ces prestations.

Remarque : Depuis le **25 janvier 2006**, les pénalités de retard dues par un fournisseur à son client en raison du retard pris dans l'exécution de ses obligations contractuelles ne sont plus considérées comme une réduction de prix mais comme des indemnités situées hors du champ d'application de la TVA ; elles ne viennent donc plus en diminution de la base d'imposition du fournisseur.

II. Opérations réalisées par les intermédiaires

4466

Le b du 1 de l'article 266 du CGI prévoit que la base d'imposition est constituée par le montant total de la transaction pour les opérations réalisées :

- par un intermédiaire mentionné au V de l'article 256 du CGI et au III de l'article 256 bis du CGI ;

- par les personnes établies en France qui s'entremettent dans la livraison de biens ou l'exécution de services par des redevables qui n'ont pas établi dans la Communauté européenne le siège de leur activité, un établissement stable, leur domicile ou leur résidence habituelle.

4468

1. Base d'imposition des intermédiaires qui s'entremettent dans des livraisons de biens ou des prestations de services par des redevables non établis dans la Communauté européenne ; cf. n°4345 (cas particulier).

4469

2. Base d'imposition des intermédiaires agissant en leur nom propre (BOI-TVA-BASE-10-20-40-20).

Ces intermédiaires sont réputés acquérir et livrer personnellement le bien ou recevoir et rendre personnellement le service qui fait l'objet de la transaction dans laquelle ils s'entremettent (CGI, art. 256, V et 256 bis, III). Les critères de distinction entre les intermédiaires agissant en leur nom propre auxquels ce régime est applicable et les intermédiaires agissant au nom d'autrui qui sont prestataires d'un service d'entremise sont précisés aux n^{os} 4236 et suiv.

Le b du I de l'article 266 du CGI précise que la base d'imposition des opérations réalisées par un intermédiaire mentionné au V de l'article 256 du CGI et au III de l'article 256 bis du CGI est constituée par le montant total de la transaction.

Ainsi la base d'imposition des livraisons de biens, prestations de services ou acquisitions intracommunautaires réalisées par les intermédiaires agissant en leur nom propre est constituée du prix total de la vente du bien ou de la prestation de services. Ce prix qu'il soit perçu du tiers cocontractant (entremise « à la vente ») ou du commettant (entremise « à l'achat ») inclut dans tous les cas le montant de la commission.

Exemples.

1. Hypothèse d'un intermédiaire « à la vente » qui commercialise un bien auprès d'un client établi en France pour le prix de 100 € HT et qui retient à titre de commission la somme de 20 €, 80 € HT étant restitués au commettant (établi en France).

La base d'imposition de l'intermédiaire, pour cette opération, est de 100 €.

2. Hypothèse d'un intermédiaire « à l'achat » qui achète à un fournisseur établi en France un bien de 200 € HT et le livre à son commettant (établi en France) pour le prix HT de 240 € (commission = 40 €).

La base d'imposition de l'intermédiaire, pour la livraison au commettant, est de 240 €.

3. Hypothèse d'un intermédiaire « à l'achat » qui achète un bien de 300 € HT à un fournisseur assujetti établi en Italie et qui le livre à son commettant (établi en France) pour le prix HT de 360 € (commission = 60 €).

La base d'imposition de l'intermédiaire est :

- de 300 € pour l'acquisition intracommunautaire au fournisseur italien ;

- de 360 € pour la livraison de bien au commettant.

Ce régime exclut une taxation de la commission en tant que telle. Celle-ci est désormais un élément du prix de l'opération réalisée par l'intermédiaire.

4470

3. Précision : Application du régime des débours aux intermédiaires agissant en leur nom propre (BOI-TVA-BASE-10-20-40-20).

Le régime de ces intermédiaires ne fait pas obstacle à l'application des dispositions du 2° du II de l'article 267 du CGI (cf. n° 4458).

Ces dispositions sont susceptibles de s'appliquer aux remboursements de dépenses engagées par l'intermédiaire au nom d'autrui et qui ne se rattachent pas en réalité à l'opération d'entremise :

- l'intermédiaire doit faire apparaître au fournisseur du bien ou du service qui fait l'objet du remboursement qu'il est le représentant de la personne au nom de qui il agit dans les conditions précisées au n° 4238 ;

- il ne doit pas s'agir de dépenses d'exploitation de l'intermédiaire engagées pour les besoins de l'opération d'entremise mais de frais extérieurs à celle-ci.

Par ailleurs, les frais remboursés doivent être clairement détachables de la livraison de bien ou de la prestation de services dans la transaction dans laquelle l'intermédiaire s'entremet.

À titre d'exemple, sont exclus de la base d'imposition d'un intermédiaire dont la seule mission est d'assurer l'achat en son nom propre de biens pour le compte d'un commettant, les frais d'entreposage

engagés pour le compte de ce dernier lorsque le contrat passé avec l'entrepositaire fait apparaître le commettant, clairement identifié, en qualité de bénéficiaire réel de la prestation.

Bien entendu, les autres conditions posées par le 2° du II de l'article 267 du CGI doivent également être satisfaites (comptabilisation dans des comptes de passage, reddition de compte au commettant, justification auprès de l'administration de la nature et du montant exact des dépenses).

III. Opérations facturées en devises étrangères

(CGI, art. 266, 1-bis ; BOI-TVA-BASE-10-20-40-20 au V)

4470-1

Lorsque les éléments servant à déterminer la base d'imposition sont exprimés dans une monnaie autre que l'euro, le taux de change à appliquer est celui du dernier taux publié par la banque centrale européenne, au jour de l'exigibilité de la taxe prévue au 2 de l'article 269 du CGI.

S'agissant des prestations de services, le taux de change applicable est en principe, sous réserve de l'exercice d'une option pour le paiement de la TVA d'après les débits, celui qui est connu le jour de l'encaissement des acomptes y afférents ou du prix correspondant à ces opérations.

Ces dispositions concernent donc tous les assujettis qui, dans le cadre de contrats internationaux, facturent et règlent en devises étrangères certaines opérations soumises à la TVA en France. Elles s'appliquent également, le cas échéant, pour la détermination de la base d'imposition des acquisitions intracommunautaires (CGI, art. 266, 1-a).

En revanche, pour les importations, le taux de change demeure déterminé selon les dispositions communautaires en vigueur pour calculer la valeur en douane.

Précisions :

• S'agissant des informations à indiquer sur la déclaration d'échanges de biens entre les États membres de la Communauté européenne, cf. n° 4752 et suiv.

• Cas des opérations réalisées par des entreprises françaises avec d'autres entreprises françaises faisant l'objet d'une facturation et d'un règlement en devises étrangères.

Lorsque la base d'imposition à la TVA est exprimée en devise étrangère, le montant de la taxe due et de la taxe déductible doit être déterminé par application des principes exposés ci-dessus.

IV. Opérations relatives à certains services

4471

1. Réparations

Les réparations ont pour but la remise en état d'un objet, sans en modifier les caractéristiques ; elles doivent être distinguées des transformations et des rénovations :

- la transformation aboutit à une modification des caractéristiques initiales d'un objet ou d'un produit (exemple : voiture de tourisme transformée en camionnette) ;

- la rénovation implique que la valeur hors taxe des éléments nouveaux (matières premières, pièces), utilisés pour la remise en état soit supérieure à celle de l'objet usagé augmentée du coût hors taxe de l'opération.

La réparation a le caractère d'une prestation de services et le bien conserve sa qualité d'objet d'occasion alors que la rénovation et la transformation se traduisent par la création d'un bien assimilable à un bien neuf, et sont traitées comme des ventes.

4472

2. Hôteliers et restaurateurs, débitants de boissons et autres prestataires de services

- Les hôteliers, restaurateurs et débitants de boissons qui mettent occasionnellement leurs installations téléphoniques à la disposition de leurs clients, sont autorisés à majorer le prix des communications téléphoniques qui leur est réclamé par France Télécom soit d'une somme fixe, soit d'un pourcentage en fonction des communications.

Les commerçants doivent comprendre dans leur base d'imposition à la TVA le montant total des sommes demandées au client (redevance téléphonique et majoration) (BOI-TVA-BASE-10-20-40-10 au VI). En contrepartie, ils peuvent déduire la taxe comprise dans leurs dépenses de téléphone, y

compris donc la taxe correspondant aux communications des clients.

- Les personnes visées ci-dessus, ainsi que les exploitants de stations-service, compagnies internationales de wagons-lits, etc., qui sont autorisés, sous certaines conditions, à vendre les tabacs et allumettes au prix réglementaire, éventuellement majoré d'un supplément à titre de rémunération de leurs services, soumettent ce complément au taux normal de la TVA (BOI-TVA-BASE-10-20-60).

- Pourboires. Les majorations réclamées à la clientèle dans les hôtels, restaurants, cliniques, etc. au titre du « service », également qualifiées de « pourboires obligatoires » constituent, un élément du prix taxable. Il en est de même des pourboires versés au personnel des casinos en contact avec les joueurs.

Aussi, toutes ces majorations de prix réclamées à la clientèle au titre du « service » doivent être comprises dans la base d'imposition à la TVA de l'entreprise prestataire, qu'elles soient centralisées par l'employeur ou perçues directement auprès de la clientèle par les employés. Soumises aux mêmes règles de TVA que les prestations de services auxquelles elles se rattachent, elles obéissent notamment le cas échéant aux règles relatives à la ventilation lorsqu'elles se rapportent à une opération soumise à différents taux de TVA.

En revanche, les simples gratifications (**pourboires**), que les clients versent spontanément aux employés d'une entreprise où le « service » est déjà incorporé dans les prix facturés, demeurent exclues de la base d'imposition à la TVA à condition que ces sommes, d'un montant d'ailleurs extrêmement variable et généralement modique par rapport au prix de la prestation principale, ne jouent absolument pas le rôle de salaire ou de complément de salaire au regard de la législation du travail et de la sécurité sociale.

4473

En ce qui concerne les **entreprises de taxis** employant des conducteurs salariés, les suppléments pour colis, les prises en charge dans les gares et les pourboires perçus par les conducteurs salariés d'une entreprise doivent être compris dans la base d'imposition à la TVA de cette entreprise. En effet, les chauffeurs de taxi salariés sont des préposés de l'entreprise qui les emploie et c'est pour le compte de celle-ci qu'ils encaissent les suppléments et pourboires, même s'ils ne les reversent pas à l'employeur et si celui-ci en ignore le montant exact. Il appartient dans ce cas à l'employeur d'évaluer sous sa responsabilité et le plus précisément possible le pourcentage de majoration de ses recettes au titre des gratifications et pourboires perçus par ses employés (BOI-TVA-BASE-10-20-40-20).

4474

3. Entreprises de locations de bureaux meublés offrant des prestations annexes : téléphone, télex, télécopie (BOI-TVA-BASE-10-20-40-10 au VI)

Les loueurs de bureaux soumettent à la TVA le prix total des prestations de télécommunications réclamé au locataire et peuvent déduire la taxe comprise dans leurs dépenses de télécommunications, y compris la taxe afférente aux prestations facturées aux locataires.

4475

4. Entreprises qui mettent des services à la disposition des usagers du minitel

Ces entreprises soumettent à la TVA les sommes qu'elles reçoivent de France Télécom en rémunération de leur prestation. Depuis le 1er novembre 1987, elles doivent facturer à France Télécom la taxe due sur leur rémunération. Sous certaines conditions, France Télécom est autorisé à établir des factures pour le compte de ces entreprises.

4476

5. Concessionnaires de droits communaux (BOI-TVA-BASE-10-20-40-10 au VII)

Les concessionnaires, adjudicataires et fermiers de droits communaux sont redevables de la TVA, soit sur le montant de leurs recettes atténué de la redevance versée aux communes s'ils perçoivent les droits de place pour leur propre compte, soit sur la rémunération fixe ou proportionnelle qu'ils reçoivent des communes lorsqu'ils recouvrent les droits pour le compte de ces dernières.

4477

6. Sociétés concessionnaires d'autoroutes (CGI, ancien art. 266, 1-h)

Jusqu'au 31 décembre 2000, les sociétés concessionnaires d'autoroutes étaient imposées sur la fraction des péages conservée en rémunération des prestations de construction et de gestion des autoroutes rendues à l'État.

À compter du 1er janvier 2001, ce régime est abrogé. Il en résulte les conséquences suivantes :

- les exploitants d'ouvrage de circulation routière à péages doivent imposer les péages à la TVA, à l'exception toutefois des personnes morales de droit public agissant en qualité d'autorités publiques ;

- un droit à déduction leur est ouvert au titre de la taxe grevant l'ensemble de leurs dépenses ;

- les usagers redevables de la TVA sont autorisés à déduire la taxe des péages qui leur est facturée par les exploitants.

4478

7. Services comportant des fournitures (RES N° 2009/49 au BOI-TVA-BASE-10-20-40-20)

La réalisation d'un service entraîne généralement l'utilisation de fournitures ou de pièces détachées :

- les fournitures sont les matières ou produits indispensables à la réalisation du service et dont l'incorporation nécessite une opération de façonnage, d'adaptation ou de transformation préalable ou qui disparaissent avec la réalisation de la prestation ;

- les pièces détachées sont des objets normalisés ayant un rôle déterminé dans un ensemble et qui donnent lieu, en principe, à une simple opération de pose et peuvent être enlevés sans détérioration.

Alors que les fournitures constituent un élément du prix du service, les pièces détachées font l'objet d'une vente et supportent le taux qui leur est propre.

Toutefois, les pièces détachées sont considérées comme des fournitures, dont elles suivent le régime :

- si elles sont assimilables, en raison de leur nature et de leur faible valeur, à de menues fournitures ;

- ou si elles ont dû subir un travail d'adaptation préalable pour être incorporées, au même titre que les fournitures, dans l'objet réparé ;

- ou si leur valeur est inférieure à celle de l'opération de pose.

La comparaison entre la valeur des pièces et celle de la pose doit, en principe, s'effectuer pièce par pièce. Il est toutefois admis qu'elle soit effectuée globalement et porte sur la valeur totale des pièces détachées et des fournitures d'une part et sur le coût total de la réparation d'autre part.

Certaines pièces utilisées dans le secteur de l'automobile sont en tout état de cause soumises au régime de la vente assortie d'une pose.

Il en est de même pour les pièces non indispensables à la réalisation de la prestation de services.

4479

8. Sociétés civiles de moyens (BOI-TVA-BASE-10-20-40-30 au V)

Les sociétés civiles de moyens qui ne peuvent bénéficier des dispositions de l'article 261 B du CGI qui exonère de la taxe, sous certaines conditions, les seuls services (à l'exclusion des livraisons de biens) que ces sociétés peuvent rendre à leurs membres (cf. n° 4376), sont redevables de la taxe dans les conditions de droit commun, compte tenu des précisions suivantes :

- les recettes taxables sont constituées par l'ensemble des sommes perçues par la société de moyens. Pratiquement, lesdites sociétés doivent acquitter la TVA sur le montant des participations ou remboursements de frais versés par leurs membres ; en contrepartie, elles peuvent déduire ou obtenir le remboursement de la taxe figurant sur les factures établies en leur nom par les fournisseurs de biens ou de services ;

- lorsqu'elles sont soumises au régime simplifié, les sociétés civiles de moyens peuvent, éventuellement, bénéficier de la franchise ou de la décote.

4480

9. Locations de fonds de commerce - Montant du loyer imposable

La personne qui donne en location un fonds de commerce dont elle est propriétaire et les locaux d'exploitation dont elle n'est que locataire ne peut soustraire de sa base d'imposition à la TVA le montant des loyers commerciaux dont elle a d'ailleurs la responsabilité du paiement (RM Charié, JO, AN du 20 octobre 1986, p. 3781).

4481

10. Rémunérations tarifées des officiers publics et ministériels et des auxiliaires de justice

Les rémunérations tarifées applicables à ces professions s'entendent hors TVA. Dès lors, les

professionnels concernés redevables de la TVA doivent calculer la TVA en sus des montants prévus par les différents tarifs en vigueur (CGI, art. 266, 1-a et 267, I-1°).

C. Échanges

(CGI, ann. III, art. 76, 1 ; BOI-TVA-BASE-10-20-30)

4483

L'échange est considéré comme une double vente dont le prix est payé en nature. La base d'imposition est constituée par la valeur des objets reçus en contrepartie de ceux livrés, éventuellement majorée du montant de la soulte encaissée.

D. Travaux immobiliers

(CGI, art. 266, 1-f ; BOI-TVA-BASE-10-20-50)

4484

Pour les travaux immobiliers le chiffre d'affaires imposable est constitué par le montant des marchés, mémoires ou factures.

E. Livraisons et prestations de services à soi-même

(CGI, art. 266, 1-c ; BOI-TVA-BASE-10-20-50)

I. Livraisons à soi-même de biens

4485

La base d'imposition est constituée pour les livraisons de biens meubles, par le **prix d'achat** hors taxes de ces biens en cas de livraison à soi-même de biens achetés et utilisés en l'état ou par le **prix de revient** hors taxes en cas de livraison à soi-même de biens extraits, fabriqués ou transformés. Ces prix sont déterminés à la date à laquelle la taxe devient exigible.

Le taux applicable est celui en vigueur à la date à laquelle la taxe due sur la livraison à soi-même devient exigible.

II. Prestations de services à soi-même

4485-1

Selon le c du 1 de l'article 266 du CGI, la base d'imposition est constituée par les **dépenses engagées pour leur exécution**, c'est-à-dire en pratique le prix de revient du service, déterminé à la date d'exigibilité. Cette base d'imposition correspond à la valeur hors taxe des biens autres que les immobilisations et des services, nécessités pour la réalisation de la prestation, et qui ont ouvert droit à déduction totale ou partielle au titre de la taxe acquittée en amont.

De même, en cas d'utilisation d'un bien immobilisé pour la réalisation de la prestation de services à soi-même, il est tenu compte dans la base d'imposition de l'amortissement linéaire correspondant à la durée d'utilisation du bien.

Enfin, lorsqu'un bien destiné à la location est également utilisé à des fins privées, la base d'imposition de la prestation de services à soi-même est calculée en fonction de la durée effective d'utilisation privée des biens.

Les prestations de services à soi-même sont passibles du taux qui leur est propre. D'une manière générale, le taux applicable est 20 %.

F. Base d'imposition des opérations non soumises à la TVA par le redevable

(CGI, art. 266 et 267, I ; BOI-TVA-BASE-10-20-20)

4490-1

La base d'imposition à la TVA doit être déterminée à partir du prix convenu ferme et définitif, c'est-à-dire du prix dont le règlement peut être exigé du client en application du contrat.

Ainsi, lorsque le prix d'une vente a été convenu hors taxes et que l'opération s'avère finalement imposable à la TVA, la base d'imposition du vendeur est toujours égale au prix convenu diminué du montant de la taxe sauf si les parties ont expressément prévu d'ajouter à ce prix un supplément égal à la TVA applicable à l'opération.

G. Opérations diverses

I. Acquisitions intracommunautaires de biens

4490-2

La base d'imposition des acquisitions intracommunautaires de biens est constituée des mêmes éléments que ceux retenus pour déterminer la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services.

II. Prestations effectuées par un fiduciaire

(CGI, art. 266, 1- f bis)

4490-3

Pour les prestations effectuées par un fiduciaire, la base d'imposition est constituée par la rémunération versée par le constituant ou retenue sur les recettes de l'exploitation des droits et biens du patrimoine fiduciaire.

III. Affectation en France par un assujetti d'un bien de son entreprise en provenance d'un autre état membre

(CGI, art. 256 bis, II-2°)

4490-4

Cette opération, assimilée à une acquisition intracommunautaire, fait l'objet de commentaires au n° 4225. Sa base d'imposition est définie au c du 1 de l'article 266 du CGI. Elle est constituée, comme en matière de livraisons à soi-même, selon le cas :

- soit par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ;

- soit, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient.

IV. Livraisons de marchandises faites à leurs adhérents par les coopératives et les groupements d'achat en commun créés par des commerçants ou des particuliers

4490-5

Cf. n° 4931.

Chapitre 3 : Modalités particulières de détermination de la base d'imposition

(BOI-TVA-BASE-10-20-60)

4491

En ce qui concerne :

- les biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et d'antiquité (CGI, art. 297 A), cf. n^{os} 4880 et suiv. ;

- les ventes d'animaux de boucherie et charcuterie, se reporter au n^{o} 4933 ;

- les ventes de publications de presse, voir le n^{o} 4991 ;

- les produits pétroliers (CGI, art. 298, 2), cf. n^{os} 4981 et suiv. ;

- les associations de propriétaires qui réalisent des travaux d'intérêt agricole (CGI, art. 256 et 271).

A. Tabacs manufacturés

(CGI, art. 267, I, 298 quaterdecies, 298 quindecies ; BOI-TVA-BASE-10-20-60 au III)

I. Principe

4492

Les opérations portant sur les tabacs manufacturés sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun sous réserve des dispositions ci-après :

- la taxe est assise sur le prix de vente au détail à l'exclusion de la TVA ;

- elle est acquittée par le fournisseur (et non par le débitant de tabac) dans le même délai que le droit de consommation prévu par l'article 575 C du CGI.

II. Relations entre la France continentale et la Corse

4492-1

Depuis le 1er janvier 1993, les relations entre la France continentale et la région de Corse sont considérées comme des échanges intérieurs. Depuis le 1er janvier 1995, le monopole de distribution des tabacs est étendu à la Corse. Les dispositions applicables à la Corse sont donc identiques à celles applicables dans les départements du continent.

B. Opérations immobilières

(CGI, art. 266, 2 et 268)

4493

Voir les n°s 5100 et suiv.

C. Importations

(BOI-TVA-BASE-10-20-60 au II)

4494

La base d'imposition de la TVA à l'importation est déterminée par l'article 292 du CGI ; elle est constituée par la valeur définie par la législation douanière conformément aux règlements communautaires en vigueur. Toutefois, doivent être inclus dans la base d'imposition, comme dans le régime intérieur, les impôts, droits, taxes et prélèvements et notamment les taxes parafiscales perçues en addition de la TVA (taxes forestières par exemple) à l'exception de la TVA elle-même.

Par ailleurs, la base d'imposition doit comprendre :

- les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance qui interviennent jusqu'au premier lieu de destination des biens en France. Ce premier lieu de destination est le lieu mentionné sur le document de transport accompagnant la marchandise (lettre de voiture, notamment, ou tout autre document sous le couvert duquel les biens sont importés). À défaut de cette mention, le premier lieu de destination est celui où intervient la première rupture de charge. Bien entendu, les prestations de services correspondant à ces divers frais ne sont pas soumises à la TVA en régime intérieur ;

- depuis le 1er janvier 1996, et selon les dispositions de l'article 292 du CGI, les frais accessoires visés

à l'alinéa ci-dessus lorsqu'ils découlent du transport vers un autre lieu de destination à l'intérieur de la Communauté européenne, si ce dernier lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe.

En revanche, n'entrent pas en ligne de compte pour la détermination de la base d'imposition, les remises, rabais et autres réductions de prix acquis au moment de l'importation.

Depuis le 1er janvier 1996, lorsqu'un bien placé sous l'un des régimes mentionnés au b du 2 du I de l'article 291 du CGI en vigueur à cette date est mis à la consommation, sont également à comprendre dans la base d'imposition les prestations de services mentionnées au 6° du I de l'article 277 A du CGI et au 2° du III de l'article 291 du CGI (cf. n° 4402), autres que les frais accessoires visés ci-dessus.

Des précisions ont été apportées pour clarifier les règles de détermination de la base d'imposition à la TVA des biens importés (cf. BOI-TVA-BASE-10-20-60).

D. Spectacles

(CGI, art. 266, 1-a et 281 quater ; CGI, ann. III, art. 89 ter ; BOI-TVA-BASE-10-20-60)

I. Cinéma

(BOI-TVA-SECT-20-50)

4495

La base imposable à la TVA - y compris pour les salles d'art et d'essai - est constituée par le prix exigé du spectateur, à l'exclusion de la TVA elle-même et :

• des encaissements qui correspondent au soutien financier de l'État à l'industrie cinématographique lorsqu'ils constituent le complément du prix d'opérations imposables ;

• des versements effectués par le Centre national du cinéma et de l'image animée dans le cadre des compensations prévues au profit des petites entreprises cinématographiques.

II. Théâtres et certains spectacles de cirque

4496

La base imposable à la TVA est constituée par le prix exigé du spectateur, à l'exclusion de la TVA elle-même.

Pour plus de précisions voir BOI-TVA-BASE-10-20-60 et n° 4550.

III. Subventions versées aux maisons de la culture et aux centres d'action culturelle

(BOI-TVA-LIQ-30-20-40 au III)

4497

Ces établissements, qui ont des activités soumises à des taux différents, éprouvent des difficultés pour ventiler leurs subventions globales de fonctionnement ou d'équilibre entre ces diverses activités.

Dès lors il est admis qu'ils appliquent de manière uniforme sur le plan national la clé de répartition suivante :

- 80 % pour les spectacles vivants passibles du taux particulier de 2,10 % ;

- 8 % pour les séances cinématographiques soumises au taux réduit ;

- 12 % pour les autres activités imposables au taux normal.

E. Opérations de démolition

(CGI, art. 266, 1-a ; BOI-TVA-BASE-10-20-30, au III-B)

4498

Les entreprises de démolition peuvent :

- soit se porter acquéreurs des bâtiments à démolir ; le démolisseur accomplit dans ce cas une prestation pour son propre compte (CE, arrêt du 14 octobre 1981, req. n° 20776). Il n'est donc soumis à la TVA qu'au moment de la revente des biens usagés réutilisables (en l'état ou après réparation). La taxe est alors exigible selon les modalités particulières prévues pour les négociants en objets d'occasion ;

- soit démolir les bâtiments pour le compte du propriétaire et s'engager à retirer tous les matériaux et gravats que le maître de l'ouvrage ne désire pas récupérer. Le démolisseur fournit alors une prestation de service au propriétaire.

Les matériaux et déblais à récupérer par l'entreprise de démolition lui sont cédés gratuitement ou font l'objet d'une évaluation. Dans cette seconde hypothèse, la valeur retenue d'un commun accord s'impute sur le prix global de la démolition et le propriétaire verse la différence en numéraire (ou encaisse une soulte si la valeur des matériaux est supérieure au coût total de démolition).

Quelles que soient les stipulations du contrat relatives aux matières de récupération, la taxe sur la valeur ajoutée est due par le démolisseur sur le montant total du prix de démolition avant la déduction éventuelle de la valeur des matériaux à récupérer.

F. Travaux d'amélioration réalisés dans les logements sociaux

(CGI, art. 266, 6 ; BOI-TVA-IMM-20-10-20-10 au II-A)

4499

En ce qui concerne les livraisons à soi-même de travaux visées au 7° bis, au 7° quater, au 7° quinquies et au 7° sexies de l'article 257 du CGI, la TVA est assise sur le prix de revient total des travaux.

Titre 2 : Fait générateur et exigibilité

(CGI, art. 269, BOI-TVA-BASE-20)

4500

Les 1 et 2 de l'article 269 du CGI distinguent le fait générateur de la TVA de son exigibilité.

Le fait générateur de la taxe se définit comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe.

L'exigibilité se définit comme le droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe.

En principe, le fait générateur de la taxe et son exigibilité interviennent au même moment (cf. n° 4501 et suivants).

Cependant, ce principe comporte un certain nombre de dérogations (n° 4509 et suivants).

La notion d'exigibilité de la taxe présente un intérêt essentiel, pour l'application de l'impôt alors que le fait générateur n'est susceptible d'être utilisé, en pratique, que pour déterminer, en cas de changement de législation, le régime applicable.

C'est l'exigibilité qui détermine la période (mois, trimestre, etc.) au titre de laquelle le montant des opérations imposables doit faire l'objet d'une déclaration. De même, c'est le moment où la taxe applicable aux biens ou services acquis, livrés à soi-même ou importés devient exigible, qui détermine la date à laquelle le droit à déduction prend naissance chez l'utilisateur de ces biens ou services.

Chapitre 1 : Coïncidence entre le fait générateur et l'exigibilité de la TVA

4501

L'exigibilité de la taxe et le fait générateur coïncident en ce qui concerne les livraisons ainsi que les opérations immobilières et les livraisons à soi-même de biens.

A. Livraisons de biens

(BOI-TVA-BASE-20-10)

4502

L'exigibilité et le fait générateur de la taxe sont constitués par le même événement.

Le fait générateur se produit lorsqu'intervient le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire.

Ce principe :

- s'applique également à la remise matérielle d'un bien meuble corporel effectuée en exécution d'un contrat de vente à tempérament, d'un contrat de location-vente, ou d'un contrat de vente comportant une clause de réserve de propriété (le fait générateur intervient lorsque la livraison est effectuée, c'est-à-dire, dans ce cas, en application du c du 3° du II de l'art. 256 du CGI, lors de la remise matérielle du bien) ;

- ne s'applique pas aux livraisons de biens (autres que ceux visés ci-dessus) qui donnent lieu à établissement de décomptes ou paiements successifs.

Il est rappelé que la remise matérielle d'un bien intervenant en vertu d'un contrat de crédit-bail ou de « leasing » n'est pas considérée comme une livraison de bien (cf. n° 4211).

Une dérogation au principe exposé ci-dessus concerne :

1° les ventes de médicaments vétérinaires prescrits par ordonnance et administrés ou livrés comme prolongement direct d'un acte médical ou chirurgical que les vétérinaires font généralement figurer sur une note globale d'honoraires. Il est admis que ces ventes ne soient imposables qu'au moment de l'encaissement du prix.

2° les ventes de médicaments prescrits sur ordonnance des médecins propharmaciens revendeurs. Il est admis que ces ventes ne seront soumises à la TVA qu'au moment de l'encaissement des acomptes ou du prix correspondant. En revanche, les ventes de produits divers (cosmétiques par exemple) ainsi que les cessions de médicaments effectuées en exécution des ordonnances d'autres médecins demeurent imposées à la TVA au moment de la délivrance matérielle de ces biens.

Cas particulier du transfert.

4503

Le transfert est défini au III de l'article 256 du CGI comme l'expédition ou le transport (sauf dans certaines circonstances) par un assujetti ou pour son compte d'un bien pour les besoins de son entreprise à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne (cf. nos 2012 et suiv.). Le fait générateur de ces opérations intervient donc lors du départ de l'expédition ou du transport du bien.

B. Opérations immobilières

(CGI, art. 269 ; BOI-TVA-IMM-10-20-20)

4504

L'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, supprime, à compter du 11 mars 2010, les dispositions spécifiques du c du 1 de l'article 269 du CGI qui fixaient le fait générateur et par conséquent l'exigibilité de la taxe à la date de l'acte pour les mutations immobilières. La suppression de cette disposition conduit à déterminer le fait générateur et l'exigibilité selon les règles applicables à la généralité des livraisons de biens, c'est à dire au moment de la livraison (art. 269, 1-a et 2-a du CGI).

Toutefois, le a bis du 2 de l'article 269 du CGI prévoit que pour les livraisons d'immeubles à construire, la taxe est exigible lors de chaque versement des sommes correspondant aux différentes échéances prévues par le contrat en fonction de l'avancement des travaux.

Pour les livraisons à soi-même d'immeubles visées au I de l'article 257 du CGI, le fait générateur et l'exigibilité se produisent au moment de la livraison qui intervient lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire (art. 269, 1-b et 2-a du CGI).

Pour les livraisons à soi-même de travaux immobiliers visées au b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI, le fait générateur et l'exigibilité se produisent au moment de l'achèvement de l'ensemble des travaux. Toutefois, par dérogation, le fait générateur de la taxe intervient au dernier jour de chaque trimestre pour les livraisons à soi-même de travaux d'entretien effectués au cours de ce trimestre (art. 269, 1-d et 2-a du CGI).

C. Livraisons à soi-même de biens et prestations de services à soi-même

(BOI-TVA-BASE-20-40 au IV)

4505

Selon les dispositions de l'article 175 de l'annexe II au CGI, la TVA est exigible à la date de la première utilisation du bien que l'assujetti s'est livré à lui-même ou, pour les prestations de services à soi-même, à la date de l'exécution du service. L'exigibilité intervient donc au fur et à mesure de la réalisation des prestations.

Chapitre 2 : Séparation du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe

4508

Le fait générateur se distingue de l'exigibilité de la taxe pour certaines prestations de services et certaines livraisons de biens donnant lieu à paiements successifs.

A. Prestations de services

(BOI-TVA-BASE-20-20)

4509

Conformément aux dispositions du a du 1 de l'article 269 du CGI, le fait générateur de la TVA intervient, pour les prestations de services, lorsque ces prestations sont effectuées.

Le c du 2 de l'article 269 du CGI dispose, par ailleurs, que pour les prestations de services autres que celles visées au b bis du 2 de l'article 269 du CGI, la taxe est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération, ou, sur option du redevable, d'après les débits. concernant la date d'exigibilité relative aux rémunérations des huissiers et des notaires]. Ce même article prévoit qu'en cas d'escompte d'un effet de commerce, ou de transmission de créance, la taxe est exigible à la date du paiement de l'effet par le client ou à celle du paiement de la dette transmise entre les mains du bénéficiaire. D'autre part, il autorise les entrepreneurs de travaux immobiliers à opter pour le paiement de la taxe sur les livraisons dans les conditions et pour les travaux fixés par les articles 78 à 84 de l'annexe III au CGI (cf. n° 4525).

Cas particuliers :

I. Travail à façon

4510

Depuis le 1er janvier 1996, les opérations de travail à façon constituent des prestations de services. Le fait générateur de la taxe afférente à ces opérations intervient à la fin de l'exécution du travail. Elle est exigible lors de l'encaissement (ou sur option, lors du débit) en application des règles de droit commun.

II. Avances consenties par un établissement bancaire au titulaire d'un marché public

4511

Une entreprise qui détient des créances à l'encontre d'une collectivité publique peut obtenir des avances de trésorerie auprès d'établissements de crédit en contrepartie de la cession de ses créances.

Ces procédures de crédit ne soulèvent pas de difficulté en matière de TVA, lorsque l'exigibilité se situe au moment de la livraison des biens ou de la facturation (prestataires de services qui acquittent la taxe d'après les débits).

Lorsque l'exigibilité se situe au moment de l'encaissement, il a été décidé de de reporter l'exigibilité de la taxe au moment du paiement par la collectivité publique.

4512

Il est rappelé qu'en vertu du IV de l'article 256 du CGI, la cession ou la concession de biens meubles incorporels sont considérées comme des prestations de services (cession de droits, de brevets, de marques de fabrique, etc.).

B. Livraisons de certains biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou paiements successifs

(CGI, art. 269, 1-a bis et 2-a ; BOI-TVA-BASE-20-40)

4514

Lorsque les livraisons de biens, autres qu'effectuées dans le cadre de contrats de vente à tempérament ou de location-vente assortis d'une clause selon laquelle la propriété du bien est normalement acquise au détenteur ou à ses ayants droit au plus tard lors du paiement de la dernière échéance, donnent lieu à l'établissement de décomptes ou paiements successifs, le fait générateur intervient lors de l'expiration des périodes auxquelles se rapportent ces décomptes et encaissements.

Pour des raisons d'ordre pratique, l'administration a admis que l'exigibilité de la taxe afférente aux ventes de biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs n'intervienne qu'à la date de la facturation établie à la suite du relevé des compteurs, c'est-à-dire au moment des débits.

La possibilité de différer le paiement de la taxe jusqu'au moment des débits est expressément prévue par le second alinéa du a du 2 de l'article 269 du CGI.

Pour les redevables ayant exercé l'option, les débits constituent donc l'exigibilité légale de la taxe.

Le débit intervient lors de l'inscription des créances au compte client et coïncide donc le plus souvent avec la date d'émission de la facture.

C. Prestations de services à exécution successive portant sur plusieurs années

(CGI, 269, 1-a quater ; BOI-TVA-BASE-20-20 au II)

4515

Depuis le 1er janvier 2010, pour les prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur de services en application du 2 de l'article 283 du CGI, qui ont lieu de manière continue sur une période supérieure à une année et qui ne donnent pas lieu à des décomptes ou à des paiements durant cette période, le fait générateur de la taxe se produit à l'expiration de chaque année civile, tant qu'il n'est pas mis fin à la prestation de services.

D. Livraisons et transferts intracommunautaires effectués de manière continue pendant une période de plus d'un mois

(CGI, art. 269, 1-a quinquies)

4516

A compter du 1er janvier 2013, le fait générateur de la taxe se produit, pour les livraisons et transferts mentionnés au I de l'article 262 ter du CGI effectués de manière continue pendant une période de plus d'un mois civil, à l'expiration de chaque mois civil.

E. Prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application du 2 de l'article 283 du CGI

4517

Cf. n° 4524 (chapitre 5).

Chapitre 3 : Acquisitions intracommunautaires de biens

(CGI, art. 269, 2-d ; BOI-TVA-BASE-20-30)

A. Principe

4518

En application du a du 1 de l'article 269 du CGI, le fait générateur de la taxe intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire est effectuée. Celle-ci est considérée comme effectuée au moment où la livraison à l'intérieur du pays de biens similaires est considérée comme effectuée. Il convient donc pour déterminer le fait générateur des acquisitions intracommunautaires de se reporter aux précisions apportées au n° 4502.

Depuis le 1er juillet 2003, tout assujetti est tenu de s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, ou en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers pour les livraisons intracommunautaires de biens exonérées effectuées ainsi que pour les acomptes qui lui sont versés avant que l'une de ces opérations ne soit effectuée (CGI, art. 289, I).

4519

Pour les acquisitions intracommunautaires et, à compter du 1er janvier 2013, pour les livraisons et les transferts exonérés en application du I de l'article 262 ter du CGI, la taxe est donc exigible :

- le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur ;

- ou lors de la délivrance de la facture au titre de l'opération effectuée (à l'exclusion des factures d'acomptes) lorsque la facture est délivrée avant le 15 du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

B. Application

4520

1. La date de délivrance de la facture doit s'entendre de la date de la facture.

2. Seules les factures établies après la réalisation du fait générateur déterminent l'exigibilité de la taxe.

Avant la réalisation du fait générateur une facture (autre qu'une facture d'acompte) ne peut en principe pas être établie puisque la livraison (et donc l'acquisition) n'est pas réalisée.

En conséquence, lorsqu'une facture est émise avant que la livraison soit effectuée, c'est-à-dire avant l'intervention du transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire, cette facture s'analyse, sous réserve d'éventuels cas de facturation irrégulière, comme une facture d'acompte. Elle n'entraîne pas l'exigibilité de la TVA au titre de l'acquisition intracommunautaire.

Toutefois, la réception d'une facture avant l'intervention du fait générateur de l'acquisition peut entraîner l'exigibilité de la taxe due à ce titre dans les cas suivants :

- Établissement d'une facture mentionnant le prix total de l'opération au moment de l'expédition de la marchandise alors que le transfert de propriété ne s'opère qu'à la réception du bien.

Dans cette situation, la date de la facture précède le fait générateur d'une période équivalente aux délais d'acheminement du bien. Il est alors admis de considérer que la facture est établie au titre de l'opération réalisée. La taxe due sur l'acquisition peut donc être acquittée à la date de la facture.

Cette facture est également prise en considération pour l'exercice du droit à déduction. Elle doit donc être conservée par le redevable pour justifier l'exercice du droit à déduction dans les conditions de droit commun.

- Cas des périodiques vendus par abonnements (journaux, revues ou magazines hebdomadaires, mensuels, trimestriels).

La formule de l'abonnement à un périodique s'analyse comme la livraison successive de plusieurs biens selon une périodicité généralement fixée. La facture est délivrée au début de la période d'abonnement, le client acquittant dès ce moment le prix de toutes les livraisons à venir.

Les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de biens vendus selon la formule de l'abonnement doivent en principe déclarer la TVA au titre de l'acquisition de chaque bien le 15 du mois suivant celui de sa livraison (et donc de son acquisition).

Par mesure de simplification, il est admis que la facture qui est délivrée au début de la période d'abonnement détermine l'exigibilité de la taxe pour l'ensemble des acquisitions de biens comprises dans la période d'abonnement.

Cette solution ne s'applique toutefois que lorsque la périodicité des différentes livraisons est inférieure ou égale au trimestre.

3. Toute facture établie après la réalisation du fait générateur rend la taxe exigible sur le montant total de l'acquisition (si elle intervient avant le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur).

En effet, dès lors que le fait générateur est intervenu, l'émission par le fournisseur d'une facture mentionnant le prix total de l'opération est obligatoire.

Une facture délivrée après le fait générateur (mais avant le 15 du mois qui suit la réalisation de ce fait générateur) rend donc la taxe exigible pour le montant total de l'opération alors même que cette facture ne comporterait de façon irrégulière que la mention d'une partie du prix.

4521

Remarque :

Lorsqu'une facture est émise au titre d'une livraison (le transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire est intervenu) qui n'est pas suivie dans l'immédiat de l'expédition des biens concernés, la livraison ne constitue pas une livraison intracommunautaire exonérée dans le pays de départ (à défaut de transport, l'opération est en effet une livraison interne dans ce pays) et, corrélativement, la réception de cette facture par le client situé dans un autre État membre ne peut pas être regardée comme se rapportant à une acquisition intracommunautaire. Lorsque le bien est finalement expédié en France, le client réalise un transfert dans le pays de départ qui donne lieu à une affectation en France ; cette affectation est taxable et soumise aux obligations afférentes à ce type d'opérations dans les conditions de droit commun.

C. Exemple sous forme de tableau

4522

Voir le BOI-TVA-BASE-20-30 au II-C.

Chapitre 4 : Biens livrés ou services rendus à un intermédiaire agissant en son nom propre ou par un intermédiaire agissant en son nom propre

(BOI-TVA-BASE-20-40 au II)

4523

Le a ter du 1 de l'article 269 du CGI dispose que « pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires réputées effectuées en application du V de l'article 256 du CGI et du III de l'article 256 bis du CGI », le fait générateur se produit « au moment où l'opération dans laquelle l'assujetti s'entremet est effectuée ».

Les assujettis visés par cette disposition sont les intermédiaires qui agissent en leur nom propre (cf BOI-TVA-BASE-20-40).

La livraison de bien ou la prestation de services dont le fait générateur sert de référence est celle qui intervient entre l'intermédiaire et le tiers cocontractant (opération qui est l'objet de l'entremise).

Le fait générateur des livraisons de biens ou des prestations de services réputées exister en amont (entremise « à la vente ») ou en aval (entremise « à l'achat ») est le même que le fait générateur de l'opération visée à l'alinéa ci-dessus.

Exemples :

1. Entremise à la vente de biens ou de services.

Si le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) effectués par l'intermédiaire au profit du tiers cocontractant intervient le 30 mars, le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) réputée effectuée par le commettant au profit de l'intermédiaire intervient également le 30 mars.

2. Entremise à l'achat de biens ou de services.

Si le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) effectuée par le tiers cocontractant au profit de l'intermédiaire intervient le 25 mai, le fait générateur de la livraison de biens (ou de la prestation de services) réputée effectuée par l'intermédiaire au profit du commettant intervient le 25 mai.

Lorsqu'un intermédiaire intervient dans une livraison de biens en provenance d'un autre État membre, le fait générateur de l'acquisition intracommunautaire que réalise cet intermédiaire intervient au moment où la livraison au tiers cocontractant ou au commettant est effectuée.

Chapitre 5 : Prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application de l'article 283-2 du CGI

(CGI, art. 269, 2-b bis ; BOI-TVA-BASE-20-20)

4524

Depuis le 1er janvier 2010, pour les prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application du 2 de l'article 283 du CGI, la taxe est exigible lors du fait générateur, ou lors de l'encaissement des acomptes.

Chapitre 6 : Modifications de l'exigibilité à la suite d'une option

Les prestataires de services ont la possibilité de modifier, sur option, l'exigibilité de la taxe.

A. Option pour le paiement de la TVA d'après les débits

(CGI, art. 269, 2-c ; CGI, ann. III, art. 77 ; BOI-TVA-BASE-20-50-10)

4525

Depuis le 1er janvier 2004, le régime d'autorisation préalable est remplacé par une simple option auprès des services fiscaux.

I. Modalités et portée de l'option

1. Redevables pouvant acquitter la TVA d'après les débits.

4525-1

Les redevables qui effectuent des opérations soumises à la TVA pour lesquelles la taxe est exigible lors de l'encaissement, peuvent, dans les conditions fixées par l'article 77 de l'annexe III au CGI, opter pour acquitter la taxe d'après les débits. Sont concernés :

- les prestataires de services, à l'exception, depuis le 1er janvier 2010, des prestations de services visées au b bis du 2 de l'article 269 du CGI (cf. n° 4524) ;

- les exploitants agricoles ;

- les éditeurs de publications de presse ;

Cette procédure s'applique également aux redevables qui effectuent des livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid ou de biens similaires donnant lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs.

2. Forme de l'option.

4525-2

L'option doit être formulée de manière expresse. Les redevables qui entendent acquitter la TVA d'après les débits doivent en faire la déclaration écrite, par lettre simple, auprès du service des impôts dont ils relèvent pour le paiement de la taxe (CGI, annexe III, art. 77, 1-al.1).

3. Opérations concernées.

4525-3

L'option est globale. Elle s'applique donc à l'ensemble des opérations réalisées par les redevables (CGI, annexe III, art. 77, 1-al.2).

L'option s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été exercée (CGI, annexe III, art. 77, 2-al.1).

II. Renonciation à l'option pour le paiement d'après les débits

4525-4

Tout redevable qui a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits a la faculté de renoncer à cette option. Cette renonciation doit être expresse. Les redevables doivent en faire la déclaration écrite, par lettre simple, auprès du service des impôts dont ils relèvent pour le paiement de la taxe.

Dans ce cas, le régime du paiement d'après les encaissements s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la renonciation a été déclarée (CGI, annexe III, art. 77, 2, 2ème alinéa).

Pour les livraisons de biens qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs (CGI, art. 269, 2-a), le régime fixant l'exigibilité à l'expiration des périodes auxquelles les décomptes ou encaissements se rapportent s'applique aux opérations pour lesquelles l'expiration de la période intervient à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la renonciation a été déclarée.

III. Conséquences du paiement d'après les débits

4525-5

Le remplacement de l'autorisation préalable par une option expresse n'a pas modifié les conséquences du paiement d'après les débits pour les redevables qui ont opté et pour les clients auxquels la taxe est facturée. Il est rappelé, à cet égard, qu'il n'est plus imposé aux redevables d'indiquer sur leurs factures le fait qu'ils acquittent la TVA d'après les débits. Toutefois, l'exercice du droit à déduction étant lié à l'exigibilité de la taxe, il est conseillé aux redevables acquittant la taxe d'après les débits d'en informer leurs clients par une mention adéquate sur les factures qu'ils délivrent.

En ce qui concerne les conséquences au regard de l'autorisation d'acquitter la TVA selon le bordereau de recettes pour les entreprises de spectacles, cf. n° 4528.

IV. Entrée en vigueur

4525-6

Le dispositif d'option s'applique aux opérations réalisées à compter du 1er janvier 2004. Les

autorisations d'acquitter la TVA d'après les débits accordées avant le 1er janvier 2004 demeurent valables tant que les redevables n'expriment pas, par demande écrite, leur désir de revenir au régime du paiement d'après les encaissements, dans les conditions précisées au n° 4525-4.

Il en va de même des autorisations accordées aux redevables qui réalisent des livraisons donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs.

B. Option pour le paiement de la TVA sur la livraison de travaux immobiliers

(CGI, art. 269, 2-c et CGI, ann. III, art. 78 à 84 ; BOI-TVA-BASE-20-50-10 au III)

I. Redevables concernés

4526

Les entrepreneurs de travaux immobiliers peuvent opter pour le paiement de la TVA sur la livraison qui s'entend, en principe, de la remise de l'immeuble au maître de l'ouvrage ; la livraison ne peut pas être postérieure à l'occupation ou à l'utilisation des locaux.

II. Travaux ouvrant droit à l'option

(CGI, ann. III, art. 78)

4526-1

Seuls peuvent être soumis au paiement de la TVA d'après la livraison, les travaux immobiliers :

- passibles du taux normal (cf. n° 4531) et exécutés dans le cadre d'un marché unique comportant pour un même entrepreneur, la fourniture de biens meubles et leur installation ou leur incorporation à un ouvrage immobilier ;

- lorsque la valeur de vente toutes taxes comprises des appareils ou matériels fournis, indispensables au fonctionnement de l'installation ou incorporés à l'ouvrage immobilier, excède 50 % du montant total du marché.

Les travaux immobiliers soumis au taux intermédiaire jusqu'au 31 décembre 1992 ne bénéficiaient donc pas de cette option.

Compte tenu de la suppression de ce taux et pour maintenir le régime décrit ci-dessus, l'article 78 de l'annexe III au CGI exclut de l'option pour le paiement de la TVA sur les livraisons les travaux immobiliers suivants, concourant :

- à la construction, à la livraison, à la réparation ou à la réfection des voies et bâtiments de l'État et des collectivités locales, ainsi que de leurs établissements publics autres que ceux à caractère industriel ou commercial assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ;

- à la construction et à la livraison des immeubles destinés à être affectés à l'habitation pour les trois quarts au moins de leur superficie ;

- à la réparation et à la réfection des locaux d'habitation ainsi que des parties communes des immeubles dont les trois quarts au moins de la superficie sont affectés à l'habitation ;

- à la construction, à la livraison, à la réparation et à la réfection des immeubles affectés à l'exercice public du culte et des locaux annexes nécessaires à cette activité ;

- aux travaux immobiliers réalisés par les redevables inscrits au répertoire des métiers placés par option sous le régime simplifié d'imposition.

III. Conditions et modalités de l'option

(CGI, ann. III, art. 79)

4526-2

L'option se présente sous la forme d'une déclaration par laquelle l'entrepreneur prend l'engagement d'acquitter la TVA lors de la livraison des travaux immobiliers pour tous les marchés passés à compter de la date de cette déclaration. Pour les entreprises nouvelles ou ayant modifié leur activité, l'option

doit être formulée dans les quinze jours du commencement ou de la modification de l'activité. L'entrepreneur peut y renoncer à tout moment et la renouveler à l'expiration d'un délai d'un an à compter de cette renonciation.

L'option a un caractère global et concerne tous les travaux remplissant les conditions prévues par les textes (cf. II, ci-dessus).

Elle doit être mentionnée sur les factures[1] ou mémoires[1] délivrés et entraîne l'interdiction de facturer la TVA avant la livraison afin que le client n'opère pas la déduction de la taxe sans attendre l'intervention du fait générateur. Le non-respect de ces deux dernières conditions entraîne l'annulation de l'option et l'exigibilité de la TVA sur tous les acomptes perçus.

[1] Cette obligation expresse est supprimée à compter du 1er juillet 2003. Toutefois, il est recommandé aux entrepreneurs de maintenir cette mention.

Les entrepreneurs de travaux immobiliers qui, compte tenu des conditions ainsi posées, ne seraient pas en mesure d'opter pour le paiement de la TVA sur les livraisons, gardent la faculté d'exercer une option pour le paiement de la TVA d'après les débits, dans les conditions fixées ci-dessus aux n^{os} 4525 et suiv.

C. Autres modifications de l'exigibilité

I. Opérations immobilières : paiement selon les encaissements

4527

La taxe due sur les opérations de promotion immobilière est exigible à la date de l'acte de vente de l'immeuble. Cependant, pour permettre aux professionnels d'étaler le paiement de la taxe sur toute la période de construction, ils peuvent, sous certaines conditions, payer la taxe selon les encaissements (cf. n° 5114).

Cette possibilité ne peut être exercée dans le cas du bail à construction soumis à la TVA par option soit du bailleur, soit du preneur.

II. Spectacles : paiement d'après les bordereaux de recettes

4528

Pour les opérations réalisées avant le 1er janvier 2004, les entreprises de spectacles pouvaient être autorisées à acquitter la TVA d'après les bordereaux de recettes établis à l'issue de chaque représentation.

Cette autorisation était accordée dans les mêmes conditions que l'autorisation de paiement de la TVA d'après les débits.

Pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2004, les obligations des entreprises de spectacles autorisées à acquitter la TVA d'après le relevé ou bordereau de recettes mentionné à l'article 50 sexies H de l'annexe IV au CGI sont assouplies : ces entreprises peuvent acquitter la taxe d'après le bordereau de recettes si elles ont formulé une option en ce sens dans les conditions prévues aux n^{os} 4525 et suiv. Elles pourront y renoncer selon les modalités prévues au n° 4525 et suiv.

Les autorisations d'acquitter la TVA d'après le bordereau de recettes accordées avant le 1er janvier 2004 demeurent valables tant que les redevables n'expriment pas, par demande écrite, leur désir de revenir au régime du paiement d'après les encaissements dans les conditions précisées au n° 4525 et suiv.

Partie 3 : Liquidation et taux de la TVA

(BOI-TVA-LIQ)

4530

À compter du 1er janvier 2014, le taux normal de la TVA est porté de 19,6 à 20 % et le taux de 7 % est, sous réserve de certaines dispositions transitoires, porté à 10 %. Le taux de 5,5 % est maintenu. Le taux de 8 % applicable à certaines opérations en Corse est porté à 10 %. Les taux de TVA applicables dans les départements d'outre-mer ne sont pas modifiés.

Conformément au B du III de l'article 68 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, les augmentations de taux de TVA prévues par l'article 68 précité s'appliquent aux opérations dont le fait générateur intervient **à compter du 1er janvier 2014**.

Toutefois, elles ne s'appliquent pas aux encaissements pour lesquels la TVA est exigible avant cette date. Ainsi, lorsque l'exigibilité de la taxe est intervenue avant le 1er janvier 2014 et que le fait générateur survient postérieurement à cette date, le taux de TVA applicable est celui en vigueur au moment de l'exigibilité.

Les conditions de mise en œuvre des taux de TVA de 5,5 %, 10 % et 20 % sont précisées au BOI-TVA-LIQ-50.

> **Remarque** : Jusqu'au 31 décembre 2013, le taux normal de TVA était fixé à 19,6 % et les taux réduits étaient fixés à 5,5 % et 7 %.
>
> L'article 6 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 a supprimé la réduction du taux réduit de 5,5 % à 5 %, mais ne remet pas en cause les augmentations de taux prévues par la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

Les **taux principaux** de la TVA applicables en France métropolitaine sont traités :

- au titre 1, pour le taux normal de **20 %** (n° 4531) ;

- au titre 2, pour les taux réduits de **5,5 %**, **10 %** (n° 4534) ;

- au titre 3, pour le taux particulier de **2,1 %** ainsi que les opérations auxquelles il s'applique en France métropolitaine (n° 4580).

Les **taux particuliers** applicables à certaines opérations effectuées dans les départements de la Corse et dans ceux de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion font l'objet de commentaires à la septième partie du présent livre (cf. n° 4860 et suiv.).

Les taux de TVA s'appliquent à des bases hors taxes, qui n'incluent pas la TVA mais doivent comprendre les impôts, droits, taxes et prélèvements de toute nature assis en addition à la TVA et suivant les mêmes règles que celle-ci ainsi que la cotisation sur les boissons alcooliques.

Le tableau suivant donne, dans la colonne 1, les taux légaux de la TVA applicables à des bases hors taxes ; les taux indiqués dans la colonne 2 permettent de calculer la taxe exigible à partir du prix taxe comprise ; la colonne 3 permet d'obtenir, par affectation de coefficients de conversion à des bases taxe comprise, les bases hors taxe correspondantes. Ces coefficients de conversion sont obtenus selon la formule de calcul suivante (dans laquelle T désigne le taux de la TVA) :

100/100+T

Taux	Taux légal sur prix HT 1	Taux sur prix TTC 2	Coefficient de conversion 3
Réduits	5,5	5,213	0,947
	10	9,090	0,909
Normal	20	16,666	0.8333

Les modalités de taxation obéissent à diverses règles d'ordre général :

- en principe, le taux qui concerne un produit déterminé s'applique aux opérations de vente, d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de livraison, de commission, courtage et façon portant sur ce même produit. Les opérations (réparation, location) autres que celles mentionnées ci-dessus peuvent être passibles d'un taux différent de celui applicable au produit ;

- tous les éléments et frais accessoires constitutifs de la base d'imposition d'une opération passible de la taxe sur la valeur ajoutée doivent être soumis au même taux d'imposition que le prix de base de l'opération à laquelle ils se rattachent, même s'ils font l'objet d'une facturation distincte. Tel est le cas pour les frais d'assurance, de crédit, d'emballage, d'outillage, de transport, dès lors qu'ils ne constituent qu'un complément du prix principal, ainsi que pour les droits, taxes et prélèvements incorporés dans la base d'imposition et les indemnités et subventions taxables ;

- un produit composé d'éléments relevant de taux différents est passible du taux propre au produit composé lui-même. Lorsque plusieurs produits ou services sont passibles de taux différents mais sont vendus sous un prix global, chacun doit être soumis à l'imposition à raison de son prix et au taux qui lui est propre ;

- les emballages vendus isolément sont en principe taxés au taux normal. Lorsque les emballages sont vendus avec le produit, ils supportent, en général, le taux applicable au produit ; cependant, lorsqu'un produit est vendu dans un contenant tel que coffret, bonbonnière, vase, etc. passible d'un taux différent, le prix de vente total doit être soumis au taux applicable à l'élément dont la valeur est la plus élevée, sauf si le contenant est facturé à part, auquel cas il peut être imposé distinctement. Une exception à cette règle vise les produits alimentaires qui sont vendus dans des récipients en verre même décorés : ces produits sont taxés au taux de l'aliment, quelle que soit la valeur relative du contenu et du contenant.

Titre 1 : Le taux normal de la TVA

(CGI, art. 278 ; BOI-TVA-LIQ-20)

4531

A compter du **1er janvier 2014**, le taux normal de la TVA est fixé à **20 %** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 68). Il est était de 19,6% auparavant.

Le taux normal étant applicable **aux opérations imposables qui ne sont pas expressément soumises à un autre taux, son champ d'application ne saurait être défini que par élimination**.

En conséquence, les opérations qui ne relèvent pas d'un taux réduit ou d'un taux particulier sont imposables au taux normal (cf. BOI-TVA-LIQ-20).

Chapitre 1 : Produits et services soumis au taux normal

4532

Sont notamment imposables au taux normal :

- les véhicules automobiles, motocyclettes et cycles ;

- le matériel audiovisuel, vidéo, photographique ou cinématographique ;

- les perles et pierres précieuses, ouvrages composés de pierres, perles ou métaux précieux ;

- le caviar ;

- les opérations de crédit-bail et de location de voitures automobiles neuves ou d'occasion, conçues pour le transport de personnes physiques ou à usages mixtes ;

- les locations de cassettes préenregistrées ;

- les tabacs ;

- les rémunérations perçues par les organisateurs et les intermédiaires de la loterie nationale, du loto national et des paris mutuels hippiques ;

- les publications ayant fait l'objet de restrictions de vente ou de publicité prévues par l'article 14 de la loi no 49-956 du 16 juillet 1949 ;

- les biens et services à caractère pornographique (CGI, art. 279 bis) ;

- les droits perçus pour l'accès aux labyrinthes végétaux (RES N° 2008/27 au BOI-TVA-LIQ-30-20-50) ;

- les ventes à consommer sur place de boissons alcooliques.

Chapitre 2 : Biens et services visés à l'article 279 bis du CGI

4533

En vertu de l'article 279 bis du CGI, le taux normal s'applique aux biens et services qui font l'objet des

développements ci-dessous :

A. Publications

4533-1

Le taux normal s'applique aux publications (livres, journaux, revues) qui, en raison de leur caractère licencieux ou pornographique ou de la place faite au crime et à la violence, ont fait l'objet d'au moins deux des interdictions suivantes :

- Interdiction de vente aux mineurs de moins de 18 ans ;

- Interdiction d'exposition à la vue du public et de publicité par la voie d'affiches ;

- Interdiction de toute publicité.

B. Films

4533-2

La TVA est perçue au taux normal sur les cessions de droits portant sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence. Les droits d'entrée pour les séances au cours desquelles ces mêmes films sont projetés sont soumis au même taux.

Les spectacles cinématographiques visés par ces mesures sont désignés par le ministre chargé du cinéma, après avis de la commission de contrôle des films cinématographiques, par arrêtés de classement publiés au JO sous le timbre du ministère de la Culture.

Les recettes accessoires (ventes de programmes, recettes de vestiaires, etc.), réalisées à l'occasion de ces séances demeurent soumises à la TVA selon le régime qui leur est propre.

Les recettes revenant aux producteurs et distributeurs de films pornographiques ou d'incitation à la violence sont également imposées au taux normal.

L'application du taux normal est indépendante de la forme juridique de l'exploitation ainsi que des exonérations et des réductions de taux prévues par les dispositions légales en vigueur. En conséquence, le taux normal s'applique aux ciné-clubs qui projettent les films en cause, même s'ils bénéficient par ailleurs de l'exonération prévue au 1° du 7 de l'article 261 du CGI (associations sans but lucratif).

Le taux normal de la TVA est applicable, en principe, aux opérations réalisées à compter du premier jour de la semaine cinématographique qui suit la date de publication des arrêtés de classement au JO.

C. Théâtre

4533-3

Les représentations théâtrales à caractère pornographique sont soumises au taux normal de la TVA. Ces spectacles ne peuvent, en aucun cas, bénéficier des exonérations de TVA prévues par les dispositions législatives en vigueur.

D. Oeuvres pornographiques ou d'incitation à la violence sur cassettes vidéo

4533-4

Le taux normal s'applique aux opérations y compris les locations, portant sur les films et supports vidéographiques qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou d'incitation à la violence.

Les cessions de droits portant sur les œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence diffusées sur support vidéographique sont également soumises au taux normal de la TVA.

Il en est de même des droits d'entrée pour les séances au cours desquelles ces œuvres font l'objet d'une représentation publique par ce support.

E. Prestations de services et livraisons de biens réalisées dans les établissements interdits aux mineurs

4533-5

Les prestations de services et les livraisons de biens réalisées dans les établissements dont l'accès est interdit aux mineurs en raison de leur caractère licencieux ou pornographique, sont soumises au taux normal de la TVA.

Titre 2 : Les taux réduits de la TVA

(CGI, art. 278-0 bis à 279-0-bis ; BOI-TVA-LIQ-30)

4534

Depuis le 1er janvier 2012, le champ d'application du taux réduit de 5,5 % de la TVA est restreint aux seuls biens et services listés à l'article 278-0 bis du CGI.

L'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a introduit un nouveau taux réduit de 7 %.

Remarque : Les opérations soumises au taux réduit de 7 % sont celles qui relevaient du taux de 5,5 % avant le 1er janvier 2012, à l'exception de certains biens et services limitativement énumérés par l'article 278 0-bis du CGI.

A compter du **1er janvier 2014**, le taux de 5,5 % est maintenu et le taux de 7 % est, sous réserve de certaines mesures transitoires, porté à **10 %** (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 68 ; loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 6 ; loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 21).

Les biens et prestations suivants prévus à l'article 278 0-bis du CGI sont soumis au taux réduit de 5,5 % (Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 6, 7, 8, 29) :

1) **l'eau et les boissons non alcooliques ainsi que les produits destinés à l'alimentation humaine** à l'exception des produits relevant du taux normal prévu à l'article 278 du CGI, sous réserve des ventes à emporter et à livrer ;

2) a. **les appareillages pour handicapés** visés aux chapitres 1er et 3 à 7 du titre II et au titre IV de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale ;

b. **les appareillages pour handicapés** mentionnés au titre III de la liste précitée, ou pris en charge au titre des prestations d'hospitalisation définies aux articles L. 162-22-6 et L. 162-22-7 du code de la sécurité sociale et dont la liste est fixée par arrêté conjoint du ministre chargé de la santé et du ministre chargé du budget ;

c. **les équipements spéciaux**, dénommés aides techniques et autres appareillages, dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget et qui sont conçus exclusivement pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves ;

d. les autopiqueurs, les appareils pour lecture automatique chiffrée de la glycémie, les seringues pour insuline, les stylos injecteurs d'insuline et les bandelettes et comprimés pour l'autocontrôle du diabète ;

e. **les appareillages** de recueil pour incontinents et stomisés digestifs ou urinaires, les appareillages d'irrigation pour colostomisés, les sondes d'urétérostomie cutanée pour stomisés urinaires, les solutions d'irrigation vésicale et les sondes vésicales pour incontinents urinaires ;

f. **les ascenseurs et matériels assimilés**, spécialement conçus pour les personnes handicapées et dont les caractéristiques sont fixées par arrêté du ministre de l'économie et des finances.

3) **les livres**, y compris leur location. Le présent 3° s'applique aux livres sur tout type de support physique, y compris ceux fournis par téléchargement (dispositions applicables aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2013).

4) **les abonnements relatifs aux livraisons d'électricité** d'une puissance maximale inférieure ou égale à 36 kilovoltampères, d'énergie calorifique et de gaz naturel combustible, distribués par réseaux, ainsi que la fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à 50 % à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération ;

5) **la fourniture de repas dans les cantines scolaires** par des prestataires extérieurs dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degré ;

6) **la fourniture de logement et de nourriture dans les maisons de retraite**, les établissements accueillant des personnes handicapées et, **à compter du 1er janvier 2014, dans les logements-foyers** mentionnés à l'article L. 633-1 du code de la construction et de l'habitation et les établissements mentionnés au b du 5° et aux 8° et 10° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles. Ce taux s'applique également aux prestations exclusivement liées, d'une part, à l'état de dépendance des personnes âgées et, d'autre part, aux besoins d'aide des personnes handicapées, hébergées dans ces établissements et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne ;

7) **les prestations de services exclusivement liées, d'une part, à l'état de dépendance des personnes âgées et, d'autre part, aux besoins d'aide des personnes handicapées** qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne, fournies par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L. 7232-1-1 du code du travail, dont la liste est fixée par le décret n° 2013-510 du 17 juin 2013.

8) a) **Les spectacles suivants** : théâtres, théâtres de chansonniers, cirques, concerts ; spectacles de variétés, à l'exception de ceux qui sont donnés dans les établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances (disposition applicable aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2013) ;

b) Le prix du billet d'entrée donnant exclusivement accès à des **concerts** donnés dans des établissements où il est servi facultativement des consommations pendant le spectacle et dont l'exploitant est titulaire de la licence de la catégorie mentionnée au 1° de l'article D. 7122-1 du code du travail (disposition applicable aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2013).

9) **Les droits d'entrée dans les salles de spectacles cinématographiques**, quels que soient le procédé de fixation ou de transmission et la nature du support des œuvres ou documents audiovisuels qui sont présentés (Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 7 ; disposition applicable aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2014) ;

10) **Les cessions de droits patrimoniaux portant sur des œuvres cinématographiques** représentées au cours des séances de spectacles cinématographiques mentionnées à l'article L. 214-1 du code du cinéma et de l'image animée ou dans le cadre de festivals de cinéma (Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 7 ; disposition applicable aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2014).

11) a) **Les importations d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité**, ainsi que sur les acquisitions intracommunautaires, effectuées par un assujetti ou une personne morale non assujettie, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité qu'ils ont importés sur le territoire d'un autre Etat membre de l'Union européenne (Loi de finances pour 2014, art. 8 ; disposition applicable aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014) ;

b) **Les acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art** qui ont fait l'objet d'une livraison dans un autre Etat membre par d'autres assujettis que des assujettis revendeurs (Loi de finances pour 2014, art. 8 ; disposition applicable aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014).

Par ailleurs, l'article 9 de la loi de finances pour 2014 étend l'application du taux réduit de 5,5 % aux **travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans**. Le taux de 5,5 % s'applique aux travaux éligibles pour lesquels la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2014 (CGI, art. 278-0 bis A).

L'imposition au taux réduit des livraisons, livraisons à soi-même, ventes et apports de certains immeubles destinés au logement social (CGI, art. 278 sexies et suiv.), ou des livraisons aux investisseurs institutionnels de logements intermédiaires (CGI, art. 279-0 bis A) est décrite n^{os} 5118 et suiv et 5130-1.

Les autres opérations auparavant soumises au taux réduit de 7 % relèvent, sous réserve de certaines dispositions transitoires, du taux réduit de 10 %.

Remarque : Les ventes de terrains à bâtir ou de biens assimilés à des personnes bénéficiaires de l'avance aidée de l'État pour la construction, l'acquisition et l'amélioration de logements en accession à la propriété (« prêt à taux zéro »), créée par le décret n° 95-1064 du 29 septembre 1995, sont passibles de la TVA au taux normal.

Chapitre 1 : Les produits imposables au taux réduit

A. Produits destinés à l'alimentation humaine

(CGI, art. 278-0 bis et 279 ; BOI-TVA-LIQ-30-10-10)

4535

Le taux de 5,5 % s'applique à l'ensemble des produits destinés à l'alimentation humaine, à l'exception des boissons alcooliques, des produits de confiserie, des chocolats et produits composés contenant du chocolat ou du cacao, de la margarine et des graisses végétales et du caviar qui relèvent du taux normal.

Sous le terme de caviar, on désigne des préparations salées ou marinées d'œufs de différentes espèces d'esturgeons. Les succédanés de caviar demeurent imposables au taux de 5,5 %.

La fourniture de taureaux dans le cadre de l'organisation de corridas ne peut bénéficier du taux réduit de TVA dès lors qu'elle constitue une composante d'une prestation unique (toreros, membres de la troupe, chevaux, transport, taureaux, etc.) relevant du taux normal.

I. Ventes à emporter

4535-1

Les ventes à emporter de produits alimentaires sont soumises au taux du produit, soit en règle générale le taux réduit de la TVA (CGI, art. 278 bis).

Les ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate, sont soumises au taux réduit de la TVA de 10 %, à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques qui relèvent du taux normal de la TVA (CGI, art. 279, n).

Les ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate consistent en la fourniture de nourriture préparée et/ou de boissons, destinées à une consommation immédiate, c'est-à-dire dans les instants suivant l'achat, que ces produits soient vendus chauds ou froids. Ces produits ne sont pas destinés à être conservés par le consommateur. Cette situation découle des caractéristiques du produit lorsqu'il est nécessaire de le consommer très rapidement pour que son goût ne s'altère pas ou pour que le produit ne se gâte pas. La circonstance que le client ne souhaite pas ou ne puisse pas consommer immédiatement le produit en question ne fait pas obstacle à sa taxation au taux réduit de 10 %, sous réserve des produits surgelés et plats cuisinés lorsqu'ils ne sont pas consommés immédiatement dans les locaux du vendeur.

> **Remarque :** Pour la distinction entre ventes à consommer sur place et ventes à emporter en vue d'une consommation immédiate se référer au BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-70 au VI.

En revanche, les produits vendus sous un emballage permettant leur conservation ne sont pas considérés comme des ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate, ils bénéficient du taux réduit de 5,5% (pour plus de précisions voir BOI-TVA-LIQ-30-10-10 au IV).

II. Ventes à consommer sur place

(CGI, art. 279, m).

4535-2

Les ventes à consommer sur place sont soumises au taux réduit de la TVA de 10 %, à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques qui relèvent du taux normal de la TVA.

III. Précisions relatives à certains produits

4536

1. Eau et boissons non alcooliques.

L'eau et les boissons non alcooliques sont passibles du taux réduit de 5,5 %. Sont concernés :

1°. L'eau dite « du robinet » quelle que soit sa destination. En revanche le taux normal s'applique à

l'eau chaude utilisée pour le chauffage et aux eaux de laboratoire filtrées, stérilisées ou pasteurisées et aux eaux distillées.

2°. Le lait livré pour l'alimentation soit à l'état naturel, pasteurisé ou homogénéisé ; soit à l'état concentré, sucré ou non sucré ; soit en poudre, sucré ou non sucré ; les laits aromatisés - même au chocolat - ou fermentés, ou les deux à la fois ; les yaourts ou yoghourts, la crème de lait.

3°. Les boissons non alcooliques.

Le taux de 5,5 % s'applique à l'ensemble des boissons non alcooliques et notamment aux :

- eaux de source ou minérales, gazéifiées ou non ;

- jus de fruits et légumes non fermentés qui ne comportent pas de traces d'alcool supérieures à 1,2 % vol. ;

- limonades, sirops, sodas, etc. ;

- boissons non alcooliques à base de cafés, thés, chicorées, succédanés et mélanges de ces produits ;

- produits solides ou liquides destinés à la confection de boissons par addition d'eau ou de lait.

4°. Les vinaigres comestibles. Le taux de 5,5 % est applicable quelle que soit la destination ultérieure des produits (consommation en l'état ou fabrication de produits alimentaires).

Les vins, cidres et alcools utilisés à la fabrication de ces vinaigres bénéficient également du taux de 5,5 %.

4537

2. Produits alimentaires autres que les boissons :

Les produits destinés à l'alimentation humaine autres que les boissons alcooliques sont en principe soumis au taux de 5,5 %. Par exception, sont passibles du taux normal de 20 % :

1°. Les produits de confiserie (bonbons, caramels, nougats, cachous, fruits et produits végétaux confits, pâtes d'amandes, etc.) ;

2°. Les chocolats et produits composés contenant du chocolat ou du cacao. Toutefois, le chocolat (point 3 du A de l'annexe I au décret n° 2003-702 du 29 juillet 2003), le chocolat de ménage au lait (point 5 du A de l'annexe I au décret du 29 juillet 2003), ainsi que les fèves de cacao et le beurre de cacao sont admis au taux réduit de 5,5 %. A compter du 1er janvier 2006, sont également admis au taux réduit de 5,5 % les bonbons de chocolat . Il en est de même de la pâtisserie sèche - y compris les biscuits additionnés de chocolat et les barres céréalières au chocolat - , des pâtes à tartiner au cacao, des crèmes-desserts au chocolat et des petits déjeuners en poudre.

3°. Les margarines, les graisses végétales ainsi que tous les mélanges de matières grasses qui ne sont pas exclusivement d'origine laitière.

Par contre, les huiles fluides alimentaires, ainsi que les graines, les fruits oléagineux, les huiles végétales concrètes (végétaline) et les huiles végétales utilisés pour la fabrication des huiles fluides alimentaires sont imposables au taux de 5,5 %. Les huiles fluides alimentaires supportent une taxe additionnelle. A compter du 1er juillet 2014, les huiles végétales livrées à des fins non alimentaires notamment, pour la production d'agrocarburant sont passibles du taux normal de TVA (cf. BOI-TVA-LIQ-30-10-10).

Remarques :

1. Les fromages, beurre et crème de lait relèvent du taux de 5,5 % à l'exception des beurres et crèmes de lait chocolatés qui demeurent passibles du taux normal.

Les « spécialités laitières à tartiner allégées » ou à « teneur lipidique réduite » dont les matières grasses sont exclusivement d'origine laitière sont soumises au taux de 5,5 %. Les pâtes à tartiner allégées comportant des matières grasses qui ne sont pas exclusivement d'origine laitière (mélange de graisses végétales et animales par exemple) relèvent du taux normal.

2. Les compléments alimentaires sont définis à l'article 2 du décret n° 2006-352 du 20 mars 2006. Ces produits sont soumis au taux réduit de 5,5 % de la TVA prévu au 1° du A de l'article 278-0 bis du CGI. Ceux d'entre eux qui pourraient être qualifiés de médicaments par l'Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé (AFSSAPS) relèvent du taux réduit de 10 % en vertu de l'article 278 quater du CGI dès lors qu'ils ne font pas l'objet d'un refus ou d'une suspension d'autorisation de commercialisation par les autorités compétentes.

Remarque : Les nutriments pouvant être employés dans la fabrication des compléments alimentaires sont définis par l'arrêté du 9 mai 2006 modifié par les arrêtés des 14 et 17 novembre 2006.

B. Produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture, non transformés, sous-produits d'animaux de boucherie et de charcuterie

(CGI, art. 278 bis, 3° ; BOI-TVA-LIQ-30-10-20)

4538

Les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture (œufs, viandes, volailles, poissons, fruits, légumes, etc.) n'ayant subi aucune transformation sont soumis à la TVA au taux de **10 %** (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) y compris, les produits de la sylviculture n'ayant subi aucune transformation, c'est-à-dire :

- les arbres sur pied ;

- les arbres abattus simplement ébranchés et éventuellement tronçonnés ainsi que les bois abattus ; grumes, rondins d'une longueur au moins égale à un mètre et bois de trituration. Les opérations de façon portant sur ces produits (abattage et tronçonnage des arbres sur les coupes de bois par exemple) bénéficient également du taux réduit de 10 % ;

- les rondins ou sarments de vignes, rafles de maïs, aiguilles et écailles de pins lorsqu'ils ont simplement été séchés, triés ou dépoussiérés.

Bénéficient également du taux réduit de 10 % les produits de l'horticulture qui n'ont subi aucune transformation, c'est à dire les produits dans l'état où ils sont généralement obtenus au stade agricole :

- les fleurs fraîches ou séchées, vendues avec ou sans feuillage ;

- les plantes vivantes ;

- le gazon en plaque ;

- les plants horticoles (arbres et arbustes) d'ornement, ainsi que les plants utilisés pour l'horticulture maraîchère et les arbres fruitiers.

Le taux de **10 %** s'applique également :

- aux animaux, vivants ou morts (animaux de boucherie et de charcuterie, les volailles, le gibier, les poissons, les coquillages et crustacés) ;

Les opérations qui portent sur des animaux de boucherie, vivants ou morts, et, notamment, les opérations de façon (abattage, désossage, découpe, etc.) supportent également la TVA au taux réduit.

Eu égard, notamment, à la réglementation sanitaire, les opérations de conditionnement et d'emballage sont indissociables des travaux à façon constitués par les opérations de préparation de la viande et bénéficient du taux réduit de 10 % (cf. CAA, arrêt n° 07NT02858 du 2 février 2009, « S.A.S. Prestatlantic ») ;

- les sous-produits d'origine agricole suivants : les dépouilles des animaux qui n'ont subi aucune transformation (par exemple, cuirs et peaux à l'état frais ou séchés ; sous-produits tels que plumes, duvets, crins, poils, laine, boyaux salés ou non, sang, suifs, saindoux et autres produits du « cinquième quartier ».

A compter du 1er juillet 2014, seuls sont concernés par le taux réduit les sous-produits d'origine agricole n'ayant fait l'objet d'aucune transformation.

- aux produits du règne végétal qui sont des produits alimentaires ; fruits et légumes...(voir toutefois la remarque ci-dessous) ;

- aux produits de l'horticulture maraîchère non transformés ;

- aux semences, quelle que soit leur utilisation.

En revanche, relèvent du taux normal de la taxe les produits de l'horticulture et de la sylviculture ayant subi des transformations (cf. toutefois n° 4538-1 et suivants) :

- les fleurs ou plantes naturelles colorées, teintées, stabilisées, lyophilisées ou givrées ainsi que les fleurs ou plantes artificielles ;

- les arrangements tels que les compositions florales ou décoratives (vases fleuris, coupes fleuries, corbeilles, couronnes et autres arrangements de fleurs fraîches ou séchées) ;

- les compositions florales, c'est à dire les assemblages tels que les parures et colliers, guirlandes, décorations d'objets ou de lieux de cérémonie, jardins paysagers, ainsi que les produits réalisés sur un support dont la forme spécifique ne se justifie pas par les nécessités du conditionnement (cœur, croix,

couronne, dessus de cercueil) ;

- les bois de scierie et les produits des exploitations forestières ;

- les déchets de bois (cf. toutefois le n° 4538-1) croûtes, délignures, sciures, copeaux, etc.

Les appâts et amorces pour la pêche sont soumis aux taux réduits. Soit celui de 5,5 %, s'ils constituent des produits alimentaires susceptibles d'être utilisés également pour la nourriture humaine (biscottes, biscuits, semoules de blé, etc.). Soit celui de 10 %, s'ils constituent des produits d'origine agricole non transformés (grains et graines crus utilisés en l'état) ou s'ils sont destinés à la nourriture des poissons d'élevage pour la consommation humaine.

Le taux normal s'applique aux appâts et amorces pour la pêche lorsqu'ils n'ont pas le caractère de produits alimentaires par nature (colorants, conservateurs chimiques, décolorants chimiques etc.). Les autres appâts et amorces spécialement destinés à des poissons qui ne sont pas élevés pour la consommation humaine relèvent également du taux normal.

Par ailleurs, l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 exclut du champ d'application du taux réduit les opérations relatives aux équidés lorsque ceux-ci ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole. Cette disposition est applicable aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2013.

De plus, à compter du **1er juillet 2014**, afin de se mettre en conformité avec le droit communautaire, les taux réduits ne sont plus applicables aux opérations relatives à certains produits (notamment, le cuir, le latex, les animaux domestiques, les huiles végétales destinées à la fabrication d'agrocarburants ; cf. BOI-TVA-LIQ-30-10-20).

Remarques :

- en ce qui concerne le taux particulier applicable, en France continentale, aux ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties à la TVA, cf. n° 4933.

- lorsque les produits visés au 3° de l'article 278 bis du CGI sont destinés de façon indiscutable à l'alimentation humaine, ils sont soumis au taux de 5,5 %.

C. Produits destinés au chauffage

(CGI, art. 278 bis, 3° bis ; RES N° 2005/13 au BOI-TVA-LIQ-30-10-20)

4538-1

Le taux réduit de **10 %** s'applique aux produits suivants :

- bois de chauffage ;

- produits de la sylviculture agglomérés destinés au chauffage ;

- déchets de bois destinés au chauffage.

D. Produits destinés à l'alimentation animale

(CGI, art. 278-bis, 4° ; BOI-TVA-LIQ-30-10-30)

4539

Le taux réduit de **10 %** (**à compter du 1er janvier 2014** ; 7 % antérieurement) concerne les aliments par nature et les produits entrant dans la composition de ces aliments destinés à la nourriture du bétail (animaux de boucherie et de charcuterie, y compris les chevaux de course), des animaux de basse-cour (volailles, lapins, pigeons), des poissons d'élevage destinés à la consommation humaine, des abeilles ou indifféremment à la nourriture de ces animaux et à celle d'autres espèces.

Remarque : Les aliments préparés destinés exclusivement à la nourriture des animaux autres que ceux mentionnés dans ce paragraphe sont soumis au taux de 20 %. Il en va de même des appâts et amorces pour la pêche lorsqu'ils n'ont pas le caractère de produits alimentaires par nature (colorants, conservateurs chimiques, décolorants chimiques etc.). Les autres appâts et amorces spécialement destinés à des poissons qui ne sont pas élevés pour la consommation humaine relèvent également du taux normal.

I. Principe

4539-1

1. Aliments par nature (CGI, art. 278 bis, 4°).

Ce sont ceux qui, d'une manière générale, peuvent servir après transformation directement à l'alimentation des animaux (céréales et issues, manioc, sagou, pommes de terre, déchets de biscuiterie et de semoulerie, etc.). Ces aliments par nature conservent le bénéfice du taux réduit lorsqu'ils sont « supplémentés », dans des conditions réglementées, par des substances ou compositions limitativement énumérées par arrêté ministériel ;

Les suppléments nutritionnels ne font actuellement l'objet d'aucun statut juridique précis. Ils ne peuvent donc être regardés comme entrant dans la catégorie des aliments simples ou composés et sont soumis au taux normal de la TVA. Il s'agit de préparations constituées essentiellement d'additifs autorisés, de certains produits azotés autorisés et de matières premières, qui en raison de leur nature, de leur concentration et de leurs conditions particulières d'emploi, sont destinés à être administrés, momentanément aux animaux en supplément de leur ration journalière afin de répondre à leurs besoins temporairement accrus dans certaines circonstances de l'élevage ou de leur vie.

2. Autres produits (CGI, ann. IV, art. 31).

Lorsqu'ils entrent dans la composition des aliments du bétail, les produits suivants sont soumis au taux réduit : sels minéraux, acides aminés, vitamines, lécithines.

Bien qu'ils soient constitués de substances à but uniquement nutritionnel, les suppléments nutritionnels n'ont pas à ce jour été officiellement reconnus comme entrant dans la catégorie des «aliments simples ou composés», dont ils se distinguent notamment par leurs conditions d'emploi et leur teneur en additifs souvent élevée. Les suppléments nutritionnels doivent donc être soumis au taux normal de la TVA.

II. Exceptions

4539-2

Le taux normal s'applique aux produits pour tous animaux qui ne sont pas des aliments par nature, tels les médicaments vétérinaires ou les additifs présentés isolément ou sur un support.

Les aliments médicamenteux sont considérés comme des médicaments vétérinaires et doivent en principe être soumis au taux normal. Cependant, par décision ministérielle, les entreprises qui fabriquent ces produits peuvent soumettre la partie aliment au taux réduit de la taxe et la partie médicament au taux normal à condition qu'elles établissent une facturation distincte et que les quantités employées et les valeurs des produits soient attestées par le vétérinaire qui a procédé au mélange. L'ordonnance du vétérinaire prescripteur doit en outre être conservée pour servir de justificatif.

Le taux normal est applicable aux additifs présentés isolément ou vendus sur un support (qui peut être minéral ou végétal) pour des raisons technologiques, ou mélangés entre eux ou avec d'autres produits à caractère médicamenteux.

III. Justifications

4539-3

Le bénéfice du taux réduit est subordonné à la justification de l'utilisation du produit pour l'alimentation du bétail ou des animaux de basse-cour. À cet égard, les fournisseurs peuvent porter sur les factures une mention précisant que les produits sont livrés en vue d'une utilisation à laquelle s'attache le taux réduit. Cette mention constitue une présomption que les produits ont reçu la destination à laquelle s'attache le taux réduit.

E. Produits à usage agricole

(CGI, art. 278 bis, 5° ; BOI-TVA-LIQ-30-10-30 au II)

4540

Dès lors qu'ils sont utilisés à usage agricole certains des produits suivants bénéficient du taux réduit de 10 % (**à compter du 1er janvier 2014** ; 7 % antérieurement) :

1. Les engrais et amendements calcaires

Les engrais s'entendent des produits qui apportent, de manière directe ou indirecte, des éléments utiles à la nutrition des végétaux au sens de l'article L. 255-1 du code rural et de la pêche maritime. Ils recouvrent :

- les matières fertilisantes, c'est-à-dire les engrais, les amendements et, d'une manière générale, tous les produits dont l'emploi est destiné à assurer ou à améliorer la nutrition des végétaux ainsi que les propriétés physiques, chimiques et biologiques des sols ;

- les supports de culture, c'est-à-dire les produits destinés à servir de milieu de culture à certains végétaux.

Pour être éligibles au taux réduit de la TVA, les engrais et produits assimilés doivent respecter les conditions suivantes :

- faire l'objet d'une autorisation d'utilisation ou de mise sur le marché ;

- comporter, en tant que de besoin, les mentions prévues par la réglementation pour l'information des utilisateurs ;

- être destinés à un usage agricole.

L'article 10 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 réserve le bénéfice du taux réduit de 10 %, aux produits utilisables en agriculture biologique (engrais et amendements calcaires mentionnés à l'annexe I au règlement (CE) n° 889/2008 de la Commission du 5 septembre 2008). Les autres engrais et amendements calcaires sont soumis au taux de 20 % à compter du 1er janvier 2014.

Ces règles s'appliquent aux opérations dont le fait générateur intervient **à compter du 1er janvier 2014.** Toutefois, elles ne s'appliquent pas aux encaissements pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est exigible avant cette date.

2. Les produits antiparasitaires

Le taux normal s'applique aux opérations sur les produits antiparasitaires pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2012 (CGI, art. 278 bis, 5°-d abrogé).

3. Le soufre, le sulfate de cuivre

Il s'agit des produits cupriques contenant au minimum 10 % de cuivre et utilisés en agriculture, ainsi que de la grenaille utilisée pour la fabrication du sulfate de cuivre.

Toutefois, l'article 10 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 réserve le bénéfice du taux réduit de **10 %** (applicable à compter du 1er janvier 2014), aux matières fertilisantes ou supports de culture d'origine organique agricole autorisés à la vente dans les conditions prévues à l'article L. 255-2 du code rural et de la pêche maritime.

Le soufre, le sulfate de cuivre, les produits cupriques contenant au minimum 10 % de cuivre et la grenaille utilisée pour la fabrication du sulfate de cuivre relèvent dorénavant du taux normal.

4. Les produits phytopharmaceutiques mentionnés à l'annexe II au règlement (CE) n° 889/2008 de la Commission, du 5 septembre 2008, portant modalités d'application du règlement (CE) n° 834/2007 du Conseil relatif à la production biologique et à l'étiquetage des produits biologiques en ce qui concerne la production biologique, l'étiquetage et les contrôles (Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 2, V-B).

F. Médicaments et produits sanguins d'origine humaine

(CGI, art. 278 quater et 281 octies ; BOI-TVA-LIQ-30-10-60 ; BOI-TVA-LIQ-40-10)

4541

En vertu de l'article 278 quater du CGI, la TVA est perçue au taux réduit de 10 %, en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon, portant sur les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques destinés à l'usage de la médecine humaine et faisant l'objet de l'autorisation de mise sur le marché prévue à l'article L. 5121-8 du code de la santé publique, qui ne sont pas visés à l'article 281 octies du CGI.

Sont soumises au taux de 2,1 % de la TVA prévu par l'article 281 octies du CGI, les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur :

- les préparations magistrales, médicaments officinaux, médicaments ou produits pharmaceutiques faisant l'objet de l'autorisation de mise sur le marché prévue à l'article L. 5121-8 du code de la santé publique et destinés à l'usage de la médecine humaine ;

- qui sont remboursables aux assurés sociaux par les organismes de sécurité sociale ou qui figurent sur la liste des médicaments agréés à l'usage des collectivités (hôpitaux, cliniques, etc.).

Depuis le 1er janvier 1998, le taux de 2,10 % s'applique également aux opérations portant sur les médicaments soumis à l'autorisation temporaire d'utilisation visés à l'article L. 5121-12 du code de la santé publique.

Le taux de 2,1% s'applique aussi aux opérations portant sur les produits sanguins d'origine humaine autres que le sang total qui est exonéré.

Seuls les médicaments destinés à la médecine humaine, qui ne sont pas susceptibles d'être remboursés ou pris en charge par la sécurité sociale sont imposables au taux de 10 % (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) en France métropolitaine.

Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, le taux de 2,1 % s'applique aux médicaments remboursables comme aux médicaments non remboursables.

Demeurent soumis au taux normal[1] de la TVA :

- les médicaments vétérinaires et les médicaments destinés à être administrés à des animaux (cf. n° 4539 ci-dessus) ;

- les formes pharmaceutiques ;

- les matières premières qui ne sont pas inscrites à la pharmacopée française ou européenne en tant que produit officinal.

[1] Les prestations réalisées par les associations interentreprises de médecine du travail (cf n° 4262) sont également passibles du taux normal.

Les **gaz médicaux** tels que l'oxygène médical ou le protoxyde d'azote sont des produits officinaux inscrits à la pharmacopée française soumis au taux de 10 % (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) et non au taux de 2,1 %.

La gélatine destinée à la fabrication de gélules renfermant des médicaments est soumise au taux réduit de 5,5 % de la TVA dès lors qu'elle est propre à être ingérée, soit comme produit alimentaire, soit comme contenant d'un produit médicamenteux.

G. Préservatifs masculins et féminins

(BOI-TVA-LIQ-30-10-60)

4541-1

Le taux de **5,5 %** s'applique, quel que soit le lieu de vente, aux opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les préservatifs masculins et féminins.

H. Appareillages pour handicapés

(CGI, art. 278-0 bis ; RES N° 2006/40 au BOI-TVA-LIQ-30-10-50)

4542

La TVA est perçue au taux de 5,5 % dans les départements de la France métropolitaine[2] en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur :

1) les appareillages pour handicapés visés aux chapitres Ier et III à VII du titre II et au titre IV de la liste des produits et des prestations remboursables prévue à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale, et, d'autre part, les appareillages pour handicapés mentionnés au titre III de la liste précitée, ou pris en charge au titre des prestations d'hospitalisation définies aux articles L. 162-22-6 et L. 162-22-7 du code de la sécurité sociale et dont la liste est fixée par l'arrêté du 27 avril 2005 (JO du 30 avril 2005) et complétée par l'arrêté du 2 mai 2006 (JO du 5 mai 2006), l'arrêté du 6 avril 2007 (JO du 19 mai 2007), l'arrêté du 16 mars 2009 (JO du 31 mars 2009), l'arrêté du 15 mars 2010 (JO du 18 mars 2010), l'arrêté du 28 mars 2011 (JO du 6 avril 2011), l'arrêté du 22 février 2013 (JO du 27 février 2013)

et l'arrêté du 24 février 2014 (JO du 6 mars 2014) ;

2) les équipements spéciaux, dénommés aides techniques et autres appareillages, conçus exclusivement pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves, dont la liste est fixée par l'article 30-0 B de l'annexe IV au CGI ;

3) les ascenseurs et matériels assimilés, spécialement conçus pour les personnes handicapées et dont les caractéristiques sont fixées par l'article 30-0 C de l'annexe IV au CGI ;

4) les trousses de prévention de la contamination par les virus du sida et des hépatites composées de préservatifs, de seringue pour insuline, de solution stérile pour injections. Ces produits étant soumis au taux réduit de 5,5 % de TVA. il convient d'appliquer ce même taux à la trousse de prévention ;

5) les appareillages pour diabétiques, stomisés et incontinents suivants : les autopiqueurs, les appareils pour lecture automatique chiffrée de la glycémie, les seringues pour insuline, les stylos injecteurs d'insuline et les bandelettes et comprimés pour l'autocontrôle du diabète, ainsi que les appareillages de recueil pour incontinents et stomisés digestifs ou urinaires, les appareillages d'irrigation pour colostomisés, les sondes d'urétérostomie cutanée pour stomisés urinaires, les solutions d'irrigation vésicale et les sondes vésicales pour incontinents urinaires.

(2). Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion le taux est de 2,1 %.

I. Les livres

(CGI, art. 278-0 bis, A-3° ; BOI-TVA-LIQ-30-10-40)

4543

Le 3° du A de l'article 278-0 bis du code général des impôts (CGI) soumet à la TVA **au taux réduit de 5,5 %** les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon, ainsi que de location portant sur les livres sur tout type de support physique, y compris ceux fournis par téléchargement.

Un livre est un ensemble imprimé, illustré ou non, publié sous un titre, ayant pour objet la reproduction d'une œuvre de l'esprit d'un ou de plusieurs auteurs, en vue de l'enseignement, de la diffusion de la pensée et de la culture.

La surface cumulée des espaces consacrés à la publicité et des blancs intégrés au texte en vue de l'utilisation par le lecteur doit être au plus égale au tiers de la surface totale de l'ensemble.

Une liste indicative d'ouvrages répondant ou ne répondant pas à la définition fiscale du livre est reproduite au BOI-TVA-LIQ-30-10-40. Toutefois, il est précisé que depuis le 12 mai 2005, l'application du taux réduit de la TVA est étendue aux ouvrages qui, bien que présentant un contenu rédactionnel insuffisant, comportent néanmoins un véritable apport éditorial (guides, annuaires, répertoires, etc.) ainsi qu'à certains types d'ouvrages auparavant exclus de ce régime (cartes géographiques, livres de coloriage, etc.).

À l'exception des ouvrages faisant l'objet d'au moins deux interdictions (cf. n° 4533) qui sont soumises au taux de 20 %, les livres sont assujettis au taux réduit de la TVA, lequel s'applique aux opérations de vente, de commission, de courtage, de façon (reliure, dorure, brochage, composition, impression, etc.), d'importation et d'acquisition intracommunautaire portant sur des ouvrages neufs ou d'occasion. Le taux réduit s'applique également aux locations de livres et aux cessions de droits portant sur les livres. La directive 2009/47/CE du Conseil du 5 mai 2009 (publiée au Journal officiel de l'Union européenne le 9 mai 2009 et entrée en vigueur le 1er juin 2009) étend le bénéfice du taux réduit à la fourniture de livres, sur tout type de support physique. En conséquence, la fourniture de **livres audio** qui s'entendent comme des ouvrages dont la lecture à haute voix a été enregistrée sur un disque compact, un cédérom ou tout autre support physique similaire et dont le contenu reproduit, pour l'essentiel, la même information textuelle que celle contenue dans les livres imprimés peut bénéficier du taux réduit de la TVA. Tel est également le cas de la fourniture de livre sous forme de Cédérom ou de clef USB dès lors que le contenu du support reproduit, pour l'essentiel, la même information textuelle que celle contenue dans les livres imprimés.

Des précisions sont apportées concernant la définition du livre sur support physique (cédérom, clé USB, etc.). Le taux réduit prévu au 3° du A de l'article 278-0 bis du CGI s'applique au livre sur support physique dès lors qu'il ne diffère du livre imprimé que par quelques éléments nécessaires inhérents à son format (variations typographiques et de composition, modalités d'accès au texte, etc.). Il est également précisé que les livres de naissance ne répondent pas à la définition fiscale du livre et sont donc soumis au taux normal de la TVA.

Précisions sur l'application en 2012 du taux réduit de TVA de 7 % sur les livres : Le 6° de l'article

278 bis du CGI soumettait à la TVA au taux réduit de 7 % les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon, ainsi que de location portant sur les livres.

Le taux réduit de 7 % s'appliquait également aux opérations de cession de droits portant sur les livres (CGI, art. 279, g).

Rétablissement de l'application du taux réduit de 5,5 % sur les livres à compter du 1er janvier 2013 :

Le 3° du A de l'article 278-0 bis du CGI soumet à la TVA au taux réduit de **5,5 %** les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon, ainsi que de location portant sur les livres sur tout type de support physique, y compris ceux fournis par téléchargement (CGI, art. 278 bis 6° abrogé, 278-0 bis, A-3° ; Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 28).

Le taux réduit de **10 %** s'applique aux opérations de cession de droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit ainsi que de tous droits portant sur les livres (CGI, art. 279, g).

En revanche :

- si les supports cédérom et clef USB contiennent non seulement la même information textuelle que celle des livres imprimés mais également des fonctions inexistantes dans les éditions papiers (moteur de recherche, mise à jour par internet etc.), leur cession relève du taux normal de la taxe.

- la vente de guides d'établissements de restauration et de loisirs permettant de bénéficier de réduction de prix dans une zone déterminée est soumise au taux normal de la taxe.

- les livres et périodiques de jeux ne peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA sur le fondement du 3° du A de l'article 278-0 bis du CGI.

Le taux normal s'applique, par ailleurs, aux opérations de réparation, stockage, désinfection, etc.

Par ailleurs, les livres sont soumis à une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires (cf. n^{os} 5341 et suiv.).

Cas particulier.

- Jeux de rôles : les ouvrages de jeux de rôles sont soumis au taux réduit s'ils peuvent être considérés comme des livres au sens de l'article du 3° du A 278 bis-0 du CGI, c'est-à-dire lorsqu'ils comportent une partie rédactionnelle importante présentant une unité suffisante pour leur conférer le caractère d'œuvre intellectuelle.

J. Œuvres d'art, objets de collection et d'antiquité

4544

Cf. n^{os} 4894 et suiv.

Chapitre 2 : Les prestations de services imposables au taux réduit

A. Opérations de façon et prestations de services effectuées dans le cadre des activités agricoles

(BOI-TVA-SECT-80-30-10)

4545

Les travaux de préparation des sols (labours, binages, hersages, disquages), ainsi que certaines façons portant sur des produits agricoles, sont passibles du taux réduit de **10 %** (taux applicable **à compter du 1er janvier 2014** ; 7 % antérieurement).

Les autres façons et prestations de services qui ne portent pas effectivement sur des produits agricoles, même si elles permettent indirectement d'obtenir ces produits ou n'ont pas pour objet de les transformer en vue de l'usage auquel ils sont destinés, sont soumises en principe au taux normal.

L'ensemble des travaux forestiers, y compris les travaux d'entretien des sentiers forestiers, réalisés au profit d'exploitants agricoles (c'est-à-dire au profit de personnes relevant du régime de la TVA agricole

pour les besoins de leur activité agricole) ainsi les travaux de prévention des incendies de forêt menés par des associations syndicales autorisées ayant pour objet la réalisation de ces travaux bénéficient du taux réduit de la TVA. L'application de ce taux n'est plus subordonnée au respect des conditions du travail à façon (cf. CGI, art. 279, b septies ; RES N° 2008/30 au BOI-TVA-LIQ-30-20-100).

Lorsque les travaux agricoles passibles de taux différents sont effectués pour un prix global, les redevables doivent ventiler ce prix afin de soumettre chaque prestation au taux qui lui est propre.

Toutefois, s'agissant de prestations rendues à l'aide d'un matériel unique qui, au cours du même passage, effectue des travaux relevant du taux réduit et du taux normal, une décision ministérielle du 21 août 1984 a admis que le taux réduit serait applicable à la totalité du prix.

B. Logement et pension

(CGI, art. 279, a et CGI, art. 278-0 bis ; BOI-TVA-LIQ-30-20-10)

4546

En vertu des dispositions du a de l'article 279 du CGI, le taux réduit de **10 %** est applicable aux prestations relatives :

- à la fourniture de logement ;

- à la pension et à la demi-pension hôtelière ;Lorsque la pension ou la demi-pension hôtelière comprend des boissons alcooliques soumises au taux normal, il appartient au redevable de ventiler les recettes correspondant à chaque taux, sauf à voir la totalité du prix soumis au taux normal.

Le taux réduit de **10 %** s'applique également aux locations meublées qui ne bénéficient pas de l'exonération prévue au 4° l'article 261 D du CGI pour les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation (cf. n^{os} 4266 et 4378), dans les mêmes conditions que pour les établissements d'hébergement.

La fourniture de logement et de nourriture dans les maisons de retraite bénéficie du taux réduit de TVA de 5,5 %. Depuis le 1er janvier 1996, ce taux s'applique également aux prestations qui sont exclusivement liées à l'état de dépendance des personnes âgées hébergées dans les maisons de retraite et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne.

Le taux réduit de 5,5 % s'applique également à la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements accueillant des personnes handicapées et aux prestations exclusivement liées aux besoins d'aide des personnes handicapées hébergées dans ces établissements et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne. L'article 29 de la loi de finances pour 2014 étend à compter à compter du 1er janvier 2014, l'application du taux réduit de 5,5 % à la fourniture de logement et de nourriture dans les logements-foyers mentionnés à l'article L. 633-1 du code de la construction et de l'habitation et les établissements mentionnés au b du 5° et aux 8° et 10° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles.

La fourniture de logement et de nourriture dans les lieux de vie et d'accueil mentionnés au III de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, bénéficie d'une exonération de TVA (CGI, art. 261, 7-1° quater ; cf. n° 4374-1).

La location d'aires d'accueil ou de terrains de passage des gens du voyage bénéficie du taux réduit de 10 %.

I. Établissements concernés

4546-1

1. Les hôtels homologués ou non de tourisme.

Le a de l'article 279 du CGI prévoit que le taux réduit s'applique aux prestations d'hébergement fournies dans l'ensemble des hôtels quelle qu'en soit la catégorie et les relais de tourisme.

2. Les établissements qui fournissent des prestations d'hébergement à caractère hôtelier et para-hôtelier.

3. Les établissements accueillant des personnes handicapées

Sont concernés les seuls établissements privés à but lucratif hébergeant des personnes handicapées qui sont visés au 7° de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles.

4. Logements-foyers et établissements à vocation sociale (CCH, art. L. 633-1 et CASF, art. L. 312-1, I-5°-b, I-8° et I-10°).

5. Les résidences de tourisme classées

6. Les villages de vacances classés ou agréés (cf. n° 4266).

7. Les villages résidentiels de tourisme (cf. n° 4266).

8. Les terrains de camping classés (CGI, art. 279, a , BOI-TVA-LIQ-30-20-10-30).

Le a de l'article 279 du CGI soumet au taux réduit la fourniture de logement dans les terrains de camping classés, lorsque l'exploitant du terrain de camping délivre une note, assure l'accueil et consacre 1,5 % de son chiffre d'affaires total hors taxes à des dépenses de publicité, ou, si l'hébergement est assuré par un tiers, lorsque celui-ci consacre 1,5 % de son chiffre d'affaires total en France à la publicité.

9. Le taux réduit s'applique également à la location d'un local meublé ou nu dont la destination finale est le logement meublé soumis à la TVA (CGI, art. 260 D) sous réserve du bénéfice de l'exonération de la TVA prévue par le 4 ° l'article 261 D du CGI (cf. nos 4266 et 4378).

10. Les aires d'accueil ou de terrains de passage des gens du voyage (CGI, art. 279, a).

II. Opérations soumises au taux réduit

4546-2

1. Fourniture de logement.

Le taux réduit de 10 % s'applique uniquement à la fourniture de logement. Tous les services annexes facturés en sus (téléphone, petit déjeuner, garage, etc.) et toutes les ventes (cartes postales, bibelots) ainsi que les recettes annexes (publicité, locations de salles et de vitrines, etc.) sont imposés aux taux qui leur sont propres.

2. Pension et demi-pension dans les hôtels visés ci-dessus, villages de vacances et autres établissements d'hébergement (Voir n° 4546).

3. Séjour dans les maisons de retraite. Le prix total réclamé aux pensionnaires pour le logement et la nourriture bénéficie du taux réduit de 5,5 % (CGI, art. 278-0 bis).

Le taux réduit de 5,5 % s'applique également aux prestations exclusivement liées à l'état de dépendance des personnes âgées hébergées dans ces établissements et qui sont dans l'incapacité d'accomplir les gestes essentiels de la vie quotidienne.

Il est rappelé que les soins pris en charge par l'assurance-maladie sous forme du forfait global annuel de soins prévu à l'article L. 174-7 du code de la Sécurité sociale sont exonérés de TVA (cf. n° 4370).

4. Prestations liées aux besoins d'aide des personnes handicapées (CGI, art. 278-0 bis)

Le logement et la nourriture fournis dans les établissements concernés (cf. n° 4546-1) sont soumis au taux réduit de 5,5 %. Il est toutefois rappelé que l'hébergement n'est soumis à la TVA que si l'exploitant remplit les conditions prévues au 4° l'article 261 D du CGI. La fourniture de logement au profit des personnes extérieures à l'établissement bénéficie également du taux réduit selon les mêmes conditions que celles ainsi précisées par cette instruction.

Le taux réduit de 5,5 % s'applique également aux recettes réclamées aux personnes handicapées en contrepartie des prestations liées à l'état de dépendance. Il s'agit des services rendus aux résidents pour accomplir les actes essentiels de la vie courante comme s'habiller, se déplacer, manger, faire sa toilette.

Les recettes provenant des autres prestations réalisées par les établissements concernés, qu'elles soient ou non comprises dans le tarif journalier de l'établissement, sont soumises au taux normal de la TVA.

5. Fourniture de logement et de nourriture dans les foyers-logements et établissements à vocation sociale mentionnés au n° 4546.

6. Résidences services.

Les services fournis dans les résidences avec services ouvertes par exemple aux personnes âgées ou aux étudiants doivent être soumis au taux qui leur est propre. Toutefois une décision ministérielle du 4 septembre 1988 admet que la fourniture de repas ainsi que la location de chambres d'hôtes soient soumises, sous certaines conditions (notamment, la gestion désintéressée), au taux réduit de la TVA.

7. Lorsqu'un séjour à prix forfaitaire comprend des services autres que la fourniture de logement ou de nourriture, ces prestations doivent être retranchées du prix total pour être imposées au taux qui leur est propre (cas des voyages et excursions, d'utilisation d'installations sportives, des soins dans les maisons de retraite, etc.).

C. Locations d'emplacements sur les terrains de camping-caravaning classés

(CGI, art. 279, a ter ; BOI-TVA-LIQ-30-20-10-30)

4547

Le taux réduit de la TVA de **10 %** s'applique aux locations d'emplacements (droits d'entrée et de séjour et prestations se rattachant à la location : délimitation de terrain, fourniture de l'eau et de l'électricité) sur les terrains de camping-caravaning classés par arrêté préfectoral, ainsi qu'aux « campings à la ferme », subventionnés par le ministère de l'Agriculture et aux aires naturelles de camping autorisées par arrêté préfectoral.

Le taux réduit de 10 % n'est accordé que si une note d'un modèle agréé est délivrée au client. Cette note, établie en double exemplaire, doit porter un numéro d'ordre pris dans une série ininterrompue et mentionner les dates de séjour et le montant de la somme due. Les doubles des notes doivent être conservés par l'exploitant pendant un délai de six ans à compter de la date de leur établissement.

Le taux réduit de 10 % est également applicable, sous certaines conditions, lorsque l'exploitant du campement loue, pour une période donnée, des emplacements à un intermédiaire (organisateur de voyages par ex.).

La location d'un terrain de camping par son propriétaire qui ne l'exploite pas est passible du taux normal.

Les autres prestations non obligatoires fournies par l'exploitant et les ventes qu'il effectue sont soumises à la TVA aux taux qui leur sont propres.

Il est précisé que le gardiennage de caravanes est soumis au taux normal lorsqu'il est consenti isolément et ne constitue donc pas l'accessoire de la location d'un emplacement de campement.

D. Fournitures de repas dans les cantines d'entreprises et dans certains établissements

(CGI, art. 279, a bis ; BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20)

4548

1. Cantines d'entreprises et administratives

Le taux applicable, dans les conditions visées à l'article 85 bis de l'annexe III au CGI, aux recettes provenant de la fourniture de repas dans les cantines d'entreprises et administratives est le taux réduit de 10 % (taux applicable aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014 à l'exception des encaissements pour lesquels la TVA est exigible avant cette date qui relèvent du taux de 7 %).

Le non respect des conditions susvisées ne remet pas en cause le bénéfice du taux réduit qui s'applique selon les règles prévues pour les ventes à consommer sur place, à l'exclusion des recettes correspondant aux boissons alcooliques qui sont soumises au taux normal et doivent donc faire l'objet d'une ventilation.

Par ailleurs, les recettes se rapportant aux repas servis à des tiers, qui peuvent le cas échéant comporter un droit d'admission, ainsi que les réceptions, privées ou professionnelles, qui pourraient être organisées par le gestionnaire de la cantine ou son prestataire extérieur, relèvent du taux réduit de TVA (à l'exclusion des recettes correspondant à des boissons alcooliques qui sont soumises au taux normal et doivent donc faire l'objet d'une ventilation).

2. Autres établissements de restauration collective

Les recettes provenant de la livraison de repas aux établissements publics hospitaliers ou aux établissements de santé privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique, aux établissements sociaux ou médico-sociaux (maisons de retraite, instituts médico-pédagogiques) visés par l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles non soumis à la

TVA aux restaurants pour personnes âgées ou nécessiteuses, gérés par des municipalités ou des bureaux d'aide sociale et aux cantines AFPA, par des fournisseurs extérieurs, sont soumises au taux réduit de la TVA de 10 % lorsqu'elles remplissent certaines conditions[(1)].

Cette disposition ne fait pas échec aux mesures d'exonération applicables aux ventes de tickets par les cantines scolaires et universitaires (CGI, art. 261, 4-4°a) et aux repas servis aux patients dans les établissements de santé qui ne sont pas soumis à la TVA dès lors qu'il s'agit d'opérations étroitement liées aux opérations de soins (CGI, art. 256 B et 261, 4-1° bis ; cf. n° 4380).

Le bénéfice du taux réduit a été étendu, sous certaines conditions, aux fournitures de repas aux établissements de soins privés exonérés de TVA comportant des moyens d'hospitalisation ou, à défaut, munis d'équipements lourds (dialyse) ainsi qu'aux établissements de rééducation fonctionnelle et aux centres ou services d'hospitalisation à domicile, ou d'hospitalisation de jour ou de nuit.

L'encaissement direct auprès des usagers par le fournisseur extérieur de tout ou partie du prix des repas ne fait pas obstacle à l'application du taux réduit lorsque ce dernier agit en qualité de mandataire de l'organisme gestionnaire de la cantine.

En ce qui concerne les fournitures de repas aux cantines scolaires, cf. n° 4380.

(1). En ce qui concerne les établissements sociaux et médico-sociaux, la condition de prise en charge des prestations d'hébergement et de restauration par les organismes de sécurité sociale n'est plus exigée dès lors que les établissements en cause sont habilités à recevoir des personnes bénéficiaires de l'aide sociale.

E. Prestations relatives à la fourniture et à l'évacuation de l'eau

(CGI, art. 279, b ; BOI-TVA-LIQ-30-20-30)

4549

Sont soumis au taux réduit de la TVA de 10 % (taux applicable aux prestations effectuées **à compter du 1er janvier 2014** à l'exception des encaissements pour lesquels la TVA est exigible avant cette date qui relèvent du taux de 7 %) :

- les remboursements et les rémunérations versées par les communes ou leurs groupements aux exploitants des services de distribution d'eau et d'assainissement ;

- les redevances perçues au profit des agences financières de bassin (redevance pollution et redevance contre-valeur pollution).

- les taxes, surtaxes et redevances perçues sur les usagers des réseaux d'assainissement.

Il en résulte que le bénéfice du taux réduit est réservé aux prestations relatives à la fourniture et à l'évacuation de l'eau effectuées dans le cadre de la gestion municipale du service public municipal de l'eau.

Ces opérations concernent notamment :

- la gestion du service d'abonnés (distribution de l'eau) ;

- les opérations d'épuration et d'évacuation des eaux usées telles que les opérations de débouchage, nettoyage et détartrage des canalisations d'eau, des réseaux d'égouts et des stations d'épuration ; les travaux de balayage et de nettoyage des caniveaux effectués à l'occasion de l'entretien des réseaux d'égouts publics ;

- les études relatives à l'eau faites pour le compte de l'exploitant du service public municipal de l'eau, fournies en exécution d'un contrat conclu avec l'exploitant de ce service et qui ne font pas partie d'une opération d'ensemble ayant le caractère de travaux immobiliers ;

- certaines prestations afférentes aux compteurs d'eau.

En revanche, sont notamment soumis au taux de 20 % :

- les prestations de services rendues aux agences financières de bassin (facturation et encaissement de la redevance « contre-valeur pollution » dès lors que ces organismes n'interviennent pas dans le cadre de la gestion du service public) ;

- les opérations portant sur des installations particulières et pour le compte de personnes qui n'ont pas en charge le service public municipal de l'eau ;

- les prestations qui entrent dans le cadre d'une opération d'ensemble ayant le caractère de travaux immobiliers.

F. Spectacles

(CGI, art. 278-0 bis, 279, b bis, 279, b quinquies abrogé ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 6 et 7 ; BOI-TVA-LIQ-30-20-40)

4550

Les spectacles suivants sont soumis au **taux réduit de la TVA de 5,5 %** :

- **théâtres** (autres que ceux à caractère pornographique, cf. n° 4533) ;

- **théâtres de chansonniers ;**

- cirques ;

- concerts, le prix du billet d'entrée donnant exclusivement accès à des concerts donnés dans des établissements où il est servi facultativement des consommations pendant le spectacle et dont l'exploitant est titulaire de la licence de la catégorie mentionnée au 1° de l'article D. 7122-1 du code du travail ;

- **spectacles de variétés** y compris les spectacles dits de music-hall, à l'exception de ceux donnés dans des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances.

Sont soumis :**au taux de 10 % :**

- les foires, salons et expositions autorisés ;

- les jeux et manèges forains à l'exception des appareils automatiques autres que ceux qui sont assimilés à des loteries foraines en application de l'article L. 322-5 du code de la sécurité intérieure (cf. n° 4553).

I. Cinéma

4550-1

Le taux réduit de la TVA de 5,5 % s'applique :

- aux droits d'entrée dans les salles de spectacles cinématographiques quels que soient le procédé de fixation ou de transmission[1] et la nature du support des œuvres ou documents audiovisuels qui sont présentés ;

- aux cessions de droits patrimoniaux portant sur des œuvres cinématographiques représentées au cours des séances de spectacles cinématographiques mentionnées à l'article L. 214-1 du code du cinéma et de l'image animée ou dans le cadre de festivals de cinéma, pour lesquels la taxe sur la valeur ajoutée est exigible à compter du 1er janvier 2014 (CGI, art. 278-0 bis, G et H nouveaux issus de l'article 7 de la loi de finances pour 2014 ; art. 279, b quinquies abrogé).

[1]. Les œuvres ou documents qui font l'objet d'une vidéotransmission ouvrent donc droit au taux réduit s'ils sont projetés dans une salle de cinéma.

En revanche, le taux réduit de 5,5 % n'est pas applicable :

- aux droits d'entrée dans des lieux qui ne sont pas des salles de spectacles cinématographiques alors même qu'y seraient projetés des œuvres cinématographiques ou des documents audiovisuels (retransmission d'une épreuve sportive dans un stade par exemple) ;

- aux recettes accessoires réalisées dans les salles de spectacles (vente de programmes, de confiserie etc.) qui demeurent taxées à leur taux propre ;

- aux recettes procurées par les droits d'entrée dans des salles où sont projetées des œuvres ou des films pornographiques ou d'incitation à la violence ;

- aux recettes procurées par les droits d'entrée dans les établissements dont l'accès est interdit aux mineurs en raison de leur caractère licencieux ou pornographique quel que soit le genre des œuvres présentées.

II. Établissements de spectacles dans lesquels sont servies des consommations

4550-2

1. Prestations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2012 jusqu'au 31 décembre 2012

Le taux réduit de TVA de 7 % s'applique aux concerts ainsi qu'au prix du billet d'entrée donnant exclusivement accès à des concerts donnés dans des établissements où il est servi facultativement des consommations pendant le spectacle et dont l'exploitant est titulaire de la licence de la catégorie mentionnée au 1° de l'article D. 7122-1 du code du travail, y compris les 140 premières représentations qui sont exclues du taux de 2,1 %. Un décret fixe les modalités d'application de ces dispositions.

S'agissant des spectacles de variétés donnés dans des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances, le taux normal s'applique au prix du billet donnant accès au spectacle quant bien même le taux réduit de 7 % s'applique sur la part relative aux ventes à consommer sur place à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques qui sont imposables au taux normal.

2. Prestations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2013 (CGI, art. 278-0 bis, F ; Loi n° 2012-1658 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 28)

L'article 28 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 rétablit l'application du taux réduit de TVA de 5,5 % en ce qui concerne :

1° Les spectacles suivants : théâtres, théâtres de chansonniers, cirques, concerts ; spectacles de variétés, à l'exception de ceux qui sont donnés dans les établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances ;

2° Le prix du billet d'entrée donnant exclusivement accès à des concerts donnés dans des établissements où il est servi facultativement des consommations pendant le spectacle et dont l'exploitant est titulaire de la licence de la catégorie mentionnée au 1° de l'article D. 7122-1 du code du travail.

III. Taux particuliers

4550-3

En ce qui concerne les taux particuliers applicables aux premières représentations théâtrales :

- en France continentale, cf. n° 4580 ;

- dans les départements de la Corse, cf. n° 4861 ;

- dans ceux de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, cf. n° 4864.

IV. Spectacles vivants

4550-4

Les règles de TVA applicables aux contrats de co-réalisation de spectacles vivants ainsi qu'aux participations financières versées dans le cadre de contrats de coproduction de ces spectacles sont exposées au BOI-TVA-LIQ-30-20-40.

G. Droits d'auteur et droits voisins

(CGI, art. 279, g modifié par l'article 7 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

4551

Sont taxables **au taux réduit de 10 %** (**à compter du 1er janvier 2014** ; 7 % antérieurement) les cessions des droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit et aux artistes interprètes.

Les cessions de tous droits portant sur les œuvres cinématographiques (cf. toutefois le n° 4533) et les livres sont également soumises au taux réduit. De même les cessions de droits d'auteur consenties par les traducteurs d'œuvres de l'esprit sont passibles du taux réduit.

Les droits portant sur les œuvres d'architecture, les logiciels et les œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence sont exclus du bénéfice du taux réduit.

Sont également exclus du taux de 10 % , pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible à

compter du 1er janvier 2014, les cessions de droits patrimoniaux portant sur des oeuvres cinématographiques représentées au cours des séances de spectacles cinématographiques mentionnées à l'article L. 214-1 du code du cinéma et de l'image animée ou dans le cadre de festivals de cinéma. Ces cessions de droits patrimoniaux relèvent en effet du taux de 5,5 % en application de l'article 278-0 bis du CGI.

Les droits dits « voisins » des producteurs de vidéogrammes relèvent du taux normal. Toutefois, il est admis que le taux réduit s'applique à la totalité du prix réclamé au client dès lors que l'objet essentiel de l'opération est la cession de droits d'auteur et que les droits des producteurs de vidéogrammes ne font pas l'objet d'une facturation distincte.

Les sommes perçues par les éditeurs en contrepartie de la mise à disposition de programmes aux distributeurs de services de télévision sont soumises au taux normal de la TVA.

Les recettes de coproduction correspondant à la part « antenne », qui permet à son acquéreur de diffuser l'œuvre audiovisuelle en exclusivité au cours d'une période déterminée et à la commercialisation ultérieure de l'œuvre en dehors de la période d'exclusivité, relèvent du taux réduit de la TVA.

En ce qui concerne la retenue de TVA sur les droits d'auteurs, cf. n^{os} 5050 et suiv.

H. Droits d'entrée dans les parcs botaniques et zoologiques, dans les musées, monuments, grottes et sites

(CGI, art. 279, b ter ; BOI-TVA-LIQ-30-20-50)

I. Parcs botaniques et zoologiques

4552

Les recettes correspondant aux droits d'entrée bénéficient du taux réduit[(1)] de 10 % (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement). Les recettes procurées par les activités annexes proposées aux visiteurs dans l'enceinte du parc zoologique ou botanique ainsi que par la vente d'articles divers sont soumises au taux qui leur est propre.

[(1)]. Le taux est de 2,1 % en Corse et dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

II. Musées, monuments, grottes, sites et expositions culturelles

4452-1

Depuis le 1er janvier 1991, les droits d'entrée pour la visite des musées, monuments, grottes, sites aménagés ou non ainsi que pour la visite des expositions culturelles bénéficient du taux réduit de la TVA, de même que les activités directement liées à la visite telles que les projections audiovisuelles et les conférences. En revanche, les attractions qui ne sont pas liées aux thèmes des objets exposés ou aux lieux visités sont soumises au taux qui leur est propre.

Il est rappelé que les musées et monuments historiques ne sont pas assujettis à la TVA en application de l'article 256 B du CGI lorsqu'ils sont exploités par une personne morale de droit public (cf. n^{os} 4248 et suiv.) et qu'ils peuvent bénéficier de l'exonération accordée par le b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI lorsqu'ils sont exploités par un organisme sans but lucratif (cf. n° 4371).

I. Parcs à décors animés, jeux et manèges forains

(CGI, art. 279, b bis et b nonies ; BOI-TVA-LIQ-30-20-50)

I. Parcs a décors animés illustrant un thème culturel

4553

Les droits d'entrée perçus pour la visite des parcs à décors animés qui illustrent un thème culturel et pour la pratique des activités directement liées à ce thème sont soumis au taux réduit de 10% (**à compter du 1er janvier 2014** ; 7 % antérieurement).

Pour bénéficier du taux réduit ces parcs doivent :

- être aménagés, c'est-à-dire constituer des espaces clos dont l'accès donne lieu à la perception d'un droit d'entrée global, valable pour la visite de l'ensemble du parc ;

- comporter des installations permanentes même si elles ne font l'objet que d'une exploitation saisonnière ;

- comporter des décors animés au moyen de figurines ou de personnages vivants, de projections sur écrans ou de tout autre procédé mécanique ou audiovisuel ;

- illustrer le thème culturel qui préside à la conception d'ensemble du parc considéré.

Décors animés et activités directement liées au thème doivent avoir un caractère prépondérant dans l'ensemble des activités du parc. Les parcs qui ne répondent pas à ces caractéristiques sont exclus du bénéfice du taux réduit. Tel est le cas notamment des bases de loisirs et de plein air, des centres sportifs, des parcs aquatiques, etc.

Toutes les autres attractions qui sont proposées dans l'enceinte du parc et qui ne sont pas directement liées au thème culturel central demeurent soumises au taux qui leur est propre. Il en est de même des recettes provenant des ventes d'articles divers même si certains d'entre eux constituent une illustration du thème du parc.

II. Jeux et manèges forains

4554

Le taux réduit de **10 %** (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) est également applicable au prix perçu pour l'accès ou la participation aux jeux et manèges forains quels que soient le mode et le lieu d'exercice de l'activité. Toutefois les jeux de plein air et de glisse (balançoires, toboggans, tourniquets, etc.), les activités aquatiques (piscines, pataugeoires, etc.), les activités sportives (trampoline, mini-golf, etc.), certains circuits de véhicules, les locations de biens (poneys, vélos, etc.) relèvent du taux normal. Tel est également le cas du jeu de tir avec « pistolet laser » et du jeu de tir avec balle de peinture (« paintball ») qui ne sont assimilables à aucun jeu ou manège forain.

Les recettes procurées par la vente d'articles divers demeurent soumises au taux qui leur est propre.

Le taux de **10 %** s'applique aux appareils automatiques qui ne peuvent être exploités que par des forains, à l'occasion, pendant la durée et dans l'enceinte des fêtes foraines, et qui, par leur conception, s'apparentent à des loteries foraines lesquelles bénéficiaient déjà de ce taux.

Pour bénéficier du taux réduit, les appareils automatiques doivent en outre fonctionner avec une mise unitaire maximale de 1,52 € et n'offrir que des lots en nature dont la valeur n'excède pas trente fois le montant de la mise unitaire.

Le produit des appareils automatiques qui ne sont pas assimilés à des loteries foraines (juke-box, billards électriques, jeux vidéo, etc.) reste passible de la TVA au taux normal même lorsqu'ils sont exploités par des industriels forains.

En ce qui concerne les appareils distributeurs de confiseries et d'objets divers, si l'utilisateur peut exercer un choix préalablement à l'introduction d'une pièce dans le monnayeur, les recettes correspondantes doivent être soumises à la TVA au taux applicable aux produits distribués.

Pour plus de précisions sur les jeux et attractions assimilables aux jeux et manèges forains voir le BOI-TVA-LIQ-30-20-50 au III.

J. Transports de voyageurs

(CGI, art. 279, b quater ; BOI-TVA-LIQ-30-20-60)

4555

Le **taux réduit de 10 %** (taux applicable **à compter du 1er janvier 2014** ; 7 % antérieurement) s'applique à tous les transports de voyageurs, quel que soit le moyen utilisé (rail, route, air, fer, mer, remontées mécaniques, taxis et ambulances ; voir toutefois le n° 4370-2 en ce qui concerne l'exonération dont peuvent bénéficier les transports de malades ou de blessés effectués à l'aide de moyens de transports terrestres, aériens ou maritimes, spécialement aménagés à cet effet).

Ce taux réduit s'applique également aux transports de corps réalisés par les prestataires agréés (embaumeurs, services des pompes funèbres). A ce sujet, il est précisé qu'à compter du 1er juin 2005, seules les prestations de transport de corps, avant et après mise en bière, réalisées par les prestataires agréés au moyen de véhicules spécialement aménagés à cet effet sont soumises au taux

réduit. Toutes les autres opérations susceptibles d'être effectuées par ces prestataires dans le cadre du service extérieur des pompes funèbres ou d'autres activités annexes relèvent du taux qui leur est propre, soit en principe le taux normal. En conséquence, le taux normal s'applique aux prestations de services de transport de corps par porteur dont le fait générateur est intervenu à compter du 1er juin 2005.

S'agissant des croisières et excursions par mer ou par fleuve, il est précisé que celles-ci sont considérées comme constituant, dans leur ensemble, des prestations uniques de transport, soumises, sauf exonération, au taux réduit de la TVA (RES N° 2006/42 au BOI-TVA-LIQ-30-20-60).

Le même taux réduit s'applique :

- au supplément de prix réclamé pour les bagages des voyageurs ;

- au supplément de prix couvrant des prestations liées étroitement au transport de voyageurs (locations de places, droits des consignes, supplément pour couchettes ou wagons-lits) ;

- au transport de petits véhicules (bicyclette, vélomoteur) réalisé accessoirement à un contrat de transport de voyageurs ;

- aux commissions versées aux entreprises de transport de personnes ;

- aux régies communales et départementales exploitant des remontées mécaniques.

Précisions : en ce qui concerne l'application du taux réduit de 10 % :

- aux mises à disposition d'autocars avec conducteur,

- aux baptêmes de l'air en engins ultra-légers motorisés (ULM),

- aux opérations de mise à disposition de bateaux avec équipage,

- aux recettes tirées de l'exploitation d'une ligne régulière de bus touristiques

- aux prestations de transport dites de « grande remise »,

Voir BOI-TVA-LIQ-30-20-60.

K. Dresseurs d'animaux

(BOI-TVA-LIQ-30-20-100 au V ; BOI-TVA-SECT-80-10-30-50)

4556

Jusqu'au 30 juin 2014, les opérations des dompteurs et dresseurs d'animaux, des personnes qui enseignent à des animaux des comportements déterminés ou certaines connaissances pour le compte d'artistes du spectacle ou de simples particuliers, sont soumises à la TVA au **taux réduit de 10 %** (7 % antérieurement au 1er janvier 2014). Ce taux s'applique aux sommes perçues par les dresseurs en rémunération de leur activité spécifique de dressage[(2)].

[(2)]. Le taux de 2,1% est applicable en Corse aux prestations de dressage d'animaux.

Il est précisé que les établissements qui prennent en pension des animaux (chiens, chevaux, etc.) sont passibles à ce titre du taux normal.

Par ailleurs, **à compter du 1er juillet 2014**, les activités de dressage des animaux sont également soumises au taux normal de la TVA (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 31/01/2014 : TVA - Modifications des taux de TVA applicables à certaines activités équestres).

Les activités d'entraînement, de préparation et de prise en pension d'équidés destinés à être engagés dans des courses (trot, galop, etc.), exercées ensemble ou séparément (à l'exclusion des activités de spectacles) sont soumises au taux normal de la TVA (cf. BOI-TVA-SECT-80-10-30-20).

Par ailleurs, à compter du 1er janvier 2013, les sommes attribuées par les sociétés de course au titre des gains de course réalisés par les entraîneurs pour les chevaux dont ils sont propriétaires sont soumises au taux normal de la TVA (CGI, art. 278 ter abrogé par l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Pour plus de précisions sur les taux de TVA applicables aux activités hippiques voir le BOI-TVA-SECT-80-10-30-50.

L. Prestations correspondant au droit d'utilisation des animaux à des fins d'activités physiques et sportives et de toutes installations agricoles nécessaires à cet effet

(CGI, art. 279, b sexies abrogé ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

4556-1

Ces prestations sont soumises au taux réduit pour les opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er janvier 2012 et au taux normal pour les opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014.

Remarque : Le b sexies de l'article 279 du CGI est abrogé pour les opérations dont le fait générateur intervient à une date fixée par décret et au plus tard au 31 décembre 2014 (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 63). Cette date a été fixée au 1er janvier 2014 par l'article 1er du décret n° 2013-1006 du 12 novembre 2013.

M. Abonnements aux services de télévision et contribution à l'audiovisuel public

(CGI, art. 279, b octies et 281 nonies ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

4557

Le taux réduit de la TVA de **10 %** (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) est applicable aux abonnements souscrits par les usagers afin de recevoir les services de télévision mentionnés à l'article 2 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication.

En revanche, le taux normal est applicable lorsque la distribution de services de télévision est comprise dans une offre unique qui comporte pour un prix forfaitaire l'accès à un réseau de communications électroniques au sens du 2° de l'article L. 32 du code des postes et des communications électroniques. Néanmoins, lorsque les droits de distribution des services de télévision ont été acquis en tout ou partie contre rémunération par le fournisseur des services, le taux réduit de 10 % est applicable à la part de l'abonnement correspondante. Cette part est égale, en fonction du choix opéré par le distributeur des services, soit aux sommes payées, par usager, pour l'acquisition des droits susmentionnés, soit au prix auquel les services correspondant aux mêmes droits sont distribués effectivement par ce distributeur dans une offre de services de télévision distincte de l'accès à un réseau de communications électroniques.

Le taux applicable à la contribution à l'audiovisuel public (ex- redevance audiovisuelle) est de 2,1 % (cf. n° 4580).

N. Opérations d'insémination artificielle effectuées par les vétérinaires

(BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

4558

Les vétérinaires qui exercent leur activité à titre indépendant doivent soumettre à la TVA les prestations de soins dispensées aux animaux et les ventes de médicaments qu'ils réalisent.

Le taux normal est applicable à l'ensemble de ces opérations, notamment aux contrôles de fécondité et de fécondation et aux ventes de médicaments qui s'y rattachent. Cependant, lorsque ces dernières opérations sont effectuées par des coopératives d'insémination artificielle, elles sont imposées au taux de 10 %.

Remarque : Les prestations réalisées par les vétérinaires dans le cadre des campagnes de prophylaxie collective et dans le cadre des opérations de police sanitaire sont imposables au taux normal.

O. Prestations des avocats

(CGI, art. 279, f abrogé par l'article 70 de la loi n° 2010-1658 du 30 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010)

4559

En application de l'arrêt rendu par la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) le 17 juin 2010 (affaire C-492/08, Commission c/ France), le VII de l'article 70 de la loi n° 2010-1658 du 30 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 abroge les dispositions du f de l'article 279 du CGI qui prévoyaient l'application du taux réduit de TVA aux prestations rendues par les avocats dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

Par suite, les prestations pour lesquelles les avocats, les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation sont indemnisés totalement ou partiellement par l'État dans le cadre de l'aide juridictionnelle sont soumises au taux normal de la TVA à compter du 31 décembre 2010.

Cette mesure harmonise le taux de TVA applicable à l'ensemble des prestations des avocats, qu'elles soient effectuées dans le secteur libre ou dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

Il est cependant admis que le taux réduit s'applique aux provisions versées avant le 31 décembre 2010 à un **avocat ou avoué** agissant dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

P. Soins dispensés par les établissements thermaux

(CGI, art. 279, a quinquies ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

4560

Le taux réduit de la TVA de **10 %** (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) est applicable aux prestations de soins dispensés par les établissements thermaux autorisés dans les conditions fixées à l'article L 162-21 du code de la sécurité sociale.

Le taux réduit de **10 %** s'applique aux seules pratiques thermales qui constituent des soins, c'est-à-dire qui sont reconnues comme participant au traitement de maladies ou d'affections (en pratique, il s'agit des prestations qui sont remboursables par la Sécurité sociale). Ce taux ne concerne pas les prestations des établissements de thalassothérapie, qui demeurent soumises au taux normal.

L'imposition ne s'applique pas aux prestations de soins dispensées par les établissements titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique.

Certains établissements thermaux peuvent exercer, soit exclusivement, soit en complément de leur activité de cure thermale, une activité de réadaptation ou de rééducation fonctionnelle. Pour cette dernière activité, ces établissements sont titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique.

Les sommes perçues en rémunération des soins dispensés dans le cadre de cette activité spécifique de réadaptation ou de rééducation fonctionnelle ne doivent jamais être soumises à la TVA. Le 1° bis du 4° de l'article 261 du CGI exonère en effet ces opérations, sans possibilité d'option pour l'assujettissement à la TVA.

Le taux de **10 %** s'applique à la totalité du forfait de cure thermale (traitement type sur 18 ou 21 jours).

Les ventes de biens et les prestations de service autres que les soins thermaux effectuées par ces établissements sont toujours soumises au taux qui leur est propre.

Ainsi, à titre d'exemple :

- les ventes d'eau thermale et les prestations d'hébergement bénéficient du taux réduit ;

- les forfaits gymnastique, les soins esthétiques, les locations de linge, etc. sont soumis au taux normal de **20 %**.

Pour ce qui concerne les cures diverses qui ne comportent pas exclusivement des pratiques thermales (semaine privée, forfait revitalisation, cure anti-tabac, etc.), le taux réduit ne s'applique qu'aux soins thermaux définis ci-dessus. Les autres prestations sont passibles du taux normal. Pour bénéficier du taux réduit sur les soins thermaux inclus dans ces cures facturées forfaitairement, l'établissement doit être en mesure de justifier dans sa comptabilité la ventilation du prix entre les soins thermaux passibles du taux de 10 % et les prestations soumises au taux normal de **20 %** ;

- les sommes versées à l'établissement par les praticiens et auxiliaires médicaux qui y exercent leur activité à titre libéral, quelle que soit la qualification de ces sommes (loyers, redevances, etc.) et quelle que soit la nature du service rendu (mise à disposition de locaux, de personnel, de matériel) sont imposables à la TVA au taux de 20 %.

Les établissements de cure thermale doivent comprendre dans leur base d'imposition l'ensemble des sommes qu'ils reçoivent en rémunération des soins dispensés par les salariés de l'établissement

(kinésithérapeutes, agents thermaux).

En revanche, les honoraires perçus directement par les médecins et les auxiliaires médicaux, en leur nom personnel sont exonérés de TVA en application du 1° du 4 de l'article 261 du CGI. Lorsque ces honoraires sont perçus pour leur compte par les établissements thermaux, ils ne constituent pas des recettes propres de l'établissement, même lorsqu'ils figurent sur la facture délivrée au curiste. L'établissement thermal doit comptabiliser ces sommes en compte de tiers.

Q. Travaux d'amélioration réalisés dans les logements sociaux

(CGI, art. 257, 279-0 bis ; BOI-TVA-LIQ-30-20-90-10)

4561

Les travaux portant sur des logements sociaux à usage locatif répondant aux conditions d'application de l'article 279-0 bis du CGI bénéficient de l'application directe du taux réduit de 10 % (cf. ci-après n° 4562).

Demeurent soumis de façon indirecte au taux réduit de la TVA, dans le cadre de la LASM, les travaux effectués dans des logements sociaux à usage locatif lorsqu'ils ne satisfont pas aux conditions prévues à l'article 279-0 bis du CGI.

Remarque : toute personne qui a été autorisée à soumettre au taux réduit de la TVA les livraisons à soi-même des travaux susvisés est tenue au paiement du complément d'impôt lorsque l'immeuble n'est pas affecté à la location dans les conditions prévues à l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation.

En ce qui concerne les taux de TVA applicables aux opérations immobilières réalisées dans le cadre de la politique sociale, cf. n° 5117 et suiv.

R. Travaux (autres que de construction ou de reconstruction ou d'amélioration de la qualité énergétique) portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans

(CGI, art. 279-0 bis ; CGI, annexe II, art. 245 A ; BOI-TVA-LIQ-30-20-90)

4562

La TVA est perçue au **taux réduit de 10 %** sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien autres que ceux mentionnés à l'article 278-0 bis A du CGI (cf. n° 4565-1) portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans, à l'exception de la part correspondant à la fourniture d'équipement ménagers ou mobiliers ou à l'acquisition des gros équipements fournis dans le cadre de travaux d'installation ou de remplacement du système de chauffage, des ascenseurs, de l'installation sanitaire ou de système de climatisation dont la liste est fixée par arrêté codifié à l'article 30-00 A de l'annexe IV au CGI.

Il est précisé que la possibilité d'appliquer le taux réduit de TVA prévu à l'article 279-0 bis du CGI a été pérennisée au regard du droit communautaire, par l'adoption de la directive 2009/47/CE du Conseil du 5 mai 2009 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux réduits de TVA.

Précisions sur l'entrée en vigueur du passage à 10 % du taux réduit de la TVA : Le taux réduit de la TVA de **10 %** prévu à l'article 279-0 bis du CGI s'applique aux opérations dont le fait générateur intervient **à compter du 1er janvier 2014**. Toutefois, cette hausse de taux ne s'applique pas aux encaissements pour lesquels la TVA est exigible avant cette date. Par dérogation, en application de l'article 21 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, restent soumis au taux réduit de 7 % les paiements afférents à des travaux portant sur des locaux à usage d'habitation de plus de deux ans visés à l'article 279-0 bis du CGI à la triple condition que ces travaux aient fait l'objet d'un devis daté accepté par les deux parties avant le 1er janvier 2014, qu'ils aient donné lieu à un acompte encaissé avant cette même date d'un montant au moins égal à 30 % du prix toutes taxes comprises du total des travaux éligibles figurant au devis et que le solde soit facturé avant le 1er mars 2014 et encaissé avant le 15 mars 2014 (cf. BOI-TVA-LIQ-50 au I-D-2 § 80).

I. Locaux concernés

(BOI-TVA-LIQ-30-20-90-10)

4562-1

Les travaux doivent porter sur :

- les locaux affectés totalement ou partiellement (pour la moitié au moins de leur superficie) à l'habitation étant précisé que pour les locaux affectés pour plus de 50 % à un usage autre que d'habitation, les travaux portant sur les pièces à usage exclusif d'habitation peuvent le cas échéant bénéficier du taux réduit. Ces logements peuvent être individuels ou collectifs, nus ou meublés, occupés ou vacants, constituer des habitations principales ou secondaires. Les travaux portant sur des locaux affectés à un usage autre que l'habitation demeurent soumis au taux normal ;

- les dépendances usuelles des locaux à usage d'habitation : les caves, greniers, garages, loggias, terrasses et cours d'immeubles, sous certaines conditions ;

- les établissements dont l'objet exclusif ou prépondérant est l'hébergement de personnes physiques (établissements à vocation touristique lorsqu'ils ne font pas l'objet d'une exploitation à titre commercial et sont exonérés de TVA, établissements à caractère social ou médico-social) ;

- les logements de fonction, sous certaines conditions ;

- les locaux d'hébergement des établissements pour lesquels l'activité d'hébergement est l'accessoire d'une autre activité. Sont concernés les chambres, les dortoirs, les cellules et sanitaires : des établissements scolaires avec internats, des établissements d'éducation spéciale, des établissements pénitentiaires ou relevant de la protection judiciaire de la jeunesse, des établissements des congrégations religieuses, des casernes militaires, de gendarmerie ou de pompiers ;

- les parties communes des immeubles collectifs pour la part des parties communes se rapportant aux locaux à usage exclusif ou principal d'habitation et aux logements sociaux conventionnés. Lorsque la proportion des locaux affectés totalement ou principalement à l'habitation est au moins égale à 50 %, le taux réduit de la TVA de 7 % s'applique à la totalité des travaux portant sur les parties communes. Lorsque le syndic ou l'administrateur de biens constate, pour ces immeubles, que la quote-part des locaux à usage exclusif d'habitation est inférieure à 50 %, il doit déterminer la proportion exacte de locaux affectés à l'habitation. Le taux réduit de la TVA doit être intégralement réparti entre les seuls locaux à usage total ou principal d'habitation.

- la transformation en logement d'un local affecté préalablement à un autre usage, dès lors que l'immeuble est achevé depuis plus de deux ans et que la transformation ne concourt pas à la production d'un immeuble neuf.

Diverses réponses ont été apportées par l'administration aux questions posées à propos du taux de TVA applicable aux travaux dans les logements de plus de deux ans (cf. BOI-TVA-LIQ-30-20-90-40).

II. Opérations concernées

(BOI-TVA-LIQ-30-20-90-20 et BOI-TVA-LIQ-30-20-90-30)

4563

1. Travaux et opérations éligibles au taux réduit de TVA de 10 %

Le taux réduit s'applique aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien (autres que ceux mentionnés à l'article 278-0 bis A du CGI, cf. n° 4565-1), ainsi qu'à la fourniture de certains équipements, à l'exclusion de la part correspondant à la fourniture de certains gros équipements (système de chauffage, ascenseur, installation sanitaire ou système de climatisation), des travaux de construction ou de reconstruction, des travaux de nettoyage ainsi que des travaux d'aménagement et d'entretien des espaces verts.

La notion de travaux comprend la main d'œuvre, les matières premières, fournitures et équipements sous certaines conditions.(cf. BOI-TVA-LIQ-30-20-90-20).

Les opérations éligibles au taux réduit comprennent notamment :

- les travaux d'aménagement de combles et de greniers dans la mesure où ces travaux ne concourent pas à la production d'un immeuble et n'aboutissent pas à une augmentation de la surface de plancher des locaux existants de plus de 10 %.

- les travaux portant sur les balcons, loggias, terrasses, vérandas, cours d'immeubles et emplacements de parking non couverts sous certaines conditions ;

- certains travaux portant sur les voies d'accès principales à la maison d'habitation et les clôtures ;

- les travaux sur réseaux sous certaines conditions ;

- certaines prestations d'études réalisées par le maître d'œuvre, dans certaines conditions ;

- les travaux d'entretien, de désinfection et de dépannage ;

- les travaux d'urgence. Ils s'entendent de ceux qui s'avèrent nécessaires pour maintenir ou rendre à un logement une habitabilité normale. Cette condition d'urgence permet d'appliquer le taux réduit quelle que soit l'ancienneté des locaux mais ne permet pas pour autant de faire bénéficier du taux réduit des travaux qui en sont par nature exclus.

Sur l'éligibilité au taux réduit de certains travaux d'abattage, de tronçonnage, d'élagage et d'enlèvement des arbres nécessaires à la réalisation de travaux dans les logements, cf. RES N° 2009/10 au BOI-TVA-LIQ-30-20-90-30.

4564

2. Travaux relevant du taux normal

Relèvent du taux normal :

- les travaux portant sur des immeubles achevés depuis moins de deux ans c'est-à-dire nouvellement construits ou ayant fait l'objet de travaux achevés depuis moins de deux ans qui ont concouru à la production d'un immeuble neuf ;

- les travaux qui consistent en une surélévation ou une addition de construction dès lors qu'il s'agit également de travaux de construction (construction d'un garage, surélévation d'un étage, création d'une cave, etc.) ainsi que les travaux consécutifs à la surélévation (dépose et pose d'une nouvelle toiture) ;

- les travaux qui concourent à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI [CGI, art. 279-0 bis, 2-a] ;

- les travaux à l'issue desquels la surface de plancher des locaux existants est augmentée de plus de 10 % ;

- les travaux de démolition qui ne s'inscrivent pas dans le cadre de travaux éligibles au taux réduit (travaux de démolition totale suivie ou non de travaux de reconstruction).

III. Modalités d'application

(BOI-TVA-LIQ-30-20-90-40)

4565

Le taux réduit de **10 %** est applicable aux travaux facturés au propriétaire ou, le cas échéant, au syndicat de copropriétaires, au locataire, à l'occupant des locaux ou à leur représentant à condition que le preneur atteste que ces travaux se rapportent à des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans, et ne répondent pas aux conditions mentionnées au 2 de l'article 279-0 bis du CGI. Il est également applicable dans les mêmes conditions aux travaux réalisés par l'intermédiaire d'une société d'économie mixte intervenant comme tiers-financeur.

Deux modèles d'attestations accompagnées de leur notice explicative sont mis en ligne sur le site www.impots.gouv.fr/ Particuliers/Vos préoccupations/Logement : l'attestation n° **1301-SD** (n° CERFA 13948) est à utiliser pour tous les travaux n'affectant, sur une période de deux ans, aucun des éléments de gros œuvre et pas plus de cinq des six lots de second œuvre ; l'attestation n° **1300-SD** (n° CERFA 13947) est à utiliser dans les autres cas. Ces modèles d'attestation ont un caractère impératif. Ces formulaires sont également mis en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Le prestataire est tenu de conserver cette attestation à l'appui de sa comptabilité.

Le preneur doit conserver copie de cette attestation, ainsi que les factures ou notes émises par les entreprises ayant réalisé des travaux jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant leur facturation.

Le preneur est solidairement tenu au paiement du complément de taxe si les mentions portées sur l'attestation s'avèrent inexactes de son fait (CGI, art. 279-0 bis, 3).

Remarque : Par un arrêt CE n° 308530 du 26 décembre 2008, le Conseil d'Etat a jugé que l'application du taux réduit de T.V.A. aux travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation, achevés depuis plus de deux ans est soumise à la double condition que le preneur établisse, à la date du fait générateur de la taxe ou au plus tard à celle de la facturation, une attestation selon laquelle les travaux effectués remplissent les conditions posées par l'article 279-0 bis du CGI et que la personne qui réalise ces travaux et qui établit la facturation, conserve cette attestation à l'appui de sa comptabilité. La Haute assemblée, faisant une stricte

application de ce dispositif, juge ainsi que la condition tenant à la détention, par le prestataire de service, d'une attestation établie par son client n'est pas une simple condition de preuve, mais une condition de fond de l'application du taux réduit de T.V.A. Par conséquent, un assujetti qui soumet des prestations au taux réduit de T.V.A. ne peut ni s'exonérer de l'obligation tenant à la détention d'une attestation, ni justifier l'application du taux réduit par des attestations postérieures à la facturation.

S. Travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans

(CGI, art. 278-0 bis A, BOI-TVA-LIQ-30-20-95)

4565-1

La taxe sur la valeur ajoutée est perçue **au taux réduit de 5,5 %** mentionné au premier alinéa de l'article 278-0 bis du CGI sur les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible **à compter du 1er janvier 2014**.

I. Travaux concernés

4565-2

1. Travaux éligibles au taux réduit de 5,5 %

Ce sont les travaux qui portent sur la pose, l'installation, l'entretien la fourniture des matériaux et équipements mentionnés au 1 de l'article 200 quater du CGI, sous réserve que ces matériaux, appareils et équipements respectent des caractéristiques techniques et des critères de performances minimales fixés par l'article 18 bis de l'annexe IV au CGI et les travaux induits qui leur sont indissociablement liés.

2. Travaux relevant du taux normal

Le taux normal s'applique aux travaux, réalisés sur une période de deux ans au plus :

-qui concourent à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI ;

- à l'issue desquels la surface de plancher des locaux existants est augmentée de plus de 10 %.

II. Modalités d'application

4565-3

Le taux réduit de 5,5 % est applicable aux travaux facturés au propriétaire ou, le cas échéant, au syndicat de copropriétaires, au locataire, à l'occupant des locaux ou à leur représentant, à condition que le preneur atteste que ces travaux se rapportent à des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans, ont la nature de travaux mentionnés au 1 de l'article 278-0 bis A du CGI et ne répondent pas aux conditions mentionnées au 2 du même article. En ce qui concerne l'attestation que le client doit remettre à l'entreprise, voir le BOI-TVA-LIQ-30-20-90-40 au II.

Il est également applicable, dans les mêmes conditions, aux travaux réalisés par l'intermédiaire d'une société d'économie mixte intervenant comme tiers financeur. Le prestataire est tenu de conserver cette attestation à l'appui de sa comptabilité.

Le preneur doit conserver copie de cette attestation ainsi que les factures ou notes émises par les entreprises ayant réalisé des travaux, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la réalisation de ces travaux.

Le preneur est solidairement tenu au paiement du complément de taxe si les mentions portées sur l'attestation s'avèrent inexactes de son fait.

T. Abonnements à l'électricité, au gaz, à l'énergie calorifique et fourniture de chaleur distribuée par réseaux

(CGI, art. 278-0 bis ; BOI-TVA-LIQ-30-20-20)

4566

Sont soumis au **taux réduit de la TVA de 5,5 %**, les abonnements relatifs aux livraisons d'électricité d'une puissance maximale inférieure ou égale à 36 kilovoltampères, d'énergie calorifique et de gaz naturel combustible, distribués par réseaux, ainsi que la fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à 50 % [(1)] à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération. Il est précisé que la chaleur distribuée par réseau issue de la cogénération, à l'exclusion de celle issue de l'énergie fossile, entre dans les modalités de calcul du seuil de 50 % précité.

Le taux réduit s'applique également aux abonnements relatifs aux gaz de pétrole liquéfiés distribués par réseaux. La puissance maximale prise en compte correspond à la totalité des puissances maximales souscrites par un même abonné sur un même site. Dans cette hypothèse, le taux réduit s'applique également à la part des taxes locales sur l'électricité (TLE) afférentes à l'abonnement.

[(1)] Ce pourcentage s'applique pour la fourniture de chaleur mentionnée sur les factures émises à compter du 1er mars 2009 ou incluse dans des avances et acomptes perçus à compter de cette même date.

U. Opérations de collecte, de tri et de traitement des déchets

(CGI, art. 279, h ; BOI-TVA-LIQ-30-20-70)

4567

Les prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets visés aux articles L. 2224-13 et L. 2224-14 du code général des collectivités territoriales, portant sur des matériaux ayant fait l'objet d'un contrat conclu entre une commune ou un établissement public de coopération intercommunale et un organisme ou une entreprise agréés au titre de l'article L. 541-2 du code de l'environnement sont soumises au **taux réduit de la TVA de 10 %** (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement).

V. Services d'aide à la personne

(CGI, art. 279, i ; BOI-TVA-LIQ-30-20-80)

4568

Les prestations de services à la personne fournies à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L. 7232-1-2 du code du travail, par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L. 7232-1-1 du code du travail, et dont la liste est fixée par le décret n° 2013-510 du 17 juin 2013 sont soumises au **taux réduit de la TVA de 10 %** (**à compter du 1er janvier 2014** ; 7 % antérieurement).

En revanche, le taux normal de la TVA s'applique à compter du 1er juillet 2013 aux prestations de services à la personne relatives aux petits travaux de jardinage, y compris les travaux de débroussaillage ; aux cours à domicile (à l'exception du soutien scolaire) ; à l'assistance informatique et internet à domicile ; à la maintenance, à l'entretien et à la vigilance temporaires, à domicile, de la résidence principale et secondaire ; aux activités qui concourent directement et exclusivement à coordonner et délivrer les services à la personne (activités de mandataire) (BOI-TVA-LIQ-20-20).

Les prestations de services exclusivement liées aux gestes essentiels de la vie quotidienne des personnes handicapées et des personnes âgées dépendantes qui sont dans l'incapacité de les accomplir, fournies par des structures agréées sont soumises au taux réduit de 5,5 % de la TVA selon les dispositions du D de l'article 278-0 bis du CGI.

La liste des services à la personne pouvant bénéficier des taux réduits est fixée par l'article 86 de l'annexe III au CGI.

Le BOI-ANNX-000223 présente un tableau récapitulatif des modalités déclaratives et la ventilation des services d'aide à la personne par taux de TVA.

W. Rémunérations versées par les collectivités territoriales et leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyens correspondant à l'édition d'un service de télévision locale

(CGI, art. 279, j)

4569

La TVA est perçue au **taux réduit de 10 %** (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) en ce qui concerne les rémunérations versées par les collectivités territoriales et leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyens correspondant à l'édition d'un service de télévision locale.

X. Remboursements et rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques

(CGI, art. 279, k ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100 au VI)

4570

La TVA est perçue au **taux réduit 10 %** (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques lorsqu'elles se rattachent au service public de voirie communale.

I. Champ d'application

4570-1

1. Les prestations de balayage

Le balayage recouvre l'ensemble des opérations de nettoiement des déchets et détritus divers situés au sol (exemples : déjections animales, papiers, emballages alimentaires, sacs plastiques vides ou pleins, sables, graviers, graisses, huiles, mégots, feuilles mortes, etc). Il peut être manuel ou mécanisé.

2. Le rattachement au service de voierie communale

Les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques doivent être effectuées pour les besoins de la gestion du service public de voirie communale. Elles doivent dès lors être réalisées par les communes ou les groupements de communes, ou par toute personne qui les accomplit directement en exécution d'un contrat conclu avec elles.

Sont donc exclues du dispositif les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques qui se rattachent au service public de voirie départementale.

3. Les caniveaux et les voies publiques communales

La voirie communale comprend les voies communales, qui font partie du domaine public routier communal, et les chemins ruraux, qui appartiennent au domaine privé de la commune.

II. Taux

4570-2

Les remboursements et rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publics se rattachant au service public de voirie communale sont soumis au taux réduit de :

- **10 %** (à compter du 1er janvier 2014 ; 4 % antérieurement) en France continentale et en Corse (CGI, art. 297) ;

- **2,10 %** dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (CGI, art. 296-1°-a).

Y. Remboursements et rémunérations versés par les départements, les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de déneigement des voies publiques

(CGI, art. 279, l ; RES N° 2009/29 au BOI-TVA-LIQ-30-20-100)

4571

La TVA est perçue au **taux réduit de 10 %** (à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) en ce qui concerne les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de déneigement des voies publiques lorsqu'elles se rattachent à un service public de voirie communale.

A compter du 1er janvier 2012, l'application du taux réduit de TVA prévue au I de l'article 279 du CGI est étendue aux remboursements et rémunérations versés par les départements ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de déneigement des voies publiques lorsqu'elles se rattachent à un service public de voierie départementale.

A ce titre, les opérations préventives de salage effectuées dans le cadre d'une opération de déneigement sont éligibles à ce taux. Il est admis que les opérations préventives de salage, lorsqu'elles sont réalisées indépendamment des opérations de déneigement, soient également soumises au taux réduit de la TVA.

Z. Ventes a consommer sur place

(CGI, art. 279, m ; BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20)

4572

Les ventes à consommer sur place, à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques, bénéficient du **taux réduit de la TVA de 10 %** (taux applicable à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement).

I. Définitions

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-70 au VI)

4572-1

1. Les ventes à consommer sur place

Les ventes à consommer sur place consistent en la fourniture de nourriture préparée ou non et/ou de boissons, destinées à la consommation humaine, accompagnée de services connexes suffisants pour permettre leur consommation immédiate sur place.

Sont visés les établissements spécialisés dans la restauration et/ou la consommation de boissons (restaurants traditionnels, restauration rapide, cafétérias, traiteurs avec service à table, bars, cafés, etc.) ainsi que les exploitants de tous autres espaces dédiés à la consommation situés par exemple dans des établissements de spectacles (théâtres, cabarets, complexes ou salles de cinéma, etc.), des musées, des enceintes sportives, des centres commerciaux, des stations services, des discothèques.

2. Les boissons alcooliques (BOI-TVA-LIQ-20-10 au VII).

Les boissons alcooliques sont classées dans les quatre derniers groupes visés à l'article L. 3321-1 du code de la santé publique.

Il s'agit :

- des boissons fermentées non distillées : vin, bière, cidre, poiré, hydromel, auxquelles sont joints les vins doux naturels bénéficiant du régime fiscal des vins, ainsi que les crèmes de cassis et les jus de fruits ou de légumes fermentés comportant de 1, 2 à 3 degrés d'alcool ;

- des vins doux naturels autres que ceux visés ci-dessus, vins de liqueur, apéritifs à base de vin et liqueurs de fraises, framboises, cassis ou cerises, ne titrant pas plus de 18 degrés d'alcool pur ;

- des rhums, tafias, alcools provenant de la distillation des vins, cidres, poirés ou fruits, et ne supportant aucune addition d'essence ainsi que des liqueurs édulcorées au moyen de sucre, de glucose ou de miel à raison de 400 grammes minimum par litre pour les liqueurs anisées et de 200 grammes minimum par litre pour les autres liqueurs et ne contenant pas plus d'un demi-gramme d'essence par litre ;

- toutes les autres boissons alcooliques (cocktails et mélanges à base d'alcool).

Il est précisé que les alcools incorporés dans les plats préparés ne constituent pas des boissons alcooliques.

II. Taux

(BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20 au I-A)

4572-2

Le taux applicable aux ventes à consommer sur place à l'exclusion de celles relatives aux boissons alcooliques est de :

- 10 % en France continentale ;

- 10 % en Corse ;

- 2,10 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Le taux applicable aux ventes à consommer sur place de boissons alcooliques est de :

- 20 % en France continentale ;

- 10 % en Corse ;

- 8,50 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

III. Ventilation

(BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20 au I-B)

4572-3

Conformément aux dispositions de l'article 268 bis du CGI, lorsque des opérations passibles de taux différents font l'objet d'une facturation globale et forfaitaire, il appartient au redevable de ventiler les recettes correspondant à chaque taux, de manière simple et économiquement réaliste, sous sa propre responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'administration. A défaut d'une telle ventilation, le prix doit être soumis dans sa totalité au taux normal.

IV. Précisions diverses

(BOI-TVA-LIQ-30-20-10-20 au I-C)

4572-4

1. Services de traiteur

Lorsqu'il réalise des ventes à consommer sur place, le traiteur peut facturer sa prestation pour un prix global comprenant, outre la fourniture de nourriture préparée ou non, un ensemble de services tels que le service à table (comprenant le service de préparation des mets), la fourniture de matériels nécessaires à la consommation du repas (vaisselles, tables, chaises, équipements mobiles de réchauffage des mets, de cuisine et d'hygiène etc.), la mise en place et la décoration des espaces dédiés à la consommation (tables, buffets, etc.) ainsi que la fourniture d'espaces fixes ou mobiles (salles, tentes, etc.) permettant la consommation sur place.

Le taux réduit s'applique sur l'ensemble de la prestation, que celle-ci soit facturée globalement (prix global par personne) ou que les différentes composantes de la prestation soient facturées distinctement.

2. Pension et demi-pension hôtelière (cf. n° 4546)

3. Cantines (cf. n° 4380, 4548)

4. Distributeurs automatiques

Les ventes de produits alimentaires, solides ou liquides, au moyen de distributeurs automatiques sont considérées comme des ventes à emporter, soumises au taux du produit dans les conditions fixées à l'article 278 bis du CGI, soit en général le taux réduit de la TVA (sauf les boissons alcooliques, les produits de confiserie, les chocolats et produits composés de chocolat ou de cacao, qui relèvent du taux normal de la taxe). Les boissons non alcooliques et les produits alimentaires vendus en vue d'une consommation immédiate sont taxés au taux réduit de 10 % (taux applicable à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement), indépendamment de leur lieu de vente. Sont notamment visés les distributeurs automatiques de boissons et de produits alimentaires.

5. Spectacles (cf. n° 4550)

6. Services et pourboires (cf. n° 4472)

Titre 3 : Le taux particulier de 2,1 % applicable en France continentale

(BOI-TVA-LIQ-40-20)

4580

Le taux particulier de **2,1 %** s'applique :

- aux ventes d'un certain nombre de produits (n° **4581**) ;

- et à des prestations de services nettement définies (n° 4584).

Remarque : Le coefficient de conversion, qui permet aux redevables réalisant des recettes taxes comprises de déterminer les bases d'imposition hors taxe à porter sur les déclarations de chiffre d'affaires, est égal à 0,979 pour les opérations imposables au taux de 2,10 %.

Chapitre 1 : Produits imposables au taux particulier de 2,10 %

A. Médicaments à usage humain et produits sanguins d'origine humaine

(CGI, art. 281 octies ; BOI-TVA-LIQ-40-10)

4581

L'article 278 quater du CGI soumet, les médicaments à usage humain et certains produits sanguins au taux réduit de 10 %.

Certains produits bénéficient du **taux particulier de 2,10 % de TVA** comme :

- les médicaments destinés à l'usage de la médecine humaine ;

- et les produits sanguins d'origine humaine en application de l'article 281 octies du CGI.

I. Médicaments destinés à l'usage de la médecine humaine

Les produits médicamenteux imposables au taux particulier sont les produits correspondants à la réglementation de la sécurité sociale en matière de préparations magistrales, de produits officinaux, de médicaments ou produits pharmaceutiques faisant l'objet de l'autorisation de mise sur le marché (AMM) prévue à l'article L. 5121-8 du code de la santé publique.

Cf. BOI-TVA-LIQ-40-10 au I.

II. Produits sanguins d'origine humaine

Le taux particulier s'applique donc aux produits sanguins d'origine humaine à usage thérapeutique prévus par l'article L. 1221-8 du code de la santé publique définis selon les règles fixées par l'arrêté du 15 novembre 1993.

Cf. BOI-TVA-LIQ-40-10 au II.

B. Les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non-assujettis

(CGI, art. 281 sexies ; BOI-TVA-SECT-80-30-20-20)

4582

L'article 281 sexies du CGI soumet à la TVA, au taux de 2,10 %, les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie effectuées par des redevables de cette taxe à des personnes non assujetties.

Le taux de 2,10 % s'applique aux ventes en France d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie effectuées par des redevables de la TVA :

- à des personnes non assujetties (particuliers, collectivités locales) ;

- à des exploitants agricoles soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole.

C. Les publications de presse inscrites à la Commission paritaire des publications et agences de presse

(CGI, art. 298 septies)

4583

Les ventes, commissions et courtages portant sur les publications qui remplissent les conditions prévues par les articles 72 et 73 de l'annexe III au CGI pris en application de l'article 52 de la loi du 28 février 1934, sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 2,1 % dans les départements de la France métropolitaine et de 1,05 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Chapitre 2 : Prestations de services imposables au taux particulier de 2,10%

A. Les premières représentations théâtrales de certaines œuvres et de certains spectacles de cirque

(CGI, art. 281 quater et CGI, ann. III, art. 89 ter)

4584

Le taux de 2,1 % s'applique, en France continentale, aux recettes réalisées aux entrées des 140 premières représentations théâtrales d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales ou chorégraphiques nouvellement créées en France ou d'œuvres classiques faisant l'objet d'une nouvelle mise en scène ainsi qu'aux spectacles de cirque comportant exclusivement des créations originales conçues et produites par l'entreprise et faisant appel aux services réguliers d'un groupe de musiciens. Ce dispositif a été étendu, sous certaines conditions aux spectacles donnés par un artiste de variétés ou un groupe musical et aux spectacles donnés dans les théâtres de chansonniers.

Ces dispositions s'appliquent aux cent quarante premières séances (représentations théâtrales, spectacles poétiques, de cirque ou concerts, décomptés par organisateur) où le public est admis moyennant paiement, à l'exclusion des séances entièrement gratuites (répétitions générales « couturières », etc.). Toutefois, à compter du 1er janvier 2012, ces dispositions ne s'appliquent pas aux recettes provenant de la vente de billets de concert imposés au taux réduit de 7 % dans les conditions prévues au b bis a de l'article 279 du CGI. A compter du 1er janvier 2013, sont exclues de l'application du taux réduit de 2,1 % les recettes provenant de la vente de billets imposée au taux réduit de 5,5 % dans les conditions prévues au 2° du F de l'article 278-0 bis du CGI (cf. n° 4550).

Les œuvres contemporaines d'une part, les œuvres classiques d'autre part, sont susceptibles de bénéficier du taux de 2,10 %.

Sont considérées comme classiques toutes les œuvres qui ne bénéficient plus de la protection légale

du droit d'auteur. Par ailleurs, le caractère nouveau de la mise en scène peut dorénavant être caractérisé également par une évolution des arrangements musicaux.

En outre, les spectacles partant en tournée peuvent bénéficier des dispositions de l'article 281 quater du CGI. En effet, il est admis que le décompte des 140 représentations ne soit pas interrompu et se poursuive au niveau du cessionnaire lorsque le spectacle est cédé à un nouveau diffuseur qui l'exploite avec la même mise en scène. Bien entendu, si le diffuseur cessionnaire modifie les éléments de la représentation de telle manière qu'il puisse être considéré qu'il y a une nouvelle mise en scène, le décompte des 140 représentations repart de zéro.

Les diffuseurs de spectacles doivent justifier par tout moyen du nombre de représentations déjà effectuées, notamment par la présentation d'attestations des sociétés d'auteurs ou par une mention dans le contrat de cession. Toutefois, ces indications ne lient pas l'administration, qui peut remettre en cause le nombre de représentations dont une œuvre a fait l'objet par le passé.

B. La contribution à l'audiovisuel public (ex-redevance audiovisuelle)

(CGI, art. 281 nonies)

4585

Pour plus de précisions, voir BOI-TVA-LIQ-40-20.

Partie 4 : Régime des déductions

(CGI, art. 271 à CGI, art. 273 septies C et CGI, ann. II, art. 205 à 209 ; BOI-TVA-DED)

4600

Le système de TVA prévoit que sont soumises à la taxe les opérations réalisées à chacun des stades de la production et de la distribution des biens et services, et le droit à déduction permet l'effacement de cette imposition chez tout acheteur qui utilise ces biens et services pour les besoins d'opérations également imposables.

L'exercice par les redevables du droit à déduction de la taxe qui a grevé les éléments du prix de leurs opérations imposables constitue ainsi l'un des mécanismes essentiels de la TVA. Il permet, en effet :

- de concilier le principe du paiement fractionné de la taxe avec son caractère d'impôt unique assis sur le prix final à la consommation des biens et services ;

- d'atteindre l'objectif de neutralité fiscale et économique qui s'attache à la TVA.

Titre 1 : Principes généraux du droit à déduction

(BOI-TVA-DED-10)

4601

Les articles 271 à 273 septies C du CGI et les articles 205 à 207 de l'annexe II au CGI définissent ou prévoient les conditions, limitations, restrictions et régularisations prévues pour l'exercice du droit à déduction.

Conformément à ces principes, un assujetti est autorisé à déduire la taxe ayant grevé le prix d'un bien ou d'un service dès lors que ce bien ou ce service est utilisé pour la réalisation d'une opération imposable ouvrant droit à déduction sous réserve qu'il ne fasse pas l'objet d'une limitation ou exclusion particulière (CGI, ann. II, art. 206, IV-2).

Chapitre 1 : Opérations ouvrant droit à déduction

(BOI-TVA-DED-10-20)

A. Définition

4602

Les opérations ouvrant droit à déduction comprennent les opérations dans le champ d'application de la TVA effectivement soumises à la TVA et certaines opérations qui, bien qu'exonérées de la taxe, sont expressément assimilées aux opérations taxées pour l'exercice du droit à déduction (à titre d'exemples : livraisons intracommunautaires, exportations).

B. Liste des opérations ouvrant droit a déduction

I. Livraisons de biens et prestations de services soumises à la TVA

4603

La définition et l'énumération des opérations imposables figurent aux BOI-TVA-CHAMP, BOI-TVA-CHAMP-10 et BOI-TVA-CHAMP-40.

II. Acquisitions intracommunautaires et opérations assimilées

4603-1

La taxe qui a grevé une acquisition intracommunautaire est déductible dans les conditions de droit commun (cf. BOI-TVA-DED-10-10 et pour les conditions formelles, cf. BOI-TVA-DED-40-10).

La taxe due sur les opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires est déductible dans les conditions de droit commun.

III. Opérations non imposables en France réalisées par des assujettis qui ouvriraient droit à déduction dans la mesure où leur lieu d'imposition se situait en France

4603-2

Ces opérations sont visées par le d du V de l'article 271 du CGI.

Il s'agit des livraisons de biens et des prestations de services dont le lieu d'imposition ne se situe pas en France (cf. BOI-TVA-CHAMP-20-20 et BOI-TVA-CHAMP-20-50).

Mais, restriction importante, ces opérations n'ouvrent droit à déduction que dans la mesure où elles seraient effectivement soumises à la taxe si leur lieu d'imposition se situait en France, ce qui a pour effet d'exclure du droit à déduction :

- les opérations exonérées en régime intérieur (exemple : activités d'enseignement ou médicales) ;

- les opérations réalisées par des personnes qui ne possèdent pas la qualité d'assujetti.

IV. Certaines opérations d'assurance ou de réassurance et d'intermédiaires en assurance et réassurance

4603-3

Le a du V de l'article 271 du CGI autorise la déduction au titre de certaines opérations d'assurance ou de réassurance réalisées hors de France.

Il s'agit des opérations d'assurance et de réassurance, ainsi que des opérations effectuées par les courtiers et les autres intermédiaires d'assurance et de réassurance lorsqu'elles concernent :

-soit les assurés ou les réassurés domiciliés ou établis en dehors de l'Union européenne ;

- soit des exportations de biens.

V. Certaines opérations bancaires et financières

4603-4

Il s'agit, en premier lieu, des opérations bancaires et financières ouvrant droit à option pour le paiement de la TVA, mais non soumises à la taxe en France parce que situées en dehors du champ d'application territorial de la taxe. Ces opérations ouvrent droit à déduction sous réserve qu'elles soient réalisées par un établissement bancaire et financier ayant exercé l'option.

Outre ces opérations, le b du V de l'article 271 du CGI autorise la déduction pour certaines opérations bancaires et financières réalisées hors de France, même si elles sont réalisées par un établissement bancaire ou financier n'ayant pas exercé l'option.

VI. Opérations exonérées relevant du commerce extérieur

4603-5

Il s'agit des opérations normalement imposables en France mais exonérées comme relevant du commerce extérieur. Il s'agit des opérations visées aux articles 262 du CGI et 262 bis du CGI, au I de l'article 262 ter du CGI, à l'article 263 du CGI, et aux 1° du II et 2° du III de l'article 291 du CGI (CGI, art. 271, V-c).

VII. Opérations réalisées en suspension de taxe

4603-6

Le VI de l'article 271 du CGI assimile également à des opérations taxées les opérations exonérées en vertu des régimes suspensifs prévus aux articles 274 du CGI (abrogé au 30 décembre 2011) à 277 A du CGI.

VIII. Opérations portant sur les produits pétroliers effectuées en suspension de taxe

4603-7

Cf. BOI-TVA-DED-10-20 au H.

IX. Opérations d'entremise réalisées par les personnes justifiant de la qualité de mandataire régulièrement inscrit au conseil supérieur des messageries de presse

4603-8

En vertu de l'article 298 undecies du CGI, ces opérations ne donnent pas lieu au paiement de la TVA lorsqu'elles concernent des écrits périodiques au sens de la loi du 29 juillet 1881 sur la liberté de la presse. Pour le calcul des droits à déduction elles sont cependant considérées comme taxées dès lors que les éditeurs de presse acquittent la TVA sur la totalité du prix réclamé au client qui comprend la rémunération des mandataires.

X. Opérations effectuées par les intermédiaires du loto et les courtiers et détaillants de billets de la loterie nationale

4603-9

Comme pour les dépositaires de presse, l'ouverture du droit à déduction tient à ce que la rémunération des divers agents en cause est comprise dans la base d'imposition de la société organisatrice du loto et des organismes émetteurs des billets de la loterie nationale.

XI. Travaux de construction, d'aménagement ou d'entretien des monuments aux morts effectués pour certaines collectivités

4603-10

Ces opérations ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun même lorsqu'elles sont exonérées conformément aux dispositions du 10° du 4 de l'article 261 du CGI (cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10 au II).

XII. Situation particulière de certains assujettis non établis en France

4603-11

Le fournisseur ou le prestataire non établi en France peut exercer la déduction de la TVA ayant grevé les dépenses qu'il a engagées en France pour les besoins de cette opération :

- dans les conditions prévues aux articles 242-0 M à 242-0 Z ter de l'annexe II au CGI, s'il n'a pas eu en France le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel les opérations ont été effectuées ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle et s'il n'a pas effectué de livraisons de biens ou de prestations de services situées en France ;

- ou dans les conditions de droit commun prévues à l'article 271 du CGI, s'il dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France conformément aux dispositions du 1° de l'article 286 ter du CGI.

Chapitre 2 : Naissance du droit à déduction

(BOI-TVA-DED-10-30)

4604

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable (CGI, art. 271, I-2 du CGI).

Il résulte des dispositions du II de l'article 271 du CGI que dans la mesure où un assujetti agissant en tant que tel utilise les biens pour les besoins de ses opérations taxées ou ouvrant droit à déduction au sens de cet article, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour lesdits biens.

Le droit à déduction de la taxe incluse dans le prix d'achat d'un bien ou d'un service ne peut être exercé tant que le fournisseur du bien ou du service n'est pas tenu au paiement de la taxe dont il est personnellement redevable au titre de la vente ou de la prestation de services, c'est-à-dire tant que cette taxe n'est pas exigible au sens de l'article 269 du CGI.

Titre 2 : Détermination des droits à déduction et secteurs d'activités distincts

(BOI-TVA-DED-20)

Chapitre 1 : Détermination des droits à déduction

(BOI-TVA-DED-20-10)

4605

L'exercice du droit à déduction est subordonné au respect cumulatif des conditions issues des dispositions de l'article 271 du CGI selon lesquelles les dépenses doivent :

- être utilisées pour les besoins d'une opération économique réalisée à titre onéreux (opération imposable) ouvrant droit à déduction, sous réserve que ces dépenses ne fassent pas l'objet d'une utilisation privative supérieure à 90 % de leur utilisation totale ou qu'elles ne soient pas visées par une mesure d'exclusion du droit à déduction ;

- être justifiées par une facture comportant l'ensemble des mentions visées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.

Par ailleurs, l'article 273 du CGI prévoit que doivent être déterminées les conditions dans lesquelles les

assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction peuvent exercer leurs droits à déduction.

Depuis le 1er janvier 2008, les modalités d'exercice du droit à déduction ont été modifiées à la suite du décret n° 2007/566 du 16 avril 2007.

Dorénavant, la TVA supportée par un redevable partiel ayant grevé une dépense d'immobilisation est totalement déductible lorsque le bien en cause est utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. A l'inverse, aucune déduction n'est possible lorsque le bien est utilisé totalement pour la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction. Enfin, la déduction n'est plus opérée de manière forfaitaire que dans le cas d'une dépense ayant un caractère mixte, c'est à dire utilisée à la fois pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction et d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

En pratique, la taxe déductible propre à chaque bien ou service doit être déterminée en proportion de son « coefficient de déduction », « formule synthétique » tenant compte à la fois de son degré d'utilisation pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles prévues par la loi ou les dispositions réglementaires.

Le coefficient de déduction est défini comme le produit des trois coefficients suivants : le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission.

L'article 205 de l'annexe II au CGI pose le principe général : « La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction ».

Le I de l'article 206 de l'annexe II au CGI définit quant à lui le mode de calcul du coefficient de déduction, qui « est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission ».

A. Le coefficient d'assujettissement

(BOI-TVA-DED-20-10-10)

4606

Le coefficient d'assujettissement est défini au II de l'article 206 de l'annexe II au CGI. Il est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables. Un assujetti doit donc, dès l'acquisition, l'importation ou la première utilisation d'un bien ou d'un service, procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement.

De cette définition, il découle :

• que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la TVA est égal à zéro ;

• que le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées dans le champ d'application de la TVA est égal à 1, que ces opérations soient taxées ou légalement exonérées.

La proportion d'utilisation pour la réalisation d'opérations imposables est déterminée par l'assujetti sous sa propre responsabilité. Elle doit correctement traduire l'utilisation réelle de chaque bien ou service.

Exemple :

Un entrepreneur individuel A acquiert pour un million d'euros HT un immeuble neuf de 245 mètres carrés, qu'il entend affecter en partie à son entreprise. Il décide de conserver dans son patrimoine privé la partie de l'immeuble qu'il réserve à son usage privatif (logement à usage d'habitation), d'une surface de 85 mètres carrés.

Le coefficient d'assujettissement de l'immeuble, déterminé l'année de son acquisition, est égal à : (245 – 85)/245 soit 0,65306... arrondi à 0,66 (voir suite de l'exemple au n° 4609).

4607

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non-imposables, un coefficient d'assujettissement unique (CGI, ann. II, art. 206, V-1-1°).

B. Le coefficient de taxation

(BOI-TVA-DED-20-10-20)

4608

Le coefficient de taxation est défini au III de l'article 206 de l'annexe II au CGI. Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction. Il est :

• égal à l'unité lorsque le bien ou le service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent entièrement droit à déduction, en d'autres termes lorsque le bien ou le service n'est pas utilisé à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction ;

• nul lorsque les opérations auxquelles le bien ou le service est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction ou, en d'autres termes, lorsque le bien ou le service n'est aucunement utilisé à des opérations imposables ouvrant droit à déduction ; dans ce cas, il peut être utilisé soit uniquement à des opérations non-imposables, soit uniquement à des opérations imposables mais n'ouvrant pas droit à déduction, soit concurremment à de telles opérations ;

• déterminé de manière forfaitaire dès l'instant ou le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, que ce bien ou ce service soit ou non utilisé également à la réalisation d'opérations non-imposables. Cette détermination forfaitaire du coefficient de taxation correspond au traditionnel « prorata de déduction » tel qu'il ressortait des anciennes dispositions de l'article 212 de l'annexe II au CGI et ses modalités de calcul en sont assez proches.

4609

La détermination du coefficient de taxation s'opère :

• de manière identique quelle que soit la nature du bien ou du service (immobilisation ou ABS) ;

• de manière forfaitaire uniquement lorsqu'il s'agit d'un bien ou d'un service utilisé de façon mixte, c'est-à-dire concurremment à des opérations imposables ouvrant droit à déduction et à des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction.

Le coefficient de taxation forfaitaire est égal au rapport entre :

- au numérateur, le montant annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ;

- au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables (opérations ouvrant droit à déduction et opérations n'ouvrant pas droit à déduction), y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

Les sommes inscrites aux deux termes du rapport s'entendent tous droits et taxes, à l'exclusion de la TVA.

Il convient de prendre en compte pour le calcul du coefficient de taxation le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année considérée.

Il s'agit de l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

Ces opérations doivent être prises en compte au moment où intervient l'exigibilité définie au 2 de l'article 269 du CGI.

En principe, l'assujetti doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, il peut, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et des services acquis un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire (CGI, annexe II, art. 206, V-1-2°). Cette facilité n'est plus subordonnée à l'autorisation préalable de l'administration.

On notera enfin que le produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de taxation traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire.

Exemple (suite du n° 4606) : Cet entrepreneur A exerce trois activités distinctes au regard des règles applicables en matière de TVA : une activité de conseil soumise à la taxe de plein droit ; une activité de formation professionnelle exonérée ; enfin il décide de louer une partie de ses locaux nus à usage professionnel, en optant pour la taxation de ses loyers. Il a constitué trois secteurs distincts au sens de l'article 209 de l'annexe II au CGI, pour chacune de ses activités qui ont dégagé respectivement un chiffre d'affaires annuel hors taxe de 100, 50 et 150.

Le coefficient de taxation de l'immeuble, utilisé pour les trois secteurs distincts d'activité, est égal à (100+150)/(100+50+150), soit 0,8333... arrondi à 0,84. L'assujetti fait également appel à un prestataire afin de l'aider dans son activité de formation professionnelle et de location. Le coefficient de taxation retenu pour cette dépense d'un montant

de 4 000 euros HT est égal à 150/(50+150), soit 0,75. Par ailleurs, l'assujetti a acquis une voiture d'une valeur de 15 000 euros HT qu'il utilise pour ses activités de formation et de conseil. Le coefficient de taxation retenu pour cette dépense est égal à 100/(100+50), soit 0,6666... arrondi à 0,67. Pour l'usage de ce véhicule, il achète également sur l'année 1 000 euros HT de gazole, dont le coefficient de taxation est également de 0,67.

C. Le coefficient d'admission

(BOI-TVA-DED-20-10-30)

4610

Contrairement aux deux autres coefficients, qui dépendent de l'activité de l'assujetti et de l'utilisation qu'il fait des biens et services qu'il achète, le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a en effet pour objet de traduire l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

Lorsqu'un bien ou un service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion, son coefficient d'admission est égal à l'unité. Ce coefficient est réduit, éventuellement jusqu'à zéro, lorsque le bien ou le service fait l'objet de mesures d'exclusion. Le coefficient d'admission exprime la proportion maximale de taxe que la réglementation autorise un assujetti à déduire sur une telle dépense, avant prise en compte des spécificités propres à l'activité de cet assujetti. La valeur à retenir au titre de l'année est celle constatée en début de période, quelles que soient les évolutions de la réglementation intervenues au cours de l'année.

4611

Le IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI reprend **les exclusions** et exceptions à ces exclusions figurant soit aux articles 273 septies A à 273 septies C du CGI et 298 du CGI, soit aux anciens articles 230 à 242 de l'annexe II au CGI (cf. BOI-TVA-DED-30).

Ainsi, le coefficient d'admission est **nul** dans les cas suivants (CGI, ann. II, art. 206, IV-2) :

1° Lorsque le bien ou le service est utilisé par l'assujetti à plus de 90 % à des fins étrangères à son entreprise (BOI-TVA-DED-30-10) ;

2° Lorsque le bien ou le service est relatif à la fourniture à titre gratuit du logement des dirigeants ou du personnel de l'entreprise, à l'exception de celui du personnel de gardiennage, de sécurité ou de surveillance sur les chantiers ou dans les locaux de l'entreprise (BOI-TVA-DED-30-30-10) ;

3° Lorsque le bien est cédé sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à son prix normal, notamment à titre de commission, salaire, gratification, rabais, bonification, cadeau, quelle que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution, sauf quand il s'agit de biens de très faible valeur. L'article 28-00 A de l'annexe IV au CGI en fixe la valeur maximale unitaire à **65 € TTC** par année et par bénéficiaire ; par ailleurs, les dépenses engagées pour l'acquisition ou la fabrication d'objets publicitaires remis gratuitement à un bénéficiaire ouvrent droit à déduction dans les conditions de droit commun lorsque certaines conditions sont réunies (RES N° 2008/20 au BOI-TVA-DED-30-30-50) ;

4° Lorsque le bien ou le service est utilisé pour des publicités prohibées par les articles L. 3323-2, L. 3323-4 et L. 3323-5 du code de la santé publique (BOI-TVA-DED-30-30-60) ;

5° Pour les prestations de transport de personnes et les prestations accessoires à ce transport, à l'exclusion de celles réalisées soit pour le compte d'une entreprise de transports publics de voyageurs, soit en vertu d'un contrat permanent de transport conclu par les entreprises pour amener leur personnel sur les lieux de travail (BOI-TVA-DED-30-30-30) ;

6° Pour les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes, à l'exception de ceux (BOI-TVA-DED-30-30-20) :

a. Destinés à être revendus à l'état neuf ;

b. Donnés en location ;

c. Comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit places assises et utilisés par des entreprises pour amener leur personnel sur les lieux du travail ;

d. Affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite ;

e. De type tout terrain affectés exclusivement à l'exploitation des remontées mécaniques et des domaines skiables, dès lors qu'ils ont été certifiés par le service technique des remontées mécaniques et des transports guidés, dans des conditions fixées par décret (CGI, art. 273 septies C ; CGI, annexe

III, art. 84 A) ;

f. Acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports ;

Précision : pour apprécier si un véhicule ou un engin a été conçu pour le transport des personnes ou pour un usage mixte, au sens des dispositions du 6° du IV de l'article. 206 de l'annexe II au CGI, le Conseil d'État a jugé, par un arrêt du 25 novembre 2009, qu'il y a lieu non pas de se référer aux conditions d'utilisation du véhicule mais de rechercher, compte tenu de ses caractéristiques lors de l'acquisition, l'usage auquel il est normalement destiné (CE, arrêt n° 319649 du 25 novembre 2009).

7° Pour les éléments constitutifs, pièces détachées et accessoires des véhicules et engins mentionnés au premier alinéa du 6° (BOI-TVA-DED-30-30-20) ;

8° Pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers (BOI-TVA-DED-30-30-40) :

a. Pour les essences utilisées comme carburants mentionnées au tableau B de l'article 265 du code des douanes, à l'exception de celles utilisées pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur ;

b. Pour les carburéacteurs mentionnés à la position 27.10.00 du tableau B de l'article 265 du code des douanes utilisés pour les aéronefs et engins mentionnés au premier alinéa du 6° ;

c. Pour les produits pétroliers utilisés pour la lubrification des véhicules et engins mentionnés au premier alinéa du 6° ;

9° Pour les biens acquis ou construits ainsi que les services acquis dont la valeur d'achat, de construction ou de livraison à soi-même est prise en compte pour l'application des dispositions du e du 1 ou du sixième alinéa du 2 de l'article 266 du CGI ainsi que de l'article 297 A du CGI ;

10° Pour les prestations de services de toute nature (notamment la location, les réparations, les transports, les opérations de commission et de courtage) afférentes aux biens dont le coefficient d'admission est nul en application des dispositions du 1° au 8° (BOI-TVA-DED-30-30-70).

4612

Le coefficient d'admission est égal à **0,5** pour les gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux (position 27.11.29 du tarif des douanes) et le pétrole lampant (position 27.10.19.21 du tarif des douanes) utilisés comme carburants, lorsque ces produits sont utilisés pour des véhicules et engins mentionnés au premier alinéa du 6° du 2 et pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers (CGI, ann. II, art. 206, IV-3).

4613

Le coefficient d'admission est égal à **0,8** pour les gazoles et le superéthanol E 85 mentionnés au tableau B de l'article 265 du code des douanes utilisés comme carburants pour des véhicules et engins mentionnés au premier alinéa du 6° du 2, à l'exception de ceux utilisés pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur et pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers.

Exemple : L'entrepreneur A constatera, pour son immeuble et pour la prestation d'assistance, des coefficients d'admission égaux à 1, ces dépenses n'étant pas exclues du droit à déduction ; pour son véhicule, un coefficient d'admission égal à 0 en vertu du 6° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI ; et pour le gazole, un coefficient d'admission égal à 0,8, en vertu du 4 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI.

D. Coefficient de déduction

(BOI-TVA-DED-20-10-40)

4614

Le coefficient de déduction est égal au produit des trois coefficients décrits précédemment. Préalablement au calcul du produit, chacun de ces facteurs doit être arrondi à la deuxième décimale par excès (cf. exemples supra). Le produit est lui-même arrondi à la deuxième décimale par excès pour constituer le coefficient de déduction (CGI, ann. II, art. 206, I et V-2).

Chacun des coefficients est d'abord déterminé de façon provisoire[1]. Ils doivent ensuite être définitivement arrêtés avant le 25 avril de l'année suivante[2] ou pour ceux qui deviennent redevables de la TVA avant le 31 décembre de l'année suivante.

[1] Lorsque le coefficient de taxation applicable doit être calculé de manière forfaitaire conformément au 3 du III de

l'article 206 de l'annexe II au CGI, il convient d'appliquer le dernier rapport définitif connu.

(2) Les exploitants agricoles qui ont opté pour l'imposition selon l'exercice comptable arrêtent définitivement ces coefficients le cinquième jour du cinquième mois suivant la clôture de la période d'imposition.

Exemple : L'entrepreneur A calculera ainsi :

- pour l'acquisition de l'immeuble, un coefficient de déduction égal à 0,66*0,84*1, soit 0,5544 arrondi à 0,56 ;

- pour la prestation d'assistance, un coefficient de déduction égal à 1*0,75*1, soit 0,75 ;

- pour la voiture, un coefficient de déduction égal à 1*0,67*0, soit 0 ;

- pour le gazole, un coefficient de déduction égal à 1*0,67*0,8, soit 0,536 arrondi à 0,54.

Il déduira :

- sur l'immeuble, 0,56*1000000*0,196, soit 109 760 € ;

- sur la prestation, 0,75*4000*0,196, soit 588 € ;

- sur la voiture, 0*15000*0,196, soit 0 € ;

- sur le gazole, 0,54*1000*0,196, soit 105,84 €.

Exemple : L'entreprise B, qui réalise uniquement des opérations imposables, a deux activités : une activité de formation professionnelle continue exonérée de TVA et une activité de vente de publications assujettie à la TVA. Le coefficient d'assujettissement est donc égal à 1. En outre, le coefficient de taxation des biens et services qui sont affectés à l'une et l'autre de ces activités s'avère être égal à 0,45. L'entreprise supporte une dépense de gazole de cent euros destinée à un véhicule de tourisme utilisé indistinctement pour l'ensemble de ses activités. Le coefficient de déduction de cette dépense est égal à 1*0,45*0,8, soit 0,36 et l'entreprise pourra déduire un montant de TVA égal à 0,36*100*0,196, soit 7,056 euros. Cette entreprise acquiert également une photocopieuse qu'elle utilise pour les seuls besoins de son activité de publication et du mobilier de bureau qu'elle utilise pour les seuls besoins de son activé de formation. Ces dépenses d'immobilisation ont respectivement été grevées d'une TVA de 200 € et 150 €. Le coefficient de déduction de la photocopieuse est égal à 1*1*1=1, l'entreprise pourra donc déduire l'intégralité de la TVA d'amont. En revanche, le coefficient de déduction du mobilier de bureau est égal à 1*0*1=0, l'entreprise ne pourra pas déduire la TVA qu'elle a supportée sur cette dépense (fin de l'exemple).

Exemple : La société C acquiert le 1er mars de l'année N un ordinateur pour un prix hors taxe de 4 000 euros, soit une TVA correspondante de 784 euros. L'ordinateur est utilisé à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Le coefficient d'assujettissement attaché à cette dépense est égal à l'unité. Le coefficient de taxation attaché aux dépenses mixtes supportées par l'entreprise est, à titre temporaire au vu du chiffre d'affaires de l'année précédente, de 0,45. Enfin, cette dépense n'étant pas visée par une exclusion du droit à déduction, son coefficient d'admission est égal à l'unité. Le coefficient de déduction provisoire attaché à cette dépense au moment de son acquisition en N est égal à 1*0,45*1, soit 0,45. L'entreprise a ainsi pu déduire provisoirement 784*0,45, soit 352,80 euros.

Au plus tard le 25 avril de l'année N+1, l'entreprise arrête définitivement ses divers coefficients. Le coefficient d'assujettissement de cette dépense reste égal à 1, tandis que son coefficient de taxation s'avère finalement égal à 0,5. La société C peut donc déduire, en complément à la déduction opérée lors de l'acquisition du bien, un montant égal à 784*0,5 – 352,8, soit 39,2 euros.

Chapitre 2 : Secteurs d'activités distincts

(BOI-TVA-DED-20-20)

4615

Lorsqu'un assujetti réalise des activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA, ces activités doivent être comptabilisées dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction (article 209 de l'annexe II au CGI).

Dans ce cas, le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul du rapport mentionné au premier alinéa du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI est celui du ou des secteurs pour lesquels le bien ou le service est utilisé.

A la différence de la règle de l'affectation des dépenses, le régime des secteurs distincts est plus « global» car il se réfère à la notion d'activité, laquelle peut comprendre plusieurs catégories d'opérations.

Par ailleurs, la constitution de secteurs distincts est de droit. Elle s'impose aussi bien à l'administration qu'aux assujettis, soit lorsque la situation au regard de la TVA de chaque activité exercée par un assujetti conduit à appliquer cette règle, soit lorsque les textes législatifs ou réglementaires prévoient sa mise en œuvre (voir BOI-TVA-DED-20-20).

Titre 3 : Exclusions du droit à déduction

4616

Par dérogation aux principes généraux du droit à déduction définis à l'article 271 du CGI, la TVA grevant certaines dépenses de biens et de services n'est pas déductible totalement ou partiellement en application de mesures d'exclusion ou de limitations particulières visées aux 2 et 3 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI (voir n°s 4610 à 4613 et BOI-TVA-DED-30).

Dans ce cas, le coefficient d'admission afférent à chaque bien ou chaque service sera différent de l'unité et égal soit à zéro, soit à la proportion de la taxe que la réglementation autorise un assujetti à déduire sur un tel bien ou un tel service, avant prise en compte des spécificités propres à l'activité de cet assujetti.

Titre 4 : Conditions d'exercice du droit à déduction

(BOI-TVA-DED-40)

4620

Outre les conditions de fond du droit à déduction décrites aux n°s 4601 et suiv., l'exercice du droit à déduction est subordonné à la réalisation d'un certain nombre de conditions :

- les unes sont formelles et concernent essentiellement les documents justificatifs (n° 4621) ;

- les autres concernent la date à laquelle le droit peut être exercé (n° 4625).

Chapitre 1 : Conditions formelles

(CGI, art. 271, II ; BOI-TVA-DED-40-10)

4621

A. Mentions sur les factures d'achat

(BOI-TVA-DED-40-10-10)

Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est, selon le cas :

- celle qui figure sur les factures établies conformément aux dispositions de l'article 289 du CGI (cf. n°s 4793 et s.), et si la taxe pouvait légalement figurer sur lesdites factures.

- celle qui est due à l'importation (BOI-TVA-DED-40-10-30) ;

- celle qui a été acquittée par les redevables eux-mêmes lors de l'achat ou de la livraison à soi-même des biens (cf. n°s 4270 et suiv.) ;

- celle qui correspond aux factures d'acquisition intracommunautaire établies conformément à la réglementation communautaire dont le montant figure sur la déclaration de de taxes sur le chiffre d'affaires conformément au b du 5 de l'article 287 du CGI.

La déduction ne peut pas être opérée si les redevables ne sont pas en possession soit desdites factures, soit de la déclaration d'importation sur laquelle ils sont désignés comme destinataires réels.

Les factures susceptibles de justifier la déduction sont celles établies conformément aux dispositions de l'article 289 du CGI.

La déduction de la taxe afférente à une acquisition intracommunautaire ne peut être opérée que si les redevables ont fait figurer le montant de cette acquisition sur leur déclaration de chiffre d'affaires et détiennent des factures établies conformément à la réglementation communautaire.

La déclaration de chiffre d'affaires doit comporter toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe due à ce titre (CGI, art. 271, II-2).

Sont ainsi exigées :

- la mention du montant total hors taxe des acquisitions intracommunautaires (ligne 03 de la déclaration n° **3310 CA3** (n° CERFA 10963) pour les redevables soumis au régime réel normal) ; cette déclaration est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

- la mention du montant total de la taxe correspondante aux acquisitions intracommunautaires (ligne 17 de la déclaration n° **3310 CA3** (n° CERFA 10963) pour les redevables soumis au régime réel normal).

Outre le montant de la TVA collectée sur l'ensemble des opérations imposables du redevable, le montant total de la taxe due au titre des acquisitions intracommunautaires doit figurer d'une manière distincte sur la déclaration de chiffre d'affaires.

Sous réserve du respect des conditions de droit commun, les droits à déduction du redevable au titre de ces acquisitions ne peuvent donc porter que sur la taxe dont le montant est inclus dans celui qui est mentionné sur la ligne spéciale de leur déclaration de chiffre d'affaires (ligne 17 en ce qui concerne la déclaration n° **3310 CA3** - n° CERFA 10963 -).

Le redevable ne peut pas exercer son droit à déduction avant d'être en possession d'une facture établie conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur, et en mesure de la produire à la demande de l'administration fiscale.

Les redevables qui n'ont pas porté sur la déclaration de chiffre d'affaires la taxe due au titre de leurs acquisitions intracommunautaires sont autorisés à la déduire lorsque les conditions de fond sont remplies et sous réserve de l'application de l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI (CGI, art. 271, II-2).

Toutefois, la taxe afférente à une acquisition intracommunautaire ouvrant intégralement droit à déduction, qui n'a pas été déclarée par un redevable de bonne foi, peut être imputée, à l'initiative de l'administration, sur la taxe rappelée dans le cadre d'une procédure de rectification.

La même solution trouve également à s'appliquer au défaut de déclaration des autres opérations « d'auto-liquidation » (par exemple, livraisons à soi-même de biens ouvrant droit à déduction).

Par ailleurs, le défaut de déclaration d'une opération « d'auto-liquidation » est sanctionné par l'application de l'amende de 5 % prévue à l'article 1788 A du CGI.

En application des dispositions du V de l'article 256 du CGI et du III de l'article 256 bis du CGI, les intermédiaires agissant en leur nom propre sont réputés avoir personnellement acquis et livré le bien lorsqu'ils s'entremettent dans des livraisons de biens ou avoir personnellement reçu ou fourni les services lorsqu'ils s'entremettent dans des prestations de services. En conséquence, un intermédiaire à l'achat agissant en son nom propre, tel qu'un commissionnaire, est réputé acheter un bien ou un service à un tiers et le vendre à son commettant. Il doit donc délivrer une facture à son commettant. Toutefois, il est admis que le compte rendu adressé par le commissionnaire à son commettant tienne lieu de facture de vente. Bien entendu, ce document doit comporter également les autres mentions obligatoires qui doivent figurer sur une facture.

Par ailleurs, il est admis que dans le cas où une immobilisation ouvrant droit à déduction est acquise conjointement par plusieurs assujettis, chacun des acquéreurs peut déduire la TVA afférente à sa part dans l'achat, dès lors que les opérations réalisées par ces entreprises sont effectivement soumises à la TVA et que la facture d'achat fait apparaître distinctement la partie du prix à la charge de chacun et la TVA correspondante.

Il est enfin précisé que la taxe illégalement facturée est due par celui qui l'a facturée, soit en application du 3 de l'article 283 du CGI (taxe facturée à tort au titre d'une opération non imposable ou à un taux supérieur au taux légal), soit en application du 4 de l'article 283 du CGI (taxe facturée au titre d'une opération fictive) mais elle n'est pas déductible par le destinataire.

Toutefois, lorsque la taxe a été facturée par erreur au titre d'une opération exonérée ou à un taux supérieur à celui dont était passible l'opération et si la bonne foi des parties n'est pas mise en cause, le client peut être placé rétroactivement dans la situation qui aurait été la sienne si la facturation avait été régulière.

Cette situation résulte de l'autorisation qui est donnée à son fournisseur de lui délivrer une facture rectificative dans les conditions fixées au 1 de l'article 272 du CGI. Ainsi, dans le cas où la taxe a été facturée à un taux supérieur au taux légal, le client, à la réception de la facture rectifiée, peut déduire la taxe alors mentionnée au taux légal. L'émetteur de la facture peut corrélativement récupérer la TVA acquittée au-delà du taux légal au Trésor. Dans le cas où la taxe a été facturée par erreur au titre

d'une opération exonérée, le client est tenu, à la réception de ce document, de reverser le montant de la taxe qu'il a déduit à tort (sur la conformité de ce dispositif au droit communautaire : CE arrêt n° 297059 du 14 avril 2008 , « Sté des avitailleurs réunis bordelais »).

A compter du 1er janvier 2007, la TVA afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait, ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison (CGI, art. 272, 3). Sur l'application de ces dispositions, voir notamment CJCE arrêt du 12 janvier 2006, aff. C-354/03, C-355/03 et C-484/03 ; CJCE arrêt du 6 juillet 2006 aff. C-439/04 et C-440/04) ; CAA Bordeaux, arrêt n° 04BX00555 du 20 mars 2007, « SA Guéret Distribution ».

Ces dispositions et celles prévues au 4 bis de l'article 283 du CGI (cf. n° 4701) ne peuvent pas être cumulativement mises en œuvre pour un même bien.

B. Imputation ou restitution de la taxe en cas d'opérations résiliées, annulées ou impayées

(CGI, art. 272, 1 ; BOI-TVA-DED-40-10-20)

I. Principe de l'imputation ou de la restitution

4622

La TVA qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 du CGI lorsque ces ventes ou services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables. Cette procédure prévue à l'article 272 du CGI peut concerner le cas échéant la TVA due au titre d'une acquisition intracommunautaire. Il est admis en outre que, s'il y a lieu, la taxe perçue à l'occasion de livraisons de biens restant impayées puisse faire l'objet d'un remboursement dans les conditions de droit commun prévues aux articles 242-0 A à 242-0K de l'annexe II au CGI.

L'imputation ou la restitution est subordonnée à la justification de la rectification préalable de la facture initiale (CGI, art. 272, 1).

Dans le cas de ventes résiliées ou annulées, en totalité ou en partie, ou de rabais, remises ou ristournes consentis par la personne qui réalise les opérations taxables, la rectification des factures s'entend généralement, soit de l'envoi d'une facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente, soit, selon des habitudes commerciales établies de longue date, de l'envoi d'une note d'avoir. En revanche, le non-paiement d'une facture n'appelle, sur le plan commercial, aucune rectification des factures ou documents initialement établis, puisque la défaillance du débiteur ne saurait modifier le montant de la dette de ce dernier, telle qu'elle résulte de ces factures ou documents.

4622-1

1. Opérations annulées ou résiliées ; rabais, ristournes ou remises

1° Envoi d'une facture de remplacement : Pour valoir rectification de facture, la facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente doit porter référence exacte à la facture initiale et la mention expresse de l'annulation de celle-ci.

2° Envoi d'une note d'avoir : Dans la mesure où la personne qui a réalisé les opérations taxables facturées entend bénéficier de l'imputation ou de la restitution de la TVA afférente au prix ou à la partie du prix qui n'est pas exigible ou dont il est fait remise, les notes d'avoir doivent porter référence à la facture initiale et indiquer le montant « hors taxe » du rabais consenti ainsi que le montant de la TVA correspondante (cf. RES N° 2006/12 au BOI-TVA-DECLA-30-20-20-20) ; corrélativement, le client acheteur assujetti à la TVA, est tenu, s'il a déjà opéré la déduction de la taxe figurant sur la facture initiale, d'atténuer le montant de cette déduction à concurrence de la taxe figurant sur la note d'avoir.

Si elle renonce à l'imputation ou au remboursement de cette taxe, la personne qui a réalisé l'opération taxable peut faire connaître à son client que le rabais est « net de taxe » ; sous la double réserve qu'une mention dans ce sens soit apposée sur la note d'avoir et que le montant de la TVA portée sur la facture initiale ne soit pas modifié, il est admis de dispenser le client de procéder à la rectification de la déduction opérée au vu de cette facture.

4622-2

2. Opérations impayées ; cas des redressements et liquidations judiciaires

L'article 272 du CGI permet au fournisseur ou au prestataire de récupérer la TVA acquittée, si sa

créance reste impayée et à condition qu'il délivre une facture rectificative à son client.

En cas d'opérations impayées, la rectification de facture exigée sur le plan fiscal ne saurait conduire une entreprise assujettie à la TVA à notifier à son client défaillant un nouveau document mentionnant une somme différente de celle qui figure sur la facture initiale, laquelle doit obligatoirement distinguer le « prix net » de la marchandise ou des services et le montant de la TVA correspondante.

Dans le cas de non-paiement, total ou partiel, d'une facture, la rectification consiste obligatoirement dans l'envoi d'un duplicata de la facture initiale avec ses indications réglementaires (prix « hors taxes » et montant de la TVA correspondante) surchargées de la mention ci-après en caractères très apparents :

Facture demeurée impayée pour la somme de .... € (prix HT) et pour la somme de .... € (TVA correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (art. 272 du CGI).

Dans un souci de simplification, les entreprises sont dispensées d'adresser ce duplicata pour chaque facture impayée, à condition qu'elles délivrent à chaque client défaillant un état récapitulatif des factures impayées qui mentionne pour chacune d'entre elles :

- le numéro d'ordre, le libellé, la date et la référence du folio d'enregistrement de la facture initiale ;

- le montant HT ;

- le montant de la TVA ;

- la mention « facture impayée pour la somme de ... € (HT) et pour la somme de ... € (taxe correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (art. 272 du CGI) ».

Une copie de l'état récapitulatif doit être conservée à l'appui de la comptabilité. Un exemplaire doit être produit au service des impôts lorsque celui-ci en fait la demande (art. 272, 1 du CGI).

Au reçu du duplicata ou de l'état récapitulatif, le débiteur assujetti à la TVA doit reverser la taxe initialement déduite.

Toutefois, ces formalités n'ont pas à être observées lorsqu'il est justifié que la facture initiale a été adressée à une personne non assujettie à la TVA. Il en est de même lorsque le vendeur peut justifier que son débiteur a disparu sans laisser d'adresse.

La facture ainsi surchargée ne peut être établie que par une entreprise en mesure de démontrer que sa créance est réellement irrécouvrable.

Le 1 de l'article 272 du CGI précise que la taxe ne peut être récupérée que lorsque les créances sont devenues définitivement irrécouvrables.

Il prévoit cependant que la récupération peut intervenir dès la date de la décision de justice qui prononce la liquidation judiciaire (RES N° 2005/70 au BOI-TVA-DED-40-10-20).

a. Notion de créance définitivement irrécouvrable

L'imputation ou la restitution de la taxe ne peut être obtenue que si le fournisseur ou le prestataire est en mesure de démontrer que sa créance est définitivement irrécouvrable. Le simple défaut de recouvrement d'une créance à l'échéance ne suffit pas à lui conférer le caractère de créance irrécouvrable, quel que soit le motif du défaut de règlement.

Il est rappelé que la preuve de l'irrécouvrabilité résulte du constat de l'échec des poursuites intentées par un créancier contre son débiteur.

La récupération de la TVA n'est pas liée à la comptabilisation de l'opération. Cela étant, elle correspond normalement au moment où l'entreprise est autorisée à inscrire sa créance à un compte de charge définitif.

La constatation d'une « provision pour dépréciation de la créance » ne peut avoir pour effet de permettre l'imputation de la taxe.

De même le versement d'une indemnité dans le cadre d'un contrat d'assurance-crédit ne constitue pas en soi une preuve du caractère définitivement irrécouvrable de la créance.

En revanche, il est admis, à titre de règle pratique, que la récupération de la taxe puisse intervenir lorsque le créancier établit que son débiteur a disparu sans laisser d'adresse ou que le règlement a été effectué par un chèque volé.

b. Règles applicables lorsque le débiteur a fait l'objet d'un jugement de redressement judiciaire :

En application des dispositions du 1 de de l'article 272 du CGI, la taxe peut être récupérée :

- lors du jugement arrêtant le plan de redressement et décidant la poursuite de l'activité de l'entreprise

défaillante. La quotité des créances demeurant impayées est, en effet, connue à la date du jugement ;

- ou dès la date du jugement qui prononce la liquidation judiciaire de l'entreprise défaillante sans qu'il soit désormais nécessaire d'attendre le certificat du syndic ou le jugement de clôture.

Cas particulier : remises de dettes consenties dans le cadre d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires (code de commerce, art. L. 631-1 et suivants).

Ces remises de dettes, qui s'analysent comme des abandons de créances ne sont pas soumises à la TVA. En outre, dans la limite du montant de la remise, les créanciers peuvent récupérer la taxe facturée à l'entreprise défaillante, et déjà acquittée, dans les conditions fixées au 1 de l'article 272 du CGI (RES N° 2006/37 au BOI-TVA-DED-40-10-20). Le bénéficiaire de la remise est, dans ce cas, tenu de reverser la taxe correspondante dont il avait pu précédemment opérer la déduction.

La taxe afférente à la quotité des créances impayées peut être récupérée lors de la conclusion de l'accord entre le débiteur et les créanciers fixant les remises de dettes.

4622-3

3. Situation des commissionnaires en douane agréés ; affaires impayées

En cas de défaillance d'un de leurs clients, les commissionnaires agréés, qui versent, notamment à l'administration des douanes, pour le compte de leurs clients, la TVA se rapportant aux marchandises importées, ne peuvent jamais se prévaloir des dispositions du 1 de l'article 272 du CGI.

En effet, ce dispositif, applicable à une entreprise redevable personnellement de la TVA à raison de ses propres opérations, ne peut concerner la taxe payée par un mandataire pour le compte de son mandant en application d'une convention privée qui n'est pas opposable à l'administration.

4622-4

4. Situation des fournisseurs de tabac ; affaires impayées par les débitants

Les entreprises qui fournissent des tabacs peuvent, lorsqu'elles sont en mesure de démontrer l'irrécouvrabilité d'une créance détenue auprès d'un débitant, récupérer par voie d'imputation ou de remboursement la TVA afférente aux livraisons restées impayées.

4622-5

5. Escompte conditionnel mentionné sur une facture

Lorsqu'une facture porte mention d'un escompte qui sera consenti en cas de paiement comptant ou sous un certain délai, l'administration admet que le vendeur soit dispensé d'adresser ultérieurement une note d'avoir à ses clients, sous réserve qu'une mention apposée sur la facture précise que, dans le cas où ceux-ci usent de la faculté de bénéficier d'un escompte qui leur est offerte, seule la taxe correspondant au prix effectivement payé par eux ouvre droit à déduction.

4622-6

6. Sociétés d'affacturage (cf. BOI-TVA-DED-40-10-20)

II. Formalités à accomplir

4623

Pour les redevables placés sous le régime normal, la récupération de la taxe par l'entreprise dont la facture est restée impayée ou dont l'opération est annulée ou résiliée, est exercée de la façon suivante : la TVA à récupérer doit être mentionnée à la ligne 21 de la déclaration n° **3310-CA 3** (n° CERFA 10963) concernée. Ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Lorsque l'imputation n'est pas possible, la récupération de la taxe peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions de droit commun.

III. Calcul de la taxe à imputer ou à restituer

4624

S'agissant d'opérations ayant donné lieu au paiement de la TVA et qui sont impayées, la taxe initialement déduite par le vendeur n'a pas à être reversée (arrêt CE du 23 juin 1978, affaire 04779).

En conséquence, l'imputation ou la restitution porte sur la totalité de la taxe acquittée, à raison de ces ventes.

Chapitre 2 : Conditions de temps

(CGI, art. 271, I-2 et 3 ; BOI-TVA-DED-40-20)

4625

Conformément aux dispositions du 2 du I de l'article 271 du CGI, le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez la personne qui en est redevable. Un client, assujetti à la TVA ne peut donc opérer la déduction de la TVA ayant grevé son acquisition qu'à la condition que cette taxe soit devenue exigible chez son fournisseur.

La déduction de la taxe ayant grevé les biens et services est opérée par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.

4626

Obligations déclaratives :

Les entreprises sont tenues de mentionner le montant de la taxe dont la déduction leur est ouverte sur les déclarations qu'elles déposent pour le paiement de la TVA. Cette mention doit figurer sur la déclaration afférente au mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance (CGI, art. 271, I-3).

Toutefois, si un assujetti omet de porter la TVA déductible sur sa déclaration du mois en cause, il est autorisé à la faire figurer sur ses déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission, sous réserve que la taxe omise fasse l'objet d'une inscription distincte (cf. I de l'article 208 de l'annexe II au CGI). Il est précisé que, malgré l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris, n° 07PA01498 du 19 février 2009 (SNC KIMBERLY CLARK) auquel l'administration a acquiescé pour des circonstances d'espèce, la condition d'une inscription distincte des régularisations de taxe sur la ligne prévue à cet effet sur les déclarations de TVA doit être regardée comme maintenue.

Par deux arrêts du 31 décembre 2008, n° 305517 et n° 307142, le Conseil d'Etat a jugé que le délai pour réparer une omission de déclaration de taxe déductible court à compter de l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur. Ainsi, pour déduire la TVA. dont la déclaration a été omise, il incombe à l'opérateur qui acquitte une facture ne faisant pas apparaître le montant de la taxe déductible, alors qu'il n'ignore pas que le prestataire en est redevable, de se faire délivrer, dans le délai prévu à l'article 208 de l'annexe II au CGI, une facture répondant aux exigences de l'article 289 du CGI.

Par ailleurs, la Haute assemblée a aussi jugé que le délai prévu par l'article 208 de l'annexe II au CGI. n'est pas contraire aux dispositions de la 6ème directive n° 77/388/C.E.E. du 17 mai 1977, modifiée, dont l'article 18 § 3 n'interdit pas que soient prévues en droit national des forclusions du droit à déduction (CJCE arrêt du 8 mai 2008, aff. C-95/07 et C-96/07, Ecotrade S.P.A c./ Agenzia Entrate Ufficio Genova 3).

L'excédent de taxe déductible qui n'a pu être imputé sur le montant de la TVA collectée au titre d'un mois donné est reporté jusqu'à épuisement sur les déclarations suivantes. Toutefois, cet excédent peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions fixées par les articles 242-0 A à 242-0 K de l'annexe II au CGI.

Aux fins du droit à déduction, les opérations situées hors du champ d'application de la TVA, les opérations imposables et les secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent être comptabilisés dans des comptes distincts (CGI, ann. II, art. 209).

Chapitre 3 : Conditions tenant à la propriété et à l'affectation des biens

(CGI, ann. II, art. 210 ; BOI-TVA-DED-40-30)

A. Règles générales

4627

La circonstance qu'un redevable ne soit pas propriétaire, au sens juridique du terme, des biens qu'il utilise n'interdit pas la déduction de la TVA y afférente si les conditions de droit commun de l'exercice du droit à déduction sont effectivement remplies, et si les dépenses afférentes à ces biens sont constatées et supportées par le redevable lui-même.

La remise matérielle d'un bien faisant l'objet d'une clause de réserve de propriété est assimilée à un transfert de propriété. La taxe afférente à de telles ventes est déductible par l'acquéreur dans les conditions de droit commun.

B. Régimes dérogatoires à la condition de propriété

(CGI, ann. II, art. 210)

I. Fondement

4628

Aux termes du 1 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI, la TVA qui a grevé certains biens constituant des immobilisations et utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction peut être déduite, dans les conditions et suivant les modalités prévues par les 2° et 3° du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI, par l'entreprise utilisatrice qui n'en est pas elle-même propriétaire.

Il est admis que cette procédure de transfert du droit à déduction s'applique également, dans les mêmes conditions, aux redevances de crédit-bail ou aux loyers relatifs à la prise en location de biens mobiliers ou immobiliers, qui sont supportés par une collectivité qui les met à la disposition de son délégataire dans le cadre d'un contrat de concession ou d'affermage, à l'exclusion de toutes autres dépenses de fonctionnement.

Précisions : Les collectivités qui, pour l'exploitation d'un service public en délégation, mettent à disposition de l'exploitant les investissements qu'elles ont réalisés sont assujetties à la TVA lorsque cette mise à disposition intervient à titre onéreux alors que, antérieurement, elles étaient considérées comme intervenant en tant qu'autorité publique et non assujetties à ce titre.

Par conséquent, ces collectivités peuvent déduire la TVA grevant les dépenses engagées pour la réalisation de cette activité selon les modalités prévues par le droit commun et la procédure de transfert est désormais limitée aux seules hypothèses dans lesquelles les investissements sont mis à la disposition du délégataire à titre gratuit ou contre une redevance trop faible pour établir un lien direct entre la rémunération et la mise à disposition. Ces règles s'appliquent à compter du 1er janvier 2014 avec certaines mesures de transition pour les redevances afférentes à des contrats conclus avant cette date (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 01/08/2013, TVA - Redevance d'affermage - Transfert des droits à déduction).

Par ailleurs, le décret n° 2014-44 du 20 janvier 2014 restreint la procédure de transfert du droit à déduction prévue au 1° du 2 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI aux seules situations dans lesquelles la collectivité publique qui expose des dépenses pour des investissements publics dont elle confie l'exploitation à un délégataire est elle-même non assujettie à la TVA.

En outre, il est précisé que, lorsqu'une personne publique a recours à un contrat de partenariat public-privé (PPP) pour réaliser des investissements publics dont elle confie la gestion à un fermier dans le cadre d'une délégation de service public, il est admis que la TVA afférente à la part de la redevance de PPP correspondant à l'investissement et à son financement, ainsi que celle afférente aux redevances de gros entretien renouvellement (GER) correspondant à des dépenses immobilisées, puissent faire l'objet de la procédure de transfert du droit à déduction mentionnée à l'article 210 de l'annexe II au CGI au profit du fermier

4629

La « condition financière » du transfert du droit à déduction a été supprimée. Un délégataire de service public peut déduire la TVA qui lui est transférée sans qu'il lui soit besoin de répercuter le coût des investissements mis à sa disposition dans les prix réclamés aux usagers.

II. Dépenses et biens ouvrant droit à déduction

4630

1. Les dépenses exposées pour les investissements publics que l'État, les collectivités territoriales ainsi que leur groupements ou leurs établissements publics confient à l'entreprise utilisatrice afin qu'elle assure à ses frais et risques, la gestion du service public qu'ils lui ont déléguées, y compris les biens d'investissement qui sont loués par le délégant (cf. BOI-TVA-DED-40-30).

4631

2. Les immeubles édifiés par des sociétés de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble (CGI, ann. II, art. 210, I-2°).

L'associé peut opérer la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé l'immeuble (ou la partie d'immeuble) qui lui est attribué et qu'il utilise pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. Le droit à déduction n'est pas remis en cause lorsque l'associé devient propriétaire du bien dont il avait la jouissance et continue d'affecter cet immeuble à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

Il est admis que ces dispositions, qui concernent les immeubles édifiés par les sociétés de construction, s'appliquent également aux immeubles acquis par ces mêmes sociétés.

III. Modalités de la déduction

4632

La taxe déductible est celle due ou supportée à raison de l'acquisition ou de la construction du bien, ou de la réalisation des travaux. La mise à disposition ou l'entrée en jouissance du bien, le retrait ou l'interruption dans la jouissance du bien sont assimilés à des transferts de propriété. Les personnes énumérées aux n^{os} 4630 et 4631 doivent délivrer à l'utilisateur une attestation du montant de la taxe qui a grevé le bien. Une copie est adressée au service des impôts (CGI, ann. II, art. 210, I-3°).

Titre 5 : Modalités d'exercice du droit à déduction

(BOI-TVA-DED-50)

4640

Le droit à déduction de la TVA qui a grevé le prix d'achat ou de revient des éléments y ouvrant droit est normalement exercé par voie d'imputation sur la taxe due au titre des opérations ouvrant droit à déduction.

Toutefois ce droit peut être exercé par voie de remboursement pour la fraction de taxe déductible dont l'imputation n'est pas possible.

Les modalités d'imputation et de remboursement de la taxe déductible et le délai d'exercice du droit à déduction ouvert par les opérations intra-communautaires relèvent du droit commun.

Chapitre 1 : Imputation

(CGI, art. 271, I ; CGI, ann. II, art. 208 ; BOI-TVA-DED-50-10)

4641

La déduction de la taxe ayant grevé les divers éléments du prix des opérations ouvrant droit à déduction est opérée en priorité par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.

L'imputation s'effectue exclusivement sur la TVA dont l'entreprise est elle-même redevable, soit au titre de ses opérations ouvrant droit à déduction, soit à raison de la régularisation de déductions opérées

antérieurement.

Chapitre 2 : Remboursement du crédit non imputable

(CGI, art. 271, IV ; CGI, ann. II, art. 242-0 A à 242-0 U ; BOI-TVA-DED-50-20)

L'ensemble des dispositions exposé ci-dessous est applicable en l'état aux redevables des taxes spéciales liquidées dans les mêmes conditions que la TVA.

A. Régime général

(BOI-TVA-DED-50-20-10)

4642

Le II de l'article 208 de l'annexe II au CGI pose en principe que tous les assujettis[1] peuvent, quel que soit leur régime d'imposition, obtenir sur leur demande, le remboursement du crédit de TVA non imputable dont ils disposent.

[1]. Les entreprises réalisant des opérations portant sur les hydrocarbures en France sous un régime suspensif peuvent soit procéder par voie du transfert du droit à déduction au moyen d'attestations de transfert de droit à déduction mises en œuvre auprès de la DGDDI soit demander le remboursement de crédit de TVA auprès des services de la DGFIP. Ces deux procédures étant naturellement exclusives l'une de l'autre (Réponse ministérielle n° 106189 de Mme Martine Lignères-Cassou publié au JOAN le 5 décembre 2006).

Les entreprises nouvellement constituées sont réputées commencer leur activité au regard de la TVA dès lors qu'elles manifestent, par une déclaration d'existence et par l'acquisition de biens et services nécessaires aux besoins de l'exploitation, l'intention d'effectuer des opérations situées dans le champ d'application de cet impôt, même si aucune vente ou prestation n'a encore été effectuée à la date de dépôt de la déclaration en question.

À partir de leur inscription au fichier des redevables professionnels, les entreprises qui ont pour objet de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction peuvent, dans les conditions de droit commun, imputer ou obtenir le remboursement de la TVA qui leur est facturée au titre des frais préparatoires au lancement de l'activité économique projetée puis, bien entendu, au titre des dépenses exposées pour les besoins de l'exploitation courante.

D'après la jurisprudence communautaire, si l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, elle ne peut pas, sauf en cas de situations frauduleuses ou abusives, lui retirer cette qualité de manière rétroactive lorsque la société concernée renonce finalement à réaliser de telles opérations. De même, le droit à déduction de la taxe afférente à des biens et services destinés à être utilisés dans le cadre d'opérations ouvrant droit à déduction n'est pas, dans son principe, remis en cause lorsque, en raison de circonstances étrangères à sa volonté, l'assujetti ne fait, en définitive, pas usage de ces biens et services pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. Il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions pour en bénéficier et, notamment, de prouver qu'il remplit les critères pour être considéré comme un assujetti. L'administration est en droit d'exiger que l'intention déclarée de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs fournis par le contribuable.

Lors de la perte de la qualité d'assujetti réalisant des opérations ouvrant droit à déduction, l'entreprise est tenue de procéder aux régularisations de la TVA antérieurement déduite . L'instruction des demandes de remboursement de crédits de TVA est une des occasions qui doit permettre de recueillir des informations de nature à confirmer le sérieux de l'intention, déclarée par l'entreprise, de réaliser des opérations ouvrant droit à déduction et de s'assurer que l'entreprise n'a pas perdu sa qualité d'assujettie. Lorsqu'il s'agit d'une entreprise qui a exercé l'option pour le paiement de la taxe, le droit à déduction peut être exercé à compter de la date d'effet de l'option.

I. Périodicité de la demande de remboursement de crédit de TVA

4643

En principe annuel, le remboursement peut être demandé mensuellement ou trimestriellement.

1. Remboursement mensuel

L'article 242-0 C de l'annexe II au CGI prévoit qu'à compter du 1er janvier 2009, les entreprises déposant des déclarations mensuelles de chiffre d'affaires peuvent bénéficier de la procédure mensuelle de remboursement de crédit de TVA.

Il s'agit des entreprises soumises :

- au régime réel normal d'imposition, de plein droit ou sur option (CGI, ann. II, art. 267 quinquies) donnant lieu au dépôt mensuel de déclarations de TVA ;

- au régime du « mini-réel »[(1)] avec dépôt mensuel des déclarations qui ont formulé l'option visée à l'article 204 ter A de l'annexe II au CGI ;

- au régime simplifié des exploitants agricoles avec option pour le dépôt mensuel de leurs déclarations de TVA.

[(1)] Entreprises soumises au régime réel normal d'imposition en matière de TVA et au régime simplifié d'imposition pour les déclarations de résultat.

Il est précisé que seules les entreprises déposant des déclarations mensuelles peuvent prétendre à la procédure mensuelle de remboursement de crédit de TVA. Dès lors, pour en bénéficier, les entreprises déposant des déclarations annuelles ou trimestrielles doivent opter pour un régime d'imposition leur permettant de déposer des déclarations mensuelles de TVA.

4644

2. Remboursement trimestriel

Les entreprises relevant du régime réel normal d'imposition qui acquittent un montant annuel de taxe exigible inférieur à 4 000 € (CGI, art. 287, 2, alinéa 3) peuvent bénéficier d'un remboursement trimestriel du crédit figurant sur la déclaration de TVA déposée au titre du trimestre civil concerné, quand elles déposent des déclarations trimestrielles.

Il en va de même pour les exploitants agricoles qui ont opté pour acquitter la TVA au vu d'une déclaration trimestrielle (CGI, article 1693 bis, I-4e alinéa).

II. Montant et modalités de la demande de remboursement

4645

1. Remboursement annuel.

Les demandes de remboursement doivent porter sur un montant au moins égal à 150 €, lorsque le crédit de TVA se rapporte à la déclaration déposée en janvier au titre de l'année civile précédente, du mois de décembre ou du quatrième trimestre de l'année précédente. Ces demandes doivent être déposées dans le courant du mois de janvier au service des impôts dont relève l'entreprise, au moyen de l'imprimé n° **3519** - n° CERFA 11255 - (régime général), n° **3517 S CA 12** ou n° **3517 S CA 12 E** - n° CERFA 11417 - (régime simplifié) auquel est jointe une copie des déclarations n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) déposées au titre des trois derniers mois de l'année. Ces formulaires sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Les entreprises ne sont plus tenues de produire systématiquement, en annexe à leur demande de remboursement, le relevé des factures d'achats sauf s'il s'agit de la première demande en restitution présentée par une entreprise nouvelle ou si le service le demande.

4646

2. Remboursements mensuels ou trimestriels.

La demande doit porter sur un montant au moins égal à **760 €**.

Lorsqu'un crédit de TVA est dégagé sur la déclaration mensuelle ou trimestrielle **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) et que l'entreprise décide d'en demander le remboursement plutôt que d'en opérer le report sur sa prochaine déclaration, elle exprime son choix en mentionnant le montant du crédit sur la ligne de la déclaration intitulée « remboursement demandé sur formulaire joint ».

La demande de remboursement doit être formulée sur un imprimé n° 3519 accompagné d'une copie de la déclaration n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) déposée au titre du mois ou du trimestre considéré. Le montant du remboursement demandé qui figure sur cet imprimé reprend celui mentionné sur la ligne intitulée « remboursement demandé sur formulaire ci-joint » de la déclaration de chiffre d'affaires.

L'imprimé n° **3519** (n° CERFA 11255) est en principe remis à l'administration en même temps que

cette déclaration. Toutefois, cette remise peut intervenir postérieurement, mais en tout état de cause au plus tard le 31 décembre de la seconde année qui suit (LPF, art. L 190, 2e alinéa et R* 196-1).

La déclaration n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) et la demande de remboursement (imprimé n° 3519 - n° CERFA 11255 -) sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

- Cas particulier des entreprises saisonnières : Sous réserve du respect de certaines formalités, ces entreprises ont la possibilité de solliciter le remboursement du crédit de TVA non encore imputé au titre du premier mois qui suit celui de l'interruption de l'activité.

La demande de remboursement relative au crédit de TVA dégagé à la fin du mois suivant la clôture de la saison [crédit non encore imputé et (ou) TVA déductible au titre de ce mois] peut ainsi être déposée sans attendre la fin d'un trimestre civil, que l'entreprise soit en situation créditrice ou non les mois précédents. Le montant à rembourser doit être, en tout état de cause, supérieur à **760 €**.

III. Conséquences du remboursement

(CGI, ann. II, art. 242-0 E)

4647

Le crédit dont le remboursement a été demandé ne peut plus donner lieu à imputation.

En conséquence, dès le dépôt de sa demande, l'entreprise doit réduire son crédit du montant du remboursement demandé.

4648

Lorsque le remboursement a été effectué, le crédit remboursé est définitivement annulé. Dans le cas où le montant remboursé est égal à celui qui figurait sur la demande, l'entreprise ne procède à aucune modification de la réduction opérée au moment du dépôt de celle-ci ; dans le cas contraire, elle la rectifie.

B. Régimes particuliers d'imposition et modalités spécifiques de remboursement

(BOI-TVA-DED-50-20-20)

4649

L'existence de régimes particuliers d'imposition (régime simplifié d'imposition et régime simplifié de l'agriculture) a nécessité l'adaptation des règles générales de remboursement des crédits.

En outre, des modalités spécifiques d'application sont prévues pour certaines activités.

I. Régimes particuliers d'imposition

4649-1

1. Régime simplifié d'imposition

a. Exercices clos le 31 décembre

Lors du dépôt de la déclaration annuelle **3517 S CA** 12 (n° CERFA 11417), les entreprises déterminent, pour l'année écoulée, la TVA nette due ou le crédit de TVA non imputable. Ce crédit peut leur être remboursé dès lors que la demande porte sur un montant au moins égal à 150 €.

Les entreprises placées sous le régime d'acomptes prévu au 3 de l'article 287 du CGI peuvent demander un remboursement trimestriel du crédit constitué par la taxe déductible ayant grevé l'acquisition de biens constituant des immobilisations lorsque son montant est au moins égal à 760 € (CGI, ann. II, art. 242-0 C).

Lors du dépôt de la déclaration annuelle, les entreprises déterminent exactement, pour l'année civile écoulée, soit le montant de la TVA nette due, soit le crédit de TVA déductible non imputée.

Les éventuels excédents de versement d'acomptes, pour leur part, sont remboursables quel que soit leur montant.

Compte tenu des versements effectués et des remboursements obtenus, elles procèdent à la régularisation de leur situation : si un excédent de crédit est constaté, elles peuvent en demander le remboursement, dès lors qu'il est au moins égal à 150 €.

4650

b. Exercices clos en cours d'année. Régularisation annuelle de TVA dans les trois mois de la clôture de l'exercice comptable (CGI, ann. II, art. 242 septies A et suiv.)

En vertu des dispositions de l'article 242 septies A de l'annexe II au CGI, les entreprises soumises au régime simplifié qui clôturent leur exercice au terme d'un mois autre que celui de décembre, doivent déposer, dans les trois mois qui suivent sa clôture, une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration et faisant ressortir les taxes sur le chiffre d'affaires dues au titre de cet exercice.

En cas de régularisation de la TVA dans les trois mois de la clôture de l'exercice, le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée déductible dont l'imputation n'a pu être opérée porte sur le crédit constaté au terme de chaque exercice, s'il est d'un montant au moins égal à 150 €.

4651

Les assujettis placés sous le régime d'acomptes prévu au 3 de l'article 287 du CGI peuvent demander un remboursement trimestriel du crédit constitué par la taxe déductible ayant grevé l'acquisition de biens constituant des immobilisations lorsque son montant est au moins égal à 760 € (CGI, ann. II, art. 242-0 C, III).

Ces remboursements ne peuvent être obtenus que sur présentation, avec un imprimé n° 3519 (n° CERFA 11255) déposé auprès du service des impôts au cours du mois suivant le trimestre considéré, de la ou des factures ou des documents en tenant lieu qui mentionnent notamment la taxe déductible sur les immobilisations à l'origine du crédit. Les remboursements trimestriels ont un caractère provisionnel : ils donnent lieu à régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle. Les formulaires et déclarations précitées sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

4652

Les entreprises qui ont renoncé aux modalités simplifiées de liquidation de la taxe déposent une demande de remboursement n° 3519 accompagnée d'une déclaration n° **3310-CA 3** (n° CERFA 10963) « pour ordre », des opérations du mois de décembre faisant apparaître le crédit de taxe d'un montant au moins égal à 150 € et des factures correspondantes (CGI, ann. II, art. 242-0 C, I-2-2e alinéa).

Aux termes des dispositions de l'article 242-0 E de l'annexe II au CGI, le crédit de taxe déductible dont le remboursement a été demandé ne peut donner lieu à imputation ; il est annulé lors du remboursement.

4653

2. Régime simplifié de l'agriculture

Pour les assujettis placés sous le régime simplifié d'imposition des exploitants agricoles, autres que ceux qui ont opté pour le régime des déclarations trimestrielles ou mensuelles, le crédit de taxe déductible résulte des énonciations de leur déclaration annuelle.

Les demandes de remboursement annuelles sont faites au moyen de l'imprimé de déclaration annuelle n° **3517 AGR CA 12 A** - n° CERFA 10968 - (cet imprimé est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »). Ces redevables n'ont droit à aucun remboursement trimestriel.

II. Modalités spécifiques de remboursement

(BOI-TVA-DED-50-20-20).

4654

1. Entreprises réalisant des opérations relevant du commerce extérieur exonérées ou situées en dehors du champ d'application territorial de la taxe ou bénéficiant d'un régime suspensif de taxe

Ces entreprises[1] sont, en principe, soumises de plein droit au régime général du remboursement (cf. n[os] 4751 et suiv.). Cependant, elles peuvent bénéficier d'une **procédure spéciale de remboursement**

(CGI, ann. II, art. 242-0 F abrogé) qui se caractérise :

- pour les redevables qui souscrivent des déclarations mensuelles par une périodicité également mensuelle de remboursement ;

- par un plafond de remboursement fixé à hauteur du montant de taxe qui serait dû à raison de la réalisation des opérations exonérées ou situées hors du champ d'application territorial de la taxe et ouvrant droit à déduction en vertu des points V et VI de l'article 271 du CGI ;

- par la non-exigence d'un minimum de remboursement.

(1). Compte tenu de la réforme du régime simplifié d'imposition, la procédure spéciale de restitution en faveur des entreprises exportatrices n'est ouverte qu'aux entreprises relevant du régime réel normal ou du régime du mini-réel.

Le décret n° 2013-1035 du 15 novembre 2013 supprime cette procédure de remboursement de crédit de TVA, dite « spéciale exportateur » pour les demandes de remboursement de crédit de TVA qui portent sur une période de remboursement postérieure au **1er janvier 2014**. En effet, cette procédure spéciale de remboursement de crédit de TVA ne présente plus d'intérêt dès lors que, depuis le 1er janvier 2009, toutes les entreprises – quelle que soit leur activité – qui déposent mensuellement leurs déclarations de TVA peuvent bénéficier d'un remboursement mensuel de leur crédit de TVA. (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 13/05/2014 : TVA - Suppression de la procédure "spéciale exportateur" de remboursement de crédit de TVA).

Rappel de la procédure de remboursement de crédit de TVA « spéciale exportateur » pour les demandes de remboursement de crédit de TVA qui portent sur une période de remboursement antérieure au 1er janvier 2014 :

Cette procédure spéciale de remboursement s'applique également aux entreprises pour leurs opérations de livraisons intracommunautaires exonérées. Le montant de ces livraisons doit donc être retenu pour le calcul du plafond de remboursement susvisé.

Il est précisé que la procédure de remboursement de crédit spéciale exportateurs prévue à l'article 242-0 F de l'annexe II au CGI est applicable :

- au commissionnaire en marchandises agissant en son nom propre qui s'entremet dans des exportations ainsi que dans des livraisons intracommunautaires visées au 1 de l'article 262 ter du CGI (cf. toutefois le régime des biens d'occasion, n^{os} 4880 et suiv.) ainsi qu'au fournisseur d'un tel intermédiaire ;

- à l'assujetti (à savoir le fournisseur) qui réalise une livraison intracommunautaire par l'entremise d'un intermédiaire agissant au nom et pour le compte d'autrui ;

- au commissionnaire en marchandises agissant en son nom propre pour le compte d'autrui (à l'achat ou à la vente) qui s'entremet entre une personne qui réalise, en exonération de TVA, une exportation ou une livraison intracommunautaire de biens et le fournisseur des biens.

a. Choix de la procédure spéciale de remboursement

Le choix de la procédure spéciale de remboursement s'exprime par le seul fait de l'envoi de la demande de remboursement qui vaut option. Les entreprises exportatrices peuvent bénéficier de la procédure spéciale les deux premiers mois d'un trimestre civil (ou seulement le premier ou le deuxième) et de la procédure générale le troisième mois lorsqu'elles remplissent les conditions habituelles pour utiliser la procédure générale en fin de trimestre.

b. Période prise en compte pour le plafond de remboursement(1) :

Le montant des opérations sur lequel s'opère le calcul de taxe est en principe celui réalisé au cours du mois au titre duquel le remboursement est demandé. Toutefois, pour les entreprises qui exportent des marchandises dans le mois même où elles les ont achetées, il est admis que les entreprises majorent le montant des opérations réalisées au cours du mois considéré, de celui des opérations réalisées au cours des mois précédents et qui n'ont pu servir de base à un remboursement.

(1). Les dispositions relatives au plafond de remboursement sont transposables aux opérations de livraisons intracommunautaires et assimilées qui ouvrent droit à déduction.

c. Modalités :

• Entreprises placées sous le régime réel normal d'imposition.

Pour les entreprises exportatrices placées sous ce régime, le choix de la procédure de remboursement résulte de l'utilisation du cadre approprié de la demande de remboursement n° **3519** (n° CERFA 11255). Ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Le cadre III de cet imprimé est utilisé par les entreprises qui choisissent la procédure générale ; dans

cette hypothèse, la demande porte nécessairement sur un trimestre civil ou une année civile (cf. n[os] 4643 et 4644).

Le cadre IV est réservé aux entreprises exportatrices qui optent pour la procédure spéciale ; la demande peut alors être déposée mensuellement.

• Entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition.

Compte tenu de la suppression des déclarations n° CA 4, la procédure spéciale de restitution de TVA en faveur des entreprises exportatrices n'est désormais ouverte qu'aux entreprises relevant du régime réel normal ou du régime mini-réel.

Les redevables exportateurs demeurant placés sous le régime des acomptes pourront toutefois obtenir un remboursement trimestriel de TVA dans les conditions décrites aux n[os] 4649 et suiv. Ci-avant.

4655

2. Remboursement aux assujettis établis hors de France de la TVA afférente aux biens et services acquis en France (CGI, ann. II, art. 242-0 M et suivants)

L'assujetti non établi en France peut exercer la déduction de la TVA ayant grevé les dépenses qu'il a engagées en France pour les besoins de son activité économique :

- dans les conditions prévues aux articles 242-0 M et suivants de l'annexe II au CGI, si l'assujetti non établi n'a pas eu en France le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle et n'a pas effectué de livraisons de biens ou de prestations de services réputées avoir eu lieu en France.

Pour les assujettis établis dans un pays situé hors de l'Union européenne, les demandes de remboursement doivent être adressées au service de remboursement de la TVA de la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG), 10, rue du Centre, TSA 60015, 93465 Noisy-Le-Grand cedex, 77, courriel : sr-tva.dresg@dgfip.finances.gouv.fr ;

Pour les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne, le dépôt des demandes de remboursement est effectué à partir du portail électronique mis en place par l'État dans lequel les assujettis sont établis, qui se charge ensuite de les transmettre par voie dématérialisée à l'État membre de remboursement cf. n[os] 4656 et suiv.

- ou dans les conditions de droit commun prévues à l'article 271 du CGI, s'il dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France conformément aux dispositions du 1° de l'article 286 ter du CGI. Les demandes de remboursement doivent être adressées au service des impôts des entreprises de la DRESG, 10, rue du Centre, TSA 60015, 93465 Noisy-Le-Grand cedex.

Remarques :

1. En ce qui concerne les remboursements aux assujettis établis en France de la TVA afférente aux biens et services acquis dans les autres États membres de l'Union européenne où ils ne réalisent pas d'opérations imposables, cf. n° 4659.

2. En ce qui concerne le remboursement de la TVA supportée en France par un assujetti qui est établi hors de l'Union européenne, cf. n° 4658.

4656

3. Entreprises non établies en France mais dans un autre état membre de l'Union européenne (BOI-TVA-DED-50-20-30-10 ; CGI, annexe IV, art. 41 decies et 41 undecies)

En application des articles 242-0 M à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI, les assujettis établis dans un autre Etat membre de l'Union européenne qui ne réalisent pas en France d'opérations imposables, peuvent obtenir, dans certaines limites, le remboursement de la taxe ayant grevé leurs acquisitions faites en France, à des fins professionnelles.

Toutefois, en raison de leur nature, certaines opérations mentionnées au 2° de l'article 242-0 O de l'annexe II au CGI, réalisées par des assujettis non établis en France, ouvrent droit au remboursement prévu à l'article 242-0 N de l'annexe II au CGI bien qu'elles soient situées en France. Il s'agit des opérations suivantes :

• Prestations de services de transports et opérations accessoires exonérées en application du I de l'article 262 du CGI, du 7° à 11° du II de l'article 262 du CGI, du 14° du II de l'article 262 du CGI, de l'article 262 bis du CGI, de l'article 263 du CGI et du 2° du III de l'article 291 du CGI.

• Livraisons mentionnées au 2° du I de l'article 258 D du CGI, pour lesquelles la taxe est due par le destinataire en application du 2 ter de l'article 283 du CGI.

• Livraisons et prestations mentionnées aux 1°, 2°, 5°, 6° et 7° du I de l'article 277 A du CGI.

• Livraisons et prestations pour lesquelles la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur dans les conditions mentionnées au second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI.

• Livraisons de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid mentionnées au III de l'article 258 du CGI, pour lesquelles la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France lorsque son fournisseur est établi hors de France ;

• Les prestations du 1° de l'article 259 du CGI pour lesquelles la taxe est due par le preneur ;

• Les livraisons et les prestations de façon portant sur les déchets neufs d'industrie et des matières de récupérations pour lesquelles la taxe est acquittée en application du 2 sexies de l'article 283 du CGI par le destinataire ou le preneur qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France.

4657

La taxe à rembourser est en principe déterminée selon les règles du droit à déduction applicables en France.

La demande de remboursement de TVA supportée en France par un assujetti communautaire est adressée à la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux (Service de remboursement de TVA, 10, rue du Centre, TSA 60015, 93465 Noisy-Le-Grand cedex) via le portail électronique mis en place dans l'Etat membre dans lequel il est établi. La directive 2008/9/CE du 12 février 2008 fait en effet obligation aux Etats membres de mettre en place un tel dispositif.

Cette demande doit être introduite au plus tard le 30 septembre de l'année civile qui suit la période de remboursement.

La demande de remboursement porte en principe sur une période qui ne doit être ni supérieure à une année civile, ni inférieure à trois mois civils. Toutefois, la période de remboursement peut être inférieure à trois mois lorsqu'elle constitue le solde d'une année civile.

Lorsque la demande de remboursement porte sur une période inférieure à une année civile mais au moins égale à trois mois, le montant de la TVA à rembourser ne doit pas être inférieur à **400 euros**. Lorsque la demande de remboursement correspond à une année civile ou au solde d'une année civile, le montant de la TVA à rembourser doit être au minimum de **50 euros**.

La demande de remboursement doit comporter les informations concernant à la fois le requérant, le cas échéant, le mandataire chargé de présenter la demande, les données bancaires, et les dépenses ayant supporté la TVA dont le remboursement est demandé.

L'assujetti doit joindre à sa demande de remboursement, par voie électronique, une copie dématérialisée des originaux de factures ou documents d'importation lorsque la base d'imposition figurant sur ces documents est égale ou supérieure à un montant de 1000 euros ou à 250 euros pour les factures portant sur des dépenses de carburant (CGI, ann. II, art. 242-0 R).

Dans le cas où la demande de remboursement est déposée par un mandataire, celui-ci doit transmettre par voie postale au service de remboursement de la TVA un mandat dans les conditions définies au BOI-TVA-DED-50-20-30-20. Si le requérant continue de recourir à un mandataire antérieurement désigné auprès du service de remboursement de la TVA, le mandat reste valable et ne doit pas être renouvelé dans le cadre de la procédure dématérialisée applicable à compter du 1er janvier 2010.

4658

4. Remboursement de la TVA supportée en France par un assujetti qui est établi hors de l'Union Européenne (BOI-TVA-DED-50-20-30-40)

Les assujettis établis hors de l'Union européenne peuvent obtenir le remboursement de la TVA supportée en France qui leur a été régulièrement facturée si, au cours de la période sur laquelle porte la demande de remboursement, ils n'ont pas eu en France le siège de leur activité économique ou un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle et qui sous réserve de certaines exceptions, n'ont pas réalisé de livraisons de biens ou de prestations de services réputées avoir eu lieu en France. Ces dispositions sont codifiées aux articles 242-0 Z quater à 242-0 Z decies de l'annexe II au CGI.

Le remboursement aux assujettis établis hors de l'Union européenne obéit à une procédure spécifique caractérisée notamment par l'obligation pour les assujettis établis hors de l'Union européenne de désigner un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir en leur lieu et place les formalités administratives. Le représentant choisi doit obtenir l'agrément du service de remboursement de la TVA.

La demande peut être déposée dès le mois qui suit un trimestre civil ou, le cas échéant, chaque année civile. En tout état de cause, elle doit être déposée, au plus tard dans les six mois qui suivent l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la taxe à restituer est devenue exigible, soit jusqu'au 30 juin N+1. Une demande peut être déposée au titre d'un trimestre si le montant de la taxe à rembourser est au moins de 200 euros.

La demande de remboursement doit être déposée en un seul exemplaire auprès de la Direction Générale des Finances Publiques, Service de remboursement de TVA, 10 rue du Centre TSA 60015, Noisy-le-Grand Cedex, accompagnée des originaux des factures ou des documents d'importation établissant les montants de TVA française supportée par l'assujetti hors Union.

La demande est souscrite sur le formulaire français n° **3559-SD** (n° CERFA 11092) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

4659

5. Remboursement aux assujettis établis en France de la TVA supportée dans un autre État membre de l'Union européenne (CGI, art. 289 D ; CGI, ann. III, art. 96 O ; BOI-TVA-DED-50-20-30-30)

Depuis le 1er janvier 2010, les assujettis établis en France peuvent demander le remboursement de la TVA supportée dans un autre Etat membre dans les conditions prévues par la directive 2008/9/CE du 12 février 2008 en adressant leurs demandes de remboursement souscrites par voie électronique au moyen du portail mis à leur disposition et selon les modalités et dans les conditions fixées par voie réglementaire. Ce service de « démarches en ligne » est accessible à partir de l'Espace abonné de la rubrique Professionnels du portail fiscal www.impots.gouv.fr.

La demande de remboursement doit être introduite avant le 30 septembre suivant l'année civile au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

En application de la directive 2010/66/UE du Conseil du 14 octobre 2010, les assujettis établis en France ayant supporté des dépenses grevées de TVA dans un autre État membre de l'Union européenne peuvent cependant introduire une demande de remboursement concernant une période de l'année 2009 au plus tard le 31 mars 2011.

4660

6. Entreprises perdant leur qualité d'assujetti ou cessant leur activité (BOI-TVA-DED-50-20-20)

Lorsqu'un assujetti perd cette qualité ou cesse son activité, il peut obtenir le remboursement total du crédit dont il dispose.

Une entreprise mise en liquidation judiciaire peut obtenir le remboursement de la taxe afférente à des dépenses qui ont été engagées pendant la période d'assujettissement, même si leur règlement est intervenu après la date de la cessation d'activité, telle que cette notion est définie en matière de TVA. Pour ce qui concerne une entreprise déclarée en liquidation judiciaire, la TVA afférente aux honoraires réclamés par le liquidateur dans le cadre de la mission qui lui a été confiée par le tribunal est déductible à la stricte condition que les prestations dont il s'agit soient effectivement réalisées avant la date de cessation d'activité de l'entreprise.

Il résulte de la jurisprudence tant interne que communautaire que, sauf fraude ou abus, est déductible la taxe ayant grevé des dépenses supportées après la cessation d'activité lorsqu'elles sont en lien direct et immédiat avec l'activité antérieurement exercée par l'assujetti (CE, arrêt n° 253488 du 30 avril 2004, « Min. C./Sté Leluan » ; TA d'Amiens, jugement n° 02-666 du 15 décembre 2005 ; CJCE arrêt du 3 mars 2005, aff. 32/03, «Fini H »).

4661

7. Entreprises assujetties par option

Lorsque ces entreprises ont obtenu le remboursement d'un crédit de taxe déductible, l'option est reconduite de plein droit pour une nouvelle période.

4662

8. Établissements publics

Lorsqu'elles sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, les personnes morales de droit public peuvent obtenir la restitution de la taxe dont elles n'ont pu effectuer l'imputation dans les mêmes conditions et limites que les autres assujettis.

4663

9. Remboursement des crédits de TVA non imputables aux assujettis occasionnels (BOI-TVA-DED-50-20-20)

Les redevables occasionnels peuvent demander le remboursement de leur crédit de TVA non imputable dans les conditions de droit commun. Toutefois, ils ne peuvent exercer leur droit à déduction qu'au moment de la livraison (CGI, art. 271, I-2).

En pratique, ces redevables ne pourront mentionner leurs droits à déduction que sur la déclaration sur laquelle est porté le montant de leurs opérations imposables.

Cette disposition, qui vise le seul cas de livraisons de biens, s'applique en particulier aux opérations immobilières entrant dans le champ d'application du 7° de l'article 257 du CGI.

Ainsi, l'assujetti occasionnel ne pourra déduire la TVA ayant grevé le coût de revient de l'immeuble qu'au moment de la livraison imposable qu'il réalise.

En revanche, la déduction de la TVA afférente aux dépenses engagées pour la réalisation de prestations de services occasionnelles taxables continue de pouvoir être exercée, dans les conditions habituelles, au moment où la taxe déductible devient exigible chez le fournisseur. Toutefois, le service des impôts pourra exiger la présentation d'une caution pour les redevables occasionnels qui déposeraient une demande de remboursement avant la réalisation de leurs opérations occasionnelles imposables.

4664

10. Transfert d'un crédit de TVA en cas de « fusion-absorption », ou de dissolution sans liquidation de sociétés (BOI-TVA-DED-50-20-20)

Sur le plan des principes, le crédit de TVA est attaché à une société et ne peut donc pas être transféré à un autre redevable.

Ainsi, lorsqu'une entreprise disparaît, cesse de réaliser des opérations imposables à la TVA, ou cède son activité, il lui appartient de demander, le cas échéant, le remboursement de son crédit de TVA.

Il est toutefois prévu une exception s'agissant des cas de « fusion – absorption » de sociétés. Dans cette hypothèse, la société absorbée peut transférer à la société absorbante le crédit de TVA dont elle dispose, à la date où elle cesse juridiquement d'exister, dans la mesure où cette dernière peut être considérée comme pleinement subrogée aux droits et obligations de la société absorbée.

La portée de cette tolérance administrative est désormais étendue aux opérations de dissolution sans liquidation au sens de l'article 1844-5 du code civil.

11. Remboursement de la taxe aux personnes morales non assujetties (CGI, art. 293 A bis ; BOI-TVA-CHAMP-20-70)

4665

Aux termes de l'article 293 A bis du CGI, les personnes morales non assujetties qui ont acquitté la TVA lors de l'importation d'un bien en France et qui, à la suite des opérations de dédouanement, expédient ou transportent ce bien vers un autre État membre de la Communauté européenne peuvent obtenir le remboursement de la taxe acquittée en France si elles justifient que l'acquisition intracommunautaire a été soumise à la TVA dans cet autre État.

Les demandes de remboursement doivent être adressées à la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG), Service de remboursement de la TVA, 10, rue du Centre, TSA 60015, 93465 Noisy-Le-Grand cedex, accompagnées des originaux des documents d'importation et des justificatifs du paiement de la TVA dans l'État d'arrivée des biens.

Titre 6 : Remise en cause de la déduction : régularisations et reversements

(BOI-TVA-DED-60)

4670

Sous réserve du droit de contrôle de l'administration, la taxe initialement déduite par un assujetti lui est en principe définitivement acquise.

La réglementation prévoit toutefois un certain nombre de cas où la déduction initiale doit être régularisée.

Les régularisations peuvent intervenir pendant un délai de cinq années pour les biens meubles immobilisés dont celle au cours de laquelle ils ont été acquis, importés, achevés, utilisés pour la première fois ou transférés entre secteurs d'activité. Pour les immeubles immobilisés, ce délai est de vingt ans.

Elles peuvent se traduire soit par le reversement d'une fraction de la TVA déjà déduite ou par une déduction complémentaire.

Chapitre 1 : Régularisations annuelles

(RES N° 2008/32 au BOI-TVA-DED-60-10)

4671

Pour calculer le montant de ces régularisations, il est fait appel à des « coefficients de référence » qui traduisent la situation à laquelle il convient de faire référence pour déterminer, selon les circonstances, les régularisations annuelles ou globales qui s'imposent. Ces coefficients de référence, définis au 2 du V de l'article 207 de l'annexe II au CGI, sont initialement égaux aux coefficients retenus pour le calcul de la déduction opérée en application de l'article 206 de l'annexe II au CGI lors de l'acquisition, de l'importation ou de la livraison à soi-même du bien. Ils sont ensuite susceptibles d'être modifiés, à la suite de la survenue de certains événements justifiant que la situation soit reconsidérée.

4672

Chaque année durant la période de régularisation, une régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés doit être opérée lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence d'autre part, est supérieure, en valeur absolue, à un dixième. En d'autres termes, il y a lieu à régularisation de la taxe initialement déduite si la proportion d'utilisation du bien immobilisé à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire, a varié de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse, par rapport à la situation exprimée par le biais des coefficients de référence.

La régularisation prend la forme soit d'une déduction complémentaire si le coefficient de déduction de l'année est supérieur au coefficient de déduction de référence, soit d'un reversement dans le cas contraire.

Elle doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante.

4673

L'assujetti doit régulariser la taxe initialement déduite pendant cinq ans par cinquièmes pour les biens immobilisés autres que les immeubles et pendant vingt ans par vingtièmes pour les immeubles immobilisés. Toutefois, pour les immeubles donnés en location dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, cette durée est égale au nombre d'années qui courent jusqu'à l'échéance du contrat de bail, arrondi à l'entier supérieur, sans pouvoir excéder vingt années, et la régularisation s'opère par fractions égales à l'inverse de cette durée (CGI, annexe II, art. 207, II-3).

Pour l'appréciation de la période de régularisation, l'année au cours de laquelle le bien immobilisé a été acquis, achevé, utilisé pour la première fois ou transféré entre secteurs d'activité constitués en application de l'article 209 de l'annexe II au CGI compte pour une année entière. La modification des règles encadrant les exclusions du droit à déduction ou, lorsqu'un assujetti devient redevable de la taxe, l'octroi d'un « crédit de départ » ne déclenchent plus, désormais, un nouveau délai de régularisation.

Toutefois, il n'y a pas lieu à régularisation s'agissant :

• des biens dont le coefficient d'assujettissement de référence est nul, c'est-à-dire des biens qui, dès l'origine ou au cours de leur utilisation, ont été utilisés exclusivement à la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la taxe (cf. CJCE, arrêt du 11 juillet 1991, aff. C-97/90, Lennartz) ;

• des immeubles livrés, acquis, apportés ou utilisés avant le 1er janvier 1996, pour lesquels le délai de régularisation de la TVA avait été fixé à dix ans.

Exemple : A l'issue de l'année N+1, la société C constate que le coefficient de taxation à retenir pour les dépenses mixtes est égal à 0,62. Le coefficient de déduction de l'année attaché à l'ordinateur est donc égal à 1*0,62*1, soit 0,62. L'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année (1*0,62) et le produit des coefficients de référence (1*0,5) étant supérieur à un dixième, l'entreprise opère au plus tard sur sa déclaration de chiffres d'affaires couvrant le 25 avril N+2, une déduction complémentaire égale à (1* 0,62 *1 - 1* 0,5 *1) * 784/5, soit 18,82 euros. En N+2, le coefficient de taxation applicable aux dépenses mixtes s'avère être égal à 0,44. L'écart entre 1*0,44 et 1*0,50 n'étant pas supérieur à un dixième, aucune régularisation n'est effectuée. A l'issue de l'année N+3, le coefficient de taxation applicable aux dépenses mixtes est égal à 0,2. L'écart entre (1*0,2) et (1*0,5) étant supérieur à un dixième, il doit être procédé à une régularisation qui, en l'occurrence, prend la forme d'un reversement pour un montant égal à (1*0,2*1 - 1*0,5*1)*784/5 soit - 47,04 euros (fin de l'exemple).

Chapitre 2 : Régularisations globales

(BOI-TVA-DED-60-20 ; RES N° 2007/43 au BOI-TVA-DED-60-20-10)

4674

Dans un certain nombre de cas, énumérés au 1 du III l'article 207 de l'annexe II au CGI, l'assujetti est tenu de procéder à des régularisations globales, exigibles dès la survenue des événements qui en sont à l'origine. Ces régularisations globales conduisent l'assujetti à procéder globalement et en une fois à toutes les régularisations annuelles auxquelles il serait tenu jusqu'à l'expiration de la période de régularisation si sa situation, telle qu'elle résulte de l'événement en cause, demeurait en l'état jusqu'à ce terme.

Le 2 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI fixe les modalités de calcul de cette régularisation globale. Il précise en particulier la valeur des coefficients de l'année qu'il convient de retenir au titre des années restantes afin de déterminer chacune des régularisations annuelles qui devront être sommées pour établir le montant de la régularisation globale.

A. Cession ou apport non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

4675

Sont notamment visées les cessions d'immeubles immobilisés non-soumises à la TVA immobilière (mutation intervenant plus de 5 ans après l'achèvement ou seconde cession dans le délai de cinq ans par une personne n'agissant pas comme marchand de biens). Il y a lieu de procéder à une régularisation globale (en une fois) en réputant que le bien sera utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction.

Exemple : Une entreprise D acquiert en l'année N, un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Il s'avère que le coefficient d'assujettissement de ce bien est de 0,8 et son coefficient de taxation de 0,5. Son coefficient d'admission étant égal à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA. Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+7, l'entreprise D cède son immeuble à une entreprise E. Cette cession n'étant pas soumise à la TVA, l'entreprise D est tenue à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+8 à N+19 (soit 12 années), si, pour chacune de ces années, elle avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble était nul. Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à 12*(0-0,4)*196 000/20, soit 47 040 euros.

4676

Lorsque le bien cédé constitue également une immobilisation pour son acquéreur, le cédant peut, conformément au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, lui « transférer » une partie de la TVA initiale, à proportion de la durée de régularisation non encore courue.

Exemple : L'immeuble acquis par l'entreprise E constituant pour elle une immobilisation, l'entreprise D peut lui transférer un montant de TVA égal à (12/20)*196000, soit 117 600 euros. Il s'avère que pour l'entreprise E, le coefficient d'assujettissement de l'immeuble est égal à 1 et son coefficient de taxation est égal à 0,35. L'entreprise E pourra donc déduire 41160 euros. Elle sera elle-même tenue aux régularisations éventuelles pendant les vingt années suivant son acquisition, sur la base d'une TVA initiale égale à la TVA transférée, soit 117 600 euros (fin de l'exemple).

B. Transferts entre secteurs d'activité

(cf. RES N° 2007/42 au BOI-TVA-DED-60-20-10)

4677

Le transfert d'immobilisations entre secteurs d'activité est traité comme une cession non soumise à la taxe, assortie d'un éventuel transfert de droit à déduction. Le transfert de l'immeuble d'un secteur d'activité vers un autre ouvre un nouveau délai de régularisation. Il est toutefois rappelé que le transfert d'un bien mobilier d'investissement à un secteur exonéré donne lieu à l'imposition d'une livraison à soi-même sur le fondement du 8° de l'article 257 du CGI.

Exemple : Une entreprise F acquiert en l'année N un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Elle l'affecte aux besoins d'un premier secteur d'activité. Il s'avère que le coefficient de taxation de ce bien est de 0,4. Ses coefficients d'assujettissement et d'admission étant égaux à l'unité, le coefficient de déduction de ce bien est égal à 0,4 et l'entreprise a pu déduire initialement pour 78 400 euros de TVA. Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise. Au cours de l'année N+7, l'entreprise F transfère son immeuble vers un second secteur d'activité, dans lequel le coefficient de taxation de l'immeuble est de 0,35. L'entreprise F est tenue au titre de ce premier secteur à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+8 à N+19, si, pour chacune de ces années, elle avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble était nul. Cette régularisation, qui prend la forme d'un reversement, est donc égale à 12 (0-0,4)*196000/20, soit 47 040 euros. Symétriquement, si le bien constitue également une immobilisation dans son nouveau secteur d'activité, elle pourra déduire 41 160 euros.

4678

Le transfert entre secteurs d'activité fait partie des événements qui entraînent la modification des coefficients de référence du bien. Lorsque dans le nouveau secteur, le bien est également immobilisé, l'opérateur a pu, en application du 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, déduire une partie de la taxe transférée, en fonction des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission découlant de la nouvelle utilisation du bien. Les coefficients de référence prennent alors la valeur de ces nouveaux coefficients.

Exemple : Avant le transfert, l'entreprise F avait constaté que les coefficients de référence du bien étaient égaux, pour le coefficient d'assujettissement à 1, pour le coefficient de taxation à 0,4 et pour le coefficient d'admission à 1. Après le transfert, les coefficients de référence du bien seront égaux, pour le coefficient d'assujettissement à 1, pour le coefficient de taxation à 0,35 et pour le coefficient d'admission à 1 (fin de l'exemple).

C. Cession ou apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

4679

Dans le cas d'une cession ou d'un apport soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale, le bien est réputé avoir été utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité telle que son coefficient de déduction soit égal à 1. Peuvent par exemple être visées les cessions de biens mobiliers d'investissement.

Exemple : En l'année N, une banque G se livre sous le régime de la TVA immobilière un immeuble qu'elle affecte à l'ensemble de son activité économique. Le coefficient de taxation du bien, acquis pour un million d'euros hors taxe, s'avère égal à 0,5. Les autres coefficients étant égaux à 1, le coefficient de déduction du bien est égal à 0,5. La banque peut donc déduire 1 000 000*0,5*0,196, soit 98 000 euros. En N+3, la banque cède son immeuble, encore sous le régime de la TVA immobilière. La déduction complémentaire dont bénéficie la banque G est égale à 16*(1-05)*196000/20 , soit 78 400 euros.

Toutefois, lorsque l'immeuble était affecté à l'habitation, la taxe ayant grevé l'immeuble est déductible en totalité lors de sa revente ou de son apport, dès lors que ceux-ci sont soumis à la taxe.

D. Modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion

4680

Une telle évolution se traduit par une modification du coefficient d'admission du bien. Une fois la régularisation globale effectuée, le coefficient d'admission de référence est modifié et prend la valeur qui résulte de la modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion. Les coefficients d'assujettissement et de taxation de référence restent quant à eux inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

Exemple : Une entreprise H dont l'activité est intégralement soumise à la TVA a acquis en l'année N un bien meuble immobilisé exclu du droit à déduction pour un montant de dix mille euros hors taxe. La TVA y afférente, soit 1 960 €, n'a pas été déduite car le coefficient d'admission attaché à ce bien était nul, les coefficients d'assujettissement et de taxation du bien étant, quant à eux, égaux à l'unité. En N+2, une disposition réglementaire ouvre partiellement le droit à déduction à hauteur de 65 % pour les biens de cette nature. Une régularisation globale est effectuée en considérant que pour l'ensemble des années restant à courir dans la période de régularisation, le coefficient d'admission du bien est égal à 0,65. L'entreprise peut opérer une déduction complémentaire égale à 2 (1*1*0,65 – 1*1*0)*1960/5 ,soit 509,60 euros. Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient d'admission de référence du bien devient égal à 0,65. En N+3, une nouvelle disposition réglementaire vient cette fois lever totalement

l'exclusion. L'entreprise pourra opérer une nouvelle déduction complémentaire égale à 1(1*1*1-1*1*0,65)*1960/5,soit 137,20 euros. Une fois cette régularisation opérée, le coefficient d'admission de référence sera égal à 1.

E. Biens devenant utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

4681

Une régularisation globale est également opérée lorsqu'un bien immobilisé utilisé jusqu'alors, en tout ou partie, à des opérations imposables dont aucune n'ouvre droit à déduction vient à être utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction. Une fois la régularisation globale opérée, le coefficient de taxation de référence est modifié et prend la valeur qui découle du nouvel usage du bien. Les coefficients d'assujettissement et d'admission de référence restent quant à eux inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

Exemple : Un entrepreneur individuel I a acquis en l'année N un immeuble pour un montant d'un million d'euros hors taxe, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Cet immeuble a été affecté à 20 % à un usage privé (son coefficient d'assujettissement est donc égal à 0,8). L'entrepreneur individuel exerce une activité de formation professionnelle, exonérée de TVA. Le coefficient de taxation de l'immeuble est donc nul, tandis que son coefficient d'admission est égal à l'unité. En N+9, cet entrepreneur débute une activité de conseil, soumise à la taxe, de telle sorte que le coefficient de taxation de l'immeuble, affecté de manière mixte aux activités, se révèle égal à 0,3. L'entrepreneur est en droit de déduire une fraction de la taxe initialement supportée, égale à 10 (0,8*0,3*1- 0)*196000/20, soit 23 520 euros. Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient de taxation de référence est égal 0,3. Ainsi, en N+11, le coefficient de taxation de l'immeuble s'avère égal à 0,43. L'entreprise procédera à une déduction complémentaire (régularisation annuelle) égale à (0,35-0,24)*196000/20 , soit 1 078 euros (étant fait observer, d'une part, que le coefficient de déduction de l'année a été arrondi à la deuxième décimale par excès et, d'autre part, que le produit 0,8*0,43 diffère du produit 0,8*0,3 de plus d'un dixième, ces deux produits, quant à eux, ne devant pas être arrondis).

4682

Par ailleurs, un assujetti a le droit de déduire à proportion de son coefficient de déduction la taxe initiale ayant grevé l'acquisition d'un bien en stock lorsque ce bien cesse d'être utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations exonérées (coefficient de taxation cessant d'être nul). Il en est de même de la taxe initiale ayant grevé l'acquisition d'un bien immobilisé si celui-ci n'a pas été encore utilisé.

Enfin, afin de prendre en compte la jurisprudence Lennartz déjà citée n° 4673, aucune régularisation n'est opérée et aucun coefficient de référence n'est modifié lorsque le coefficient d'assujettissement de référence du bien est nul.

Exemple : Une collectivité locale J acquiert en l'année N un immeuble, pour un montant d'un million d'euros hors taxe, auxquels s'ajoutent 196 000 euros de TVA. Cet immeuble a été affecté à 100 % à une activité placée hors du champ de la taxe en application de l'article 256 B du CGI, son coefficient d'assujettissement de référence est donc égal à 0. En N+3, la collectivité décide d'utiliser ce bien à une activité soumise de plein droit à la taxe en application de ce même article. En application du b du 2° du 4 du III de l'article 207 du CGI, elle ne peut prétendre à aucune déduction complémentaire et aucune régularisation globale ne doit être opérée. Les modifications des coefficients de référence n'intervenant, en application du 2 du V de l'article 207 du CGI, qu'après qu'une régularisation globale a été effectuée, il n'y a pas lieu de modifier les coefficients de référence. Le coefficient d'assujettissement de référence du bien restera donc définitivement nul, de sorte que le bien ne donnera jamais lieu à régularisation.

F. Cessation d'activité

(RES N° 2007/43 au BOI-TVA-DED-60-20-10)

4683

En cas de cessation d'activité, il y a lieu, pour les biens immeubles constituant des immobilisations, de procéder aux régularisations « globales » prévues au III de l'article 207 de l'annexe II au CGI. Pour les biens mobiliers d'investissement et les stocks, c'est au contraire la livraison à soi-même (LASM) qui sera applicable sur le fondement du d du 1 du 8° de l'article 257 du CGI. Enfin, pour les services, c'est un reversement intégral de la TVA initialement déduite qui est exigé, sur le fondement du b du II de l'article 271 du CGI et du VI de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

G. Biens cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

I. Biens restant utilisés à des opérations imposables

4684

Dans ce cas, le coefficient de taxation du bien devient nul, mais son coefficient d'assujettissement reste non-nul. Il y a lieu à régularisation globale,. Le bien reste disponible pour une nouvelle régularisation sur la période de régularisation restant à courir, dans le cas où il serait de nouveau utilisé, au moins en partie, à des opérations ouvrant droit à déduction.

II. Biens cessant d'être utilisés à des opérations imposables

4684-1

Dans ce cas, le coefficient d'assujettissement du bien devient nul, ainsi que son coefficient de taxation et il y a lieu à régularisation globale. Contrairement à la situation décrite au point précédent, le bien sort définitivement du cycle des régularisations. Cet événement entraîne la modification du coefficient d'assujettissement de référence, qui devient nul, de sorte qu'aucune déduction complémentaire ne serait permise quand bien même le bien serait à nouveau utilisé à des opérations imposables.

Exemple : En l'année N, un entrepreneur individuel K, exerçant une activité intégralement soumise à la TVA, fait l'acquisition d'un immeuble neuf, qu'il décide d'affecter à son exploitation. Le coût d'acquisition s'élève à 100 000 euros hors taxe. Il déduit 19 600 euros. En N+6, l'immeuble est affecté au patrimoine privé de l'exploitant. Celui-ci est tenu à un reversement égal à 13*(0*0*1-1*1*1)*19600/20, soit – 12 740 euros. Le coefficient d'assujettissement de référence du bien devient nul, ainsi que le coefficient de taxation de référence. En N+8, il réaffecte son immeuble à son activité professionnelle. Il ne peut prétendre à aucune déduction complémentaire. Le prélèvement dans les même conditions d'un bien mobilier immobilisé donnerait lieu non pas à régularisation sur le fondement du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, mais à la taxation d'une livraison à soi-même.

Chapitre 3 : Articulation entre les régularisations annuelles et les régularisations globales

(RES N° 2007/45 au BOI-TVA-DED-60-20-40)

4685

Les modifications des coefficients de référence induites par une régularisation globale doivent être prises en compte pour le calcul des régularisations annuelles à compter de l'année suivante et des régularisations globales ultérieures, y compris celles qui interviendraient lors de l'année en cours. En revanche, elles ne doivent pas être prises en compte pour le calcul de la régularisation annuelle due au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la régularisation globale, et ce même si cette régularisation annuelle peut être liquidée jusqu'au 25 avril de l'année suivante, donc postérieurement à la régularisation globale.

Exemple : Un entrepreneur individuel L acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Il l'affecte à 20 % à son usage privatif. Il débute son activité sous le régime de la franchise. Les coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence de cet immeuble sont égaux, respectivement, à 0,8, 0 et 1. Il n'opère initialement aucune déduction.

A partir de N+1, il affecte entièrement l'immeuble à son activité professionnelle, de sorte que pour chacune des années restantes dans la période de régularisation, de N+1 à N+19, le coefficient d'assujettissement du bien sera égal à 1. Du fait du développement de son activité, l'entrepreneur L quitte le régime de la franchise le 1er mars N+4. Il bénéficie à cette date d'une régularisation globale, anticipant les régularisations annuelles auxquelles il aurait eu droit entre les années N+5 et N+19, égale à 15*(0,8*1*1- 0,8*0*1)*200000/20, soit 120 000 euros. On constatera qu'alors même que depuis l'année N+1 le coefficient d'assujettissement du bien est égal à 1, c'est la valeur du coefficient d'assujettissement de référence, en l'occurrence 0,8, qui doit être retenue pour le calcul. Le fait que le coefficient d'assujettissement de référence soit désormais égal à 1 sera pris en compte chaque année lors de la détermination des régularisations annuelles. Toutes choses égales par ailleurs, l'entrepreneur L constatera ainsi, chaque année de N+5 à N+19, une régularisation annuelle égale à (1*1*1- 0,8*1*1)*200000/20, soit 2 000 euros chaque année, étant fait observer, d'une part, que le produit (1*1) constaté chaque année diffère du produit de référence (0,8*1) de plus d'un dixième, ce qui justifie l'octroi d'une déduction complémentaire, et, d'autre part, que pour le calcul de chacune de ces régularisations dues au titre des années N+5 à N+19, le coefficient de taxation de référence a évolué après la régularisation globale opérée le 1er mars N+4, passant de 0 à 1.

Reste à déterminer la régularisation annuelle due au titre de l'année N+4, que l'entrepreneur L devra effectuer avant le

25 avril N+5. Au cours de l'année N+4, l'immeuble a été utilisé de manière mixte. Le coefficient de taxation de l'année doit donc être déterminé de manière forfaitaire. Il s'avère, au cas présent, que le chiffre d'affaires de cet assujetti est constant chaque mois. Le coefficient de taxation de l'année N+4 est donc égal à 10/12 = 0,83333... arrondi à 0,84. Pour déterminer la régularisation annuelle due au titre de l'année N+4, les coefficients de référence à retenir ne doivent pas tenir compte des régularisations globales intervenues en N+4 et des substitutions subséquentes. La régularisation annuelle due au titre de l'année N+4 est ainsi égale à (1*0,84*1- 0,8*0*1)*200000/20, soit 8 400 euros. Sur toute la période de régularisation, des 200 000 euros de TVA initialement supportés, l'entrepreneur L aura ainsi déduit 158 400 euros, soit 79,2 % de la TVA initiale. C'est effectivement le pourcentage moyen d'utilisation du bien à des opérations ouvrant droit à déduction.

4686

Il en est de même en cas de vente du bien.

Exemple : Une banque M ayant opté à la TVA acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Ses coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission de référence sont égaux, respectivement, à 1, 0,25 et 1. Le 1er juillet N+4, la banque vend l'immeuble en TVA. Elle peut prétendre à une déduction complémentaire, égale à 15*(1*1*1-1*0,25*1)*200000/20 = 112 500 euros. Sur le premier semestre, le bien avait été utilisé de manière mixte et la banque constate, avant le 25 avril N+5, que le coefficient de taxation des biens utilisés de manière mixte est égal à 0,1. Elle est alors tenue à une régularisation annuelle au titre de l'année N+4 sur l'immeuble qu'elle a cédé au 1er juillet, qui prend la forme d'un reversement d'un montant égal à (1*0,1*1-1*0,25*1)*200000/20, soit 1 500 euros.

4687

Il en est de même enfin en cas de transfert du bien entre secteurs d'activité.

Exemple : Une entreprise P ayant constitué deux secteurs d'activité acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Ce bien est utilisé exclusivement pour les besoins de son premier secteur d'activité. Son coefficient de déduction provisoire, auquel s'avéreront égaux son coefficient de déduction définitif et, par conséquent, son coefficient de déduction de référence, est égal à 0,6. Elle a donc déduit 120 000 euros. A partir du 15 mai de l'année N+1, elle utilise ce bien de manière conjointe à ses deux secteurs d'activité. Elle ne procède à cette date à aucune régularisation globale. Avant le 25 avril N+2, elle constate que le coefficient de déduction définitif du bien au titre de l'année N+1, calculé sur la base du chiffre d'affaires des deux secteurs, est égal à 0,8. Elle bénéficie d'une régularisation annuelle égale à (0,8- 0,6)*200000/20 = 2 000 euros. Le coefficient de déduction de référence reste égal à 0,6.

Exemple : Une entreprise Q ayant constitué deux secteurs d'activité acquiert en l'année N un immeuble grevé de 200 000 euros de TVA. Ce bien est utilisé exclusivement pour les besoins de son premier secteur d'activité. Son coefficient de déduction provisoire, auquel s'avéreront égaux son coefficient de déduction définitif et, par conséquent, son coefficient de déduction de référence, est égal à 0,6. Elle a donc déduit 120 000 euros. Le 15 mai de l'année N+1, elle transfère cet immeuble à son autre secteur d'activité, dans lequel le coefficient de déduction provisoire du bien est égal à 0,9. Elle procède tout d'abord à une régularisation globale, égale à un reversement de 18*(0-0,6)*200000/20 = -108 000 euros. Elle transfère d'un secteur à l'autre un montant de taxe déductible égal à (18/20)*200000 =180 000 euros, que l'entreprise déduit à proportion du coefficient de déduction du bien dans le second secteur d'activité (soit une déduction de 162 000 euros). Avant le 25 avril de l'année N+2, l'entreprise constate que le coefficient de déduction des biens utilisés sur le premier secteur est égal à 0,4 et que le coefficient de déduction des biens utilisés sur le second secteur est égal à 0,95. Dès lors que le transfert entre secteurs est assimilé à une vente, l'entreprise ne doit pas considérer que le bien a été utilisé concurremment aux deux secteurs au cours de l'année N+1. Elle doit au contraire constater, au titre du premier secteur, qu'elle est tenue d'opérer une régularisation annuelle, qui, au cas présent, prend la forme d'un reversement de (0,4-0,6)*200000/20 = -2 000 euros (étant précisé que l'écart entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence, d'autre part, est supérieur à un dixième). Elle constate également, au titre du second secteur, que le coefficient de déduction définitif diffère du coefficient de déduction provisoire retenu au moment du transfert et à ce titre procède à une déduction complémentaire égale à 0,95*180000-162000= 9 000 euros. Le fait que l'écart entre le coefficient de déduction définitif et le coefficient de déduction provisoire soit inférieur à un dixième est, bien entendu, sans incidence. Le coefficient de déduction de référence du bien est désormais égal à 0,95.

Chapitre 4 : Dispense de reversement de la TVA

4688

Les assujettis sont dispensés de procéder à la régularisation de la taxe initialement déduite afférente aux biens immobilisés :

- dont la cession ou l'apport est dispensé du paiement de la TVA en application des dispositions de l'article 257 bis du CGI relatif aux transmissions d'universalité totale ou partielle de biens ;

- qui ont été volés ou détruits dès lors que ce vol ou cette destruction fait l'objet d'une justification ;

En ce qui concerne la dispense de reversement de la TVA déduite sur des denrées alimentaires que les entreprises de grande distribution remettent gratuitement à certaines associations humanitaires, cf. RES N° 2005/96 au BOI-TVA-DED-60-30.

4689

En cas d'événement donnant lieu à régularisation globale, celle-ci doit être calculée et prise en compte

quand bien même la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation considérés pour les années restant à courir d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence d'autre part, serait inférieure ou égale, en valeur absolue, à un dixième.

4690

Pour le calcul des régularisations annuelles ou globales à effectuer, la taxe initiale s'entend :

- de la taxe mentionnée sur les factures d'achat, perçue à l'import ou acquittée par les redevables eux-mêmes en vertu du mécanisme d'autoliquidation (acquisition intracommunautaire, achat auprès d'une entreprise non-établie en France, livraison à soi-même, etc.) ;

- de celle mentionnée sur les attestations délivrées en application du 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI (transfert du droit à déduction en cas de vente non-soumise à la taxe d'une immobilisation ou de transfert entre secteurs) ;

- de celle mentionnée sur les attestations délivrées en application du 3 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI (transfert du droit à déduction par une autorité affermante ou concédante).

Partie 5 : Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables

(BOI-TVA-DECLA)

4700

La plupart des obligations et formalités exposées au présent titre concernent l'ensemble des redevables de la TVA quel que soit leur régime d'imposition.

Les redevables doivent satisfaire à certaines formalités administratives et déclaratives et s'acquitter de l'impôt correspondant (cf. titre 2, n^{os} 4702 et suiv.).

Ils doivent également remplir des obligations d'ordre comptable et relatives à l'établissement des factures (cf. titre 3, n^{os} 4785 et suiv.).

Le délai de conservation de la comptabilité fait l'objet de commentaires au livre XIX (cf. n^{os} 8145 et suiv.).

Les règles spécifiques relatives aux contribuables placés sous le régime de la TVA agricole sont exposées au titre 8 (cf. n^{os} 4938 et suiv.).

Titre 1 : Redevable de la taxe

(BOI-TVA-DECLA-10-10-20)

4701

En principe, la TVA doit être acquittée par les vendeurs ou les prestataires de services (CGI, art. 283, 1-1er alinéa) sous réserve du régime suspensif de la taxe visé aux articles 275 à 277 A du CGI.

• Toutefois, depuis le 1er janvier 2010, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services mentionnée à l'article 259 A du CGI est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur qui agit en tant qu'assujetti et qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France. Le montant dû est identifié sur la déclaration de recettes mentionnée à l'article 287 du CGI (CGI, art. 283, 1-2è alinéa).

• Depuis le 1er janvier 2010, lorsque les prestations mentionnées au 1° de l'article 259 du CGI sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur (CGI, art. 283, 2).

• Pour les livraisons et les prestations de façon portant sur des déchets neufs d'industrie et des **matières de récupération**, la taxe est acquittée par le destinataire ou le preneur qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France. Le montant hors taxes de ces opérations réalisées ou acquises par l'assujetti est identifié sur la déclaration de recettes prévue à l'article 287 du CGI (CGI, art. 283, 2 sexies et 287, 5 b bis).

• Pour les **transferts de quotas autorisant les exploitants à émettre des gaz à effet de serre** au sens de l'article 3 de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil, et d'autres unités pouvant être utilisées par les opérateurs en vue de se conformer à ladite directive, la taxe est acquittée par l'assujetti bénéficiaire du transfert (disposition applicable à compter du 31 décembre 2010 ; CGI, art. 283, 2 septies).

• Pour les **livraisons de gaz naturel ou d'électricité** mentionnées au b du III de l'article 258 du CGI, ainsi que pour les services définis au 13° de l'article 259 B du CGI qui leur sont directement liés, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France, y compris lorsque son fournisseur est établi en France (CGI, art. 283, 2 quinquies ; disposition applicable pour les factures émises à compter du 1er avril 2012).

• Pour les **services de communications électroniques**, à l'exclusion de ceux soumis à la taxe prévue à l'article 302 bis KH du CGI, la taxe est acquittée par l'acquéreur qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France (CGI, art. 283, 2 octies ; disposition applicable pour les factures émises à compter du 1er avril 2012).

• Pour les **travaux de construction**, y compris ceux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec un bien immobilier par une entreprise sous-traitante, au sens de l'article 1er de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 relative à la sous-traitance, pour le compte d'un preneur assujetti, la taxe est acquittée par le preneur (CGI, art. 283, 2 nonies créé par l'article 25 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 ; dispositions applicables aux contrats de sous-traitance conclus à compter du 1er janvier 2014).

• **Depuis le 1er janvier 2014**, lorsqu'il est constaté une urgence impérieuse tenant à un **risque de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée** présentant un caractère soudain, massif et susceptible d'entraîner pour le Trésor des pertes financières considérables et irréparables, un arrêté du ministre chargé du budget prévoit que la taxe est acquittée par l'assujetti destinataire des biens ou preneur des services (CGI, art. 283, 2 decies créé par l'article 25 de la loi de finances pour 2014).

• L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait, ou ne pouvait ignorer, que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison, ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens, ou sur cette prestation ou toute prestation antérieure des mêmes services ne serait pas reversée de manière frauduleuse, est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe (CGI, art. 283, 4 bis).

Ces dispositions et celles prévues au 3 de l'article 272 du CGI (cf. n° 4621) ne peuvent pas être cumulativement mises en œuvre pour un même bien.

• L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de véhicules terrestres à moteur et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de cette livraison ou de toute livraison antérieure des mêmes véhicules ne pouvait pas bénéficier du régime prévu à l'article 297 A du CGI est solidairement tenu d'acquitter, avec tout assujetti partie à cette livraison ou à toute autre livraison antérieure des mêmes véhicules, la taxe frauduleusement éludée (Disposition applicable aux livraisons de véhicules terrestres à moteur effectuées à compter du 1er janvier 2013 ; CGI, art. 283, 4 ter).

• Pour les opérations de façon, lorsque le façonnier réalise directement ou indirectement plus de 50 % de son chiffre d'affaires avec un même donneur d'ordre, ce dernier est solidairement tenu au paiement de la taxe à raison des opérations qu'ils ont réalisées ensemble. Le pourcentage de 50 % s'apprécie pour chaque déclaration mensuelle ou trimestrielle (CGI, art. 283, 5 ; RES N° 2006/29 au BOI-REC-PREA-10-10-30).

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque le donneur d'ordre établit qu'il n'a pas eu connaissance du non respect par le façonnier de ses obligations fiscales.

• Par ailleurs, certaines dispositions légales dérogatoires au droit commun mettent la TVA à la charge d'une personne autre que le vendeur ou le prestataire de service.

Ainsi c'est à l'acquéreur qu'il appartient d'acquitter la taxe en ce qui concerne :

1. Les achats de boissons (cf. n° 4283).

2. La réception de biens ou services en franchise de taxe ou sous le bénéfice d'un taux réduit (cf. n° 4409 et suiv.).

• Enfin, pour les opérations relatives à l'exploitation des biens ou droits d'un patrimoine fiduciaire, le

fiduciaire est considéré comme un redevable distinct pour chaque contrat de fiducie, sauf pour l'appréciation des limites de régimes d'imposition et de franchises, pour lesquelles est retenu le chiffre d'affaires réalisé par l'ensemble des patrimoines fiduciaires ayant un même constituant (CGI, art. 285 A).

Titre 2 : Obligations et formalités déclaratives

(BOI-TVA-DECLA-20)

Chapitre 1 : Obligations et formalités à caractère administratif

(BOI-TVA-DECLA-20-10)

A. Déclarations à accomplir auprès du centre de formalité des entreprises (CFE)

I. Déclaration de création, de modification et de cessation d'activité

(CGI art. 286 ; CGI, ann. II, art. 371 AI à 371 AS ; CGI, ann. IV, art. 32 à 36 ; BOI-TVA-DECLA-20-10-10-10)

4702

Toute personne physique ou morale soumise à la TVA doit, dans les quinze jours du commencement de ses opérations, souscrire une déclaration[(1)] obligatoirement auprès du CFE[(2)].

Par ailleurs, toute personne assujettie à la TVA doit, dans les trente jours de la cessation d'activité, en faire la déclaration auprès du CFE territorialement compétent (cf. tableau n° 4703).

[(1)]. Les propriétaires qui tirent de la location d'emplacements de véhicules un loyer annuel qui n'est pas supérieur à 1373 € sont dispensés de souscrire la déclaration de création d'activité à la condition que les revenus perçus à ce titre ne soient pas imposables en matière d'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC.

[(2)]. Ces obligations incombent également aux représentants fiscaux, dès lors qu'aux termes de l'article 289 A du CGI, ceux-ci sont obligatoirement assujettis à la TVA.

Une déclaration de modification doit être souscrite auprès du CFE par les redevables de la TVA lors de toute modification substantielle des conditions d'exercice de leur activité (ouverture d'un établissement secondaire, d'une succursale, d'une agence) ou de modification de la forme juridique de l'entreprise. Dans le cas d'ouverture d'un établissement secondaire, d'une succursale ou d'une agence, déclaration doit en être faite auprès du CFE dans le ressort duquel se trouve cet établissement.

Remarques :

1. Les assujettis bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD) au régime général de taxation des échanges au sein de la Communauté européenne sont également concernés par cette déclaration d'existence.

En outre, aux termes de l'article 286 bis du CGI, ces personnes doivent déclarer auprès du service des impôts du lieu de leur principal établissement qu'elles effectuent des acquisitions intracommunautaires de biens soit :

- lorsqu'elles ont opté pour la taxation de ces acquisitions (art. 260 CA du CGI) ;

- ou lorsqu'elles ne répondent pas aux conditions posées par le 2° du I de l'article 256 bis du CGI (dépassement du seuil de **10 000 €** l'année civile précédente ou l'année civile en cours) (cf. n[os] 4232 et 4233).

2. Lorsqu'elles sont transmises par voie électronique, les déclarations relatives à la création de l'entreprise, à la modification de sa situation ou à la cessation de son activité sont faites dans les conditions fixées aux articles 371 AK, 371 AN et 371-0 AQ bis de l'annexe II au CGI.

3. Les formulaires de déclaration devant être souscrits auprès des CFE sont disponibles sur le site www.service-public.fr. Voir BOI-TVA-DECLA-20-10-10-10 au III.

II. Détermination du CFE compétent

(CGI, ann. II, art. 371 AI et suiv. ; BOI-TVA-DECLA-20-10-10-20)

4703

La déclaration de création d'entreprise doit être obligatoirement souscrite auprès du CFE compétent à savoir celui dans le ressort duquel sont situés le siège social, le principal établissement ou un établissement de l'entreprise.

COMPÉTENCE DES CENTRES DE FORMALITÉS DES ENTREPRISES

Nature des centres de formalités	Compétences
Chambre de commerce et d'industrie (CCI)	Pour les commerçants et les sociétés commerciales relevant exclusivement du registre du commerce et des sociétés.
Chambre de métiers et de l'artisanat	Pour les entreprises artisanales. Pour les commerçants et les sociétés commerciales relevant à la fois du registre du commerce et des sociétés et du répertoire des métiers.
Chambre nationale de la batellerie artisanale	Pour les personnes physiques et les sociétés assujetties à l'immatriculation au registre des entreprises de la batellerie artisanale.
Greffe du tribunal du commerce ou du tribunal de grande instance statuant commercialement	Pour les sociétés civiles et autres que commerciales (sociétés d'indivision) ; Pour les sociétés d'exercice libéral ; Pour les personnes morales assujetties à l'immatriculation au registre du commerce et des sociétés autres que celles visées aux trois cadres ci-dessus ; Pour les établissements publics industriels et commerciaux ; Pour les agents commerciaux ; Pour les groupements d'intérêt économique et les groupements européens d'intérêt économique.
URSSAF ou caisses générales de sécurité sociale	Pour les personnes exerçant, à titre de profession habituelle, une activité indépendante réglementée ou non autre que commerciale, artisanale ou agricole ; Pour les employeurs dont les entreprises ne sont pas immatriculées au registre du commerce ou inscrites au répertoire des métiers ou au registre des entreprises de la batellerie artisanale - et qui ne relèvent pas des centres gérés par les chambres d'agriculture : - administrations publiques et collectivités locales employant du personnel contractuel ou vacataire ; - associations employant du personnel salarié ; - syndicats et comités d'entreprises (avec personnel salarié) ; - autres catégories juridiques (avec personnel salarié).
Chambre d'agriculture	Pour les personnes physiques et morales exerçant à titre principal des activités agricoles, à l'exclusion des personnes visées aux quatre premiers cadres du tableau.
Service des impôts [(1)]	Pour les assujettis à la TVA, à l'impôt sur le revenu (au titre des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux) ou à l'impôt sur les sociétés dès lors qu'ils exercent leur activité à titre de profession habituelle, **ne relevant pas de la compétence des autres CFE** et n'ayant pas d'autres obligations déclaratives que statistiques et fiscales.

[(1)] Pour la détermination du service des impôts compétent, cf. nos 4713 et suiv.

Les missions de centre de formalités des entreprises exercées jusqu'à présent par les services des impôts des entreprises (SIE) ont été transférées aux organismes consulaires, des URSSAF et des greffes des tribunaux de commerce (article 2 du décret n° 2010-1706 du 29 décembre 2010).

Le transfert vers les CFE des URSSAF concerne les activités suivantes :

- les artistes auteurs ;

- les vendeurs à domicile indépendants ;

- les taxis locataires.

Le transfert vers les CFE des chambres d'agriculture concerne :

- les loueurs de cheptels et exploitants forestiers ;

- les bailleurs de biens ruraux.

Le transfert vers les CFE des greffes des tribunaux de commerce concerne :

- les loueurs individuels de biens meubles non inscrits au registre du commerce ;

- les loueurs en meublé individuels ;

- les sociétés en participation (SEP) et les sociétés de fait ;

- les groupements divers sans personnalité juridique (indivisions, associations{) ;

- les quirataires de navires.

Toutefois, dans les départements dans lesquels n'existent pas de greffes de tribunaux de commerce, dont les fonctions sont alors exercées soit par les greffes des tribunaux de grande instance de droit local (départements d'Alsace et Moselle), soit par des tribunaux mixtes commerciaux (départements et régions d'outre-mer), les SIE restent CFE pour les activités concernées.

Le CFE transmet, dès réception, mais après contrôle formel, au service des impôts des entreprises les documents qui le concernent. Ce dernier reste seul compétent pour contrôler la déclaration et apprécier sa validité. Le CFE délivre au déclarant un récépissé de dépôt de la déclaration ; l'acceptation du document commun de déclaration vaut déclaration auprès du service des impôts et interrompt en conséquence les délais pour accomplir cette formalité.

B. Le numéro individuel d'identification

(CGI, art. 286 ter ; BOI-TVA-DECLA-20-10-20)

4704

Un numéro individuel est attribué à tous les assujettis redevables ainsi qu'aux personnes visées au 2° du I de l'article 256 bis du CGI (PBRD) pour lesquelles la taxe est due soit sur option, soit par dépassement du seuil de 10 000 € d'acquisitions intracommunautaires.

Un numéro est également attribué à tout assujetti qui effectue en France des acquisitions intracommunautaires de biens pour les besoins de ces opérations qui relèvent des activités économiques visées au cinquième alinéa de l'article 256 A du CGI et effectuées hors de France.

Est également identifié par un numéro individuel tout assujetti ou toute personne morale non assujettie qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens soumises à la TVA conformément au I de l'article 256 bis du CGI ou au I de l'article 298 sexies du CGI.

Doit également être identifié par un numéro individuel (CGI, art. 286 ter, 4° et 5° ; CGI, ann. III, art. 95-0) :

- tout assujetti preneur d'une prestation de services au titre de laquelle il est redevable de la taxe en France en application du 2° de l'article 283 du CGI. Les assujettis établis en France qui n'ont pas de numéro individuel d'identification en application des dispositions des 1°, 2°, 3° ou 5° de l'article 286 ter du CGI se voient attribuer, sur demande auprès du service des impôts des entreprises (SIE) de la Direction générale des finances publiques (DGFiP) dont ils dépendent, un numéro individuel d'identification lorsqu'ils font l'acquisition de telles prestations de services. Un modèle figurant au BOI-LETTRE-000081, de « demande d'attribution de numéro de TVA intracommunautaire » peut être utilisé ;

- tout prestataire établi en France d'une prestation de services au titre de laquelle seul le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre de l'Union européenne en application de l'article 196 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Il s'agit des assujettis établis en France qui n'ont pas de numéro individuel d'identification en application des dispositions des 1°, 2°, 3° ou 4° de l'article 286 ter du CGI. Ils se voient attribuer, sur demande auprès du service des impôts des entreprises de la DGFiP dont ils dépendent, un numéro individuel d'identification lorsqu'ils réalisent de telles prestations. A cette fin, le modèle de lettre mentionné au BOI-LETTRE-000081 peut être utilisé.

Les assujettis soumis antérieurement au 1er janvier 2010 à une obligation déclarative en matière de TVA ont d'ores et déjà un numéro de TVA intracommunautaire. Ils n'ont donc aucune démarche nouvelle à accomplir. En revanche, les assujettis non redevables de la TVA (assujettis bénéficiant de la franchise en base, assujettis exonérés, etc.) doivent se rapprocher de leur SIE pour obtenir, le cas échéant, un numéro de TVA intracommunautaire.

Chaque assujetti d'un État membre doit préalablement à tout échange de biens intracommunautaires, être doté de ce numéro[(1)].

[(1)]. Les départements français d'outre-mer étant, pour l'application de la TVA intracommunautaire, exclus du territoire français, il n'a pas été attribué de numéro individuel d'identification aux entreprises fiscalement établies dans ces départements.

Le numéro n'est plus valide dans les cas suivants :

- cessation d'activité de l'entreprise ;

- sortie du champ d'application ;

- transfert en dehors du territoire visé à l'article 256-0 du CGI ;

- PBRD qui renonce à l'option ou passe en deçà du seuil.

De plus, lorsqu'une personne morale en formation fait l'objet d'une décision de refus d'inscription au registre du commerce et des sociétés, son numéro d'identification est supprimé (article R. 123-227 du code de commerce).

Par ailleurs, avant ou après la délivrance du numéro individuel d'identification prévu à l'article 286 ter du CGI, l'administration peut demander des informations complémentaires pour statuer sur l'attribution ou le maintien de cet identifiant ainsi que tout élément permettant de justifier de la réalisation ou de l'intention de réaliser des activités économiques prévues au cinquième alinéa de l'article 256 A du CGI (LPF, art. L. 10 BA créé par l'article 10 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière).

Remarque : Les personnes morales non assujetties, les assujettis exonérés, les assujettis franchisés, les agriculteurs bénéficiant du remboursement forfaitaire agricole, ne disposent d'un numéro individuel qu'à partir du moment où ils déclarent effectuer des opérations rendant cette attribution obligatoire ou qu'ils ont opté.

I. Caractéristiques et structure du numéro individuel

4705

Le numéro individuel doit garantir la sûreté des échanges entre les assujettis au sein de la Communauté européenne. Il est :

- national (il comporte un préfixe alphabétique permettant d'identifier l'État membre par lequel il a été attribué) ;

- unique et invariant (chaque entreprise quel que soit le nombre de ses établissements, disposera du numéro qui lui est propre et qu'elle conservera même en cas de changement de lieu d'activité) ;

- vérifiable (tout assujetti redevable a la possibilité de vérifier la validité de l'identifiant de la personne avec laquelle il contracte).

Ce numéro reprend les neuf caractères SIREN précédés d'une clé numérique à deux caractères, elle-même précédée des lettres FR pour la France. Les opérateurs français disposent donc d'un numéro de 13 caractères.

La structure des numéros d'opérateurs intracommunautaires des autres États membres est présentée dans le tableau ci-après..

Numéro d'identification de TVA dans chaque Etat membre	
Allemagne	DE + 9 caractères numériques
Autriche	ATU + 8 caractères numériques
Belgique	BE 0 + 9 ou 10 caractères numériques
Bulgarie.....	BG + 9 caractères numériques
Chypre.....	CY + 8 caractères numériques + 1 caractère alphabétique
Croatie.....	HR + 11 caractères numériques
Danemark.....	DK + 8 caractères numériques
Espagne.....	ES + 9 caractères numériques et alphabétiques
Estonie.....	EE + 9 caractères numériques
Finlande.....	FI + 8 caractères numériques
France.....	FR + 2 chiffres (clé informatique) + N° SIREN (9 chiffres)
Grèce.....	EL + 9 caractères numériques
Hongrie.....	HU + 8 caractères numériques
Irlande.....	IE + 8 caractères numériques et alphabétiques
Italie.....	IT + 11 caractères numériques
Lettonie.....	LV + 11 caractères numériques
Lituanie.....	LT + 9 ou 12 caractères numériques

Luxembourg.....	LU + 8 caractères numériques
Malte.....	MT + 8 caractères numériques
Pays-Bas.....	NL + 12 caractères numériques et alphabétiques
Pologne.....	PL + 10 caractères numériques
Portugal.....	PT + 9 caractères numériques
République slovaque.....	SK + 10 caractères numériques
République tchèque.....	CK + 8 ou 9 ou 10 caractères numériques
Roumanie.....	RO + 2 à 10 caractères numériques
Royaume-Uni.....	GB + 5, 9 ou 12 caractères numériques et alphabétiques
Slovénie.....	SI + 8 caractères numériques
Suède.....	SE + 12 caractères numériques

II. Communication du numéro

4706

Le numéro individuel d'identification est préimprimé sur les déclarations de TVA.

Sur demande justifiée de l'entreprise, la communication peut cependant en être faite à tout moment par le service des impôts.

III. Modalités d'utilisation

4707

Ce numéro doit obligatoirement figurer sur les factures et documents en tenant lieu relatifs aux échanges intracommunautaires ainsi que sur la déclaration des échanges (cf. n^{os} 4752 et suiv.) et sur le registre des façonniers.

Il doit également en être fait mention sur les déclarations de TVA.

Lorsque les redevables effectuent des livraisons de biens, ils doivent :

- s'assurer de la qualité d'assujetti identifié ou non de leur cocontractant ;

- porter leur propre numéro et celui de leur partenaire commercial sur la facture et la déclaration des échanges de biens.

Lorsqu'ils agissent en qualité **d'acquéreurs** de biens intracommunautaires, les redevables ont l'obligation :

- de communiquer à leur fournisseur leur numéro d'identification qui sera porté sur la facture ;

- de liquider la taxe correspondante au taux en vigueur et de la déclarer.

IV. La base des assujettis

4708

Le règlement UE n° 904/2010 du 07 octobre 2010 concernant la coopération administrative et à la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA a prévu de rassembler les éléments d'identification des entreprises des États membres dans une base de données électroniques.

Ainsi, les numéros attribués aux entreprises françaises sont vérifiables par les entreprises et les autorités administratives des autres États membres. En contrepartie, les entreprises françaises ont la possibilité de consulter et de vérifier les identifiants de leurs partenaires commerciaux. Pour chaque dossier, la base des assujettis comprend :

- le numéro individuel d'identification ;

- le nom ou la dénomination ;

- l'adresse de l'entreprise : il s'agit de l'adresse à laquelle elle est prise en compte par les services fiscaux (cf. CGI, ann. IV, art. 32) ;

- la date à laquelle le numéro a été attribué ;

- la date à laquelle le numéro a été retiré.

Ces informations sont conservées cinq ans.

En France, la consultation de la base des assujettis établis dans les autres États membres se fait par voie télématique.

Les entreprises françaises peuvent s'assurer de la validité du numéro d'identification des entreprises des autres États membres avec lesquelles elles contractent en interrogeant un service minitel (3615 code TVA) ou à partir du système d'échange d'informations sur la TVA automatisé (VIES) [site internet : http ://ec.europa.eu/taxation_customs/vies].

Cette interrogation est également possible à partir d'un matériel micro-informatique émulé.

Les entreprises qui ne disposent pas de ce type de matériel peuvent aussi choisir d'interroger le service des impôts dont elles relèvent.

Chapitre 2 : Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt

(BOI-TVA-DECLA-20-20 ; CGI, ann. IV, art. 32 et suiv.)

4709

Les redevables doivent, en principe, souscrire une déclaration mensuelle ou trimestrielle des opérations réalisées au cours du mois ou du trimestre précédent, et acquitter l'impôt correspondant. Par dérogation au régime de droit commun, ceux d'entre eux qui éprouvent des difficultés pour déposer leurs déclarations dans les délais réglementaires peuvent être autorisés à se placer sous le régime des acomptes provisionnels. Enfin, les redevables dont le chiffre d'affaires est supérieur aux limites d'application de la franchise, et inférieur à certaines limites (cf. n° 4736), se trouvent placés dans le champ d'application du régime simplifié de liquidation et de recouvrement.

La liquidation des taxes sur le chiffre d'affaires est arrondie à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1 (CGI, art. 1724).

Les redevables imposés au régime réel normal déclarent leurs opérations sur un formulaire n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963). Les entreprises imposées au régime simplifié ont pour seule obligation le dépôt de la déclaration **3517 S CA 12** (n° CERFA 11417). Ces formulaires sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Les opérations intracommunautaires sont déclarées différemment selon le régime d'imposition dont relève l'entreprise.

A. Présentation générale

I. Date de dépôt des déclarations

(CGI, art. 270 et 287 ; CGI, ann. IV, art. 39 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10)

4710

1. Règles générales

La déclaration de chiffres d'affaires n° **3310-CA 3** (n° CERFA 10963) indiquant le montant total des affaires réalisées ainsi que le détail des opérations taxables arrondi à l'euro le plus voisin, doit être envoyée ou déposée tous les mois ou tous les trimestres, lorsque la taxe exigible annuellement est inférieure à 4 000 € au service des impôts, et au plus tard à la date indiquée à l'échéancier (cf. 3 ci-après). Ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Lorsque la date limite prévue pour le dépôt tombe un jour férié, la date d'expiration du délai est reportée au premier jour ouvrable suivant.

Le cachet de la poste fait foi de la date d'expédition des envois par la voie postale.

L'impôt exigible est acquitté au moment du dépôt ou de l'envoi de la déclaration.

En cas de cession ou de cessation, les déclarations de chiffres d'affaires doivent être souscrites dans les trente jours de la cession ou de la cessation d'activité.

Toutefois, ce délai est porté à 60 jours pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition (CGI, art. 287, 4).

Cette même déclaration n° **3310-CA 3** (n° CERFA 10963) est également souscrite :

- par les redevables au régime du réel simplifié qui ont renoncé aux modalités simplifiées de liquidation de la taxe (régime dit du « mini réel ») [CGI, ann. II, art. 204 ter A] ;

- par les agriculteurs qui ont choisi d'acquitter l'impôt au vu de déclarations trimestrielles ou, à compter du 1er janvier 2009, mensuelles, conformément au I de l'article 1693 bis du CGI.

2. Dispositions particulières : période des congés payés

Les règles exposées ci-dessus sont assouplies, sous certaines conditions, à l'égard des entreprises qui éprouveraient des difficultés à respecter les délais de dépôt des déclarations pendant la période de fermeture annuelle pour congés payés. Ces entreprises peuvent acquitter un acompte dont le montant ne doit pas être inférieur de plus de 20 % soit à l'impôt réellement exigible, soit à l'impôt acquitté le mois précédent ; lorsque l'acompte est inférieur de plus de 20 % à l'impôt payé le mois précédent, l'entreprise doit joindre, à la déclaration de régularisation, une déclaration de chiffre d'affaires retraçant exactement, a posteriori, les opérations imputables au mois pour lequel l'acompte a été versé, de manière à justifier que cet acompte est supérieur à 80 % de la somme réellement exigible.

Les entreprises placées sous le régime des acomptes provisionnels (cf. n^{os} 4711 et suiv.) peuvent bénéficier de cette tolérance, sous réserve de modalités particulières de régularisation.

3. Échéancier des dates limites de dépôt des déclarations et de paiement de l'impôt (CGI, ann. IV, art. 39, 1-1°)

Forme des entreprises	Entreprises individuelles	Toutes sociétés sauf sociétés anonymes	Sociétés anonymes	Autres redevables
Résidence des entreprises	Selon la première lettre du nom patronymique de l'exploitant	Selon les 2 premiers chiffres du numéro d'identification attribué par l'INSEE		Associations collectivités redevables occasionnels
VILLE DE PARIS ET DÉPARTEMENTS DES HAUTS-DE-SEINE DE LA SEINE-SAINT-DENIS ET DU VAL-DE-MARNE	A à H : le 15 I à Z : le 17	00 à 68 : le 19 69 à 78 : le 20 79 à 99 : le 21	00 à 74 : le 23 75 à 99 : le 24	le 24
AUTRES DÉPARTEMENTS	A à H : le 16 I à Z : le 19	le 21	le 24	le 24

A compter du **1er janvier 2010**, pour les taxes dues, selon le cas, au titre du mois ou du trimestre par les redevables visés au premier alinéa du I de l'article 95 de l'annexe III au CGI (assujettis établis dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, identifiés à la TVA en France) et placés sous le régime de la déclaration, la déclaration de chiffres d'affaires doit être remise ou envoyée au plus tard le 19 du mois suivant (CGI, ann. IV, art. 39, 1-1°-e).

II. Régime des acomptes provisionnels

(BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10)

1. Économie du régime (CGI, art. 287, 2 et 1693).

4711

Les redevables soumis au régime réel normal d'imposition qui éprouvent des difficultés pour déposer leurs déclarations de chiffre d'affaires dans les délais réglementaires peuvent, sur leur demande, être autorisés à bénéficier d'un délai supplémentaire d'un mois.

Dans le délai normal, les redevables doivent verser un acompte qu'ils évaluent eux-mêmes, et qui doit être au moins égal à 80 % de la somme réellement due.

La régularisation est effectuée le mois suivant, dès le dépôt de la déclaration, au moyen de l'imprimé n° **3515-SD** (n° CERFA 10971). Ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Elle se traduit soit par un versement complémentaire, soit par une imputation sur l'acompte dû au titre du mois suivant.

Lorsque l'acompte se révèle inférieur de plus de 20 % à la somme due, la pénalité applicable prévue (CGI, art. 1731) est liquidée sur la différence entre le montant de l'acompte versé et l'acompte théorique égal à 80 % des droits dus.

Un régime particulier d'acomptes provisionnels est prévu en faveur des exploitants agricoles (cf. n° 4941 et suiv.).

2. Conditions d'octroi de l'autorisation (CGI, ann. IV, art. 39 bis).

4712

L'autorisation de disposer d'un délai supplémentaire d'un mois pour déposer la déclaration mensuelle de TCA est subordonnée aux conditions suivantes :

1. Le redevable doit présenter une demande motivée au service des impôts dont il dépend pour le paiement de la taxe.

2. Il doit justifier que la nature de ses activités ou que la structure particulière de son entreprise ne lui permet pas d'établir les déclarations dans le délai normal.

Lorsque les conditions exposées ci-dessus ne sont plus remplies, l'autorisation peut être rapportée à tout moment.

III. Détermination du service des impôts compétent

(BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20)

4713

Remarque : La compétence des services de la direction générale des douanes et des droits indirects se limite aux importations, à la mise à la consommation des produits pétroliers, aux cessions et aux changements d'affectation de certains navires, ainsi qu'aux transports par route ou par navigation intérieure effectués par des entreprises n'ayant pas d'établissement en France.

4714

Pour les obligations et formalités à caractère administratif autres que celles relatives à leurs déclarations d'existence et d'identification, de modification et de cessation, la compétence du service des impôts est déterminée de la façon suivante :

4715

1. Compétence territoriale.

Les entreprises installées en France doivent, pour l'ensemble des opérations autres que les importations et les opérations visées au 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI qu'elles réalisent, souscrire leurs déclarations auprès du service des impôts dont relève le lieu où doit être établie leur déclaration de bénéfice.

Pour les entreprises individuelles ainsi que pour les sociétés non soumises à l'IS, ce lieu est celui de la direction de l'entreprise ou, à défaut, celui d'exercice de la profession. Pour les sociétés passibles de l'IS il s'agit du lieu du principal établissement, sauf dans le cas où l'administration désigne comme lieu d'imposition celui où est assuré la direction effective de la société ou celui du siège social (CGI, ann. IV, art. 32).

C'est ainsi que pour les sociétés civiles immobilières qui donnent en location des immeubles industriels ou commerciaux et qui optent pour l'imposition à la TVA, le lieu du principal établissement doit s'entendre du lieu de la direction effective, dans la mesure où il est situé en France. Ces sociétés doivent donc formuler la demande d'option, déposer leurs déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires, et éventuellement leurs demandes de remboursement auprès du service des impôts dans le ressort duquel se trouve cette direction.

Ces règles ne s'appliquent pas aux personnes qui réalisent des affaires portant sur des immeubles, fonds de commerce, actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des BIC, ainsi qu'aux personnes se livrant à des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles (CGI, ann. IV, art. 33).

La direction des grandes entreprises (DGE) est compétente pour recevoir les déclarations des entreprises visées à l'article 344-0 A de l'annexe III au CGI.

Les entreprises possédant plusieurs établissements doivent déposer un seul relevé pour les affaires réalisées dans l'ensemble de leurs établissements.

En ce qui concerne les sociétés ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente dont l'activité porte sur un immeuble ou un groupe d'immeubles, la déclaration doit être souscrite auprès du service des impôts du lieu de la situation des constructions (cf. n° 5140).

Les déclarations souscrites par les redevables « occasionnels » doivent être déposées auprès du service des impôts dans le ressort duquel se trouve le lieu de réalisation des opérations.

4716

2. Exceptions (CGI, ann. IV, art. 32 et 33).

Les principes exposés ci-dessus comportent les exceptions suivantes :

4717

a. Les personnes non habituellement assujetties à la TVA doivent souscrire leurs déclarations, lorsqu'elles sont redevables de la TVA en raison des achats qu'elles effectuent, auprès du service du lieu de destination des produits achetés.

Cette disposition vise essentiellement les particuliers et les collectivités publiques et privées non assujetties à la TVA. Les achats de boissons soumises au droit de circulation ou de consommation donnent lieu à paiement au lieu et au moment où est levé le titre de mouvement.

4718

b. Les loueurs de locaux en meublé ayant la qualité d'assujettis à la TVA pour une autre activité commerciale ou artisanale sont imposés (en ce qui concerne les affaires de location) au lieu où ils sont imposables au titre de cette activité.

À défaut, le lieu d'imposition est celui de la situation du meublé ou, en cas de pluralité de meublés ressortissant de services différents, celui de la résidence du redevable ou du plus important meublé. Les mêmes principes sont applicables aux bailleurs de fonds de commerce ou d'industrie.

4719

c. Contribuables sans domicile ni résidence fixe (BOI-TVA-DECLA-20-30-20-20).

Les personnes sans domicile ni résidence fixe sont tenues d'accomplir leurs obligations fiscales auprès des services des Impôts dont relève la commune à laquelle elles se trouvent rattachées. Lorsque pour une même commune, il existe plusieurs services des Impôts à compétence territoriale déterminée, les obligations fiscales sont accomplies auprès du service désigné par l'administration des Impôts (CGI, ann. II, art. 371).

Conformément aux dispositions de l'article 302 octies du CGI ces personnes doivent, lorsqu'elles exercent une activité lucrative sur la voie ou dans un lieu public, déposer, dans un service des impôts, une somme en garantie du recouvrement des impôts et taxes dont elles sont redevables (cf. n° 4770).

Un récépissé de consignation, qui constate l'existence du dépôt, leur est délivré sous certaines conditions.

Dans le cadre de mesures de simplifications fiscales et administratives prises en faveur des commerçants non sédentaires et des forains, il a été mis en place un dispositif permettant aux redevables d'obtenir un récépissé sans avoir à faire l'avance du dépôt de garantie visé ci-dessus à la condition d'avoir accompli les obligations déclaratives leur incombant en matière fiscale et de justifier du règlement des impôts et taxes mis à leur charge au cours de l'année précédant le dépôt de la demande du récépissé et des années antérieures.

4720

d. Exploitants agricoles.

L'imposition des exploitants agricoles ayant opté pour l'imposition à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture est assurée par le service dont relève le lieu de l'exploitation, qui se confond avec le lieu de la situation des biens qui constituent l'exploitation.

4721

e. Bailleurs d'immeubles.

Les bailleurs doivent accomplir toutes les formalités relatives à la TVA selon les modalités suivantes :

- s'il s'agit de personnes physiques :

• auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble si les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers.

Lorsqu'une même personne est propriétaire de plusieurs immeubles imposables dans les mêmes conditions, les obligations déclaratives sont remplies auprès du service des impôts du lieu de situation du bien générateur du chiffre d'affaires le plus élevé.

Cette règle vaut quel que soit le régime d'imposition (régime simplifié d'imposition, réel normal) sous lequel se trouve placé le redevable,

• auprès du service des impôts où est déposée la déclaration de bénéfice si les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

- s'il s'agit de personnes morales, les locations sont déclarées auprès du service des impôts du lieu où est déposée la déclaration de résultats.

4722

f. Loueurs d'emplacements pour le stationnement des véhicules.

Ces personnes sont soumises aux règles applicables aux bailleurs d'immeubles exposées au f ci-dessus.

4723

g. Propriétaires de monuments historiques ouverts au public.

Les personnes physiques propriétaires de monuments historiques ouverts au public dont les recettes taxables sont par ailleurs imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers doivent accomplir toutes les formalités relatives à la TVA auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble.

4724

h. Entreprises relevant de la direction des grandes entreprises (DGE)

Ces entreprises, dont les caractéristiques sont décrites au n° 3915, doivent souscrire par voie électronique, selon la procédure TéléTVA leurs déclarations de taxes sur la valeur ajoutée et de taxes assimilées (cf. n°s 4729 et suiv.).

4725

i. Assujettis établis à Monaco et réalisant des travaux immobiliers.

Les assujettis établis dans la principauté de Monaco et réalisant des travaux immobiliers en France déposent leurs déclarations auprès du service des impôts de Menton (décret n° 2006-1604 du 14 décembre 2006).

4726

j. Banques monégasques ayant un établissement stable en France.

Les établissement bancaires ayant leur siège à Monaco et disposant d'un établissement stable en France sont tenus de déposer leurs déclarations auprès du service des impôts de Menton (décret n° 2006-1604 du 14 décembre 2006).

4727

k. Assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne ou personnes établies dans un Etat non membre de l'Union européenne avec lequel la France dispose d'un instrument relatif à l'assistance mutuelle (CGI, annexe III, art. 95 modifié par l'article 1 du décret n° 2013-732 du 12 août 2013).

Les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne, identifiés à la TVA en France, ainsi que les personnes établies dans un Etat non membre de l'Union européenne qui remplit les conditions mentionnées au 1° du I de l'article 289 A du CGI doivent souscrire les déclarations prescrites par l'article 286 du CGI et le 1 de l'article 287 du CGI auprès du service de l'administration fiscale chargé des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG).

Par dérogation et à compter du 1er février 2011, les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne, qui disposent en France d'immeubles donnés en location et ne réalisent pas d'autres opérations pour lesquelles ils sont redevables de la taxe en France, déposent les déclarations

auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble. Si l'application de cette règle conduit à une pluralité de lieux de dépôt, les redevables souscrivent leurs obligations déclaratives auprès du service de l'administration fiscale chargé des résidents à l'étranger et des services généraux à l'exception des personnes propriétaires d'immeubles loués meublés, et dont les loyers sont imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, qui déposent leurs déclarations auprès du service des impôts du lieu de situation du bien générateur du chiffre d'affaires le plus élevé.

B. Modalités de souscription des déclarations

(BOI-TVA-DECLA-20-20-20)

I. Forme des déclarations

(CGI, art. 287, 1 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-20-10)

4728

Les redevables imposés au régime réel normal souscrivent leurs déclarations au moyen de l'imprimé n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) établi en un seul exemplaire. Ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Toutefois les personnes qui réalisent d'une façon constante et exclusive des opérations exonérées de TVA, peuvent être dispensées par le service des impôts du dépôt du relevé n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963).

II. Déclaration par voie électronique des déclarations de TVA (procédure téléTVA)

(CGI, art. 1649 quater B bis et 1649 quater B quater ; BOI-BIC-DECLA-30-60)

4729

- **Caractère obligatoire**

Depuis le 1er octobre 2012, l'obligation de télédéclaration de la TVA concerne toutes les sociétés soumises à l'IS quel que soit leur chiffre d'affaires. Pour les entreprises non soumises à l'IS, le seuil de l'obligation de télédéclaration de la TVA est abaissé à 80 000 € à partir du 1er octobre 2013.

A partir du 1er octobre 2014, l'obligation de télédéclaration de la TVA concernera toutes les entreprises quel que soit leur chiffres d'affaires et qu'elles soient ou non soumises à l'IS (Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 53) [CGI, art. 1649 quater B quater].

Cette obligation s'applique également aux redevables qui, quel que soit leur chiffre d'affaires, relèvent de la direction des grandes entreprises.

- **Sur option**

Toute entreprise qui a préalablement fait enregistrer son adhésion au dispositif TéléTVA auprès du service des impôts dont elle dépend, peut transmettre toutes ses déclarations de TVA et taxes assimilées par voie électronique (à l'exception de l'avis d'acompte n° **3514** - n° CERFA 11744 - et son annexe disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »).

Les modalités de souscription à la procédure TéléTVA sont décrites ci-dessous.

4730

1. Définition.

Les téléprocédures TVA sont un système de télédéclaration et de télérèglement de la TVA qui poursuit deux objectifs :

- une dématérialisation totale des déclarations de TVA ;

- un télérèglement des droits dus.

Il est précisé qu'un télérèglement seul, non associé à une télédéclaration, n'est pas accepté.

2. Choix de la procédure.

Les téléprocédures TVA proposent deux modalités techniques de transmission exclusives l'une de l'autre :

4731

- l'échange de données informatisé (EDI) qui nécessite l'intermédiation technique d'un partenaire EDI agréé par la DGFiP. Ce partenaire EDI adresse à la DGFiP les données dématérialisées dans un format conforme à la norme EDIFACT, selon une procédure identique à celle offerte par TDFC ;

4732

- l'échange de formulaires informatisé (EFI) qui permet aux entreprises de saisir elles-mêmes leurs données déclaratives dans un formulaire mettant en œuvre des contrôles de cohérence et des calculs automatiques.

Un accès simplifié et gratuit aux services de déclarations et de paiements en ligne est ouvert sans certificat numérique depuis le mois d'octobre 2010 puisque l'espace abonné est devenu accessible à cette date à partir d'un simple identifiant/mot de passe.

Il appartient aux entreprises visées par l'obligation de souscription par voie électronique des déclarations de TVA de se faire enregistrer auprès du service des impôts des entreprises dont elles relèvent, en indiquant dans le dossier de souscription leur qualité d'entreprise assujettie à l'obligation de télédéclarer et télérégler.

A l'issue de cette opération, le service gestionnaire active les accès aux services sélectionnés par l'usager lors de la demande d'adhésion en ligne.

4733

3. Souscription aux téléprocédures TVA.

La souscription constitue un préalable indispensable à l'accès aux téléprocédures TVA, même dans le cadre de l'obligation prévue aux articles 1649 quater B quater et 1695 quater du CGI.

Dans le cadre d'une adhésion à la procédure EFI, le redevable doit créer un espace abonné sur le site www.impots.gouv.fr et opter pour les services « Déclarer TVA » et « Payer TVA ». Le formulaire de souscription à ces services doit obligatoirement être servi en ligne avant d'être édité et adressé au service compétent.

Dans le cadre d'une adhésion à la procédure EDI, le formulaire de souscription peut être retiré à partir du site internet www.impots.gouv.fr ou retiré sous forme papier auprès des services des impôts.

Quelle que soit la procédure choisie (EDI ou EFI), le formulaire de souscription, accompagné des pièces requises, doit être déposé auprès du service des impôts dont relève le redevable.

4734

4. Déclarations concernées.

Peuvent être souscrits par voie électronique, les documents suivants :

- la déclaration de TVA et taxes assimilées n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) et, le cas échéant, son annexe n° **3310 A** (n° CERFA 10960) ;

- l'annexe n° **3515 SD** - n° CERFA 10971 - (utilisée dans le cadre du régime des acomptes provisionnels) ;

- la déclaration n° **3517 S CA 12/CA 12 E** - n° CERFA 11417 - (régime simplifié d'imposition) ;

- la déclaration de TVA et taxes assimilées n° **3517 AGR CA 12 A/CA 12 E** - n° CERFA 10968 - (régime simplifié de l'agriculture) ;

- l'acompte de TVA n° **3514** - n° CERFA 11744 - (régime simplifié d'imposition) ;

- l'imprimé n° **3525 bis** - n° CERFA 10967 - (bulletin d'échéance - régime simplifié de l'agriculture) ;

- l'imprimé n° **3310 ter** (n° CERFA 10203) relatif aux secteurs distincts d'activité ;

- l'imprimé n° **3519** (n° CERFA 11255) relatif aux demandes de remboursement de crédit de TVA (régime réel normal) ;

Ces imprimés sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

5. Modalités d'application.

Voir BOI-BIC-DECLA-30-60-20 et BOI-BIC-DECLA-30-60-30.

III. Formulaires édités par les redevables

(BOI-TVA-DECLA-20-20-20-20)

4735

Les entreprises qui disposent d'un système informatique leur permettant d'éditer des déclarations de chiffre d'affaires (notamment n° **3310 CA 3** - n° CERFA 10963 -, n° **3517 S CA 12 / CA 12 E** - n° CERFA 11417 -) peuvent demander à la direction des services fiscaux dont elles dépendent, l'autorisation d'utiliser leurs propres formulaires.

Compte tenu de l'évolution des techniques d'impression et de l'expérience acquise en matière de déclarations de résultats, l'administration a décidé d'autoriser la souscription de déclarations de TVA éditées au moyen d'imprimantes, permettant des éditions d'une qualité imprimerie (imprimantes laser notamment).

Sont concernés les formulaires n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963), annexe n° **3310 A** (n° CERFA 10960), n° **3517 S CA 12 / CA 12 E** (n° CERFA 11417), n° **3517 AGR CA 12 A** (n° CERFA 10968) et **3525 bis** (n° CERFA 10967).

Les déclarations déposées doivent être exactement conformes au formulaire le plus récent édité par la Direction générale des finances publiques.

Ces déclarations sont par ailleurs disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

L'agrément est accordé au logiciel d'édition selon les modalités précisées au BOI-CF-CPF-20-20-10.

C. Régime simplifié de liquidation et de recouvrement

(CGI, art. 302 septies A , 302 septies AA et 302 septies A ter B ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30)

I. Champ d'application

(BOI-TVA-DECLA-20-20-30-10)

4736

Le régime simplifié concerne, pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014 :

- les redevables dont le chiffre d'affaires annuel, n'excède pas 783 000 € HT s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 236 000 € HT s'il s'agit d'autres entreprises. Ces seuils de chiffre d'affaires sont appréciés au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile en cas de cessation ou de création d'activité au cours de l'année civile (CGI, art. 302 septies A).

- les redevables placés de plein droit sous la franchise de TVA (CGI, art. 293 B ; cf. n^{os} 4811 et suiv.) et ayant opté pour le paiement de la taxe.

Ce régime n'est pas applicable aux personnes physiques ou morales et aux groupements de personnes de droit ou de fait qui exercent une activité occulte au sens du deuxième alinéa de l'article L 169 du LPF (CGI, art. 302 septies A ter B).

Ce régime ne s'applique pas non plus aux personnes physiques ou morales ni aux groupements de personnes de droit ou de fait à l'encontre desquels l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel ce procès-verbal est établi (CGI, art. 302 septies AA).

Les limites mentionnées ci-avant s'apprécient en faisant abstraction de la TVA et des taxes assimilées ; cependant la cotisation sur les boissons alcooliques est, depuis le 1er janvier 1985, à comprendre dans le chiffre d'affaires (cf. n° 4452). Pour ce qui est des titulaires de revenus non commerciaux, il est fait masse, éventuellement, des recettes non commerciales et commerciales pour l'appréciation de ces limites.

4737

En principe, le régime simplifié d'imposition (RSI) demeure applicable pour l'établissement de l'imposition due au titre de la première année au cours de laquelle les chiffres d'affaires limites prévus pour ce régime sont dépassés. Cette imposition est établie compte tenu de ces dépassements.

Toutefois, pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2014, le régime simplifié d'imposition (RSI) cesse immédiatement de s'appliquer si le chiffre d'affaires excède :

- 863 000 € HT s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ;

- ou 267 000 € HT s'il s'agit d'autres entreprises.

Ces seuils sont actualisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu et arrondis au millier d'euros le plus proche.

Les entreprises assujetties au RSI dont le chiffre d'affaires excède les seuils ci-dessus cessent de bénéficier de ce régime dès le premier mois de dépassement et relèvent du régime réel normal d'imposition à compter du premier jour de l'exercice en cours.

Les entreprises concernées par ce franchissement de seuil en cours d'exercice doivent déposer, le mois suivant celui au cours duquel le seuil a été franchi, une déclaration (imprimé **3310-CA3** - n° CERFA 10963 -) auprès du service des impôts des entreprises dont elles dépendent.

Cette déclaration récapitule les opérations réalisées depuis le 1er jour de l'exercice au cours duquel le dépassement est intervenu, en y incluant le mois de dépassement. Les acomptes trimestriels de TVA exigibles au cours de l'exercice, qu'ils aient été antérieurement acquittés ou non, sont déduits sur cette déclaration. L'entreprise est tenue, après le dépôt de la déclaration récapitulative, au dépôt des déclarations mensuelles du régime réel normal conformément aux dispositions du 2 de l'article 287 du CGI.

Remarques :

Compte tenu de la revalorisation du barème de l'impôt sur le revenu par l'article 2 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, les limites d'application de la franchise en base de TVA et du régime simplifié d'imposition (RSI) sont, pour l'année 2014, revalorisées dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu, soit 0,8 %.

Par ailleurs, l'article 20 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 prévoit que :

- la revalorisation de ces limites sera désormais effectuée tous les 3 ans dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (CGI, art. art. 302 septies A, II bis modifié). Cette nouvelle règle de revalorisation des limites s'appliquera à compter du 1er janvier 2015 et la première révision triennale prendra effet le 1er janvier 2017.

- l'année civile précédente (N-1) sera désormais retenue comme année de référence pour apprécier les limites d'application du régime (dispositions applicables aux chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2015).

- dans le cadre de la réforme du régime simplifié d'imposition, l'article 20, XI de la loi de finances rectificative pour 2013 prévoit que :

• Les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur aux limites d'application du régime simplifié mais dont le montant de la taxe exigible au titre de l'année précédente est supérieur à 15 000 € relèvent obligatoirement du régime réel normal d'imposition et sont tenues de déposer mensuellement leur déclaration (CGI, art. 287, 3 bis ; dispositions applicable aux acomptes dus à compter du 1er janvier 2015) ;

• Les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A du CGI, à l'exception de ceux mentionnés au 3 bis de cet article (cf. alinéa ci-dessus), déposeront au titre de chaque exercice une déclaration qui détermine la taxe due au titre de la période et le montant des acomptes semestriels pour la période ultérieure.

Des **acomptes semestriels** seront versés en juillet et en décembre. Ils seront égaux, respectivement, à 55 % et 40 % de la taxe due au titre de l'exercice précédent avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations. Le complément d'impôt éventuellement exigible sera versé lors du dépôt de la déclaration annuelle (CGI, art. 287, 3 ; dispositions applicable aux acomptes dus à compter du 1er janvier 2015).

4738

Certaines opérations ne peuvent bénéficier des modalités simplifiées de liquidation de la TVA. Il s'agit (CGI, ann. II, art. 204 quater) :

- des importations ;

- des opérations effectuées à titre occasionnel, y compris les manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées par les organismes agissant sans but lucratif désignés au a du 1° du 7 de l'article 261 du CGI ;

- des opérations immobilières visées au I de l'article 257 du CGI.

II. Déclarations de chiffre d'affaires

(BOI-TVA-DECLA-20-20-30-20)

4739

1. Obligations déclaratives et de paiement des redevables placés sous le RSI.

La seule obligation déclarative des redevables placés sous le régime simplifié d'imposition (RSI) est le dépôt de la déclaration annuelle n° **3517 S CA 12/CA 12 E** (n° CERFA 11417). Cette dernière, déposée jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le 2ème jour ouvré suivant le 1er mai (CGI, ann. II, 242 sexies), détermine les acomptes exigibles en juillet, octobre et décembre de la même année et avril de l'année suivante.

Cette déclaration est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

En effet, des acomptes trimestriels sont versés par les redevables au RSI en avril, juillet, octobre et décembre (CGI, ann. IV, art. 39, 1-1°-d).

a. Montant des acomptes.

4741

• Entreprises relevant déjà du RSI

Les acomptes d'avril, juillet et octobre sont égaux à 25 % de la TVA due au titre de l'année ou de l'exercice précédent, avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations (ligne 23 de la déclaration n° **3517 S CA 12/CA 12 E** - n° CERFA 11417 -). L'acompte de décembre est égal à 20 % de ce montant.

Un échéancier et des avis d'acompte sont directement adressés au redevable. Les avis d'acompte adressés au titre de chaque période indiquent, notamment, le montant de l'acompte tel qu'il ressort de l'échéancier (pour les avis d'acompte adressés aux nouveaux redevables, voir ci-après).

En cas de dépôt tardif ou d'absence de dépôt de la déclaration annuelle, les acomptes antérieurs sont reconduits provisoirement. Ils sont régularisés ensuite (droits et pénalités) lors du dépôt spontané de la déclaration ou en cas de taxation d'office.

• Entreprises nouvelles

Les nouveaux redevables, lors de leur première année d'imposition à la TVA, acquittent la taxe par acomptes trimestriels dont ils déterminent eux-mêmes le montant, mais dont chacun doit représenter au moins 80 % de l'impôt réellement dû pour le trimestre correspondant. À défaut, la majoration de 10 % prévue à l'article 1784 du CGI est applicable.

Les nouveaux redevables ne reçoivent pas d'échéancier, mais seulement quatre avis d'acompte « à blanc », sur lesquels ils procèdent eux-mêmes à la liquidation de leurs versements trimestriels.

Lorsque la situation fait apparaître un crédit de taxe au titre d'un trimestre de la première période d'imposition au RSI, aucune somme n'est due au titre de l'acompte correspondant. L'avis d'acompte remis au comptable chargé du recouvrement est annoté d'un montant égal à 0 €.

Le montant du crédit de taxe dégagé au titre de ce trimestre est imputé sur le ou les acomptes suivants.

La part de ce crédit constituée par la taxe déductible ayant grevé l'acquisition de biens constituant des immobilisations peut, le cas échéant, faire l'objet d'une demande de remboursement.

b. Suspension ou modulation des acomptes (CGI, art. 287, 3-al. 3, 4 et 5)

4742

La suspension ou la modulation d'un acompte est toujours accompagnée d'une déclaration, datée et signée, à l'attention du comptable. Cette formalité peut être satisfaite en utilisant le cadre correspondance de l'avis d'acompte préimprimé reçu du service des impôts.

S'il estime que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'année ou de l'exercice est égal ou supérieur au montant de la taxe qui sera finalement due, le redevable peut se dispenser de nouveaux versements.

S'il estime que la taxe due à raison des opérations réalisées au cours d'un trimestre, après imputation de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte correspondant, calculé selon les modalités prévues au deuxième alinéa du 3 de

l'article 287 du CGI, le redevable peut diminuer à due concurrence le montant de cet acompte en remettant au comptable chargé du recouvrement, au plus tard à la date d'exigibilité de l'acompte, une déclaration datée et signée. Si ces opérations ont été réalisées au cours d'une période inférieure à trois mois, la modulation n'est admise que si la taxe réellement due est inférieure d'au moins 10 % à l'acompte réduit au prorata du temps.

S'il estime que la taxe qui sera finalement due sera supérieure d'au moins 10 % à celle qui a servi de base aux acomptes, le redevable peut modifier à la hausse le montant de ces derniers.

Un acompte ne peut être diminué que si le paiement partiel effectué au titre de cet acompte représente le solde de la taxe dont le redevable estime être débiteur au titre de l'année ou l'exercice en cours.

4743

c. Dispense de versement des acomptes (CGI, art. 287, 3)

Les redevables sont dispensés du versement d'acomptes lorsque la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent, avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure à 1 000 €. Dans ce cas, le montant total de l'impôt exigible est acquitté lors du dépôt de la déclaration annuelle n° **3517 S CA 12/CA 12 E** (n° CERFA 11417).

4744

d. Régularisation des acomptes

Lors du dépôt de la déclaration annuelle n° **3517 S CA 12/CA 12 E** (n° CERFA 11417), ce sont les acomptes dus au titre de la période d'imposition qui viennent en déduction de la TVA réellement due au titre de la même période.

4745

e. Solde créditeur ou excédent de versement constaté lors de l'établissement de la déclaration n° 3517 S CA12/CA 12 E (n° CERFA 11417)

Lorsque la déclaration annuelle fait apparaître un crédit de taxe, le redevable peut solliciter le remboursement de ce crédit sur la déclaration n° **3517 S CA 12/CA 12 E** (n° CERFA 11417). À défaut, il est autorisé à imputer le crédit constaté sur le ou les acomptes suivants, en informant le comptable dans les conditions visées au n° 4742.

Lorsque la déclaration annuelle fait apparaître un excédent de versement, le redevable peut en demander la restitution. À défaut, il peut imputer l'excédent sur le ou les acomptes suivants, en informant le comptable des impôts.

4746

2. Conséquences sur les remboursements de TVA.

Le crédit de TVA qui apparaît sur la déclaration annuelle peut être remboursé si son montant est au moins égal à 150 € (CGI, ann. II, art. 242-0 C). Les excédents sur les acomptes sont remboursables quel que soit leur montant.

Un remboursement trimestriel peut être demandé sur le crédit de taxe résultant d'acquisitions de biens constituant des immobilisations lorsque son montant est au moins égal à 760 € (CGI, ann. II, art. 242-0 C).

La procédure de remboursement spéciale exportateurs ne s'applique pas aux entreprises placées sous le régime des acomptes.

4747

3. Options ouvertes aux redevables.

- Toutes les entreprises clôturant leur exercice au terme d'un mois autre que décembre doivent déposer, dans les trois mois qui suivent sa clôture, une déclaration annuelle de taxe sur le chiffre d'affaires.

La déclaration annuelle n° **3517 S CA 12/CA 12E** (n° CERFA 11417), déposée dans les trois mois de la clôture de l'exercice, détermine les acomptes ultérieurement exigibles selon la périodicité suivante :

Date de clôture de l'exercice	Date limite de dépôt de la déclaration annuelle	Acomptes déterminés par cette déclaration

31/01 N	30 avril N	Juillet N, octobre N, décembre N, avril N + 1
28/02 N	31 mai N	Juillet N, octobre N, décembre N, avril N + 1
31/03 N	30 juin N	Octobre N, décembre N, avril N + 1, juillet N + 1
30/04 N	31 juillet N	Octobre N, décembre N, avril N + 1, juillet N + 1
31/05 N	31 août N	Octobre N, décembre N, avril N + 1, juillet N + 1
30/06 N	30 septembre N	Décembre N, avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1
31/07 N	31 octobre N	Décembre N, avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1
31/08 N	30 novembre N	Avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1, décembre N + 1
30/09 N	31 décembre N	Avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1, décembre N + 1
31/10 N	31 janvier N + 1	Avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1, décembre N + 1
30/11 N	28 février N + 1	Avril N + 1, juillet N + 1, octobre N + 1, décembre N + 1

Ainsi, pour les exercices clos à compter du **30 septembre 2011**, il est mis fin au choix, dont bénéficiaient les entreprises clôturant leur exercice en cours d'année, entre une déclaration en fonction de l'année civile et une déclaration calée sur l'exercice comptable. Désormais, ces entreprises devront déposer leur déclaration annuelle de taxe sur le chiffre d'affaires obligatoirement dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice (modèle n° **3517 S CA 12E** - n° CERFA 11417 -). Elles n'auront plus la possibilité de déposer cette déclaration en fonction de l'année civile (CGI, art. 302 septies A, III ; CGI, ann. II, art. 242 septies A et suiv.).

- Les redevables titulaires de bénéfices industriels et commerciaux relevant du régime simplifié d'imposition peuvent opter pour une liquidation de leur TVA selon les modalités du régime réel normal, tout en restant placées au régime simplifié d'imposition de leur bénéfice (régime dit du « mini-réel », (CGI, ann. II, art. 204 ter A). Cette option qui est notifiée par lettre recommandée, prend effet au 1er janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée si elle est notifiée avant la date limite de dépôt de la déclaration annuelle n° **3517 S CA 12** (n° CERFA 11417), ou le 1er janvier de l'année suivante si elle est notifiée après cette date. Les redevables ayant exercé une telle option doivent alors souscrire chaque mois une déclaration n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) faisant ressortir la taxe due au titre du mois écoulé.

- Les entreprises ayant opté pour l'imposition annuelle selon l'exercice comptable peuvent opter pour le régime du « mini-réel », mais elles doivent renoncer à leur option pour une imposition annuelle selon l'exercice comptable dans le mois qui suit la clôture de cet exercice (CGI, ann. II, art. 242 septies A). Dans ce cadre, l'article 242 septies F de l'annexe II au CGI leur impose de déposer une déclaration de TVA pour la période comprise entre la date de clôture du dernier exercice comptable entièrement couvert par leur option et le 31 décembre de la dernière année d'imposition au régime simplifié. Dans le cadre de sa première année d'application, il est admis que l'option pour le dépôt de déclarations de TVA mensuelles suivant le régime du "mini-réel" puisse être exercée avant le 5 mai 2009, y compris lorsque l'entreprise n'a pas notifié sa renonciation à l'imposition annuelle selon l'exercice comptable dans le mois qui suit la clôture de cet exercice.

- Les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition peuvent opter pour le régime réel normal. Cette option vaut également pour l'imposition du résultat. Les entreprises doivent alors formuler leur option avant le 1er février de la 1ère année d'application du régime réel normal d'imposition (CGI, annexe II, art. 267 quinquies).

4748

4. Incidences sur la liquidation des taxes fiscales recouvrées comme en matière de TVA.

Ces taxes sont liquidées et acquittées dans les mêmes conditions et selon la même périodicité que la TVA sur la base des paiements effectués l'année ou l'exercice précédent. La régularisation intervient lors du dépôt de la déclaration annuelle.

Ces dispositions ne concernent pas les redevances ou taxes qui ne sont pas déclarées sur l'imprimé

3310 CA3 (n° CERFA 10963).

D. Acquisitions intracommunautaires des personnes susceptibles d'entrer dans la catégorie des PBRD mais qui ne bénéficient pas du régime dérogatoire

(BOI-TVA-DECLA-20-20-20)

4751

Ces personnes dont les acquisitions intracommunautaires sont soumises de plein droit ou sur option à la TVA liquident et déclarent la taxe due sur leurs acquisitions intracommunautaires, sur des formulaires modèle n° **3310 CA3** (n° CERFA 10963). Ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

E. Déclaration des échanges de biens et déclaration européenne de services entre états membres de la communauté européenne

(CGI, art. 289 C ; CGI, ann. III, art. 96 J à 96 M ; BOD n°14-001 du 14 janvier 2014 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-40)

4752

Tout assujetti identifié à la TVA doit déposer un état récapitulatif des clients, avec notamment leur numéro d'identification à la TVA, auxquels il a livré des biens dans les conditions prévues au I de l'article 262 ter du CGI (livraisons intracommunautaires).

L'état récapitulatif des clients relatif aux livraisons de biens, mentionné au II de l'article 289 B du CGI, et la déclaration statistique périodique prévue au 1 de l'article 289 C du CGI font l'objet d'une **déclaration unique**.

Par ailleurs, 'à compter du 1er janvier 2010, tout assujetti identifié à la TVA doit également déposer un état récapitulatif des clients auxquels il a fourni des services pour lesquels le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre de l'Union européenne en application des dispositions de l'article 196 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (« déclaration européenne de services – DES »).

I. Le contenu et les modalités de la déclaration des échanges de biens prévue à l'**article 289 C du CGI**

4753

Une déclaration distincte est déposée par nature de flux : introduction/acquisition ou expédition/livraison.

1. Les déclarants (CGI, ann. III, art. 96 J)

4754

Toute personne physique ou morale domiciliée, établie ou identifiée en France, ou représentée conformément à l'article 289 A du CGI, ou qui y a désigné un mandataire ponctuel mentionné à l'article 95 B de l'annexe III au CGI, est tenue de souscrire la déclaration prévue à l'article 289 C du CGI dans les cas suivants :

1° à l'expédition ou à la livraison, si elle est assujettie et identifiée à la TVA ou si elle a désigné un mandataire ponctuel mentionné à l'article 95 B du CGI ou un représentant conformément à l'article 289 A du CGI, et ne bénéficie pas de la franchise prévue à l'article 293 B du CGI ;

2° à l'introduction ou à l'acquisition si elle réalise, dans les conditions prévues au 1 de l'article 7 du règlement (CE) n° 638/2004 du 31 mars 2004 un montant annuel d'introduction ou d'acquisition égal ou supérieur au seuil fixé par le I de l'article 41 sexies B de l'annexe IV au CGI (cf. n° 4756).

4755

Lorsque la personne établie hors de l'Union européenne est dispensée de désigner un représentant en

application du deuxième alinéa du I de l'article 289 A du CGI ou lorsque la personne établie dans un autre État membre de l'Union européenne n'est pas tenue de s'identifier à la TVA en France conformément au II de l'article 95 de l'annexe III au CGI, la déclaration afférente aux acquisitions intracommunautaires visées au 4° du I de l'article 277 A du CGI est souscrite par la personne mentionnée à l'article 85 D de l'annexe III au CGI.

Pour les opérations portant sur l'électricité, le gaz naturel, la chaleur ou le froid acheminé par conduite, la déclaration est souscrite par la personne chargée de la gestion du réseau de transport permettant l'échange entre la France et les autres pays (CGI, ann. III, art. 96 J).

2. Le contenu de la déclaration (CGI, ann. III, art. 96 L)

4756

La déclaration comporte les informations suivantes :

a. Quel que soit le flux considéré.

- le numéro d'assujetti à la TVA de l'opérateur ;

- l'adresse et la raison sociale ou la dénomination de l'opérateur ;

- la période au titre de laquelle est établie la déclaration ;

- la nature du flux d'échanges et la situation de l'entreprise au regard du seuil statistique ;

- s'il y a lieu, le nom de la tierce personne mentionnée à l'article 96 K du CGI ;

- le régime de l'opération.

b. Au titre des livraisons de biens, quelle que soit leur valeur

- le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée de l'acquéreur pour les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter du CGI et pour les régularisations effectuées en application du 1 de l'article 272 du CGI ;

- en cas de transfert des biens pour les besoins de l'entreprise dans un autre État membre où leur affectation est taxable, le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée délivré à cette entreprise par cet État ;

- la valeur fiscale en euros des livraisons de biens effectuées ;

- s'il y a lieu, le montant des régularisations commerciales effectuées en application du 1 de l'article 272 du CGI.

c. Autres informations (CGI, ann. IV, art. 41 sexies A et 41 sexies B) :

- à l'introduction comme à l'expédition, pour les opérateurs dont le montant annuel des échanges intracommunautaires est supérieur au seuil statistique fixé à 460 000 € hors taxes par l'arrêté du 16 décembre 2010 (JO du 26 décembre) :

1° La nomenclature de produit. Dans le cas général, les codes à mentionner sont ceux de la nomenclature combinée en vigueur. Dans les cas particuliers prévus par arrêté du ministre chargé des douanes, la codification plus détaillée spécifiée dans cet arrêté doit être utilisée ;

2° La valeur en euros des introductions et expéditions de biens ;

3° L'État membre de provenance (à l'introduction) ou de destination (à l'expédition) des produits ;

4° Le pays d'origine des produits, à l'introduction ;

5° La masse nette de la marchandise et, le cas échéant, les unités supplémentaires ;

6° La nature de la transaction ;

7° Le mode de transport ;

8° Le département d'expédition initiale (à l'expédition) ou de destination (à l'introduction) des produits.

- les opérateurs ont la possibilité de regrouper, sous une position unique de la nomenclature combinée, les transactions dont le montant en valeur est inférieur à un seuil fixé à 200 € par l'arrêté du 16 décembre 2010. Dans ce cas, les informations visées aux 4° à 8° ne sont pas renseignées. Le montant total repris sous cette position unique de la nomenclature combinée ne peut cependant pas excéder une valeur fixée à 2 000 €.

3. Forme de la déclaration - Périodicité et délai de dépôt - Délai de conservation.

4757

La déclaration est produite auprès de l'administration des Douanes sur support papier, ou par voie informatique.

Lorsque la déclaration est produite sur support papier, elle est obligatoirement établie sur le formulaire intitulé « déclaration d'échanges de biens entre États membres de Communauté européenne » (n° CERFA 10838).

Pour les déclarations sur support papier deux modèles (simplifié ou détaillé) sont prévus en fonction du niveau d'obligation des opérateurs.

Les déclarants qui utilisent la transmission informatique doivent respecter les prescriptions d'un cahier des charges, publié par arrêté du ministre chargé du budget, définissant notamment les modalités de cette transmission, les supports autorisés et les conditions d'authentification des déclarations ainsi souscrites.

Les entreprises peuvent transmettre leur déclaration par voie électronique en utilisant le service en ligne « DEB sur Pro.Dou@ne ».

A compter du 1er juillet 2010, la déclaration des échanges de biens est obligatoirement souscrite par voie électronique par le redevable qui a réalisé au cours de l'année civile précédente des expéditions ou des introductions d'un montant hors taxes supérieur à **2 300 000 €**, ou atteint ce seuil en cours d'année.

Les déclarants qui utilisent le mode de transmission électronique doivent respecter les prescriptions d'un cahier des charges, établi et publié par arrêté du ministre chargé du budget.

En principe, la déclaration est produite dans les dix jours ouvrables qui suivent le mois au cours duquel la TVA est devenue exigible au titre des livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens ou le mois au cours duquel a eu lieu le mouvement de marchandises pour les autres opérations.

Par ailleurs, une déclaration rectificative devra être déposée par le déclarant, en particulier lorsque celui-ci constate des inexactitudes ou des omissions portant sur les numéros d'identification à la TVA des acquéreurs et la valeur fiscale des livraisons déclarées.

Les documents nécessaires à l'établissement de la déclaration doivent être conservés par les assujettis pendant un délai de six ans à compter de la date de l'opération faisant l'objet de cette déclaration (art. 289 C du CGI).

II. La déclaration européenne de services (DES)

(CGI, art. 289 B, I et III, art. 1649 quater B quater-B, IV ; ann. III, art. 96 N ; arrêté du 23 juillet 2010 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-40 au II)

4758

Depuis le 1er janvier 2010, tout assujetti identifié à la TVA doit déposer auprès de l'administration des douanes un état récapitulatif des clients auxquels il a fourni des services pour lesquels le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre de la Communauté européenne en application des dispositions de l'article 196 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (déclaration européenne de services).

Cet état doit être souscrit par voie électronique via le service en ligne accessible sur le site sécurisé Pro.douane.gouv.fr. Toutefois, les assujettis bénéficiant du régime de la franchise visé à l'article 293 B du CGI peuvent le déposer sur support papier (Déclaration européenne de services, n° CERFA n° 13694) auprès du Centre interrégional de saisie des données dont il dépend (CGI, art. 289 B, I et 1649 quater B quater).

Dans l'état récapitulatif relatif aux prestations de services doivent figurer :

1° Le numéro d'identification sous lequel l'assujetti a effectué ces prestations de services ;

2° Le numéro par lequel chaque client est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans l'Etat membre où les services lui ont été fournis ;

3° Pour chaque preneur, le montant total des prestations de services effectuées par l'assujetti. Ces montants sont déclarés au titre du mois au cours duquel la taxe est devenue exigible dans l'autre Etat membre ;

4° Le montant des régularisations effectuées en application du 1 de l'article 272 du CGI. Ces montants sont déclarés au titre du mois au cours duquel la régularisation est notifiée au preneur.

En principe, la déclaration doit être produite au plus tard le dixième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la TVA est devenue exigible dans l'autre Etat membre au titre des prestations de

services réalisées ou au cours duquel une régularisation commerciale est notifiée au preneur.

III. Sanctions

(CGI, art. 1788 A ; BOI-CF-INF-20-20 au I-D)

4759

Le défaut de production des déclarations prévues aux articles 289 B et 289 C du CGI dans les délais donne lieu à l'application d'une amende de **750 €**. Celle-ci est portée à **1 500 €** si la défaillance persiste dans les trente jours d'une mise en demeure.

Chaque omission ou inexactitude dans ces déclarations est sanctionnée par une amende de **15 €** sans que le total puisse excéder **1 500 €**.

L'infraction peut être constatée :

- soit par procès-verbal, notifié au contribuable. Ce document doit mentionner l'existence du délai de trente jours pour présenter des observations ;

- soit par proposition de rectification dans le cadre d'une procédure contradictoire.

Quelle que soit la procédure retenue, le document notifié au contrevenant comporte la mention de l'article régissant l'amende, la motivation de la sanction ainsi que son montant.

L'amende est prononcée, dans le même délai de reprise qu'en matière de TVA, par l'administration qui constate l'infraction. Le recouvrement et le contentieux de cette amende sont assurés et suivis par l'administration qui a prononcé l'amende suivant les mêmes procédures et sous les mêmes garanties, sûretés et privilèges que ceux prévus pour cette taxe.

Lorsqu'une des infractions en cause a fait l'objet d'une amende prononcée par l'une des deux administrations précitées, elle ne peut plus être sanctionnée par l'autre.

L'amende ne peut être prononcée avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification par laquelle l'administration a fait connaître au contrevenant la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose le redevable de présenter dans ce délai ses observations (LPF, art. L 80 D). Son contentieux est assuré et suivi selon les mêmes procédures, et sous les mêmes garanties, sûretés et privilèges que ceux prévus pour la TVA.

Les agents des douanes peuvent exiger sans préavis, à des fins de contrôle statistique, la communication des documents nécessaires à l'établissement de la déclaration de toute personne physique ou morale tenue de souscrire celle-ci.

F. Consolidation au sein d'un groupe du paiement de la TVA

(CGI, art. 1693 ter, art. 1693 ter A ; LPF, art. L 48 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-50)

4760

L'article 50 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a institué, à compter du 1er janvier 2012, un régime optionnel de consolidation du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et des taxes assimilées par lequel un redevable de la taxe peut choisir d'acquitter, avec l'accord des sociétés qu'il contrôle, la TVA, les taxes et les contributions prévues au 2 de l'article 287 du CGI, dues par les membres du groupe ainsi formé. L'article 50 susmentionné a été codifié aux articles 1693 ter du CGI, 1693 ter A du CGI et aux articles L. 48 du Livre des procédures fiscales (LPF), L. 176 du LPF et L. 177 du LPF.

En ce qui concerne ce dispositif, cf. BOI-TVA-DECLA-20-20-50.

Chapitre 3 : Modalités de paiement de l'impôt

(BOI-REC-PRO)

4761

Les redevables doivent acquitter les taxes exigibles au moment même où ils déposent la déclaration de leurs opérations (CGI, art. 1692). La TVA due sur les livraisons à soi-même d'immeubles prévues

au 7° de l'article 257 du CGI doit être versée, sauf dérogation, dans les douze mois qui suivent l'achèvement ou la première occupation de l'immeuble, ou la dissolution de la société de construction si elle intervient avant. Pour ce qui concerne les divers modes de paiement (numéraire, chèque, etc.) il convient de se reporter au BOI-REC-PRO-10 et au livre XVIII, n°s 7721 et suiv.

A partir du 1er octobre 2012, l'obligation de paiement par télérèglement de la TVA concerne toutes les sociétés soumises à l'IS quel que soit leur chiffre d'affaires. Pour les entreprises non soumises à l'IS, le seuil de l'obligation de paiement par télérèglement de la TVA est abaissé à 80 000 € à partir du 1er octobre 2013. A partir du 1er octobre 2014, l'obligation de paiement par télérèglement de la TVA concernera toutes les entreprises quel que soit leur chiffres d'affaires et qu'elles soient ou non soumises à l'IS (Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 53) (CGI, art. 1695 quater).

Les déclarations et le paiement de la TVA s'effectuent en euros.

Remarque : L'article 50 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 institue, à compter du 1er janvier 2012, un régime optionnel de consolidation du paiement de la TVA au sein des groupes de sociétés.

Ainsi, par dérogation aux dispositions de l'article 1692 du CGI, les groupes de sociétés remplissant certaines conditions pourront opter pour la centralisation, au niveau de la société tête de groupe, du paiement de la TVA et des taxes assimilées dues par l'ensemble (ou seulement certaines) des sociétés membres du groupe ou, le cas échéant, du remboursement par l'administration des crédits de taxe déductible dont celles-ci bénéficient (CGI, art. 1693 ter). Ces dispositions seront commentées ultérieurement.

Chapitre 4 : Obligations et formalités particulières

(BOI-TVA-DECLA-20-30)

4762

Les modalités de récupération de la TVA, la situation spécifique de certaines entreprises ainsi que la nécessité de prévenir la fraude et de la combattre ont conduit à l'institution d'un certain nombre de formalités et d'obligations particulières. En ce qui concerne les entreprises de presse, voir ci-après n°s 4991 et suivants.

Les mesures de prévention contre la fraude sont développées au livre XIX-CF n°s 8100 et suiv., auquel il convient de se reporter.

A. Mesures afférentes aux modalités de récupération de la TVA

(BOI-TVA-DECLA-20-30-10)

4763

1. Remboursement de crédits de TVA déductible.

Le remboursement de crédit de TVA déductible non imputable, selon la procédure générale ou selon la procédure particulière aux exportateurs, est exposé ci-avant (cf. n°s 4642 et suiv.).

2. Création de secteurs d'activité distincts.

Les conditions dans lesquelles une entreprise doit constituer des secteurs d'activités distincts sont prévues au II de l'article 209 de l'annexe II au CGI.

3. Imputation ou restitution de la taxe en cas de ventes résiliées, annulées ou impayées (BOI-TVA-DECLA-20-30-10-10).

La TVA acquittée à l'occasion de ventes qui sont par la suite résiliées, annulées ou impayées peut être imputée sur celle due par ailleurs ou restituée. Cette imputation ou cette restitution est subordonnée à l'observation de formalités explicitées aux n°s 4622 et suiv.

4. Remboursement aux assujettis établis en France de la TVA afférente aux biens et services acquis dans les autres États membres de la Communauté européenne, cf. n° 4659.

5. Formalités à accomplir

4764

a. demandes de remboursement

Les entreprises qui désirent bénéficier d'un remboursement de crédit de taxe non imputable doivent en faire la demande dans les délais réglementaires (cf. n^{os} 4642 et suiv.).

Les demandes (formulaire n° **3519** ; CERFA n° 11255 - disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») sont adressées en simple exemplaire au service des impôts dont dépend l'entreprise en matière de TCA, en même temps que la déclaration de chiffre d'affaires (cf. toutefois n^{os} 4649 et suiv.).

b. cautionnement (CGI, ann. II, art. 242-0 J et 242-0 Z octies).

Toute personne qui demande le remboursement de crédits de taxe non imputable peut être tenue de présenter une caution qui s'engage, solidairement avec elle, à reverser les sommes indûment restituées.

Ce cautionnement est exigé lorsqu'il apparaît que la restitution demandée est de nature à mettre en péril les intérêts du Trésor, en raison, d'une part, de son importance relative et, d'autre part, de la situation financière et fiscale de l'entreprise en cause. Il peut être exigé des entreprises nouvelles.

B. Mesures propres à certaines entreprises

Certaines entreprises sont astreintes, en raison des particularités de leur activité ou de leur régime d'imposition, à des obligations spécifiques.

I. Redevables qui acquittent la taxe d'après les débits

(BOI-TVA-BASE-20-50-10)

4765

cf. n^{os} 4525 et suiv.

II. Entreprises étrangères

4766

Les entreprises étrangères qui réalisent des affaires imposables en France sont tenues à certaines obligations particulières qui sont exposées aux n^{os} 4143 et suivants.

III. Exportateurs

4767

• Régime général (CGI, art. 275 et 276 ; CGI, ann. III, art. 74 ; CGI, ann. IV, art. 49 à 50 bis) ; voir aux n^{o} 4392.

• Constructions navales ou aéronautiques (CGI, ann. IV, art. 42 à 46) ; voir aux n^{os} 4405 et suiv.

IV. Marchands de biens, lotisseurs professionnels

4768

Les personnes qui réalisent des affaires portant sur des immeubles, fonds de commerce ou actions ou parts de sociétés immobilières dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des BIC doivent tenir un répertoire (CGI, art. 852) où sont inscrits :

- la date, la nature et le numéro d'ordre des actes ;

- la désignation des biens et la relation de l'enregistrement ;

- les nom, prénoms et domicile des parties ;

- le montant de la rémunération stipulée.

Par ailleurs, les agents immobiliers doivent tenir un registre-répertoire comportant, pour chaque dossier les indications suivantes : numéro d'ordre, nature de l'opération, désignation des biens, références au répertoire visé ci-dessus, nom et adresse des parties, numéro du mandat.

V. Redevables de la TVA par option

4769

L'option pour le paiement de la TVA au titre d'opérations qui sont exonérées est subordonnée à l'accomplissement de certaines formalités. Tel est le cas :

- des personnes qui donnent en location des locaux nus (cf. n^{os} 4432 et suiv.) ;

- des opérations portant sur des animaux vivants (cf. n^{os} 4921 et suiv.) ;

- des opérations bancaires et financières antérieurement soumises à la TAF (cf. n^{os} 5002 et suiv.).

VI. Personnes exerçant une activité lucrative sur la voie publique

(CGI, art. 302 octies ; CGI, ann. III, art. 111 quaterdecies à 111 novodecies, et CGI, ann. IV, art. 50 quindecies ; BOI-TVA-DECLA-20-30-20-20).

4770

Les personnes qui exercent une activité lucrative sur la voie ou dans un lieu public sans avoir en France de domicile ou de résidence fixe depuis plus de six mois sont tenues de se faire connaître à l'administration fiscale et de déposer dans un service des impôts une somme en garantie du recouvrement des impôts et taxes dont elles sont redevables.

Le récépissé qui leur est délivré en contrepartie doit être produit à toute réquisition des fonctionnaires et magistrats désignés à l'article L. 225 du LPF. Les demandeurs étrangers doivent être en possession d'un titre de séjour. La durée de validité des récépissés, qui peuvent faire l'objet de renouvellement, est de trois mois.

L'article 111 novodecies de l'annexe III au CGI fixe, d'une manière générale, le lieu d'accomplissement des obligations fiscales des personnes concernées, auprès du service des impôts dont relève la commune à laquelle elles se trouvent rattachées.

L'obligation du récépissé de consignation comporte des exceptions en faveur :

- des personnes qui ont en France leur domicile ou une résidence fixe depuis plus de six mois ;

- des personnes dont les activités se limitent au transport de personnes ou de biens mobiliers ;

- des colporteurs de presse ou de billets de loterie sur la voie publique ;

- des voyageurs, représentants et placiers, des prêteurs d'argent, des courtiers d'assurances, et des agents commerciaux ;

- des professionnels effectuant, dans une ou plusieurs communes, des tournées de vente ou de prestations de services à partir d'établissements fixes.

Dans le cadre de mesures de simplification fiscales et administratives prises en faveur des commerçants non sédentaires et des forains, il a été mis en place un dispositif permettant aux redevables d'obtenir un récépissé sans avoir à faire l'avance du dépôt de garantie visé ci-dessus à la condition d'avoir accompli les obligations déclaratives leur incombant en matière fiscale et de justifier du règlement des impôts et taxes mis à leur charge au cours de l'année précédant le dépôt de la demande du récépissé et des années antérieures.

VII. Organismes sans but lucratif

(BOI-TVA-DECLA-20-30-20-10)

4771

Les organismes qui, compte tenu des exonérations prévues par le 9° du 4 et le 1° du 7 de l'article 261 du CGI, réalisent des opérations imposables sont normalement soumis aux mêmes obligations que les autres redevables.

Toutefois, pour simplifier les obligations des associations, il a été décidé d'aménager la fréquence des déclarations à souscrire par ces organismes.

Ces obligations sont résumées dans le tableau ci-après :

RÉSUMÉ DES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

Classement des organismes	Catégories d'opérations réalisées	Obligations déclaratives	Délai de dépôt
Activité permanente	Opérations commerciales habituelles.	3310 CA 3 préidentifiée, mensuelle ou trimestrielle.	Au plus tard le 24 du mois suivant la période de déclaration.
	Ventes aux membres	3310 CA 3 préidentifiée, de décembre ou du 4e trimestre.	Au plus tard le 24 janvier de l'année suivante.
	Manifestations de soutien non exonérées [1]	3310 CA 3 occasionnelle	Dans les 30 jours qui suivent la date de la manifestation.
Activité occasionnelle	Toutes opérations sauf ventes aux membres.	3310 CA 3 occasionnelle.	Dans les 30 jours qui suivent la réalisation de l'opération.
	Ventes au membres	3310 CA 3 récapitulative.	Au plus tard le 24 janvier de l'année suivante.

[1] Chaque manifestation est considérée comme un secteur distinct d'activité.

VIII. Sociétés civiles de moyens

4772

Sauf option pour le régime du chiffre d'affaires réel, les sociétés civiles de moyens redevables de la TVA relèvent du régime simplifié d'imposition quelle que soit l'importance de leur chiffre d'affaires. Si elles n'ont réalisé aucune opération imposable, elles ne sont pas tenues au dépôt de la déclaration **3517 S CA 12** (n° CERFA 11417). Les déclarations de chiffre d'affaires ne sont déposées qu'au titre des périodes au cours desquelles des opérations taxables ont été réalisées.

IX. Établissements de spectacles

(CGI, art. 290 quater ; CGI, ann. III, art. 96 B à 96 D ; CGI, ann. IV, art. 50 sexies B à 50 sexies I ; BOI-TVA-DECLA-20-30-20-40)

4773

A compter du 1er janvier 2007, sur les lieux où sont organisés des spectacles comportant un prix d'entrée, les exploitants doivent délivrer un billet à chaque spectateur ou enregistrer et conserver dans un système informatisé les données relatives à l'entrée, avant l'accès au lieu du spectacle. Lorsqu'ils ne délivrent pas de billets d'entrée et qu'ils ne disposent pas d'un système informatisé, les exploitants de discothèques et de cafés-dansants sont tenus de remettre à leurs clients un ticket émis par une caisse enregistreuse.

X. Droits d'auteur. Retenue de TVA

(CGI, art. 285 bis)

4774

Un dispositif permet de dispenser de toute obligation à l'égard de la TVA les personnes qui perçoivent des droits d'auteur d'éditeurs, de sociétés de perception et de répartition de droits ou de producteurs (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30 ; cf n^{os} 5050 et suiv.).

XI. Personnes ayant obtenu l'autorisation d'ouverture d'un entrepôt fiscal

(CGI, art. 277 A, III)

4775

Le fonctionnement des entrepôts fiscaux est étudié ci-avant n^{os} 4419 et suiv.

C. Mesures destinées au suivi des déplacements de biens

(CGI, art. 286 quater ; CGI, ann. IV, art. 41 bis à 41 quinquies ; BOI-TVA-DECLA-20-30-

4776

L'article 286 quater du CGI prévoit la tenue de deux registres spécifiques qui doivent permettre d'assurer le suivi des déplacements de biens qui ne constituent pas des transferts.

I. Obligation de tenue des registres

4777

1. Le registre des biens.

Tout assujetti doit tenir un registre des biens expédiés ou transportés, par lui-même ou pour son compte, sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne et destinés dans cet État à être utilisés dans les conditions prévues aux a et b du III de l'article 256 du CGI.

Ces expéditions ne sont pas assimilées à des livraisons de biens, soumises à la TVA intracommunautaire.

Ce registre comporte les mentions nécessaires pour identifier les opérations concernées. Il est tenu au lieu du principal établissement ou du dépôt des biens ou de stockage des matériaux. Il doit être présenté à l'administration, sur sa demande (LPF, art. L. 96 B). Les mentions requises et les conditions de tenue du registre sont précisées aux articles 41 bis, 41 quater et 41 quinquies de l'annexe IV au CGI.

4778

2. Le registre spécial des façonniers.

Tout façonnier doit tenir un registre spécial permettant de suivre la réalisation du travail à façon.

Le II de l'article 286 quater du CGI prévoit que le registre mentionne l'identité des donneurs d'ordre et pour chacun d'eux lors de chacune des opérations d'entrée et de sortie :

- la nature et la quantité des matériaux mis en œuvre ;

- la nature et la quantité des produits transformés et livrés.

Ces formalités doivent permettre notamment le contrôle matériel des produits dont le façonnage est confié à des tiers.

Ce registre doit être présenté à l'administration, sur sa demande (LPF, art. L. 96 B). Les mentions requises et les conditions de tenue du registre sont précisées aux articles 41 ter à 41 quinquies de l'annexe IV au CGI. Ainsi, le registre doit mentionner le numéro d'identification à la TVA du donneur d'ordre lorsque les biens ont été expédiés à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne par ou pour le compte d'un assujetti identifié à la TVA dans cet État (CGI, ann. IV, art. 41 ter).

3. Le registre spécial des prestataires de services, autres que les façonniers.

Les prestataires de services autres que les façonniers qui réalisent des travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels, doivent tenir un registre spécial indiquant pour les biens expédiés à partir d'un autre État membre de la Communauté européenne, par ou pour le compte d'un assujetti identifié à la TVA dans cet État, la date de réception et celle où les biens quittent l'entreprise, la nature et la quantité des biens concernés, le nom et l'adresse du donneur d'ordre, ainsi que son numéro de TVA intracommunautaire (CGI, art. 286 quater, II-3).

Ce registre doit être présenté à l'administration, sur sa demande (LPF, art. L. 96 B).

II. Dispositions communes

4779

1. Tenue et conservation des registres.

Les registres sont tenus et conservés dans chaque établissement, lieu de dépôt ou lieu de stockage des biens, matériaux ou produits transformés. Ainsi, pour une même entreprise, plusieurs registres de même nature peuvent être tenus en des lieux différents.

Le registre des biens, le registre spécial des façonniers et le registre spécial des prestataires de services sont conservés dans les délais et suivant les modalités prévus à l'article L. 102 B du LPF.

4780

2. Présentation des registres à l'Administration.

En application de l'article L. 96 B du LPF, l'administration fiscale peut obtenir, sur demande, communication de ces registres. Par ailleurs, les agents de l'administration peuvent se faire présenter ces registres dans le cadre du droit d'enquête mentionné à l'article L. 80 F du LPF.

4781

3. Défaut de présentation ou de tenue des registres.

Le défaut de présentation ou de tenue des registres prévus à l'article 286 quater est sanctionné par une amende fiscale de 750 € fixée à l'article 1788 B du CGI.

Chaque omission ou inexactitude relevée sur ces registres donne lieu à une amende de 15 €.

L'infraction peut être constatée :

- soit par procès-verbal, notifié au contrevenant. Ce document doit mentionner l'existence d'un délai de trente jours pour permettre au contrevenant de présenter ses observations ;

- soit par proposition de rectification dans le cadre d'une procédure contradictoire.

Quelle que soit la procédure retenue, le document notifié au contrevenant comporte la mention de l'article 1788 B du CGI, la motivation de la sanction ainsi que son montant.

L'amende ne peut être prononcée avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification par laquelle l'administration a fait connaître au contrevenant la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose le redevable de présenter dans ce délai ses observations (LPF, art. L 80 D).

Elle est recouvrée et les réclamations sont instruites et jugées, suivant les procédures et sous les garanties prévues pour les taxes sur le chiffre d'affaires.

D. Assujettis non établis en France

(cf. n°s 4343 et suiv. ; BOI-TVA-DECLA-20-30-40)

4782

Il résulte des dispositions de l'article 289 A du CGI, que les assujettis qui ne sont pas établis dans l'Union européenne doivent, pour l'application des règles relatives à la TVA, désigner un représentant fiscal qui s'engage à accomplir les formalités leur incombant.

Les assujettis établis dans un autre État membre de l'Union européenne et qui n'ont pas d'établissement en France n'ont pas l'obligation ni la faculté de désigner un représentant fiscal en France. Ils doivent s'identifier, déclarer les opérations imposables réalisées en France et, le cas échéant, acquitter la taxe directement.

Ils ont toutefois la possibilité d'avoir recours à un mandataire chargé d'effectuer à leur place tout ou partie des formalités déclaratives et de paiement.

E. Cautionnement

(BOI-TVA-DECLA-20-30-10-30)

4783

Pour garantir les droits du Trésor, l'administration a souvent recours au cautionnement. Il en est ainsi en ce qui concerne les acquisitions en franchise par les exportateurs ; les remboursements de crédits non imputables, les opérations effectuées en suspension de la TVA en vertu de l'article 277 A du CGI (cf. n^{os} 4419 et suiv.) et les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport réalisées par tout assujetti ou personne morale non assujettie, autre qu'une PBRD (cf. n^{o} 5039).

4784

Remarque : En ce qui concerne le contrôle des déclarations, il convient de se reporter à la partie du Précis de fiscalité consacrée au contrôle fiscal .n° 8100 et suiv.

Titre 3 : Obligations d'ordre comptable et relatives à l'établissement des factures

(BOI-TVA-DECLA-30)

Chapitre 1 : Obligations d'ordre comptable

(BOI-TVA-DECLA-30-10 ; RES N° 2009/20 au BOI-TVA-DED-20-10)

4785

Toute personne assujettie à la TVA doit tenir une comptabilité ou un livre spécial qui lui permette de justifier du détail des opérations (imposables ou non imposables) qu'elle réalise[(1)].

[(1)]. Ce dispositif s'applique aux personnes bénéficiant du régime dérogatoire qui ont opté pour la taxation de leurs acquisitions (CGI, art. 260 CA) ou qui ont franchi le seuil prévu à l'article 256 bis du CGI.

Éventuellement, les recettes imposables doivent être ventilées par taux d'imposition.

La comptabilité, ainsi que les documents annexes, doivent être conservés pendant un délai de six ans :

- en original pour les pièces justificatives d'un droit à déduction en matière de TCA (factures d'achat, etc.) ;

- en original ou en copie pour les autres documents (factures de vente, etc.).

A. Tenue d'une comptabilité ou d'un livre spécial

(CGI, art. 286, I-3° ; ann. IV, art. 37 ; BOI-TVA-DECLA-30-10-10)

I. Tenue d'une comptabilité

4786

Les redevables de la TVA doivent tenir une comptabilité leur permettant de justifier les opérations imposables ou non imposables qu'ils effectuent. Ces justifications concernent, notamment, la nature des opérations et le montant des recettes encaissées.

II. Livre spécial

4787

Le 3° du I de l'article 286 du CGI prévoit que toute personne assujettie à la TVA qui ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires doit inscrire, jour par jour et sans blanc ni rature, sur un livre aux pages numérotées spécialement affecté à cet effet, le montant de ses opérations en distinguant au besoin ses opérations taxables de celles qui ne le sont pas[(1)]. Toutefois, les opérations au comptant peuvent être inscrites globalement en fin de journée lorsque leur montant unitaire n'excède pas 76 € TTC pour les ventes au détail et les services rendus à des particuliers.

Cette limite qui s'applique aux titulaires de revenus non commerciaux autorisés à utiliser la méthode simplifiée de comptabilisation des recettes de faible montant a été étendue à l'ensemble des contribuables dont les revenus relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et de la catégorie des bénéfices agricoles.

Les assujettis ne sont pas dispensés pour autant de produire à l'appui de leur livre spécial tout document propre à justifier de ce montant : bandes de caisse enregistreuse, fiches de caisse, livre-brouillard, etc. Le livre spécial n'a pas à être coté ou paraphé.

[(1)]. Ce dispositif s'applique aux personnes bénéficiant du régime dérogatoire qui ont opté pour la taxation de leurs acquisitions (CGI, art. 260 CA) ou qui ont franchi le seuil prévu à l'article 256 bis du CGI.

Les assujettis qui bénéficient d'une franchise mentionnée à l'article 293 B du CGI sont dispensés des

obligations mentionnées au 3° du I l'article 286 du CGI. Ils doivent toutefois tenir et, sur demande du service des impôts, présenter un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats, ainsi qu'un livre journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles afférentes à ces opérations, appuyés des factures et de toutes autres pièces justificatives (CGI, art. 286, II).

III. Mentions devant figurer dans la comptabilité

4788

La comptabilité ou le livre spécial doit notamment faire apparaître d'une manière distincte :

- les opérations non soumises à la TVA ;

- les opérations faites en suspension de cette taxe ;

- pour chaque acquisition de biens, services et travaux effectuée par l'entreprise pour ses besoins (achats de marchandises, frais généraux, immobilisations), l'indication de son montant, de la TVA correspondante ainsi que le nom et l'adresse du fournisseur. Les achats sont, au gré de l'entreprise, comptabilisés hors TVA ou TVA incluse.

Pour chaque opération ayant donné lieu à l'établissement d'une facture (ou d'un document en tenant lieu) comportant mention de la TVA, le montant hors TVA de l'opération, le montant de la TVA au taux exigible facturée ainsi que le nom et l'adresse du client doivent être mentionnés.

La comptabilité des entreprises doit, en principe, comporter l'indication des recettes hors taxes. Toutefois, les redevables qui réalisent ordinairement des recettes taxes comprises (détaillants notamment) peuvent les inscrire en comptabilité taxes comprises et reconstituer, pour les besoins de la déclaration CA 3 leur chiffre d'affaires hors taxes en utilisant les coefficients de conversion suivants, arrêtés à la troisième décimale :

Taux réduits : 100/105,5 soit 0,947.

100 / 110 soit 0,909

Taux normal : 100/120 soit 0,833.

Lorsque les recettes inscrites en comptabilité comportent une autre taxe perçue en addition et selon les mêmes règles que la TVA, le coefficient de conversion est obtenu par la formule :

100/(100 + taux TVA + taux de la taxe additionnelle)

B. Ventilation des affaires par taux d'imposition

(BOI-TVA-DECLA-30-10-20)

4789

Les entreprises qui commercialisent des produits soumis à la TVA à des taux différents, ou exonérés, doivent répartir leurs recettes par taux d'imposition et par catégorie d'opérations.

En conséquence, les méthodes de vente et la comptabilisation des recettes doivent être adaptées de manière à leur permettre de répondre à cette double exigence.

Cette obligation est susceptible de présenter des difficultés pour les entreprises dont **les ventes, faites au comptant** à des consommateurs, ne donnent pas lieu à facturation (négociants qui exploitent des magasins à rayons multiples ou qui vendent des produits soumis à plusieurs taux). Pour pallier ces difficultés, ces entreprises sont autorisées, à titre transitoire, à répartir leurs recettes par taux de taxe au moyen des méthodes de reconstitution à caractère empirique exposées ci-après.

Cette autorisation peut bénéficier aux entreprises qui vendent au détail des produits soumis à la TVA selon deux taux différents au moins - étant observé que les recettes afférentes à des produits exonérés doivent être suivies à part - et dont les ventes ne donnent pas lieu à facturation.

I. Caractères communs aux méthodes de ventilation autorisées

4790

L'utilisation de ces méthodes qui ne s'appliquent pas obligatoirement à toutes les ventes réalisées nécessite, en premier lieu, la connaissance exacte du montant global des recettes retenues pour leur montant hors taxes ou taxes comprises. Pour le surplus, elle implique :

- une connaissance précise et exacte, par taux de taxe, du montant des achats des produits commercialisés ;

- la connaissance des taux de marque pratiqués par l'entreprise ;

- en principe, une régularisation annuelle destinée à tenir compte de la variation des stocks, régularisation qui doit être notifiée au service avant le 25 avril de chaque année ;

- la ventilation des recettes d'un mois donné au prorata des achats effectués au cours du même mois et regroupés par taux d'imposition à la TVA. Il peut être admis que les recettes d'un mois donné soient ventilées au prorata des achats du mois précédent.

II. Description des méthodes

4791

Trois méthodes ont été élaborées par l'administration. Toutefois, les entreprises, sur autorisation, peuvent choisir une méthode autre que celles exposées ci-dessous.

1. Méthode A : comptabilisation des achats au prix d'achat

Les achats de produits destinés à la revente sont comptabilisés au prix d'achat et par taux d'imposition. La répartition par taux d'imposition des recettes globales encaissées au cours d'un mois donné est effectuée dans la proportion soit des achats réalisés au cours du même mois, soit de la totalité des achats de l'année précédente. Des coefficients de répartition peuvent être dégagés au préalable. Cette méthode ne peut être admise que lorsque les marges moyennes de commercialisation afférentes à chaque catégorie de produits soumis au même taux de TVA se situent dans une fourchette de dix points, et à la condition qu'une régularisation annuelle (indépendante de celle prévue pour les stocks) soit effectuée pour tenir compte des marges de commercialisation effectivement pratiquées.

L'utilisation de cette méthode est subordonnée à une déclaration préalable auprès du service des impôts à laquelle doit être joint un état justifiant que les marges moyennes se situent dans une fourchette de dix points.

2. Méthode B : comptabilisation des achats en valeur de vente

Les achats sont comptabilisés en valeur de vente par application d'une marge moyenne pondérée aux achats, classés en deux ou plusieurs catégories. Les prix de vente ainsi déterminés permettent d'obtenir, par addition :

- dans chaque taux, le chiffre d'affaires théorique qui correspond aux achats du mois considéré ;

- le chiffre d'affaires global théorique desdits achats.

Ces deux éléments permettent de déterminer le pourcentage, par rapport à la recette globale théorique, des recettes théoriques afférentes à chaque catégorie de produits. Chacun des pourcentages obtenus est appliqué à la recette réelle du mois écoulé.

L'utilisation de la méthode B doit faire l'objet d'une déclaration préalable, à laquelle doit être joint un état indiquant la ou les marges commerciales moyennes pondérées retenues ainsi que les méthodes de calcul utilisées.

3. Méthode C

Les achats sont comptabilisés en valeur de vente par application, au prix d'achat de chaque produit, de la marge commerciale correspondante.

Les entreprises qui désirent utiliser la méthode de répartition de droit commun (méthode C) doivent en faire préalablement la déclaration au service des impôts dont elles dépendent.

III. Entreprises à succursales multiples

4792

Dans le cas des entreprises à succursales multiples, il est admis que la TVA soit acquittée sur les livraisons faites par la maison-mère à ses succursales avec un mois de décalage. La valeur imposable est le prix de vente pratiqué par la succursale, corrigé, s'il y a lieu, des variations intervenues entre la livraison à la succursale et la vente aux consommateurs.

Chapitre 2 : Obligations relatives à l'établissement des factures

(CGI, art. 289-0, art. 289 et art. 289 bis ; CGI, ann. II, art. 242 nonies et 242 nonies A modifiés par le décret n° 2013-346 du 24 avril 2013 ; CGI, ann. III, art. 96 F ; CGI, ann. IV, art. 41 septies modifié par l'arrêté du 25 avril 2013 ; BOI-TVA-DECLA-30-20)

4793

L'établissement des factures par les assujettis à la TVA est soumis à des règles particulières.

Avant l'adoption de la directive n° 2001/115/CE le 20 décembre 2001, ces règles différaient d'un État membre à l'autre et étaient souvent inadaptées au développement des nouvelles technologies et méthodes de facturation.

La directive précitée dont l'objectif est de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de TVA a été transposée en droit interne par l'article 17 de la loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002.

Les nouvelles règles de facturation ainsi modifiées, applicables à compter du 1er juillet 2003, sont codifiées aux articles 289 et 289 bis du CGI.

Par ailleurs, l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 transpose en droit interne la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA en ce qui concerne les règles de facturation. Les nouvelles règles, qui concernent notamment le champ d'application territorial des règles françaises de facturation et la facturation électronique s'appliquent à compter du **1er janvier 2013**.

A. Champ d'application territorial des règles de facturation prévues par le code général des impôts

(CGI, art. 289-0 ; BOI-TVA-DECLA-30-20-10 au II)

4794

A compter du 1er janvier 2013, les règles de facturation prévues à l'article 289 du CGI s'appliquent aux opérations réputées situées en France en application des articles 258 à 259 D du CGI, à l'exclusion de celles qui sont réalisées par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique dans un autre État membre ou qui y dispose d'un établissement stable à partir duquel la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle, et pour lesquelles l'acquéreur ou le preneur établi en France est redevable de la taxe, sauf si l'assujetti leur a donné mandat pour facturer en son nom et pour son compte.

Elles s'appliquent également aux opérations dont le lieu d'imposition n'est pas situé en France qui sont réalisées par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique en France ou qui y dispose d'un établissement stable à partir duquel la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle :

1° Lorsque l'acquéreur ou le preneur établi dans un autre État membre est redevable de la taxe, sauf si l'assujetti leur a donné mandat pour facturer en son nom et pour son compte ;

2° Ou lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est réputée ne pas être effectuée dans l'Union européenne en application du titre V de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

B. Obligations de délivrance de factures

(BOI-TVA-DECLA-30-20-10)

4795

Conformément au I de l'article 289 du CGI, tout assujetti est tenu de s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, ou en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers pour les opérations suivantes (BOI-TVA-DECLA-30-20-10) :

- livraisons de biens ou prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, ou pour une

personne morale non assujettie et qui ne sont pas exonérées en application des articles 261 à 261 E du CGI ;

- livraisons de biens visées aux articles 258 A et 258 B du CGI et livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter du CGI et II de l'article 298 sexies du CGI ;

- acomptes qui lui sont versés avant que l'une des opérations visées aux deux tirets ci-dessus ne soit effectuée, à l'exception des livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter et du II de l'article 298 sexies du CGI ;

- livraisons aux enchères publiques de biens d'occasion, d'oeuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité.

4796

L'assujetti doit conserver un double de tous les documents émis. Toutefois, les entreprises qui créent et conservent, sous forme électronique, des factures qu'elles transmettent à leurs clients sur support papier peuvent être dispensées, sous certaines conditions, de l'obligation de conserver sous forme papier le double des factures ainsi transmises.

Remarque : L'article 289 du CGI ne mentionne plus la notion de document tenant lieu de facture mais retient une définition fonctionnelle de la facture. Désormais, constitue une facture tout document délivré dans les conditions prévues par le CGI et ses annexes, notamment au regard des mentions obligatoires (cf. n° 4800), quelle que soit la qualification donnée à ce document par les parties (quittance, note, relevé, compte-rendu, etc.).

I. Personnes tenues de délivrer des factures

4797

1. Principe

L'obligation de facturation s'impose aux assujettis, c'est-à-dire aux personnes qui réalisent une activité économique à titre indépendant (CGI, art. 256 A).

Le fait que les opérations réalisées ne soient pas effectivement soumises à la TVA en application des dispositions de l'article 293 B du CGI (franchise en base) n'a pas pour effet de dispenser l'assujetti de l'obligation de facturation à laquelle il est soumis.

2. Exceptions

Dans un certain nombre de cas, la délivrance des factures doit ou peut être effectuée par une personne autre que celle qui livre les biens ou fournit les services facturés.

a. Représentation fiscale d'entreprises établies hors de la Communauté européenne : cf. BOI-TVA-DECLA-30-20-10.

b. Clients ou tiers établissant matériellement les factures pour le compte de l'assujetti : cf. BOI-TVA-DECLA-30-20-10

Les factures peuvent être matériellement émises par le client ou par un tiers lorsque l'assujetti leur donne mandat à cet effet. Sous réserve de son acceptation par l'assujetti, chaque facture est alors émise en son nom et pour son compte.

c. Facturation par les agriculteurs imposables à la TVA : cf. BOI-TVA-DECLA-30-20-10

II. Opérations donnant lieu à facturation

4798

1. Règle générale

Donnent obligatoirement lieu à facturation les livraisons de biens et les prestations de services réalisées par un assujetti au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie, et qui ne sont pas exonérées en application des articles 261 à 261 E du CGI. Lorsque les fournisseurs de biens ou prestataires de services ont des doutes sur la situation de leurs clients au regard de la TVA, il leur est conseillé de remettre aux intéressés des factures.

2. Règles particulières à certaines catégories d'opérations

Pour certaines livraisons de biens expressément visées par le b du 1 du I de l'article 289 du CGI, les assujettis doivent délivrer une facture au titre des acomptes et de la livraison elle-même, quelle que soit la qualité du client et donc y compris dans le cas où celui-ci n'est ni un autre assujetti, ni une personne morale non assujettie (simple particulier notamment).

Les opérations concernées sont les suivantes :

- ventes à distances visées aux articles 258 A et 258 B du CGI

- livraisons de biens exonérés en application du I de l'article 262 ter du CGI (l'obligation de facturation au titre des acomptes versés pour le paiement de ces livraisons est toutefois supprimée à compter du 1er janvier 2013).

- livraisons aux enchères publiques

III. Date d'émission de la facture

4799

Le 3 du I de l'article 289 du CGI prévoit que les factures doivent, en principe, être émises dès la réalisation de la livraison de biens ou de la prestation de services. Ce principe est toutefois susceptible de recevoir des aménagements.

Ainsi, à compter du 1er janvier 2013, pour les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter du CGI et du II de l'article 298 sexies du CGI et pour les prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur en application de l'article 196 de la la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, la facture est émise au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur.

Elle peut être établie de manière périodique pour plusieurs livraisons de biens ou prestations de services distinctes réalisées au profit d'un même acquéreur ou preneur pour lesquelles la taxe devient exigible au cours d'un même mois civil. Cette facture est établie au plus tard à la fin de ce même mois (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 62).

C. Mentions à porter sur les factures

(BOI-TVA-DECLA-30-20-20)

4800

L'article 289 du CGI et l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI précisent les mentions à faire apparaître sur les factures.

Il est précisé que les règles prévues par ces articles s'appliquent, notamment au regard des mentions obligatoires, sans préjudice des autres dispositions législatives ou réglementaires applicables en matière de facturation.

Les dispositions concernant les mentions obligatoires générales, les mesures de simplification, les mentions obligatoires spécifiques à certaines opérations et celles relatives aux options exercées ou autorisations accordées en matière d'exigibilité sont commentées au BOI-TVA-DECLA-30-20-20.

Précisions :

- l'obligation faite aux assujettis de détenir une facture mentionnant leur nom et adresse ne peut être regardée par elle-même comme une exigence rendant pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction par ce client. En conséquence, la T.V.A figurant sur des factures établies à un autre nom que celui de l'entreprise doit être admise en déduction dès lors qu'il est établi que lesdites factures ont été acquittées par la société pour les besoins de ses opérations imposables (CAA Paris, arrêt n° 06PA00123 du 18 juin 2007, « SNC Sofinim Investissement ») ;

- la seule omission ou inexactitude de l'une des mentions obligatoires n'entraîne pas nécessairement la remise en cause de la validité d'une facture pour l'exercice des droits à déduction de la taxe dès lors que l'opération est justifiée dans sa réalité et qu'elle satisfait, par ailleurs, aux autres conditions posées pour l'exercice du droit à déduction.

D. Factures transmises par voie électronique

(BOI-TVA-DECLA-30-20-30 ; CGI, art. 289, V à VII ; CGI, ann. III, art. 96 F à 96 I bis)

4801

L'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture doivent être assurées à compter de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation.

Les factures électroniques sont émises et reçues sous une forme électronique quelle qu'elle soit. Elles tiennent lieu de factures d'origine pour l'application de l'article 286 du CGI et de l'article 289 du CGI. Leur transmission et mise à disposition sont soumises à l'acceptation du destinataire.

Pour satisfaire aux conditions prévues au 1er alinéa du n° 4801, l'assujetti peut émettre ou recevoir des factures :

1° Soit sous forme électronique en recourant à toute solution technique autre que celles prévues aux 2° et 3°, ou sous forme papier, dès lors que des contrôles documentés et permanents sont mis en place par l'entreprise et permettent d'établir une piste d'audit fiable entre la facture émise ou reçue et la livraison de biens ou prestation de services qui en est le fondement ;

2° Soit en recourant à la procédure de signature électronique avancée définie au a du 2 de l'article 233 de la la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, précitée en ce qui concerne les règles de facturation.

Les décrets n° 2013-346 du 24 avril 2013 et n° 2013-350 du 25 avril 2013 précisent les conditions d'émission, de signature et de stockage de ces factures ;

3° Soit sous la forme d'un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque, dans des conditions précisées par l'article 96 G de l'annexe III au CGI.

Ces dispositions s'appliquent à compter du 1er janvier 2013.

Titre 4 : Franchise de taxe

4810

Afin de simplifier et d'alléger les obligations fiscales des petites entreprises, l'article 293 B du CGI institue une franchise de taxe sur la valeur ajoutée en base.

Actuellement, existent :

- une franchise de taxe en base qui est devenue le régime de droit commun pour les petites entreprises (n° 4811 et suivants) ;

- une franchise, plus importante que la franchise de droit commun au bénéfice des avocats (n° 4817) ;

- la franchise en base accordée aux auteurs d'œuvres de l'esprit et aux artistes (n° 4822) ;

- la franchise accordée aux assujettis qui cumulent les activités d'avocat et d'auteur (n° 4827) ;

- les livraisons intracommunautaires opérées par une personne bénéficiant de la franchise en base (n° 4829).

Chapitre 1 : Franchise de droit commun

(CGI, art. 293 B, I et II, CGI, art. 293 BA à CGI, art. 293 F ; BOI-TVA-DECLA-40-10)

A. Champ d'application

(BOI-TVA-DECLA-40-10-10)

I. Conditions d'application

4811

1. Seuils de chiffres d'affaires applicables

Compte tenu de la revalorisation du barème de l'impôt sur le revenu par l'article 2 de la loi de finances pour 2014 , les limites d'application de la franchise en base de TVA et du régime simplifié d'imposition (RSI) sont, pour l'année 2014, revalorisées dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu, soit 0,8 %.

Pour les années 2014 à 2016, les seuils de chiffre d'affaires s'établissent comme suit :

Opérations concernées	Seuils de chiffres d'affaires applicables de 2014 à 2016	Seuils de chiffres d'affaires applicables jusqu'en 2013

Livraisons de biens, ventes à consommer sur place, et prestations d'hébergement	82 200 € et 90 300 €	81 500 € et 89 600 €
Autres prestations de services	32 900 € et 34 900 €	32 600 € et 34 600 €

Remarques : L'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2013 prévoit que :

- la revalorisation de ces limites sera désormais effectuée tous les 3 ans dans la même proportion que l'évolution triennale de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 302 septies A, II bis modifié). Cette nouvelle règle de revalorisation des limites s'appliquera à compter du 1er janvier 2015 et la première révision triennale prendra effet le 1er janvier 2017.

- dans le cadre de la réforme du régime simplifié d'imposition, le B du XI de l'article 20 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 prévoit que les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur aux limites d'application du régime simplifié mais dont le montant de la taxe exigible au titre de l'année précédente est supérieur à 15 000 € relèvent obligatoirement du régime réel normal d'imposition et sont tenues de déposer mensuellement leur déclaration (CGI, art. 287, 3 bis nouveau ; dispositions applicables aux acomptes dus à compter du 1er janvier 2015).

2. Maintien du bénéfice du régime de la franchise en base de TVA

La franchise est maintenue :

• **l'année du dépassement de seuil** (N) si le chiffre d'affaires réalisé au titre de cette année (N) n'excède pas 90 300 €[(1)] (s'agissant des livraisons de biens, vente à consommer sur place et prestations d'hébergement) ou 34 900 €[(1)] (s'agissant des autres prestations de services) et le chiffre d'affaires de l'année précédente (N-1) n'a pas excédé 82 200 €[(1)] ou 32 900 €[(1)] ;

• l'année suivant celle du dépassement de seuil (N+1) si :

- le chiffre d'affaires de l'année précédente (année du dépassement N) est compris entre 82 200 €[(1)] et 90 300 €[(1)] (s'agissant des livraisons de biens, vente à consommer sur place et prestations d'hébergement) ou entre 32 900 €[(1)] et 34 900 €[(1)] (s'agissant des autres prestations de services) et ;

- le chiffre d'affaires de la pénultième année (N-1) n'a pas excédé 82 200 €[(1)] (s'agissant des livraisons de biens, ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement) ou 32 900 €[(1)] (s'agissant des autres prestations de services) et ;

- le chiffre d'affaires de l'année en cours (N+1) n'excède pas 90 300 €[(1)] (s'agissant des livraisons de biens, vente à consommer sur place et prestations d'hébergement) ou 34 900 €[(1)] (s'agissant des autres prestations de service).

Pour les assujettis qui exercent des activités mixtes, le maintien de la franchise pendant deux ans s'applique si :

- le chiffre d'affaires global de l'année précédente (N-1) est compris entre 82 200 €[(1)] et 90 300 €[(1)] et le chiffre d'affaire de l'année précédente (N-1) afférent aux autres prestations de services est compris entre 32 900 €[(1)] et 34 900 €[(1)] ;

- et le chiffre d'affaires global de la pénultième année (N-2) n'est pas supérieur à 82 200 €[(1)] et le chiffre d'affaires afférent aux autres prestations de services de la pénultième année (N-2) n'est pas supérieur à 32 900 €[(1)].

[(1)] Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014.

II. Redevables et opérations exclus du régime de la franchise en base

4812

Sont exclus de ce régime les redevables qui exercent une activité occulte au sens du troisième alinéa de l'article L 169 du LPF (CGI, art. 293 B, I-1).

Sont également exclus de ce régime les redevables à l'encontre desquels a été dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel ce procès-verbal est établi (CGI, art. 293 BA).

En outre, la franchise en base n'est pas applicable :

- aux opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés au I modifié de l'article 257 du CGI ;

- aux opérations effectuées par les agriculteurs relevant du régime simplifié de l'agriculture (CGI, art.

298 bis) ;

- aux opérations soumises à la TVA en vertu d'une option prévue aux articles 260, 260 A et 260 B (CGI, art. 293 C, 3°) ;

- aux livraisons de moyens de transport neufs effectuées dans les conditions prévues à l'article 298 sexies du CGI (CGI, art. 293 C, 4°).

B. Chiffre limite à considérer

4813

Pour apprécier les seuils d'application de la franchise en base, il y a lieu d'une manière générale, de retenir le montant hors TVA correspondant aux livraisons de biens ou aux prestations de services réalisées par une entreprise au cours de la période de référence.

Pour leur part, les titulaires de revenus non commerciaux doivent retenir les recettes effectivement encaissées, y compris le cas échéant, les honoraires rétrocédés imposables, sauf s'ils ont choisi de tenir leur comptabilité selon les règles du droit commercial ; ils déterminent alors le montant de leurs recettes en fonction des prestations réalisées qu'elles aient ou non donné lieu à encaissement.

I. Ce montant comprend

- l'ensemble des livraisons de biens et des prestations de services taxables ;

- les opérations visées au I de l'article 258 A du CGI, à l'article 259 A du CGI, à l'article 259 B du CGI, au I de l'article 262 du CGI, au 1° à 7° du II de l'article 262 du CGI, au 12° du II de l'article 262 du CGI, au I de l'article 262 ter du CGI et à l'article 263 du CGI ;

- les opérations immobilières non taxées ;

- les opérations immobilières, bancaires et financières exonérées qui ne présentent pas un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise ou dont les produits excèdent 5 % des recettes totales de l'entreprise ;

- les opérations réalisées en franchise (CGI, art. 275) et en suspension de taxe (CGI, art. 277 A).

II. Par contre, le montant du chiffre d'affaires ne doit pas comprendre

- les recettes de caractère exceptionnel telles que le produit de la cession des éléments de l'actif immobilisé (fonds de commerce, matériel) ;

- les livraisons à soi-même et achats imposables ;

- les opérations immobilières, bancaires et financières qui présentent un caractère accessoire et dont les produits n'excèdent pas 5% des recettes totales de l'entreprise ;

- les subventions ou aides aux entreprises qui ne constituent ni la contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens, ni le complément du prix d'opérations prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite ;

- les autres opérations exonérées non visées ci-dessus, notamment les opérations visées aux a, b et c du 1° du 7 de l'article 261 du CGI.

Cas particuliers :

1. Entreprises nouvelles :

Le régime de TVA applicable au titre de l'année de création doit être envisagé selon l'une ou l'autre des deux situations suivantes :

- le chiffre d'affaires effectivement réalisé en N (sans ajustement prorata temporis) n'excède pas 90 300 €[(1)] ou 34 900 €[(1)] : la franchise en base est applicable de plein droit pour l'année entière ;

- le chiffre d'affaires effectivement réalisé (sans ajustement prorata temporis) dépasse 90 300 €[(1)] ou 34 900 €[(1)] au cours de l'année N : la franchise n'est plus applicable à compter du 1er jour du mois de dépassement.

[(1)] Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014.

Pour déterminer si la franchise est applicable au cours de l'année N + 1 aux entreprises créées au cours de l'année N, il convient d'ajuster le chiffre d'affaires limite annuel au prorata du temps

d'exploitation de l'entreprise au cours de l'année de création. La réduction prorata temporis du chiffre d'affaires limite ne doit pas être pratiquée dans le cas des entreprises saisonnières ou des entreprises dont l'activité est exercée de manière intermittente.

En outre, à compter du 1er janvier 2010, l'ajustement du chiffre d'affaires limite annuel au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise ou d'exercice de l'activité n'est pas applicable aux entreprises qui ont exercé l'option pour le régime du micro-social prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale avant le 31 décembre 2010.

2. Pluralité d'entreprises :

Cf. BOI-TVA-DECLA-40-10-10.

C. Conséquences de la franchise

(BOI-TVA-DECLA-40-10-20)

I. En matière de TVA

4814

Les bénéficiaires de la franchise sont dispensés du paiement de la taxe sur leurs opérations et ne peuvent corrélativement pratiquer aucune déduction de la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité.

II. En matière de facturation

4814-1

Les bénéficiaires de la franchise doivent indiquer sur les factures ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils sont susceptibles de délivrer, la mention : « TVA non applicable, article 293 B du CGI »

Ils ne doivent donc pas faire apparaître la TVA sur leurs factures ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils peuvent délivrer aux clients.

L'indication de la TVA sur une facture par un assujetti bénéficiaire de la franchise rendrait celui-ci redevable de la taxe du seul fait de sa facturation.

III. En matière de taxes spéciales

4814-2

Dès lors que les bénéficiaires de la franchise sont dispensés du paiement de la TVA, ils sont également dispensés du paiement des taxes spéciales sur le chiffre d'affaires qui sont recouvrées suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la TVA.

IV. En matière de taxe sur les salaires

4814-3

Les bénéficiaires de la franchise sont placés dans le champ d'application de la taxe sur les salaires dans les conditions prévues aux articles 231 et suivants du CGI.

V. En matière de contribution annuelle sur les revenus locatifs

4814-4

Dès lors qu'ils ne donnent pas lieu au paiement effectif de la TVA, les revenus des locations consenties par les bénéficiaires de la franchise entrent, le cas échéant, dans le champ d'application de la contribution annuelle sur les revenus locatifs.

D. Augmentation ou diminution des chiffres d'affaires au-delà ou en deçà des limites

(BOI-TVA-DECLA-40-10-20)

I. Dépassement des chiffres d'affaires limites

4815

Voir le n° 4811.

II. Diminution du chiffre d'affaires qui devient inférieur au chiffre d'affaires limite

4816

Si au titre de l'année civile précédente, le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur aux seuils mentionnés au n° 4811, la franchise est de droit à compter du 1er janvier de l'année suivante. Dans cette situation, le redevable :

- n'a plus à taxer ses opérations à compter du 1er janvier de l'année suivante. Toutefois, il doit soumettre à la TVA les sommes perçues après la date de la perte de sa qualité de redevable dès lors qu'elles se rapportent à des opérations réalisées avant cette date et pour lesquelles l'exigibilité intervient lors de l'encaissement (prestataires de services et entrepreneurs de travaux immobiliers, notamment) ;

- doit reverser la taxe antérieurement déduite au titre des stocks qu'il utilisera pour les besoins de son activité désormais non taxée ;

- enfin, doit procéder aux régularisations des droits à déduction exercés sur les biens mobiliers et immobiliers d'investissement dans les conditions prévues à l'article 207 de l'annexe II au CGI.

L'éventuelle cession ultérieure des biens mobiliers ne sera donc pas soumise à la TVA.

(1) Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014.

Chapitre 2 : Franchise accordée aux avocats

(CGI, art. 293 B et 293 D à 293 G ; BOI-TVA-DECLA-40-20)

4817

Les prestations effectuées par les avocats, les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation sont assujettis de plein droit à la TVA.

Toutefois, ces professions bénéficient d'une franchise en base spécifique.

Ainsi, les avocats, avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation sont dispensés du paiement de la TVA lorsqu'ils ont réalisé au cours de l'année précédente, au titre des opérations relevant de l'activité définie par la réglementation applicable à leur profession, un chiffre d'affaires n'excédant pas 42 600 € hors taxe(1).

Pour leurs livraisons de biens et leurs prestations de services qui n'ont pas bénéficié de l'application de la franchise de 42 600 €(1) , les avocats bénéficient également d'une franchise lorsque le chiffre d'affaires correspondant réalisé au cours de l'année civile précédente n'excède pas 17 500 €(1) (CGI, art. 293 B).

Cette disposition ne peut pas avoir pour effet d'augmenter le chiffre d'affaires limite de la franchise afférente aux opérations effectuées dans le cadre de l'activité définie par la règlementation.

Les dispositions relatives à la franchise de 42 600 €(1) et à celle de 17 500 €(1) cessent de s'appliquer aux assujettis dont le chiffre d'affaires de l'année en cours dépasse respectivement 52 400 €(1) et 21 100 €(1). Ils deviennent redevables de la TVA pour les prestations de services et pour les livraisons de biens effectuées à compter du premier jour du mois au cours duquel ces chiffres d'affaires sont dépassés (CGI, art. 293 B, V).

(1) Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014.

Les avocats bénéficiaires de la franchise spécifique peuvent, le cas échéant, bénéficier de la franchise de droit commun prévue pour les prestataires de services ou, s'ils réalisent des livraisons de biens, pour ces dernières. La franchise de droit commun ne peut pas se cumuler avec le dispositif de franchise spécifique prévu aux III et IV de l'article 293 B du CGI. Cette disposition concerne donc en pratique les assujettis réalisant des opérations visées au III de l'article 293 B du CGI, mais pour lesquels la franchise de droit commun serait plus favorable, c'est-à-dire les assujettis réalisant des livraisons de biens.

A. Champs d'application respectifs des deux franchises

I. Franchise de 17 500 €(1)

4818

Cette franchise concerne les opérations étrangères à l'activité réglementée des avocats.

Il s'agit notamment des opérations suivantes :

- gestion et administration de biens ;

- entremise et négociation en matière de locations et de transactions immobilières ou sur fonds de commerce ;

- recouvrement de créances ;

- mise à la disposition d'un avocat collaborateur de locaux et de clientèle moyennant le versement d'une redevance.

II. Franchise de 42 600 €(1)

4818-1

Cette franchise ne bénéficie qu'aux prestations relevant de l'activité réglementée des avocats.

Le montant de 42 600 €(1) comprend les recettes réalisées par les avocats, dans le cadre de l'activité définie par la réglementation applicable à leur profession. Par contre, les prestations qui ne relèvent pas de l'activité réglementée ne doivent pas être prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite.

Les recettes de caractère exceptionnel telles que le produit de la cession des éléments de l'actif immobilisé ne sont pas à prendre en compte.

Les remboursements de frais de déplacement exposés par un avocat collaborateur pour le compte de l'avocat « en premier » ne sont pas pris en compte pour l'appréciation de son chiffre d'affaires limite de 42 600 €(1) dans le seul cas où l'avocat collaborateur bénéficie de la mesure de tempérament mentionnée au BOI-TVA-BASE-10-20-40-30.

Les avocats doivent retenir les recettes effectivement encaissées, y compris les honoraires rétrocédés imposables. Toutefois, s'ils ont choisi de tenir leur comptabilité selon les règles du droit commercial, ils déterminent alors le montant de leurs recettes en fonction des prestations réalisées, qu'elles aient ou non donné lieu à encaissement.

En cas d'exercice de l'activité d'avocat dans le cadre de sociétés civiles professionnelles ou de sociétés d'exercice libéral et dans celui de société en participation ou d'associations lorsque celles-ci ont la qualité de redevable, il convient de retenir le chiffre d'affaires réalisé par le groupement redevable et non pas la part revenant à chacun des membres.

Pour déterminer si la franchise est applicable aux nouveaux cabinets, il convient d'ajuster le chiffre limite annuel de 42 600 €(1) au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise au cours de l'année de création.

Toutefois, à compter du 1er janvier 2010, l'ajustement du chiffre d'affaires limite annuel au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise ou d'exercice de l'activité n'est pas applicable aux entreprises qui ont exercé l'option pour le régime du micro-social prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale avant le 31 décembre 2010.

(1) Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014.

B. Conséquences de la franchise de 42 600 €

I. En matière de TVA

4819

Les bénéficiaires de la franchise sont dispensés du paiement de la taxe sur leurs opérations et ne peuvent corrélativement pratiquer aucune déduction de la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité.

II. En matière de facturation

4819-1

Les bénéficiaires de la franchise doivent indiquer sur les notes d'honoraires ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils sont susceptibles de délivrer, la mention : « TVA non applicable, article 293 B du CGI ».

Cette mention doit notamment figurer sur les demandes d'indemnisation transmises au greffe pour certification lorsque l'avocat est indemnisé dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

Ils ne doivent donc pas faire apparaître la TVA sur leurs notes d'honoraires ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils peuvent délivrer aux clients.

III. En matière de taxe sur les salaires

4819-2

Les bénéficiaires de la franchise sont placés dans le champ d'application de la taxe sur les salaires dans les conditions prévues par le 1 de l'article 231 du CGI.

C. Augmentation ou diminution des chiffres d'affaires au-delà ou en deçà des limites

I. Dépassement de la limite annuelle de 42 600 €(1)

4820

Dès lors qu'au cours d'une année donnée, le seuil de 42 600 €(1) est franchi, l'avocat devient redevable de la taxe à compter du 1er janvier de l'année suivante selon le régime d'imposition correspondant au chiffre d'affaires réalisé (régime simplifié d'imposition ou régime normal).

Les opérations imposables correspondent aux prestations de services exécutées à compter du 1er janvier de l'année où l'avocat devient redevable.

II. Dépassement de la limite annuelle de 52 400 €(1)

4820-1

Les avocats doivent surveiller l'évolution de leur chiffre d'affaires à partir du moment où, en cours d'année, celui-ci dépasse la limite de 42 600 €(1).

Lorsque la limite de 52 400 €(1) est franchie, l'avocat devient redevable de la taxe pour les prestations de services réalisées à compter du 1er jour du mois au cours duquel la limite de 52 400 €(1) a été dépassée.

(1) Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014.

Les encaissements relatifs à des prestations de services réalisées avant le 1er jour du mois où l'avocat devient redevable n'ont pas à être soumis à la TVA.

III. Diminution du chiffre d'affaires qui devient inférieur au chiffre d'affaires limite

4820-2

Si au titre de l'année civile précédente, le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur à 42 600 €[(1)], la franchise est de droit à compter du 1er janvier de l'année suivante.

D. Articulation des deux régimes de franchise

4821

Les avocats peuvent bénéficier simultanément des deux régimes de franchise :

- franchise de 42 600 €[(1)] pour les opérations relevant de leur activité réglementée ;

- et franchise de 17 500 €[(1)] pour leurs autres opérations.

La coexistence de ces deux régimes de franchise appelle les précisions suivantes en ce qui concerne le dépassement des limites et l'option.

Le dépassement de la limite de 42 600 €[(1)] ou de 52 400 €[(1)] fait perdre automatiquement le bénéfice de la franchise de 17 500 €[(1)] .

En effet, pour l'appréciation de la limite de 17 500 €[(1)], il n'est fait abstraction du montant des opérations réglementées que lorsqu'elles ne sont pas soumises à la taxe. La limite de 17 500 € s'apprécie donc en incluant les opérations relevant de l'activité réglementée lorsqu'elles sont soumises à la taxe.

Le dépassement de la limite de 17 500 €[(1)] ou de 21 100 €[(1)] pour les opérations non réglementées entraîne la perte du bénéfice de la franchise pour ces opérations, mais n'a pas d'incidence sur l'application de la franchise de 42 600 €[(1)] relative aux opérations réglementées. Il en est de même en cas d'option exercée en vue de soumettre à la TVA les opérations non réglementées qui bénéficient de la franchise de 17 500 €[(1)].

L'option exercée au titre des opérations réglementées placées sous le régime de la franchise de 42 600 €[(1)], se traduira également par la perte du bénéfice de la franchise de 17 500 €[(1)] pour les opérations non réglementées. Il n'en serait autrement que dans l'hypothèse où le montant cumulé des opérations réglementées devenues imposables et des opérations non réglementées serait inférieur à 17 500 €[(1)].

[(1)] Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014.

Chapitre 3 : Franchise accordée aux auteurs d'œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes

(CGI, art. 293 B, 293 D à 293 G ; BOI-TVA-DECLA-40-30)

4822

Les auteurs des œuvres de l'esprit et les artistes-interprètes, sont dispensés du paiement de la TVA lorsqu'ils ont réalisé au cours de l'année précédente, au titre des livraisons de leurs œuvres et de la cession des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi, un chiffre d'affaires n'excédant pas 42 600 € hors taxe[(1)]. Ces dispositions ne sont pas applicables aux architectes et aux auteurs de logiciels.

Les auteurs des œuvres de l'esprit et les artistes-interprètes sont également susceptibles de bénéficier de la franchise de 17 500 €[(1)] prévue au IV de l'article 293 B du CGI.

En outre, l'article 293 G du CGI prévoit que les auteurs peuvent le cas échéant bénéficier de la franchise de droit commun. Toutefois, ce dispositif ne peut se cumuler avec celui de la franchise spécifique [42 600 € ou 17 500 €][(1)]. Cette disposition concerne donc, en pratique, les assujettis réalisant des livraisons de biens pour lesquels la franchise de droit commun est plus favorable.

A. Champs d'application respectifs des deux franchises

I. Franchise de 17 500 €(1)

4823

Les auteurs et interprètes des œuvres de l'esprit et les artistes du spectacle peuvent bénéficier de la franchise de 17 500 €(1) pour leurs opérations autres que les livraisons de leurs œuvres et les cessions de droits.

(1) Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014.

Il s'agit notamment :

- des prestations de publicité comme la cession par un auteur du droit d'utiliser son image ;

- des prestations de conseil ;

- des ventes de biens qui ne présentent pas les caractéristiques d'une œuvre de l'esprit.

II. Franchise de 42 600 €(1)

4823-1

Cette franchise concerne les auteurs des œuvres de l'esprit et leurs ayants droit, et les artistes-interprètes visés à l'article L. 212-1 du code de la propriété intellectuelle.

Pour les auteurs des œuvres de l'esprit, les opérations concernées par la franchise de 42 600 €(1) sont les livraisons de biens et les cessions de droits portant sur des œuvres de l'esprit (droit de représentation, droit de reproduction, droit à rémunération pour copie privée).

S'agissant des artistes-interprètes, la franchise s'applique aux rémunérations qu'ils perçoivent à raison de l'exploitation des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi (droit d'autoriser prévu à l'article L. 212-3 du code de la propriété intellectuelle, droit à rémunération pour copie privée, droit à rémunération équitable).

Pour bénéficier de la franchise au titre d'une année donnée, les assujettis doivent avoir réalisé au cours de l'année civile précédente un chiffre d'affaires d'un montant n'excédant pas 42 600 € hors taxe(1).

Ce montant comprend les recettes réalisées par les auteurs ou artistes-interprètes dans le cadre de leur activité de livraison d'œuvres et cession de droits. Par contre, les opérations qui ne relèvent pas de cette activité ne doivent pas être prises en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite.

Les redevables doivent retenir les recettes effectivement encaissées y compris les sommes ultérieurement rétrocédées. Toutefois, s'ils ont choisi de tenir leur comptabilité selon les règles du droit commercial, ils déterminent alors le montant de leurs recettes en fonction des opérations réalisées qu'elles aient ou non donné lieu à encaissement.

Pour déterminer si la franchise est applicable aux assujettis qui débutent leur activité, il convient d'ajuster le chiffre limite annuel de 42 600 €(1) au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année de début d'activité.

Toutefois, à compter du 1er janvier 2010, l'ajustement du chiffre d'affaires limite annuel au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise ou d'exercice de l'activité n'est pas applicable aux entreprises qui ont exercé l'option pour le régime du micro-social prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale avant le 31 décembre 2010.

B. Conséquences de la franchise de 42 600 €(1)

I. En matière de TVA

4824

Les bénéficiaires de la franchise sont dispensés du paiement de la taxe sur leurs opérations et ne peuvent corrélativement pratiquer aucune déduction de la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité.

II. En matière de facturation

4824-1

Les bénéficiaires de la franchise doivent indiquer sur les factures, notes d'honoraires ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils sont susceptibles de délivrer, la mention : « TVA non applicable, article 293 B du CGI ».

Ils ne doivent donc pas faire apparaître la TVA sur leurs factures, notes d'honoraires ou sur tout autre document en tenant lieu qu'ils peuvent délivrer aux clients.

III. En matière de taxe sur les salaires

4824-2

Les bénéficiaires de la franchise sont placés dans le champ d'application de la taxe sur les salaires dans les conditions prévues aux articles 231 et suivants du CGI.

C. Augmentation ou diminution des chiffres d'affaires au-delà ou en deçà des limites

I. Dépassement de la limite annuelle de 42 600 €(1)

4825

Dès lors qu'au cours d'une année donnée, le seuil de 42 600 €(1) est franchi, l'auteur ou l'artiste-interprète devient redevable de la taxe à compter du 1er janvier de l'année suivante selon le régime d'imposition correspondant au chiffre d'affaires réalisé (régime simplifié d'imposition ou régime normal).

Les opérations imposables correspondent aux livraisons de biens effectuées et prestations de services exécutées à compter du 1er janvier de l'année où l'auteur ou l'artiste-interprète devient redevable.

II. Dépassement de la limite annuelle de 52 400 €(1)

4825-1

Les auteurs ou artistes-interprètes doivent surveiller l'évolution de leur chiffre d'affaires à partir du moment où, en cours d'année, celui-ci dépasse la limite de 42 600 €(1). Lorsque la limite de 52 400 €(1) franchie, l'auteur ou l'artiste-interprète devient redevable de la taxe pour les prestations de services exécutées et les livraisons de biens effectuées à compter du 1er jour du mois au cours duquel la limite de 52 400 €(1) a été dépassée.

Les encaissements relatifs à des prestations de services exécutées avant le 1er jour du mois où l'artiste devient redevable n'ont pas à être soumis à la TVA.

III. Diminution du chiffre d'affaires qui devient inférieur au chiffre d'affaires limite

4825-2

Si au titre de l'année civile précédente, le chiffre d'affaires hors taxe réalisé est inférieur à 42 600 €(1), la franchise est de droit à compter du 1er janvier de l'année suivante.

D. Articulation des deux régimes de franchise

4826

Les auteurs et artistes-interprètes peuvent bénéficier simultanément des deux régimes de franchise. La coexistence de ces deux régimes de franchise appelle les précisions suivantes en ce qui concerne le dépassement des limites et l'option.

Le dépassement de la limite de 42 600 €(1) ou de 52 400 €(1) fait perdre automatiquement le bénéfice de la franchise de 17 500 €(1).

En effet, pour l'appréciation de la limite de 17 500 €[(1)], il n'est fait abstraction du montant des opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète que lorsqu'elles ne sont pas soumises à la taxe (CGI, art. 293 D). La limite de 17 500 €[(1)] s'apprécie donc en incluant les opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète lorsqu'elles sont soumises à la taxe.

L'option exercée au titre des opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète placées sous le régime de la franchise de 42 600 €[(1)], se traduira également par la perte du bénéfice de la franchise de 17 500 €[(1)] pour les opérations relevant de la franchise de 17 500 €[(1)]. Il n'en serait autrement que dans l'hypothèse où le montant cumulé des opérations relevant de l'une ou l'autre catégorie d'opérations serait inférieur à 17 500 €[(1)].

Le dépassement de la limite de 17 500 €[(1)] ou de 21 100 €[(1)] pour les opérations relevant de la franchise de 17 500 €[(1)] entraîne la perte du bénéfice de la franchise pour ces opérations, mais n'a pas d'incidence sur l'application de la franchise de 42 600 €[(1)] relative aux opérations relevant de l'activité d'auteur ou d'artiste-interprète. Il en est de même en cas d'option exercée en vue de soumettre à la TVA les opérations qui bénéficient de la franchise de 17 500 €[(1)].

(1) Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014.

Chapitre 4 : Situation des assujettis qui cumulent les activités d'avocat et d'auteur (ou d'artiste-interprète)

(BOI-TVA-DECLA-40-40)

4827

Un même assujetti peut réaliser :

- des opérations au titre de l'activité spécifique d'avocat relevant de la franchise prévue par le 1 du III de l'article 293 B, du CGI ;

- des opérations au titre des activités d'auteur ou d'artiste-interprète relevant de la franchise prévue par les 2 et 3 de l'article 293 B du CGI ;

- des opérations étrangères à ces deux activités et relevant de la franchise de 17 500 €[(1)] prévue par le IV de l'article 293 B du CGI.

La loi prévoit l'application des principes suivants :

1. Le bénéfice éventuel de chacune des franchises « avocat », « auteur » ou franchise de 17 500 €[(1)] s'apprécie distinctement compte tenu des chiffres d'affaires réalisés respectivement pour chacune de ces activités.

2. Le dépassement de la limite de 42 600 €[(1)] [ou de 52 400 €[(1)]] pour l'une des deux activités « avocat » ou « auteur » fait perdre automatiquement le bénéfice de la franchise de 17 500 €[(1)] pour les opérations qui ne relèvent pas de ces activités.

3. Le bénéfice de la franchise « avocat » est indépendant de celui de la franchise « auteur », et réciproquement. Mais l'assujetti qui remplit simultanément les conditions pour bénéficier de la franchise « avocat » et de la franchise « auteur » et qui n'a opté à la TVA ni pour l'une, ni pour l'autre de ces activités, ne bénéficie d'aucune franchise lorsque le chiffre d'affaires cumulé de ces deux activités majoré du chiffre d'affaires relevant de la franchise de 17 500 €[(1)] excède 60 100 € l'année précédente[(1)] ou 73 500 €[(1)] l'année en cours. Le chiffre d'affaires relevant de la franchise de 17 500 €[(1)] n'est toutefois pris en compte que lorsque la franchise prévue par le IV de l'article 293 B du CGI est effectivement appliquée (chiffre d'affaires inférieur à 17 500 € ou à 21 100 € et absence d'option)[(1)] .

Les assujettis visés au III de l'article 293 B du CGI (avocats, auteurs d'œuvres de l'esprit, artistes-interprètes) peuvent, le cas échéant, bénéficier de la franchise prévue au I de l'article 293 B du CGI pour l'ensemble de leurs opérations.

Les franchises prévues au I de l'article 293 B du CGI, d'une part, et aux III et IV de l'article 293 B du CGI d'autre part, ne peuvent pas se cumuler (CGI, art. 293 G, II et III).

Chapitre 5 : Option pour le paiement de la taxe

4828

Les personnes susceptibles de bénéficier de la franchise de droit commun ainsi que les personnes susceptibles de bénéficier d'une franchise de 42 600 €[(1)] (avocats - auteurs d'œuvres de l'esprit et artistes-interprètes) peuvent opter pour le paiement de la TVA. Cette option prend effet au 1er jour du mois au cours duquel elle est déclarée. Elle doit être formulée par écrit. Le service des impôts compétent pour recevoir la ou les déclarations d'option est celui du lieu d'exercice de la profession.

L'option couvre obligatoirement une période de deux années, y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée. Elle est renouvelable par tacite reconduction, sauf dénonciation à l'expiration de chaque période2. Toutefois, elle est reconduite de plein droit pour la période de deux ans suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle les personnes ayant exercé cette option ont bénéficié d'un remboursement de TVA prévu à l'article 271 du CGI.

(1) Seuils applicables pour les chiffres d'affaires réalisés à compter du 1er janvier 2014.

Les personnes qui se placent volontairement sous le régime de la TVA en exerçant l'option sont soumises à l'ensemble des obligations qui incombent aux redevables de cette taxe.

Elles sont en principe placées sous le régime du réel simplifié. Toutefois, elles peuvent opter pour le régime du réel normal.

Chapitre 6 : Livraisons intracommunautaires opérées par une personne bénéficiant de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI

(BOI-TVA-DECLA-40-50)

4829

La franchise en base s'applique à l'ensemble des livraisons de biens, que celles-ci soient intérieures ou intracommunautaires. Les livraisons faites à destination d'un autre État membre de la Communauté européenne par les entreprises visées à l'article 293 B du CGI n'ont donc pas à être soumises à la TVA.

Chapitre 7 : Obligations

4830

En ce qui concerne la tenue du registre et du livre-journal, cf. n° 4786.

Les assujettis qui réalisent des activités mixtes ou des travaux immobiliers doivent faire apparaître distinctement sur le livre-journal ainsi que sur les factures qu'ils peuvent délivrer à leurs clients la part afférente aux livraisons de biens et celle afférente aux services fournis.

La dénonciation de l'option doit être formulée dans les trente jours de l'échéance d'une option précédente.

Les assujettis bénéficiant de la franchise en base n'ont pas d'autre obligation déclarative que de se faire connaître auprès du service des impôts du lieu de leur principal établissement.

En cas de dépassement en cours d'année du seuil de chiffre d'affaires, l'assujetti est tenu d'en informer le service des impôts au cours du mois suivant ce dépassement par simple lettre sur papier libre.

Partie 6 : Recouvrement contrôle et contentieux

(LPF, art. L. 80 K et L. 80 L ; BOI-TVA-PROCD)

4835

Le recouvrement, le contrôle et le contentieux de la TVA sont soumis aux règles de droit commun exposées dans les livres XVIII-REC (n°s 7805 et suiv.), XIX-CF (n°s 8100 et suiv.) et XX-CTX (n°s 8800 et suiv.).

Cependant, le droit de contrôle d'un entrepôt ou d'un régime fiscal suspensif présente des particularités exposées ci-après.

Le contrôle des activités et des opérations qui bénéficient du régime de l'entrepôt fiscal (cf. TCA n°s 4421 et suiv.) peut être exercé selon plusieurs procédures :

- le droit de contrôle des entrepôts prévu par les articles L. 80 K et L. 80 L du LPF ;

- la procédure de vérification de comptabilité visée par les dispositions de l'article L. 13 du LPF.

Par ailleurs, l'exercice du droit de communication prévu par les dispositions de l'article L. 96 B du LPF permet d'examiner les registres.

4836

La mise en œuvre du droit de contrôle spécifique codifié aux articles L. 80 K et L. 80 L du LPF a pour objet la recherche des manquements aux obligations et formalités auxquelles sont soumises les personnes autorisées à ouvrir un entrepôt fiscal défini au 2° du I de l'article 277 A du CGI.

Remarque : l'article 18 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 supprime, à compter du 1er janvier 2011, les régimes d'entrepôt fiscal régis par la DGDDI et crée parallèlement un régime fiscal suspensif.

Titre 1 : Compétence des agents chargés du contrôle des entrepôts

4837

Le droit de contrôle peut être exercé par des agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur et agissant soit dans le ressort territorial du service auquel ils sont affectés, soit dans l'ensemble de la région Île-de-France lorsqu'ils exercent leurs fonctions dans un département situé dans cette région. Les règles concernant la compétence territoriale des agents sont précisées à l'article R. 80 K-1 du LPF.

Titre 2 : Déroulement de la procédure de contrôle des entrepôts

4838

Les dispositions figurant aux articles L. 80 K et L. 80 L du LPF prévoient que l'intervention ainsi que l'établissement du procès-verbal sont réalisés dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que le droit d'enquête prévu aux articles L. 80 F à L. 80 H du LPF.

Chapitre 1 : Locaux auxquels peuvent accéder les agents et heures d'intervention

4839

Le droit de contrôle des entrepôts permet d'intervenir de manière inopinée dans les locaux à usage d'entrepôt. Il peut également être mis en œuvre pour contrôler les moyens de transport à usage professionnel qui se trouvent situés dans l'enceinte et aux abords immédiats des locaux visés dans l'autorisation d'ouverture. Dans ce cas, le chargement peut être examiné.

Les agents ont accès aux entrepôts de 8 heures à 20 heures et durant les heures d'activité

professionnelle.

Chapitre 2 : Remise d'un avis de contrôle

4840

Un avis de contrôle est remis lors de la première intervention ou lors de la première convocation dans les bureaux de l'administration.

L'avis de contrôle est remis au titulaire de l'autorisation d'ouverture d'entrepôt ou à son représentant qui en accuse réception.

Chapitre 3 : Convocation au bureau

4841

Les articles L. 80 K et L. 80 L du LPF précisent que les modalités de contrôle relatives au droit d'enquête sont applicables en matière de contrôle des entrepôts. Une convocation au bureau du titulaire de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt est donc possible.

Chapitre 4 : Intervention sur place

4842

Les agents des impôts peuvent se faire présenter les registres et les factures ainsi que tous les documents pouvant se rapporter aux biens placés ou destinés à être placés dans un entrepôt fiscal et aux opérations et prestations afférentes à ces biens. Ils peuvent également procéder à la constatation des éléments physiques de l'exploitation.

Chapitre 5 : Opérations effectuées

A. Documents susceptibles d'être examinés

4843

Tous les documents examinés doivent se rapporter directement ou indirectement aux opérations effectuées dans le cadre de l'activité exercée au titre des entrepôts fiscaux. Tel est le cas notamment :

- des registres ou documents qui leur sont substitués ;

- des factures ou documents en tenant lieu ;

- des bons de commande, de livraison, d'enlèvement ou de dépôt, des contrats ou conventions, des documents de transport ou d'accompagnement, etc.

Les agents peuvent se faire remettre la copie des pièces consultées.

B. Registres tenus sur support informatique

4844

Lorsque les registres sont tenus au moyen de systèmes informatiques, les agents ont accès à l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à leur élaboration.

C. Période susceptible d'être examinée

4845

Au regard du droit de reprise, le contrôle peut être exercé jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle la TVA est devenue exigible (LPF, art. L. 176). Il s'agit, en pratique, de la sortie du bien du régime d'entrepôt fiscal qui met fin au régime suspensif.

Les délais de conservation des documents sur lesquels le contrôle est susceptible d'être exercé sont exposés aux n^{os} 7080 et suivants.

D. Établissement des procès-verbaux d'intervention

4846

Le procès-verbal, établi à l'issue de l'intervention, est destiné à retracer les opérations effectuées. Si plusieurs interventions sont nécessaires, un procès-verbal est établi à l'issue de chacune d'elles.

E. Auditions

4847

Les auditions effectuées dans l'entreprise ou dans les bureaux de l'administration, donnent lieu à l'établissement d'un compte rendu d'audition.

Titre 3 : Clôture de l'enquête

4848

Le contrôle se conclut par un procès-verbal de clôture, rédigé au plus tard dans les trente jours qui suivent la dernière intervention sur place ou la dernière convocation.

Ce procès-verbal doit faire état des manquements constatés aux obligations prévues à l'article 277 A du CGI. Les divers actes d'opposition aux fonctions prévus par l'article L. 80 L du LPF y sont mentionnés.

Il doit être signé par les agents de l'administration ainsi que par le titulaire de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt.

Titre 4 : Conséquences des manquements

Chapitre 1 : Retrait de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt

A. Mise en œuvre et notification du retrait

4849

Sont susceptibles d'entraîner le retrait de l'autorisation d'ouverture d'un entrepôt fiscal :

- l'interdiction d'accès aux locaux professionnels ;

- l'opposition à la présentation ou à l'examen des documents dont la tenue ou la conservation est obligatoire ;

- le non-respect des obligations comptables auxquelles sont tenues les personnes autorisées à ouvrir un entrepôt ;

- l'opposition à la mise en œuvre du contrôle des registres tenus sur support informatique.

Les faits qui entraînent le retrait de l'autorisation d'ouverture sont consignés dans un procès-verbal.

Le retrait est notifié au titulaire de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt à l'issue du délai de trente jours prévu à l'article L. 80 H du LPF.

B. Conséquences du retrait

4850

Les conséquences du retrait d'autorisation sont opposées à l'intéressé et aux personnes visées au 2 du II de l'article 277 A du CGI, au regard d'impositions de toute nature, dans le cadre des procédures de rehaussements mentionnées aux articles L. 55 et suivants du LPF.

Le retrait de l'autorisation d'ouverture de l'entrepôt met, en effet, fin au régime de suspension de paiement de la TVA et déclenche la taxation des différentes opérations intervenues sous ce régime.

4851

Les conséquences du retrait de l'autorisation au regard de l'impôt (il s'agit essentiellement de la TVA) ne peuvent être opposées au redevable que par voie de proposition de rectification et selon la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF.

Si la TVA rappelée est perçue par la DGFiP, la procédure de rehaussement est mise en œuvre soit directement par voie de contrôle sur pièces du dossier, soit après engagement d'une procédure de vérification de comptabilité qui peut être ponctuelle.

Chapitre 2 : Amendes spécifiques

4852

Le b du 1, le b du 2 et le 3 de l'article 1788 A du CGI instaure des amendes spécifiques lorsque les obligations fiscales édictées par le III de l'article 277 A du CGI n'ont pas été respectées ou lorsque des manquants ou excédents de marchandises sont constatés.

Partie 7 : Régimes territoriaux spéciaux

Titre 1 : Régime de la Corse

(BOI-TVA-GEO-10)

4860

La TVA est, en principe, applicable dans les départements de la Corse du Sud et de la Haute-Corse, qui forment la région Corse, dans les mêmes conditions que sur le territoire de la France continentale.

Toutefois, des aménagements sont prévus pour compenser le handicap de l'insularité et promouvoir le développement économique de cette région.

Ces aménagements se traduisent essentiellement par une taxation particulière de certaines opérations réalisées en Corse et par l'exonération des transports entre la France continentale et la Corse.

Chapitre 1 : Taux particuliers applicables en corse

(CGI, art. 297 ; BOI-TVA-GEO-10-10)

4861

Les taux particuliers s'appliquent aux biens et services livrés ou exécutés en Corse, aux importations et acquisitions intracommunautaires en Corse de biens mentionnés au 1 du I de l'article 297 du CGI. Ils s'appliquent également aux expéditions de France continentale vers la Corse.

A. Taxation particulière au taux de 0,90 %

(coefficient de conversion : 0,991)

Relèvent de ce taux :

- les premières représentations théâtrales de certaines œuvres et de certains spectacles de cirque (CGI, art. 281 quater).

- les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non-redevables (CGI, art. 281 sexies ; cf. n° 4933).

B. Taxation particulière au taux de 2,10 %

(coefficient de conversion : 0,979)

Relèvent du taux de 2,10% :

- les opérations visées au 1° et 3° du A de l'article 278-0 bis du CGI et à l'article 278 bis du CGI portant sur les produits livrés en Corse.

- les prestations de services désignées visées aux B, C, E à H de l'article 278-0 bis du CGI et aux a à b nonies de l'article 279 du CGI.

C. Taxation particulière au taux de 10 %

(coefficient de conversion : 0,909)

Relèvent de ce taux :

- les travaux immobiliers et opérations visées au I de l'article 257 du CGI.

- les ventes de certains matériels agricoles livrés en Corse dont la liste est fixée au 1 de l'article 50 duodecies A de l'annexe IV au CGI, à la condition que les matériels soient affectés d'une façon permanente aux besoins de l'exploitation[(1)].

- les fournitures de logement en meublé ou en garni autres que celles visées au a de l'article 279 du CGI.

- les ventes à consommer sur place autres que celles visées au a bis l'article 279 du CGI.

- les ventes d'électricité en basse tension.

- les opérations mentionnées à l'article 279-0 bis A du CGI (cf. n° 5130-1).

Le passage du taux de 8 % à 10 % s'applique aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014.

[(1)]. En ce qui concerne les véhicules, les remorques et leurs roues ainsi que les moteurs à explosion, groupes électrogènes et moteurs électriques de plus de 10 kg, l'application du taux est subordonnée à l'engagement pris par l'acheteur, sur la facture et sur le double, d'affecter le bien à l'exploitation agricole.

D. Taxation particulière au taux de 13 %

(coefficient de conversion : 0,884)

Le b du 6° du 1 de l'article 297 du CGI prévoit que, dans les départements de la Corse, la TVA est perçue au taux de 13 % en ce qui concerne les ventes de produits pétroliers énumérés au tableau B de l'article 265 du code des douanes et livrés en Corse ; il s'agit principalement du pétrole brut, des hydrocarbures naturels et des produits issus de la distillation du pétrole (butane, propane, essences, fiouls, gazole, etc. ; cf. n° 4982).

Chapitre 2 : Transports entre la France continentale et la corse et activités annexes

(CGI, art. 262, II-11° ; BOI-TVA-GEO-10-20)

4862

Les transports maritimes de marchandises ou de voyageurs en provenance ou à destination de la Corse ne donnent pas lieu à exigibilité de la TVA.

Les transports aériens de voyageurs et de marchandises, à destination ou en provenance de Corse, ne sont soumis à la TVA qu'à raison du trajet effectué au-dessus de la France continentale.

Les déménagements bénéficient également de ce régime d'exonération pour la partie du transport entre la France continentale et la Corse.

Le trafic des colis postaux entre la France continentale et la Corse qui est considéré comme trafic international au regard de la réglementation postale est exonéré de TVA.

Les opérations effectuées et les prestations fournies pour les besoins des transports maritimes entre la France continentale et la Corse sont assimilées à des exportations et ne sont pas imposées à la TVA ; voir la liste de ces opérations au n° 4405.

Les revendeurs de ces mêmes matériels doivent adresser l'attestation à leurs fournisseurs et s'engager à acquitter le complément d'impôt si les matériels ne sont pas vendus à un exploitant agricole.

Titre 2 : Régime des départements d'outre-mer

(BOI-TVA-GEO-20)

4863

La législation des TCA s'applique dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, mais non dans celui de la Guyane et de Mayotte (CGI, art. 294 modifié par l'article 13 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013).

Compte tenu de la situation particulière de ces trois premiers départements, la réglementation prévoit diverses mesures d'allégement sous la forme, notamment, d'une atténuation des taux et d'exonérations spéciales.

Les taux ainsi que les coefficients de conversion, permettant d'obtenir un chiffre d'affaires hors taxes à partir d'un chiffre d'affaires taxes comprises, applicables dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion figurent ci-après.

Chapitre 1 : Taux principaux

(BOI-TVA-GEO-20-10)

4864

• Taux réduit : 2,10 % [1] (coefficient de conversion : 0,979) pour les opérations visées aux articles 278-0 bis à 279-0 bis A du CGI et à l'article 298 octies du CGI.

• Taux normal : 8,50 % dans les autres cas (coefficient de conversion : 0,921).

[1]. En ce qui concerne l'application du taux réduit au logement locatif social et au logement évolutif social dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, cf. n° 5134.

Chapitre 2 : Taux particuliers

(CGI, art. 296 bis et 298 septies ; BOI-TVA-GEO-20-10)

4864-1

Nature des opérations concernées	Taux %	Coefficients de conversion
Premières représentations théâtrales de certaines oeuvres et de certains spectacles de cirque (art. 281 quater du CGI et 296 bis du CGI)	1,05	0,989
Ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non-redevables (art. 281 sexies du CGI et 296 bis du CGI)	1,75	0,982
Publications de presse (art. 298 septies du CGI)	1,05	0,989

Chapitre 3 : Exonérations particulières aux départements d'outre-mer

(BOI-TVA-GEO-20-20)

A. Transports

4866

Sont exonérés de la TVA les transports maritimes de personnes et de marchandises effectués dans les limites de chacun des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (CGI, art. 295, 1-1°).

Les transports à destination ou en provenance de la métropole ou des autres départements et territoires d'outre-mer bénéficient de l'exonération applicable aux transports internationaux.

Toutefois, les départements de la Guadeloupe et de la Martinique n'étant pas considérés comme territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre, les transports aériens de marchandises entre ces deux départements sont imposables pour la distance parcourue dans ces départements.

B. Entreprises hôtelières

L'exonération totale ou partielle prévue en faveur des entreprises hôtelières établies dans les départements d'outre-mer sous réserve de l'agrément prévu par le 3 (abrogé) de l'article 295 du CGI, demeure applicable aux entreprises qui ont bénéficié, avant 1971, dudit agrément (loi n°70-1199 du 21 décembre 1970 art. 66, I-3).

C. Produits pétroliers

(CGI, art. 295, 1-6°)

Les importations de produits figurant au tableau B de l'article 265 du code des douanes, ainsi que les opérations de vente, de commission, de courtage et de façon portant sur ces produits sont exonérées de TVA.

D. Opérations immobilières

(CGI, art. 295, 1-3° et 4°)

Sont exonérées de TVA les opérations tendant à la mise en valeur agricole des terres incultes ou à l'accession à la propriété rurale.

E. Matières premières et produits importés ou de fabrication locale

(CGI, art. 295, 1-2° et 5°)

Les ventes et importations de riz sont exonérées de TVA dans les départements d'outre-mer. Il en est de même des opérations similaires portant sur le pain (CGI, ann. IV, art. 50 duodecies, II).

Par ailleurs, sont exonérées de la TVA dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, les importations de matières premières et produits figurant aux articles 50 undecies et 50 duodecies de l'annexe IV au CGI et, à compter du 1er juin 2009 (sous réserve de certaines dispositions transitoires), la livraison en l'état de biens importés en exonération de la TVA conformément à cette disposition, ainsi que les ventes et les livraisons à soi-même de produits de fabrication locale analogues à ceux qui sont exonérés à l'importation.

F. Régime fiscal de longue durée

Les sociétés ayant pour objet la recherche et l'exploitation minière dans les DOM peuvent, sur agrément, bénéficier d'un régime fiscal privilégié pendant une durée de vingt-cinq ans. Il résulte des dispositions de l'ancien article 1655 bis du CGI, pour les sociétés intéressées, une exonération de la TVA dont la portée est fixée par décision particulière (BOI-IS-GEO-10-10).

Chapitre 4 : Relations métropole/DOM et DOM entre eux

(BOI-TVA-GEO-20-40)

4867

Pour l'application de la TVA, les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion sont considérés comme territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine (et par rapport aux autres États membres de la Communauté européenne)[(1)].

[(1)]. Les dispositions relatives aux transferts, aux acquisitions intracommunautaires, aux ventes à distance, aux transports intracommunautaires et aux livraisons intracommunautaires ne sont pas applicables dans les échanges entre les départements d'outre-mer et les autres États membres. Il en est de même dans les échanges de ces départements avec la France métropolitaine.

En application du 2 de l'article 294 du CGI modifié par l'article 13 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013:

- les départements de la Guadeloupe et de la Martinique ne sont pas considérés comme territoires d'exportation l'un par rapport à l'autre ;

- les départements de la Guyane, de Mayotte et de la Réunion sont des territoires d'exportation entre eux et par rapport aux départements de la Guadeloupe et de la Martinique.

L'article 294 du CGI modifié par l'article 13 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 prévoit que :

- pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, est considérée comme exportation d'un bien :

  • l'expédition ou le transport d'un bien hors de France métropolitaine à destination des départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de Mayotte, de la Martinique ou de la Réunion,
  • l'expédition ou le transport d'un bien hors des départements de la Guadeloupe ou de la Martinique à destination de la France métropolitaine, d'un autre État membre de la Communauté européenne, des départements de la Guyane, de Mayotte ou de la Réunion,
  • l'expédition ou le transport d'un bien hors du département de la Réunion à destination de la France métropolitaine, d'un autre État membre de la Communauté européenne, des départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de Mayotte ou de la Martinique ;

- pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, est considérée comme importation d'un bien :

  • l'entrée en France métropolitaine d'un bien originaire ou en provenance des départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de Mayotte de la Martinique ou de la Réunion,

• l'entrée dans les départements de la Guadeloupe ou de la Martinique d'un bien originaire ou en provenance de la France métropolitaine, d'un autre État membre de la Communauté européenne, des départements de la Guyane, de Mayotte ou de la Réunion,
• l'entrée dans le département de la Réunion d'un bien originaire ou en provenance de la France métropolitaine, d'un autre État membre de la Communauté européenne, des départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de Mayotte ou de la Martinique.

Par ailleurs, les règles qui définissent le lieu de souscription des déclarations de chiffres d'affaires sont exposées au BOI-TVA-GEO-20-40.

Chapitre 5 : Régime des déductions

4868

En principe, le régime des déductions dans les DOM obéit à l'ensemble des règles applicables en métropole ; mais, pour donner son plein effet à l'exonération prévue par l'article 295 du CGI en faveur des importations de certains produits et des ventes d'articles analogues de fabrication locale, un régime particulier de récupération bénéficie aux entreprises qui sont établies dans les DOM.

A. Opérations effectivement soumises à la TVA

4869

Le montant des droits à déduction des assujettis autres que les exportateurs est déterminé en tenant compte de la TVA ayant grevé leurs acquisitions de biens et de services et de celle calculée fictivement sur le prix d'achat ou de revient des matières premières ou biens d'investissement spécialement exonérés dans les DOM et utilisés pour les besoins de leur exploitation.

Ils peuvent demander le remboursement des crédits non imputables selon la procédure générale mais ne peuvent opter pour le régime de restitution « plafonnée » propre aux exportateurs.

B. Livraisons de produits exonérés dans les DOM exportations de marchandises taxables

4870

Le montant des droits à déduction de ces assujettis est déterminé en tenant compte de la TVA qui a effectivement grevé leurs diverses acquisitions et, éventuellement, de la taxe décomptée fictivement sur leurs seules acquisitions de biens d'investissement. La TVA calculée sur le prix des matières premières exonérées n'est pas admise en déduction.

Ils peuvent demander le remboursement de leur crédit de taxe selon la procédure applicable aux exportateurs. Ils sont normalement exclus du bénéfice de la procédure de remboursement de droit commun.

Toutefois, dans l'hypothèse où les acquisitions des fabricants de produits exonérés et des exportateurs de marchandises taxables consisteraient en produits effectivement grevés de la TVA, les intéressés peuvent bénéficier du régime du remboursement, à moins qu'ils n'optent pour le maintien de la procédure « plafonnée » propre aux exportateurs.

C. Livraisons ou importations en Guadeloupe, en Martinique ou à la Réunion de biens d'investissement neufs exonérés

(CGI, art. 295 A ; BOI-TVA-GEO-20-30)

4871

Le mécanisme de taxe sur la valeur ajoutée non perçue récupérable (TVA NPR) codifié à l'article 295 A du CGI prévoit que les livraisons ou importations en Guadeloupe, en Martinique ou à la Réunion de biens d'investissement neufs, exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée en application du 5° du 1 de l'article 295 du CGI, donnent lieu à une déduction calculée, selon le cas, sur le prix d'achat ou de revient, ou sur la valeur en douane des biens, lorsque le destinataire de la livraison ou l'importateur est un assujetti qui dispose dans ces départements d'un établissement stable et y réalise des activités

ouvrant droit à déduction en application de l'article 271 du CGI.

D. Autres opérations exonérées

4872

Les entreprises qui réalisent des opérations exonérées, autres que les ventes de produits visés au 5° du 1 de l'article 295 du CGI et les exportations de produits taxables, ne peuvent prétendre à déduction ou au remboursement de la TVA ayant grevé leurs acquisitions. Tel est le cas notamment pour les établissements hôteliers exonérés en vertu du 4 de l'article 295 du CGI et des produits pétroliers exonérés en vertu du 6° du 1 de l'article 295 du CGI.

E. Dispositions communes

4873

Les entreprises réalisant concurremment des opérations entrant dans l'une ou l'autre des trois catégories ci-dessus sont tenues de constituer des secteurs d'activité distincts, lorsque ces opérations relèvent de régimes de déductions différents : remboursement de droit commun, remboursement spécial « exportateur » ou interdiction de déduction.

F. Remboursement des crédits non imputables

4873-1

TABLEAU RÉCAPITULATIF

Nature de l'activité exercée	Régime de remboursement applicable	
	Régime de droit commun	Régime spécial « exportateur »
I. Opérations effectivement soumises à la taxe sur la valeur ajoutée	Oui	Non
II. Livraisons de certains produits exonérés et exportations de marchandises taxables	Non (1)	Oui
III. Autres opérations exonérées	Non (2)	Non (2)

(1) Sauf si l'entreprise utilise exclusivement des produits taxés.

(2) Aucun droit à déduction.

4874

Remarque : lorsque des biens et services sont utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations désignées au I et II, la taxe sur la valeur ajoutée déductible afférente à ces biens est remboursée pour partie dans les conditions de droit commun et pour partie selon la procédure « exportateur ». Chacune de ces parties est déterminée en appliquant à cette taxe un pourcentage, comportant au dénominateur les recettes(3) afférentes à la totalité des opérations de l'espèce et au numérateur les recettes relatives aux opérations mentionnées, selon le cas, au paragraphe I ou au paragraphe II. Bien entendu, si l'entreprise utilise exclusivement des produits taxés, la procédure de droit commun est appliquée à la totalité de la taxe déductible, sauf si l'entreprise choisit la procédure spéciale « exportateur ».

(3). Il s'agit des recettes qui se rapportent aux opérations réalisées au cours de la période pour laquelle la déclaration du chiffre d'affaires a été déposée.

Chapitre 6 : Précisions relatives à l'octroi de mer

4875

En ce qui concerne les dispositions issues de la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer [JO du 3 juillet 2004] et du décret n° 2004-784 du 29 juillet 2004 [JO du 1er août 2004], applicables à compter du 1er août 2004, il convient de consulter le site internet de la douane, espace « fiscalité douanière dans les départements d'outre-mer », « l'octroi de mer »).

Partie 8 : Régimes sectoriels

4876

Des règles spécifiques en matière de TVA régissent les régimes sectoriels applicables à certaines activités :

- les biens d'occasion, les œuvres d'art, les objets de collection ou d'antiquité (n° 4880 et suivants) ;

- l'agriculture (n° 4921 et suivants) ;

- les produits pétroliers (n° 4981 et suivants) ;

- le cinéma (n° 4990 et suivants) ;

- les opérations bancaires et financières (n° 5002 et suivants) ;

- les agences de voyages (n° 5014 et suivants) ;

- les opérations intracommunautaires portant sur les moyens de transport neufs (n° 5027 et suivants) ;

- retenue de TVA applicable aux droits d'auteurs (n° 5050 et suivants) ;

- le régime de l'or (n° 5059 et suivants) ;

- régime de l'or industriel (n° 5070 et suivants) ;

- régime spécial applicable aux assujettis non établis dans l'Union européenne qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujetties (n° 5071 et suivants).

Titre 1 : Les biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité

(BOI-TVA-SECT-90)

4880

Des règles particulières d'imposition à la TVA sont prévues pour les opérations portant sur les biens d'occasion, les œuvres d'art, les objets de collection ou d'antiquité.

Le régime de ces biens est défini par la 7e directive communautaire, n° 94/5/CE (du conseil) du 14 février 1994 portant « régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité » et dont la date d'entrée en vigueur est fixée au 1er janvier 1995.

Ce texte consacre le régime de la marge comme le régime de droit commun des transactions pour les biens étudiés dans ce chapitre. En outre, pour les échanges intracommunautaires, il prévoit un régime spécifique qui déroge aux règles générales de taxation telles qu'elles résultent de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992.

Il a été transcrit dans le droit français par l'article 16 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994.

Chapitre 1 : Les biens concernés

(CGI, ann. III, art. 98 A ; BOI-TVA-SECT-90-10)

Les biens concernés sont :

- les biens d'occasion ;

- les œuvres d'art ;

- les objets de collection ;

- les objets d'antiquité.

A. Les biens d'occasion

4881

Sont considérés comme biens d'occasion, les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation, autres que les œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité et autres que les métaux précieux et les pierres précieuses.

Le régime des objets d'occasion ne s'applique que si l'objet a été effectivement utilisé et dès lors que les réparations éventuelles lui ont simplement restitué ses caractéristiques initiales, à l'exclusion de toute transformation ou rénovation.

B. Les œuvres d'art

4882

Constituent des œuvres d'art les réalisations suivantes :

1. Tableaux, collages et tableautins similaires, peintures et dessins, entièrement exécutés à la main par l'artiste, à l'exclusion des dessins d'architectes, d'ingénieurs et autres dessins industriels, commerciaux, topographiques ou similaires, des articles manufacturés décorés à la main, des toiles peintes pour décors de théâtres, fonds d'ateliers ou usages analogues ;

2. Gravures, estampes et lithographies originales tirées en nombre limité directement en noir ou en couleurs, d'une ou plusieurs planches entièrement exécutées à la main par l'artiste, quelle que soit la technique ou la matière employée, à l'exception de tout procédé mécanique ou photomécanique ;

3. À l'exception des articles de bijouterie, de joaillerie ou d'orfèvrerie, productions originales de l'art statuaire ou de la sculpture en toutes matières dès lors que les productions sont exécutées entièrement par l'artiste ; fontes de sculpture à tirage limité à huit exemplaires et contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit ;

4. Tapisseries et textiles muraux faits à la main, sur la base de cartons originaux fournis par les artistes, à condition qu'il n'existe pas plus de huit exemplaires de chacun d'eux ;

5. Exemplaires uniques de céramique, entièrement exécutés par l'artiste et signés par lui ;

6. Émaux sur cuivre, entièrement exécutés à la main, dans la limite de huit exemplaires numérotés et comportant la signature de l'artiste ou de l'atelier d'art, à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie ;

7. Photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus. Ne peuvent être considérées comme des œuvres d'art que les photographies qui portent témoignage d'une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur (cf. BOI-TVA-SECT-90-10 au II-G).

Des précisions ont été apportées sur les conditions que doivent remplir les photographies d'art pour bénéficier du taux réduit de la TVA (cf. n° 4897).

La directive fait référence, en outre, pour chaque définition, à la nomenclature combinée des produits du tarif douanier commun (codes NC). Les indications données par ce document peuvent donc être utilisées pour des précisions complémentaires en tant que de besoin.

Deux exceptions sont à noter :

- les pièces d'ébénisterie de plus de cent ans d'âge, qui avaient été ajoutées à la liste des œuvres d'art originales par le décret n° 92-953 du 7 septembre 1992, ne peuvent plus être considérées comme des œuvres d'art. Ces biens entrent toutefois dans la catégorie des objets d'antiquité (cf. **n° 4883**) ;

- les épreuves posthumes de photographies ne peuvent plus être considérées comme des œuvres d'art. Les épreuves photographiques doivent être signées (ou authentifiées) par l'artiste lui-même. La signature ou l'authentification par les ayants droit de l'artiste ne peut pas conférer à une photographie le caractère d'une œuvre d'art. Ces photographies peuvent néanmoins, le cas échéant, être considérées comme objets de collection ou d'antiquité (cf. **n^{os} 4883 et 4884**).

C. Les objets de collection

4883

Les objets de collection sont les biens d'occasion suivants :

1. Les timbres de collection repris au code NC 97-04 du tarif des douanes, c'est-à-dire :

• les timbres-poste ou analogues (entiers postaux, marques postales, etc.), les timbres fiscaux ou analogues, oblitérés ou non, n'ayant pas cours ni destinés à avoir cours en France ;

• les timbres ayant cours ou valeur d'affranchissement en France et vendus à une valeur supérieure à leur valeur faciale.

2. Les collections et spécimens repris au code NC 97-05 du tarif des douanes, à savoir :

• les collections et spécimens pour collections de zoologie, de botanique, de minéralogie et d'anatomie ;

• les objets pour collections présentant un intérêt historique, archéologique, paléontologique ou ethnographique ;

• les collections et spécimens pour collections présentant un intérêt numismatique.

Dès lors que les critères [rareté, utilisation différente de la destination initiale, transactions spéciales en dehors du commerce habituel des objets similaires utilisables, valeur élevée, réalisation d'un pas caractéristique de l'évolution des réalisations humaines, ou illustration d'une période de cette évolution (mobilier « Art nouveau » ou « Art déco », par exemple)] sont respectés, les meubles meublants de moins de cent ans, les articles de joaillerie, d'orfèvrerie et de bijouterie ainsi que les articles des arts de la table et de mode vestimentaire répondent à la définition d'objet de collection.

Le point de savoir si un bien constitue un objet de collection est une question de fait qui s'apprécie au cas par cas, sous le contrôle du juge.

D. Les objets d'antiquité

4884

Il s'agit des biens meubles autres que les œuvres d'art et les objets de collection, ayant plus de cent ans d'âge, repris au code NC 97-06 du tarif des douanes.

Chapitre 2 : Principes généraux d'imposition

(CGI, art. 297 A à 297 F ; CE, arrêt n° 278274 du 4 août 2006 « S.A Warsemann automobiles » ; BOI-TVA-SECT-90-20)

A. Objets livrés par des assujettis-revendeurs

I. Définition

4885

Un assujetti-revendeur est un assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, acquiert ou affecte aux stocks de son entreprise ou importe en vue de leur revente des biens d'occasion, des œuvres d'art, des objets de collection ou d'antiquité, et cela qu'il agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui, mais en son nom propre en qualité d'intermédiaire à l'achat ou à la vente. Sont notamment des assujettis-revendeurs les négociants en biens d'occasion, antiquaires, galeries d'art et les intermédiaires « opaques » définis aux V de l'article 256 du CGI et au III de l'article 256 bis du CGI. En revanche, les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui ne peuvent bénéficier du régime résultant de la septième directive et restent soumis au régime qui leur est applicable.

II. Principes de taxation

4886

Les livraisons de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité par ces personnes suivent des modalités particulières de détermination de la base d'imposition à la TVA.

1. Taxation sur la marge.

4887

a. Marge au coup par coup.

Aux termes de l'article 297 A du CGI, la base d'imposition est constituée par la marge réalisée par l'assujetti-revendeur pour les livraisons de biens d'occasion, d'œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité lorsque ces biens lui ont été livrés par un assujetti-revendeur, par un non-redevable de la TVA ou par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA.

En revanche, ne peuvent jamais être soumises au régime de la marge les reventes de biens qui :

- ont été importés ;

- ont été achetés auprès d'un assujetti qui a facturé de la taxe au titre de sa livraison ;

- ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire taxable.

Toutefois, pour les œuvres d'art et les biens de collection ou d'antiquité, un régime d'option pour la marge est prévu dans certaines conditions par l'article 297 B du CGI (cf. n° 4894).

La base d'imposition est obtenue par différence entre le prix de vente TTC demandé par l'assujetti-revendeur et le prix d'achat de chaque bien (CGI, art. 297 A, I-1°).

Le prix de vente s'entend de tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par l'assujetti-revendeur de la part de l'acheteur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées à cette opération, les impôts, droits, prélèvements et taxes, les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par l'assujetti-revendeur à l'acheteur.

Le prix d'achat est le prix facturé par le fournisseur à l'assujetti-revendeur. Ce prix est différent du prix de revient. Lorsque le prix d'achat du bien est grevé de TVA (bien importé par les négociants qui ont exercé l'option prévue à l'article 297 B du CGI, cf. n° 4894), le prix d'achat à prendre en considération pour le calcul de la marge est le prix (ou la valeur en douane) TVA comprise.

S'agissant de biens importés, le prix d'achat à retenir pour le calcul de la marge imposable est constitué par la base d'imposition à l'importation ou en sortie de régime suspensif, augmentée de la TVA due ou acquittée lors de l'importation.

La marge obtenue par différence entre le prix de vente TTC et le prix d'achat est une marge TTC qui doit être ramenée hors taxe par application d'un coefficient de conversion (0,947 pour le taux de 5,5 %, 0,909 pour le taux de 10 %, et 0,833 pour le taux de 20 %).

Dans ce système d'imposition dit « au coup par coup », seules les opérations bénéficiaires, c'est-à-dire celles dont le prix de vente est supérieur au prix d'achat du bien, font l'objet de taxation. Les assujettis-revendeurs ne peuvent pas compenser une opération bénéficiaire par la moins-value réalisée au cours d'une autre opération.

4888

b. Globalisation périodique des achats et des ventes (CGI, art. 297 A, II).

La base d'imposition des assujettis-revendeurs (marge) peut être déterminée globablement pour une période d'imposition donnée[(1)].

La marge globale est égale à la différence, pour une période d'imposition déterminée, entre le montant total TTC des livraisons et le montant total TTC des achats effectués au cours de la période considérée et portant sur les biens auxquels ce système peut s'appliquer. La marge globale obtenue est une marge TTC qui doit être ramenée à un montant hors taxe par application du coefficient de conversion approprié (cf. **n° 4887**).

Seule une marge bénéficiaire donne lieu à imposition.

Lorsqu'au cours d'une période, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats de la période suivante. Lorsque la marge globale est négative, l'assujetti-revendeur ne dispose d'aucun droit à restitution de la TVA au titre de la période en cause. De même, aucune taxe ne peut être restituée au titre d'excédents d'achats qui persisteraient à l'issue d'une cessation d'activité ou à la clôture d'un exercice.

Les assujettis-revendeurs qui se placent sous le régime de la marge globale procèdent à une régularisation annuelle des stocks en ajoutant la différence entre le stock au 31 décembre et le stock au 1er janvier de la même année aux achats de la première période suivante, si cette différence est négative, ou en la retranchant si elle est positive (CGI, art. 297 A, II).

[(1)]. Le système de la globalisation, purement facultatif, s'exerce sans option préalable, non seulement pour les biens soumis de plein droit au régime de la marge, mais également en cas d'option pour le régime de la marge conformément à l'article 297 B du CGI (cf. n° 4894).

4889

c. Droits à déduction.

Selon les termes du 2° du I de l'article 297 D du CGI, les assujettis-revendeurs ne peuvent pas déduire la TVA afférente à l'achat, à l'acquisition intracommunautaire, à l'importation ou à la livraison à soi-même des biens d'occasion, des œuvres d'art, des objets de collection ou d'antiquité dont la livraison est taxée conformément aux dispositions de l'article 297 A du CGI (imposition sur la marge).

L'exercice du droit à déduction est interdit dans tous les cas : application du régime d'imposition sur la marge de plein droit ou sur option, application du système d'imposition dit au coup par coup ou de la globalisation, application de la marge réelle ou forfaitaire . Seule peut être déduite la TVA portant sur les éléments qui ont grevé le coût de l'intervention du négociant (ex. : matières utilisées pour la remise en état du bien).

L'assujetti-revendeur qui a opté pour le régime de la marge dans les conditions prévues à l'article 297 B du CGI pour certaines livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité, conserve la possibilité d'appliquer le régime de droit commun au titre de ces livraisons. Dans ce cas, la TVA grevant les biens n'est déductible qu'au moment de la livraison desdits biens (CGI, art. 297 D, II).

2. Faculté d'appliquer le régime général pour les livraisons relevant normalement du régime de la marge (CGI, art. 297 C).

4890

Pour chaque livraison de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets d'antiquité ou de collection qui relèvent du régime de la marge, les assujettis-revendeurs peuvent appliquer les règles de TVA applicables aux autres assujettis, c'est-à-dire les règles du régime général de la taxe.

Le choix pour le régime général n'est soumis à aucun formalisme, et s'exerce opération par opération.

Lorsqu'ils sont conduits à appliquer à la fois le régime normal de TVA et le régime particulier d'imposition sur la marge bénéficiaire, les assujettis-revendeurs doivent suivre séparément, et par taux d'imposition, dans leur comptabilité les opérations relevant de chacun de ces régimes (CGI, art. 297 F).

III. Cas particuliers

4891

1. Articles ou matières dont la nature est indéterminée au moment de l'acquisition.

Les acquéreurs de lots hétérogènes sont obligés de procéder à un tri à la suite duquel ils déterminent la nature exacte des produits qu'ils revendent. Ceux-ci peuvent être soit des matières de récupération, soit des articles d'occasion susceptibles de remploi. Pour ces derniers, il est admis que la base d'imposition à la TVA soit fixée à la moitié du prix de cession.

2. Timbres de collection.

Les timbres de collection sont définis au n° 4883.

En principe, les ventes de timbres de collection effectuées par les professionnels qui les acquièrent ou les importent en vue de les revendre, devraient être soumises à la TVA, comme l'ensemble des biens de collection :

- soit sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat ou la valeur en douane (marge), conformément à l'article 297 A du CGI, s'il s'agit de timbres qui ont déjà fait l'objet d'une appropriation par un collectionneur de timbres d'occasion ;

- soit sur le prix de vente total, s'il s'agit de timbres neufs.

Toutefois, pour tenir compte des conditions particulières de ce type de négoce et de l'exonération dont bénéficient les ventes de timbres à leur valeur officielle, il a paru possible d'admettre que le régime des biens d'occasion prévu par l'article 297 A du CGI soit également appliqué aux timbres neufs.

Lorsque les timbres non oblitérés vendus à leur valeur faciale et ayant valeur d'affranchissement dans le pays d'émission sont livrés dans un autre État membre à un assujetti-revendeur français en exonération de TVA, il est admis qu'il n'y ait pas d'acquisition taxable en France. À l'importation, ces timbres, bien que neufs, peuvent être soumis au taux réduit. La livraison subséquente peut être soumise au régime de la marge.

Remarque : cette mesure de tempérament ne vaut que pour les timbres proprement dits à l'exclusion par conséquent des autres productions philatéliques telles que, notamment, les enveloppes « premier jour d'émission » et les notices.

B. Objets vendus par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation (assujettis utilisateurs)

(CGI, art. 261, 3-1° ; BOI-TVA-SECT-90-20)

4892

Selon les dispositions du a du 1° du 3 de l'article 261 du CGI, les ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations sont généralement exonérées.

Toutefois, l'exonération ne s'applique pas aux biens qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur achat, acquisition intracommunautaire, importation ou livraison à soi-même : dans ce cas, les cessions de biens mobiliers d'investissement usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation deviennent donc imposables à la TVA. Corrélativement l'obligation de régulariser la TVA cesse d'être exigible.

> **Précision :** Demeurent exonérées, avec obligation de régulariser la taxe déduite en application du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI : les biens cédés à des personnes qui ont souscrit un contrat de crédit-bail ou de location avec option d'achat avant le 8 septembre 1989 ainsi que les véhicules destinés à la location simple, inscrits à l'actif des entreprises de location avant le 8 septembre 1989, si ces véhicules sont cédés à des personnes autres que des négociants en biens d'occasion (CGI, ann. II, art. 207, III-1).

Les cessions de biens mobiliers d'investissement sont exclues du bénéfice de l'imposition sur la marge prévue par l'article 297 A du CGI. La base d'imposition est donc constituée par le prix de vente total du bien ou la valeur de l'apport.

Pour le taux applicable depuis le 1er janvier 1995 aux cessions d'œuvres d'art par les assujettis-utilisateurs, cf. n° 4895.

Chapitre 3 : Dispositions particulières applicables selon la nature des biens concernés

(BOI-TVA-SECT-90-30 et BOI-TVA-SECT-90-40)

A. Les biens d'occasion

4893

Il s'agit des biens définis au n° 4881. Ils ne bénéficient d'aucune disposition spécifique. En particulier, ils sont toujours soumis au taux de TVA propre au même bien à l'état neuf. En règle générale, le taux applicable est le taux normal.

B. Les œuvres d'art et les objets de collection ou d'antiquité

I. Dispositions communes aux œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité

4894

1. Taux de TVA.

Aux termes de l'article 278 septies,1° et 4 ° du CGI, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013, la TVA est perçue au taux de 7 % sur :

- les importations d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquité, définis aux n°s 4882 et suiv, quelle que soit la qualité de l'importateur (négociant, intermédiaire opaque, particulier, etc.) ;

- les acquisitions intracommunautaires de ces biens effectués par un assujetti (ou une personne morale non assujettie) qui les a lui-même importés dans un autre État-membre de la Communauté européenne.

L'article 8 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 étend, pour les opérations dont le fait générateur intervient **à compter du 1er janvier 2014, l'application du taux réduit de TVA de 5,5 %** prévu à l'article 278-0 bis du CGI en ce qui concerne :

- les importations d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité, ainsi que sur les acquisitions

intracommunautaires, effectuées par un assujetti ou une personne morale non assujettie, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité qu'ils ont importés sur le territoire d'un autre Etat membre de l'Union européenne ;

- les acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art qui ont fait l'objet d'une livraison dans un autre État membre par d'autres assujettis que des assujettis revendeurs.

Les autres opérations, notamment les livraisons ultérieures des biens, doivent être soumises au taux du bien tel qu'il résulte des textes en vigueur.

Remarque : le taux réduit de TVA est de 2,10 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

4894-1

2. Option pour le régime de la marge pour certaines livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité.

L'article 297 B du CGI dispose que les assujettis-revendeurs peuvent demander à appliquer le régime de la marge (CGI, art. 297 A) pour les livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité subséquentes à une importation, une acquisition intracommunautaire ou une livraison soumises au taux réduit de la TVA conformément à l'article 278-0 bis du CGI et à l'article 278 septies du CGI.

L'option concerne les opérations et biens suivants :

- livraisons d'œuvres d'art, d'objets de collection et d'antiquité, que les assujettis-revendeurs ont eux-mêmes importés en provenance d'un pays tiers à la Communauté européenne ou d'un territoire ne faisant pas partie du territoire fiscal communautaire (DOM par exemple). L'importation doit avoir été réalisée par le négociant lui-même ;

- importation par un négociant de biens dans un autre État membre suivie par une acquisition intracommunautaire en France ;

- livraisons d'œuvres d'art livrées à l'assujetti-revendeur par l'auteur de l'œuvre ou ses ayants droit c'est-à-dire les livraisons faites par l'artiste d'œuvres qu'il a lui-même exécutées ou les livraisons d'œuvres d'art par les ayants droit de l'artiste qui a créé lesdites œuvres. Il s'agit, bien entendu, des livraisons effectuées par des personnes qui ne bénéficient pas de la franchise en base ;

- livraisons d'œuvres d'art à l'assujetti-revendeur par un assujetti-utilisateur, lorsque la livraison par cet autre assujetti a été soumise au taux réduit de la TVA de 10 % en application du 3° de l'article 278 septies du CGI ;

- acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art soumises au taux réduit de la TVA de 5,5 % en application du 2° du I de l'article 278-0 bis du CGI. Ce sont les œuvres qui ont été livrées par un assujetti-utilisateur, ou par l'artiste créateur ou ses ayants droit, établis dans un autre État membre.

L'option peut être exercée, par écrit et auprès du service des impôts dont ils relèvent, par tous les assujettis-revendeurs concernés par les dispositions ci-dessus qui souhaitent soumettre ces biens au régime de la marge.

L'option prend effet au premier jour du mois suivant celui de la demande et est valable jusqu'à la fin de la deuxième année civile suivante. Elle est renouvelable par tacite reconduction, par période de deux années civiles, sauf dénonciation formulée au moins deux mois avant l'expiration de chaque période.

Les négociants qui ont opté pour l'application du régime de la marge dans les conditions énoncées ci-dessus sont soumis à toutes les règles prévues pour ce régime.

L'assujetti-revendeur qui dénonce l'option revient, à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'échéance de l'option, au régime général de la TVA.

II. Dispositions propres aux œuvres d'art

4895

Il s'agit des biens définis au n° 4882.

4896

1. La marge forfaitaire (CGI, art. 297 A, III).

En ce qui concerne les ventes d'œuvres d'art, il n'est souvent pas possible de déterminer exactement le prix d'achat payé par l'assujetti-revendeur à son fournisseur ; ce prix peut aussi ne pas être significatif :

- en raison d'actions de promotion : le prix d'achat des œuvres qui entre dans le calcul de la marge, inclus dans les frais engagés par le négociant pour le compte de l'artiste en vertu des contrats de promotion, n'est pas individualisable. Le négociant doit justifier d'actions de promotion, qui peuvent se traduire notamment par la participation à des foires, des manifestations ou des expositions ;

- en raison des stocks anciens d'œuvres acquises par un négociant, dont le prix d'achat peut n'être pas significatif du prix réel. À titre de simplification, la valeur d'acquisition des œuvres d'art détenues dans les stocks du négociant depuis plus de six ans est présumée non significative. Le délai court à partir de l'inscription en comptabilité de l'acquisition de l'œuvre d'art.

La marge forfaitaire ne s'applique qu'aux œuvres d'art définies au n° 4882 ainsi qu'aux pièces d'ébénisterie de plus de cent ans d'âge dont la rareté et l'estampille ou l'attribution attestent de l'originalité du travail de l'artiste à l'exclusion des articles d'orfèvrerie ou de joaillerie.

La marge sur laquelle est appliquée la TVA est égale à 30 % du prix de vente hors taxe de l'œuvre d'art. Lorsque le vendeur indique à son client un prix TTC, il y a lieu, pour déterminer la base d'imposition, de ramener au préalable ce prix hors taxe par application d'un coefficient de conversion correspondant à un taux effectif (Te) :

Te = Taux légal × 30/100 (soit 6 % pour le taux normal de 20 %)

et obtenu selon la formule 100/(100 + Te) (soit 0.943 % pour le taux de 20 %)

Exemple :

Un négociant en œuvres d'art cède un tableau pour un prix TTC de 10 000 € (TVA à 20 %) :

Calcul du prix HT : 10 000 x 0,943 = 9 430 €

Base d'imposition : 9 430 x 30 % = 2 829 €

TVA correspondante : 2 829 x 20 % = 565,8 €

4897

2. Les taux.

L'article 278 septies du CGI réserve, conformément à la 7e directive, l'application du taux réduit à certaines opérations portant sur les œuvres d'art et les objets de collection ou d'antiquité (CGI, art. 278 septies et 278-0 bis modifiés par l'article 8 de la loi de finances pour 2014).

En conséquence, la TVA est perçue :

- au taux de **10 %** sur les livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayants droit (CGI, art. 278 septies, 2°) dès lors bien entendu qu'ils ne bénéficient pas de la franchise en base visée à au III de l'article 293 B du CGI. Les livraisons de ces mêmes biens par d'autres personnes (galerie d'art, intermédiaire agissant en son nom propre) relèvent du taux normal ;

- au taux de **10 %** sur les livraisons d'œuvres d'art effectuées à titre occasionnel par les personnes qui les ont utilisées pour les besoins de leurs exploitations et chez qui elles ont ouvert droit à déduction de la TVA (assujettis-utilisateurs) [CGI, art. 278 septies, 3°]. Il s'agit des cessions d'œuvres d'art définies au n° 2816-1 effectuées par des entreprises qui les ont acquises ou importées dans le cadre du mécénat. Ces œuvres doivent avoir le caractère d'immobilisations inscrites à l'actif du bilan et avoir ouvert droit à déduction totale ou partielle lors de leur acquisition ou importation par l'assujetti ;

- au taux de **5,5 %** sur les acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art livrées dans un autre État membre par des assujettis autres que des assujettis-revendeurs (CGI, art. 278 septies, 4° abrogé ; art. 278-0 bis, I instauré par l'article 8 de la loi de finances pour 2014). Cet article permet, dans deux situations, l'application du taux réduit aux acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art effectuées par un assujetti (galerie d'art, autre entreprise, etc.) ou une personne morale non assujettie auprès d'un assujetti-utilisateur établi dans un autre État membre. Cela concerne les livraisons effectuées dans un autre État membre par un artiste ou un de ses ayants droit à condition que celui-ci ne soit pas exonéré de TVA, ou par un assujetti à la TVA pour lequel l'œuvre d'art avait le caractère d'immobilisation. Dans ces hypothèses, la livraison intracommunautaire est exonérée de TVA dans l'État membre de départ du transport ou de l'expédition, l'acquisition intracommunautaire est soumise en France au taux réduit de la TVA (cf. n^{os} 4381 et 4320 et suiv.). La livraison subséquente peut faire l'objet d'une option pour le régime de la marge.

Le taux de **10 %** s'applique en France métropolitaine y compris en Corse.

C. Cas particuliers

(BOI-TVA-SECT-90-30)

I. Les emballages

4898

1. Emballages consignés

a. Régime des marchandises.

Les emballages qui ne sont pas restitués dans le délai en usage dans la profession considérée sont soumis à la TVA sur le montant de la consignation et à leur taux propre.

b. Régime des immobilisations.

L'acquisition des emballages relevant de ce régime ouvre droit à déduction selon les règles applicables aux immobilisations.

Les emballages qui ne sont pas restitués dans le délai indiqué ci-dessus sont considérés comme vendus et doivent être imposés à la TVA, au taux qui leur est propre, sur le montant total de la consignation dès lors qu'ils ont donné lieu à une déduction partielle ou totale de la taxe lors de leur acquisition.

c. Base d'imposition.

Cf. n° 4463.

2. Emballages vendus perdus

Dans cette situation, il convient de distinguer :

a. L'emballage est facturé à part et fait l'objet d'une vente distincte de celle du contenu :

- s'il s'agit d'un emballage neuf, la TVA est exigible sur le prix de vente. La taxe qui a grevé l'achat est déductible selon les règles propres aux biens et services autres que les immobilisations ;

- s'il s'agit d'un emballage d'occasion. Les emballages d'occasion vendus perdus et faisant l'objet d'une facturation à part peuvent être, quelle que soit la nature de l'emballage, soumis au régime des biens d'occasion.

b. L'emballage est facturé globalement avec la marchandise.

L'emballage est alors imposé comme le contenu. Toutefois, lorsqu'un produit est vendu dans un contenant tel que coffret, bonbonnière, vase, etc., passible d'un taux différent, le prix de vente total est soumis au taux applicable à l'emballage si celui-ci est l'élément dont la valeur est la plus élevée. Cette disposition, qui a pour but d'éviter les abus, ne doit être appliquée que dans les seuls cas où l'objet principal de la transaction est le contenant dont le contenu est accessoire.

II. Les véhicules automobiles, cycles et motocycles d'occasion

4899

Les opérations portant sur les véhicules automobiles de tourisme, cycles et motocycles d'occasion sont imposables au taux normal quel que soit le mode d'imposition (marge, prix de vente total).

1. Définitions.

Pour les opérations internes, les importations et les exportations, une voiture automobile ainsi qu'un cycle ou un motocycle doit être considérée comme d'occasion dès lors qu'il a fait l'objet d'une utilisation et qu'elle est susceptible de remploi quel que soit son kilométrage ou sa date de première mise en circulation.

Pour les échanges intracommunautaires, les véhicules automobiles et, plus largement, les véhicules terrestres à moteur sont considérés comme des biens d'occasion lorsque leur livraison est effectuée plus de six mois après la date de première mise en service et s'ils ont parcouru plus de 6 000 kilomètres [CGI, art. 298 sexies, III].

2. Véhicules usagés repris dans le cadre de promotions.

Il convient de distinguer selon que le véhicule repris est destiné à être revendu comme véhicule d'occasion ou à être détruit.

a. Véhicule repris destiné à être détruit

Lorsque le véhicule est destiné à être détruit (envoyé « à la casse »), le montant de la reprise forfaitaire (diminué, le cas échéant, de la valeur de l'épave) est considéré comme un rabais sur le plan fiscal et vient en déduction de la base d'imposition du nouveau véhicule vendu.

Le système de la globalisation (cf. n° 4888) ne peut pas être utilisé pour ces véhicules.

Les sommes reçues par le concessionnaire (subventions, participations financières) à l'occasion de ces opérations sont imposables au taux normal.

b. Véhicule destiné à être revendu comme véhicule d'occasion

La vente du nouveau véhicule doit être soumise à la TVA sur l'intégralité du prix de vente (sans que ce prix ne soit diminué de la valeur de reprise du véhicule cédé par l'acheteur du véhicule neuf).

Lors de la revente du véhicule repris, le concessionnaire est redevable de la TVA dans les conditions habituelles applicables aux négociants en objets d'occasion. Il lui est donc possible d'utiliser le système de la globalisation des achats et des ventes. En ce cas, le montant de la reprise forfaitaire est considéré comme le prix d'achat du véhicule revendu.

3. Véhicules cédés après avoir été donnés en location avec option d'achat ou en crédit-bail.

Se reporter au n° 4892 ci-dessus.

Remarque : la définition des moyens de transport non terrestres (bateaux et aéronefs) d'occasion n'a pas été modifiée au 1er janvier 1995 pour les échanges intracommunautaires (cf. n° 5027).

Chapitre 4 : Ventes aux enchères publiques

(CGI, art. 297 A, I-2° ; BOI-TVA-SECT-90-50)

4900

Les ventes aux enchères publiques sont effectuées par des sociétés de vente spécialement agréées à cet effet, des commissaires priseurs judiciaires, des huissiers de justice ou des notaires qui interviennent en qualité d'intermédiaires à la vente.

Ces organisateurs de vente aux enchères publiques agissant en leur nom propre sont réputés avoir personnellement acquis et livré les biens et ils sont traités, pour l'application de la TVA, comme des assujettis-revendeurs. En revanche, lorsque le l'organisateur de vente aux enchères publiques agit au nom et pour le compte d'autrui, les dispositions prévues par la 7e directive ne trouvent pas à s'appliquer.

Les commentaires qui suivent concernent donc les opérations effectuées en vente publique par les organisateurs de vente aux enchères publiques agissant pour le compte d'autrui mais en leur nom propre.

A. Régime particulier de la marge bénéficiaire

4901

Le dispositif communautaire permet aux organisateurs de vente aux enchères publiques, pour les ventes qu'ils réalisent à destination de personnes établies en France ou dans un autre État membre de la Communauté européenne, quelle que soit leur qualité, de soumettre de plein droit ou sur option leurs livraisons de biens au régime de la marge bénéficiaire (CGI, art. 297 A ; cf. n^{os} 4887 et suiv.), dans les mêmes conditions que les acheteurs revendeurs. La livraison qui intervient entre le commettant et l'organisateur est réputée effectuée au moment où la vente publique est elle-même réalisée.

La marge imposable est constituée, aux termes du 2° du I de l'article 297 A du CGI, par la différence entre le prix total payé ou à payer par l'adjudicataire des biens (prix d'adjudication augmenté des impôts, droits, prélèvements et taxes dus au titre de cette opération et des frais accessoires demandés par l'organisateur de vente aux enchères publiques) et le montant net payé par l'organisateur de vente aux enchères publiques à son commettant (prix d'adjudication diminué de la commission de l'organisateur de vente aux enchères publiques).

La marge ainsi déterminée est une marge TTC qui doit être ramenée hors taxe.

B. Facturation

4902

L'organisateur de vente aux enchères publiques agissant en son nom propre est tenu de délivrer à l'acquéreur une facture (CGI, art. 289, I, 3e alinéa). Le commettant de l'organisateur, s'il est un assujetti à la TVA, est également tenu, en principe, de délivrer une facture à cet organisateur.

I. Facture établie pour l'acquéreur des biens

4903

Il s'agit normalement du bordereau d'adjudication des biens. Lorsque la livraison a été soumise à la TVA sur la marge bénéficiaire, le document doit reprendre de manière distincte :

- le prix d'adjudication ;

- les impôts, droits et prélèvements dus à l'exclusion de la TVA ;

- les frais accessoires demandés par l'organisateur de la vente à l'acquéreur (les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance) ;

- les mentions obligatoires.

II. Facture établie par le commettant de l'organisateur de la vente

4903-1

Pour les ventes aux enchères publiques, il est admis que la facture soit constituée par le compte rendu obligatoirement remis par l'organisateur de la vente à son commettant. Le compte-rendu doit faire apparaître distinctement le détail de l'opération , ainsi que le montant de la TVA si la vente est imposable sur le prix total.

Chapitre 5 : Opérations internationales

(CGI, art. 256 bis, I-2° bis, 258 A, III, 258 B, III, 297 A)

A. Régime des opérations effectuées entre deux états membres

(BOI-TVA-SECT-90-60)

4904

Le principe est la taxation de la vente sur la marge dans le pays où s'effectue la livraison par l'assujetti-revendeur (taxation pays d'origine), quelle que soit la qualité de l'acheteur (particulier, négociant ou autre entreprise).

I. Biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité expédiés ou transportés d'un autre état membre de la communauté européenne vers la France

4905

Quelle que soit la qualité de l'acquéreur en France (assujetti, PBRD, particulier), l'achat du bien ne constitue pas une acquisition intracommunautaire dès lors que les biens ont été livrés par un assujetti-revendeur identifié à la taxe dans un autre État membre, et qui a soumis sa livraison à la TVA selon le régime particulier de la marge bénéficiaire.

La taxe de l'État membre du vendeur, incluse dans le prix TTC, ne peut apparaître distinctement sur la facture.

Toutefois, les négociants établis ou identifiés en France qui acquièrent des biens dans un autre État membre auprès d'une personne identifiée à la TVA pour les introduire en France devront s'assurer que la facture mentionne que le prix facturé est un prix TTC[1], et être en mesure de prouver que les biens

ainsi acquis ont été taxés à la TVA sur la marge dans l'État membre de départ.

(1). Il peut être éventuellement fait référence à la septième directive.

À défaut, ils seront présumés avoir effectué une acquisition intracommunautaire, et seront redevables de la taxe en France sur le montant total de la transaction (CGI, art. 256 bis, I-1° ou 2°).

Acheteur en France	Vendeur dans un autre État membre qui applique le régime particulier d'imposition sur la marge.
Assujetti ou personne morale non assujettie	Acquisition intracommunautaire non soumise à la TVA en France (CGI, art. 256 bis, I-2° bis).
Particulier, PBRD	Régime des ventes à distance inapplicable (CGI, art. 258 B, III).

II. Biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité expédiés ou transportés de France vers un autre état membre

4906

Quelle que soit la qualité de l'acquéreur (assujetti, assujetti exonéré, non assujetti) dans l'État membre d'arrivée du transport ou de l'expédition des biens, la livraison effectuée par l'assujetti-revendeur supporte la TVA au taux applicable en France, sur la marge bénéficiaire comme pour les opérations internes.

L'assujetti-revendeur est soumis aux mêmes obligations que pour les livraisons internes.

Acheteur dans un autre État membre	Vendeur en France qui applique le régime particulier d'imposition sur la marge prévu à l'article 297 A du CGI.
Quelle que soit sa qualité	Livraison taxable en France (CGI, art. 262 ter, I-1° et 258 A,III). **Remarque** : le régime des ventes à distance prévu à l'art. 258 A du CGI ne s'applique pas aux livraisons de ces biens effectuées à destination de particuliers ou de personnes bénéficiant du régime des PBRD établies dans un autre État-membre (CGI, art. 258 A, III).

B. Régime des opérations effectuées avec des pays tiers à la communauté européenne

(BOI-TVA-SECT-90-70)

I. Exportations

4907

Les livraisons de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité exportés vers des pays tiers à la Communauté européenne sont exonérées de TVA (CGI, art. 262, I).

II. Importations

4908

Sous réserve des exonérations à l'importation mentionnées ci-dessous, les importations de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité sont soumises à la TVA dans les conditions de droit commun au moment où l'importation est considérée comme effectuée (CGI, art. 291, I-2), quelle que soit la qualité de l'importateur.

La base d'imposition à l'importation est constituée par la valeur en douane des biens augmentée des frais accessoires (CGI, art. 292).

Les biens placés sous le régime douanier de l'admission temporaire (régime limité, pour les biens d'occasion, aux importations en vue d'une vente publique) en exonération totale des droits ne sont pas considérés comme importés tant qu'ils demeurent sous ce régime. À l'importation (cf. toutefois l'article 291, II-8° et III-4° du CGI) la taxe est due lors de la mise à la consommation auprès du service des douanes.

Il n'existe que deux cas d'exonération à l'importation spécifique aux biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité. Il s'agit :

- des importations et acquisitions intracommunautaires de ces biens (à l'exception des biens d'occasion) effectuées par les établissements agréés par le Ministre de la culture et de la communication (CGI, art. 291, II-8° et 262 ter, II ; CGI, ann. IV, art. 50 decies) ;

- des biens importés qui font l'objet d'une livraison intracommunautaire elle-même exonérée de la TVA (CGI, art. 291, III-4°).

III. Achats en franchise

4909

Le III de l'article 275 du CGI ne permet pas aux assujettis-revendeurs qui soumettent leurs livraisons de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité au régime de la marge, d'acheter ou d'importer ces biens en franchise de taxe.

En particulier, le régime des achats en franchise ne s'applique pas lorsque l'assujetti-revendeur a exercé l'option prévue à l'article 297 B du CGI.

Les biens qui ont été acquis ou importés en franchise doivent, lors de leur revente, être obligatoirement soumis au régime général de la TVA.

Pour le calcul du contingent d'achats en franchise, peut être retenu l'ensemble des exportations et des livraisons intracommunautaires effectuées par l'assujetti-revendeur selon les règles du régime général de la TVA.

Chapitre 6 : Obligations des redevables

(BOI-TVA-SECT-90-80)

4910

Les négociants qui appliquent le régime de la marge bénéficiaire sont soumis à toutes les obligations des redevables de la TVA. Ils sont également tenus à certaines obligations spécifiques.

• **Factures**. Les assujettis-revendeurs qui appliquent le régime de la marge ne peuvent pas faire apparaître la TVA sur leurs factures (CGI, art. 297 E). La taxe incluse dans le prix d'achat acquitté par un redevable de la TVA (assujetti-revendeur ou non) n'est donc pas déductible (CGI, art. 297 D, I-1°).

• **Échanges intracommunautaires**. Les négociants qui appliquent le régime de la marge ne sont pas tenus de faire figurer sur les factures qu'ils délivrent à des assujettis situés dans un autre État membre le numéro d'identification à la TVA de ces clients.

• **Registre des transferts des biens dans un autre État membre**. Ce registre concerne les assujettis-revendeurs ou négociants qui expédient des biens dans un autre État membre sans transfert immédiat de la propriété (CGI, art. 256, III, a). Ce registre est tenu dans les conditions exposées aux articles 41 bis, 41 ter, 41 quater et 41 quinquies de l'annexe IV au CGI.

• **Déclaration d'échanges de biens entre deux États membres**. Pour les opérations soumises au régime de la marge, cette déclaration n'est établie qu'à des fins statistiques.

• **Obligations comptables**. Les redevables qui appliquent à la fois le régime général de la TVA et le régime de la marge ont l'obligation de suivre distinctement et par taux d'imposition dans leur comptabilité, les opérations relevant de chacun de ces régimes (CGI, art. 297 F).

Titre 2 : Agriculture

(BOI-TVA-SECT-80)

4920

L'administration considère que toute personne qui obtient des produits au cours ou à la fin d'un cycle de production végétal ou animal possède la qualité d'agriculteur.

Des dispositions combinées des articles 256 et 256 A du CGI, il résulte que les agriculteurs sont

placés dans le champ d'application de la TVA.

Toutefois, l'article 298 bis du CGI, d'une part, prévoit que pour les opérations agricoles, les exploitants agricoles sont placés sous le régime du remboursement forfaitaire et, d'autre part, ouvre un droit d'option aux intéressés pour l'imposition à la TVA d'après le régime simplifié particulier à l'agriculture.

Enfin, le II de ce même article 298 bis du CGI précise la liste des exploitants agricoles qui sont obligatoirement soumis à l'imposition à la TVA selon ce régime simplifié.

En d'autres termes, le régime du remboursement forfaitaire est le régime de droit commun auquel les agriculteurs sont soumis. Mais ceux-ci échappent à ce régime s'ils ont opté, pour leur imposition à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture. Ils y échappent également lorsqu'ils entrent dans l'un des cas d'imposition obligatoire d'après ce même régime simplifié.

Par ailleurs, les modifications introduites par la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 relative à l'abolition des frontières fiscales à l'intérieur de la Communauté européenne s'appliquent également aux exploitants agricoles.

Les agriculteurs sont tenus d'établir des factures.

Chapitre 1 : Régime de la TVA agricole

(BOI-TVA-SECT-80)

4921

Les activités de nature agricole peuvent être soumises à la TVA à titre obligatoire ou sur option (cf. n° 4921 et suiv.).

Les agriculteurs imposés d'après le régime simplifié de l'agriculture sont, en principe, astreints aux règles applicables à l'ensemble des redevables de la TVA. Cependant, la nature particulière des activités agricoles a conduit à édicter certaines dispositions spécifiques.

A. Champ d'application de la TVA agricole

(BOI-TVA-SECT-80)

I. Opérations obligatoirement soumises à la TVA

4922

1. Sont obligatoirement imposables à la TVA d'après le régime général (BOI-TVA-SECT-80-10-10) :

a. La livraison des produits de l'exploitation agricole lorsqu'elle est réalisée dans une installation commerciale permanente, la transformation et la mise en conserve de produits ne provenant pas de l'exploitation agricole, les ventes de produits achetés en l'état ou après transformation, les locations ou gardiennage d'animaux et les opérations réalisées par les courtiers en saillie ;

Ces opérations relèvent d'une activité industrielle ou commerciale et sont imposables au titre de l'article 256 du CGI.

Les opérations réalisées par les groupements d'intérêt économique (GIE), qui commercialisent les produits de leurs membres ayant la qualité d'exploitants agricoles, sont obligatoirement imposées à la TVA en vertu du même article.

b. Les opérations réalisées par les coopératives de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles, à l'exception des rétrocessions consenties à leurs sociétaires non redevables de la TVA pour les besoins de leur consommation familiale, sont obligatoirement passibles de la TVA (CGI, art. 257, 3°).

En ce qui concerne les opérations réalisées par les coopératives d'insémination artificielle et les coopératives d'utilisation du matériel agricole (CUMA), cf. n° 4944.

c. Les prestations de services de nature commerciale rendues à des tiers (locations de chevaux...).

d. Imposition des commissionnaires agricoles.

Les intermédiaires qui vendent des produits agricoles en leur nom propre mais pour le compte des exploitants agricoles, redevables ou non de la TVA, sont soumis à la TVA sur le montant total des ventes pour la réalisation desquelles ils s'entremettent (CGI, art. 256, V et 256 bis, III).

e. Les activités non agricoles réalisées le cas échéant par les syndicats d'étalons, lorsqu'elles ne présentent pas un caractère accessoire aux activités agricoles.

4923

2. Sont obligatoirement imposables d'après le régime simplifié de l'agriculture (CGI, art. 298 bis, II et CGI, ann. II, art. 260 A et 260 B ; BOI-TVA-SECT-80-10-20) :

a. Les livraisons de produits agricoles réalisées par les exploitants agricoles (BOI-TVA-SECT-80-10-20-30) :

- soit sur les marchés, à place fixe, avec l'aide d'un personnel exclusivement affecté à ces ventes ;

- soit dans un magasin ou une installation spécialement agencé pour la vente ;

- soit à l'aide de moyens publicitaires relevant des usages commerciaux ou avec le concours de représentants et placiers lorsque ces produits sont vendus sous un conditionnement et présentés sous une marque ;

- ainsi que les livraisons de produits agricoles transformés, préparés, ou conservés au moyen d'installations, agencements, ou matériels importants de la nature de ceux utilisés par les industriels et les commerçants.

Sont placés, par exception, sous le régime du remboursement forfaitaire agricole les exploitants agricoles pour leurs opérations effectuées à l'aide de matériels modernes et qui sont considérées comme entrant dans les usages habituels et normaux de l'agriculture (vinification et mise en bouteilles, transformation du lait en fromage, etc.). Bien sûr les agriculteurs qui réalisent de telles opérations conservent la possibilité d'opter pour leur imposition d'après le régime simplifié de l'agriculture [CGI, art. 298 bis, II-1° et CGI, ann. II, art. 260 A et 260 B].

b. Toutes les opérations relatives au négoce des animaux vivants de boucherie et de charcuterie (BOI-TVA-SECT-80-10-20-50).

Les négociants en bestiaux, qu'ils soient ou non en même temps exploitants agricoles, sont soumis à la TVA pour l'ensemble de leurs activités (CGI, art. 298 bis, II-4°). Les coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) qui commercialisent des animaux de boucherie et de charcuterie sont assimilées à des négociants en bestiaux.

c. Les opérations agricoles des agriculteurs qui exercent en même temps une activité de boucher ou de charcutier, marchands de bestiaux, chevillards (CGI, art. 298 bis, II-3° ; BOI-TVA-SECT-80-10-20-40).

d. Les exploitants agricoles lorsque le montant moyen des recettes de l'ensemble de leurs exploitations, calculé sur deux années civiles consécutives dépasse 46 000 € (BOI-TVA-SECT-80-10-20-10).

L'assujettissement prend effet à compter du 1er janvier de l'année suivante (CGI, art. 298 bis, II-5°). Lorsque la moyenne des recettes hors taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur trois périodes annuelles d'imposition consécutives, devient inférieure à 46 000 €, les exploitants agricoles peuvent cesser d'être soumis au régime simplifié à compter du 1er janvier ou du premier jour de l'exercice suivant, à condition qu'ils le signalent au service des impôts avant le 1er février ou avant le premier jour du deuxième mois de l'exercice et qu'ils n'aient pas bénéficié, au cours de ces trois périodes annuelles d'imposition, y compris, le cas échéant, au cours de la période mentionnée à la dernière phrase du 1° du I de l'article 298 bis du CGI, de remboursement de crédit de taxe.

Il est précisé que les syndicats d'étalons relèvent, pour leurs recettes agricoles et notamment les saillies, du régime de TVA applicable aux exploitants agricoles. Dès lors, les syndicats d'étalons sont obligatoirement imposables selon le régime simplifié agricole lorsque le montant moyen de leurs recettes agricoles calculé sur deux années civiles consécutives excède 46 000 € hors TVA (CGI, art. 298 bis, II).

À ce sujet, il est précisé que les activités de préparation ou d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacles constituent des activités agricoles. En conséquence, les redevables qui réalisent ces activités ont la qualité d'exploitant agricole et relèvent, pour les recettes tirées de ces activités, du régime simplifié de l'agriculture lorsqu'ils entrent

dans l'un des cas d'imposition de plein droit à ce régime tels qu'ils sont énumérés par l'article 298 bis II, ou lorsque, à défaut, ils ont opté pour ce régime.

e. Les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et les coopératives d'insémination artificielle (cf. n° 4944) ;

f. Règles applicables aux exploitants agricoles soumis au régime simplifié de l'agriculture en ce qui concerne leurs acquisitions et livraisons intracommunautaires :

- les acquisitions intracommunautaires sont imposables dans les conditions prévues à l'article 256 bis du CGI. Par ailleurs, selon les dispositions des 3° et 4° du II de l'article 298 bis du CGI, les acquisitions intracommunautaires d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie constituent des opérations commerciales qui entraînent la soumission de plein droit des personnes qui effectuent ces opérations au régime simplifié agricole ;

- les livraisons intracommunautaires effectuées par des exploitants agricoles qui relèvent du régime simplifié agricole sont exonérées dans les conditions prévues à l'article 262 ter du CGI. Le régime des ventes à distance leur est également applicable (CGI, art. 258 A et 258 B).

4923-1

Par dérogation aux dispositions ci-dessus, et depuis le 1er janvier 1999 (CGI, art. 298 bis, II-bis), en cas de décès d'un exploitant soumis au régime simplifié, ce régime continue de s'appliquer dans les mêmes conditions au conjoint, à l'héritier ou à l'indivision reprenant l'exploitation.

4924

3. Cas particuliers.

a. Imposition des GAEC (BOI-TVA-SECT-80-10-20-10) :

Il convient de distinguer selon que la moyenne des recettes calculées sur deux années civiles consécutives, est :

- supérieure à 138 000 €. Dans ce cas, la limite au-delà de laquelle le GAEC est obligatoirement soumis à la TVA est fixée à 60 % de la limite applicable aux exploitants individuels (soit 27 600 €) multipliée par le nombre d'associés ;

- inférieure ou égale à 138 000 €. Dans ce cas, la limite au-delà de laquelle le GAEC est obligatoirement soumis à la TVA est égale à celle des exploitants individuels [46 000 €] multipliée par le nombre d'associés.

Au-delà de trois associés, le groupement réalisant au plus 138 000 € de recettes n'est pas un assujetti obligatoire.

b. Imposition des commissionnaires agricoles.

Les intermédiaires qui vendent des produits agricoles en leur nom propre mais pour le compte des exploitants agricoles, redevables ou non de la TVA, sont soumis à la TVA sur le montant total des ventes pour la réalisation desquelles ils s'entremettent (CGI, art. 256, V et 256 bis, III).

c. Imposition des activités agricoles exercées sous le statut du métayage (cf. BOI-TVA-SECT-80-10-20-10).

d. Communes forestières (cf. BOI-TVA-SECT-80-10-20-20).

e. Régime applicable aux propriétaires et éleveurs de chevaux de course (BOI-TVA-SECT-80-10-30-10).

Les sommes attribuées par les sociétés de course à tous les propriétaires, entraîneurs et éleveurs, au titre des gains de course réalisés par des chevaux dont ils sont propriétaires ou dont ils ont loué la carrière de course, sont passibles de la TVA au taux normal à compter du 1er janvier 2013. Il en est de même des gains de course réalisés par les syndicats d'étalons. Cette mesure s'applique également aux propriétaires établis hors de France lorsqu'ils exercent leur activité à titre professionnel. Ces derniers doivent alors désigner un représentant fiscal domicilié en France.

Les bénéficiaires de ces gains (réputés hors taxe) doivent adresser aux sociétés mères[(1)] une facture indiquant le montant du gain réalisé et la TVA afférente. Ces sociétés peuvent, sous certaines conditions, établir les factures au lieu et place des propriétaires.

[(1)]. Sociétés opérant une gestion centralisée des gains réalisés sur l'ensemble des hippodromes français.

f. Régime applicable aux bailleurs de biens ruraux (CGI, art. 298 bis, II-6° ; BOI-TVA-SECT-80-50-30).

Ils ont la possibilité d'exercer l'option prévue par le 6° de l'article 260 du CGI (cf. n° 4439). Les propriétaires de parcelles données en métayage qui ont la double qualité de loueurs de biens et d'exploitants agricoles peuvent, outre exercer cette option mais également opter à la TVA, en tant qu'exploitants agricoles, au titre de l'article 298 bis du CGI (régime simplifié agricole).

g. Pêcheurs professionnels en eau douce.

Depuis le 1er janvier 1994, les pêcheurs professionnels en eau douce sont assujettis à la TVA selon les règles applicables aux exploitants agricoles (cf. BOI-TVA-SECT-80).

II. Opérations soumises par option à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture

(BOI-TVA-SECT-80-20)

4925

L'article 298 bis du CGI ouvre aux exploitants agricoles, qui ne sont pas soumis à titre obligatoire au régime simplifié d'imposition, la possibilité d'option pour ce régime[(2)].

[(2)]. Les groupements agricoles pour l'exploitation en commun (GAEC) peuvent se soumettre volontairement à la TVA auquel cas leur régime d'imposition est celui du régime simplifié de l'agriculture.

1. Délais et durée.

L'option s'applique à l'ensemble des opérations réalisées par les exploitants agricoles. Elle entraîne l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée d'après le régime simplifié pendant une période de trois ans et est ensuite renouvelable par tacite reconduction pour des périodes de cinq ans. Lorsque la date d'échéance de l'option ne coïncide pas avec le dernier jour de la période annuelle d'imposition choisie par le redevable, l'option est prorogée jusqu'à cette date (CGI, annexe II, art. 260 E et 260 G).

L'option est exercée par l'accomplissement pour la première fois des obligations déclaratives et liquidatives qu'elle entraîne. Elle est donc exercée jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivant celle couverte par l'option (CGI, art. 298 bis, I-1°). Elle peut toutefois également être formulée par lettre simple adressée au service des impôts, ou par le biais de l'imprimé délivré par la chambre d'agriculture lors de la constitution d'une nouvelle exploitation.

Elle prend effet au 1er janvier de la première année de la période qu'elle recouvre. Dans le cas où le début de l'exploitation agricole est postérieur au 1er janvier, l'option prend effet à la date du début d'exploitation et est réputée avoir été exercée au 1er janvier pour le décompte des périodes prévues ci-avant.

2. Renonciation à l'option.

La renonciation à l'option est formulée par lettre recommandée adressée au service des impôts dont dépend l'exploitation intéressée deux mois au moins avant l'expiration de la période fixée à l'article 260 G de l'annexe II au CGI (CGI, annexe II, art. 260 I).

3. Conséquences de l'option.

Les exploitants ayant opté pour l'imposition à la TVA sont tenus aux obligations qui incombent aux redevables placés sous le régime simplifié d'imposition propre à l'agriculture (cf. n° 4942). Ceux d'entre eux qui élèvent des animaux de boucherie et de charcuterie doivent se conformer à certaines obligations particulières (cf. n° 4939).

B. Règles d'application de la TVA au secteur agricole

(BOI-TVA-SECT-80-30)

4926

Sauf dispositions contraires, signalées ci-après, le régime général de la TVA est applicable à l'agriculture.

I. Opérations imposables

4927

L'imposition à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture, obligatoire ou volontaire, ne fait pas obstacle aux exonérations en vigueur (opérations réalisées dans le cadre de l'entraide agricole ; prix reçus à l'occasion de concours agricoles et de foires expositions ; divers profits provenant de la chasse ; indemnités réparant les calamités agricoles).

4928

1. Prestations de services effectuées dans le cadre des activités agricoles.

Ces prestations de services, imposables d'après le régime simplifié de l'agriculture, sont soumises, selon leur nature, soit au taux réduit de 10 % (taux applicable à compter du 1er janvier 2014 ; 7 % antérieurement) soit au taux de 20 % (cf. n° 4545). A compter du 1er janvier 2000, l'ensemble des travaux forestiers réalisés au profit d'exploitants agricoles bénéficie du taux réduit de la TVA.

Les opérations de sexage des animaux de basse-cour constituent des prestations de services soumises à la TVA au taux normal (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-10).

4929

2. Livraisons à soi-même (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-10).

• Elles sont en principe imposables selon le droit commun lorsque l'ensemble de l'activité est soumis à la TVA (cf. n^{os} 4270 et suiv.).

Cependant, lorsque l'exploitant agricole est imposé pour une partie seulement de son activité agricole, les livraisons du secteur taxable au secteur non taxable ne sont pas soumises à la TVA (livraison de produits destinés à l'alimentation des animaux dont la vente bénéficie du remboursement forfaitaire, par exemple).

• Lorsqu'un même redevable exerce des activités non agricoles et agricoles qui font obligatoirement l'objet de secteurs d'activité distincts, les livraisons d'un secteur soumis ou non à la TVA (élevage par exemple) à un secteur entièrement soumis à la TVA (magasin de vente au détail, par exemple) ne sont pas imposables ; à l'inverse les livraisons d'un secteur soumis à la TVA à un secteur exonéré, en totalité ou en partie, sont imposables comme des livraisons à soi-même de biens concourant à la réalisation d'opérations exonérées.

• Les livraisons de produits destinés à la satisfaction des besoins privés normaux de l'exploitant et de sa famille, ne sont pas imposables. Lorsqu'il est d'usage que les repas soient pris en commun, l'exonération couvre aussi les produits destinés à la satisfaction des besoins du personnel.

En ce qui concerne les rétrocessions par les coopératives vinicoles et les livraisons à soi-même de vins distribués par les viticulteurs à leur personnel à titre de complément de salaire, le régime applicable est résumé dans le tableau ci-après :

Destination des vins	**Viticulteurs redevables de la TVA**		**Viticulteurs non redevables de la TVA**	
Nature des opérations	**Rétrocessions**	**Livraisons à soi-même**	**Rétrocessions**	**Livraisons à soi-même**
Vins distribués au personnel dans des conditions autres que celles décrites ci-dessus	Imposition sur le montant total du prix de cession [(1)].	Imposition d'après la valeur forfaitaire retenue dans les barèmes de salaires des ouvriers agricoles[(1)].	Exonération à la condition que la fourniture à titre de complément de salaires soit conforme aux usages locaux.	Non imposables.
Vins distribués pendant la période des vendanges..	Exonération dans la limite du maximum prévu par les conventions collectives.	Exonération dans la limite du maximum prévu par les conventions collectives.	Exonération à la condition que la fourniture à titre de complément de salaire soit conforme aux usages locaux.	Non imposables.

Vins consommés à la table familiale par le personnel vivant et travaillant dans l'exploitation agricole (assimilation à la consommation familiale).	Imposition sur la différence entre la valeur hors taxe du vin et la valeur hors taxe des vendanges apportées. Exonération des apports effectués par le viticulteur.	Exonération.	Exonération à la condition que la fourniture à titre de complément de salaires soit conforme aux usages locaux.	Non imposables.

(1) La taxe afférente aux rétrocessions et livraisons à soi-même imposables n'ouvre pas droit à déduction chez le viticulteur.

II. Base d'imposition

(BOI-TVA-SECT-80-30-20)

4930

1. Livraisons aux coopératives (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-20-20).

Les exploitants agricoles qui livrent à des coopératives doivent acquitter la TVA sur toutes les sommes qui leur sont versées par les coopératives : acomptes, primes, ristournes, compléments de prix en fin de campagne, à l'exception des intérêts statutaires.

Par ailleurs, les agriculteurs ne doivent pas déduire de leur base d'imposition à la TVA les prélèvements effectués sur le prix de vente des produits par les coopératives pour financer les caisses de péréquation ou de régularisation. En contrepartie, il est admis que les sommes, distribuées aux producteurs lorsque les prix baissent au-dessous d'un certain seuil, par les caisses de péréquation, ne soient pas soumises à la TVA.

En revanche, les intérêts exigés par une société coopérative de ses adhérents, pour règlement à terme ou prorogation d'échéances doivent être soumis à la taxe.

4931

2. Rétrocessions par les coopératives à leurs adhérents (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-20-20).

Les agriculteurs qui livrent des produits agricoles à des coopératives de transformation peuvent recevoir, en contrepartie, des produits élaborés pour les besoins de la consommation familiale.

a. Lorsque le sociétaire est assujetti à la TVA, les rétrocessions qui lui sont consenties par la coopérative sont imposées à la TVA sur une base réduite, constituée par la différence entre la valeur hors taxes des produits rétrocédés et la valeur hors taxes des produits correspondants apportés à la coopérative par le sociétaire et qui n'ont pas été soumis à la TVA lors de la livraison (CGI, art. 267 bis).

b. Lorsque le sociétaire n'est pas assujetti à la TVA, les rétrocessions sont exonérées (cf. n° 4280).

c. Dans l'un et l'autre cas, le régime des rétrocessions ne s'applique que si les produits rétrocédés ont été transformés directement par la coopérative qui les a collectés et à l'égard des seuls produits destinés à la consommation familiale de l'exploitant.

d. Les cessions faites à des agriculteurs, pour les besoins de leur consommation familiale de produits fabriqués, par des entreprises de transformation à partir de produits agricoles fournis par ces agriculteurs sont imposables sur la différence entre la valeur hors taxes des produits fabriqués et celle des produits fournis par l'agriculteur, que celui-ci soit ou non imposable (CGI, art. 267 bis).

e. Les rétrocessions de produits pour les besoins de l'exploitation agricole ne bénéficient d'aucun régime de faveur et sont imposables sur le prix total.

4932

3. Échanges céréales - aliments du bétail (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-20-20).

Il s'agit des opérations par lesquelles un agriculteur livre des céréales à des entreprises du secteur coopératif ou du secteur privé qui, en contrepartie, lui fournissent des aliments composés de céréales et destinés à la nourriture animale. Ces opérations s'analysent comme des échanges emportant les conséquences fiscales d'une double vente. La cession des aliments du bétail par le fabricant à l'agriculteur est soumise à la TVA, à des taux différents (cf. n° 4539), selon la nature des produits livrés, sur la valeur des céréales reçues en paiement des produits augmentée du montant de la soulte encaissée.

S'il est redevable de la taxe, l'agriculteur doit acquitter la TVA au taux réduit de 10 % (taux applicable à compter du 1er janvier 2014, 7 % antérieurement) sur la valeur des céréales cédées à l'industriel, mais en contrepartie, il dispose du droit de déduire la TVA mentionnée sur la facture de vente d'aliments du bétail délivrée par son fournisseur.

4933

4. Ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 281 sexies ; cf. BOI-TVA-SECT-80-30-20-20).

Les ventes en France d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie effectuées par des redevables de la TVA à des personnes non assujetties (particuliers, collectivités locales) ou à des exploitants agricoles soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole sont passibles du taux de 2,10 % (cf. n° 4580). Il en est de même des livraisons d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie, dont le lieu d'imposition à la TVA est situé en France en application des articles 258 A ou 258 B du CGI, réalisées à destination de personnes morales non assujetties, d'agriculteurs soumis au régime du remboursement forfaitaire des producteurs agricoles, ou de particuliers. En revanche, le taux de 2,10 % ne s'applique ni aux acquisitions intracommunautaires soumises à la TVA en application de l'article 256 bis du CGI, ni aux importations d'animaux de boucherie et de charcuterie.

Les personnes imposables à la TVA au titre des livraisons à soi-même de viande d'animaux de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 257, 9°) qu'elles abattent ou font abattre sont considérées comme des personnes assujetties. Elles ne bénéficient donc pas du taux de 2,10 %.

En ce qui concerne les taux particuliers applicables dans les départements de la Corse et dans ceux de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, cf. n^{os} 4861 et suivants.

En application du décret n° 83-852 du 26 septembre 1983, toutes les ventes des équidés en cause sont imposées sur leur montant réel étant entendu que le taux de 2,10 % mentionné au a ci-dessus demeure éventuellement applicable.

4934

5. Extinction d'une dette de salaire différé par remise de cheptel de l'exploitant à un aide familial agricole, cf. BOI-TVA-SECT-80-30-20-10.

III. Exigibilité de la TVA

(BOI-TVA-SECT-80-30-30)

4935

Par dérogation aux règles de droit commun l'exigibilité de la TVA est constituée par l'**encaissement des acomptes ou du prix** en ce qui concerne les livraisons effectuées par les exploitants agricoles (CGI, art. 298 bis, I-2°). Ce dispositif s'applique aux cessions de biens mobiliers d'investissement et de matériel réalisées par ces redevables dès lors que les biens étaient affectés à leur activité agricole. En effet, de telles cessions constituent des opérations qui se situent dans le prolongement de leur activité de production et doivent bénéficier, à ce titre, des modalités de liquidation particulières prévues au 2° du I de l'article 298 bis du CGI (CAA Bordeaux, arrêt n° 04BX01616 du 8 novembre 2007).Cette disposition a essentiellement pour but d'éviter aux intéressés de faire l'avance de la taxe. Ils peuvent cependant exercer une option pour le paiement de la TVA d'après les débits (cf. n^{os} 4525 et suiv.).

• **Acquisitions intracommunautaires** (CGI, art. 298 bis, I-2°). L'exigibilité de la TVA due à raison des acquisitions intracommunautaires que réalisent les exploitants agricoles relevant du régime simplifié agricole intervient dans les conditions prévues au d du 2 de l'article 269 du CGI (cf. n^{os} 4518 et suiv.).

• **Livraisons intracommunautaires**. L'exigibilité de la taxe due au titre de certaines livraisons intracommunautaires taxables en France intervient lors de l'encaissement des acomptes ou du prix en application du 1er alinéa du 2° du I de l'article 298 bis du CGI (ex. : livraison d'un bien autre qu'un bien soumis à accise à une personne morale non assujettie d'un autre État membre, n'ayant pas dépassé dans son pays le seuil des acquisitions imposables).

IV. Droit à déduction

(BOI-TVA-SECT-80-30-40)

4936

Aux termes de l'article 271 du CGI, la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération.

Ce principe est de portée générale et s'applique par conséquent aux exploitants agricoles imposables à la TVA (cf. BOI-TVA-DED), obligatoirement ou sur option, sous réserve de quelques adaptations spécifiques (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-40).

V. Remboursement de crédit non imputable

(BOI-TVA-SECT-80-30-40)

4937

Les redevables soumis au régime simplifié propre à l'agriculture peuvent obtenir, dans les conditions prévues pour l'ensemble des entreprises (cf. n^{os} 4642 et suiv.), le remboursement du crédit de TVA non imputable qui apparaît sur la déclaration annuelle de régularisation. La demande doit être déposée conjointement à cette déclaration.

Les exploitants agricoles qui ont opté pour le régime des déclarations trimestrielles, ou mensuelles sont assimilés aux assujettis placés sous le régime général de la TVA et peuvent donc obtenir des remboursements trimestriels ou mensuels.

Les exploitants agricoles peuvent choisir la procédure spéciale exportateur (cette procédure est toutefois supprimée pour les demandes de remboursement de crédit de TVA qui portent sur une période de remboursement postérieure au 1er janvier 2014, cf. n° 4654) :

- s'ils sont placés sous le régime de la déclaration annuelle, le choix de la procédure de remboursement résulte de l'utilisation :

• du cadre VI de la déclaration **3517 AGR CA 12 A** - n° CERFA 10968 - (procédure générale) ;

• de l'imprimé n° **3519** - n° CERFA 11255 - (procédure spéciale) ;

- s'ils sont placés sous le régime des déclarations trimestrielles ou mensuelles, à l'issue de chaque trimestre civil, ou de chaque mois, ces exploitants choisissent la procédure de remboursement en servant le cadre approprié de la déclaration n° **3519** (n° CERFA 11255).

Ces imprimés ou déclarations sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

VI. Obligations des redevables

(BOI-TVA-SECT-80-30-50)

4938

1. Obligations communes à tous les exploitants. Les exploitants agricoles imposables à la TVA sont tenus de satisfaire aux obligations d'ordre administratif et comptable suivantes :

a. Déclaration d'existence, d'option et d'identification

Comme toutes les personnes assujetties à la TVA, les exploitants agricoles doivent, conformément aux 1° et 2° du I de l'article 286 du CGI :

- dans les quinze jours du commencement de leurs opérations, souscrire une déclaration d'existence conforme au modèle fourni par l'administration ;

- fournir, sur un imprimé remis par l'administration, tous renseignements relatifs à leur activité professionnelle.

Cette déclaration d'existence et d'identification est formulée sur l'imprimé de déclaration de création (modèle P-0) souscrit auprès des centres de formalités des entreprises (CFE – Chambres d'agriculture) dont relève le lieu d'exploitation (n° CERFA 11922).

b. Déclaration de modification ou de cessation d'activité

L'article 35 de l'annexe IV au CGI prévoit que les déclarations d'existence et d'identification doivent être renouvelées lors de toute modification substantielle des conditions d'exercice de l'activité des redevables.

c. Obligations comptables

Les redevables placés sous le régime simplifié de l'agriculture tiennent une comptabilité leur

permettant de fournir les renseignements qui doivent figurer sur la déclaration annuelle de régularisation n° **3517-AGR (CA12 A)** - n° CERFA 10968 -, ou en cas d'option sur la déclaration trimestrielle ou mensuelle n° **3310-CA 3** (n° CERFA 10963) et de justifier les opérations qu'ils réalisent. Ces déclarations sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Cette comptabilité comporte un livre de ventes avec ventilation des recettes par taux d'imposition et un livre d'achats où le montant des acquisitions est ventilé entre les immobilisations et les autres biens.

d. Facturation

Les agriculteurs doivent se conformer aux règles générales concernant la facturation (cf. n^{os} 2665 et suiv.). Mais il est admis que leurs clients peuvent établir des documents valant facture (décomptes de livraison, bordereaux récapitulatifs de règlement, etc.) dès lors qu'ils sont authentifiés par la signature des fournisseurs exploitants agricoles.

4939

2. Obligations particulières aux redevables qui effectuent des opérations portant sur des animaux vivants de boucherie ou de charcuterie (CGI, annexe II, art. 267 quater ; BOI-TVA-SECT-80-30-50-20)

Les exploitants agricoles imposés à la TVA à titre obligatoire ou sur option et les négociants en bestiaux qui réalisent des achats, importations, acquisitions intracommunautaires, ventes, commissions et courtages portant sur les animaux de boucherie sont tenus au respect de trois séries d'obligations fiscales.

a. Marquage ou identification des animaux

Les animaux dont les exploitants agricoles redevables de la TVA et les négociants en bestiaux ont la propriété ou la garde doivent avoir fait l'objet de mesures d'identification.

Sont concernés tous les animaux vivants équidés, bovidés, ovidés, suidés et caprins, dont le redevable de la TVA est propriétaire ou dont il a la garde.

b. Tenue d'une comptabilité-matières permettant d'identifier aux entrées et sorties les animaux et indiquant, notamment, leur origine et leur destination

Les éleveurs qui exercent une activité de négociant ou détiennent des animaux en garde doivent tenir une double comptabilité afin de suivre distinctement les mouvements des animaux qui relèvent du négoce ou dont ils ne sont pas propriétaires.

c. Indication précise des animaux vendus [espèce, numéro d'identification ou marque] sur les factures

Le vendeur doit, en outre, mentionner la qualité de non-redevable de la TVA de l'acquéreur lorsque la vente est soumise au taux de 2,10 %.

C. Régimes d'imposition

4940

Les exploitants agricoles redevables de la TVA sont exclus du régime simplifié d'imposition (RSI) ainsi que du bénéfice de la franchise en base du régime général de la TVA.

Mais les textes ont institué un régime simplifié d'imposition propre à l'agriculture. Un régime particulier de franchise est, par ailleurs, applicable aux petits exploitants.

En outre, les exploitants exerçant une activité obligatoirement imposable et les coopératives désignées au 3° de l'article 257 du CGI relèvent de plein droit du régime de droit commun de la TVA.

I. Régime simplifié d'imposition des exploitants agricoles (RSA)

(BOI-TVA-SECT-80-10-20-20)

4941

1. Redevables concernés.

Sont placés sous le régime simplifié des exploitants agricoles :

- les personnes et exploitants agricoles soumis de plein droit à ce régime par le II de l'article 298 bis du

CGI (cf. n° 4923) ;

- les personnes reprenant l'exploitation en cas de décès de l'exploitant (CGI, art. 298 bis, II bis) [cf. n° 4923-1] ;

- les exploitants agricoles qui, normalement placés sous le régime du remboursement forfaitaire, ont opté pour le régime simplifié d'imposition en vertu du I de l'article 298 bis du CGI (cf. n° 4925) ;

- les coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et les coopératives d'insémination artificielle (cf. n° 4944) ;

- les syndicats d'étalons lorsque le montant moyen de leurs recettes agricoles calculé sur deux années civiles consécutives excède **46 000 €** hors TVA (CGI, art. 298 bis, II ; cf. BOI-TVA-SECT-80-10-30-40) ;

4942

2. Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt (CGI, art. 298 bis et CGI, art. 1693 bis).

a. Déclaration des opérations réalisées

Les exploitants agricoles sont dispensés de l'obligation du dépôt d'une déclaration mensuelle. Ils doivent souscrire chaque année[(1)], jusqu'à une date fixée par décret et **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai**, une déclaration indiquant le détail des opérations taxables et les éléments de liquidation de la TVA pour les affaires réalisées au cours de l'année précédente. La déclaration est établie sur l'imprimé n° **3517 AGR (CA12 A)** - n° CERFA 10968 - disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

(1). En cas de cessation de l'activité en cours d'année, cf. n° 4938.

Les agriculteurs au régime simplifié agricole utilisent l'imprimé n° **3517 AGR CA 12 A** (n° CERFA 10968) pour déclarer leurs opérations intracommunautaires.

La déclaration annuelle n'est pas exigée des redevables qui ont opté pour le paiement au vu de déclarations trimestrielles ou mensuelles n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963).

L'imprimé et la déclaration mentionnés ci-avant sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Option pour le dépôt d'une déclaration annuelle correspondant à l'exercice comptable (BOI-TVA-SECT-80-20-20)

Les exploitants soumis au régime simplifié agricole (RSA) peuvent opter pour le dépôt de leur déclaration de TVA en fonction de leur exercice comptable si celui-ci diffère de l'année civile.

- Personnes concernées : peut opter pour une déclaration selon l'exercice comptable tout assujetti soumis, de plein droit ou sur option, au régime simplifié agricole et n'ayant pas opté pour le dépôt de déclarations avec une échéance trimestrielle, ou mensuelle.

- Formulation de l'option : l'option doit être formulée par lettre recommandée auprès du service des impôts dont dépend l'exploitation intéressée avant le début du premier exercice pour lequel elle est souscrite. L'option peut également être formulée auprès du centre de formalités des entreprises (en principe, la chambre d'agriculture), lors de la constitution d'une nouvelle exploitation. Elle vaut naturellement option pour le régime simplifié agricole.

- Dépôt des acomptes et traitement des périodes intercalaires : voir ci-après b ;

- Modification de la date de clôture : voir BOI-TVA-SECT-80-20-20 au III ;

- Durée de l'option : l'option pour une déclaration selon l'exercice comptable est valable cinq ans et renouvelable tacitement. Toutefois, si l'exploitant a opté pour le régime simplifié agricole, la durée des deux options est ajustée : celle de l'option pour le régime simplifié agricole est prolongée jusqu'à la fin de l'exercice en cours ; inversement, l'échéance de l'option pour une déclaration selon l'exercice comptable est écourtée au terme de l'option pour le régime simplifié agricole lorsque l'échéance de celle-ci est plus précoce.

- Renonciation à l'option : la renonciation à l'option est exercée par lettre recommandée deux mois au moins avant son expiration.

b. Paiement de l'impôt (CGI, art. 1693 bis ; BOI-TVA-SECT-80-30-60-20).

1° Paiement par acomptes trimestriels.

La TVA est acquittée par acomptes trimestriels compte tenu des taux applicables aux opérations réalisées et des déductions de taxe.

Pour les nouveaux redevables, l'acompte trimestriel doit atteindre au moins 70 % de l'impôt dû pour le trimestre correspondant, l'insuffisance éventuelle entraînant l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration visée à l'article 1731 du CGI (CGI, art. 1785).

À partir de leur deuxième période d'imposition, les redevables doivent en principe verser des acomptes trimestriels au moins égaux au cinquième de l'impôt dû au titre du dernier exercice clos).

Le paiement de l'acompte trimestriel doit être accompagné d'un bulletin d'échéance n° **3525 bis** - n° CERFA 10967 - (imprimé disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »). Il doit intervenir avant le 5 des mois de mai, août, novembre et février pour les trimestres civils précédents.

Lorsqu'aucun versement n'est dû au cours d'un trimestre, un bulletin d'échéance négatif doit néanmoins être déposé.

S'il estime que les acomptes déjà payés au titre de l'année ou de l'exercice atteignent le montant de l'impôt dont il sera redevable, l'exploitant peut surseoir au paiement des acomptes suivants.

L'interruption d'un versement relève de la seule initiative du redevable. Mais celui-ci ne peut modifier la date des versements ultérieurs. Ainsi, si l'exploitant juge que l'impôt dû atteindra les trois cinquièmes de celui versé l'exercice précédent, il doit verser les trois premiers acomptes. Il ne peut s'abstenir de verser les deux premiers acomptes puis reprendre ensuite ses versements. A défaut, il s'exposerait au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration encourue en cas de paiement tardif, même si l'insuffisance n'atteint pas 30 %.

Si le montant de l'impôt dû est supérieur de plus de 30 % au montant des acomptes versés, les sommes dont le versement a été différé sont majorées de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration prévue à l'article 1731 du CGI.

Il est précisé que les exploitants agricoles qui estiment pouvoir interrompre les versements de leurs derniers acomptes doivent continuer à déposer les bulletins d'échéance trimestriels n° **3525 bis** - n° CERFA 10967 - (bulletins d'échéance disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »).

Par ailleurs, le complément d'impôt éventuellement exigible ressortant de la déclaration annuelle de régularisation n° **3517 AGR CA12 A** (n° CERFA 10968) doit être versé lors du dépôt de celle-ci (cette déclaration est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »).

Les exploitants agricoles sont dispensés du versement d'acomptes lorsque la taxe due au titre du dernier exercice clos, avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure à **1 000 €**.

La TVA est également exigible au vu de la déclaration prévue à la dernière phrase du 1° de l'article 298 bis du CGI (cf. paragraphe a ci-avant) et est versée lors du dépôt de celle-ci, sous déduction éventuelle des acomptes acquittés au titre de la période couverte par cette déclaration.

2° Traitement des périodes intercalaires en cas d'option pour une déclaration selon l'exercice comptable (cf. BOI-TVA-SECT-80-30-60-20).

3° Option pour le dépôt des déclarations trimestrielles ou mensuelles (CGI, art. 1693 bis ; RES N° 2009/57, RES N° 2010/33 au BOI-TVA-SECT-80-30-60-20).

A compter du 1er janvier 2009, les exploitants agricoles peuvent, sur option quinquennale de leur part, acquitter l'impôt au vu de déclarations trimestrielles ou mensuelles indiquant d'une part le montant total des opérations réalisées et d'autre part le détail de leurs opérations taxables.

Cette option qui doit être formulée par lettre recommandée, prend effet à compter du 1er janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée si elle est notifiée avant la date limite de dépôt de la déclaration annuelle CA12 A ou le 1er janvier de l'année suivante si elle est notifiée après cette date. L'option est exercée pour une période de 5 ans. A défaut de renonciation avant le 31 janvier de l'année du retour au régime de la déclaration annuelle, l'option est tacitement reconduite pour une période de 5 ans. Cette renonciation doit être notifiée par lettre recommandée.

Les exploitants agricoles acquittant la TVA au vu de déclarations trimestrielles peuvent également opter pour le dépôt des déclarations de TVA selon une périodicité mensuelle.

II. Régime d'imposition des opérations obligatoirement soumises à la TVA

4943

1. Opérations réalisées par les exploitants agricoles exerçant une activité non agricole imposable selon le régime général

Les agriculteurs qui réalisent des opérations imposables autres que celles visées au II de l'article 298 bis du CGI (cf. n° 4921) sont soumis au régime de droit commun de la TVA. Les opérations correspondantes forment un secteur d'activité distinct au sein de l'exploitation agricole.

Toutefois, lorsque les activités susvisées n'ont qu'un caractère accessoire aux activités agricoles, il est admis que toutes ces activités puissent être confondues et soumises au régime simplifié d'imposition des exploitants agricoles.

Ainsi, les recettes accessoires commerciales et non commerciales passibles de la TVA (y compris les travaux forestiers effectués pour le compte de tiers) réalisées par un exploitant agricole soumis pour ses opérations agricoles au régime simplifié prévu au I de l'article 298 bis du CGI peuvent être imposées à la TVA selon ce régime lorsque le montant total de ses recettes accessoires taxes comprises n'excède pas, au titre de la période annuelle d'imposition, 50 000 € et 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant de l'ensemble de ses activités agricoles, qu'elles soient imposables ou non (CGI, art. 298 bis, III bis).

À l'inverse, lorsque les recettes du secteur non agricole (qui relève des articles 256, 256 bis et 256 A du CGI) excèdent au titre de la période annuelle d'imposition précédente 50 000 € ou 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant des activités agricoles il est admis, dans le souci de faciliter la gestion, qu'elles soient autorisées à confondre toutes leurs activités et à les soumettre au régime général de la TVA sous la réserve, cependant, que les activités agricoles et les activités non agricoles soient économiquement liées.

A compter du 1er janvier 2008, peuvent être imposées selon le régime simplifié prévu au I de l'article 298 bis du CGI, les recettes des activités de production d'électricité d'origine photovoltaïque ou éolienne, passibles de la TVA, réalisées par un exploitant agricole sur son exploitation agricole, lorsque le montant total des recettes provenant de ces activités, majorées des recettes accessoires commerciales et non commerciales susvisées, n'excède pas, au titre de la période annuelle d'imposition précédente, 100 000 € et 50 % du montant des recettes taxes comprises de ses activités agricoles (CGI, art. 298 bis, III bis).

4944

2. Opérations réalisées par les coopératives agricoles (cf. BOI-TVA-SECT-80-40).

a. Les opérations effectuées par les coopératives de production, de transformation, de conservation et de vente de produits agricoles sont passibles de la TVA, à l'exception des rétrocessions qu'elles consentent à leurs sociétaires non assujettis pour les besoins de leur consommation familiale (CGI, art. 257, 3°).

Les opérations concernées s'entendent notamment des ventes, importations, acquisitions intracommunautaires, commissions, courtages, façons, fournitures, cessions, échanges, prestations de services, y compris les services rendus aux sociétaires, rétrocessions aux adhérents en dehors de l'exonération visée ci-dessus.

Les coopératives agricoles sont soumises à la TVA selon le régime général.

b. Coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA). Coopératives d'insémination artificielle (CIA).

Les coopératives en cause sont assujetties de plein droit à la TVA selon les règles du régime simplifié de l'agriculture, dans les mêmes conditions que celles qui, dans le régime applicable antérieurement, avaient exercé l'option pour l'assujettissement.

Les coopératives susvisées bénéficient donc du régime simplifié de l'agriculture pour les opérations qu'elles réalisent conformément à leur objet au bénéfice des sociétaires et dans les limites de leur circonscription territoriale. Elles relèvent du régime général de la TVA pour leurs autres opérations : opérations réalisées au profit de tiers ou en dehors de leur objet statutaire ou des limites de leur circonscription territoriale.

En application de l'article 209 de l'annexe II au CGI, les CUMA et les CIA sont tenues de constituer deux secteurs d'activité distincts : l'un comprenant les activités imposables en application des articles 256 et 256 A du CGI, le second regroupant les activités mentionnées au 7° du II de l'article 298 bis du CGI.

Cependant, elles peuvent soumettre l'ensemble de leurs activités au régime simplifié de l'agriculture si les opérations qui ne bénéficient pas de ce régime n'excèdent pas au titre de la période annuelle d'imposition précédente 50 000 € et 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant des activités agricoles.

À l'inverse, si elles ne désirent pas user de cette possibilité ou lorsque les recettes provenant de ces activités non agricoles taxes comprises sont au titre de la période annuelle d'imposition précédente supérieures à 50 000 € ou excèdent 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant des activités agricoles, elles peuvent soumettre toutes leurs activités, sous réserve qu'elles soient économiquement liées, au régime simplifié ou normal de droit commun de la TVA.

Si elles entendent bénéficier de l'une ou l'autre de ces mesures de simplification, les coopératives doivent en informer le service des impôts dont relève leur lieu d'exploitation principal.

Les mises à disposition de matériels, avec ou sans personnel de conduite, effectuées par les CUMA constituent des locations de matériels relevant du taux normal de 20 % lorsque la coopérative n'assure pas elle-même la conduite et la responsabilité des travaux. Dans le cas contraire et si les conditions juridiques du travail à façon sont remplies, le taux applicable est celui du produit obtenu.

Les opérations d'insémination artificielle réalisées par les CIA au profit d'éleveurs sont passibles du taux réduit de la TVA. En revanche les prestations et les ventes de biens qui ne sont pas directement liées aux opérations d'insémination doivent être soumises au taux normal de 20 %.

4955

3. Opérations réalisées par les syndicats d'étalons (BOI-TVA-SECT-80-10-30-40)

a. Présentation des syndicats d'étalons

Les copropriétés ou syndicats d'étalons sont constitués par des personnes (éleveurs ou non de chevaux) qui acquièrent la propriété en commun d'un étalon en vue de son entretien, de la répartition, au prorata de leur quote-part, des saillies que l'animal est en mesure de faire chaque année (entre 40 et 70 en général) et, le cas échéant, de l'organisation et la vente de saillies supplémentaires et de la réalisation de toute autre opération pouvant être utile à l'exploitation de l'étalon (ex : participation à des compétitions).

b. Règles de TVA applicables aux syndicats d'étalons

Pour ce qui concerne la TVA, il convient de considérer que le syndicat d'étalons est doté d'une personnalité propre distincte de celle de ses membres et de son gérant pour les saillies mises en commun (saillies supplémentaires et gratuites), qu'il soit organisé sous la forme d'une indivision ou d'une société en participation.

1° Régime d'imposition

Dès lors qu'elles sont indissociables du cycle de croissance des chevaux, les saillies revêtent systématiquement pour l'application des règles de TVA un caractère agricole [(1)].

Les syndicats d'étalons relèvent donc du régime de TVA applicable aux exploitants agricoles.

> **Remarque** : Les étalons détenus en copropriété peuvent être affectés à la reproduction tout en exerçant une activité de compétition (chevaux de courses et en particulier les trotteurs, ou chevaux de sport). Les gains de courses réalisés par le syndicat constituent des recettes agricoles imposées au taux normal de la TVA (BOI-TVA-SECT-80-10-30-20). En revanche, les gains de concours hippiques ne sont pas soumis à la TVA.

Les syndicats d'étalons sont obligatoirement imposables selon le régime simplifié agricole lorsque le montant moyen de leurs recettes agricoles calculé sur deux années civiles consécutives excède **46 000 euros hors TVA** (CGI, art. 298 bis, II). L'imposition à la TVA prend effet à compter du 1er janvier de l'année suivante et ce, pour trois années.

> Pour l'appréciation du seuil de 46 000 euros les recettes à retenir s'entendent de toutes les sommes encaissées par le syndicat d'étalons, au cours de l'année civile, en contrepartie de ses opérations agricoles (ex : produit des saillies supplémentaires), augmentées de la valeur des saillies dites gratuites.

Les syndicats d'étalons qui ne sont pas soumis de plein droit au régime simplifié agricole c'est-à-dire qui relèvent du régime du remboursement forfaitaire agricole, peuvent opter pour ce régime dans les conditions prévues au III de l'article 298 bis du CGI.

À défaut, ils sont dispensés du paiement de la TVA et des obligations qui incombent aux assujettis.

En revanche, ils ne peuvent pas bénéficier du remboursement forfaitaire agricole à raison des opérations de saillie. En effet, les saillies sont considérées comme des opérations à façon. Or, les opérations à façon constituent des prestations de services (CGI, art. 256, IV-1°) et n'ouvrent donc pas droit au remboursement forfaitaire agricole [(2)].

> [(1)] Il est rappelé qu'en matière d'impôts directs, l'activité de reproduction non rattachée à une exploitation agricole relève par nature de la catégorie des bénéfices non commerciaux sauf si les droits indivis sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une exploitation agricole, les profits relevant alors, selon le cas de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou de celle des bénéfices agricoles.

[2] Seules les ventes ou les livraisons de produits provenant des activités agricoles et réalisées à destination de tiers ouvrent droit au remboursement forfaitaire agricole.

Les activités non agricoles réalisées le cas échéant par le syndicat d'étalons sont normalement imposées à la TVA selon le régime général. Elles forment un secteur d'activité distinct au sein de l'activité agricole.

Toutefois, lorsque ces activités ne présentent qu'un caractère accessoire aux activités agricoles, elles peuvent être rattachées aux activités agricoles imposées selon le régime simplifié agricole.

Elles sont considérées comme accessoires lorsque leur montant total n'excède pas au titre de l'année civile précédente **50 000 €** et 30 % du montant des recettes taxes comprises provenant des activités agricoles (CGI, art. 298 bis, III bis).

4956

4. Activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques (BOI-TVA-SECT-80-10-30-20)

Les activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation à l'exclusion des activités de spectacles constituent des activités agricoles à compter du 1er janvier 2004.

a. Règles de TVA résultant de l'élargissement de la notion d'activité agricole dans le secteur hippique.

1° L'exploitation des chevaux de course (BOI-TVA-SECT-80-10-30-20).

Les activités d'entraînement, de préparation et de prise en pension d'équidés exercées ensemble ou séparément constituent des activités agricoles. Constituent notamment des activités d'entraînement et de préparation les activités de pré-débourrage et de dressage de l'équidé.

Elles sont donc à ce titre soumises au régime de la TVA agricole et au taux normal de la TVA.

Lorsqu'ils sont perçus par un propriétaire éleveur avec ou sans sol, les gains de courses sont d'ores et déjà soumis à la TVA selon les modalités du régime agricole. Aucune modification n'intervient à leur égard. En conséquence, lorsqu'ils sont taxés, ces gains sont, à compter du 1er janvier 2013, soumis au taux normal de la TVA (art. 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 abrogeant l'article 278 ter du CGI).

2° Les centres équestres (BOI-TVA-SECT-80-10-30-30)

Les activités relevant du régime agricole de la TVA sont désormais :

- les activités dites de « préparation » : activités d'enseignement de l'équitation, de prise en pension de chevaux, de leur location à des fins de promenades ou de randonnées, prestation de dressage (débourrage notamment) et d'entraînement, activité de préparation des chevaux en vue de leur exploitation dans le cadre d'une pratique sportive, etc.

- les ventes : les ventes de chevaux et les commissions y afférentes ainsi que les ventes de fumiers déjà soumises au taux réduit de 10 % sur le fondement de l'article 278 bis du CGI, qui relèvent des modalités du régime agricole.

Les activités qui restent soumises à la TVA selon le régime général sont les activités de ventes de produits (denrées alimentaires, objets divers, etc.) autres que celles visées ci-dessus, les activités de location d'objets divers aux cavaliers, les prestations de restauration et d'hébergement. Elles sont donc soumises au taux de TVA qui leur est propre. Toutefois, conformément aux dispositions du III bis de l'article 298 bis du CGI, ces activités accessoires assurées par des centres équestres qui ont une activité principale agricole peuvent être soumises à la TVA selon les modalités du régime agricole si le montant des recettes qu'elles génèrent ne dépasse pas 50 000 € et 30 % du montant des recettes toutes taxes comprises issues des activités agricoles.

Remarque : les centres équestres exploités sous forme associative dont le caractère non lucratif est établi en application des dispositions du 7 de l'article 261 du CGI ne sont pas soumis aux impôts commerciaux.

Pour plus de précisions sur les règles de TVA applicables aux centre équestres, voir BOI-TVA-SECT-80-10-30-30.

3° Cas des activités équestres exercées par un éleveur ou un agriculteur soumis à la TVA agricole pour son activité principale.

Les activités d'enseignement de l'équitation, prise en pension de chevaux, de location d'équidés à des fins de ballades ou de randonnées, de dressage qui constituent des activités agricoles soumises au taux normal de la TVA ne doivent pas être considérées comme accessoires à l'activité principale mais comme une composante de cette activité. En conséquence, les recettes qui en proviennent sont

déclarées selon les modalités du régime de la TVA agricole.

b. Conséquences sur les régimes déclaratifs

En application de l'article 298 bis du CGI, les redevables concernés sont placés sous le régime simplifié de l'agriculture (RSA) lorsqu'ils entrent dans l'un des cas d'imposition de plein droit à ce régime tels qu'ils sont énumérés par le II de l'article 298 bis du CGI, ou lorsque, à défaut, ils ont opté pour ce régime.

À défaut, les exploitants concernés relèvent du remboursement forfaitaire en application du I de l'article 298 bis du CGI. Toutefois, les opérations considérées comme relevant désormais de l'exercice d'une activité agricole étant des prestations de services, elles ne sont pas éligibles au remboursement forfaitaire.

4956

5. Taux applicables aux activités hippiques (BOI-TVA-SECT-80-10-30-50)

a. Le taux de 2,1 %

Le taux de 2,10 % prévu à l'article 281 sexies du code général des impôts (CGI) est applicable en cas de vente de ces équidés immédiatement destinés à la boucherie à des personnes non assujetties à la TVA (particuliers, collectivités locales) ou à des exploitants agricoles soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole.

b. Le taux de 5,5 %

Le taux de 5,5 % est applicable :

- aux animations, activités de démonstration et visites des installations sportives aux fins de découverte et de familiarisation avec l'environnement équestre ;

- à l'accès au centre à des fins d'utilisation des installations à caractère sportif des établissements équestres (manège, carrière, parcours, écurie et équipements sportifs recensés en application de l'article L. 312-2 du code du sport).

c. Le taux de 10 %

Le taux de 10 % prévu au 3° de l'article 278 bis du CGI est applicable :

- aux ventes d'étalons, de parts d'étalon en indivision ou de femelles à des fins reproductives, y compris leurs prises en pension, ainsi que les opérations de monte ou de saillie (BOI-TVA-SECT-80 au II-A § 80), les ventes de doses (paillettes) et d'embryons et les opérations de poulinage (sans intervention d'un vétérinaire) ;

- aux cessions entre assujettis d'équidés morts ou vifs immédiatement destinés à la boucherie ou à la charcuterie ;

- aux ventes, aux locations, au pré-débourrage, au débourrage et aux prises en pension d'équidés destinés à être utilisés dans la production agricole, sylvicole ou piscicole.

d. Le taux de 20 %

Relèvent donc du taux normal l'ensemble des opérations se rapportant aux équidés (l'entrainement , le pré-débourrage, le débourrage, le dressage, les prises en pension, les locations d'équidés à des fins de promenades ou de randonnées, etc.) à l'exception de celles visées ci-dessus.

Chapitre 2 : Régime du remboursement forfaitaire

(BOI-TVA-SECT-80-60)

4957

L'article 298 bis du CGI pose le principe que, pour leurs opérations agricoles, les exploitants agricoles, bien que considérés comme des assujettis au sens des articles 256, 256 bis et 256 A du CGI sont placés sous le régime du remboursement forfaitaire.

Il s'ensuit que pour ceux d'entre eux, qui ne sont pas soumis obligatoirement à l'imposition à la TVA d'après le régime simplifié d'imposition qui leur est propre, ou qui n'ont pas opté pour cette imposition, le régime du remboursement forfaitaire est le régime de droit commun.

Ce remboursement, qui a pour objet de compenser forfaitairement la charge de la TVA ayant grevé les approvisionnements et les investissements de ces exploitants ainsi que les services qui leur sont

rendus, est prévu par les articles 298 quater et 298 quinquies du CGI.

Les articles 263, 265, 266 et 267 bis de l'annexe II au CGI fixent les conditions d'application du remboursement (qui sont détaillées par ailleurs au BOI-TVA-SECT-80-60).

A. Champ d'application

4958

Le champ d'application du remboursement forfaitaire procède du partage des activités agricoles en deux grands secteurs : le secteur particulier réservé aux opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie, et le secteur général comprenant les autres activités.

I. Régime général

(BOI-TVA-SECT-80-60-10)

4959

Les livraisons de produits agricoles autres que les animaux vivants de boucherie et de charcuterie ouvrent droit au remboursement forfaitaire à condition :

- que l'agriculteur (y compris les pêcheurs professionnels en eau douce) qui réalise des livraisons de produits agricoles ne soit pas imposé à la TVA, soit à titre obligatoire, soit sur option, sous le régime simplifié prévu à l'article 298 bis du CGI (cf. n^{os} 4923 et suiv.) ;

- que les livraisons portent sur des produits provenant de la propre exploitation de l'agriculteur et soient réalisées à destination des tiers[(1)] ;

- que les livraisons de ces produits soient réalisées :

• en France, à un assujetti redevable de la TVA au titre de ces mêmes produits[(2),]

• dans un autre État membre de la Communauté européenne :

- à un assujetti redevable de la TVA dans l'État membre d'arrivée des produits ;

- à un exploitant agricole qui bénéficie dans l'État membre d'arrivée du régime forfaitaire des producteurs agricoles ;

- à une personne morale non assujettie ou à un assujetti qui ne réalise que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, qui effectue des acquisitions intracommunautaires taxables, de plein droit ou sur option, dans l'État membre d'arrivée des produits[(3)].

[(1)]. Ces opérations ouvrent seules droit au remboursement forfaitaire. Toutes les autres opérations que peuvent effectuer les exploitants agricoles (services, façons, locations...) sont exclues du remboursement forfaitaire. Il en est de même des produits que l'exploitant agricole utilise pour ses propres besoins, ceux de son exploitation agricole ou pour une activité autre qu'agricole.

[(2)]. Cette condition de vente en France à des redevables de la TVA exclut notamment du remboursement forfaitaire toute vente à des particuliers (que ce soit sur les marchés ou à partir de l'exploitation agricole) ou à d'autres agriculteurs eux-mêmes soumis au remboursement forfaitaire agricole.

[(3)]. En pratique, le remboursement forfaitaire agricole est accordé pour les livraisons intracommunautaires effectuées au profit d'un acquéreur qui a fourni son numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre de la Communauté européenne. Ce numéro doit figurer sur les factures délivrées par l'exploitant agricole qui a procédé à la vente.

• à l'exportation.

II. Régime applicable aux livraisons d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie par les exploitants agricoles non redevables de la TVA

(CGI, art. 298 quater et 298 quinquies ; BOI-TVA-SECT-80-60-20)

4960

Aux termes des articles 298 quater et 298 quinquies du CGI, le remboursement est accordé dans les cas suivants au titre des livraisons d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie, définis par l'article 65 A de l'annexe III au CGI réalisées par un agriculteur soumis à ce régime.

1. Livraisons en France :

- à un assujetti redevable de la taxe lors de la vente des mêmes animaux ;

- en vue de l'abattage, à un chevillard ou à un boucher ;

- à un exploitant lui-même soumis au remboursement forfaitaire lorsque celui-ci destine les animaux aux opérations susvisées.

2. Livraisons dans un autre État membre de la Communauté européenne :

- à un assujetti redevable ;

- à un exploitant agricole soumis au régime forfaitaire des producteurs agricoles ;

- ou à une personne morale non assujettie lorsque celle-ci réalise des acquisitions intracommunautaires imposables dans l'État membre de la Communauté européenne où arrive le bien expédié ou transporté.

Il en va de même des livraisons à une personne assujettie dans un autre État membre de la Communauté européenne mais qui ne réalise que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction lorsque celle-ci effectue des acquisitions intracommunautaires taxables.

3. À l'exportation à destination des pays et territoires tiers à la Communauté européenne

4961

Le remboursement forfaitaire n'est pas accordé pour ce qui concerne les livraisons d'animaux vivants réalisées par des personnes qui n'ont pas la qualité d'exploitant agricole, ou par des exploitants agricoles à d'autres destinations que celles énumérées plus haut (vente à des particuliers).

Les livraisons portant sur des animaux qui ont été importés ne sont pas retenues pour le décompte du remboursement forfaitaire.

Remarque : les acquisitions intracommunautaires portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie constituent des opérations commerciales qui entraînent la soumission de plein droit des personnes qui effectuent ces opérations au régime simplifié agricole (CGI, art. 298 bis, II-3° et 4°).

III. Extinction d'une dette de salaire différé par remise de cheptel

4962

L'exploitant qui, de son vivant, remet à l'aide familial agricole tout ou partie de son cheptel à l'occasion d'une donation-partage, peut, sous certaines conditions, bénéficier du remboursement forfaitaire (BOI-TVA-SECT-80-30-20-10).

B. Fait générateur et assiette

I. Fait générateur

(BOI-TVA-SECT-80-60-10-30)

4963

Les **encaissements perçus** pendant la période couverte par le remboursement forfaitaire ouvrent droit à ce remboursement, quelle que soit la date des livraisons.

Toutefois, en cas de ventes impayées de produits agricoles, une décision ministérielle du 10 mai 1982 accorde le bénéfice du remboursement forfaitaire lorsque l'irrécouvrabilité, totale ou partielle, est établie dans le cadre d'une procédure de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire et que l'agriculteur créancier présente un certificat du syndic attestant le montant de la créance définitivement impayée.

II. Assiette

(BOI-TVA-SECT-80-60-10-20)

4964

1. Règle générale.

Le remboursement forfaitaire est liquidé en principe sur le montant net des encaissements perçus par l'agriculteur, correspondant aux ventes et livraisons qui ouvrent droit à ce remboursement (CGI, ann. II, art. 263 et s.). Il ne s'applique pas aux autres sommes et notamment aux subventions. Il convient donc de déduire éventuellement les commissions et taxes se rapportant aux produits vendus.

4965

2. Cas particuliers.

a. Livraisons effectuées par un agriculteur « naisseur » à un « éleveur » bénéficiaire du remboursement forfaitaire (BOI-TVA-SECT-80-60-20).

Le naisseur perçoit le remboursement forfaitaire sur le montant de ses livraisons à l'éleveur.

Toutefois le remboursement est subordonné à la délivrance, par l'éleveur, de l'attestation récapitulative annuelle (cf. n° 4969). Or, l'éleveur ne peut établir des attestations que dans la limite de celles qu'il a lui-même reçues de ses clients au titre de ses propres livraisons. Lorsque, exceptionnellement, les achats d'animaux sont, au cours d'une année, supérieurs aux ventes, l'excédent, qui ne doit pas figurer sur l'attestation, peut être reporté sur l'année suivante.

L'éleveur perçoit également le remboursement forfaitaire mais sur la différence entre les encaissements qu'il a réalisés (au titre de ses livraisons ouvrant droit au remboursement forfaitaire) et les paiements faits au naisseur, sans qu'il s'agisse obligatoirement des mêmes animaux revendus.

b. Indemnités versées aux producteurs de lait qui s'engagent définitivement à abandonner la production laitière.

Les indemnités constantes ou dégressives de cessation de production laitière ne sont pas imposées à la TVA. Il n'est donc pas tenu compte de l'encaissement de ces primes pour calculer le montant du remboursement forfaitaire.

C. Taux du remboursement forfaitaire

(CGI, art. 298 quater I et I bis modifié par l'article 10 de la loi de finances pour 2014 ; BOI-TVA-SECT-80-60-10-40)

4966

Les taux du remboursement forfaitaire diffèrent selon la nature des produits agricoles.

En application du I bis de l'article 298 quater du CGI, le taux du remboursement forfaitaire est fixé pour les ventes faites à compter du 1er janvier 2014 :

- à **5,59 %** pour le lait, les animaux de basse-cour, les œufs, les animaux de boucherie et de charcuterie définis par décret, ainsi que les céréales, les graines oléagineuses et les protéagineux mentionnés à l'annexe I du règlement (CE) 73/2009 du conseil du 19 janvier 2009 ;

- à **4,43 %** pour les autres produits.

D. Obligations

I. Facturation des opérations

4967

L'article 289 du CGI impose une obligation fiscale de facturation à tous les assujettis y compris aux exploitants agricoles soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole.

Le fait que les opérations réalisées n'ouvrent pas droit au remboursement forfaitaire prévu aux articles 298 quater ou 298 quinquies du CGI n'a pas pour effet de dispenser l'exploitant agricole de l'obligation de facturation à laquelle il est soumis.

Cette obligation de facturation s'applique aux ventes internes et aux ventes à destination d'un autre État.

Remarque : pour ce qui concerne les mentions qui doivent figurer sur les factures, il convient de se reporter aux n[os] 4800 et suiv.

Au cas particulier, s'agissant d'exploitants agricoles non redevables de la TVA, le taux et le montant de la taxe ne

doivent pas figurer sur la facture.

En raison des usages particuliers de l'agriculture, il est admis que les clients des exploitants agricoles (coopératives agricoles ou autres entreprises) puissent rédiger matériellement les factures que ces derniers doivent établir.

II. Obligations relatives au remboursement forfaitaire

4968

Le remboursement forfaitaire est subordonné au respect d'un certain nombre d'obligations de la part des acheteurs et des agriculteurs.

1. Obligations incombant aux acheteurs (BOI-TVA-SECT-80-60-10-50).

4969

Les personnes assujetties à la TVA qui réalisent des achats ouvrant droit au remboursement forfaitaire doivent délivrer aux exploitants agricoles :

- lors du versement du prix ou d'un acompte, un bulletin d'achat ou un bon de livraison (CGI, ann. II, art. 265) ; La contexture du bulletin d'achat ou du bon de livraison est fixée par l'administration. Un modèle de bulletin d'achat est accessible au BOI-LETTRE-000085.

- au début de chaque année, une attestation récapitulative des paiements effectués au cours de l'année civile précédente. Un modèle d'attestation annuelle est accessible au BOI-LETTRE-000086.

Ces obligations s'appliquent aux commissionnaires désormais assimilés à des acheteurs revendeurs et qui doivent délivrer les documents susvisés aux exploitants agricoles bénéficiant du remboursement forfaitaire (CGI, art. 290 bis, 1er et 2e alinéas).

Ces obligations ne concernent pas les particuliers qui achètent des boissons passibles d'un droit de circulation ou de consommation.

2. Formalités incombant aux exploitants agricoles (BOI-TVA-SECT-80-60-10-50).

4970

Pour obtenir le remboursement forfaitaire, les exploitants agricoles doivent établir une déclaration annuelle (imprimé n° **3520** -n° CERFA 10158 - disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») récapitulant les encaissements se rapportant aux ventes ou livraisons de produits agricoles de l'année précédente ouvrant droit au remboursement forfaitaire[(1)].

(1). La demande relative aux opérations réalisées au cours d'une année donnée peut être déposée jusqu'au 31 décembre de l'année suivante (CGI, art. 298 quater, III).

Le remboursement forfaitaire est liquidé, au vu de la demande, par le service des impôts, et son montant est viré au compte du bénéficiaire par le Trésor public.

L'article 266 de l'annexe II au CGI prévoit que la déclaration doit mentionner : les livraisons en France, les livraisons donnant lieu à expédition ou transport dans un autre État membre de la Communauté européenne à destination d'assujettis ou de personnes morales non assujetties qui réalisent des acquisitions intracommunautaires imposables dans cet État, et les exportations.

À cette déclaration, les exploitants agricoles doivent joindre les attestations annuelles d'achats établies par leurs clients français, et les doubles des documents justifiant l'exportation.

En ce qui concerne leurs livraisons intracommunautaires, les exploitants agricoles n'ont pas à exiger d'attestations annuelles de leurs clients. Le montant des encaissements provenant de ces livraisons ouvrant droit au remboursement forfaitaire est justifié par les doubles des factures relatives à ces livraisons qui ont fait l'objet d'un paiement.

Lors du dépôt de la demande de remboursement, les exploitants agricoles sont autorisés à ne fournir qu'un relevé des factures correspondant à ces livraisons. Ce relevé doit comporter les numéros des factures, l'identification exacte des clients (nom ou raison sociale, adresse et numéro éventuel d'identification à la TVA) ainsi que le montant des livraisons ayant donné lieu à paiement.

L'exploitant agricole doit néanmoins être en mesure de présenter les doubles des factures à toute demande de l'administration et de justifier de l'expédition réelle des produits dans un autre État membre à toute demande de l'administration.

Enfin les exploitants agricoles qui effectuent des échanges intracommunautaires sont soumis aux règles communes concernant la déclaration d'échanges de biens.

Remarques :

1. Numéro d'identification.

4971

Les exploitants agricoles qui réalisent des livraisons intracommunautaires doivent demander au service des impôts dont ils dépendent un numéro d'identification à la TVA. Mais l'attention est appelée sur le fait que si un exploitant agricole acquiert des biens en exonération de taxe dans un autre État de la Communauté européenne en se prévalant de son numéro d'identification, il doit alors acquitter la TVA en France même lorsque le montant de son acquisition n'excède pas le seuil annuel de 10 000 € (CGI, art. 256 bis).

2. Déclaration des acquisitions intracommunautaires.

4972

Les exploitants agricoles dont les acquisitions intracommunautaires sont soumises à la TVA (achats supérieurs à **10 000 €**, option, présentation du numéro d'identification) liquident et déclarent la taxe due sur leurs acquisitions intracommunautaires sur des formulaires modèle n° **3310 CA 3** - n° CERFA 10963 - (formulaire disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »).

Ceux qui procèdent régulièrement à des acquisitions intracommunautaires doivent déposer leurs déclarations selon le calendrier utile prévu à l'article 39 de l'annexe IV au CGI.

En cas d'acquisitions occasionnelles, la déclaration n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) doit être déposée au plus tard le 24 du mois suivant celui de l'exigibilité de la TVA due sur l'acquisition intracommunautaire.

Il est rappelé que les véhicules et appareils agricoles ou forestiers visés à l'article R. 311-1 du code de la route ne sont pas soumis au régime des moyens de transport neufs prévu à l'article 298 sexies du CGI. Ils sont donc soumis au régime de droit commun des acquisitions intracommunautaires.

Titre 3 : Produits pétroliers

(BOI-TVA-SECT-10)

Chapitre 1 : Champ d'application

4980

Le régime spécial concerne les produits pétroliers et assimilés qui sont énumérés au tableau B de l'article 265 du code des douanes ; il s'agit principalement du pétrole brut, des hydrocarbures naturels et des produits issus de la distillation du pétrole (butane, propane, essences, fiouls, gazole, bitumes, etc.), et, à compter du 1er janvier 2007, du superéthanol E85 destiné à être utilisé comme carburant.

Ce régime est défini par les articles 298 et 1695 du CGI.

Chapitre 2 : Base d'imposition, fait générateur et exigibilité

4981

Les produits pétroliers livrés à la consommation sont considérés comme importés et soumis par le service des douanes aux droits et taxes dont la perception incombe à cette administration. Les opérations postérieures à la mise à la consommation relèvent de la DGFIP.

A. Au moment de la mise à la consommation

(CGI, art. 298, 1 et 2)

La mise à la consommation des produits pétroliers constitue le fait générateur de la TVA et détermine

son exigibilité.

La valeur imposable lors de la mise à la consommation est fixée forfaitairement, pour chaque quadrimestre, par décision du directeur général des douanes et des droits indirects, sur proposition du directeur des carburants. Cette valeur peut être révisée, au cours du quadrimestre, dans le cas où les prix C.A.F. des produits pétroliers accusent une variation en plus ou moins, supérieure ou égale à 10 % par rapport au prix ayant servi de base de calcul à cette valeur.

Ces opérations sont du ressort de la direction générale des douanes et droits indirects.

B. Après la mise à la consommation

Le fait générateur est déterminé selon les règles du droit commun. Les opérations de livraison, commission, courtage portant sur les produits pétroliers après leur mise à la consommation sont soumises à la TVA sur le prix total.

Chapitre 3 : Taux

4982

La TVA est perçue au taux de 20 % sur les opérations portant sur les produits pétroliers énumérés au tableau B de l'article 265 du code des douanes.

Les mêmes produits livrés en Corse sont taxés au taux particulier de 13 % (cf. n° 4861). Ils sont exonérés dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (cf. n° 4866).

Chapitre 4 : Déductions et régime suspensif

(BOI-TVA-SECT-10-30)

4983

Avant la mise à la consommation, les importations de matières premières, les ventes entre raffineurs, les livraisons du matériel à l'industrie du raffinage sont normalement passibles de la TVA. Compte tenu cependant des particularités propres à l'industrie pétrolière, un système de suspension de taxe diffère l'exigibilité de la TVA sur certaines opérations jusqu'à la mise à la consommation.

A. Avant la mise à la consommation

4984

Seuls, les transports réalisés autrement que par pipe-line sont soumis à la TVA.

De même sont imposables, les opérations qui ne portent pas directement sur les produits pétroliers : livraisons de matériels et installations, services de gardiennage, etc.

B. Au moment de la mise à la consommation

4985

De la TVA due au moment de la mise à la consommation, les industriels déduisent dans les conditions de droit commun, la TVA afférente aux éléments constitutifs de leur prix de revient et qui a été acquittée auprès du service des douanes.

C. Après la mise à la consommation

I. Modalités du droit à déduction

4986

La TVA acquittée au moment de la mise à la consommation et qui figure sur les quittances remises par le service des douanes est déductible de la TVA afférente à la première livraison faite après la mise à la consommation. Cette déduction s'opère sur la taxe due par l'entreprise au titre du mois au cours duquel la mise à la consommation a été effectuée.

À compter du 1er janvier 1993, les acquisitions intracommunautaires sont ajoutées au nombre des opérations ouvrant droit à déduction (achats, importations, livraisons et services).

Les opérations ultérieures sont normalement soumises à la TVA sous déduction dans les conditions de droit commun, de la taxe qui a grevé les éléments constitutifs du prix.

II. Exercice du droit à déduction

(CGI, art. 298, 4)

4987

Le 4 de l'article 298 du CGI autorise la déduction de la TVA qui a grevé les achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services (transport par exemple) portant sur les produits pétroliers à l'exception de ceux qui sont expressément cités par cet article.

Ainsi, **ouvrent notamment droit à déduction** :

- tous les produits pétroliers utilisés comme combustibles ;

- les produits pétroliers utilisés pour la lubrification des véhicules et engins ouvrant droit à déduction de la taxe (camions, camionnettes, véhicules ou engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite, etc., engins de travaux publics, ainsi que pompes, moteurs fixes, compresseurs, etc.) y compris lorsqu'ils sont pris en location ;

- les carburéacteurs consommés dans des aéronefs et engins ouvrant droit à déduction de la taxe, y compris lorsqu'ils sont pris en location, c'est-à-dire :

  • dans les aéronefs ou engins acquis par les entreprises de transports publics de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports,
  • dans les aéronefs conçus pour le transport du fret (avions-cargos, notamment) et les hélicoptères utilisés de façon constante par les entreprises spécialisées, soit pour la manutention de matériel, soit pour le transport d'ouvriers ou de techniciens de tierces entreprises,
  • dans les aéronefs ou engins affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.

En revanche, demeure exclue du droit à déduction la TVA afférente aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services portant sur :

- les essences utilisées comme carburants mentionnées au tableau B de l'article 265 du code des douanes à l'exception de celles utilisées pour les essais effectués pour les besoins de la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur. L'exclusion du droit à déduction concerne notamment l'essence normale, le supercarburant, avec ou sans plomb, et l'essence d'aviation. L'exclusion s'applique aux essences consommées dans tous les véhicules et engins à moteur, que ceux-ci ouvrent droit ou non à déduction de la taxe. Elle est également applicable aux véhicules et engins pris en location, que le preneur puisse déduire ou non la taxe relative à cette location.

- les gaz de pétrole et autres hydrocarbures présentés à l'état gazeux (position 27.11.29 du tarif des douanes) et le pétrole lampant (position 27.10.00.55 du tarif des douanes) utilisés comme carburants, dans la limite de 50 % de son montant, lorsque ces produits sont utilisés pour des véhicules et engins exclus du droit à déduction ainsi que pour des véhicules et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location (CGI, art. 298, 4-1°-c) ;

- les carburéacteurs relevant du code NC 27-10-00 et repris au tableau B de l'article 265 du code des douanes utilisés pour les aéronefs et engins exclus du droit à déduction ainsi que pour les aéronefs et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location. Ainsi, aucune déduction ne peut être exercée pour les carburéacteurs consommés dans des avions de tourisme ou d'affaires, des hélicoptères, même s'ils sont utilisés pour des opérations de photographie, prises de vues, publicité, relevés topographiques ou géodésiques.

- les produits pétroliers utilisés pour la lubrification des véhicules et engins exclus du droit à déduction ainsi que des véhicules et engins pris en location quand le preneur ne peut pas déduire la taxe relative à cette location.

• Cas des gazoles et du superéthanol E85 utilisés comme carburants

La TVA relative aux gazoles utilisés comme carburants pour les véhicules et engins ouvrant droit à déduction ou pris en location lorsque le preneur peut déduire la taxe afférente à la location est

déductible dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, les entreprises peuvent déduire une quote-part égale à 80 % du montant de la TVA afférente aux achats, importations, acquisitions intracommunautaires, livraisons et services portant sur les gazoles, et à compter du 1er janvier 2007 le superéthanol E85, utilisés comme carburant pour les véhicules et engins exclus du droit à déduction ainsi que pour ceux pris en location lorsque le preneur ne peut déduire la taxe relative à cette location (CGI, art. 298, 4-1°-b).

La taxe afférente aux gazoles et, à compter du 1er janvier 2007, au superéthanol E85 utilisés lors des essais indispensables à la fabrication de moteurs ou d'engins à moteur est déductible en totalité, quelle que soit la situation, au regard du droit à déduction, des véhicules ou engins dans lesquels ces gazoles sont utilisés (CGI, art. 298, 4-1°-b).

• Cas des gaz de pétrole liquéfiés et du gaz naturel utilisés comme carburants

La TVA relative aux gaz de pétrole liquéfiés et au gaz naturel utilisés comme carburants est intégralement déductible. Ces dispositions s'appliquent également aux GPL et gaz naturel utilisés comme carburants pour les véhicules ou leur location exclus du droit à déduction à compter du 1er janvier 1998 (CGI, art. 298, 4-1°).

Les limitations du droit à déduction exposées ci-dessus ne s'appliquent pas lorsque les produits sont ultérieurement livrés ou vendus en l'état ou sous forme d'autres produits pétroliers.

Titre 4 : Cinéma

(BOI-TVA-SECT-20)

4990

L'industrie cinématographique est soumise en principe aux règles de droit commun pour l'application de la TVA.

Des règles particulières sont cependant applicables en matière de TVA afin de tenir compte des spécificités de l'industrie cinématographique (cf. BOI-TVA-SECT-20).

Titre 5 : Régime de la presse et de ses fournisseurs

(CGI, art. 298 septies à 298 terdecies ; BOI-TVA-SECT-40)

4991

Les livraisons de publications de presse sont soumises à la TVA.

Le taux de la TVA applicable à l'ensemble des publications de presse est fixé à 2,10 % dans les départements de la France métropolitaine et à 1,05 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Le taux de TVA applicable aux services de presse en ligne reconnus comme tels en application de l'article 1er de la loi n° 86-897 du 1er août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse est le taux particulier de 2,10 %. Ce taux est applicable aux opérations pour lesquelles la TVA est exigible à compter du 1er février 2014. En ce qui concerne le régime de TVA applicable aux services de presse en ligne, cf. BOI-TVA-SECT-40-40.

Par ailleurs, les fournitures de biens et services aux entreprises de presse sont soumises à la TVA (cf. n° 5000).

Remarque : l'article 298 nonies du CGI précise que les règles d'exigibilité prévues au d du 2 de l'article 269 du CGI s'appliquent également aux acquisitions intracommunautaires de publications et papiers de presse.

Chapitre 1 : Régime des éditeurs de publications

A. Quotidiens et publications de presse assimilées

(BOI-TVA-SECT-40-10-10 et BOI-TVA-SECT-40-10-20)

4992

Les livraisons, commissions et courtages portant sur les publications de presse qui remplissent les conditions prévues aux articles 72 ou 73 de l'annexe III au CGI, sont soumis à la TVA au taux de 2,10 % dans les départements métropolitains y compris la Corse, et de 1,05 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (CGI, art. 298 septies).

Pour bénéficier de ce régime, les publications doivent avoir obtenu un numéro d'inscription à la commission paritaire des publications et agences de presse et une décision favorable du directeur des services fiscaux prise sur demande des éditeurs intéressés.

Les publications hippiques, et notamment les journaux de pronostics de courses hippiques, bénéficient de l'application du taux de 2,10 % de la TVA si au moins 50 % de leur surface est composée d'information présentant un caractère d'intérêt général au sens du 1° de l'article 72 de l'annexe III au CGI. Les articles de forme rédactionnelle sont décomptés au titre de l'intérêt général, à l'exclusion de la publicité rédactionnelle. Les informations présentées sous la forme de tableaux, de listes ou de graphiques sont présumées dépourvues d'intérêt général excepté lorsque ces tableaux, listes ou graphiques sont assortis d'un ajout rédactionnel significatif sous forme de commentaires à concurrence d'au moins un tiers de leur surface et sous réserve que le rattachement soit indiscutable.

Lorsqu'une publication remplissant les conditions mentionnées au premier alinéa du **n° 4992** est comprise dans une offre composite pour un prix forfaitaire comprenant l'accès à un contenu numérique ayant une cohérence éditoriale avec cette publication, les taux réduits mentionnés à cet alinéa s'appliquent à hauteur fixée par voie réglementaire (CGI, art. 298 septies ; CGI, annexe III, art. 73-0 A).

B. Publications des organismes à but non lucratif et par les collectivités publiques et leurs établissements publics

(BOI-TVA-SECT-40-30)

I. Écrits périodiques constituant des publications de presse

4993

Il s'agit des publications d'organismes à but non lucratif ou de collectivités publiques[1] qui ont obtenu un certificat d'inscription en commission paritaire des publications et agences de presse, soit au titre de l'article 72 de l'annexe III au CGI, soit au titre de l'article 73 de l'annexe III au CGI.

[1]. Sous réserve pour ces dernières de l'application éventuelle des dispositions de l'article 256 B du CGI qui place hors champ d'application de la TVA les activités effectuées par les administrations de l'État et les établissements publics dans le cadre de leurs prérogatives de puissance publique.

Ces publications sont soumises à la TVA dans les conditions exposées ci-dessus au n° 4992, dans la mesure où elles remplissent effectivement, après leur inscription à la commission paritaire, les conditions réglementaires reprises aux articles 72 ou 73 de l'annexe III au CGI.

II. Écrits périodiques ne constituant pas des publications de presse

4993-1

Les opérations de vente, commission et courtage portant sur les annuaires et les écrits périodiques ne constituant pas des publications de presse au sens de l'article 298 septies du CGI éditées par des organismes à but non lucratif, sont exonérées de la TVA à la double condition :

- qu'ils soient édités par les collectivités publiques ou par leurs établissements publics ou par des organismes à but non lucratif ;

- que la publicité et les annonces ne couvrent pas plus des deux tiers de la surface totale de la

publication et que l'ensemble des annonces ou de la publicité d'un même annonceur dans l'année ne soit pas supérieure au dixième de la surface totale des numéros parus dans cette année.

C. Publications non exonérées ou n'ayant pas le caractère de publications de presse

4994

Les publications n'ayant pas le caractère de publications de presse, autres que celles éditées par des organismes sans but lucratif, sont passibles du taux normal de la TVA, ou du taux réduit si elles répondent à la définition fiscale du livre. Elles sont soumises au taux normal lorsqu'elles sont frappées de deux des interdictions tendant à la protection des mineurs (cf. n° 4533).

D. Opérations autres que les livraisons de publications au numéro ou par abonnement

4995

Les recettes de publicité ou provenant d'annonces sont soumises au taux de 20 % de la TVA. La cession et la rétrocession d'éléments d'information relèvent du taux réduit lorsqu'elles sont faites par une entreprise de presse à une autre entreprise de presse en vue de l'édition de publications qui ont obtenu le bénéfice des allègements fiscaux. Ce taux ne s'applique pas aux cessions et rétrocessions d'articles publicitaires.

En ce qui concerne les « tirages à part », ils sont imposables au même taux que les publications dont ils portent le titre.

Les recueils d'invendus suivent, en principe, le régime de la publication si leur vente n'a qu'un caractère accessoire et s'ils sont constitués exclusivement d'invendus.

Les bouillons de presse destinés à la lecture bénéficient du même régime que les publications dont ils émanent. Ceux qui sont considérés comme matière de récupération sont exonérés, sauf si le vendeur est imposable de droit ou sur autorisation à la TVA.

E. Paiement de la TVA

4996

Pour les ventes de publications de presse, l'exigibilité de la TVA est constituée par l'encaissement des acomptes ou du prix. Pour les autres opérations, l'exigibilité est, selon les règles habituelles, constituée, soit par l'encaissement, soit par la livraison.

Des mesures de tempérament ont été accordées aux publications françaises en provenance ou à destination des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Par ailleurs, les éditeurs et vendeurs de publications de presse acquittent la TVA sur l'intégralité du prix de vente au public.

F. Déductions

4997

Les éditeurs de presse exercent leurs droits à déduction dans les conditions de droit commun.

À noter toutefois qu'il a été admis de ne pas soumettre à la taxe la livraison à soi-même des exemplaires distribués gratuitement lorsque l'importance du tirage, par rapport au nombre des exemplaires vendus, peut être considéré comme répondant aux besoins de la promotion de la revue.

Il en est ainsi lorsque le tirage de la publication ne dépasse pas les limites permises au regard de du 4° de l'article 72 de l'annexe III au CGI.

G. Obligations des entreprises éditrices

4998

Les éditeurs de presse sont tenus de souscrire :

- un document commun de déclaration auprès du centre de formalités des entreprises (cf. n^{os} 4702 et suiv.) ;

- des déclarations de chiffre d'affaires auprès du service des impôts.

Par ailleurs, ils doivent adresser au directeur des services fiscaux une demande de bénéfice du régime prévu à l'article 298 septies du CGI (cf. n^{o} 4992).

Chapitre 2 : Fournisseurs de la presse

(BOI-TVA-SECT-40-20)

5000

La TVA s'applique :

- aux services fournis par les agences de presse ;

- aux travaux de composition et d'impression se rapportant aux écrits périodiques au sens de la loi du 29 juillet 1881 et aux ouvrages répondant à la définition du livre.

Les agences de presse bénéficient du **taux réduit** de la TVA de 10 % prévu à l'article 298 octies du CGI, pour l'ensemble de leurs fournitures d'éléments d'information

Le taux applicable aux travaux de composition et d'impression des écrits périodiques est le **taux réduit** de la TVA de 10 % (CGI, art. 298 octies).

Il est admis, pour tenir compte de l'évolution des techniques de publication, que soit assimilée à des travaux de composition, la mise au point de la maquette de la publication. Tel est le cas de la saisie et de la mise en page d'un texte et des photographies, dessins ou graphiques illustrant ce texte sur un support informatique et se matérialisant par la remise d'une disquette, ou d'un support équivalent, au photograveur pour impression.

Les travaux d'impression s'entendent des travaux qui constituent le stade final de la mise en œuvre des différents procédés d'imprimerie. Ils couvrent également la livraison des matériaux nécessaires à ces travaux (papier, encre), pour autant que la fourniture de ces derniers ne soit pas mentionnée distinctement sur la facture de travaux d'impression. Le taux réduit s'applique également aux opérations qui constituent le prolongement normal des travaux d'impression tel que les opérations de brochage ou de massicotage.

Le taux normal est applicable aux matières premières nécessaires à l'impression des publications (papiers de presse, produits destinés à la fabrication de ces papiers, encres, solvants...) ainsi qu'aux travaux se situant au stade antérieur aux travaux de composition proprement dits et aux travaux de composition des ouvrages qui ne sont pas des livres ou qui ont fait l'objet de deux des interdictions rappelées ci-dessus (cf. n^{o} 4994).

Opérations de livraison des publications de presse

5001

Les opérations d'entremise réalisées par les sociétés de messageries et les agents de la vente inscrits au conseil supérieur des messageries de presse ne donnent pas lieu au paiement de la TVA (contrepartie du paiement de la TVA sur le prix de vente total par les éditeurs, cf. n^{o} 4996).

Ces opérations d'entremise sont, pour le calcul des droits à déduction, considérées comme taxées. Les agences d'abonnement sont toutefois imposables à la TVA sur leurs commissions ou courtages au taux particulier de 2,1 % (cf. n^{os} 4992 et suiv.).

Le routage des publications vendues au numéro est soumis au taux normal de la TVA.

Titre 6 : Opérations bancaires et financières

(BOI-TVA-SECT-50)

5002

Les opérations bancaires et financières entrent dans le champ d'application de la TVA.

Certaines opérations sont soumises à des règles spécifiques.

Le régime fiscal, en matière de TVA applicable aux opérations bancaires et financières, relève des dispositions des articles 260 B, 260 C et 261 C du CGI.

Chapitre 1 : Champ d'application

5002-1

Les opérations de nature bancaire ou financière peuvent être classées dans l'une des trois catégories :

- les opérations exonérées (**n° 5003**) ;

- les opérations imposables à la TVA de plein droit (n° 5004) ;

- les opérations exonérées qui peuvent être soumises à la TVA sur option (n° 5005).

A. Opérations exonérées en application de l'article 261 C du CGI

(BOI-TVA-SECT-50-10)

5003

La plupart de ces opérations sont exonérées en tout état de cause, quelle que soit la qualité des personnes qui les réalisent. Toutefois, l'exonération des opérations relatives à l'or, autre que l'or à usage industriel (barre et lingots de poids et de titre admis par la Banque de France et pièces d'or faisant l'objet d'une cotation sur le marché libre) est réservée aux assujettis qui font profession du commerce des valeurs et de l'argent ou qui effectuent à titre principal des opérations de nature bancaire ou financière.

Les opérations exonérées sont les suivantes :

1. L'octroi et la négociation de crédits, la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés et les prêts de titres effectués dans les conditions prévues aux articles L 211-22 à L 211-26 du code monétaire et financier, et les pensions de titres réalisées dans les conditions prévues par les articles L 211-27 à L 211-34 du code monétaire et financier (CGI, art. 261 C, 1°-a) ;

2. La négociation et la prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits (CGI, art. 261 C, 1°-b) ;

3. Les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances (CGI, art. 261 C, 1°-c) ;

4. Les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux à l'exception des monnaies et billets de collection (CGI, art. 261 C, 1°-d) ;

5. Les opérations, autres que celles de garde et de gestion portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises et des parts d'intérêts dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble (CGI, art. 261 C-1°-e) ;

6. La gestion des OPCVM et de fonds communs de créances (CGI, art. 261 C, 1°-f) ;

7. Les opérations relatives à l'or autre que l'or à usage industriel lorsqu'elles sont réalisées par les banques, établissements financiers, agents de change, changeurs escompteurs et remisiers, ou par toute autre personne qui en fait son activité principale (CGI, art. 261 C, 1°-g).

B. Opérations imposables de plein droit

(BOI-TVA-SECT-50-10-20)

5004

1. Opérations bancaires et financières

Sont imposables de plein droit à la TVA, les opérations qui ne sont pas exonérées par l'article 261 C du CGI (cf. **n° 5003**). Sont ainsi imposables :

- la gestion de crédit ou la gestion de garanties de crédit effectuées par les personnes autres que celle qui a octroyé le crédit ;

- les recouvrements de créances ;

- les opérations de garde ou de gestion portant sur des valeurs mobilières ;

- les opérations portant sur les monnaies et les pièces de collection qui ne sont pas normalement utilisées comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique ;

- les opérations portant sur l'or en barre et en lingot et sur les pièces faisant l'objet d'une négociation sur le marché libre de l'or, lorsqu'elles sont réalisées par des assujettis qui ne sont pas des professionnels du commerce des valeurs et de l'argent ou qui n'effectuent pas à titre principal des opérations de nature bancaire ou financière.

2. Opérations ne se rattachant pas spécifiquement au commerce des valeurs et de l'argent. Il s'agit :

- des opérations de crédit-bail ;

- des locations de coffres-forts ;

- d'opérations diverses telles que les locations de matériels, les opérations de fabrication et de vente d'imprimés, certaines prestations informatiques et les consultations juridiques ou fiscales.

C. Opérations imposables par option

(BOI-TVA-SECT-50-10-30)

5005

En vertu des dispositions combinées des articles 260 B et 260 C du CGI certaines opérations bancaires et financières exonérées de la TVA peuvent faire l'objet d'une option pour le paiement de cette taxe. L'option s'applique à l'ensemble des opérations pour lesquelles elle est possible. Elle peut être dénoncée à partir du 1er janvier de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. L'option ou sa dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts.

I. Opérations pouvant faire l'objet de l'option

(BOI-TVA-SECT-50-10-30-10)

5006

Selon l'article 260 B du CGI, ce sont les opérations se rattachant aux activités bancaires, financières et d'une manière générale au commerce des valeurs et de l'argent, exonérées de TVA et réalisées par :

- les établissements de crédit, les sociétés de bourse, changeurs, escompteurs et remisiers ;

- les personnes pour lesquelles elles constituent l'activité principale.

Tel est notamment le cas des opérations suivantes, cette énumération n'ayant pas un caractère limitatif.

- opérations de crédit en ce qui concerne les recettes autres que les intérêts ou les rémunérations assimilées à des intérêts ;

- opérations sur effets de commerce donnant lieu à des rémunérations autres que des agios d'escompte ou des commissions assimilées ;

- opérations sur comptes et chèques bancaires qui n'étaient pas exonérées de la taxe sur les activités financières ;

- opérations sur valeurs mobilières (autres que les opérations de garde ou de gestion qui sont imposables de plein droit). Lorsqu'ils réalisent des opérations portant sur des valeurs mobilières, pour le compte de leurs clients, les établissements de crédit et les maisons de titres sont redevables de la

TVA, en cas d'option, sur leurs commissions ou courtages ;

- opérations de gestion de fonds communs de placement et de fonds communs de créances ; à compter du 1er juillet 2005, opérations de gestion des OPCVM et de fonds communs de créances ;

- émission de titres-restaurant ;

- opérations d'affacturage ;

- rémunérations encaissées par les organismes habilités à collecter les fonds dans le cadre du régime d'épargne populaire.

II. Personnes pouvant exercer l'option

(BOI-TVA-SECT-50-10-30-20)

5007

L'option pour le paiement de la TVA est ouverte aux personnes énumérées à l'article 70 sexies de l'annexe III au CGI. Il s'agit des banquiers, des établissements financiers, des prestataires de services d'investissement, des changeurs, des escompteurs et remisiers.

Peuvent également exercer l'option, les personnes autres que ces professionnels lorsqu'elles réalisent, à titre principal, des opérations se rattachant aux activités bancaires et financières. Lorsque la réalisation d'opérations de nature bancaire ou financière ne constitue plus leur activité principale, l'option exercée devient caduque.

III. Modalités de l'option

(BOI-TVA-SECT-50-10-30-20)

5008

L'option est exercée par le dépôt, au service des impôts du lieu de l'exercice de la profession, d'une déclaration écrite rédigée sur papier à en-tête de l'entreprise.

Elle s'applique à l'ensemble des opérations pour lesquelles elle est possible.

Depuis le 1er janvier 2005, l'option à la TVA prévue à l'article 260 B du CGI était révocable à l'expiration de périodes de cinq années civiles.

Depuis le 11 mars 2010, une fois exercée, l'option s'applique aussi longtemps qu'elle n'a pas été dénoncée. Il n'y a donc plus de renouvellement de l'option par période.

La dénonciation de l'option peut intervenir à tout moment à partir du 1er janvier de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle elle a été exercée. L'option ou sa dénonciation prend effet à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est formulée auprès du service des impôts.

Chapitre 2 : Base d'imposition, fait générateur et exigibilité

(BOI-TVA-SECT-50-30)

5010

Pour les opérations bancaires et financières imposables à la TVA de plein droit ou par option, la base d'imposition est constituée par le montant brut des courtages, commissions, remises et autres profits. Des dispositions particulières ont toutefois été prises pour la détermination du profit sur les opérations de change.

Quant au fait générateur et à l'exigibilité de la taxe ils sont déterminés dans les conditions de droit commun prévues par l'article 269 du CGI (cf. n^{os} 4500 et suiv.).

Pour ce qui concerne les livraisons d'or le fait générateur est constitué par la livraison des biens.

S'agissant des autres opérations bancaires et financières qui s'analysent en des prestations de services, il est constitué par l'exécution de ces services.

La taxe est exigible lors de la livraison des biens dans le cas de livraisons d'or et lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération pour les opérations constituant des

prestations de services.

Chapitre 3 : Taux, déductions, déclaration et facturation

A. Taux

(BOI-TVA-SECT-50-30)

5011

Les opérations bancaires ou financières imposables à la TVA de plein droit ou sur option relèvent du taux normal de la taxe.

B. Déductions

(BOI-TVA-SECT-50-40)

5012

Ouvrent droit à déduction :

- les opérations imposables à la TVA, soit de plein droit, soit par option ;

- les opérations visées aux b, c et d du V de l'article 271 du CGI.

La déduction de la TVA ayant grevé les éléments des opérations bancaires et financières imposées s'opère dans les conditions de droit commun.

C. Déclaration et facturation

(BOI-TVA-SECT-50-30)

5013

Les personnes qui réalisent des opérations bancaires ou financières imposables, soit de plein droit, soit par option, sont soumises à toutes les obligations des assujettis (cf. n^{os} 4702 et suiv.) et notamment à celle relative à la facturation, édictée par le I de l'article 289 du CGI (cf. n^{os} 4795 et suiv.).

Sauf dispositions contraires, le régime simplifié d'imposition est applicable aux personnes réalisant des opérations bancaires et financières.

Titre 7 : Agences de voyages

(CGI, art. 262 bis, 266, 1-e et CGI, ann. II, art. 206, IV-2-9°, BOI-TVA-SECT-60)

5014

Le présent chapitre est consacré au régime applicable aux opérations effectuées par les agences de voyages et par les organisateurs de circuits touristiques, ainsi que par les transporteurs publics de voyageurs exerçant une activité d'organisation de voyages.

Pour plus de précisions, voir BOI-TVA-SECT-60.

Chapitre 1 : Agences de voyages et organisateurs de circuits touristiques

(CGI, art. 262 bis, 266, 1-e et CGI, ann. II, art. 206, IV-2-9°)

A. Champ d'application du régime spécifique

5015

Les activités exercées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques relèvent du champ d'application de la TVA en vertu de l'article 256 du CGI.

Le régime spécifique s'applique aux assujettis qui organisent en leur propre nom des voyages ou des circuits touristiques et qui, pour fournir les prestations généralement attachées à ce type d'activité, recourent à des tiers assujettis (CJCE, arrêt du 22 octobre 1998, aff. jointes C-308/96 et C-94/97, T.P. Madgett et R.M Baldwin).

Seules les opérations effectuées par les agences de voyages et les organisateurs qui agissent en leur nom propre (intermédiaires « opaques ») relèvent du régime spécifique.

Les entreprises de transports routiers de voyageurs qui organisent des voyages touristiques peuvent, sous certaines conditions, bénéficier du régime spécifique des agents de voyage (cf. n^{os} 5022 et suiv.).

B. Opérations taxables - exonérations

5016

Le régime de la marge bénéficiaire s'applique à la vente d'une prestation de voyages lorsque celle-ci comprend au moins le transport et/ou l'hébergement.

En ce qui concerne les conditions dans lesquelles les agences et organisateurs de circuits sont imposables en France, cf. n^{os} 4322 et suiv.

Les prestations de services réalisées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques sont exonérées de la TVA pour la partie de ces prestations se rapportant aux services exécutés hors de la Communauté européenne (CGI, art. 262 bis).

En ce qui concerne les prestations réalisées par les agences de voyage relatives à des voyages à destination ou en provenance des départements d'outre-mer, cf. BOI-TVA-SECT-60.

Les dispositions du 1er alinéa de l'article 263 du CGI (exonérant de la TVA les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui lorsqu'ils interviennent dans des opérations exonérées par l'article 262 du CGI ainsi que dans des opérations réalisées hors du territoire des États membres de la Communauté européenne) ne sont pas applicables aux agences de voyage et aux organisateurs de circuits touristiques (CGI, art. 263, 2e al.).

C. Base d'imposition

(CGI, art. 266, 1-e ; RES N° 2009/33 au BOI-TVA-SECT-60)

5017

La base d'imposition à la TVA est, en règle générale, constituée par le montant total des sommes réclamées au client (CGI, art. 266, 1-a).

Par exception, le e du 1 de l'article 266 du CGI dispose que les opérations d'entremise des agences de voyages sont soumises à la TVA sur une somme (marge) égale à la différence entre :

- d'une part, le prix total (toutes taxes comprises) payé par le client ;

- et, d'autre part, le prix effectif (toutes taxes comprises) facturé à l'agence ou à l'organisateur par les entreprises qui exécutent matériellement les services utilisés par le client (transporteurs, hôteliers, restaurateurs, organisateurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client).

S'agissant d'une différence taxe comprise, le montant hors taxe constituant la base d'imposition est obtenu en appliquant à cette différence le coefficient de conversion correspondant au taux applicable (cf. n^{os} 4530, 4580, 4861 et 4864).

Le calcul de la différence de prix est effectué en tenant compte des recettes encaissées et des dépenses engagées au cours de la période d'imposition (mois ou trimestre) et non pour chaque opération.

Sur la définition des encaissements et des dépenses qui constituent les deux termes de la différence, ainsi que sur leur répartition entre part taxable et non taxable en application des règles de territorialité, cf. BOI-TVA-SECT-60.

Bien entendu, si des agences de voyages réalisent au cours de la même période, d'autres opérations qui ne relèvent pas de leur régime spécifique, il convient d'ajouter à la marge le montant de ces opérations (lorsqu'elles sont soumises à la TVA) pour obtenir la base taxable totale de ces entreprises.

D. Taux applicable

5019

La prestation unique fournie par une agence de voyages est taxable au taux normal de 20 % [(1)].

Les autres activités exercées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques sont soumises au taux qui leur est propre (location de places de spectacles, vente de guides, fourniture de transport, logement, etc.).

[(1)]. Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion le taux applicable est le taux normal (CGI, art. 296, 1°-b).

Précisions : Le taux normal s'applique :

- aux recettes retirées par les transporteurs routiers d'une activité accessoire d'organisation de voyages ;

- aux services rendus par les offices de tourisme et les syndicats d'initiative dès lors qu'ils agissent dans les mêmes limites et sous les mêmes conditions que les agences de voyages.

E. Régime des déductions

5020

Compte tenu de la règle d'assiette particulière prévue au e du 1 de l'article 266 du CGI et conformément aux dispositions du 9° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI, les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques ne peuvent pas déduire la taxe afférente aux prix payés aux entrepreneurs de transports, aux hôteliers, aux restaurateurs, aux entrepreneurs de spectacles et autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client.

En revanche, les agents et organisateurs en cause peuvent opérer la déduction de la taxe afférente aux biens et services (immobilisations, frais généraux) qu'ils utilisent eux-mêmes pour les besoins de leur activité d'entremise et dont le coût constitue l'un des éléments de leur base d'imposition et n'est pas venu en déduction pour calculer la marge taxable.

Les agences de voyages qui réalisent simultanément des opérations d'entremise et des opérations qui ne relèvent pas de leur régime spécifique doivent constituer des secteurs distincts dans les conditions définies par l'article 209 de l'annexe II au CGI.

F. Obligations des redevables

I. Facturation

5021

Les bases d'imposition n'étant pas déterminées opération par opération, mais par période d'imposition (cf. n° 5017), il est admis que les factures émises par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques ou en leur nom et pour leur compte, remises à des clients assujettis, ne mentionnent pas distinctement la TVA afférente aux opérations relevant du régime spécifique.

II. Comptabilisation et justifications

5021-1

La comptabilité des agences de voyages en recettes et dépenses doit faire apparaître tous les

éléments nécessaires à la détermination de la base d'imposition. Les pièces justificatives des dépenses dont le montant est soustrait des bases d'imposition à la TVA doivent pouvoir être présentées à toute demande des services de la Direction générale des Finances publiques.

Constituent des pièces justificatives les « billets de groupe » et les autres documents collectifs délivrés aux agences par les prestataires directs assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, à condition qu'ils mentionnent non seulement le montant total du prix payé, mais encore la désignation sociale et l'adresse des agences auxquelles ils ont été délivrés.

Les écritures comptables doivent, en outre, indiquer pour chaque encaissement ou dépense, la part qui se rapporte à des opérations taxables et celle relative à des opérations exonérées.

Chapitre 2 : Transporteurs publics de voyageurs exerçant une activité d'organisation de voyages

(BOI-TVA-SECT-60 au II)

5022

Les entreprises de transports routiers (« autocaristes ») peuvent organiser des voyages touristiques en utilisant exclusivement leur propre matériel de transport (matériel acheté, pris en crédit-bail ou loué au sens de la réglementation des transports).

Ces entreprises exercent alors deux activités (transport public de voyageurs et organisation de voyages) qui répondent à des règles différentes en matière de TVA.

Le régime spécifique des agences de voyages est applicable à l'activité d'organisation de voyages, dès lors que les conditions d'application de ce régime sont remplies.

Dans ces conditions, il appartient alors au transporteur de ventiler en comptabilité le forfait facturé au client en retenant notamment la valeur de marché des prestations qu'il rend personnellement (en général le transport). Ces prestations sont soumises au régime et au taux qui leur sont propres, tandis que le surplus du forfait, correspondant aux prestations réalisées par des tiers, est soumis au régime de la marge.

Pour l'exercice du droit à déduction, les deux activités, transport et organisation de voyages font l'objet de secteurs distincts conformément à l'article 209 de l'annexe II au CGI.

Titre 8 : Opérations intracommunautaires portant sur les moyens de transport

(CGI, art. 298 sexies ; BOI-TVA-SECT-70)

5026

L'article 298 sexies du CGI institue un régime spécifique de taxation des échanges intracommunautaires portant sur des moyens de transport neufs.

Ce régime prévoit que **tous les achats intracommunautaires de ce type de biens sont soumis à la TVA dans l'État membre de destination**.

Tout acquéreur (assujetti redevable habituel ou non de la TVA, personne non assujettie) qui achète un moyen de transport neuf dans un autre État membre de la Communauté européenne est redevable en France de la TVA sur son acquisition. Par symétrie, les livraisons de moyens de transport neufs expédiés ou transportés dans un autre État membre sont exonérées.

La notion de moyen de transport neuf telle qu'elle est précisée ci-après et qui est retenue pour l'ensemble des opérations intracommunautaires, vaut quelles que soient les personnes concernées.

Pour les ventes entre entreprises redevables de la TVA de moyens de transport neufs expédiés ou transportés de la France vers un autre État membre ou d'un autre État membre vers la France, les règles générales prévues en matière de droit à déduction et pour les échanges intracommunautaires trouvent à s'appliquer, sous réserve des précisions apportées dans les développements suivants.

Le régime particulier s'applique aux échanges intracommunautaires (livraisons et acquisitions) de moyens de transport neufs effectués par les particuliers et les personnes bénéficiant du régime dérogatoire mentionnés au 2° du I de l'article 256 bis du CGI (cf. n° 4230).

Pour plus de précisions, voir BOI-TVA-SECT-70.

Chapitre 1 : Définition des moyens de transport neufs

(BOI-TVA-SECT-70-10)

Seules sont concernées par le régime particulier les opérations intracommunautaires portant sur des moyens de transport neufs.

Le régime ne s'applique donc pas aux moyens de transport considérés comme d'occasion, c'est-à-dire qui ne répondent pas à la définition donnée par le 2 du III de l'article 298 sexies du CGI. Les livraisons de ces biens suivent les règles définies aux n^{os} 4880 et s.

A. Notion de moyens de transport

5027

Sont considérés comme moyens de transport, pour l'application de ce régime particulier, qu'ils soient destinés au transport de personnes ou de marchandises, les engins suivants :

1° Les bateaux d'une longueur de plus de 7,5 mètres, à l'exception des bateaux visés au 2° du II de l'article 262 du CGI.

2° Les aéronefs dont le poids total au décollage excède 1550 kg, à l'exception des aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne bénéficiant de l'exonération de TVA prévue au 4° du II de l'article 262 du CGI.

3° Les véhicules terrestres à moteur d'une cylindrée de plus de 48 centimètres cubes ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts. Ne sont pas concernés, les véhicules et appareils agricoles, forestiers ou de travaux publics visés à l'article R. 311-1 du code de la route.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, l'engin en cause ne constitue pas un moyen de transport au sens de l'article 298 sexies du CGI et ne relève pas du régime particulier prévu à cet article.

B. Notion de moyens de transport neufs

(CGI, art. 298 sexies, III)

5028

La définition communautaire du moyen de transport neuf est spécifique.

Ces moyens de transport sont considérés comme neufs lorsque la livraison est effectuée dans les trois mois (six mois s'il s'agit d'un véhicule terrestre à moteur) suivant la date de la première mise en service ou lorsque le moyen de transport, bien que mis en service depuis plus de trois (ou six) mois, a été peu utilisé, c'est-à-dire :

- lorsqu'il a parcouru moins de 6 000 kilomètres s'il s'agit d'un moyen de transport terrestre à moteur ;

- lorsqu'il a navigué moins de 100 heures s'il s'agit d'un bateau ;

- lorsqu'il a volé moins de 40 heures s'il s'agit d'un aéronef.

C. Éléments d'identification des moyens de transport neufs

5029

Les éléments concernant les caractéristiques du moyen de transport doivent obligatoirement figurer sur la facture délivrée par le vendeur. Chaque État membre fixe les conditions dans lesquelles peuvent être établies les caractéristiques des moyens de transport neufs.

Chapitre 2 : Livraison d'un moyen de transport neuf dans un autre état membre

(BOI-TVA-SECT-70-20)

5030

Aux termes du IV de l'article 298 sexies du CGI, est considérée comme un assujetti toute personne qui effectue à titre occasionnel la livraison d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne, à destination de l'acheteur, par le vendeur, par l'acheteur ou pour leur compte.

Cette disposition concerne toutes les personnes physiques ou morales non assujetties, notamment les particuliers, qui sont donc considérés comme des assujettis occasionnels lorsqu'ils procèdent à la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf.

La livraison par un assujetti occasionnel ou non d'un moyen de transport neuf à un résident d'un autre État membre est exonérée. Cela étant, le vendeur peut bénéficier d'un droit à déduction ou d'un droit à remboursement s'il est assujetti occasionnel ou susceptible d'entrer dans la catégorie des PBRD (cf. n° 4230), dans les conditions mentionnées ci-après (cf. nos 5033 à 5034).

A. Délivrance d'une facture

5031

Toute personne procédant, même à titre occasionnel, à la livraison en France d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne doit délivrer une facture à son acquéreur, quelle que soit la qualité de celui-ci.

Les mentions à porter par le vendeur sur les factures délivrées à l'occasion d'une livraison intracommunautaire doivent être suffisamment précises pour justifier de l'exonération dans le pays de départ et permettre la taxation de l'acquisition dans le pays d'arrivée. Doivent notamment être mentionnés sur la facture :

- la date et le cas échéant le n° de la facture ;

- l'identité du vendeur et de l'acquéreur ;

- l'identification complète du moyen de transport ;

- la date de livraison intracommunautaire ;

- l'utilisation qui a été faite du moyen de transport entre la date de la 1ère mise en service et celle de la livraison ;

- le prix de vente du moyen de transport neuf.

B. Numéro d'identification de l'assujetti

5032

En vertu de l'article 286 ter du CGI, l'obligation pour un assujetti d'être identifié par un numéro individuel de TVA (cf. nos 4704 et suiv.) ne s'applique pas aux assujettis effectuant à titre occasionnel des livraisons de biens. Tel est le cas notamment lors d'une livraison par un particulier d'un moyen de transport neuf.

De même, l'assujetti occasionnel effectuant une livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf n'est pas soumis aux obligations prévues à l'article 289 B du CGI (état récapitulatif).

C. Droit à déduction ou à remboursement

I. Droit à déduction au profit des redevables habituels.

5033

Pour les redevables habituels de la TVA, la déduction de cette taxe se fait par imputation ou par remboursement dans les conditions de droit commun (cf. nos 4600 et s.).

II. Droit à remboursement de TVA au profit de l'assujetti occasionnel

5034

L'article 298 sexies du CGI autorise, sous certaines limites, les assujettis non habituellement redevables de la TVA (particuliers et personnes visées aux a, b et c du 2° du I de l'article 256 bis du CGI) effectuant la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf, à obtenir le remboursement de la TVA qu'ils ont eux-mêmes acquittée au titre de l'achat, de l'importation ou de l'acquisition intracommunautaire de ce bien.

Le remboursement doit faire l'objet d'une demande établie sur papier libre et être déposée auprès du service des Impôts dans le ressort duquel est situé le siège de l'activité ou à défaut le domicile. Le demandeur établit que le moyen de transport est affecté aux besoins d'un résident d'un autre État membre.

Le remboursement est subordonné à la production, à l'appui de la demande :

a. Des justificatifs relatifs à l'existence de la taxe dont le remboursement est demandé ;

b. Des justificatifs de l'expédition ou du transport hors de France du moyen de transport ;

c. Des justificatifs relatifs au moyen de transport vendu.

5035

Le remboursement ne peut excéder le montant de la TVA qui serait due si la livraison n'était pas exonérée (butoir).

> **Exemple :** Un particulier résidant en France achète le 20 avril 2013 (date de 1re mise en circulation) une voiture neuve au prix de 100 000 € HT (TVA correspondante : 19 600 €). Le 15 juin 2013, il revend ce véhicule à un particulier belge pour un prix de 80 000 € HT (livraison exonérée). Le vendeur français pourra demander, à l'occasion de cette vente, le remboursement de la TVA qu'il a payée, mais limitée au montant de la taxe qu'il aurait acquittée en France sur la vente du véhicule si cette vente avait été taxée, soit 80 000 € × 19,6 % = 15 680 €.

D. Achats en franchise

5036

Conformément aux dispositions de l'article 275 du CGI, les biens meubles corporels destinés à faire l'objet d'une livraison intracommunautaire exonérée peuvent être reçus en franchise de taxe (cf. n° 4409).

Les livraisons de moyens de transport neufs tels qu'ils sont définis à l'article 298 sexies du CGI, réalisées à titre habituel par des assujettis redevables, sont soumises au régime général des livraisons intracommunautaires de biens. Lorsque les conditions sont réunies, elles sont exonérées en vertu du I de l'article 262 ter du CGI.

Par suite, ces moyens de transport neufs peuvent être reçus en franchise de taxe dans les conditions prévues à l'article 275 du CGI. Bien entendu, le montant des livraisons intracommunautaires de ces biens est pris en compte pour le calcul du contingent d'achats en franchise.

E. Franchise en base

5037

Il est rappelé que la franchise en base prévue aux I et II de l'article 293 B du CGI ne s'applique pas aux livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs.

Les assujettis bénéficiaires de la franchise sont soumis, pour leurs livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs, au régime décrit ci-dessus pour les assujettis occasionnels.

Chapitre 3 : Acquisition d'un moyen de transport en provenance d'un autre état membre

(BOI-TVA-SECT-70-30)

A. Situation de l'acquéreur

5038

Toute personne résidant ou installée en France peut acquérir librement un moyen de transport neuf dans un autre État membre de la Communauté européenne.

L'achat dans un autre État membre d'un moyen de transport neuf par une entreprise française redevable de la TVA obéit aux règles générales de taxation des acquisitions intracommunautaires. La déduction éventuelle de cette taxe relève également des règles de droit commun en vigueur, notamment celles qui sont fixées au 6° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au CGI.

La particularité du régime des moyens de transport neufs tient à ce que, en vertu du I de l'article 298 sexies du CGI, sont soumises à la TVA les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs effectuées par une personne bénéficiant d'un régime dérogatoire (cf. sur cette notion, n^{os} 4230 à 4233) ou par toute autre personne non assujettie (particuliers notamment).

L'achat d'un moyen de transport neuf dans un autre État membre de la Communauté européenne par un non-redevable est donc une acquisition taxable en France. La taxe est due par l'acquéreur, au taux de 20 %, quel que soit le taux de TVA applicable dans l'État membre où le moyen de transport neuf a été acquis. La taxe est acquittée au service des impôts du domicile de l'acquéreur s'il s'agit d'un particulier, ou à celui dont dépend leur principal établissement, ou de leur siège social pour les personnes morales non assujetties et les assujettis qui bénéficient du régime dérogatoire prévu au 2° du I de l'article 256 bis du CGI, au vu de la facture ou du document qui aura été remis à l'acquéreur par son vendeur et sur lequel figureront les caractéristiques du moyen de transport neuf.

Le règlement de la TVA due au titre de l'acquisition intracommunautaire, par une personne physique non assujettie, d'un moyen de transport neuf mentionné au 2 du III de l'article 298 sexies du CGI, doit être effectué auprès du Trésor public, ou par un chèque libellé à l'ordre du Trésor public, par l'acquéreur. En cas de recours à un mandataire, celui-ci est tenu d'informer le mandant de cette obligation, par écrit, à la signature du contrat, sous peine de nullité de ce dernier, dans des conditions fixées par décret (CGI, art. 298 sexies, V ter).

La base d'imposition est constituée par le prix mentionné sur la facture converti en euros dans les conditions prévues au 1 bis de l'article 266 du CGI.

B. Le certificat fiscal

(BOI-TVA-SECT-70-30-10)

5039

Un certificat visé par l'administration fiscale doit être obligatoirement présenté pour obtenir l'immatriculation ou la francisation d'un moyen de transport visé au 1 du III de l'article 298 sexies du CGI et provenant d'un autre État membre de la Communauté européenne.

Pour les moyens de transport qui ne sont pas soumis à immatriculation, ce certificat doit être conservé par l'utilisateur pour être présenté à toute demande de l'administration.

Pour l'application de cette formalité :

1. L'assujetti et la personne morale non assujettie identifiée à la TVA, autres qu'une personne bénéficiant du régime dérogatoire prévu au 2° du I de l'article 256 bis du CGI, demandent au service des impôts, dans le ressort duquel ils ont le siège de leur activité, le visa d'un certificat sur lequel ils indiquent, selon le cas, que la taxe sera mentionnée sur leur déclaration de chiffre d'affaires, qu'elle a déjà été déclarée ou que l'acquisition n'est pas taxable.

2. Les assujettis non habituellement redevables et les non-assujettis demandent au service des impôts de leur domicile ou du siège de leur activité[1], le visa d'un certificat sur lequel ils indiquent, selon le cas, que la TVA exigible a été acquittée auprès de ce service s'il s'agit d'un moyen de transport neuf ou qu'au vu des renseignements communiqués, aucune taxe n'est due au titre de cette opération.

Les certificats visés par le service des impôts doivent être conformes aux modèles prescrits par

l'administration. Le service ne vise le certificat qu'après avoir effectué les vérifications d'usage, concernant notamment la nature des moyens de transport et la qualité du vendeur.

(1) Afin de simplifier leurs démarches administratives, les personnes non identifiées à la TVA (principalement les particuliers) qui réalisent une acquisition intracommunautaire d'un bateau neuf ou d'occasion peuvent se faire délivrer le certificat d'acquisition, non plus seulement au service des impôts de leur domicile mais également à celui du lieu de stationnement du bateau ou à celui du lieu d'immatriculation du bateau.

C. Modalités d'obtention anticipée du visa du certificat fiscal

(BOI-TVA-SECT-70-30-20)

5040

Les assujettis et personnes morales non assujetties autres que les personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD) identifiés à la TVA qui effectuent des acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs ou d'occasion ne peuvent faire viser le certificat fiscal prévu au V bis de l'article 298 sexies du CGI qu'au moment où la taxe due au titre de ces opérations est effectivement portée sur la déclaration de chiffre d'affaires.

Cela étant, les assujettis et les personnes morales autres que les PBRD identifiés à la TVA peuvent faire viser le certificat fiscal de manière anticipée en présentant à l'administration fiscale une caution solvable, dont ils peuvent, sous certaines conditions, être dispensés.

D. Dispense de certificat fiscal pour certains assujettis

(BOI-TVA-SECT-70-30-30)

5041

Les assujettis qui ont obtenu une dispense de caution (cf. **n° 5040**) peuvent également solliciter une dispense de certificat fiscal pour toutes les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport qu'ils destinent à la revente, qu'ils les immatriculent ou non à leur nom, si le nombre de certificats à établir et à faire viser représente une gêne marquée.

Les intéressés bénéficiaires de la dispense de certificat sont tenus à certaines obligations relatives à l'immatriculation du véhicule et comptables.

E. Le relevé détaillé

5042

Les assujettis ou personnes morales non assujetties identifiés à la TVA sont tenus, lorsqu'ils réalisent des acquisitions intracommunautaires de moyens de transport, et en vertu de l'article 242 quaterdecies de l'annexe II au CGI, de joindre un relevé détaillé à leur déclaration de chiffre d'affaires. Celui-ci doit indiquer l'identification, le prix et la date de certaines acquisitions de moyens de transport.

Cette obligation déclarative n'est toutefois pas exigée de certains assujettis.

Chapitre 4 : Cas particuliers

(BOI-TVA-SECT-70-40)

A. Les mandataires

(BOI-TVA-SECT-70-20)

5043

Un particulier ou une personne bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD) mentionné au 2° du I de l'article 256 bis du CGI peut recourir à un intermédiaire intervenant pour son compte pour l'acquisition d'un moyen de transport neuf dans un autre État membre de la Communauté européenne. Il en est de même dans le cas d'une livraison intracommunautaire pour un particulier ou une personne susceptible

d'entrer dans la catégorie des PBRD.

I. Cas des intermédiaires agissant, à l'achat, en leur nom propre et pour le compte d'autrui (intermédiaires opaques)

5043-1

Un tel intermédiaire établi en France est réputé intervenir comme un acheteur-revendeur. Il est redevable de la TVA au titre de ses acquisitions. La livraison à l'acquéreur, pour le compte duquel il agit et quelle que soit par ailleurs sa qualité, est une opération qui relève du régime intérieur et qui est normalement taxée à ce titre.

L'intermédiaire doit établir une facture comportant la mention de la TVA dont il est redevable au titre de cette livraison, et obtenir du service des impôts dont il relève un certificat conforme au modèle prescrit par l'administration.

II. Cas des intermédiaires agissant, à l'achat, au nom et pour le compte d'autrui (intermédiaires transparents)

5043-2

L'intervention d'un tel intermédiaire est sans influence sur le régime fiscal et la procédure applicables aux acquisitions intracommunautaires de moyens de transport, notamment lorsque l'intermédiaire agit pour le compte d'un particulier ou d'une personne bénéficiant du régime dérogatoire prévu au 2° du I de l'article 256 bis du CGI. La demande de certificat lorsqu'elle est faite par cet intermédiaire doit obligatoirement être effectuée auprès du service des impôts dont dépend le domicile du particulier, ou le siège social, ou le principal établissement s'il s'agit d'une personne bénéficiant du régime dérogatoire du 2° du I de l'article 256 bis du CGI. La TVA éventuellement due au titre de cette opération doit être acquittée par ces personnes directement auprès de l'administration fiscale ou par la remise d'un chèque émis par l'acquéreur et obligatoirement libellé à l'ordre du Trésor public (CGI, art. 298 sexies, V-ter).

B. Immatriculation en France de moyens de transport qui ne font pas l'objet d'une acquisition à titre onéreux

(BOI-TVA-SECT-70-40)

5044

Il s'agit essentiellement de moyens de transport neufs, immatriculés dans une série normale étrangère, acquis par des particuliers au cours de leur séjour dans un autre État membre et introduits en France, à l'occasion notamment d'un déménagement, de l'équipement d'une résidence secondaire, d'une mutation à titre gratuit, d'un séjour en France d'élèves ou d'étudiants étrangers venant y poursuivre leurs études.

La demande d'immatriculation est subordonnée à la présentation d'un certificat délivré par le service des impôts du domicile du demandeur, attestant que la TVA n'a pas à être acquittée.

Sur la délivrance de deux certificats en cas d'opération promotionnelle du type « un véhicule acheté, un second véhicule offert, cf. RES N° 2009/28 au BOI-TVA-SECT-70-40.

C. Utilisation temporaire en France d'un moyen de transport en provenance d'un autre Etat membre

(BOI-TVA-SECT-70-40)

5045

Il convient de se reporter, pour les dispositions applicables, au BOI-TVA-SECT-70-40.

D. Régime fiscal applicable aux moyens de transport acquis en exonération de la TVA au titre d'un privilège diplomatique ou assimilé

5046

La taxe, lorsqu'elle est due, doit être acquittée auprès d'un receveur des douanes. Les personnes qui solliciteraient, dans ce cas particulier, la délivrance d'un certificat fiscal pour servir à immatriculer leur moyen de transport devront être orientés sur les services des douanes compétents (cf. BOI-TVA-SECT-70-40).

E. Dispositions transitoires concernant les moyens de transport acquis dans un autre État membre avant le 1er janvier 1993

5047

L'introduction en France des moyens de transport concernés est assimilée à une importation. La régularisation de leur situation douanière est effectuée par les services compétents de la Direction générale des douanes et droits indirects.

Titre 9 : Retenue de TVA applicable aux droits d'auteurs

(CGI, art. 285 bis ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30)

5050

Les auteurs des œuvres de l'esprit sont soumis à la TVA. Toutefois, en vertu de l'article 285 bis du CGI, les éditeurs, sociétés de perception et de répartition des droits et les producteurs qui versent des droits d'auteur doivent retenir sur le montant de ces droits la TVA due par l'auteur et acquitter cette taxe au Trésor pour le compte de l'auteur dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que leurs propres opérations.

Chapitre 1 : Champ d'application de la retenue de TVA

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30 au I)

5051

La retenue ne s'applique qu'aux droits d'auteur versés aux auteurs des œuvres de l'esprit par les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs. Ce dispositif constitue le droit commun pour ces opérations. L'auteur peut toutefois y renoncer.

Seules sont soumises à l'obligation de retenue les personnes elles-mêmes redevables de la TVA, la retenue devant être déclarée et acquittée au Trésor dans les mêmes conditions que leurs propres opérations.

Le dispositif de retenue est applicable aux rémunérations résultant de l'exploitation des droits reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit (à l'exception des architectes et des auteurs de logiciels) :

- droit de représentation ;

- droit de reproduction ;

- droit à rémunération pour copie privée.

Il n'est pas applicable aux droits voisins du droit d'auteur notamment aux droits reconnus par la loi aux artistes-interprètes (droit d'autoriser prévu à l'article L. 212-3 du code de la propriété intellectuelle, droit à rémunération pour copie privée, droit à rémunération équitable.

Remarque : Les droits versés à un auteur établi à l'étranger ne sont jamais passibles de la retenue.

Chapitre 2 : Le dispositif de la retenue de TVA

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30 au II)

A. Principe

I. Retenue de la TVA brute due par l'auteur

5052

Les éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs doivent retenir la TVA brute due par l'auteur (y compris lorsque l'auteur bénéficie de la franchise) sur le montant des droits d'auteur. Ces personnes doivent donc retenir la TVA au taux légalement applicable à l'opération.

II. Imputation sur la TVA brute due par l'auteur d'un pourcentage forfaitaire de TVA déductible

5052-1

La loi détermine de façon forfaitaire les droits à déduction de l'auteur à raison des droits qui font l'objet de la retenue. Ces droits à déduction sont égaux à 0,8 % du montant hors taxe des droits pour les auteurs établis en France métropolitaine et à 0,4 % pour les auteurs établis dans les départements de la Guadeloupe, de la Réunion et de la Martinique (CGI, art. 285 bis, 5).

Cette déduction, est définitive et exclusive de toute autre déduction.

III. Versement au Trésor par les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs de la taxe nette due par l'auteur

5052-2

Cette taxe est en pratique égale au montant hors taxe des droits multiplié par le taux net résultant de la différence entre le taux de la TVA légalement applicable à l'opération et le taux de la déduction forfaitaire.

B. Mise en œuvre par les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs

I. Déclaration pour le compte des auteurs de la TVA nette due par ces derniers

5053

1. Principe

Les éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs doivent déclarer et acquitter la TVA nette due par les auteurs dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que leurs propres opérations.

2. Base d'imposition

Elle est différente, pour les sociétés de perception et de répartition de droits, selon que la société est taxable sur l'ensemble des sommes qu'elle perçoit à raison des cessions de droits consenties aux utilisateurs des œuvres ou selon qu'elle est taxable sur sa seule rémunération.

Dans le premier cas, la base d'imposition est constituée de l'ensemble des droits revenant à l'auteur après déduction des frais de gestion de la société. Dans le second cas, elle est constituée de l'ensemble des droits perçus pour le compte de l'auteur auprès des utilisateurs des œuvres avant toute déduction des frais d'intervention de la société.

Il est par ailleurs rappelé que les frais divers acquittés pour le compte de l'auteur (cotisations sociales

par exemple) ne peuvent pas être soustraits de la base d'imposition.

3. Exigibilité

Les avances ou acomptes sur droits doivent être soumis à la retenue dès leur versement à l'auteur.

La taxe doit être déclarée et acquittée au titre de la période d'imposition au cours de laquelle les droits sont payés à l'auteur.

II. Relevé de droits à adresser aux auteurs

5054

Afin d'assurer l'information des auteurs, les éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs doivent adresser aux auteurs lors de chaque paiement de droits un relevé des droits mentionnant :

- le montant des droits hors taxe ;

- le montant de la TVA brute calculée compte tenu du taux légalement applicable ;

- le montant de la TVA nette acquittée au Trésor pour le compte de l'auteur compte tenu de l'imputation de la TVA déductible déterminée forfaitairement ;

- le montant de la somme à acquitter à l'auteur (sous réserve des retenues effectuées pour le compte de l'auteur).

Chapitre 3 : Conséquences du dispositif de la retenue de TVA

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30 au III)

A. Conséquences pour les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs

I. Droits à déduction

5055

Ces personnes peuvent déduire la TVA afférente aux droits d'auteur dans les conditions de droit commun.

Dès lors qu'elles acquittent elles-mêmes la TVA due par l'auteur, elles sont dispensées de l'obligation de détenir une facture émise par l'auteur et mentionnant la TVA. Bien entendu, cette dispense ne vaut que si l'auteur n'a pas renoncé au dispositif de retenue.

II. Régimes d'imposition

5055-1

Le montant des droits déclarés pour le compte de l'auteur n'est pas pris en compte pour l'appréciation des seuils d'application des différents régimes d'imposition.

B. Conséquences pour les auteurs

I. Obligations

5056

1. Facturation, déclaration des opérations et paiement de l'impôt et obligations comptables.

À raison de leurs droits soumis à retenue à la source, les auteurs ne doivent pas :

- faire apparaître la taxe sur les factures qu'ils établissent eux-mêmes ; dans le cas contraire, ils

deviendraient redevables de cette taxe du seul fait de sa mention sur des factures (CGI, art. 283, 3) et cette taxe ne serait pas déductible par le destinataire de la facture ;

- déclarer les opérations réalisées et payer l'impôt correspondant.

Ils ne sont par ailleurs tenus à aucune obligation d'ordre comptable au titre de la TVA (CGI, art. 286, I-3°).

Ils doivent toutefois conserver les relevés de droits que leur adressent les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition de droits et les producteurs.

2. Situation des auteurs selon la nature des recettes qu'ils perçoivent.

a. Auteurs qui ne perçoivent que des droits d'auteur soumis à retenue.

Ces personnes sont dispensées de souscrire la déclaration d'existence et d'identification et la déclaration de cessation prévues au 1° du I de l'article 286 du CGI. Bien entendu, elles sont par ailleurs concernées par les commentaires formulées ci-dessus au a.

b. Auteurs qui perçoivent simultanément des droits d'auteur soumis à retenue et d'autres recettes imposables (droits d'auteur non soumis à retenue ou autres recettes), cf. BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30.

II. Droits à déduction

5057

Les droits à déduction de l'auteur, à raison des droits qui font l'objet de la retenue, sont déterminés par application d'un pourcentage forfaitaire du montant HT des droits en cause (cf. ci-dessus n° 5052-2).

Cette déduction forfaitaire est exclusive de toute autre déduction à raison des droits soumis à la retenue. Par ailleurs, elle est définitivement acquise pour l'auteur.

Chapitre 4 : Formes et conséquences de la renonciation par l'auteur au dispositif de la retenue de TVA ainsi que du retour éventuel à ce dispositif

(BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30 au IV)

5058

Les auteurs des œuvres de l'esprit peuvent renoncer au dispositif de la retenue. Cette renonciation s'applique pour une période de cinq ans. Les auteurs peuvent également formuler une demande de retour au régime de la retenue.

A. Formes et délais de la renonciation et de la demande de retour au régime de la retenue

5058-1

La renonciation doit être formulée par écrit. Elle doit être adressée par lettre recommandée avec accusé de réception au service des impôts du lieu d'exercice de la profession. L'auteur doit ensuite adresser sans délai, également par lettre recommandée avec accusé de réception, une copie de la lettre de renonciation envoyée au service des impôts ainsi que du justificatif de l'envoi avec accusé de réception à ce service, à tous les éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et producteurs dont il perçoit des droits ou à vocation à en percevoir. Faute d'une renonciation opérée par l'auteur dans ces formes, ces personnes restent soumises à l'obligation de la retenue de TVA.

Les demandes tendant à un retour au régime de retenue à la source doivent être adressées au service des impôts et aux éditeurs, sociétés de perception et de répartition de droits et producteurs dans les mêmes formes que la renonciation à ce régime.

La renonciation au régime de retenue peut être formulée à tout moment.

La demande de retour à ce régime doit intervenir dans les trente jours qui précèdent la fin de la période couverte par la renonciation.

B. Date d'effet, durée de la renonciation, reconduction, retour au régime de la retenue

5058-2

La renonciation prend effet le premier jour du mois qui suit celui au cours duquel elle est notifiée au service des impôts. La date de notification s'entend de la date de l'envoi avec accusé de réception.

La renonciation couvre obligatoirement une période qui expire à la fin de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle elle a été notifiée au service des impôts.

Elle est renouvelable par tacite reconduction pour une nouvelle période de cinq ans sauf demande de retour au régime de la retenue formulée dans les trente jours précédant l'expiration de chaque période. Toutefois, elle est reconduite de plein droit pour une nouvelle période de cinq ans suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle l'auteur ayant formulé la renonciation a bénéficié d'un remboursement de crédit de TVA prévu au IV de l'article 271 du CGI.

C. Conséquences de la renonciation au dispositif de la retenue ainsi que du retour éventuel à ce régime

I. La renonciation à la retenue vaut pour tous les droits perçus par l'auteur

5058-3

En conséquence, l'auteur qui a notifié sa renonciation au dispositif de retenue auprès du service des impôts est, dès le 1er jour du mois qui suit cette notification, assujetti à la TVA pour l'ensemble de ses opérations qui entrent dans le champ d'application de la taxe.

Il bénéficie de la franchise si son chiffre d'affaires n'en excède pas les limites et s'il n'a pas opté pour le paiement de la TVA.

Si son chiffre d'affaires excède les limites de la franchise, ou s'il a opté pour le paiement de la TVA, il est soumis à toutes les obligations incombant aux redevables de cette taxe sous réserve des dispositions propres aux auteurs.

La renonciation à la retenue vaut pour l'ensemble des droits. L'auteur qui, n'ayant pas informé par exemple l'un de ses éditeurs, ne déclarerait pas une partie de ses droits au motif que cet éditeur aurait continué à appliquer la retenue à la source, serait passible d'un rappel de la TVA correspondante. Les versements et déductions effectués par l'éditeur concerné seraient d'autre part remis en cause par l'administration.

Dans le cas d'un auteur qui demande à revenir au régime de la retenue, la demande effectuée à cette fin vaut également pour l'ensemble des droits perçus. Ainsi, cette demande serait nulle si l'auteur omettait d'informer l'un de ses éditeurs dans les formes requises. Cet auteur encourrait des rappels de TVA pour l'ensemble de ses droits d'auteur.

II. Droits à déduction

5058-4

Dans le dispositif de la retenue, les droits à déduction de l'auteur sont exercés par imputation sur la TVA brute d'une déduction forfaitaire de TVA. En conséquence, l'auteur qui renonce à ce dispositif et qui devient redevable de la TVA ne peut pas imputer sur la taxe due au titre du premier mois où la renonciation prend effet, la taxe ayant grevé les biens ne constituant pas des immobilisations et les services pour lesquels le droit à déduction a pris naissance le dernier mois d'application de la retenue.

En outre, en raison des caractères exclusif et définitif de cette déduction forfaitaire, l'auteur ne peut pas opérer la déduction de la taxe afférente à ses fournitures en stock ou à ses immobilisations en cours d'utilisation à cette date et qui ont été soumises lors de leurs acquisitions au régime de la retenue.

Il est cependant rappelé que les cessions des biens meubles d'investissement acquis sous le régime de la retenue sont soumises à la TVA dès lors que ces biens ont ouvert droit à déduction au sens du a du 1° du 3 de l'article 261 du CGI.

En outre, aucun droit à déduction complémentaire ne peut être accordé dès lors que la déduction forfaitaire est définitive.

Titre 10 : Régime de l'or d'investissement

(CGI, art. 298 sexdecies A et suiv. ; BOI-TVA-SECT-30-10)

Chapitre 1 : Champ d'application

(BOI-TVA-SECT-30-10 au I)

A. Personnes concernées

5059

Le régime particulier des opérations portant sur l'or d'investissement concerne tous les opérateurs assujettis qui achètent, vendent ou importent de l'or d'investissement. En revanche, la qualité du client (assujetti ou non assujetti) est déterminante pour apprécier les conditions d'application de l'option pour la taxation qui est offerte dans certaines situations.

B. Opérations concernées

5060

Les règles d'imposition des transactions portant sur l'or d'investissement concernent tant les livraisons que les acquisitions intracommunautaires et les importations. Elles ne modifient pas le régime applicable aux prestations de services à caractère financier tel qu'il résulte au g du 1° de l'article 261 C du CGI lorsque ces prestations se rapportent le cas échéant à de l'or d'investissement.

Remarques :

1. Les titres et les produits dérivés qui confèrent un droit de créance ou de propriété sur l'or d'investissement auxquels ils se rapportent sont traités comme des biens.

2. Le lieu des opérations qui relèvent de l'article 298 sexdecies A du CGI est déterminé selon le cas par les articles 258 à 258 D du CGI.

C. Définition de l'or d'investissement

5061

La définition de l'or d'investissement tient compte de la pureté et de la forme (barres, lingots, plaquettes d'une part ou pièces d'autre part) sous laquelle est représenté l'or.

Sont considérés comme de l'or d'investissement l'or sous la forme de barres, de lingots ou de plaquettes d'un poids supérieur à un gramme et dont le degré de pureté est égal ou supérieur à 995 millièmes.

Les pièces en or doivent présenter un degré de pureté égal ou supérieur à 900 millièmes pour être admises à la définition de l'or d'investissement. Elles doivent également satisfaire aux trois conditions suivantes :

- avoir été frappées après 1800 ;

- avoir, ou avoir eu, cours légal dans le pays d'origine ;

- être habituellement vendues à un prix qui ne dépasse pas de plus de 80 % la valeur sur le marché libre de l'or que contiennent les pièces.

S'agissant de l'or représenté sous forme de titres, de comptes ou de produits dérivés, relèvent du régime de l'or d'investissement :

- les transactions portant sur de l'or d'investissement représenté sous la forme de certificats, que cet or soit ou non alloué ou négocié sur des comptes-or ;

- les opérations sur de l'or d'investissement consistant en des contrats futurs dès lors que ces derniers confèrent au bénéficiaire un droit de propriété ou de créance sur l'or.

Chapitre 2 : Principe : exonération

(BOI-TVA-SECT-30-10 au II)

A. Exonération des livraisons, des acquisitions intracommunautaires et des importations portant sur l'or d'investissement

5062

L'article 298 sexdecies A du CGI exonère de la TVA les livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations d'or d'investissement sous toutes les formes admises à la définition de cet or.

Les opérations portant sur les titres et les produits dérivés qui donnent un droit de créance ou de propriété sur de l'or d'investissement sont désormais traitées comme des livraisons de biens.

L'exonération spécifique mentionnée à l'article 298 sexdecies A du CGI prévaut sur les exonérations prévues aux articles 262 et 262 ter du CGI.

B. Exonération des services rendus par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte de leurs clients

5063

Si l'intermédiaire agit au nom et pour le compte de son client, sa prestation est exonérée de la TVA, quand il s'entremet dans une livraison exonérée d'or d'investissement (CGI, art. 298 sexdecies A, 1-b).

Lorsque l'intermédiaire agit en son nom propre, pour le compte de son client, l'opération d'entremise s'analyse en deux ventes successives qui, en l'absence d'option pour la taxation, sont exonérées de la TVA (CGI, art. 298 sexdecies A, 1-a).

Chapitre 3 : Option pour la taxation

(BOI-TVA-SECT-30-10 au III)

A. Champ d'application

5064

Les assujettis qui produisent de l'or d'investissement ou transforment de l'or en or d'investissement peuvent, sur option, soumettre à la TVA leurs livraisons d'or d'investissement, réalisées au profit d'un autre assujetti.

Les livraisons d'or d'investissement destiné à un usage industriel à un autre assujetti peuvent être soumises à la TVA sur option, lorsqu'elles portent sur des barres, des lingots ou des plaquettes.

Lorsque l'opération dans laquelle ils interviennent est elle-même imposée sur option, les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui peuvent soumettre sur option leur commission à la TVA (CGI, art. 298 sexdecies B, 3).

B. Forme et conséquences de l'option

I. Forme

5065

L'option peut être exercée pour chaque livraison. Il convient de porter sur la facture délivrée la mention « Application des articles 348 à 351 la directive 2006/112/CE du conseil du 28 novembre 2006 » (CGI, art. 298 sexdecies B, 4).

II. Conséquences

5065-1

L'option pour la taxation soumet la livraison d'or d'investissement au régime de droit commun de la TVA, notamment en ce qui concerne le droit à déduction.

S'agissant des livraisons d'or d'investissement, l'option conduit à soumettre à la taxe (livraisons internes) ou à exonérer (livraisons intra-communautaires, exportations) ces opérations dans les conditions de droit commun.

Chapitre 4 : Modalités de taxation des livraisons d'or d'investissement imposables

(BOI-TVA-SECT-30-10 au IV)

5066

Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sont déterminés dans les conditions habituelles applicables aux livraisons de biens, aux acquisitions intracommunautaires ou aux importations.

La base imposable des livraisons portant sur l'or d'investissement est constituée par le prix total de l'opération (CGI, art. 266, 1-a).

Le taux applicable est le taux normal.

La TVA est due par le destinataire assujetti, chaque fois que son fournisseur aura porté sur la facture la mention spécifique qui indique que la vente est soumise à la TVA sur option.

Chapitre 5 : Droit à déduction

(BOI-TVA-SECT-30-10 au V)

A. Livraisons d'or exonérées

5067

Le régime particulier applicable à l'or d'investissement présente la particularité de créer un droit à déduction spécifique au titre des livraisons d'or exonérées en application de l'article 298 sexdecies A du CGI.

Les assujettis qui réalisent des livraisons d'or d'investissement exonérées peuvent déduire la TVA qui a grevé certains éléments du prix de revient de cet or (CGI, art. 298 sexdecies C, 1). Il s'agit de :

- l'achat de l'or d'investissement lorsque le fournisseur de l'assujetti a opté pour soumettre sa livraison à la TVA ;

- l'achat ou l'importation d'or autre que de l'or d'investissement lorsque cet or a été acquis en vue de sa transformation en or d'investissement ;

- les services liés à la transformation de l'or.

Les opérateurs qui produisent ou transforment de l'or en or d'investissement disposent d'un droit à déduction spécifique de la taxe qui a grevé les biens et services liés à la production ou à la transformation de l'or.

B. Livraisons d'or d'investissement imposées sur option du vendeur

5068

La TVA d'amont est déductible dans les conditions de droit commun (CGI, art. 271).

Chapitre 6 : Obligations

(BOI-TVA-SECT-30-10 au VI)

5069

Les assujettis doivent comptabiliser distinctement les opérations portant sur l'or d'investissement, selon qu'elles sont exonérées ou imposées sur option (CGI, art. 298 sexdecies E, 3).

Pour toutes les transactions d'un montant unitaire supérieur à **15 000 euros**, les documents permettant d'identifier les clients doivent être conservés pendant six ans (CGI, art. 298 sexdecies E).

Pour les ventes imposées sur option, le vendeur doit porter sur ses factures la mention spécifique visée au n° 5065. En ce qui concerne les pièces exonérées en application du b du 2 de l'article 298 sexdecies A du CGI, certaines de leurs caractéristiques doivent être mentionnées sur la facture (CGI, ann. III, art. 98 B).

En l'absence d'option, les livraisons intracommunautaires d'or d'investissement relèvent du régime particulier des articles 298 sexdecies A à 298 sexdecies E du CGI ; toutefois, les assujettis doivent déposer un état récapitulatif de leurs clients (CGI, art. 289 B). Si le vendeur a opté pour la taxation, la livraison est susceptible d'être exonérée en vertu de l'article 262 ter du CGI et soumise aux obligations relatives aux échanges de biens à l'intérieur de la Communauté. Les acquisitions intracommunautaires d'or d'investissement sont exonérées de TVA (CGI, art. 298 sexdecies A). Des obligations, notamment statistiques, doivent toutefois être remplies. L'exonération des importations, en vertu de l'article 298 sexdecies A du CGI, est sans incidence sur les formalités douanières.

Titre 11 : Régime de l'or industriel

(BOI-TVA-SECT-30-20)

5070

L'or, qui ne répond pas aux spécifications de l'or d'investissement (cf. n° 5061), est considéré comme or industriel.

Chapitre 1 : Livraisons d'or industriel et de produits semi-finis

5070-1

Les livraisons d'or industriel sous la forme de matière première ainsi que les livraisons de produits semi-finis d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes sont soumises à la TVA.

L'or sous forme de matière première est constitué par l'or à l'état de minerai, l'or natif, l'or brut en masses, lingots, grenailles, poudre, y compris sous la forme d'alliage et les sels d'or.

Les produits semi-finis sont les produits utilisés dans le secteur de la bijouterie tels que l'or en feuilles, plaques, laminés, planés ou chaînes.

La taxe est due par le destinataire, c'est-à-dire l'acheteur assujetti (CGI, art. 283, 2 quater).

Chapitre 2 : Importations et acquisitions intracommunautaires d'or industriel et de produits semi-finis

5070-2

Les importations et les acquisitions intracommunautaires d'or industriel sont imposables à la TVA, à

l'exception des opérations réalisées par les instituts d'émission qui sont exonérées en application du 4° du II de l'article 291 du CGI et du II de l'article 262 ter II du CGI.

La taxe exigible au titre de l'importation de biens doit, en principe, être acquittée par la personne désignée comme destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation. Toutefois, cette taxe est solidairement due par le déclarant en douane qui agit dans le cadre d'un mandat de représentation indirecte, tel que défini par l'article 5 du code des douanes communautaire (CGI, art. 293 A).

Par ailleurs, conformément aux dispositions du 2 de l'article 293 A du CGI, la taxe afférente à l'importation d'or sous la forme de matière première ou de produits semi-finis d'une pureté égale ou supérieure à 325 millièmes doit être acquittée par l'assujetti destinataire sur la déclaration de chiffre d'affaires mentionnée à l'article 287 du CGI.

Les importations d'or doivent être déclarées dans la rubrique « autres opérations imposables », ligne 02 de la déclaration n° **3310-CA3** (n° CERFA 10963). Cette déclaration est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Titre 12 : Régime spécial applicable aux assujettis non établis dans l'Union européenne qui fournissent par voie électronique des services à des personnes non assujetties

(CGI, art. 298 sexdecies F ; CGI, ann. III, art. 97 bis et 97 ter ; CGI, ann. IV, art. 50 sexies J et 50 sexies K)

5071

Tout assujetti non établi dans la Communauté européenne qui fournit des services par voie électronique tels que mentionnés au 12° de l'article 259 B du CGI (cf. n° 4325) à une personne non assujettie qui est établie dans un État membre de la Communauté européenne, y a son domicile ou sa résidence habituelle, peut se prévaloir du régime spécial exposé ci-après.

Ce régime spécial permet, de façon optionnelle de ne pas faire application du dispositif de droit commun prévu à l'article 289 A du CGI.

Il offre la possibilité à l'opérateur tiers de satisfaire à toutes ses obligations (identification, déclaration et paiement) auprès d'un seul portail électronique de son choix parmi les portails mis en place par les États membres de la Communauté européenne.

Il y aura, dès lors, un seul État membre d'identification et un ou plusieurs États membres de consommation.

Le portail électronique français (État membre d'identification), dit « TVA e-service », recevra les éléments afférents à l'identification de l'opérateur tiers, les déclarations relatives à l'ensemble des services fournis auprès des personnes non-assujetties résidant dans la Communauté européenne ainsi que le paiement afférent à ces services.

L'opérateur tiers informe le portail électronique auprès duquel il s'est identifié de la cessation de son activité ou de toute modification qui l'empêcherait de se prévaloir du régime spécial (par exemple s'il dispose d'un établissement stable ou s'il est identifié en France ou dans un autre État membre de la Communauté européenne).

Les opérateurs tiers s'étant identifiés auprès du portail électronique français et ayant souscrit par ce moyen leurs déclarations trimestrielles doivent s'acquitter de la taxe due à raison des opérations réalisées sur l'ensemble du territoire de la Communauté européenne.

Ce paiement doit être effectué, par virement international libellé en euros, en même temps que la déclaration trimestrielle prévue, sur le compte du service des impôts des entreprises étrangères à la Banque de France, dont les références, à compter du 1er septembre 2006, sont les suivantes :

IBAN : FR76 3000 1000 6449 3200 9365 318

SWIFT : BDFEFRPPXXX

Le paiement doit comporter les éléments suivants :

- Donneur d'ordre : le nom et le RIB de l'entreprise redevable ;

- Destinataire : le nom et le RIB de la recette des non-résidents ;

- Zone motif opération : le numéro individuel d'identification du redevable, le trimestre et l'année de déclaration au titre desquels le paiement est effectué, ainsi que la mention « TVA e-service » ;

- Le montant de TVA due : celui-ci peut différer du montant payé par le redevable du fait des frais de virement international, qui sont à sa charge exclusive.

L'adresse du portail électronique français est la suivante :

www.pce.dgi.minefi.gouv.fr

À compter du 1er septembre 2006, la gestion du portail électronique français est assurée par le service suivant :

Service des impôts des entreprises étrangères

TVA e-services

10 rue du Centre

TSA 20011

93465 Noisy-le-Grand cedex

Adresse électronique : tva.e-service@dgfip.finances.gouv.fr

Parallèlement, les assujettis non-établis dans la Communauté européenne fournissant des services par voie électronique à des personnes non -assujetties, doivent tenir un registre des opérations. Ce registre doit être mis à la disposition, par voie électronique, des administrations de l'État membre d'identification et de l'État membre de consommation.

L'administration française peut ainsi demander à ce que ce registre lui soit communiqué par les opérateurs tiers identifiés auprès du portail électronique français ou par les opérateurs identifiés auprès d'autres portails électroniques mais ayant fourni des services électroniques auprès de personnes non-assujetties résidant en France.

Partie 9 : Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles

(BOI-TVA-IMM)

5100

L'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 a procédé à une refonte des textes applicables aux opérations immobilières en matière de TVA et de droits de mutation à titre onéreux.

Ces nouvelles règles, entrées en vigueur le 11 mars 2010, visent à assurer la pleine conformité du dispositif national avec la la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (dite « directive TVA »).

Le décret n° 2010-1075 du 10 septembre 2010 vient préciser les règles applicables en matière de TVA aux opérations portant sur des immeubles et aux modalités de mise en œuvre de l'option pour le paiement de la TVA pour certaines opérations.

Par ailleurs, l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a relevé le taux réduit de la TVA de 5,5 % à 7 %, à l'exclusion des biens et services visés à l'article 278-0 bis du CGI.

L'article 68 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoit la modification à compter du 1er janvier 2014 des trois principaux taux de TVA. Ainsi, le taux normal de 19,6 % est relevé à 20 %, le taux réduit de 7 % est relevé à 10 % et le taux réduit de 5,5 % est quant à lui ramené à 5 %. Toutefois, l'article 6 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 supprime la réduction du taux réduit de 5,5 %. Le taux de 5,5 % est donc maintenu.

Par ailleurs, l'article 29 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 prévoit que la TVA s'applique au taux de 5,5 % en ce qui concerne la construction et la livraison à soi-même de certains travaux de rénovation de logements sociaux. Les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien des logements sociaux qui ne bénéficient pas du taux de 5,5 % sont soumis au taux de 10 % (CGI, art. 278 sexies modifié et CGI, art. 278 sexies A nouveau).

De plus, l'article 73 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 prévoit l'application de la TVA au taux de 10 % pour les livraisons de logements locatifs neufs dans le secteur intermédiaire à des investisseurs institutionnels et à des organismes de logement social, réalisées dans le cadre d'opérations mixtes de construction comprenant la réalisation d'au moins 25 % de logements sociaux (CGI, art. 279-0 A bis nouveau).

Différentes modalités d'entrée en vigueur de ces nouveaux taux sont prévues en fonction de la nature des opérations concernées.

Le régime de TVA sur les opérations immobilières conduit à distinguer :

- les opérations réalisées dans le cadre d'une activité économique (n^{os} 5101 à 5147) ;

- les opérations réalisées en dehors de toute activité économique (n° 5148 et suivants).

Titre 1 : Opérations immobilières réalisées dans le cadre d'une activité économique

(BOI-TVA-IMM)

Chapitre 1 : Champ d'application de la TVA relative aux opérations immobilières

(CGI, art. 257, I ; BOI-TVA-IMM-10-10)

A. Opérations imposables

5101

Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions qui suivent. Il s'agit :

I. Des terrains à bâtir

(BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 au I)

5102

Sont considérés comme terrains à bâtir, les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un plan local d'urbanisme, d'un autre document d'urbanisme en tenant lieu, d'une carte communale ou de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme.

La qualification de terrain à bâtir sera acquise dès lors que des constructions peuvent être autorisées en application des documents d'urbanisme, indépendamment de la question de savoir si la réalisation concrète d'une construction se trouve en outre subordonnée à la réalisation d'autres conditions tenant, par exemple, à des exigences de surface, de densité ou de consistance, ou encore au respect de servitudes du fait de tiers. Il s'agit ainsi des terrains pour lesquels, au moment de la livraison du terrain, la documentation publique opposable ne fait pas obstacle à construire, quelle que soit la densité de construction autorisée et sans qu'il soit nécessaire d'apporter préalablement une modification aux documents en cause.

II. Des immeubles neufs

(BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 au II)

5103

Sont considérés comme immeubles neufs, les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de cinq années, qu'ils résultent d'une construction nouvelle ou de travaux portant sur des immeubles existants qui ont consisté en une surélévation ou qui ont rendu à l'état neuf :

a. soit la majorité des fondations ;

b. soit la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage ;

c. soit la majorité de la consistance des façades hors ravalement ;

d. soit l'ensemble des éléments de second œuvre tels qu'énumérés par décret en Conseil d'État, dans une proportion fixée par ce décret qui ne peut être inférieure à la moitié pour chacun d'entre eux.

Toutes les livraisons d'immeubles bâtis intervenant dans les cinq ans de leur achèvement sont soumises à la TVA de plein droit, dès lors qu'elles sont effectuées par un assujetti agissant en tant que tel[(1)] et sous réserve de l'application des dispositions de l'article 257 bis du CGI.

S'agissant d'un immeuble inachevé cédé au cours d'une opération de construction nouvelle inaboutie, voir BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 au II-B.

[(1)] Pour plus de précisions sur la notion d'assujetti, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-10-10-10.

III. Des droits, parts et actions qui se rapportent à un bien immeuble

(BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-A)

5104

Sont assimilés à des biens corporels et suivent le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent :

1. Les droits réels immobiliers, à l'exception des locations résultant de baux qui confèrent un droit de jouissance.

Sont concernées les opérations portant sur les droits réels principaux (nue-propriété, usufruit, droits indivis, droit de superficie, servitude etc.), dès lors qu'elles sont réalisées par des assujettis agissant en tant que tels.

Il s'ensuit que tant la constitution de tels droits au profit d'un tiers par le propriétaire d'un immeuble que leur cession par celui qui se trouve en être titulaire pour les avoir acquis est susceptible d'être soumise à la TVA suivant le régime du bien immeuble auquel ils se rapportent. Quant à l'extinction de tels droits, elle ne constitue pas une opération imposable à la TVA en tant que telle dès lors qu'elle s'effectue sans contrepartie.

2. Les droits relatifs aux promesses de vente.

La cession des droits conférés par une promesse de vente d'un immeuble suit le régime applicable à l'immeuble et se trouve par conséquent soumise à la TVA, de plein droit, si elle porte sur un terrain à bâtir ou un immeuble bâti achevé depuis cinq ans au plus, ou sur option, si elle porte sur un terrain non à bâtir ou un immeuble achevé depuis plus de cinq ans, et dès lors qu'elle est réalisée par un assujetti agissant en tant que tel.

3. Les parts d'intérêts et actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble.

Conformément au 3° du 1 du I de l'article 257 du CGI, suivent le régime applicable à l'immeuble sous-jacent les opérations portant sur de tels droits sociaux, à quelque époque qu'elles interviennent une fois que la société est constituée ou, éventuellement, que ses statuts sont modifiés pour lui donner le caractère en cause.

Il en est ainsi même quand, par exemple, au moment de la cession, les statuts se bornent à poser le principe d'une affectation ultérieure des locaux aux droits sociaux, sans contenir une affectation précise desdits locaux à des groupes déterminés de parts ou d'actions. Ne sont pas concernées, en revanche, les parts ou actions des sociétés qui construisent pour vendre ou pour louer si les associés n'ont aucun droit à l'attribution, en propriété ou en jouissance, des locaux construits.

Le droit de souscription constituant un démembrement de l'action, la cession de tels droits est soumise

au même régime fiscal que la cession des actions dont ils émanent.

La TVA est susceptible de s'appliquer quelle que soit la destination des immeubles représentés par les droits sociaux faisant l'objet de la mutation. Si elle est réalisée par un assujetti, la cession des parts ou actions sera soumise à la taxation de plein droit comme portant sur un terrain à bâtir si elle intervient avant l'achèvement de l'immeuble ou de la partie d'immeuble en cause, ou comme portant sur un immeuble neuf si elle a lieu dans les cinq ans de son achèvement. Elle sera exonérée, avec possibilité d'application de la TVA sur option du cédant, si l'immeuble est achevé depuis plus de cinq ans.

Ces dispositions s'appliquent notamment à la cession de droits sociaux donnant vocation à la jouissance d'emplacements aménagés édifiés par un concessionnaire sur les dépendances du domaine public, sous réserve que le cédant des droits soit un assujetti et agisse en tant que tel. Pour plus de précisions sur ce dernier point, voir BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-A-3-b.

4. Les droits au titre d'un contrat de fiducie représentatifs d'un bien immeuble.

IV. Des livraisons à soi-même d'immeubles

(BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-B)

5105

Sont également soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, lorsqu'elles sont réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI :

1. Sans préjudice des dispositions du n° 5103, les livraisons à soi-même d'immeubles neufs non vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement.

Le dispositif de taxation de la livraison à soi-même (LASM) s'applique dorénavant à l'ensemble des opérations réalisées par les personnes assujetties quand elles concourent à la production d'un immeuble (CGI, art. 257, I-3-1°-a). Cette généralisation, qu'il s'agisse de locaux à usage professionnel ou d'habitation, présente le triple avantage d'assurer conformément au principe fondateur de la TVA l'égalité de la charge finale de taxe que l'immeuble ait été livré par un promoteur ou construit par son utilisateur, d'offrir la même neutralité quant au portage de la taxe grevant les dépenses de construction à raison du droit à déduction immédiat de la TVA d'amont associé à la taxation de la LASM, et de simplifier le suivi de la régularisation éventuelle de ces droits à déduction en les réunissant dans une seule opération.

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas aux immeubles vendus dans les deux ans qui suivent leur achèvement puisque la taxation de droit commun de la cession permet d'atteindre les mêmes objectifs de neutralité et de simplification qu'une livraison à soi-même. Dans ce cas, alors même que le fait générateur de la livraison à soi-même sera réputé intervenu lors de l'achèvement de la construction conformément au b du 1 de l'article 269 du CGI, le redevable est dispensé de procéder à la liquidation de la LASM telle que prévue par l'article 270 du CGI.

Par ailleurs, si la livraison à soi-même est exigée dans tous les cas où un assujetti à la TVA construit ou fait construire sur un terrain à bâtir ou sur un immeuble existant dont il dispose un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI, indépendamment de l'usage qu'il lui réserve, encore faut-il qu'en la circonstance il agisse effectivement en tant qu'assujetti.

2. Les livraisons à soi-même des travaux immobiliers mentionnés au IV de l'article 278 sexies et à l'article 278 sexies A du CGI (cf. n° 5132).

Conformément aux dispositions du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, alors même qu'ils ne conduisent pas à la production d'un immeuble neuf, les travaux immobiliers qui contribuent à la valorisation ou à la prolongation de la vie d'un immeuble affecté aux besoins de l'entreprise (c'est-à-dire qui n'est pas comptabilisé en stock) doivent être soumis à une livraison à soi-même par le preneur.

S'agissant des travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, voir n° 5132 ci-après et BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-B-3.

3. Les livraisons d'immeubles destinés à faire l'objet d'une délégation de service public ou d'une attribution aux membres assujettis d'une société de construction.

Lorsqu'une personne morale de droit public réalise elle-même les investissements destinés à être utilisés pour des opérations soumises à la taxe, quel que soit le mode de gestion sous lequel elle envisage l'exploitation du service chargé de ces opérations, elle participe à une activité économique qui fait d'elle à ce titre un assujetti agissant en tant que tel.

Lorsque les investissements sont mis à disposition de l'exploitant dans le cadre d'un contrat d'affermage, l'autorité délégante n'en a pas moins la qualité d'assujetti au regard des dépenses qu'elle expose aux fins de l'exploitation du service, quand bien même elle exerce cette délégation en tant qu'autorité publique à raison de la spécificité des procédures qu'elle met en œuvre.

La construction par l'État, une collectivité territoriale ou un établissement public d'un immeuble destiné à être confié à un exploitant qui l'affectera à la réalisation d'opérations imposables relève des dispositions du a du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI, avec les conséquences qui s'en suivent quant à l'exercice du droit à déduction.

Sur la question de savoir si une société de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble (CGI, ann. II, art. 210, I-2-2°) agit en tant qu'assujetti, voir BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-B-2.

B. Territorialité

(CGI, art. 258, II ; BOI-TVA-IMM-10-10-30)

5106

Le lieu des opérations visées au I de l'article 257 du CGI et au 5° bis de l'article 260 du CGI se situe en France lorsqu'elles portent sur des immeubles situés en France.

C. Exonérations et option pour la TVA

(CGI, art. 261, 5 ; CGI, art. 261 D, 1° bis ; CGI, art. 260, 5° et 5° bis ; BOI-TVA-IMM-10-10-10-30)

5107

Sont exonérées :

1° Les livraisons de terrains qui ne sont pas des terrains à bâtir au sens du 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI et les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans (CGI, art. 261, 5) ;

2° Les locations d'immeubles résultant d'un bail conférant un droit réel (CGI, art. 261 D, 1° bis)[(1)].

Toutefois, les assujettis peuvent opter pour l'application de la TVA à ces opérations (CGI, art. 260, 5° et 5° bis).

[(1)] Pour plus de précision, voir également BOI-TVA-IMM-10-10-20 au I-A-1-b.

D. Dispense de la TVA

(CGI, art. 257 bis ; BOI-TVA-IMM-10-10-10-40)

5108

Les livraisons de biens et les prestations de services, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont dispensées de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.

Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier, ainsi que, s'il y a lieu, pour l'application des dispositions de l'article 268 du CGI, du e du 1 de l'article 266 du CGI et de l'article 297 A du CGI.

Chapitre 2 : Base d'imposition, fait générateur et exigibilité de la TVA relative aux opérations immobilières

(BOI-TVA-IMM-10-20)

A. Base d'imposition

(BOI-TVA-IMM-10-20-10)

I. Livraisons d'immeubles et cessions de droits assimilés

(BOI-TVA-IMM-10-20-10 au I)

5109

En principe, la base d'imposition des livraisons d'immeubles est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le vendeur en contrepartie de ces opérations de la part de l'acheteur, à l'exclusion de la TVA elle-même (CGI, art. 266 et 267).

Par dérogation, s'agissant de la livraison d'un terrain à bâtir ou d'une livraison d'immeuble bâti achevé depuis plus de cinq ans lorsqu'elle a fait l'objet de l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI, la base d'imposition est constituée de la marge s'il est établi que l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction (CGI, art. 268).

1. Les livraisons d'immeubles taxées sur le prix total (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au I-B).

Sont taxées sur le prix total, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti agissant en tant que tel :

- toutes les livraisons d'immeubles achevés depuis cinq ans au plus ;

- les livraisons de terrains à bâtir dont l'acquisition a ouvert droit à déduction, que la taxe déductible mentionnée dans l'acte d'acquisition ait elle-même porté sur la marge ou sur le prix total ;

- les livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans pour lesquels le cédant a exercé l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI et dont l'acquisition a ouvert droit à déduction ;

- les livraisons de terrains qui n'ont pas la qualification de terrain à bâtir et pour lesquels le cédant a exercé l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI.

Remarque :

Lorsque pour un même immeuble ou fraction d'immeuble, qu'il s'agisse d'une parcelle de terrain à bâtir ou d'un immeuble bâti, le cédant n'est pas en mesure d'établir dans quelles conditions de qualification fiscale au regard de l'article 268 du CGI il est entré en possession de tout ou partie du bien en cause, il y a lieu si l'opération est imposée de soumettre l'ensemble de la cession à la taxe sur le prix total.

La base d'imposition est constituée par le prix de la cession, le montant de l'indemnité ou la valeur des droits sociaux rémunérant l'apport, augmenté des charges qui s'y ajoutent (CGI, art. 266, 2-b).

Toutefois, la base d'imposition est constituée par la valeur vénale réelle des biens, établie dans les conditions prévues à l'article L. 17 du LPF, si cette valeur vénale est supérieure au prix, au montant de l'indemnité ou à la valeur des droits sociaux, augmenté des charges.

2. Les livraisons d'immeubles taxées sur la marge (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au I-C).

Sont taxées sur la marge lorsque leur acquisition n'a pas ouvert droit à déduction :

- les livraisons de terrains à bâtir ;

- les livraisons d'immeubles bâtis achevés depuis plus de cinq ans en cas d'exercice de l'option pour la taxation.

Le régime de la marge ne s'applique pas à la livraison d'un immeuble achevé depuis cinq ans au plus quand bien même le cédant l'aurait lui-même acquis sans que cette acquisition ne lui ait ouvert droit à déduction (notamment auprès d'un non assujetti).

La marge est déterminée par la différence entre, d'une part, toutes les sommes et charges dues auprès du cédant par le cessionnaire, diminuées de la TVA afférente à la marge elle-même et, d'autre part, le prix d'achat supporté par l'assujetti revendeur.

Par suite, le prix exprimé au sens de l'article 268 du CGI s'entend de la différence entre le montant payé au cédant par le cessionnaire et le montant de la TVA afférente à la marge résultant de ce prix.

II. Bail à construction

(CGI, art. 266, 5 ; BOI-TVA-IMM-10-20-10 au III)

5110

Si le bail à construction consiste à accorder au preneur un droit réel sur le terrain sur lequel il est projeté de réaliser la construction d'un immeuble, sa constitution au profit de preneur n'est pas assimilée à un bien corporel pour les besoins de la TVA. Elle s'analyse donc comme la mise à disposition à titre onéreux d'un terrain et constitue donc pour les besoins de la TVA une location de terrain.

Le 5 de l'article 266 du CGI prévoit que lorsque l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI a été exercée et que le bail à construction est soumis à la TVA, la base d'imposition est constituée par la valeur du droit de reprise des immeubles qui doivent revenir au bailleur en fin de bail, abstraction faite, le cas échéant, de l'indemnité de reprise stipulée au profit du preneur et du montant des loyers, lesquels sont imposés par ailleurs dans les conditions qui leur sont propres (CGI, art. 266, 1-a).

III. Livraisons à soi-même d'immeubles et de travaux immobiliers

(BOI-TVA-IMM-10-20-10 au II).

5111

1. Les livraisons à soi-même d'immeubles (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au II-A).

La base d'imposition des livraisons à soi-même d'immeubles est constituée par le prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport (CGI, art. 266, 2-a).

Sont notamment à prendre en compte dans la base d'imposition de la LASM :

- s'agissant du coût du terrain, les sommes versées à un titre quelconque par le redevable pour entrer en possession dudit terrain (prix, honoraires des notaires, droits de mutation). Lorsque le prix d'acquisition du terrain n'est pas connu, il y a lieu de prendre en considération sa valeur vénale[(1)]. Les frais de toute nature qui ont pu être engagés pour l'aménagement de l'emprise entrent également dans ce coût (travaux de démolition, d'assainissement, fouilles archéologiques, etc.) Lorsque la construction est édifiée par un assujetti auquel le terrain est loué, le prix de revient comprend le montant des loyers afférents à la durée du bail ;

[(1)] Toutefois, lorsque la LASM intervient à l'occasion d'une réhabilitation lourde, et que le redevable avait déjà pris en compte le coût du terrain lors d'une précédente livraison à soi-même de l'immeuble objet de la réhabilitation, il est admis que le coût pour entrer en possession du terrain est nul. En revanche, toutes les dépenses exposées au titre de cette opération sont à reprendre dans la base d'imposition de la nouvelle livraison.

- le coût des études, plans, et dépenses de même nature (honoraires des architectes, géomètres, etc.) ;

- le prix d'achat des matériaux, les mémoires des entrepreneurs ;

- les frais facturés par les divers intermédiaires et tous les frais généraux engagés pour la construction, y compris les frais de personnel ;

- les frais financiers engagés pour la construction. Il est admis que ces frais ne soient pas compris dans le prix de revient de l'immeuble à raison des parties destinées à l'habitation ;

- la retenue de garantie, quand elle est effectivement versée à l'entreprise qui est chargée des travaux ;

- les impôts, taxes et redevances diverses acquittés à raison de la construction. En revanche, le prix de revient doit être déterminé hors TVA.

En revanche, **ne doivent pas être inclus dans la base imposable** :

- les travaux supplémentaires effectués pour le compte d'une partie des destinataires de l'immeuble, à la condition qu'ils présentent un caractère facultatif au regard de sa capacité d'occupation et que leur prix soit réglé directement par les intéressés ;

- les installations d'équipements fonctionnels des immeubles à la condition que leur valeur soit mentionnée distinctement sur les divers mémoires et factures.

2. Les livraisons à soi-même de travaux immobiliers (BOI-TVA-IMM-10-20-10 au II-B).

La base d'imposition des livraisons à soi-même de travaux immobiliers visées au b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI (travaux mentionnés au III de l'article 278 sexies du CGI) est assise sur le prix de revient total des travaux (CGI, art. 266, 6).

Il en va de même des travaux immobiliers qui concourent à la livraison à soi-même de l'immeuble ainsi transformé dont l'affectation aux besoins de l'entreprise est assimilée à une livraison de biens en application du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI.

IV. Échanges

(BOI-TVA-IMM-10-20-10 au IV).

5112

En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, l'échange s'analyse en une double vente dont le prix est payé en nature. Il en résulte qu'en cas d'échange d'immeubles, l'assiette de la TVA quand elle trouve à s'appliquer est constituée par la valeur de l'immeuble acquis en contrepartie de l'immeuble cédé, majorée éventuellement du montant de la soulte reçue (CGI, ann. III, art. 76, 1) ou, conformément aux dispositions du b du 2 de l'article 266 du CGI par la valeur vénale réelle de l'immeuble cédé, si elle est supérieure à celle de l'immeuble reçu augmentée de la soulte.

Il convient donc d'examiner chaque livraison au regard de la situation des coéchangistes et de la nature de l'immeuble cédé. Il n'y a lieu de considérer ici que les échanges dans lesquels au moins une des deux livraisons (vente ou apport) est soumise à la taxe (que ce soit sur le prix total ou sur la marge).

V. Dation en paiement

(BOI-TVA-IMM-10-20-10 au V).

5113

En cas de dation en paiement, la TVA est exigible sur la valeur vénale, appréciée au jour de la livraison du terrain, des locaux faisant l'objet de la dation en paiement. Sous réserve de l'application de coefficients de correction destinés à tenir compte des conditions particulières de l'opération (tenant notamment à ses aléas propres et aux fluctuations du marché immobilier), cette valeur peut être déterminée par référence :

- soit au prix de vente actuel de locaux similaires situés dans un immeuble achevé ou en cours d'achèvement ;

- soit au prix de vente futur des locaux compris dans l'immeuble dont la construction est projetée.

Il est admis que soient soustraits de ces prix les coûts dont le constructeur établit qu'ils n'ont pas été exposés pour la livraison des locaux remis en dation (notamment les frais financiers et de commercialisation).

B. Fait générateur et exigibilité

(BOI-TVA-IMM-10-20-20 au I)

I. Livraison d'immeubles

(CGI, art. 269, 1-a et 2-a ; BOI-TVA-IMM-10-20-20 au I-A).

5114

1. Fait générateur

Pour les livraisons d'immeubles, le fait générateur intervient au moment de la livraison, c'est-à-dire au transfert du pouvoir de disposer d'un bien comme un propriétaire, indépendamment du fait qu'un acte ait été ou non établi et présenté à la formalité.

Le paiement du prix est sans incidence sur le fait générateur de la taxe. Il importe donc peu que le redevable ait été autorisé à acquitter la taxe au fur et à mesure des encaissements.

2. Exigibilité

En règle générale, la taxe est exigible lors de la réalisation du fait générateur.

Toutefois, pour les livraisons d'immeubles à construire, l'exigibilité intervient lors de chaque versement des sommes correspondant aux différentes échéances prévues par le contrat en fonction de l'avancement des travaux (CGI, art. 269, 2-a bis).

II. Livraison à soi-même

(BOI-TVA-IMM-10-20-20 au I-B).

5115

1. Fait générateur

a. Livraison à soi-même d'immeubles (CGI, art. 269, 1-b et 2-a).

Pour les livraisons à soi-même d'immeubles neufs, le fait générateur se produit au moment de la livraison qui intervient lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire.

Quand bien même le redevable viendrait à manquer à ses obligations déclaratives à cet égard, le fait générateur de la LASM est réputé néanmoins intervenu dès lors que sont réunies les circonstances de fait qui rendent exigible la déclaration d'achèvement.

b. Livraison à soi-même de travaux immobiliers (CGI, art. 269, 1-d et 2-a).

Pour les livraisons à soi-même de travaux immobiliers visées au b du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI (opérations réalisées dans le cadre de la politique sociale et visées au IV de l'article 278 sexies du CGI et à l'article 278 sexies A du CGI), le fait générateur intervient au moment de l'achèvement de l'ensemble des travaux.

Toutefois, par dérogation, le fait générateur de la taxe intervient au dernier jour de chaque trimestre pour les livraisons à soi-même de travaux d'entretien effectués au cours de ce trimestre.

S'agissant des travaux immobiliers qui concourent à la livraison à soi-même requise en application du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, le fait générateur intervient dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire au moment de l'affectation par le redevable aux besoins de son entreprise de l'immeuble transformé à raison des travaux engagés.

2. Exigibilité.

La TVA devient exigible lors de la réalisation du fait générateur, soit en principe, lors de la livraison.

Toutefois, lorsque la livraison à soi-même intervient sur le fondement du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, l'article 175 de l'annexe II du CGI dispose que l'exigibilité est reportée à la date de la première utilisation du bien.

Remarque : La liquidation de la taxe exigible au titre des livraisons à soi-même d'immeubles neufs peut être effectuée jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble (CGI, art. 270, II).

III. Bail à construction

(CGI, art. 269, 2-c bis ; BOI-TVA-IMM-10-20-20 au I-C).

5116

Le fait générateur du bail à construction intervient dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire à la prise d'effet du bail.

Le c bis du 2 de l'article 269 du CGI précise que l'exigibilité de la taxe intervient lors de la conclusion du bail s'agissant de la valeur du droit de reprise visée au 5 de l'article 266 du CGI et, s'il y a lieu, lors de l'encaissement pour les loyers.

Chapitre 3 : Taux de la TVA

(BOI-TVA-IMM-10-20-20 au II ; BOI-TVA-IMM-20)

Remarque : **Les principaux taux de TVA sont modifiés à compter du 1er janvier 2014**. Ainsi, le taux normal de 19,6 % est relevé à 20 %, le taux réduit de 7 % est relevé à 10 % et le taux réduit de 5,5 % est quant à lui maintenu.

Par ailleurs, l'article 29 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 prévoit l'application du taux de **5,5 %** en ce qui concerne la construction et la livraison à soi-même de certains travaux de rénovation de logements sociaux. Les travaux d'amélioration, de transformation,

d'aménagement ou d'entretien des logements sociaux qui ne bénéficient pas du taux de 5,5 % sont soumis au taux de 10 % (CGI, art. 278 sexies modifié et CGI, art. 278 sexies A nouveau).

De plus, l'article 73 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 prévoit l'application de la TVA au taux de **10 %** pour les livraisons de logements locatifs neufs dans le secteur intermédiaire à des investisseurs institutionnels et à des organismes de logement social, réalisées dans le cadre d'opérations mixtes de construction comprenant la réalisation d'au moins 25 % de logements sociaux (CGI, art. 279-0 bis A nouveau).

Différentes modalités d'entrée en vigueur de ces nouveaux taux sont prévues en fonction de la nature des opérations concernées.

A. Taux normal

5117

Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés au I de l'article 257 du CGI sont soumises au taux normal de 20 %.

B. Taux réduit

(CGI, art. 278 sexies modifié par l'article 29 de la loi de finance pour 2014)

5118

L'article 278 sexies du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2014, soumet au taux réduit douze catégories d'opérations réalisées dans le cadre de la politique sociale ainsi que les livraisons à soi-même de logements dont l'acquisition aurait bénéficié de ce taux. De plus, l'article 29 de la loi de finances pour 2014 soumet, sous certaines conditions, au taux réduit de 5,5 % les travaux de construction et de rénovation de logements sociaux. Les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien des logements sociaux qui ne bénéficient pas du taux de 5,5 % sont soumis au taux de 10 % (CGI, art. 278 sexies modifié et CGI, art. 278 sexies A nouveau).

Par ailleurs, l'article 73 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 prévoit l'application de la TVA au taux de 10 % pour les livraisons de logements locatifs neufs dans le secteur intermédiaire à des investisseurs institutionnels et à des organismes de logement social, réalisées dans le cadre d'opérations mixtes de construction comprenant la réalisation d'au moins 25 % de logements sociaux (CGI, art. 279-0 bis A nouveau).

Précision : entrée en vigueur des nouveaux taux applicables :

Règle générale : Aux termes du A du III de l'article 29 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, le taux de 5,5 % s'applique aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014.

Dérogations :

- pour les **livraisons d'immeubles à construire**, le taux de 5,5 % s'applique aux immeubles achevés à compter du 1er janvier 2014, y compris aux sommes versées en paiement du prix avant la date d'achèvement (loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 29, III, A).

- le taux de TVA de 7 % reste applicable, pour les livraisons, les livraisons à soi-même et les travaux réalisés en application d'un **contrat unique de construction de logements** mentionnés au 11 du I de l'article 278 sexies du CGI et situés à une distance de plus de 300 mètres et de moins de 500 mètres de la limite des quartiers faisant l'objet d'une convention prévue à l'article 10 de la loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine, aux opérations pour lesquelles la demande de permis de construire a été déposée avant le 31 décembre 2013 ainsi qu'aux opérations réalisées en application d'un traité de concession d'aménagement défini à l'article L. 300-5 du code de l'urbanisme signé avant cette même date (loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 29, III, B).

- pour **les travaux de rénovation de logements sociaux prévus à l'article 278 sexies A du CGI**, le taux de 10 % s'applique aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014.

Par dérogation, ce taux ne s'applique pas aux opérations soumises au taux de 5,5 % en application du dixième alinéa du III de l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

Par dérogation, le taux de TVA de 7 % reste applicable, pour les livraisons à soi-même mentionnées à l'article 278 sexies A du CGI, aux opérations ayant fait l'objet d'un devis daté accepté par les deux parties avant le 1er janvier 2014 et ayant donné lieu à un acompte encaissé avant cette date ou ayant fait l'objet d'une décision d'octroi de la subvention mentionnée à l'article R. 323-1 du code de la construction et de l'habitation ou d'une décision favorable prise dans les conditions prévues aux articles R. 331-3 et R. 331-6 du code de la construction et de l'habitation avant cette même date.

Pour plus de précisions sur les conditions de mise en œuvre des taux de 5,5 %, 10 % et 20 %, cf. BOI-TVA-LIQ-50.

I. Opérations réalisées dans le cadre de la politique sociale

(CGI, art. 278 sexies, I modifié par l'article 29 de la loi n °2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 ; BOI-TVA-IMM-20)

5119

Bénéficient du taux réduit de TVA de 5,5 % (pour les opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014, sous réserve des dérogations indiquées au n° 5118) :

1. Les livraisons de terrains à bâtir consenties aux organismes d'habitations à loyer modéré visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ou aux personnes bénéficiaires, au moment de la livraison, d'un prêt mentionné à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation pour la construction de logements visés aux 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation.

Le taux réduit s'applique à l'ensemble du prix du terrain même lorsque le terrain acquis par l'organisme HLM est destiné à une opération mixte comprenant à la fois des logements sociaux et des locaux utilisés pour un autre usage, ou encore est destiné à la construction du siège social de l'organisme.

Pour plus de précisions sur les règles applicables aux acquisitions d'un terrain à bâtir réalisées dans le cadre d'opérations locatives sociales, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-20-10-10-10 au II.

5120

2. Les livraisons de logements sociaux neufs à usage locatif mentionnés aux 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation et qui bénéficient de la décision favorable prise dans les conditions prévues aux articles R. 331-3 et R. 331-6 du code de la construction et de l'habitation à compter du 1er octobre 1996, et dont l'ouverture de chantier est intervenue à compter de cette date, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition d'un prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation ou d'une subvention de l'Agence nationale pour la rénovation urbaine et a conclu avec l'État une convention en application des 3° ou 5° de l'article L. 351-2 code de la construction et de l'habitation (BOI-TVA-IMM-20-10-10-10).

5121

3. Le premier apport de logements sociaux à usage locatif dont la construction a fait l'objet d'une livraison à soi-même mentionnée au II de l'article 278 sexies du CGI (cf. n° 5131), réalisé dans les cinq ans de l'achèvement de la construction au profit d'un organisme d'habitations à loyer modéré visé à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation, à la condition que l'acte d'apport prévoie le transfert de la société cédante à la société bénéficiaire de l'apport, du prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de la convention mentionnée aux 3° ou 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation.

Pour plus de précisions sur les règles applicables aux livraisons à soi-même consécutives à l'achèvement de l'immeuble, voir BOI-TVA-IMM-20-10-10-10 au III-B.

5122

4. Les livraisons de logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession conclus dans les conditions prévues par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière, qui font l'objet, dans des conditions fixées par décret, d'une convention et d'une décision d'agrément prise par le représentant de l'État dans le département (CGI, art. 278 sexies, I-4 ; BOI-TVA-IMM-20-20-10).

Le transfert de propriété de l'immeuble au ménage réalisé dans le cadre de la location-accession à la propriété est, de droit commun, soumis à la TVA lorsqu'il intervient dans les cinq ans qui suivent l'achèvement de la construction. Il peut être soumis à la taxe, sur option du bailleur, lorsqu'il intervient ultérieurement.

Pour plus de précisions sur le régime applicable aux opérations de location-accession à la propriété conventionnées et agréées, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-20-20-10.

5123

5. Les livraisons de logements aux structures d'hébergement temporaire ou d'urgence faisant l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'État dans le département et destinées aux personnes visées au II de l'article L. 301-1 du code de la construction et de l'habitation.

5124

6. Les livraisons de logements sociaux à usage locatif à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation, lorsqu'elle a conclu avec l'État une convention en application du 4° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation.

5125

7. Les livraisons de logements à usage locatif à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation ou à des sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts, situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention prévue à l'article 10 de la loi nº 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine et destinés à être occupés par des ménages dont le total des ressources n'excède pas le montant mentionné à l'article R. 391-8 du code de la construction et de l'habitation.

5125-1

7 bis. Les livraisons de logements à usage locatif aux organismes réalisant les opérations prévues par une convention mentionnée à l'article 10 de la loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine et situées sur des terrains octroyés au titre des contreparties mentionnées au onzième alinéa de l'article L. 313-3 du code de la construction et de l'habitation et dont la réalisation était initialement prévue par l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation. Ces logements sont destinés à être occupés par des ménages dont le total des ressources n'excède pas le montant mentionné à l'article R. 391-8 du code de la construction et de l'habitation (art. 29 de la loi de finances pour 2014).

5126

8. Les livraisons de locaux aux établissements mentionnés aux 6° et 7° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles, agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée, de même pour la seule partie des locaux dédiée à l'hébergement s'agissant des établissements mentionnés au 2° du I du même article L. 312-1, lorsqu'ils hébergent à titre permanent ou temporaire des personnes handicapées, ou des personnes âgées remplissant les critères d'éligibilité au prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation, et que ces locaux font l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'État dans le département (BOI-TVA-IMM-20-10-30).

5128

9. Les cessions de droits immobiliers démembrés de logements sociaux neufs à usage locatif mentionnés aux 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation, lorsque l'usufruitier bénéficie d'un prêt prévu à l'article R. 331-1 du code précité et a conclu avec l'État une convention en application des 3° ou 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation.

5129

10. Les livraisons d'immeubles et les travaux réalisés en application d'un contrat unique de construction de logements dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété à usage de résidence principale, destinés à des personnes physiques dont les ressources à la date de signature de l'avant-contrat ou du contrat préliminaire ou, à défaut, à la date du contrat de vente ou du contrat ayant pour objet la construction du logement ne dépassent pas les plafonds prévus à la première phrase du huitième alinéa de l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation et situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention prévue à l'article 10 de la loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine ou entièrement situés à une distance de moins de 300 mètres de la limite de ces quartiers.

Pour plus de précisions sur le **régime applicable aux opérations portant sur les logements situés dans les zones faisant l'objet d'une convention de rénovation urbaine**, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-20-20-20.

5130

11. Les apports des immeubles sociaux neufs aux sociétés civiles immobilières d'accession progressive à la propriété effectués dans les conditions prévues aux articles L. 443-6-2 et suivants du code de la construction et de l'habitation.

II. Livraisons de logements intermédiaires réalisés dans le cadre d'opérations de construction mixtes

(CGI, art. 279-0 bis A créé par l'article 73 de la loi de finances pour 2014 et modifié par l'article 21 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013)

5130-1

1. Champ d'application

La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 10 % en ce qui concerne les livraisons de logements neufs soit à des organismes mentionnés au 4° du 1 de l'article 207 du CGI ou soumis au contrôle, au sens du III de l'article L. 430-1 du code de commerce, des organismes collecteurs agréés mentionnés au deuxième alinéa de l'article L. 313-18 du code de la construction et de l'habitation, soit à des personnes morales dont le capital est détenu en totalité par des personnes passibles de l'impôt sur les sociétés ou des établissements publics administratifs, qu'elles destinent à la location à usage de résidence principale dans le cadre d'une opération de construction ayant fait l'objet d'un agrément préalable entre le propriétaire ou le gestionnaire des logements et le représentant de l'État dans le département, qui précise le cadre de chaque opération et porte sur le respect des conditions prévues aux a à c du présent article.

2. Conditions d'application

Pour de ces dispositions, les logements doivent :

a) Être implantés sur un terrain situé, à la date de signature de l'agrément, sur le territoire des communes classées, par arrêté des ministres chargés du budget et du logement, dans les zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements entraînant des difficultés d'accès au logement sur le parc locatif existant, mentionnées au premier alinéa du IV de l'article 199 novovicies du CGI ;

b) Etre intégrés dans un ensemble immobilier comprenant au minimum 25 % de surface de logements mentionnés aux 2 à 8 du I de l'article 278 sexies du CGI ;

c) Etre destinés à être loués à des personnes physiques dont les ressources à la date de conclusion du bail ne dépassent pas les plafonds fixés par le décret prévu au premier alinéa du III de l'article 199 novovicies du CGI. Le loyer mensuel de ces logements ne dépasse pas les plafonds visés au premier ou, le cas échéant, au second alinéa du III de l'article 199 novovicies du CGI.

Toute personne qui a acquis des logements au taux prévu à l'article 279-0 bis A du CGI est tenue au paiement du complément d'impôt lorsqu'elle cesse de louer tout ou partie des logements dans les conditions prévues au c du même article dans les vingt ans qui suivent le fait générateur de l'opération de construction, sauf si cette cessation résulte, à compter de la onzième année, de cessions de logements. Jusqu'à la seizième année qui suit le fait générateur de l'opération de construction, les cessions ne peuvent porter sur plus de 50 % des logements (CGI, art. 284, II bis du CGI).

3. Entrée en vigueur

Ces dispositions s'appliquent aux opérations pour lesquelles l'ouverture du chantier est intervenue à compter du 1er janvier 2014.

III. Livraisons à soi-même d'immeubles dont l'acquisition a bénéficié du taux réduit

(CGI, art. 278 sexies, II modifié par l'article 29 de la loi de finances pour 2014)

5131

Les livraisons à soi-même d'immeubles dont l'acquisition aurait bénéficié du taux réduit en application du I de l'article 278 sexies du CGI bénéficient du taux réduit de 5,5 %.

IV. Livraisons à soi-même de travaux de rénovation dans les domaines de l'énergie, de l'accessibilité, de la mise aux normes, des risques sanitaires et de la sécurité

(CGI, art. 278 sexies, IV nouveau instauré par l'article 29 de la loi de finances pour 2014 ; BOI-TVA-IMM-20-10-20)

5131-1

Bénéficient du taux de TVA de 5,5 % (pour les opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014, sous réserve des dérogations indiquées au n° 5118) :

1. Les livraisons à soi-même de travaux de rénovation portant sur les locaux mentionnés aux 2 à 8 du I de l'article 278 sexies du CGI et ayant pour objet de concourir directement à :

a. La réalisation d'économies d'énergie et de fluides, concernant :

1° Les éléments constitutifs de l'enveloppe du bâtiment ;

2° Les systèmes de chauffage ;

3° Les systèmes de production d'eau chaude sanitaire ;

4° Les systèmes de refroidissement dans les départements d'outre-mer ;

5° Les équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable ;

6° Les systèmes de ventilation ;

7° Les systèmes d'éclairage des locaux ;

8° Les systèmes de répartition des frais d'eau et de chauffage ;

b. L'accessibilité de l'immeuble et du logement et l'adaptation du logement aux personnes en situation de handicap et aux personnes âgées, concernant les cheminements extérieurs, le stationnement, l'accès au bâtiment, les parties communes de l'immeuble et les logements ;

c. La mise en conformité des locaux avec les normes mentionnées à l'article 25 de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 tendant à favoriser l'investissement locatif, l'accession à la propriété de logements sociaux et le développement de l'offre foncière ;

d. La protection de la population contre les risques sanitaires liés à une exposition à l'amiante ou au plomb ;

e. La protection des locataires en matière de prévention et de lutte contre les incendies, de sécurité des ascenseurs, de sécurité des installations de gaz et d'électricité, de prévention des risques naturels, miniers et technologiques ou d'installation de dispositifs de retenue des personnes.

2. Les livraisons à soi-même de travaux induits et indissociablement liés aux travaux prévus au 1.

V. Livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien

(CGI, art. 278 sexies, III abrogé ; art. 278 sexies A créé par l'article 29 de la loi de finances pour 2014).

5132

Le taux réduit de **10 %** est applicable aux livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien, autres que l'entretien des espaces verts et les travaux de nettoyage, lorsqu'ils ne bénéficient pas du taux réduit de TVA de 5,5 % en application du IV de l'article 278 sexies du CGI (cf. n° 5131-1) et dans la mesure où ces travaux portent sur les locaux mentionnés aux 2 à 8 du I de l'article 278 sexies du CGI.

Le taux de **10 %** s'applique aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1er janvier 2014 (sous réserve des dérogations indiquée aux deux derniers alinéas du n° 5118).

S'agissant des logements locatifs sociaux, le bénéfice du taux réduit sur la livraison à soi-même de ces travaux demeure subordonné au seul conventionnement APL de l'opération, indépendamment des modalités de son financement.

Pour plus de précisions, voir BOI-TVA-IMM-20-10-20.

C. Tarifs spéciaux

I. Tarifs applicables dans les départements de la corse

(BOI-TVA-IMM-10-20-20 au II-C).

5133

Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés au I de l'article 257 du CGI sont soumis dans la région Corse au taux de 10 % (taux applicable à compter du 1er janvier 2014 ; 8 % antérieurement). Ce taux s'applique également aux opérations de constructions de logements intermédiaires mentionnées à l'article 279-0 bis A du CGI (CGI, art. 297, I-1-5° du CGI complété par l'article 73 de la loi de finances pour 2014).

II. Tarifs applicables dans les DOM

5134

1. Principe

Les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés au I de l'article 257 du CGI sont soumis dans les DOM au taux de 8,50 % (CGI, art. 296, 1°-b).

2. Exceptions

Le taux réduit de 2,10 % (CGI, art. 296, 1°-a) s'applique, dans les départements de la Guadeloupe (y compris dans la partie française de l'île de Saint-Martin et à Saint-Barthélémy), de la Martinique et de la Réunion :

- aux ventes et apports en sociétés de terrains à bâtir et de biens assimilés soumis à la TVA dès lors qu'une subvention de l'État ou un prêt aidé (à l'exception du prêt à taux zéro) finance tout ou partie de l'opération de construction ;

- aux LASM de logements locatifs sociaux et très sociaux (LLS et LLTS) et aux ventes d'immeubles neufs destinés à un usage locatif à caractère social ou très social lorsque la construction des logements ou l'acquisition des immeubles est financée en totalité ou en partie à l'aide d'un prêt ou d'une subvention accordés dans les conditions posées par l'arrêté du 7 juin 1996 (JO du 29 juin, p. 9768) ;

- aux opérations de constructions de logements intermédiaires mentionnées à l'article 279-0 bis A du CGI (loi n°2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 73).

Il est précisé que les aides au logement locatif social dont l'attribution est subordonnée à une décision du préfet, qui ouvrent droit au bénéfice du taux réduit de la TVA, sont servies soit sous la forme de prêts aidés pour la construction, l'acquisition, l'amélioration ou la transformation de logements locatifs sociaux (prêts LLS et LLTS) soit sous la forme d'une subvention pour l'amélioration des logements sociaux (SALS) assimilable à la subvention PALULOS versée en métropole.

En revanche, les aides à l'accession à la propriété (prêt à taux zéro), subventions accordées au titre des logements évolutifs sociaux pour lesquelles la décision d'attribution est antérieure à la promulgation de la loi de programme pour l'outre-mer n° 2003-660 du 21 juillet 2003 (LES et LES auto construction), aides au promoteur, subventions pour l'acquisition-amélioration de logements très sociaux (AALTS), prêts conventionnés garantis par le FGAS, aides au logement intermédiaire (PLI-DOM) ou aides à l'amélioration de l'habitat des propriétaires occupants (AH) n'ouvrent pas droit à l'imposition de la livraison à soi-même au taux réduit de la TVA.

S'agissant des opérations pour lesquelles la décision d'attribution d'une aide de l'État est intervenue après le 21 juillet 2003, le taux réduit s'applique également (CGI, art. 296 ter) :

- aux travaux de construction de logements évolutifs sociaux, financés dans les conditions prévues par arrêté interministériel en application des articles L. 301-1 et L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation et facturés aux personnes physiques accédant directement à la propriété à titre de résidence principale et qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles au sens du I de l'article 257 du CGI ;

- aux ventes de logements évolutifs sociaux mentionnés au tiret ci-dessus qui entrent dans le champ d'application du I de l'article 257 du CGI, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition des aides

de l'État dans les conditions prévues par l'arrêté mentionné ci-dessus.

L'application du taux réduit est subordonnée à la condition que les personnes physiques accédant à la propriété justifient bénéficier d'une aide dans les conditions prévues par l'arrêté mentionné ci-dessus. Le prestataire ou le vendeur sont tenus de conserver ce justificatif à l'appui de leur comptabilité.

Le taux réduit de **2,10 %** s'applique également aux livraisons à soi-même mentionnées au I de l'article 257 du CGI, ainsi qu'aux ventes et apports de terrains à bâtir et de logements neufs dans les conditions fixées par l'article 199 undecies C du CGI ou par l'article 217 undecies du CGI lorsque les logements sont loués en vue de leur sous-location dans les conditions prévues aux 1°, 2° et 3° du I de l'article 199 undecies C du CGI ou lorsque ces opérations sont financées à l'aide d'un prêt aidé ou d'une subvention de l'État accordé dans les conditions prévues par les articles R. 372-1 et R. 372-20 à R. 372-24 du code de la construction et de l'habitation.

Chapitre 4 : Droits à déduction de la TVA

A. TVA déductible

5135

Sous réserve des dispositions particulières évoquées au BOI-TVA-IMM-10-30 au I, le régime de droit commun des déductions est applicable aux opérations immobilières. Ce régime est commenté au n^{os} 4600 et suiv.).

Pour des précisions sur les conditions d'exercice du droit à déduction dans le cadre d'opérations réalisées dans le secteur du logement social, voir BOI-TVA-IMM-20.

B. Régularisations spécifiques aux opérations immobilières

(BOI-TVA-IMM-10-30 au II)

I. Régularisations annuelles

5136

Lorsque l'immeuble construit ou transformé est immobilisé, la taxe afférente à la LASM est susceptible de faire l'objet d'une régularisation pendant une période de vingt années dont celle au cours de laquelle l'immeuble neuf ou sa transformation ont été achevés. Il en va de même lorsqu'un immeuble immobilisé a été acquis et que cette acquisition a supporté la TVA et a ouvert droit à déduction, situation qui peut se rencontrer bien au delà de la date d'achèvement dans l'hypothèse où la taxe résulte de ce que le cédant a exercé l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI.

Ainsi, chaque année durant les vingt années qui suivent, l'assujetti qui eu droit à la déduction doit opérer dans les conditions décrites au II de l'article 207 de l'annexe II au CGI une régularisation de la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés lorsque la différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année, d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation initiaux, d'autre part, est supérieure à un dixième.

II. Régularisation complémentaire

5136-1

Lorsque l'immeuble construit, transformé ou acquis est immobilisé, outre les régularisations annuelles décrites ci-dessus, sa cession ultérieure est susceptible de donner lieu à une régularisation complémentaire de la TVA liquidée lors de la LASM ou supportée lors de l'acquisition conformément aux dispositions des 1° et 2° du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, dès lors que cette cession intervient avant le terme de la dix-neuvième année qui suit la LASM ou l'acquisition :

- ainsi, lorsque l'immeuble était affecté à une activité économique ouvrant droit à déduction, la taxe afférente à la LASM ou à l'acquisition qui a été initialement déduite par le redevable n'est pas remise en cause lorsque la cession ou l'apport sont soumis à la TVA. Inversement, si la mutation est exonérée (notamment à défaut d'exercice de l'option s'agissant d'un immeuble ancien), la taxe déduite donnera lieu à un reversement à raison des années restant à courir au delà de l'année en cours jusqu'au terme de la période de régularisation ;

- lorsque le cédant n'avait pas affecté l'immeuble à une activité économique ouvrant droit à déduction (par exemple en l'utilisant pour une location exonérée), la taxe afférente à l'acquisition, à la construction ou à des travaux de transformation n'était pas déductible au moment de leur réalisation (soit un coefficient de déduction initial nul). Elle donnera donc lieu, dans les mêmes conditions, à une régularisation positive si la mutation est soumise à la TVA (éventuellement sur la marge s'agissant de travaux de transformation sur un immeuble acquis sans droit à déduction) ;

- il en va de même lorsque l'immeuble était affecté à un usage mixte (le coefficient de déduction initial étant compris entre zéro et l'unité), sous forme d'une régularisation complémentaire dans un sens ou l'autre.

Ces dispositions sont applicables que l'immeuble soit affecté à l'habitation ou à une autre activité économique. Pour un exemple, voir BOI-TVA-IMM-10-30 au II-A-2-d.

Ces dispositions sont applicables à l'identique aux collectivités locales selon que les cessions qu'elles réalisent s'inscrivent dans le cadre d'une activité économique d'aménageur ou, inversement, dans celui de la gestion de leur patrimoine.

Lorsque la propriété d'un immeuble donne lieu à un démembrement en raison de la cession à un tiers de l'usufruit ou de la nue propriété, la nue-propriété doit être regardée comme n'étant pas affectée à une activité économique imposable. Cette situation est exclusive de l'exercice du droit à déduction de la TVA afférente à la valeur de ce droit.

Toutefois, lorsque ce droit réel constitue une immobilisation chez son propriétaire de même que l'usufruit pour son bénéficiaire, il y lieu d'admettre que dans des conditions analogues à celles prévues au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI, le nu-propriétaire puisse transmettre le droit à déduction dont il est privé au bénéfice de l'usufruitier dès lors que ce dernier utilise le bien pour des opérations ouvrant droit à déduction.

En outre, dès lors qu'elle intervient dans le délai de vingt années comprenant celle au cours de laquelle la taxe a été supportée par le nu-propriétaire, la réunion dans les mains de celui-ci de la pleine propriété par suite de l'extinction de l'usufruit peut donner lieu à une régularisation positive de la taxe d'amont dans les conditions précisées au 4° du 1 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI si l'immeuble est alors utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction. Pour plus de précisions sur ce point et des exemples, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-30 au II-C.

S'agissant des immeubles loués en crédit bail, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-30 au II-D-1.

S'agissant des immeubles conservés en stock ou en attente de cession, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-30 au II-D-2.

S'agissant d'une revente par un particulier d'un immeuble acquis comme immeuble à construire, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-30 au II-D-3.

C. Transfert des droits à déduction

(BOI-TVA-IMM-10-30 au III)

5137

La procédure de transfert du droit à déduction prévue au 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI demeure d'application lorsqu'un immeuble est cédé ou apporté entre deux assujettis pour lesquels ce bien constitue une immobilisation sans que la mutation soit soumise à la TVA. S'agissant par hypothèse d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans, le même objectif visant à éviter une rémanence de la taxe régularisable chez le cédant peut être obtenu par l'exercice de l'option prévue au 5° bis de l'article 260 du CGI, sauf que le montant déductible chez le cessionnaire (sous réserve de l'ouverture d'une nouvelle période de régularisation éventuelle sur vingt années) sera celui de la taxe appliquée sur le prix de cession au lieu de celui défini dans les conditions du 3 du III de l'article 207 de l'annexe II au CGI.

En outre, l'exercice de l'option permet d'éviter une rémanence de taxe déductible lorsque l'immeuble transmis d'un assujetti à l'autre demeure comptabilisé en stock, situation qui fait normalement obstacle à la mise en œuvre de la procédure de transfert du droit à déduction. Celle-ci trouve, toutefois, à s'appliquer dès lors que l'immeuble en stock a fait l'objet de l'assimilation à une immobilisation prévue au 3 du IV de l'article 207 de l'annexe II au CGI. Pour un exemple, voir BOI-TVA-IMM-10-30 au III-A.

Lorsqu'une personne morale de droit public réalise elle-même les investissements destinés à être utilisés pour des opérations soumises à la taxe pour les besoins d'un service public affermé, elle procède à une livraison à soi-même de l'immeuble à l'achèvement de celui-ci après avoir déduit la taxe

grevant les frais engagés au titre de cet investissement au fur et à mesure des paiements. La collectivité publique délégante est alors autorisée à transférer au délégataire la taxe déductible afférente à cette LASM en application du 1° du 2 du I de l'article 210 de l'annexe II au CGI (cf. n° 4628).

En revanche, si la délégation du service public a pris la forme d'une concession où le concessionnaire assure lui-même les investissements, ce délégataire détient les mémoires et factures des entrepreneurs et fournisseurs de biens ou de services auxquels il a fait appel pour la construction des immeubles et peut donc opérer directement la déduction de la taxe résultant de l'imposition de la livraison à soi-même dont il est redevable.

La procédure de transfert du droit à déduction est aussi ouverte aux sociétés de construction dont les parts ou actions donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble (CGI, ann. II, art. 210, I-2-2°). Pour un exemple, voir BOI-TVA-IMM-10-30 au III-C.

D. Opérations de lotissement ou d'aménagement

5138

S'agissant des opérations de lotissement ou d'aménagement, il convient de se reporter au BOI-TVA-IMM-10-30 au IV.

Chapitre 5 : Obligations des redevables

(CGI, art. 283, 1 ; BOI-TVA-IMM-10-20-30)

A. Redevables de la taxe

(BOI-TVA-IMM-10-20-30 au I)

5139

Conformément au principe général prévu par le 1 de l'article 283 du CGI, le redevable de la taxe est la personne qui réalise l'opération imposable.

S'agissant des livraisons d'immeubles et de droits assimilés, la taxe est donc due par le vendeur. Cette règle s'applique à toutes les opérations, qu'elles portent sur des immeubles, des fractions d'immeubles ou des droits sociaux.

Par exception, la taxe est due par l'acquéreur qui agit en tant qu'assujetti et dispose d'un numéro d'identification à la TVA en France lorsque le cédant, lui-même assujetti, n'est pas établi en France (CGI, art. 283, 1-al. 2). À cet égard, est présumé agir en tant qu'assujetti l'acquéreur qui fait mention dans l'acte du numéro sous lequel il est identifié.

S'agissant des livraisons à soi-même, la taxe est due par la personne qui construit elle-même l'immeuble ou qui a confié la construction, pour son compte, à des tiers, autrement dit, dans la quasi-totalité des cas, le propriétaire de l'immeuble.

S'agissant de la livraison à soi-même requise en application du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, le redevable est l'assujetti qui affecte l'immeuble transformé aux besoins de son entreprise.

Par ailleurs, les redevables sont répartis en deux catégories :

- d'une part, les assujettis qui doivent se faire prendre en charge par le service des impôts des entreprises (SIE) ;

- d'autre part, les non assujettis qui sont redevables de la TVA à raison de la livraison à soi-même des logements mentionnés aux 9 ou 11 du I de l'article 278 sexies du CGI qui sont dispensés de cette prise en charge.

Précision : Conformément à la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, la livraison d'un immeuble, dans les cinq ans de son achèvement, lorsqu'il avait été acquis par le cédant non assujetti en tant qu'immeuble à construire, était également soumise à la taxe. Le 1 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 supprime cette taxation systématique en abrogeant le a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI (cf. n° 5148). Cependant des mesures transitoires sont prévues (BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-A). Les non assujettis redevables de la TVA dans le cadre de ces mesures transitoires sont également dispensés de cette prise en charge par le service des impôts.

B. Lieu d'imposition

(BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II-A)

I. Redevables acquittant la TVA sur relevé n° 3310 CA 3

5140

Les redevables acquittant la TVA sur relevé n° **3310 CA 3** - n° CERFA 10963 - (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») doivent déposer leur déclaration au service des impôts des entreprises dont ils relèvent pour le dépôt de leur déclaration de résultats.

1. Entreprises individuelles et sociétés non soumises à l'IS

Les entreprises individuelles et sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés déposent leur déclaration de bénéfice et donc leurs relevés n° **3310 CA 3** - n° CERFA 10963 - (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») au service dont relève le lieu du siège de la direction de l'entreprise ou, à défaut, le lieu du principal établissement (CGI, ann. III, art. 38, IV).

Lorsque l'assujetti qui réalise une opération imposable portant sur un immeuble n'est pas établi en France et qu'il est néanmoins redevable, le relevé n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) est déposé à la DRESG.

Par ailleurs, s'agissant des commerçants, industriels ou artisans dont l'activité porte sur des opérations étrangères à la construction d'immeubles, le lieu d'imposition est celui qui est indiqué sur leur déclaration de revenus, comme pour les particuliers.

2. Sociétés de construction vente relevant de l'IR

Voir BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II-A-1-b.

3. Sociétés passibles de l'IS

Les relevés n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) sont à déposer au service des impôts des entreprises dont relève le lieu retenu pour établir l'impôt sur les sociétés.

L'imposition des personnes morales désignées au 2 de l'article 218 A du CGI qui exercent leur activité en France ou y possèdent des biens sans y avoir leur siège social, est établie au service des impôts des entreprises étrangères (SIEE), rattaché à la DRESG (CGI, ann. IV, art. 23 ter).

4. Personnes morales non tenues de souscrire une déclaration de bénéfice.

Les personnes morales non tenues de déposer des déclarations de bénéfice souscrivent leurs relevés auprès du service dont relève le lieu de leur siège social ou de leur principal établissement[(1)] quel que soit le lieu de situation du ou des immeubles en cause.

[(1)] Il convient éventuellement de considérer comme principal établissement le lieu où sont tenus et conservés les documents de nature à permettre le contrôle des relevés .

II. Redevables n'acquittant pas la TVA sur relevé n° 3310 CA 3

5140-1

Les déclarations n° **942-SD** - n° CERFA 11115 - et, le cas échéant n° **943-SD** - n° CERFA 11116 - (disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »), sont déposées et les droits versés au bureau compétent pour enregistrer l'acte de mutation. Ce bureau est le service chargé de la publicité foncière si l'acte est soumis à la formalité fusionnée ou le service des impôts des entreprises (pôle enregistrement) dans le cas contraire (CGI, ann. II, art. 250 périmé au 13 septembre 2010).

Ainsi, le lieu d'imposition à la TVA des mutations d'immeubles correspond au lieu de situation de ces immeubles. Cette situation ne concerne, de fait, que les redevables visés par les mesures transitoires prévues au BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-A, c'est-à-dire les particuliers qui cèdent dans les cinq ans de son achèvement un immeuble bâti qu'ils ont acquis comme immeuble à construire lorsqu'une promesse de vente a été signée avant le 31 décembre 2012.

En revanche la déclaration de livraison à soi-même prévue au b du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI, qui permet aux accédants à la propriété dans certaines opérations de caractère social de bénéficier du remboursement de l'écart entre le taux normal supporté sur les dépenses de construction et le taux

réduit applicable à la LASM, est souscrite auprès du service des impôts des entreprises du lieu de situation de l'immeuble.

Par ailleurs, lorsqu'un acte concernant des immeubles ou droits immobiliers situés dans le ressort de plusieurs services chargés de la publicité foncière est soumis à la formalité fusionnée, celle-ci est exécutée au bureau où la publicité est requise en premier lieu.

C. Détermination du service compétent

(BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II-B)

5141

Le service compétent pour recevoir les déclarations relatives aux opérations réalisées et pour encaisser les droits est soit le service des impôts des entreprises (SIE) dont dépend le redevable assujetti, soit le service chargé de la publicité foncière, soit le pôle enregistrement du SIE de la situation des biens.

Le SIE est compétent pour recevoir les relevés n° **3310 CA 3** - n° CERFA 10963 - (relevé disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») et les déclarations de livraison à soi-même.

Le service chargé de la publicité foncière du lieu de la situation de l'immeuble est compétent lorsque le redevable n'est pas un assujetti et qu'il dépose une déclaration n° **942-SD** - n° CERFA 11115 - et n° **943-SD** - n° CERFA 11116 - (déclarations disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») à l'appui de la réquisition à publier l'acte constatant l'opération taxable.

Le pôle enregistrement du SIE est compétent pour toutes les opérations exclues de la formalité fusionnée (cessions de droits sociaux, mutations verbales ou sous-seing privé, décisions judiciaires). En Alsace Moselle, il reçoit les déclarations n° **942-SD** (n° CERFA 11115), sauf cas particulier (CGI, ann. III, art. 250, I).

D. Déclaration des opérations réalisées

(BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II)

5142

Les assujettis acquittent le montant de la taxe exigible sur leurs opérations imposables sur relevés n° **3310 CA 3** - n° CERFA 10963 - (relevés n° **3517 CA 12** - n° CERFA 11417 - pour les redevables relevant d'un régime simplifié) établis en un seul exemplaire dans les conditions habituelles en matière de TVA.

Les relevés n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963) sont déposés mensuellement ou trimestriellement si la taxe exigible annuellement est inférieure à 4 000 €. Ils mentionnent l'ensemble des opérations effectuées au cours de la période considérée et font état, globalement, des droits à déduction ouverts pendant la même période.

Pour les livraisons à soi-même mentionnées au a du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI, le redevable est tenu de déposer une déclaration spéciale n° **940-SD** (n° CERFA 10480) au service des impôts dont il dépend dans le mois qui suit l'achèvement. Au moment de la liquidation de la taxe, il insère une mention particulière se référant à cette déclaration spéciale sur le relevé n° **3310 CA 3** - n° CERFA 10963 - (CGI, ann. II, art. 244).

Les livraisons d'immeubles visées au BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-A réalisées par des personnes non assujetties donnent lieu au dépôt d'une déclaration n° **942-SD** - n° CERFA 11115 - (déclaration de mutation d'immeuble) et d'une déclaration n° **943-SD** - n° CERFA 11116 - (relevé des taxes déductibles et décompte du prix de revient).

Les déclarations n° **942-SD** (n° CERFA 11115) et, le cas échéant, l'annexe n° **943-SD** (n° CERFA 11116) doivent être déposées, en simple exemplaire, lors de la présentation à la formalité des actes constatant les opérations taxables.

Pour les livraisons à soi-même mentionnées au b du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI, le redevable est tenu de déposer au service des impôts du lieu de situation de l'immeuble une déclaration particulière conforme au modèle fixé par l'administration (déclaration n° **941-SD** - n° CERFA 11114 - et n° **943-SD** - n° CERFA 11116 -) dès qu'il dispose de tous les éléments d'information nécessaires à la

liquidation de la taxe à la suite de l'achèvement (CGI, ann. II, art. 244).

Les déclarations mentionnées ci-avant sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

E. Liquidation de la TVA

(BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II-D)

I. Livraisons d'immeubles et de droits assimilés

5143

Le paiement de la TVA doit intervenir dans les délais impartis aux redevables pour le dépôt de leurs relevés n° **3310 CA 3** (n° CERFA 10963), ainsi que de leur déclaration n° **941-SD** -n° CERFA 11114 - (livraison à soi-même en application du b du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI).

Pour les livraisons visées au II-A du BOI-TVA-IMM-10-10-20, le paiement de la TVA doit intervenir dans les délais impartis aux redevables pour le dépôt de leur déclaration n° **942-SD** (n° CERFA 11115).

Les opérations visées au I de l'article 257 du CGI sont exclues des modalités simplifiées de liquidation de la TVA (CGI, ann. II, art. 204 quater).

II. Livraisons à soi-même

5143-1

S'agissant des livraisons à soi-même d'immeubles neufs, le constructeur dispose d'un délai qui court jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble pour liquider la taxe afférente à la livraison à soi-même sur sa déclaration de TVA (CGI, art. 270).

La LASM n'est, toutefois, pas exigée lorsque l'immeuble a été vendu dans les deux ans qui suivent son achèvement (CGI, art. 257, I-3-1°-a).

Il est admis que les assujettis qui revendent l'immeuble dans la limite de la deuxième année qui suit la date d'achèvement soient dispensés de liquider la livraison à soi-même alors même que le fait générateur en est intervenu, et quand bien même ils connaîtraient complètement le prix de revient de l'immeuble cédé.

Pour autant, cette facilité ne fait pas obstacle, lorsque le redevable en a convenance, à ce qu'il liquide la LASM avant l'échéance du délai de deux ans alors même qu'il prévoirait de revendre l'immeuble dans ce délai. Il est admis que les redevables qui relèvent du régime simplifié d'imposition mentionné à l'article 302 septies A du CGI liquident la LASM au plus tard sur la déclaration prévue au premier alinéa du 3 de l'article 287 du CGI qui est déposée la troisième année qui suit la date d'achèvement de l'immeuble. Il en va de même des redevables qui relèvent du régime simplifié agricole mentionné à l'article 298 bis du CGI et doivent liquider la LASM sur la déclaration prévue au 1° du I dudit article.

Des prorogations au délai fixé au point précédent peuvent être accordées par le directeur départemental ou le directeur régional des finances publiques sur demande motivée par l'impossibilité d'établir la base taxable définitive avant l'expiration du délai prévu au II de l'article 270 du CGI (CGI, ann. II, art. 245).

Cela étant, dès lors qu'est échu le terme prévu au II de l'article 270 du CGI, la taxe exigible sur la livraison à soi-même visée au a du 1° du 3 du I de l'article 257 du CGI doit en tout état de cause être acquittée préalablement à toute mutation intervenant avant l'expiration du délai prorogé sur la base des éléments connus à la date de cette mutation.

Par ailleurs, il doit être fait référence à la déclaration spéciale prévue par l'article 244 de l'annexe II au CGI dans la déclaration de TVA sur laquelle est liquidé le montant de la livraison à soi-même.

F. Contrôle des déclarations

5144

Sur ce point, voir BOI-TVA-IMM-10-20-30 au II-C.

Chapitre 6 : Précisions diverses

A. Exonération de la taxe de la publicité foncière ou des droits d'enregistrement

5145

Sous réserve de l'article 691 bis du CGI et sous certaines conditions, les acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie à la TVA sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement, lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI, ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé.

Ce régime, modifié par l'article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, est exposé dans le livre XVI (cf. Enr. n° 7004).

B. Régime spécial des achats effectués en vue de la revente

5146

L'article 1115 du CGI exonère des droits de mutation, sous certaines conditions, les acquisitions réalisées par des acquéreurs qui prennent l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans.

Ce régime, modifié par l'article 16 de la loi no 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, est exposé dans le livre XVI (cf. Enr. n° 7006).

C. Ouvrages autoroutiers, marchands de biens

5147

L'article 16 de la loi no 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 a supprimé :

- les dispositions relatives aux livraisons à soi-même d'ouvrages autoroutiers ;

- le régime particulier des marchands de biens.

En conséquence, ces opérations relèvent maintenant du régime de droit commun de la TVA (cf. n^{os} 5100 et suiv.).

Titre 2 : Opérations immobilières réalisées hors d'une activité économique

(BOI-TVA-IMM)

5148

Alors même qu'elles sont réalisées hors d'une activité économique, certaines livraisons à soi-même exigées dans le cadre d'opérations d'accession sociale à la propriété entrent aussi dans le champ de la taxe du fait d'une disposition expresse de la loi.

Conformément à la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010, les livraisons d'immeubles, dans les cinq ans de leur achèvement, lorsqu'ils avaient été acquis en tant qu'immeubles à construire, étaient également soumises à la taxe. Le 1 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 supprime cette taxation systématique en abrogeant le a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI.

Les autres opérations immobilières réalisées par les particuliers sont placées hors du champ de la TVA et sont donc soumises aux droits de mutation à titre onéreux (cf. Enr. n^{os} 6981 et suiv.).

Chapitre 1 : Livraison d'un immeuble neuf lorsque le cédant avait au préalable acquis l'immeuble à construire

(CGI, art. 257, I-3-2°-a abrogé par le 1 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-A)

5149

Le 1 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012 abroge le a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI et supprime ainsi la taxation systématique à la TVA des cessions d'immeubles neufs acquis par le cédant comme immeubles à construire. À noter que cette qualification vise principalement les contrats de vente en l'état futur d'achèvement (VEFA) et, accessoirement, les contrats de vente à terme.

Aux termes du a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI, le législateur avait mis en œuvre la faculté accordée aux États membres par l'article 12 de la « directive TVA » de considérer comme assujetti quiconque réalise une seule livraison de terrain à bâtir ou une seule livraison d'immeuble neuf.

Toutefois, cette faculté avait été restreinte à la seule livraison d'un immeuble intervenant dans les cinq ans de son achèvement lorsque celui-ci avait été acquis par le cédant non assujetti à la TVA en tant qu'immeuble à construire.

Cette taxation à la TVA est donc supprimée à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 précitée afin de tirer les conséquences de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne dans les affaires « Slaby » (affaire C-180/10) et « Kuc » (affaire C-181/10) sur la notion d'assujetti à la TVA. En effet, l'ancien dispositif établissait en toutes circonstances l'assujettissement à la TVA. Or, le juge communautaire a précisé qu'il ne pouvait en être ainsi lorsqu'une personne cède un immeuble en dehors de toute « démarche de commercialisation active » permettant d'établir que l'opération s'intègre dans une logique d'activité économique.

Toutefois, pour ne pas remettre en cause l'équilibre économique des opérations en cours à la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, des mesures transitoires sont prévues. Il est admis que les cessions qui interviennent postérieurement au 31 décembre 2012 mais qui avaient fait l'objet d'une promesse de vente avant cette date demeurent soumises à la TVA et, corrélativement, aux droits de mutation au taux prévu à l'article 1594 F quinquies du CGI (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 23/01/2013 : TVA - ENR - CF - Abrogation du a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI qui prévoyait la soumission à la TVA des livraisons d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans réalisées hors d'une activité économique).

Chapitre 2 : Livraisons à soi-même des logements dans le cadre des mécanismes d'accession sociale à la propriété

(CGI, art. 257, I-3-2°-b ; BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-B)

5150

Depuis le 1er janvier 2011, sont soumises à la TVA les livraisons à soi-même de logements visés au II de l'article 278 sexies du CGI, lorsqu'elles sont réalisées, hors d'une activité économique visée à l'article 256 A du CGI, par toute personne, dès lors assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée à ce titre.

Livre X : Taxes spéciales sur le chiffre d'affaires

Introduction

5300

L'appellation générale de « taxes spéciales sur le chiffre d'affaires » recouvre divers contributions, taxes ou prélèvements qui, effectués au bénéfice de l'État, de budgets annexes ou de certains organismes professionnels, présentent les caractères :

- d'impôts réels : l'assujettissement à la taxe est déterminé d'une manière générale, par la nature des opérations effectuées ou des produits concernés ;

- d'impôts indirects, dès lors qu'ils appréhendent, de manière indirecte, les revenus lorsque ceux-ci se révèlent à l'occasion d'une dépense.

Depuis leur création, les taxes sur le chiffre d'affaires ont connu des aménagements successifs qui ont affecté tant leur structure que leurs modalités d'application, pour aboutir à l'institution d'un système de taxation généralisée des opérations dont la taxe sur la valeur ajoutée est l'élément principal .

En complément de ce système, la loi a institué diverses autres taxes spéciales ou assimilées à la TVA.

Les commentaires repris dans le présent Livre X relatif aux taxes spéciales sur le chiffre d'affaires étaient auparavant traités, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, dans la deuxième partie du livre III TCA aux n^{os} 2910-1 à 2999-1.

Le présent livre a pour objet de présenter :

- les redevances sanitaires d'abattage et de découpage (titre 1, n° 5301 et suivants) ;

- les redevances sanitaires de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture (titre 2, n° 5313 et suivants) ;

- la redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus (titre 3, n° 5325 et suivants) ;

- la redevance pour l'agrément des établissements du secteur de l'alimentation animale (titre 4, n° 5329 et suivants) ;

- la taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine (titre 5, n° 5335 et suivants) ;

- les taxes perçues au profit du Centre national du livre (titre 6, n° 5341 et suivants) ;

- la taxe sur certaines dépenses de publicité (titre 7, n° 5347 et suivants) ;

- la taxe sur la publicité télévisée (titre 8, n° 5348 et suivants) ;

- la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision (titre 9, n° 5349 et suivants) ;

- la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision (titre 10, n° 5350 et suivants) ;

- la taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques (titre 11, n° 5354 et suivants) ;

- la taxe sur le transport public aérien et maritime en provenance ou à destination de la Corse (titre 12, n° 5355 et suivants) ;

- la taxe sur les actes des huissiers de justice (titre 13, n° 5360 et suivants) ;

- la taxe due par les concessionnaires d'autoroute (titre 14, n° 5367 et suivants) ;

- la taxe d'abattage (titre 15, n° 5368 et suivants) ;

- la contribution sur les retransmissions sportives (titre 16, n° 5369 et suivants) ;

- la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles (titre 17, n° 5374 et suivants) ;

- la taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle (titre 18, n° 5379 et suivants) ;

- la taxe sur les ventes et les locations de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public (titre 19, n° 5385 et suivants) ;

- le prélèvement sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique (titre 20, n° 5386 et suivants) ;

- la taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique (titre 21, n° 5388 et suivants) ;

- le prélèvement spécial relatif aux écart de conversion sur les prêts en monnaie étrangère (titre 22, n° 5393 et suivants) ;

- la taxe sur les boues d'épuration urbaines et industrielles (titre 23, n° 5400 et suivants) ;

- la contribution pour une pêche durable (titre 24, n° 5401 et suivants) ;

- la contribution perçue au profit de l'institut national de prévention et d'éducation pour la santé (titre 25, n° 5402 et suivants) ;

- la contribution destinée à financer le fonds de modernisation de la restauration (titre 26, n° 5403 et suivants) ;

- les prélèvements sur les jeux et paris (titre 27, n° 5405 et suivants) ;

- la contribution de solidarité territoriale (titre 28, n° 5411 et suivants) ;

- la taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires (titre 29, n° 5412 et suivants) ;

- la contribution sur les activités privées de sécurité (titre 30, n° 5413 et suivants) ;

- la taxe exceptionnelle due par les entreprises soumises aux quotas d'émission de gaz à effet de serre (titre 31, n° 5414 et suivants) ;

- la taxe sur la vente de médicaments et produits de santé (titre 32, n° 5415 et suivants) ;

- la taxe sur les transactions financières (titre 33, n° 5416 et suivants) ;

Titre 1 : Redevances sanitaires d'abattage et de découpage

(CGI, art. 302 bis-N à art. 302 bis-W ; CGI, ann. III, art. 111 quater-A à CGI, ann. III, art. 111 quater-R ; BOI-TCA-RSAB et BOI-TCA-RSD)

Chapitre 1 : Redevance sanitaire d'abattage

(CGI, art. 302 bis- N à CGI, art. 302 bis-R ; CGI, ann, III, art. 111 quater-A à CGI, ann. III, art. 111 quater-I ; BOI-TCA-RSAB)

A. Champ d'application

I. Opérations imposables

5301

La redevance est perçue dans tous les établissements où il est procédé à des opérations d'abattage de volailles, d'animaux de boucherie et de charcuterie, de lapins domestiques, de gibier d'élevage ou

au traitement du gibier sauvage :

- effectuées en vue de la vente ou destinées à la consommation personnelle ou familiale des particuliers propriétaires des animaux abattus ou traités ;

- dans les abattoirs publics, communaux et intercommunaux et dans les abattoirs privés, y compris les tueries particulières[1] ;

[1] Les exploitants de tueries particulières où sont abattues moins de cinquante volailles par jour ouvrable ne seront pas recherchés en paiement de la redevance sanitaire, sous réserve que ces volailles proviennent de l'élevage de l'exploitant et que ce dernier en assure la vente directe aux seuls consommateurs.

- dans les ateliers de traitement du gibier sauvage bénéficiant de l'agrément prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime ;

- quelle que soit la qualité du propriétaire des animaux abattus ou traités.

En revanche, les acquisitions intracommunautaires de viandes préparées ou non ne sont pas soumises à la redevance sanitaire d'abattage.

II. Personnes imposables

5301-1

La redevance est due par la personne qui, lors de l'abattage, est propriétaire des animaux abattus. En cas d'abattage à façon, la redevance est acquittée par le tiers abatteur pour le compte du propriétaire dans les mêmes conditions et sous les mêmes garanties que lorsque le propriétaire abat lui-même.

Cette redevance est également acquittée par toute personne qui est propriétaire du gibier sauvage à traiter. En cas de traitement à façon, la redevance est acquittée par l'atelier de traitement pour le compte du propriétaire.

III. Territoire d'application

5301-2

La redevance est perçue en France métropolitaine. Sa perception est suspendue dans les départements d'outre-mer. L'abattage et le traitement d'animaux destinés à être exportés ou à faire l'objet de livraisons intracommunautaires exonérées de TVA en vertu du I de l'article 262 ter du CGI ou d'une livraison dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du CGI sont passibles de la redevance dans les conditions de droit commun.

B. Assiette et fait générateur

I. Assiette

5302

La redevance sanitaire d'abattage est assise sur le nombre de carcasses d'animaux de chaque espèce.

1. Assiette à l'importation.

La redevance sanitaire d'abattage n'est pas perçue à l'importation des viandes, préparées ou non.

Il est rappelé que les acquisitions intracommunautaires de viandes préparées ou non ne sont pas soumises à la redevance sanitaire d'abattage.

2. Saisies, expéditions et exportations.

Les viandes saisies par l'inspection sanitaire, expédiées vers les pays de la Communauté européenne ou exportées ne donnent pas lieu au remboursement de la redevance.

II. Fait générateur

5302-1

Le fait générateur étant constitué par l'abattage ou, s'agissant du gibier sauvage, par l'opération de

découpage dans l'atelier de traitement du gibier sauvage ou par l'enlèvement des pièces à découper chez ce dernier, la redevance est exigible préalablement à la sortie des viandes des abattoirs publics et privés et des tueries particulières ou des ateliers agréés de traitement du gibier sauvage.

C. Tarif

5303

Le tarif de cette redevance est fixé par animal de chaque espèce, dans la limite d'un plafond de 150 % des niveaux moyens forfaitaires définis en euros par décision du Conseil de l'Union européenne.

Cette redevance peut être modulée, dans la limite d'une augmentation ou d'une réduction de 20 % de son montant, compte tenu notamment des résultats des contrôles officiels pratiqués dans l'établissement ainsi que des mesures d'autocontrôle et de traçabilité qu'il met en œuvre, au sens de l'article 27 du règlement (CE) n° 882/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relatif aux contrôles officiels effectués pour s'assurer de la conformité avec la législation sur les aliments pour animaux et les denrées alimentaires et avec les dispositions relatives à la santé animale et au bien-être des animaux.

L'article 50 terdecies de l'annexe IV au CGI fixe les taux de la redevance.

Chapitre 2 : Redevance sanitaire de découpage

(CGI, art. 302 bis-S à CGI, art. 302 bis-W ; CGI, ann. III, art. 111 quater L à CGI, ann. III, art. 111 quater R ; BOI-TCA-RSD)

A. Champ d'application

I. Personnes imposables

5304

1. La redevance sanitaire de découpage est due par les personnes qui procèdent à des opérations de découpage de viande avec os, mais elle est perçue auprès de l'abatteur, du tiers abatteur ou de l'atelier de traitement du gibier sauvage ayant reçu l'agrément prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime qui l'acquitte pour le compte du propriétaire des viandes à découper.

L'abatteur est la personne propriétaire des animaux abattus, qu'il procède lui-même à l'abattage ou que cette opération soit réalisée pour son compte par un tiers ci-après désigné « le tiers abatteur » (exemple : abattoir public).

En pratique, les redevables légaux sont les établissements qui procèdent à l'abattage des animaux ou au traitement du gibier sauvage et dans lesquels la redevance sanitaire d'abattage est perçue (abattoirs publics, communaux ou intercommunaux, établissements privés d'abattage, tueries particulières).

L'abatteur, lorsqu'il ne procède pas aux opérations de découpage des viandes est en droit d'exiger de son acheteur le remboursement de la redevance sanitaire acquittée pour son compte. Le tiers abatteur est, dans tous les cas, en droit d'exiger de l'abatteur, propriétaire des viandes à découper, le remboursement de la redevance sanitaire acquittée pour son compte.

À cette fin, l'abatteur ou, selon le cas, le tiers abatteur, mentionne la redevance sanitaire de découpage acquittée au Trésor, sur les factures qu'il adresse à ses clients.

Les importateurs sont redevables de la redevance sanitaire de découpage sur les viandes taxables qu'ils importent dans le territoire d'application de la redevance. La taxe est due par l'importateur ou par le déclarant en douane. L'importateur en supporte la charge effective.

La redevance sanitaire de découpage est également due par les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de viandes avec os à découper.

II. Opérations imposables

5305

1. Définition de l'opération de découpage de viandes avec os donnant lieu au paiement de la redevance.

Pour les viandes des espèces bovine, ovine, caprine, porcine et des espèces chevaline, asine ou leur croisement ainsi que pour les gibiers ongulés d'élevage ou sauvages, la redevance n'est pas due (sous réserve des précisions concernant les importations et les acquisitions intracommunautaires, cf. § b 2e alinéa ci-après) pour les viandes en carcasse, demi-carcasse ou demi-carcasse découpée en un maximum de trois morceaux de gros ou de quartiers. L'opération de découpage qui donne lieu au paiement de la redevance sanitaire est par conséquent la première opération de découpage permettant d'obtenir des unités de découpe à partir de la carcasse ou de la demi-carcasse, éventuellement déjà découpée en un maximum de trois morceaux de gros ou de quartiers.

Lorsque lesdites viandes font l'objet d'opérations de découpage successives par un même ou plusieurs opérateurs, la redevance sanitaire est due une seule fois sur la totalité du poids net de viande au titre de la première opération de découpage telle qu'elle est définie ci-dessus.

Pour les volailles, la redevance sanitaire est due dès la première opération de découpage.

2. Champ d'application de la redevance sanitaire de découpage.

La redevance est due, quelle que soit la qualité du propriétaire des viandes à découper, au titre des opérations de découpage effectuées en France telles qu'elles sont définies ci-dessus pour les viandes destinées :

- à la vente en France ou à l'exportation ;

- à la consommation personnelle ou familiale du propriétaire.

La redevance sanitaire de découpage est également perçue :

- à l'importation des viandes préparées ou non reprises au tableau figurant sous l'article 111 quater P de l'annexe III au CGI ;

- sur les acquisitions intracommunautaires de viandes avec os à découper. Elle est due par la personne qui réalise ces opérations1.

III. Opérations non imposables

5306

La redevance sanitaire de découpage n'est pas due :

- lorsque les viandes avec os à découper font l'objet de saisies totales ou partielles pratiquées dans les abattoirs par les services de l'inspection sanitaire ;

- lorsque les viandes sont acquises par des organismes d'intervention ;

- lorsque les viandes non découpées sont destinées à être exportées, à faire l'objet d'une livraison exonérée en vertu du I de l'article 262 ter du CGI ou d'une livraison dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du CGI, en l'état, et qu'il est justifié de l'exportation, de l'expédition ou du transport ;

- pour les viandes de volailles, de lapin domestique, de gibier d'élevage ou sauvage autre qu'ongulé, sur les carcasses pour lesquelles l'abatteur, le tiers abatteur, la personne qui procède au traitement du gibier sauvage, celle qui réalise des acquisitions intracommunautaires, l'importateur ou le déclarant en douane justifie d'une destination autre qu'un atelier de découpe agréé en application de l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime (CGI, ann. III, art. 111 quater M).

IV. Territoire d'application

5307

La redevance sanitaire de découpage est perçue en France métropolitaine. Sa perception est suspendue dans les départements d'Outre-mer.

B. Fait générateur et exigibilité - assiette

I. Fait générateur et exigibilité

5308

La redevance sanitaire de découpage est due :

- soit lors de l'opération de découpage chez l'abatteur, le tiers abatteur ou dans l'atelier de traitement du gibier sauvage ;

- soit lors de l'enlèvement chez ces derniers des viandes à découper ;

- soit lors de l'opération de découpage dans l'atelier de traitement du gibier sauvage ou par l'enlèvement des pièces à découper chez ce dernier.

La redevance est donc exigible préalablement à la sortie des viandes des abattoirs publics et privés et des tueries particulières, que les opérations de découpage aient été effectuées ou non ;

- soit lors de l'acquisition intracommunautaire.

Pour les viandes importées taxables, le fait générateur est constitué par l'importation elle-même.

En pratique, dans les échanges intracommunautaires la redevance n'est perçue que sur les seules opérations soumises à la TVA c'est-à-dire :

- sur les acquisitions intracommunautaires en application du 1° du I de l'article 256 bis du CGI ;

- sur les livraisons situées en France en application des règles de territorialité (ventes à distance localisées en France en application de l'article 258 du CGI et de l'article 258 B du CGI) ;

- sur les opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires (CGI, art. 256 bis, II-2° et 3°).

II. Assiette

5308-1

La redevance sanitaire de découpage est assise sur le poids de viande net défini à l'article 111 quater LA de l'annexe III au CGI.

• **Acquisitions intracommunautaires** de viandes avec os à découper.

La base d'imposition est constituée par le poids net de la viande, déduction faite du poids des abats et arrondi au kilogramme le plus voisin (CGI, ann. III, art. 111 quater R).

C. Tarif

5309

Le tarif de la redevance est fixé par tonne de viande avec os à désosser, dans la limite d'un plafond de 150 % du niveau moyen forfaitaire défini en euros par décision du Conseil de l'Union européenne.

Cette redevance peut être modulée, dans la limite d'une augmentation ou d'une réduction de 20 % de son montant, compte tenu notamment des résultats des contrôles officiels pratiqués dans l'établissement ainsi que des mesures d'autocontrôle et de traçabilité qu'il met en œuvre, au sens de l'article 27 du règlement (CE) n° 882/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relatif aux contrôles officiels effectués pour s'assurer de la conformité avec la législation sur les aliments pour animaux et les denrées alimentaires et avec les dispositions relatives à la santé animale et au bien-être des animaux.

L'article 50 quaterdecies de l'annexe IV au CGI fixe les taux de la redevance.

Le tarif à retenir pour les préparations et conserves de viandes de boucherie, de charcuterie et de volailles (n° Ex 16.01 et Ex 16.02 du tarif des douanes) dans la composition desquelles entrent des viandes d'espèces animales différentes est celui de la viande dont le tarif est le plus faible.

Chapitre 3 : Dispositions communes aux redevances sanitaires d'abattage et de découpage

A. Liquidation

I. En régime intérieur et à l'acquisition intracommunautaire

5310

Les redevances sanitaires d'abattage et de découpage sont constatées et recouvrées suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties, privilèges et sanctions qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée (cf. BOI-TVA-PROCD). Ainsi, les petites entreprises qui bénéficient de la franchise en base (CGI, art. 293 B) sont dispensées également du paiement des redevances sanitaires.

Les redevables doivent déposer mensuellement une déclaration n° 3490 comportant les indications nécessaires à la liquidation et au contrôle des redevances. Cette déclaration est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Lorsqu'une redevance exigible est inférieure à 150 € par mois, les redevables peuvent déposer leur déclaration et payer la redevance correspondante par trimestre.

La déclaration doit comporter tous les éléments nécessaires à l'identification de l'abattoir et du redevable. Elle doit être datée et signée par le redevable et remise en un seul exemplaire au service des impôts dont dépend le lieu d'abattage, au plus tard le 25 du mois suivant celui au cours duquel les opérations imposables ont été réalisées. Les redevances doivent être acquittées dans le même délai. Dans le cas où le redevable effectue des opérations d'abattage ou de découpage dans plusieurs lieux, il doit déposer une déclaration n° 3490 par lieu.

Les redevables doivent faire parvenir directement aux services départementaux de l'agriculture un relevé des éléments figurant sur la déclaration n° 3490. Cet imprimé peut leur être fourni en deux exemplaires.

Les redevables sont dispensés du paiement des redevances dès lors qu'ils bénéficient de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI.

II. À l'importation

5310-1

Les redevances sanitaires d'abattage et de découpage sont dues par l'importateur ou le déclarant en douane.

Elles sont constatées et recouvrées par le service des douanes selon les mêmes règles, sous les mêmes garanties, privilèges et sanctions qu'en matière de droits de douane.

B. Obligations des redevables

5311

Toute personne qui, habituellement ou occasionnellement, se livre, pour son compte ou pour le compte de tiers, aux opérations d'abattage de volailles ou d'animaux de boucherie et de charcuterie, de volailles, de lapins domestiques, de gibier d'élevage ou de traitement du gibier sauvage, doit :

- souscrire, préalablement à toute opération, une déclaration d'existence auprès du service des impôts dont dépend le lieu d'abattage ou du traitement du gibier sauvage. Si le redevable effectue des opérations d'abattage ou de traitement dans plusieurs lieux, il doit souscrire une déclaration d'existence auprès de chacun des services des impôts compétents. Cette déclaration doit indiquer ses nom ou raison sociale, profession et adresse de son domicile ainsi que celle de l'abattoir. Toutefois, les redevables de l'ancienne taxe sanitaire qui ont déjà souscrit une déclaration d'existence n'ont pas à la renouveler ;

- tenir un registre permettant de dégager, jour par jour et sans blanc ni rature, les éléments nécessaires à la liquidation et au contrôle des redevances sanitaires d'abattage et de découpage.

Ce registre doit, notamment, mentionner le nombre, par catégorie, des volailles ou des animaux abattus ou traités ainsi que le poids de viande fraîche net constaté à la pesée.

Toutefois, ces obligations ne s'appliquent pas aux façonniers assujettis à la TVA qui sont, en application du 1 du II de l'article 286 quater du CGI, astreints à la tenue d'un registre spécial dans les conditions prévues aux articles 41 ter à 41 quinquies de l'annexe IV au CGI (cf. n^{os} 4776 et suiv.).

- déposer au service des impôts dont dépend le lieu d'abattage ou de traitement du gibier sauvage, avant le 25 du mois suivant celui au cours duquel les opérations imposables ont été réalisées, la déclaration des opérations d'abattage (imprimé n° 3490 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».) accompagnée du paiement.

Une déclaration « néant » doit être déposée par les redevables dans le cas où aucune opération de traitement n'a été effectuée au titre de la période.

Titre 2 : Redevances sanitaires de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture

(CGI, art. 302 bis WA et CGI, art. 302 bis WB ; CGI, ann. II, art. 267 quater F et CGI, ann. II, art. 267 quater G ; BOI-TCA-PPA)

5313

Il a été institué au profit de l'État deux redevances sanitaires de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture. Ces redevances s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1er juillet 2000.

Chapitre 1 : Champ d'application

5314

Les deux redevances sanitaires s'appliquent aux produits de la pêche et de l'aquaculture destinés à l'alimentation humaine.

A. Redevance sanitaire de première mise sur le marché

(CGI, art. 302 bis WA)

5315

Cette redevance est due par toute personne qui procède au premier achat (transfert de propriété des produits) ou à la première réception (réception à terre de ces produits en vue de leur transformation par une personne qui en est d'ores et déjà propriétaire) de produits de la pêche ou de l'aquaculture. La redevance n'est perçue qu'une seule fois.

Les opérations de premier achat ou de première réception sont réalisées :

- dans les halles à marée ;

- dans des locaux attenant aux halles à marée ou situés dans l'enceinte portuaire ;

- dans des établissements situés en dehors des enceintes portuaires ;

- sur les lieux mêmes de débarquement ou sur un marché.

La redevance n'est pas perçue :

- en cas de cession d'une quantité de poissons n'excédant pas 100 kilogrammes ;

- en cas de retrait du marché des produits d'un prix de vente inférieur à un prix minimum ;

- en cas de débarquement direct de produits de la pêche par un navire battant pavillon d'un pays tiers à la Communauté européenne ;

- sur les produits de la pêche ou d'aquaculture provenant d'un autre État membre de la Communauté

où la redevance a déjà été acquittée ;

- sur les produits de la pêche préparés ou transformés par un navire-usine ou un navire-congélateur battant pavillon d'un État membre de la Communauté européenne ;

- sur les produits issus d'une ferme aquacole et destinés à une préparation sur place ;

- sur les coquillages vivants.

La perception de la redevance sanitaire de première mise sur le marché ne fait pas obstacle à la perception de la redevance sanitaire de transformation décrite ci-après en cas d'opérations de préparation ou de transformation ultérieures sur les produits (CGI, ann. II, art. 267 quater F, V).

B. Redevance sanitaire de transformation

(CGI, art. 302 bis WB)

5316

Cette redevance est due par toute personne qui procède à la préparation ou à la transformation de produits de la pêche ou de l'aquaculture, dans un établissement terrestre ou dans un navire-usine.

Sont concernées les opérations de préparation consistant en la modification de l'intégrité anatomique ou de transformation consistant en l'application d'un procédé physique ou chimique (CGI, ann. II, art. 267 quater G). Lorsque ces opérations sont successivement réalisées dans des entreprises juridiques distinctes, chacune d'elles est redevable de la redevance. Par ailleurs, les opérations de préparation ou de transformation réalisées sur des produits de la pêche ou de l'aquaculture qui ont d'ores et déjà subi de telles opérations dans un autre État, membre ou non de la Communauté européenne, sont soumises à la redevance.

Ne sont pas imposables :

- les opérations de préparation ou de transformation réalisées à bord de navires de pêche autres que les navires-usines ;

- les opérations de réfrigération, de congélation, d'emballage ou d'entreposage, non accompagnées d'opérations de préparation ou de transformation, réalisées dans un établissement terrestre ou à bord d'un navire (navire-congélateur) ;

- les établissements qui préparent ou transforment des produits de la pêche ou de l'aquaculture destinés à la vente directe au consommateur final.

Chapitre 2 : Territoire d'application

5317

Ces redevances sanitaires sont perçues en France continentale et en Corse, y compris lorsque les produits imposables sont destinés à être exportés ou à faire l'objet d'une livraison intracommunautaire.

Chapitre 3 : Assiette et fait générateur

5318

Ces redevances sont assises sur le poids net des produits exprimé en kilogrammes (CGI, ann. II, art. 267 quater F, I et CGI, ann. II, art. 267 quater G, II).

Le fait générateur est constitué :

- pour la redevance sanitaire de première mise sur le marché, par l'opération de première réception ou de première vente ;

- pour la redevance sanitaire de transformation, par l'introduction des produits dans un établissement terrestre de préparation ou de transformation ou par leur débarquement du navire-usine.

Chapitre 4 : Tarifs

5319

Les tarifs sont sont fixés par les articles 50 quaterdecies-0 A et 50 quaterdecies-0 A bis de l'annexe IV au CGI.

Un tarif majoré est prévu pour les opérations de première vente réalisées en cas d'absence ou d'insuffisance de classement fraîcheur ou de calibrage, conformément au règlement (CE) n° 2406/96 du conseil du 26 novembre 1996.

Chapitre 5 : Obligations déclaratives — contentieux

5320

Ces redevances sont déclarées mensuellement auprès du service des impôts dont relève le redevable pour le dépôt de ses déclarations de TVA, sur un imprimé n° 3490 accompagné du paiement. Cette déclaration est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Les personnes bénéficiaires de la franchise en base (CGI, art. 293 B) sont dispensées de déclaration et de paiement.

Les redevances sont recouvrées et contrôlées selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA (cf. BOI-TVA-PROCD).

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à la TVA.

Titre 3 : Redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus

(CGI, art. 302 bis WC ; CGI, ann. II, art. 267 quater ; BOI-TCA-CSR)

5325

Il a été institué au profit de l'État une redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus.

Chapitre 1 : Champ d'application, assiette et fait générateur

5326

Cette redevance est due par :

• Les centres de collecte ou les établissements de transformation recevant du lait cru titulaires de l'agrément prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime.

La redevance est assise sur le volume de lait cru introduit dans le centre ou l'établissement.

Le fait générateur est constitué par l'introduction du lait cru dans le centre ou l'établissement.

• Les établissements de fabrication ou de traitement d'ovoproduits ayant reçu l'agrément prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime.

La redevance est assise sur le poids d'œufs de poule en coquille introduits dans ces établissements.

Le fait générateur est constitué par l'introduction des œufs en coquille dans ces établissements.

Chapitre 2 : Tarif

5327

Les taux de la redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus applicables au lait sont fixés par produit dans la limite de 150 % du niveau forfaitaire défini en euro par décision du Conseil de l'Union européenne.

Un arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre chargé de l'agriculture fixe les taux de la redevance (CGI, annexe IV, art. 50 quaterdecies-0 A ter).

Chapitre 3 : Recouvrement, contrôle et contentieux

5328

L'article 267 quater H de l'annexe II au CGI précise notamment les obligations déclaratives des redevables.

Les personnes redevables de la redevance doivent déposer mensuellement une déclaration conforme au modèle prescrit par la DGFIP et comportant les indications nécessaires à l'établissement de l'assiette et à la perception de la redevance. Pour ce faire, l'administration met à la disposition des redevables un imprimé n° 3490-SD disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires». La déclaration doit être accompagnée du paiement correspondant.

La redevance est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA (cf. BOI-TVA-PROCD).

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Titre 4 : Redevance pour l'agrément des établissements du secteur de l'alimentation animale

(CGI, art. 302 bis WD à 302 bis WG ; Loi de finances rectificative pour 2013, art. 20, XVIII ; Décret n° 2010-665 du 16 juin 2010)

5329

La délivrance à un établissement qui prépare, manipule, entrepose ou cède des substances et des produits destinés à l'alimentation des animaux, de l'agrément prévu à l'article L. 235-1 du code rural et de la pêche maritime, le renouvellement de cet agrément et le contrôle du respect des conditions d'agrément donnent lieu à perception auprès de l'établissement concerné d'une redevance sanitaire.

Cette redevance doit être acquittée l'année suivant celle de la délivrance, du renouvellement ou du contrôle de l'agrément de l'établissement, au plus tard le 31 mars. Toutefois, pour les déclarations souscrites à compter du 1er février 2015, la taxe sera déclarée et liquidée par l'établissement principal :

- pour les redevables de la TVA soumis au régime réel normal,sur l'annexe n° 3310 A à la déclaration n° 3310 CA 3 relative au mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile qui suit celle de la délivrance, du renouvellement ou du contrôle de l'agrément de l'établissement ; ces formulaires sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

- pour les redevables soumis au régime simplifié d'imposition, sur la déclaration annuelle n° 3517-S (CA12/CA12E) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique recherche de formulaires.

La redevance sera acquittée lors du dépôt de la déclaration.

La redevance est due par l'établissement visé au précédent alinéa.

Le tarif de cette redevance est fixé à un niveau forfaitaire de 125 € par établissement agréé.

Cette redevance est constatée et recouvrée suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties, privilèges et sanctions qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée (cf. BOI-TVA-PROCD).

Le décret n° 2010-665 du 16 juin 2010 fixe les conditions d'application de ces dispositions.

Titre 5 : Taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine

(CGI, art. 1609 vicies ; CGI, ann. III, art. 331 N à CGI, ann. III, art. 331 V ; CGI, ann. IV, art. 159 ter A ; BOI-TCA-THA)

5335

Les huiles végétales, fluides ou concrètes, effectivement destinées, en l'état ou après incorporation dans d'autres produits, à l'alimentation humaine, font l'objet d'un prélèvement au profit de la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole mentionnée à l'article L. 731-1 du code rural et de la pêche maritime, en France continentale et en Corse.

Chapitre 1 : Champ d'application

A. Opérations imposables

5336

La taxe est due par les producteurs, les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires[1] et les importateurs (exploitants de moulins à huile, raffineurs, coopératives de production etc.) :

- pour les huiles fabriquées en France continentale et en Corse, sur toutes les ventes ou livraisons à soi-même effectuées par ceux qui obtiennent des produits imposables (utilisations d'huiles dans la fabrication de produits alimentaires) ;

- pour les huiles importées en France continentale et en Corse ;

- pour les huiles qui font l'objet d'une acquisition intracommunautaire[1].

[1] En pratique dans les échanges intracommunautaires, la taxe n'est perçue que sur les seules opérations soumises à la TVA c'est-à-dire :

- sur les acquisitions intracommunautaires en application de l'article 256 bis, I-1° du CGI ;

- sur les livraisons situées en France en application des règles de territorialité (ventes à distance localisées en France en application de l'article 258 du CGI et de l'article 258 B du CGI) ;

- sur les opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires (art. 256 bis, II-2° et 3° du CGI).

B. Produits imposables

5336-1

Sont imposables **toutes les huiles fluides végétales** (d'arachide, d'olive, de noix, de colza, d'illette, de lin, de carthame, de soja, de navette, de germe de maïs...) ainsi que les huiles concrètes de coprah, de palme et de palmiste.

Sont également imposables les huiles d'animaux marins (baleines, cachalots, harengs, flétans etc.) qui, expédiées ou transportées en France à l'état brut subissent des traitements les rendant consommables en l'état ou utilisables pour la fabrication de produits alimentaires.

C. Opérations exonérées

5336-2

Les huiles exportées en l'état ainsi que les huiles incorporées dans des produits alimentaires exportés de France continentale et de Corse, qui font l'objet d'une livraison exonérée en vertu du I de l'article 262 ter du CGI ou d'une livraison dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du CGI, ne sont pas soumises à la taxe spéciale. Elles ouvrent droit à remboursement de la taxe spéciale (CGI, ann. III, art. 331 R).

Les entreprises qui exportent, qui réalisent des expéditions vers un autre État membre de la Communauté européenne sont également autorisées à acquérir en franchise de la taxe spéciale les huiles destinées, en l'état ou après incorporation dans des produits destinés à l'alimentation humaine, à faire l'objet :

- d'une livraison exonérée en vertu du I de l'article 262 ter du CGI ;

- d'une livraison dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne ;

- d'une exportation.

Sont susceptibles de bénéficier du régime suspensif les huiles taxables achetées, importées ou qui ont fait l'objet d'une acquisition intracommunautaire. La procédure applicable est celle prévue par l'article 275 du CGI.

Le contingent légal d'achat, d'acquisition intracommunautaire ou d'importation en franchise de taxe spéciale est constitué par :

- valeur des huiles livrées dans un autre État membre de la Communauté européenne ou exportées en l'état l'année précédente ;

- valeur des huiles contenues dans les produits alimentaires incorporant des huiles taxables livrés dans un autre État membre de la Communauté européenne ou exportés l'année précédente.

Par ailleurs, la taxe spéciale ayant grevé les huiles qui auront été utilisées à un usage autre qu'alimentaire ou qui auront été incorporées à des produits non destinés à l'alimentation humaine, peut, sous certaines conditions, faire l'objet d'un remboursement.

Par mesure de tolérance, la taxe n'est pas exigée sur les quantités que les récoltants destinent à la consommation familiale, soit qu'ils se réservent ces quantités, soit qu'elles leur soient rétrocédées par les coopératives agricoles.

Chapitre 2 : Assiette - fait générateur - taux

5337

Les tarifs de la taxe spéciale s'appliquent en principe aux quantités nettes. Pour les produits alimentaires importés ou qui font l'objet d'une acquisition intracommunautaire incorporant des huiles imposables, une taxation réelle est appliquée d'après la nature et la quantité nette des huiles entrant dans la composition des produits. Toutefois, pour les produits alimentaires, autres que la margarine, les importateurs et les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires conservent la faculté de demander l'application du tarif forfaitaire fixé par arrêté du ministre du budget.

Le fait générateur est constitué par les ventes ou les livraisons à soi-même des produits imposables.

À l'importation, le fait générateur est l'importation elle-même. Pour les acquisitions intracommunautaires, le fait générateur intervient lors de l'acquisition.

Les tarifs de la taxe sont différenciés comme suit par catégorie de produit (CGI, art. 1609 vicies, II et CGI, ann. IV, art. 159 ter A).

A compter du **1er janvier 2014**, ils s'établissent comme suit (arrêté du 31 décembre 2013 portant actualisation des taux de la taxe sur les huiles - JO du 4 janvier 2014) :

Produits	Tarif en euros pour 2014	
	Par centaine de kg	Par centaine de litres
Huile d'olive	18,542	16,694
Huile d'arachide et de maïs	16,694	15,200
Huile de colza et de pépins de raisin	8,553	7,787

Autres huiles végétales fluides et d'animaux marins (autres que ceux visés ci-dessous)	14,566	12,698
Huiles de coprah et de palmiste	11,11	-
Huile de palme	10,177	-
Huiles d'animaux marins dont le commerce et l'utilisation sont soumis aux règles internationales ou nationales relatives aux espèces protégées	18,542	-

Les taux de la taxe sont révisés chaque année au mois de décembre, par arrêté du ministre chargé du budget, publié au Journal officiel, en fonction de l'évolution prévisionnelle en moyenne annuelle pour l'année suivante des prix à la consommation de tous les ménages hors les prix du tabac.

Chapitre 3 : Obligations des redevables et paiement

A. Liquidation de la taxe

5338

La taxe sur les huiles alimentaires fait l'objet de mesures particulières afin qu'elle ne frappe que les huiles effectivement destinées à l'alimentation humaine, qu'elle ne soit perçue qu'une seule fois et ne soit pas supportée en cas d'exportation, de livraison exonérée en vertu du I de l'article 262 ter du CGI ou de livraison dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du CGI.

Afin d'assurer l'application de ce principe, il est admis que les négociants - non assujettis à la taxe - mentionnent sur les factures délivrées à leurs clients assujettis à celle-ci, le montant de la taxe qu'ils ont eux-mêmes acquittée à l'achat, à l'acquisition intracommunautaire ou à l'importation. En outre, l'article 331 T de l'annexe III au CGI, précise que pour les huiles taxables lors de l'acquisition intracommunautaire, il doit être fait mention du paiement de la taxe sur les factures en cas de vente en France des produits.

B. Obligations comptables et déclaratives

5339

Les redevables de la taxe sur les huiles destinées à l'alimentation humaine sont astreints à la tenue d'une comptabilité-matières permettant de suivre chronologiquement et par produit, en quantité et en valeur, les huiles taxables.

Ces mêmes personnes sont tenues de mentionner sur les factures, entre autres indications, la nature et la destination des huiles qui entrent normalement dans le champ d'application de la taxe, dès lors que celle-ci n'est pas perçue.

C. Paiement de la taxe

5340

La taxe spéciale est établie et recouvrée selon les modalités ainsi que sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires. Les petites entreprises qui bénéficient de la franchise en base (CGI, art. 293 B) sont également dispensées du paiement de la taxe spéciale.

La taxe est recouvrée :

- par la direction générale des douanes et droits indirects sur les huiles et produits alimentaires importés de pays ou territoires tiers à la Communauté européenne. Les formalités et les contrôles à l'importation sont maintenus dans leur forme actuelle ;

- par la direction générale des finances publiques, pour les huiles fabriquées en France et pour les huiles et produits alimentaires incorporant ces huiles qui font l'objet d'une acquisition intracommunautaire.

Le montant de la taxe due à raison de ces opérations et des ventes internes taxables est déclaré sur

l'imprimé 3310 A (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») (cadre B ligne 53). Cet imprimé doit être déposé à la même date que la déclaration de chiffre d'affaires n° 3310 CA3 (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») (pour les redevables relevant du régime réel normal), ou 3517 S CA 12/ CA 12 E (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») (pour les redevables relevant du régime simplifié d'imposition) à laquelle il est obligatoirement joint et doit normalement être accompagné du paiement de la taxe due. Les redevables doivent porter sur un feuillet annexe les éléments nécessaires au décompte de la taxe.

Titre 6 : Centre national du livre

(CGI, art. 1609 undecies à 1609 quindecies ; CGI, ann. III, art. 331 L et CGI, ann. III, art. 331 M ; CGI, ann. IV, art. 159 AA à 159 AD ; BOI-TCA-EOL et BOI-TCA-IMP)

5341

Il a été institué deux taxes dont le produit est affecté au Centre national du livre (CGI, art. 1609 undecies, al, 4).

Chapitre 1 : Taxe sur l'édition des ouvrages de librairie

(CGI, art. 1609 duodecies, BOI-TCA-EOL)

A. Champ d'application

5342

La taxe est due par les entreprises d'édition de librairie à raison des **ventes**, autres que les exportations et les livraisons, exonérées en vertu du I de l'article 262 ter du CGI ou les livraisons dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du CGI, **des ouvrages de librairie** de toute nature qu'elles éditent. Pratiquement, sous réserve des exonérations, la taxe retient la même notion de livre que celle admise en matière de TVA pour l'imposition des ouvrages au taux réduit ou au taux normal. Il est précisé qu'il n'existe aucune corrélation entre le versement des droits d'auteur et l'exigibilité de la taxe (cf. n° 4543).

Est assimilée à un éditeur, pour la perception de la taxe, toute personne physique ou morale qui adresse de l'étranger, à des destinataires situés en France, des ouvrages de librairie par colis postaux à l'occasion d'un trafic commercial continu et régulier, et qui est tenue, à ce titre, de désigner auprès du service des douanes un représentant domicilié en France, chargé d'y procéder aux formalités de dédouanement en application de l'article 66 bis du code des douanes.

Ce dispositif est maintenu, à compter du 1er janvier 1993, dans les relations avec les pays et territoires tiers à la Communauté européenne.

Par ailleurs « est également assimilée à un éditeur, toute personne physique ou morale d'un autre État membre de la Communauté européenne qui réalise des livraisons d'ouvrages de librairie dans les conditions fixées à l'article 258 B ».

Pour l'application de ces dispositions, sont donc assimilées à des éditeurs devant acquitter la taxe, les personnes qui réalisent des ventes à distance en France lorsqu'elles ont dépassé le seuil de **100 000 €** ou opté pour l'imposition de leurs ventes en France. Ces personnes, si elles ne sont pas établies en France, doivent désigner un représentant fiscal.

Sont **exonérés** de la taxe les éditeurs dont le chiffre d'affaires de l'année précédente pour la branche d'activité imposable n'a pas excédé, tous droits et taxes compris, **76 300 €**. Pour les personnes assimilées aux éditeurs, le chiffre d'affaires de la branche « édition » s'entend de la valeur, tous droits et taxes compris, des ouvrages de librairie déclarés l'année précédente par l'intermédiaire de leur représentant agréé.

B. Assiette - fait générateur - taux

5342-1

La taxe est assise sur le prix de vente, taxe spéciale comprise, mais hors TVA (cf. n° 4452).

Le fait générateur de la taxe est déterminé dans les mêmes conditions qu'en matière de TVA. Le fait générateur et l'exigibilité sont donc constitués par la livraison des ouvrages de librairie.

Le taux de la taxe sur l'édition des ouvrages de librairie, est fixé à **0,20 %** et s'applique au prix servant de base à la TVA.

Chaque année, pour l'appréciation de la limite de **76 300** €, les éditeurs doivent déclarer le chiffre d'affaires réalisé dans la branche d'activité « édition ».

C. Paiement

5342-2

Pour les redevables placés sous le régime du réel (normal ou simplifié), la taxe est liquidée et acquittée **semestriellement** en même temps que les taxes sur le chiffre d'affaires afférentes aux opérations de juin et décembre ou, s'il y a lieu, du deuxième et du quatrième trimestre (cf. V-B du BOI-TCA-EOL).

À l'importation, la taxe est assise et recouvrée par le service des douanes.

Chapitre 2 : Taxe sur les appareils de reproduction ou d'impression

(CGI, art. 1609 undecies-b et CGI, art. 1609 terdecies ; BOI-TCA-IMP)

A. Champ d'application

5343

A compter du **1er janvier 2007**, le champ d'application de la taxe sur l'emploi de la reprographie est étendu à l'ensemble des appareils de reproduction ou d'impression.

La taxe est due par les entreprises qui fabriquent ou font fabriquer en France des appareils de reproduction ou d'impression dont la liste est fixée par l'article 159 AD de l'annexe IV au CGI.

Sont imposables les ventes, les livraisons à soi-même, les importations et les acquisitions intracommunautaires[(1)] de ces appareils.

[(1)]. En pratique, la taxe n'est perçue dans les échanges intracommunautaires, que sur les seules opérations soumises à la TVA c'est-à-dire :

- sur les acquisitions intracommunautaires (CGI, art. 256 bis, I-1°) ;

- sur les livraisons situées en France en application des règles de territorialité (ventes à distance localisées en France en application de l'article 258 du CGI et de l'article 258 B du CGI) ;

- sur les opérations assimilées à des acquisitions intracommunautaires (CGI, art. 256 bis, II-2° et 3°).

Les importations ou les acquisitions intracommunautaires d'appareils de reproduction ou d'impression destinés à être réexportés ou livrés dans un autre État membre de la Communauté européenne peuvent être effectuées en franchise de la taxe dans les conditions prévues au I de l'article 275 du CGI et notamment dans la limite d'un contingent annuel égal au montant des livraisons intracommunautaires ou des exportations d'appareils passibles de la taxe réalisées l'année précédente.

Les exportations ainsi que les livraisons exonérées en vertu du I de l'article 262 ter du CGI et les livraisons dans un lieu situé dans un autre État membre de la Communauté européenne en application de l'article 258 A du CGI ne sont pas soumises à la taxe, sous réserve qu'il puisse être justifié de l'expédition des appareils.

B. Assiette - fait générateur - taux

5343-1

La taxe est perçue au taux de **3,25 %**. Ce taux s'applique au prix hors TVA (la TVA s'applique sur le prix incluant la taxe spéciale). Le montant de la taxe doit apparaître, pour chaque appareil, sur les factures délivrées par les entreprises qui y sont soumises. Les dispositions qui régissent le fait générateur de la TVA s'appliquent également à l'égard de la taxe.

C. Paiement

5343-2

La taxe est recouvrée :

- par la Direction générale des douanes et droits indirects pour les importations d'appareils en provenance de pays et territoires tiers à la Communauté européenne ;

- par la Direction générale des impôts dans tous les autres cas : acquisitions intracommunautaires, ventes et livraisons à soi-même.

Le montant de la taxe due à raison de ces opérations est déclaré par les redevables sur l'imprimé 3310 A (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») (cadre B, ligne 52).

Cet imprimé déposé à la même date que la déclaration de chiffre d'affaires à laquelle il est obligatoirement joint doit normalement être accompagné du paiement de la taxe.

Les petites entreprises qui bénéficient de la franchise en base (CGI, art. 293 B) sont également dispensées de la taxe.

Chapitre 3 : Dispositions communes

5344

Les taxes sur l'édition des ouvrages de librairie et sur les appareils de reproduction ou d'impression sont assises, liquidées et recouvrées comme en matière de TVA, avec les sûretés et sanctions applicables à cette taxe (BOI-TVA-PROCD) .

Les réclamations relatives à ces taxes sont instruites et jugées selon les règles applicables en matière de TVA (BOI-TVA-PROCD).

Titre 7 : Taxe sur certaines dépenses de publicité

(CGI, art. 302 bis MA ; BOI-TCA-CDP)

5347

Il a été institué une taxe sur certaines dépenses de publicité.

Chapitre 1 : Champ d'application

5347-1

Cette taxe est due par toute personne assujettie à la TVA dont le chiffre d'affaires de l'année civile précédente est supérieur à **763 000 €** hors TVA et qui a engagé au cours de cette même année certaines dépenses de publicité.

Les entreprises ne sont pas soumises à la taxe l'année de leur création. La taxe est due l'année de cessation de l'activité.

Chapitre 2 : Assiette

5347-2

Elle est assise sur les dépenses engagées au cours de l'année civile précédente et ayant pour objet :

- la réalisation ou la distribution d'imprimés publicitaires ;

- les annonces et insertions dans les journaux mis gratuitement à la disposition du public.

Sont toutefois exclues de l'assiette de la taxe :

- les dépenses engagées pour les besoins d'activités non soumises à la TVA en application des dispositions de l'article 256 B du CGI, du 9° du 4 ou du 1° du 7 de l'article 261 du CGI ;

- les dépenses afférentes à la réalisation ou à la distribution de catalogues adressés, destinés à des opérations de vente par correspondance ou à distance.

Chapitre 3 : Taux

5347-3

Le taux de la taxe est fixé à 1 % du montant hors TVA des dépenses de publicité imposables.

Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux

5347-4

La taxe est déclarée et liquidée sur l'annexe à la déclaration des opérations du mois de mars de l'année au titre de laquelle la taxe est due, déposée en application de l'article 287 du CGI (IV du BOI-TCA-CDP).

Elle est acquittée au plus tard lors du dépôt de cette déclaration.

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA (BOI-TVA-PROCD).

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe (BOI-TVA-PROCD).

Il est précisé que le Conseil d'État a jugé le 21 décembre 2006 que cette taxe était non-conforme au droit communautaire dès lors qu'elle faisait partie intégrante d'un système d'aide d'État à la presse qui aurait dû être notifié préalablement à la Commission européenne. Par suite, les redevables qui ont acquitté la taxe, au cours de la période 1998-2005, ont droit au remboursement de ces cotisations dès lors que leur demande a été introduite dans les délais de réclamations.

Titre 8 : Taxe sur la publicité télévisée

(CGI, art. 302 bis KA ; BOI-TCA-PTV)

5348

La taxe sur la publicité télévisée est due par les personnes qui assurent la régie des messages de publicité reçus en France sur les écrans de télévision.

Cette taxe est assise sur le message publicitaire selon les tarifs suivants :

3,8 € par message dont le prix est supérieur à 500 € et au plus égal à 1 520 € ;

20,6 € par message dont le prix est supérieur à 1 520 € et au plus égal à 9 150 € ;

34,30 € par message dont le prix est supérieur à 9 150 €.

Ces prix s'entendent hors TVA et hors taxe sur la publicité télévisée.

La taxe ne s'applique pas aux messages passés pour le compte d'œuvres reconnues d'utilité publique à l'occasion de grandes campagnes nationales.

Les redevables sont tenus de souscrire, dans le mois du commencement des opérations imposables, auprès du service des impôts dont ils dépendent, une déclaration d'existence et, avant le 25 de chaque mois, un relevé conforme au modèle établi par l'administration (BOI-FORM-000028) indiquant pour chaque tranche du barème le nombre de messages publicitaires diffusés le mois précédent.

La taxe est établie et recouvrée au vu de ce relevé selon les règles, conditions, garanties et sanctions prévues en matière de TVA (BOI-TVA-PROCD).

Titre 9 : Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision

(CGI, art. 302 bis KD ; BOI-TCA-PRT)

Il a été institué une taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision.

Chapitre 1 : Champ d'application

5349

A. Opérations imposables

Sont imposables les opérations d'émission et de diffusion en France des messages publicitaires par voie de radiodiffusion et de télévision.

B. Territorialité

La taxe n'est due que pour les messages publicitaires émis et diffusés à partir du territoire français. Ainsi sont taxés les messages émis et diffusés à partir du territoire français et reçus en France. Les messages publicitaires émis et diffusés à partir du territoire français et destinés à être reçus hors de France sont également soumis à cette taxe.

C. Personnes imposables

Les redevables de la taxe sont les personnes qui assurent la régie des messages de publicité et qui peuvent être soit les organismes de programmes ou de diffusion, soit des régisseurs mandatés par eux.

Chapitre 2 : Base d'imposition

5349-1

La taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision est assise sur le montant hors TVA et hors commissions d'agence, des sommes versées au redevable de la taxe au cours de chaque trimestre civil, par les annonceurs, pour la réalisation des opérations imposables.

Chapitre 3 : Tarifs

5349-2

Les tarifs de la taxe figurent à l'article 302 bis KD du CGI.

Chapitre 4 : Liquidation, recouvrement et contentieux

5349-3

Voir REC, n° 7654 et V du BOI-TCA-PRT.

Chapitre 5 : Obligations déclaratives

5349-4

Les personnes soumises au régime du réel normal de la TVA (ou du mini-réel) doivent déclarer la taxe, accompagnée du paiement, sur l'imprimé 3310 A annexe à la déclaration de TVA n° 3310-CA3. Ces formulaires sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Les personnes soumises au régime simplifié d'imposition de la TVA doivent liquider et acquitter la contribution dans les mêmes conditions et selon la même périodicité que la TVA sur la base des paiements effectués l'année ou l'exercice précédent. La régularisation des versements intervient lors du dépôt de la déclaration annuelle de TVA (soit chaque année, jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai) ou, sur option, pour les redevables placés au RSI dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, dans les trois mois de la clôture de l'exercice (CGI, art. 302 bis KD, 2-b, al.2).

Titre 10 : Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision

(CGI, art. 302 bis KG ; BOI-TCA-PCT)

Chapitre 1 : Champ d'application

5350

La taxe est due par tout éditeur de services de télévision au sens de l'article 2 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication, qui est établi en France.

Est considéré comme service de télévision tout service de communication au public par voie électronique destiné à être reçu simultanément par l'ensemble du public ou par une catégorie de public et dont le programme principal est composé d'une suite ordonnée d'émissions comportant des images et des sons. N'entrent pas dans cette catégorie les services dits « à la demande ».

Chapitre 2 : Base d'imposition

5351

A. Sommes taxables

La taxe due par les éditeurs de service de télévision est assise, pour chaque service de télévision, sur le montant hors TVA des sommes versées par les annonceurs, pour la diffusion de leurs messages publicitaires, à ces éditeurs ou aux régisseurs de messages publicitaires.

La taxe est ainsi assise sur les sommes versées par les annonceurs directement au redevable ou à une régie de messages publicitaires, quel que soit, dans ce cas, le montant effectivement perçu par le

redevable.

B. Sommes à déduire de l'assiette

Afin de réduire le cumul d'imposition sur les sommes versées par les annonceurs aux éditeurs de services de télévision, le montant de la taxe due par ces éditeurs au titre de l'article L.115-9 du code du cinéma et de l'image animée (CCIA) [taxe sur les services de télévision] doit être déduit de l'assiette de la nouvelle taxe, c'est-à-dire du montant des sommes versées par les annonceurs.

C. Abattement

Les sommes constituant l'assiette de la taxe font l'objet d'un abattement forfaitaire de 4 %.

Chapitre 3 : Exigibilité et taux

5352

A. Exigibilité

L'exigibilité de la taxe est constituée par le versement des sommes par les annonceurs, pour la diffusion de leurs messages publicitaires.

B. Taux de la taxe

La taxe est calculée annuellement :

- sur les versements intervenus au cours de l'année civile au titre de laquelle la taxe est due, déduction faite des sommes versées en application de la taxe prévue à l'article L.115-9 du CCIA et de l'abattement forfaitaire de 4 % ;

- en appliquant le taux de 3 % à la part des versements annuels, hors taxe sur la valeur ajoutée, afférents à chaque service de télévision, qui excède 11 000 000 €.

Toutefois, à compter de 2010 et jusqu'à la mise en oeuvre de la disposition mentionnée à la deuxième phrase du premier alinéa du VI de l'article 53 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication, ce taux est fixé à 0,5 %.

Pour les services de télévision autres que ceux diffusés par voie hertzienne terrestre en mode analogique, le taux est fixé à 0,25 % en 2010 et en 2011.

Il appartient aux personnes qui éditent plusieurs services de télévision de déterminer le montant des sommes taxables afférentes à chaque service de télévision. En effet, l'assiette de la taxe est déterminée par service de télévision.

Chapitre 4 : Déclaration et paiement de la taxe

5353

Voir Livre XVIII-REC n° 7655 et le V du BOI-TCA-PCT.

Chapitre 5 : Recouvrement, contrôle et contentieux

5353-1

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA (BOI-TVA-PROCD).

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Titre 11 : Taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques

(CGI, art. 302 bis KH ; BOI-TCA-OCE)

Chapitre 1 : Champ d'application

5354

A compter du 7 mars 2009, il est institué une taxe due par tout opérateur de communications électroniques, au sens de l'article L. 32 du code des postes et des communications électroniques, qui fournit un service en France et qui a fait l'objet d'une déclaration préalable auprès de l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes en vertu de l'article L. 33-1 du code des postes et des communications électroniques.

Chapitre 2 : Base d'imposition

5354-1

La taxe est assise sur le montant, hors TVA, des abonnements et autres sommes acquittés par les usagers aux opérateurs mentionnés au I en rémunération des services de communications électroniques qu'ils fournissent, déduction faite du montant des dotations aux amortissements comptabilisés au cours de l'exercice clos au titre de l'année au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, lorsqu'ils sont afférents aux matériels et équipements acquis, à compter du 7 mars 2009, par les opérateurs pour les besoins des infrastructures et réseaux de communications électroniques établis sur le territoire national et dont la durée d'amortissement est au moins égale à dix ans.

Sont toutefois exclues de l'assiette de la taxe :

1° Les sommes acquittées par les opérateurs au titre des prestations d'interconnexion et d'accès faisant l'objet des conventions définies au I de l'article L. 34-8 du code des postes et des télécommunications électroniques ;

2° Les sommes acquittées au titre des prestations de diffusion ou de transport des services de communication audiovisuelle ;

3° Les sommes acquittées au titre de l'utilisation de services universels de renseignements téléphoniques mentionnés à l'article R. 10-7 du même code.

A compter du 1er janvier 2011, lorsque les services de communications électroniques fournis sont compris dans une offre composite comprenant des services de télévision, le 2° n'est pas applicable et les sommes versées au titre de la présente taxe font l'objet d'un abattement de 50 %.

Chapitre 3 : Exigibilité

5354-2

L'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement du produit des abonnements et autres sommes mentionnées au 1er alinéa du n° 5334-1.

Chapitre 4 : Taux

5354-3

La taxe est calculée en appliquant un taux de 0, 9 % à la fraction de l'assiette qui excède 5 millions d'euros.

Chapitre 5 : Liquidation et paiement

5354-4

Les redevables procèdent à la liquidation de la taxe due au titre de l'année civile précédente lors du dépôt de la déclaration de TVA du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Les modalités de paiement de la taxe sont décrites REC, n° 9056.et au V du BOI-TCA-OCE.

Titre 12 : Taxe sur le transport public aérien et maritime en provenance ou à destination de la Corse

(CGI, art. 1599 vicies ; BOI-TCA-TPC)

Chapitre 1 : Champ d'application

5355

La taxe est due par les entreprises (indépendamment de leur nationalité ou de leur forme juridique) de transport public aérien et maritime de voyageurs, à raison de chaque passager embarqué ou débarqué sur le territoire corse.

Sont exclus du champ d'application de la taxe :

- les vols ou traversées maritimes militaires ;

- les déplacements privés effectués à bord de son propre moyen de transport ;

- les vols n'impliquant pas de transports entre différents aéroports (baptêmes de l'air, cours de conduite aérienne par exemple) ;

- les transports intérieurs corses (liaisons aériennes ou maritimes pour lesquelles l'embarquement et le débarquement s'effectuent sur le territoire corse).

Chapitre 2 : Assiette de la taxe - tarif - exigibilité de la taxe

A. Assiette

5356

La taxe est assise sur le nombre de passagers titulaires d'un titre de transport ayant donné lieu à paiement quel que soit leur lieu de résidence.

Dès lors, sous certaines conditions, la taxe ne s'applique pas à certains passagers tels que, notamment, les personnes munies d'un titre de transport gratuit, les passagers d'un aéronef en transit direct effectuant un arrêt momentané sur l'aéroport et les passagers de navires de croisière, ou des navires de lignes régulières offrant des facilités de croisières, qui ne débarquent que temporairement au cours de l'escale[(1)].

La taxe est ajoutée au prix demandé au passager.

[(1)]. Bien entendu, la taxe reste due sur les croisières maritimes dont le point de départ ou d'arrivée se situe dans un port corse.

B. Tarif

5356-1

Le tarif de la taxe est fixé à 4,57 € par passager quel que soit le mode de transport utilisé.

Toutefois, l'assemblée de Corse a fixé à un montant inférieur le tarif de la taxe pour les transports dont les distances sont inférieures à vingt kilomètres. Ce tarif s'applique à certains transports entre la Corse et la Sardaigne.

C. Exigibilité

5356-2

L'exigibilité de la taxe intervient lors de l'embarquement ou du débarquement des passagers, c'est-à-dire au moment où ceux-ci prennent effectivement l'avion ou le bateau, ou le quittent (exemple : billet délivré en juillet 2007 pour une traversée de Toulon à Bastia avec arrivée à Bastia le 16 août 2007. La taxe correspondante doit être comprise dans la déclaration des opérations réalisées en août).

Chapitre 3 : Obligations des redevables

5357

Les redevables établis en France ou qui disposent en France d'un établissement stable doivent déclarer et acquitter la taxe dont ils sont redevables en même temps que la TVA au service des impôts dont ils dépendent pour ce dernier impôt. Le montant global de la taxe due doit être mentionné sur la déclaration annexe 3310 A (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires»), ligne 66.

5358

En revanche, comme en matière de TVA, les redevables établis ou domiciliés hors de France sont tenus, en application du I de l'article 289 A du CGI, de faire accréditer auprès du service des impôts un représentant assujetti établi en France qui s'engage à remplir les formalités incombant à ces personnes et à acquitter la taxe à leur place.

Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux de la taxe

5359

La taxe sur les transports corses est recouvrée comme en matière de TVA avec les sûretés, garanties, privilèges et sanctions applicables à cette taxe (BOI-TVA-PROCD).

Le contrôle de la taxe et l'instruction de son contentieux obéissent aux mêmes règles que celles qui régissent la TVA.

En pratique, la vérification des déclarations est effectuée :

- pour les transports aériens, à partir des états (formulaires, statistiques) que les compagnies aériennes présentent aux gestionnaires d'aéroports lors du recouvrement de la redevance passagers ;

- pour les transports maritimes, à partir des doubles de déclarations que les entreprises de transport maritimes sont tenues de déposer auprès des services de la douane en vue du paiement des droits de port, et des doubles des billets de transport conservés à l'appui de cette déclaration.

Titre 13 : Taxe sur les actes des huissiers de justice

(CGI, art. 302 bis Y ; BOI-TCA-AHJ)

5360

Les actes des huissiers de justice accomplis à compter du 1er janvier 2002 sont soumis à une taxe forfaitaire de 9,15 €.

Chapitre 1 : Champ d'application

5361

Les actes soumis à cette taxe s'entendent de tous les actes susceptibles d'être effectués par les huissiers de justice dans le cadre de leur ministère en France métropolitaine et dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion.

Chapitre 2 : Exonérations

5362

Sont exonérés de la taxe :

- les actes accomplis à la requête d'une personne qui bénéficie de l'aide juridique totale ou partielle et en application des règles de procédure se rattachant directement à une instance ou à l'exécution d'une décision de justice ;

- les actes désignés aux 3° à 7° du 1 et aux 2° à 7° bis du 2 de l'article 635 du CGI ;

- les actes qui, en matière mobilière, sont exercés pour le compte d'un comptable de la DGFIP ou de la sécurité sociale et des groupements mutualistes régis par le code de la mutualité, ou qui portant sur une somme n'excédant pas 530 €, ne sont pas accomplis en application des règles de procédure se rattachant directement à une instance ou à l'exécution d'une décision de justice et ne constituent pas une signification du certificat de non-paiement prévu aux articles 65-3 du décret-loi du 30 octobre 1935 unifiant le droit en matière de chèque et relatif aux cartes de paiement.

Chapitre 3 : Exigibilité - recouvrement et contrôle

5363

La taxe est due par les huissiers de justice pour le compte du débiteur, c'est-à-dire la personne à qui l'huissier réclame le règlement de l'acte. Elle est intégralement exigible dès que les encaissements, même partiels, des sommes dues au titre d'un acte accompli ont atteint ou dépassé son montant.

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les règles, garanties et sanctions prévues en matière de TVA (BOI-TVA-PROCD) .

Elle est déclarée, accompagnée du paiement, sur l'imprimé 3310 A annexé à la déclaration de TVA n° 3310-CA3 déposée au titre de la période considérée (mois ou trimestre). Ces formulaires sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Chapitre 4 : Obligations particulières

5364

Aux mentions devant figurer au répertoire prévu par l'article 867 du CGI, doivent désormais s'ajouter celles (montant et date d'encaissement) liées aux sommes perçues au titre des actes répertoriés dès

lors que ceux-ci sont soumis à la taxe forfaitaire prévue à l'article 302 bis Y du CGI.

Par mesure de simplification, il est admis qu'à l'ajout de ces mentions au répertoire des huissiers de justice soit substitué un registre annexe reprenant pour chaque acte ayant donné lieu à l'encaissement total de la taxe forfaitaire le numéro de l'acte correspondant à celui porté sur le répertoire prévu par l'article 867 du CGI, le montant et la date d'accomplissement de l'acte, sa nature, les noms des parties ainsi que la date et le montant du ou des encaissements y afférents. Ces mentions doivent être régulièrement portées sur le registre par ordre chronologique. Ce registre, qui ne doit comporter ni blanc ni rature, doit être tenu à jour au moins mensuellement et conservé pour être présenté à toute demande de l'administration.

Ce registre annexe peut être tenu sur support informatique sous réserve (impérative) d'une édition exhaustive le dernier jour de chaque mois avec mention du total des encaissements du mois.

Ces éditions doivent être réunies ensemble par ordre chronologique et conservées pour être présentées à toute demande de l'administration et servir à l'appui des règlements de la taxe forfaitaire.

Titre 14 : Taxe due par les concessionnaires d'autoroutes

(CGI, art. 302 bis ZB ; BOI-TCA-CAR)

5367

La taxe est due par les concessionnaires d'autoroutes, sur le nombre de kilomètres parcourus par les usagers.

Le tarif de la taxe est fixé à 7,32 € par 1 000 km parcourus.

Cette taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe (BOI-TVA-PROCD).

Titre 15 : Taxe d'abattage

(CGI, art.1609 septvicies abrogé par l'article 47 de la loi de finances pour 2014 ; CGI, ann. II, art. 321 A ; CGI, ann. IV, art. 159 A ; BOI-TCA-TAB)

5368

Il a été institué une taxe due par toute personne ayant reçu l'agrément sanitaire prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime qui exploite un établissement d'abattage d'animaux des espèces bovine, ovine, caprine, porcine, ainsi que des espèces chevaline et asine et de leurs croisements, et de volailles, ratites, lapins et gibier d'élevage.

Le 4° du II de l'article 47 de la loi de finances pour 2014 supprime cette taxe à compter du 1er janvier 2014.

En pratique, cette taxe n'était plus perçue depuis le 2 octobre 2013, les tarifs de la taxe ayant été fixés à zéro par l'arrêté du 27 septembre 2013 (JO du 1er octobre 2013).

Rappel des principales dispositions relatives à la taxe d'abattage applicables jusqu'au 31 décembre 2013 :

La taxe est assise sur le poids de viande avec os des animaux abattus.

Le fait générateur de la taxe est constitué par la réalisation de l'opération d'abattage.

Les taux d'imposition, applicables par tonne de viande avec os et par espèce animale, sont fixés par l'article 159 A de l'annexe IV au CGI modifié par l'arrêté du 27 septembre 2013.

La taxe est déclarée et liquidée, selon le cas, sur les déclarations mentionnées à l'article 287 du CGI, à

l'article 298 bis du CGI ou à l'article 1693 bis du CGI, ou sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration et qui est déposée l'année suivant le fait générateur de la taxe et jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai .

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée . Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe (BOI-TVA-PROCD).

L'article 321 A de l'annexe II au CGI, précise les conditions d'application de l'article 1609 septvicies du CGI (abrogé au 1er janvier 2014) et notamment les obligations déclaratives des redevables.

Titre 16 : Contribution sur les retransmissions sportives

(CGI, art. 302 bis ZE ; BOI-TCA-RSP)

Chapitre 1 : Champ d'application

5369

Pour toutes les manifestations sportives retransmises à compter du 1er juillet 2008, sont soumises à la contribution :

- les cessions de droits de diffusion de manifestations ou de compétitions sportives à un éditeur mais également à un distributeur de services de télévision au sens des articles 2 et 2-1 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication ;

- la cession de droits de diffusion à une personne qui met à la disposition du public un service offrant l'accès à titre onéreux à des retransmissions de manifestations ou compétitions sportives sur demande individuelle formulée par un procédé de communication électronique (vidéo à la demande).

Par manifestation ou compétition sportive, on entend tout événement sportif organisé, agréé ou autorisé par une fédération sportive ayant reçu agrément du ministre chargé des sports.

Les manifestations ou compétitions sportives concernées sont notamment :

- les évènements sportifs donnant lieu à un classement ou à la délivrance de titres internationaux, nationaux, régionaux ou départementaux ;

- les évènements sportifs donnant lieu à la remise de prix ;

- les matchs dits amicaux ;

- les galas, les exhibitions, organisés à la suite ou dans le cadre de manifestations ou compétitions sportives.

Les manifestations ou compétitions sportives concernées peuvent se dérouler en France ou à l'étranger.

La contribution est due par toute personne mentionnée à l'article L. 121-1 du code du sport, l'article L.122-2 du code du sport, à l'article L. 122-12 du code du sport, à l'article L. 131-1 du code du sport ou l'article L. 331-5 du code du sport ainsi que par toute personne agissant directement ou indirectement pour son compte. Les redevables sont donc :

- les associations, sociétés et fédérations sportives françaises ;

- toute autre personne physique ou morale de droit privé qui organise une manifestation ou une compétition sportive ;

- toute personne agissant directement ou indirectement pour le compte de ces personnes.

La contribution est due en une seule fois par la personne qui cède les droits de diffusion à un éditeur ou un distributeur de services de télévision.

Les opérations imposables sont constituées de la cession par les personnes désignées ci-dessus de droits de diffusion de manifestations ou de compétitions sportives à un éditeur ou un distributeur de services de télévision.

Chapitre 2 : Assiette

5370

La contribution est assise sur les sommes hors TVA perçues par le redevable au titre de la cession des droits de diffusion.

Chapitre 3 : Exigibilité

5371

L'exigibilité de la contribution est constituée par l'encaissement des droits de diffusion.

Chapitre 4 : Taux

5372

Le taux de la contribution est fixé à 5 % du montant des droits de diffusion encaissés.

Chapitre 5 : Obligations déclaratives — contentieux

5373

La contribution est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA (BOI-TVA-PROCD)..

Les personnes soumises au régime du réel normal de la TVA doivent déclarer la contribution, accompagnée du paiement, sur l'imprimé 3310 A annexe à la déclaration de TVA n° 3310-CA3. Ces formulaires sont disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires»).

Les personnes soumises au régime simplifié d'imposition de la TVA doivent liquider et acquitter la contribution dans les mêmes conditions et selon la même périodicité que la TVA sur la base des paiements effectués l'année ou l'exercice précédent. La régularisation des versements intervient lors du dépôt de la déclaration annuelle de TVA. Les personnes qui bénéficient de l'exonération prévue par le 1° du 7 de l'article 261 du CGI en faveur des organismes à but non lucratif sont redevables de la contribution dès lors qu'elles remplissent les conditions énoncées au n° 5369 ci-dessus, sur l'imprimé 3310 A visé ci-dessus déposé auprès du service des impôts où est établie la déclaration de résultats du redevable.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à la TVA.

Pour plus de précisions, voir les IV et V du BOI-TCA-RSP.

Titre 17 : Taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles

(CGI, art. 302 bis MB ; BOI-TCA-CAEA)

5374

Une taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles est due par ces mêmes exploitants, à l'exception de ceux placés sous le régime du remboursement forfaitaire agricole, au titre de leurs activités agricoles.

Son produit est actuellement affecté à concurrence de 85 % au compte d'affectation spéciale intitulé « Développement agricole et rural ».

Chapitre 1 : Champ d'application

A. Personnes imposables

5374-1

Sont redevables de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles :

- les exploitants agricoles, quel que soit leur statut juridique, soumis au titre de leurs activités agricoles à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture visé à l'article 298 bis du CGI, y compris ceux qui, en vertu du 4ème alinéa du I de l'article 1693 bis du CGI, ont opté pour le dépôt de déclarations trimestrielles ou mensuelles ;

- les agriculteurs imposables à la TVA selon le régime général ou le régime simplifié de l'agriculture, qui exercent à la fois une activité agricole et une activité non agricole.

B. Personnes exonérées

5374-2

Sont exonérées de la taxe :

- les personnes qui réalisent des opérations de pêche en eau douce ou qui ont une activité de sylviculture ou de conchyliculture ;

- les exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire agricole tel que défini de l'article 298 quater du CGI à l'article 298 quinquies du CGI ;

Sont également exonérés dans la mesure où ils n'exercent pas une activité de nature agricole :

- les coopératives agricoles ;

- les personnes exerçant une activité de négociants en bestiaux, autres que les exploitants agricoles (SICA, GIE de commercialisation etc.) ;

- les bailleurs de biens ruraux ayant exercé l'option prévue au 6° de l'article 260 du CGI ;

- les coopératives d'utilisation du matériel agricole (CUMA) ainsi que les coopératives d'insémination artificielle (CIA) ;

- les exploitants agricoles retraités ou ayant cessé leur activité même s'ils conservent une parcelle de subsistance ou continuent à écouler leurs produits en stocks.

En outre, les entreprises nouvelles sont exonérées l'année de leur création.

Chapitre 2 : Base d'imposition de la partie variable de la taxe

5375

La partie variable de la taxe (cf. ci-après) est assise sur le chiffre d'affaires relatif aux activités agricoles réalisé au cours du dernier exercice clos, et pour lequel l'exigibilité de la TVA est intervenue.

Le chiffre d'affaires est constitué par le seul montant hors TVA des opérations de nature agricole suivantes :

- les livraisons de biens et les prestations de services soumises à la TVA, effectuées au cours de la période de référence ;

- les livraisons non soumises à la TVA en application du I de l'article 258 A du CGI (ventes à distance) ;

- les livraisons exonérées en application de l'article 262 du CGI et du I de l'article 262 ter du CGI ;

- les livraisons qui sont réalisées en franchise de taxe (CGI, article 275, I) ou en suspension de taxe (CGI, article 277 A) ;

- les prestations de services qui ne sont pas soumises à la TVA en France en application des règles de territorialité.

Doivent également être ajoutés à la base d'imposition, les paiements accordés aux exploitants agricoles au titre des soutiens directs attribués en application du règlement (CE) n° 73/2009 du Conseil, du 19 janvier 2009, établissant des règles communes pour les régimes de soutien direct dans le cadre de la politique agricole commune et établissant certains régimes de soutien en faveur des agriculteurs (CGI, art. 302 bis MB, II).

Pour les agriculteurs qui réalisent à la fois des activités agricoles et non agricoles imposables à la TVA selon le régime général ou selon le régime simplifié de l'agriculture, la taxe n'est applicable qu'à proportion du seul chiffre d'affaires se rapportant aux activités agricoles.

À compter du 1er janvier 2005, la taxe est également assise sur le chiffre d'affaires mentionné sur la déclaration prévue à la dernière phrase du 1° du I du l'article 298 bis du CGI (cf. n° 4938).

Chapitre 3 : Exigibilité , tarif, liquidation et modalités de déclaration de la taxe

A. Exigibilité

5376

La taxe sur le chiffre d'affaires (partie forfaitaire et partie variable) est exigible lors du dépôt de la déclaration indiquant les éléments de la TVA afférente à l'année ou l'exercice écoulé N - 1.

En ce qui concerne les cas où la taxe est déclarée sur des imprimés CA3, sa partie forfaitaire ainsi que sa partie variable sont exigibles lors du dépôt de la déclaration indiquant les éléments de liquidation de la TVA afférente au mois de mars ou au premier trimestre de l'année ou de l'exercice N.

Seules les recettes encaissées doivent être prises en compte pour déterminer le montant de taxe sur le chiffre d'affaires à acquitter.

B. Tarif

5376-1

Le tarif de la taxe est composé :

- d'une partie forfaitaire fixée à **90 €** (CGI, ann. IV, art. 50 terdecies-0) .

- d'une partie variable fixée par tranche de chiffre d'affaires hors TVA à 0,19 % jusqu'à 370 000 € et à 0,05 % au delà de 370 000 €. En ce qui concerne l'ajustement prorata temporis de ces montants en fonction des modalités de déclaration, cf. IV ci-après.

C. Liquidation

5376-2

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

Les obligations des redevables sont identiques à celles des redevables de la TVA, notamment en ce qui concerne la déclaration des opérations imposables, la justification des opérations réalisées et le paiement.

Aucune compensation entre le montant de la taxe due et le montant d'un crédit de TVA ne peut s'opérer.

D. Modalités de déclaration

5376-3

La taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles, tant pour sa partie forfaitaire que pour sa partie variable, doit être déclarée :

- pour les redevables soumis au régime simplifié de l'agriculture et qui souscrivent une déclaration de régularisation n° 3517 AGR CA12A (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique

«Recherche de formulaires»), lors du dépôt de celle-ci (soit chaque année, jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai . À compter du 1er janvier 2005, lorsque la taxe est acquittée sur la déclaration mentionnée à la dernière phrase du 1° du I de l'article 298 bis du CGI, la partie forfaitaire et le seuil de 370 000 € ainsi que les montants au-delà desquels la taxe due est plafonnée (cf. dispositions transitoires) sont ajustés prorata temporis (CGI, art. 302 bis MB, IV-1°).

- pour les redevables soumis au régime simplifié d'imposition de l'agriculture qui ont opté pour le dépôt de déclarations trimestrielles (CGI, article 1693 bis, I, al. 4), sur la déclaration n° 3310 CA3 (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») déposée selon le cas au titre du premier trimestre de l'année ou de l'exercice au titre de laquelle ou duquel la taxe est due. Lorsqu'elle est acquittée au titre de la période définie à la dernière phrase du 1° du I de l'article 298 bis du CGI, la partie forfaitaire et le seuil de 370 000 € ainsi que les montants au-delà desquels la taxe est plafonnée (cf. dispositions transitoires) sont ajustés prorata temporis (CGI, art. 302 bis MB, IV-2°).

- pour les redevables admis à soumettre l'ensemble de leurs activités au régime général de la TVA, sur l'annexe 3310 A (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») de la déclaration n° 3310 CA3 déposée selon le cas au titre du premier trimestre ou du mois de mars de l'année au titre de laquelle la taxe est due (CGI, art. 302 bis MB, IV-3°).

Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux

5377

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA (BOI-TVA-PROCD).

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables en matière de TVA.

Titre 18 : Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle

(CGI , art. 1609 sexvicies modifié par l'article 20, XVI de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-TCA-AUTO)

Chapitre 1 : Champ d'application

5379

Il a été institué une taxe au profit de l'Association nationale pour la formation automobile. Elle concourt au financement de la formation professionnelle initiale, notamment de l'apprentissage, et de la formation professionnelle continue dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle.

La taxe est due par les entreprises ayant une activité principale ou secondaire de réparation, d'entretien, de pose d'accessoires, de contrôle technique, d'échanges de pièces, et autres opérations assimilables, sur les véhicules automobiles, les cycles ou les motocycles, donnant lieu à facturation à des tiers.

Les entreprises qui bénéficient de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI sont exonérées de la taxe.

Le produit de cette taxe contribue au développement de la formation professionnelle dans la branche considérée, particulièrement par le financement des investissements et du fonctionnement des centres de formation d'apprentis et des sections d'apprentissage, par la formation de personnels enseignants et de maîtres d'apprentissage ainsi que par l'acquisition de matériel technique et pédagogique.

Chapitre 2 : Base d'imposition

5380

La taxe est assise sur le montant non plafonné des rémunérations retenues pour le calcul des cotisations de sécurité sociale, versée aux salariés concourant directement au fonctionnement des ateliers et services affectés aux activités visées ci-avant.

Chapitre 3 : Taux

5381

Le taux de la taxe est fixé à 0,75 %.

Chapitre 4 : Fait générateur et exigibilité

5382

Le fait générateur est constitué par le paiement du salaire.

La taxe est exigible à l'issue de la période au titre de laquelle le redevable est tenu de déclarer le montant de la taxe due. Elle est acquittée au moment du dépôt de la déclaration de TVA relative à cette période.

Chapitre 5 : Obligations déclaratives et de paiement

5383

La taxe est déclarée et acquittée auprès du service des impôts compétent pour recevoir les déclarations de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Pour les redevables soumis au régime réel normal de la TVA, la taxe est calculée sur les salaires versés au cours du dernier mois échu et acquittée sur l'annexe n° 3310 A (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») à la déclaration mensuelle de TVA n° 3310-CA3 (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») déposée au cours du mois suivant. Pour ceux des redevables soumis au régime réel normal qui sont autorisés à déposer une déclaration trimestrielle, la taxe est calculée sur les salaires versés au cours du dernier trimestre échu et acquittée sur l'annexe à la déclaration de taxe sur la valeur ajoutée déposée au cours du mois suivant la fin de chaque trimestre civil.

Pour les redevables soumis au régime simplifié d'imposition, le montant de la taxe due est porté sur la déclaration annuelle mentionnée au 3 de l'article 287 du CGI (imprimé n° 3517-S, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires»). Lorsque l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, le montant de la taxe est calculé sur les salaires versés au cours de l'année civile au titre de laquelle cette déclaration est déposée. Lorsque l'exercice est clos en cours d'année, la taxe est calculée sur les salaires versés au cours de l'année civile précédant celle de la clôture de l'exercice. L'obligation de versement d'acomptes trimestriels pour cette taxe est supprimée à compter du 1er janvier 2014 (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 20, XVI).

Chapitre 6 : Recouvrement- contrôle-contentieux

5384

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires (BOI-TVA-PROCD).

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes.

Titre 19 : Taxe sur les ventes et les locations de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public

(CGI, art. 1609 sexdecies B modifié par l'article 30 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-TCA-VLV)

5385

Il a été institué une taxe sur les **ventes** et locations en France, y compris dans les départements d'outre-mer, de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public.

Pour l'application de ce dispositif, est assimilée à une activité de vente ou de location de vidéogrammes la mise à disposition du public d'un service offrant l'accès à titre onéreux à des œuvres cinématographiques ou audiovisuelles, sur demande individuelle formulée par un procédé de communication électronique.

Cette extension du champ d'application de la taxe vise les opérations dites de « vidéo à la demande » qui constituent un mode de communication publique en ligne au sens de l'article 1er de la loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique.

La taxe est due par les redevables qui vendent ou louent des vidéogrammes à toute personne qui elle-même n'a pas pour activité la vente ou la location de vidéogrammes. Toutefois, à une date fixée par un décret, qui ne peut être postérieure de plus de six mois à la date de réception par le Gouvernement de la réponse de la Commission européenne permettant de regarder le dispositif législatif lui ayant été notifié comme conforme au droit de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat, cette taxe est due par les personnes, qu'elles soient établies en France ou hors de France, qui vendent ou louent des vidéogrammes à toute personne qui elle-même n'a pas pour activité la vente ou la location de vidéogrammes (loi de finances rectificative pour 2013, art. 30).

La taxe est assise sur le montant hors TVA du prix acquitté au titre de l'opération visée ci-dessus.

Le taux est fixé à 2 %. Toutefois, à compter du 1er janvier 2007 le taux de la taxe est porté à 10 % lorsque les opérations en cause concernent des œuvres et documents cinématographiques ou audiovisuels à caractère pornographique ou d'incitation à la violence. Les conditions dans lesquelles les redevables procèdent à l'identification de ces œuvres et documents sont fixées par l'article 331 M bis et l'article 331 M ter de l'annexe III au CGI.

La taxe est exigible dans les mêmes conditions que celles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée (BOI-TCA-VLV au V).

Elle est constatée, liquidée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe (BOI-TVA-PROCD).

Pour frais d'assiette et de recouvrement, l'État effectue un prélèvement de 2,5 % sur le montant de la taxe mentionnée ci-dessus (CGI, art. 1647, IX).

Titre 20 : Prélèvement sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique

(CGI, art. 235 ter M et CGI, art. 235 ter MB, CGI, art. 1605 sexies à CGI, art. 1605 octies, CGI, ann. II, art. 321 quinquies à CGI, ann. II, art. 321 octies ; Loi de finances rectificative pour 2013, art. 20, XVIII ; BOI-TCA-FTPV)

5386

Un prélèvement spécial est perçu sur la fraction des bénéfices industriels et commerciaux imposables à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu qui résulte :

1. De la production, de la distribution ou de la représentation de films pornographiques ou d'incitation à la violence (CGI, art. 1605 sexies) ;

2. De représentations théâtrales à caractère pornographique (CGI, art. 235 ter M).

Ce prélèvement s'applique également :

- à la fraction des bénéfices qui résulte de la production, de la distribution ou de la représentation publique d'œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence diffusées sur support vidéographique (CGI, art. 1605 septies) ;

- aux bénéfices réalisés par les établissements dont l'accès est interdit aux mineurs en raison de leur caractère licencieux ou pornographique (CGI, art. 235 ter MB) ;

- à la fraction des bénéfices retirés des opérations de vente et de location portant sur des publications faisant l'objet d'au moins deux interdictions prévues par la loi du 16 juillet 1949 ou des œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence diffusées sur support vidéographique (CGI, art. 1605 octies).

La fraction imposable est déterminée en multipliant le bénéfice fiscal, hors report déficitaire, par le rapport existant pour la période d'imposition entre le chiffre d'affaires non soumis au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (cf. TVA n^{os} 4531 et suiv.) et le chiffre d'affaires total.

La période d'imposition est, pour chaque redevable, celle qui est retenue pour l'établissement soit de l'impôt sur le revenu dû à raison de ses bénéfices industriels et commerciaux, soit de l'impôt sur les sociétés.

Le taux du prélèvement est fixé à 33 %. Il s'applique aux bénéfices des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1993 .

Ce prélèvement doit être acquittés spontanément au service des Impôts, dans le délai de souscription de la déclaration annuelle de résultats.

Pour les déclarations souscrites à compter du **1er février 2014**, le prélèvement est déclaré et liquidé :

- pour les redevables de la TVA soumis au régime réel normal d'imposition, sur l'annexe n° 3310 A à la déclaration CA 3 (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».) du mois d'avril ou du deuxième trimestre de l'année au cours de laquelle le prélèvement est dû (ou, pour les redevables dont l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, au titre du troisième mois ou du premier trimestre qui suit la clôture de l'exercice) ;

- pour les redevables de la TVA soumis au régime simplifié d'imposition, sur la déclaration annuelle 3517-S CA12/CA12E déposée dans le courant de l'année au cours de laquelle le prélèvement est dû ; ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires» ;

- pour les non-redevables de la TVA, sur l'annexe n° 3310 A susvisée déposée auprès du service chargé du recouvrement dont relève leur siège ou principal établissement au plus tard le 25 mai de l'année au cours de laquelle le prélèvement est dû (ou, lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, le 25 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice).

Le prélèvement est acquitté lors du dépôt de la déclaration.

Le prélèvement est établi et recouvré selon les modalités, ainsi que sous les sûretés, garanties et sanctions applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée. De même, les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme celles concernant cet impôt.

Remarque : les représentations théâtrales auxquelles s'applique le prélèvement sont désignées par le ministre chargé de la Culture et de la Communication après avis d'une commission. Les réclamations et recours contentieux relatifs à ces décisions sont instruits par le même ministre.

Titre 21 : Taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique

(CGI, art. 235, CGI, ann. II, art. 159 A à CGI, ann. II, art. 159 C, CGI, art. 396 bis ; BOI-TCA-SIPV)

Chapitre 1 : Champ d'application

5388

La taxe prévue à l'article 235 du CGI est due à raison des services d'informations ou interactifs à caractère pornographique fournis au public par l'intermédiaire du réseau téléphonique qui font l'objet d'une publicité sous quelque forme que ce soit (services de messageries, services kiosques téléphoniques). Les services d'informations ou interactifs classés à raison de leur caractère pornographique font l'objet d'un arrêté du ministre chargé du budget.

Chapitre 2 : Personnes imposables

5389

Le redevable de la taxe est dans tous les cas la personne physique ou morale fournisseur de services, c'est-à-dire la personne qui a la maîtrise du contenu du service fourni aux usagers ; elle est également titulaire de la convention conclue avec l'établissement public France Télécom. Cet établissement est autorisé à procéder au recouvrement de la rémunération due par les usagers aux fournisseurs de services.

Chapitre 3 : Assiette, taux, exigibilité

5390

La taxe est assise sur le montant total hors TVA des sommes dues par France Télécom au fournisseur de services quelle que soit la date d'encaissement. Son taux est de 50 % . Elle est due pour les services fournis à compter du jour suivant celui de la réception par le fournisseur de services de la notification individuelle de classement du service.

Chapitre 4 : Obligations des redevables

5391

La taxe est constatée et recouvrée comme en matière de taxe sur les salaires. Les fournisseurs de services sont tenus de payer spontanément, avant le 5 de chaque mois, quel que soit le montant dû, la taxe dont ils sont redevables au titre des services fournis au cours du mois précédent, au comptable du lieu du domicile ou du siège de l'entreprise.

Chaque versement est accompagné d'une déclaration établie en double exemplaire sur papier libre, conforme au modèle fixé par l'administration.

En cas de cession ou cessation d'activité du fournisseur de services, la taxe est immédiatement exigible.

Chapitre 5 : Recouvrement. contrôle. contentieux

5392

La taxe est recouvrée comme en matière de taxe sur les salaires avec les sûretés, garanties, privilèges et sanctions applicables à cette taxe.

Le contrôle et l'instruction du contentieux de cette taxe obéissent aux mêmes règles que celles qui régissent la taxe sur les salaires.

Titre 22 : Prélèvement spécial relatif aux écarts de conversion sur les prêts en monnaie étrangère

(CGI, art. 235 ter XA)

5393

Lorsque l'une des conditions mentionnées au quatrième alinéa du 4 de l'article 38 du CGI n'est pas respectée sur un prêt encore en cours pendant le délai de reprise mentionné à l'article L. 169 du LPF et sans préjudice de l'intérêt de retard applicable, en vertu de l'article 1727 du CGI, aux droits résultant des rehaussements effectués sur la période non prescrite, l'entreprise est redevable d'un prélèvement correspondant à l'avantage de trésorerie obtenu. Toutefois, l'entreprise n'est pas redevable de ce prélèvement lorsque le prêt est incorporé au capital de la société emprunteuse.

Ce prélèvement est calculé sur la base de droits correspondant aux écarts de conversion non imposés pendant la durée du prêt écoulée en période prescrite, au taux de 0,75 % par mois compris entre le premier jour du mois suivant celui au cours duquel ces droits auraient dû être acquittés et le dernier jour du mois du paiement du prélèvement ou, le cas échéant, de la notification du rehaussement. Pour le calcul de ce prélèvement, il est également tenu compte, le cas échéant, des droits acquittés correspondant aux écarts de conversion non déduits pendant la durée du prêt écoulée en période prescrite.

Ce prélèvement est acquitté dans les quatre mois suivant la clôture de l'exercice au cours duquel l'entreprise en est devenue redevable. Il est liquidé, déclaré et recouvré comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et sous les mêmes garanties et sanctions (BOI-TVA-PROCD). Il n'est pas déductible du résultat imposable.

Titre 23 : Taxe sur les boues d'épuration urbaines et industrielles

(CGI, art. 302 bis ZF ; BOI-TCA-BEU)

5400

Il est perçu au profit du fonds de garantie des risques liés à l'épandage agricole des boues d'épuration urbaines ou industrielles une taxe annuelle due par les producteurs de boues et dont l'assiette est la quantité de matière sèche de boue produite.

Sont assujetties à la taxe les personnes qui produisent des boues en France et qui y relèvent du régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le montant de la taxe est fixé à 0,5 € par tonne de matière sèche de boue produite.

Les redevables procèdent à la liquidation de la taxe due au titre de l'année précédente lors du dépôt de leur déclaration de TVA du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile (cf. le V du BOI-TCA-BEU).

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Remarque : Les boues d'épuration pour lesquelles le redevable de la taxe n'a pas reçu l'autorisation d'épandre ne sont pas soumises à la taxe (CE, arrêt du 20 mars 2013 n° 351252 , Syndicat professionnel COPACEL, et décision du Conseil constitutionnel n° 2012-251 -QPC du 8 juin 2012). Par conséquent, seules les boues dont l'épandage est autorisé doivent être comprises dans l'assiette de la taxe. En d'autres termes, la taxe ne peut donc être assise que sur les quantités de boues sèches produites visées à l'article R. 424-1 du code des assurances dans la limite des quantités autorisées. Les autorisations sont généralement délivrées par le préfet du département.

Titre 24 : Contribution pour une pêche durable

(CGI, art. 302 bis KF ; BOI-TCA-CPD)

5401

L'article 302 bis KF du CGI a institué, à compter du 1er janvier 2008, une taxe sur les ventes au détail en France métropolitaine de poissons, crustacés, mollusques et autres invertébrés marins ainsi que sur les produits alimentaires comportant plus de 30 % en poids de ces produits de la mer.

Cette taxe est supprimée à compter du 1er janvier 2012 (loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 46).

Titre 25 : Contribution perçue au profit de l'institut national de prévention et d'éducation pour la santé

(CGI, art. 1609 octovicies ; BOI-TCA-INPES)

Chapitre 1 : Contexte

5402

L'article L. 2133-1 du code de la santé publique oblige les annonceurs et les promoteurs à ajouter une information à caractère sanitaire à leurs messages publicitaires et à leurs actions de promotion, destinées au public par voie d'imprimés et de publications périodiques édités par les producteurs ou distributeurs, en faveur de produits alimentaires manufacturés ou de boissons avec ajouts de sucres, de sel ou d'édulcorants de synthèse.

Les annonceurs et les promoteurs peuvent déroger à cette obligation en tout ou partie à la condition de verser une contribution correspondant à 1,5 % des sommes engagées ou payées pour la diffusion des seuls messages publicitaires et des seules actions de promotion ne contenant pas l'information à caractère sanitaire. Le produit de cette contribution est affecté à l'Institut national de prévention et d'éducation pour la santé (INPES) en vue de financer des actions d'information et d'éducation nutritionnelles.

Chapitre 2 : Fait générateur et exigibilité

5402-1

Le fait générateur est constitué par la diffusion de messages publicitaires ou pour les actions de promotion par la mise à disposition du public d'imprimés et de publications périodiques édités par les producteurs ou distributeurs des produits ne comportant pas l'information à caractère sanitaire prévue par les dispositions du décret n° 2007-263 du 27 février 2007.

La contribution est exigible au moment du paiement des dépenses de publicité par l'annonceur aux régies publicitaires ou pour les actions de promotion au moment de la première mise à disposition des imprimés et publications périodiques édités par les producteurs et distributeurs des produits.

Chapitre 3 : Champ d'application

5402-2

A. Définition des messages publicitaires et promotionnels visés

a) Par « messages publicitaires », il convient d'entendre les messages destinés au public et diffusés par les grands médias tels que la télévision, la radio, l'internet, l'affichage, la presse écrite, le téléphone mobile et le cinéma.

b) Les actions de promotion sont constituées par la diffusion de publicité destinée au public et réalisée hors média au moyen notamment d'imprimés édités par les distributeurs et producteurs eux-mêmes : par exemple les brochures de supermarchés, les prospectus dans les boîtes aux lettres, les dépliants disponibles dans tous les lieux ouverts au public comme les salles d'attente des médecins ou les galeries commerciales, les imprimés type « guide de recettes » dès lors qu'ils font référence à des produits inclus dans le champ de la mesure.

B. Opérations imposables

La contribution est due à raison de la diffusion de messages publicitaires et des actions de promotion destinées au public, réalisées par voie d'imprimés et de publications périodiques édités par les producteurs ou distributeurs, en faveur de boissons avec ajouts de sucres, de sel ou d'édulcorants de synthèse ou de produits alimentaires manufacturés, dès lors que ces messages publicitaires ou promotions ne contiennent pas l'information à caractère sanitaire dont le contenu, la fréquence et la présentation sont précisés par l'arrêté du 27 février 2007 (JO du 28 février).

C. Cas des produits destinés aux nourrissons

En application de l'article L.121-51 du code de la consommation, la publicité en faveur des préparations pour nourrissons définie à l'article L.121-50 du même code, n'est autorisée que dans la presse écrite destinée aux professions de santé. Le dispositif prévu par l'article L. 2133-1 du code de la santé publique n'est donc pas applicable aux préparations pour nourrissons telles que définies par la loi.

D. Définition des produits alimentaires manufacturés

Par produits alimentaires manufacturés, on entend les produits alimentaires préparés ou transformés.

Chapitre 4 : Redevables de la contribution

5402-3

La contribution est due par les annonceurs et les promoteurs (distributeurs et promoteurs) qui payent aux supports de diffusion les dépenses afférentes aux messages publicitaires et aux actions de promotion.

Chapitre 5 : Assiette et taux

5402-4

La contribution est assise :

- s'agissant des messages publicitaires : sur le montant annuel des sommes payées par les redevables pour l'émission et la diffusion des messages publicitaires ne comportant pas l'information à caractère sanitaire diminuées du montant des remises, rabais, ristournes et de la taxe sur la valeur ajoutée pour leur quote-part afférente auxdits messages ;

- s'agissant des autres types de promotion : sur la valeur, hors taxe sur la valeur ajoutée, des dépenses de réalisation et de distribution qui ont été engagées au titre de l'année civile précédente pour les actions de promotion ne contenant pas l'information à caractère sanitaire, diminuées des réductions de prix obtenues des fournisseurs sur ces dépenses.

Le taux de cette contribution est fixé à 1,5 % du montant des dépenses mentionnées ci-avant.

Chapitre 6 : Entrée en vigueur

5402-5

La contribution est due pour les campagnes publicitaires lancées à compter du 28 février 2007.

Chapitre 7 : Modalités déclaratives

5402-6

La contribution est déclarée, liquidée, recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée (BOI-TVA-PROCD). Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe (cf. les V et VI du BOI-TCA-INPES).

Titre 26 : Contribution destinée à financer le fonds de modernisation de la restauration

(art. 302 bis Z du CGI ; BOI-TCA-EHR)

Chapitre 1 : Champ d'application

5403

Sont soumises à une contribution annuelle, les ventes de produits alimentaires à consommer sur place ou à emporter, réalisées par des personnes qui exploitent en France métropolitaine :

- des établissements d'hébergement ;

- des établissements qui réalisent des ventes à consommer sur place de produits alimentaires et dont l'activité principale résulte des ventes mentionnées ci-dessus, à l'exception des cantines d'entreprises.

A. Personnes imposables

I. Les établissements d'hébergement

5403-1

Sont notamment visés les hôtels, les villages de vacances classés ou agréés, les maisons familiales de vacances, les terrains de camping, les foyers-hôtels, les pensions de familles, les résidences de tourisme classées, les villages résidentiels de tourisme.

II. Les établissements qui réalisent des ventes à consommer sur place de produits alimentaires et dont l'activité principale est constituée par la vente de produits alimentaires à consommer sur place et à emporter, à l'exception des cantines d'entreprises

5403-2

Sont visés les établissements spécialisés dans la restauration et/ou la consommation de boissons (restaurants traditionnels, restauration rapide, cafétérias, traiteurs avec service à table, bars, cafés, etc.) ainsi que les exploitants de tous autres espaces dédiés à la consommation situés, par exemple, dans des établissements de spectacles (théâtres, cabarets, complexes ou salles de cinéma, etc.), des musées, des enceintes sportives, des centres commerciaux, des stations services, des discothèques dès lors que la vente de produits alimentaires, à consommer sur place ou à emporter, constitue l'activité principale de l'établissement.

L'activité de ventes de produits alimentaires, à consommer sur place et à emporter, est considérée comme exercée à titre principal lorsque le chiffre d'affaires réalisé au titre de cette activité représente au moins 50 % du chiffre d'affaires total de l'établissement. Ce seuil s'apprécie par établissement.

B. Personnes exclues du champ

5403-3

Les cantines d'entreprises ne sont pas soumises à la contribution.

Il est admis que ne sont pas non plus soumises à la contribution les cantines administratives, les cantines inter-entreprises, les cantines inter-administratives, les cantines scolaires et universitaires.

C. Opérations imposables

5403-4

La contribution s'applique aux ventes de produits alimentaires solides ou liquides à consommer sur place et aux ventes de produits alimentaires solides ou liquides à emporter réalisées au sein des établissements mentionnés au I.

Chapitre 2 : Base d'imposition, exigibilité et taux

5404

La base d'imposition de la contribution est constituée par le montant hors TVA des sommes encaissées en rémunération des ventes de produits alimentaires à consommer sur place et à emporter.

L'exigibilité de la contribution intervient au moment de l'encaissement des sommes perçues en rémunération des ventes de produits alimentaires à consommer sur place ou à emporter.

La contribution est calculée au taux de 0,12 % sur la fraction qui excède 200 000 € du montant hors TVA des sommes encaissées en rémunération des ventes taxables réalisées au cours de l'année précédente ou du dernier exercice clos.

Chapitre 3 : Déclaration, paiement, contentieux

5404-1

Les redevables déclarent et acquittent la contribution due lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 du CGI au titre du mois de mars ou au titre du premier trimestre de l'année civile, ou, pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A du CGI, lors du dépôt de la déclaration mentionnée au 3 de l'article 287 du même code (cf. le IV du BOI-TCA-EHR).

La contribution n'est pas recouvrée lorsque le montant de la contribution due est inférieur à 50 €.

La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Chapitre 4 : Entrée en vigueur

5404-2

Cette contribution s'applique aux sommes encaissées entre le 1er juillet 2009 et le 30 juin 2012.

Titre 27 : Prélèvements sur les jeux et paris

(CGI, art. 302 bis ZG, CGI, art. 302 bis ZH, CGI, art. 302 bis ZI, CGI, art. 302 bis ZN, CGI, art. 1609 novovicies, CGI, art. 1609 tricies, CGI, art. 1609 tertricies ; code de la sécurité sociale, art. L, 137-20 à L 137-22 ; CGI, ann. III, art. 344 GD ; article 8 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-TCA-PJP)

5405

Les articles 47 et suivants de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne instaurent de nouveaux prélèvements sur les paris hippiques, sportifs et jeux de cercle pour les opérateurs agréés de jeux et paris en ligne.

Les prélèvements sur les jeux et paris en ligne sont dus par les opérateurs devant être soumis à l'agrément délivré par l'Autorité de régulation des jeux en ligne (ARJEL). Le décret n° 2010-482 du 12 mai 2010 fixe les conditions de délivrance des agréments d'opérateurs de jeux en ligne.

Les opérateurs doivent déposer une déclaration mensuelle n°3330-SD (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») obligatoirement accompagnée du paiement, dans les mêmes délais que ceux fixés en matière de TVA.

Chapitre 1 : Prélèvements au profit de l'État et des communes sur le territoire desquels sont situés un ou plusieurs hippodromes ou casinos

(CGI, art. 302 bis ZG à CGI, art. 302 bis ZN)

5406

Il a été instauré les prélèvements suivants :

- un prélèvement de 5,3 % (taux applicable à compter du 1er janvier 2014 ; 4,6 % antérieurement) sur les sommes engagées par les parieurs pour le pari mutuel organisé et exploité par les sociétés de courses dans les conditions fixées par l'article 5 de la loi du 2 juin 1891 ayant pour objet de réglementer l'autorisation et le fonctionnement des courses de chevaux et pour les paris hippiques en ligne mentionnés à l'article 11 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (CGI, art. 302 bis ZG et CGI, art. 302 bis ZK modifié par l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; CGI, ann. III, art. 111 quater V) ;

- un prélèvement de 5,7 % sur les sommes engagées par les parieurs pour les paris sportifs organisés et exploités dans les conditions fixées par l'article 42 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 de finances pour 1985 et pour les paris sportifs en ligne organisés et exploités dans les conditions fixées à l'article 12 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (CGI, art. 302 bis ZH) ;

- un prélèvement de 1,8 % sur les sommes engagées par les joueurs pour les jeux de cercle en ligne organisés et exploités dans les conditions fixées par l'article 14 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (CGI, art. 302 bis ZI modifié par l'article 47 de la loi de finances pour 2014).

- un prélèvement pour les paris hippiques engagés depuis l'étranger et les paris regroupés en France sur des courses étrangères. Le taux de ce prélèvement est fixé à 12 % de la commission revenant aux sociétés de courses, nette de toute rémunération des organismes habilités et détenteurs de droits étrangers. Ce prélèvement est dû par le pari mutuel urbain (PMU) pour le compte des sociétés de courses (CGI, art. 302 bis ZO nouveau créé par l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; dispositions applicables à compter du 1er janvier 2014).

Par ailleurs, l'article 22 de la loi précitée autorise le PMU, directement ou par l'intermédiaire d'une de ses filiales ou de toute société contrôlée par lui, à recevoir les paris engagés en Nouvelle-Calédonie sur les résultats des courses organisées par les sociétés de courses néo-calédoniennes autorisées. Les paris ne peuvent porter que sur les réunions de courses et les courses figurant sur une liste approuvée par le ministre chargé de l'agriculture. Ces opérations sont soumises au prélèvement du nouvel article 302 bis ZO du CGI.

Conformément à l'article 302 bis ZN du CGI, lorsqu'une personne non établie en France est redevable de l'un des prélèvements mentionnés à l'article 302 bis ZG du CGI, à l'article 302 bis ZH du CGI et à

l'article 302 bis ZI du CGI, elle est tenue de faire accréditer auprès de l'administration fiscale un représentant établi en France, qui s'engage à remplir les formalités lui incombant et à acquitter les prélèvements. Il tient à la disposition de l'administration fiscale ainsi que de l'Autorité de régulation des jeux en ligne la comptabilité de l'ensemble des sessions de jeu ou de pari en ligne.

Chapitre 2 : Prélèvements aux profit des régimes obligatoires d'assurance maladie et de l'institut national de prévention et d'éducation pour la santé

(code de la sécurité sociale (CSS), art. L. 137-20 à CSS, art. L. 137-22)

5407

L'article 48 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 instaure les prélèvements suivants :

- un prélèvement de 1,8 % sur les sommes engagées par les parieurs pour le pari mutuel organisé et exploité par les sociétés de courses dans les conditions fixées par l'article 5 de la loi du 2 juin 1891 ayant pour objet de réglementer l'autorisation et le fonctionnement des courses de chevaux et pour les paris hippiques en ligne mentionnés à l'article 11 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (code de la sécurité sociale (CSS), art. L. 137-20).

- un prélèvement de 1,8 % sur les sommes engagées par les parieurs pour les paris sportifs organisés et exploités dans les conditions fixées par l'article 42 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 de finances pour 1985 et pour les paris sportifs en ligne organisés et exploités dans les conditions fixées à l'article 12 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (CSS, art. L, 137-21).

- un prélèvement de 0,2 % sur les sommes engagées par les joueurs pour les jeux de cercle en ligne organisés et exploités dans les conditions fixées par l'article 14 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 précitée (CSS, art. L. 137-22).

Chapitre 3 : Prélèvements aux profit du centre national pour le développement du sport

(CGI, art. 1609 novovicies et CGI, art. 1609 tricies)

5408

L'article 51 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 instaure les prélèvements suivants :

- un prélèvement de 1, 8 % effectué chaque année sur les sommes misées sur les jeux exploités en France métropolitaine et dans les départements d'outre-mer par la personne morale chargée de l'exploitation des jeux de loterie dans les conditions fixées par l'article 136 de la loi du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933, à l'exception des paris sportifs (CGI, art. 1609 novovicies). Un prélèvement complémentaire de 0,3 % est effectué de 2011 à 2015 sur les sommes mentionnées ci-avant.

- un prélèvement de 1, 3 % effectué chaque année sur les sommes misées sur les paris sportifs organisés et exploités par la personne morale chargée de l'exploitation des paris sportifs dans les conditions fixées par l'article 42 de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 de finances pour 1985 ainsi que sur les paris sportifs en ligne organisés et exploités dans les conditions fixées par l'article 12 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne. Le taux est porté à 1, 5 % en 2011, puis à 1, 8 % à compter de 2012.

Chapitre 4 : Redevance sur les paris hippiques en ligne perçue au profit des sociétés de course

(CGI, art. 1609 tertricies modifié par l'article 22 de la loi de finances rectificative pour 2013)

5409

L'article 52 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 instaure une redevance sur les paris hippiques en ligne. A compter du 1er janvier 2014, cette redevance est perçue au profit des sociétés de courses, et elle est destinée à financer les missions de service public définies à l'article 2 de la loi du 2 juin 1891 ayant pour objet de réglementer l'autorisation et le fonctionnement des courses de chevaux.

Cette redevance est assise sur les sommes engagées par les parieurs sur les paris hippiques en ligne mentionnés à l'article 11 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010. Les gains réinvestis par ces derniers sous forme de nouvelles mises sont également assujettis à cette redevance. Cette redevance est due par les sociétés devant être soumises, en tant qu'opérateur de paris hippiques en ligne, à l'agrément mentionné à l'article 21 de ladite loi.

Le taux de la redevance est fixé, à compter du 1er janvier 2014, à 5,9 % par le décret n° 2013-1320 du 27 décembre 2013 (le taux de la redevance était fixé à 8 % antérieurement).

Titre 28 : Contribution de solidarité territoriale

(CGI, art. 302 bis ZC modifié par le XVIII de l'article 20, de la loi de finances rectificative pour 2013)

5411

A compter du 1er janvier 2011, il est institué une taxe dénommée : « contribution de solidarité territoriale », exigible le 1er janvier de chaque année.

La taxe est due par les entreprises de transport ferroviaire autorisées au 1er janvier de l'année en cours à exploiter des services de transport mentionnées à l'article L. 2121-12 et à l'article L. 2141-1 du code des transports. Ne sont pas soumis à la taxe les services de transport ferroviaire conventionnés par des autorités organisatrices de transports en France au titre des articles L. 1241-1 ou L. 2121-3 du code des transports, ainsi que ceux conventionnés par l'État.

La taxe est assise sur le montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée et déduction faite des contributions versées par l'État en compensation des tarifs sociaux et conventionnés, du chiffre d'affaires encaissé au cours du dernier exercice clos à la date d'exigibilité de la taxe afférent aux opérations situées dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée réalisé au titre des prestations de transport ferroviaire de voyageurs, et des prestations commerciales qui leur sont directement liées, effectuées entre deux gares du réseau ferré national.

Le taux de la contribution de solidarité territoriale est fixé à 1,905 % pour l'année 2013 (arrêté du 28 juin 2013 [JO du 9 juillet 2013]).

Lorsqu'une entreprise non établie en France est redevable de la taxe, elle est tenue de désigner un représentant fiscal établi en France qui s'engage à remplir les formalités incombant à cette entreprise et à acquitter la taxe à sa place ainsi que, le cas échéant, les pénalités qui s'y rapportent.

La taxe est déclarée et liquidée dans les six mois de son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration. Elle est acquittée lors du dépôt de cette déclaration. Toutefois, pour les déclarations souscrites à compter du **1er février 2014**, la contribution est déclarée et liquidée :

- pour les redevables de la TVA soumis au régime réel normal, sur l'annexe n° 3310 A à la déclaration n° 3310 CA 3 relative au mois ou au trimestre au cours duquel a été publié l'arrêté relatif au taux de la contribution ; ces formulaires sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

- pour les non-redevables de la TVA, sur l'annexe n° 3310 A déposée auprès du service chargé du recouvrement dont relève le siège ou principal établissement au plus tard le 25 du mois suivant la publication de l'arrêté précité.

La contribution est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Titre 29 : Taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires

(CGI, art. 235 ter ZF modifié par le XVIII de l'article 20, de la loi de finances rectificative pour 2013)

5412

A compter du 1er janvier 2011, il est institué une taxe dénommée: « taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires », exigible le 1er janvier de chaque année, due par les entreprises de transport ferroviaire :

1° Qui, à cette date, exploitent une entreprise en France au sens du I de l'article 209 et sont autorisées à exploiter des services de transport en application de l'article L. 2122-9 du code des transports ;

2° Et qui, au titre de la même année, sont redevables de la taxe mentionnée à l'article 302 bis ZC, pour autant que celle-ci soit assise sur un montant supérieur à 300 millions d'euros.

La taxe est assise sur le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés aux taux mentionnés au deuxième alinéa du I et du a du I et au IV de l'article 219 du CGI réalisé par la personne assujettie au titre de son dernier exercice clos avant l'exigibilité de la taxe ou, lorsque cette personne assujettie est membre d'un groupe formé en application des articles 223 A et suivants du CGI, sur le résultat qui aurait été imposable en son nom à l'impôt sur les sociétés à ces mêmes taux au titre de ce même exercice si elle avait été imposée séparément.

Pour l'application de ces dispositions, les résultats imposables correspondent aux résultats déterminés avant application des règles de déduction des déficits mentionnées au dernier alinéa du I de l'article 209 du CGI et à l'article 220 quinquies du CGI.

Le taux de la taxe est compris entre 15 % et 35 % et le montant de la taxe est plafonné à 200 millions d'euros à compter du 1er janvier 2013. Le taux de la taxe sur les entreprises ferroviaires est fixé à 30,65 % pour l'année 2013 (arrêté du 28 juin 2013 publié au JO du 9 juillet 2013).

La taxe est déclarée et liquidée dans les six mois de son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration. Elle est acquittée lors du dépôt de cette déclaration. Toutefois, pour les déclarations souscrites à compter du 1er février 2014, la taxe est déclarée et liquidée :

- pour les redevables de la TVA soumis au régime réel normal, sur l'annexe n° 3310 A à la déclaration n° 3310 CA 3 relative au mois ou au trimestre au cours duquel a été publié l'arrêté relatif au taux de la taxe ; ces formulaires sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

- pour les non-redevables de la TVA, sur l'annexe n° 3310 A déposée auprès du service chargé du recouvrement dont relève le siège ou principal établissement au plus tard le 25 du mois suivant la publication de l'arrêté précité.

La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA (BOI-TVA-PROCD). Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Titre 30 : Contribution sur les activités privées de sécurité

(CGI, art. 1609 quintricies ; BOI-TCA-SECUR)

Chapitre 1 : Champ d'application

5413

Il est institué, à compter du 1er janvier 2012, une contribution sur les activités privées de sécurité mentionnées au titre III du livre VI du code de la sécurité intérieure.

Sont redevables de cette contribution :

1° Les personnes morales et physiques qui effectuent en France à titre onéreux des activités privées de sécurité mentionnées aux titres Ier et II du livre VI du code de la sécurité intérieure ;

2° Les personnes morales mentionnées à l'article L. 612-25 du code de la sécurité intérieure qui, agissant pour leur propre compte, font exécuter en France par certains de leurs salariés une ou plusieurs de ces activités.

Les activités mentionnées à l'article L. 621-1 du code de la sécurité intérieure et à l'article L. 622-1 du même code sont réputées se situer en France lorsqu'elles sont effectuées pour les besoins d'une personne établie ou domiciliée en France.

Chapitre 2 : Base d'imposition, exigibilité et taux

5413-1

Pour les personnes morales et physiques mentionnées au 1° du **n° 5413**, la contribution est calculée au taux de 0,5 % sur le montant hors taxe des ventes de prestations de services d'activités privées de sécurité assurées en France par ces personnes. Le fait générateur et l'exigibilité de la contribution interviennent dans les mêmes conditions que celles applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

5413-2

Pour les personnes mentionnées au 2° du n° 5413, la contribution est assise sur les sommes payées à leurs salariés qui exécutent une ou plusieurs activités privées de sécurité à titre de rémunération. Le taux de la contribution est dans ce cas fixé à 0,7 % du montant de ces rémunérations, évalué selon les règles prévues aux chapitres Ier et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale.

Le fait générateur et l'exigibilité de la contribution interviennent au moment des versements des sommes mentionnées au premier alinéa du n° 5413-2.

Chapitre 3 : Obligations des redevables

5413-3

Sous réserve de l'alinéa ci-dessous, la contribution est déclarée et liquidée comme en matière de TVA.

Les personnes mentionnées au **n° 5413**, assujetties et non redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont tenues de déposer auprès du service chargé du recouvrement dont relève leur siège ou principal établissement l'annexe à la déclaration prévue au 1 de l'article 287 du CGI, au plus tard le 25 avril de l'année qui suit celle au cours de laquelle la contribution est due, sur laquelle elles déclarent la contribution. La déclaration est accompagnée du paiement de la contribution.

La contribution sur les activités privées de sécurité est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA (BOI-TVA-PROCD). Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Lorsqu'une personne non établie dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen et ayant conclu une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale est redevable de la contribution sur les activités privées de sécurité, elle est tenue de faire accréditer auprès de l'administration fiscale un représentant établi en France, qui s'engage à remplir les formalités lui incombant et à acquitter la contribution à sa place. Ce représentant tient à la disposition de l'administration fiscale la comptabilité afférente aux prestations de services rendues et les données relatives aux rémunérations mentionnées au **n° 5413-2**. A défaut de désignation de représentant, la contribution et, le cas échéant, les pénalités qui s'y rapportent sont dues par le destinataire de la prestation imposable.

Le montant de la contribution s'ajoute au prix acquitté par le client. Il est signalé par une mention particulière figurant au bas de la facture relative à la prestation servie.

Titre 31 : Taxe exceptionnelle due par les entreprises soumises aux quotas d'émission de gaz à effet de serre

(Loi de finances pour 2012, art. 18)

5414

Il est institué au titre de 2012 une taxe due par les personnes qui exploitent une ou plusieurs installations dont l'activité relève de l'une des catégories prévues par l'annexe I à la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil, et qui ont reçu au titre de la période allant du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2012, pour l'ensemble des installations exploitées, au moins 60 000 quotas d'émission de gaz à effet de serre au sens de l'article L. 229-7 du code de l'environnement dans le cadre du plan national d'affectation des quotas prévu à l'article L. 229-8 du code de l'environnement.

Cette taxe est perçue à un taux fixé par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget dans des limites comprises entre 0,03 % et 0,07 % du montant total, hors taxe sur la valeur ajoutée, des livraisons de biens et services effectuées en 2011 par les personnes mentionnées ci-dessus.

La taxe est exigible le 1er janvier 2012.

Le montant exigible ne peut excéder, pour chacune des personnes concernées, le résultat du produit du nombre total des quotas d'émission de gaz à effet de serre alloué au titre de la période allant du 1er janvier 2008 au 31 décembre 2012, pour l'ensemble des installations exploitées, par 6,18 €.

Les redevables déclarent et liquident la taxe sur l'annexe à la déclaration de TVA mentionnée au 1 de l'article 287 du CGI, déposée au titre du mois de mars ou du premier trimestre de l'année d'exigibilité. Elle est acquittée lors du dépôt de cette déclaration.

Les redevables qui, du fait d'affectations de quotas postérieures au 1er janvier 2012, excèdent le seuil mentionné au I du présent article, déclarent et liquident la taxe sur la déclaration mentionnée au premier alinéa du présent IV, déposée au titre du troisième mois qui suit la date d'affectation des quotas.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

Titre 32 : Taxes sur la vente de médicaments et produits de santé

(CGI, art. 1600-0 à CGI, art. 1600-0 R ; BOI-TCA-MEDIC)

5415

L'article 26 de la loi n° 2011-1906 du 21 décembre 2011 de financement de la sécurité sociale pour 2012 institue à compter du 1er janvier 2012 plusieurs taxes dues par les personnes assujetties à la TVA au sens de l'article 256 A du CGI qui effectuent la première vente en France :

- de médicaments et de produits de santé (CGI, art. 1600-0 N abrogé ; disposition applicable pour toutes les ventes de médicaments et de produits de santé réalisées jusqu'au 31 décembre 2013) ;

- de dispositifs médicaux définis à l'article L. 5211-1 et à l'article L. 522-1 du code de la santé publique (CGI, art. 1600-0 O) ;

- de produits cosmétiques définis à l'article L. 5131-1 du code de la santé publique (CGI, 1600-0 P).

L'article 26 de la loi précitée institue également une taxe annuelle due par les laboratoires de biologie médicale définis à l'article L. 6212-1 du code de la santé publique dont tout ou partie des examens sont soumis, pour l'année en cause, au contrôle national de qualité mentionné à l'article L. 6221-10 du

même code (CGI, art. 1600-0 R ; décret n° 2012-381 du 19 mars 2012).

Les redevables déclarent et acquittent ces taxes lors du dépôt de la déclaration de TVA mentionnée à l'article 287 du CGI et déposée au titre des opérations du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile.

Ces taxes sont constatées, recouvrées et contrôlées selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA (BOI-TVA-PROCD). Les réclamations sont présentées, instruites et jugées et le droit de reprise de l'administration s'exerce selon les règles applicables à cette même taxe.

Titre 33 : Taxe sur les transactions financières

(CGI, art. 235 ter ZD, CGI, art. 235 ter ZD bis et CGI, art. 235 ter ZD ter ; BOI-TCA-FIN)

5416

L'article 5 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 instaure une taxe sur les transactions financières.

La taxe sur les transactions financières comporte trois parties :

- une taxe sur les acquisitions de titres de capital ou titres assimilés prévue par les dispositions de l'article 235 ter ZD du CGI ;

- une taxe sur les ordres annulés dans le cadre d'opérations à haute fréquence prévue par les dispositions de l'article 235 ter ZD bis du CGI ;

- une taxe sur les acquisitions de contrats d'échange sur défaut d'un État prévue par les dispositions de l'article 235 ter ZD ter du CGI.

L'article 7 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 prévoit un doublement du taux de la taxe sur les acquisitions de titres de capital à compter du 1er août 2012. Il prévoit également, pour les sociétés dont les titres font l'objet de transactions réalisées à compter du 1er janvier 2013, que la date d'appréciation de la capitalisation boursière de la société émettrice des titres est fixée au 1er décembre de l'année précédant l'année d'imposition (au lieu du 1er janvier de l'année d'imposition).

Chapitre 1 : Taxe sur les acquisitions de titres de capital ou titres assimilés

(BOI-TCA-FIN-10)

A. Champ d'application

(BOI-TCA-FIN-10-10)

5417

Conformément à l'article 235 ter ZD du CGI, la taxe sur les acquisitions de titres de capital ou assimilés s'applique à toute acquisition à titre onéreux d'un titre de capital ou assimilé dès lors que ce titre est admis aux négociations sur un marché réglementé français, européen ou étranger, au sens de l'article L. 421-4 du code monétaire et financier (CoMoFi), de l'article L. 422-1 du CoMoFi ou de l'article L. 423-1 du CoMoFi, que son acquisition donne lieu à un transfert de propriété, et qu'il soit émis par une entreprise dont le siège social est situé en France et dont la capitalisation boursière excède un milliard d'euros au 1er janvier de l'année d'imposition. L'arrêté du 27 décembre 2013 (JO du 31 décembre 2013) récapitule la liste des sociétés dont le siège est situé en France et dont la capitalisation boursière dépasse un milliard d'euros au 1er décembre 2013.

B. Exonérations

(BOI-TCA-FIN-10-20)

5418

La taxe n'est pas applicable :

1° Aux opérations d'achat réalisées dans le cadre d'une émission de titres de capital, y compris lorsque cette émission donne lieu à un service de prise ferme et de placement garanti, au sens de l'article L. 321-1 du code monétaire et financier ;

2° Aux opérations réalisées par une chambre de compensation, au sens de l'article L. 440-1 du CoMoFI, dans le cadre des activités définies à ce même article L. 440-1, ou par un dépositaire central, au sens du 3° du II de l'article L. 621-9 du CoMoFI, dans le cadre des activités définies à ce même article L. 621-9 ;

3° Aux acquisitions réalisées dans le cadre d'activités de tenue de marché, sous certaines conditions.

4° Aux opérations réalisées pour le compte d'émetteurs en vue de favoriser la liquidité de leurs actions dans le cadre de pratiques de marché admises acceptées par l'Autorité des marchés financiers en application de la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil, du 28 janvier 2003, sur les opérations d'initiés et les manipulations de marché (abus de marché) et de la directive 2004/72/ CE de la Commission, du 29 avril 2004, portant modalités d'application de la directive 2003/6/ CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les pratiques de marché admises, la définition de l'information privilégiée pour les instruments dérivés sur produits de base, l'établissement de listes d'initiés, la déclaration des opérations effectuées par les personnes exerçant des responsabilités dirigeantes et la notification des opérations suspectes ;

5° Aux acquisitions de titres entre sociétés membres du même groupe, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, au moment de l'acquisition de titres concernée, aux acquisitions de titres entre sociétés du même groupe, au sens de l'article 223 A du CGI, et aux acquisitions intervenant dans les conditions prévues à l'article 210 A du CGI, à l'article 210 B du CGI, à l'article 220 quater du CGI, à l' article 220 quater A du CGI et à l'article 220 quater B du CGI ;

6° Aux cessions temporaires de titres mentionnées au 10° de l'article 2 du règlement (CE) n° 1287/2006 de la Commission européenne, du 10 août 2006, portant mesures d'exécution de la directive 2004/39/ CE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les obligations des entreprises d'investissement en matière d'enregistrement, le compte rendu des transactions, la transparence du marché, l'admission des instruments financiers à la négociation et la définition de termes aux fins de ladite directive ;

7° Aux acquisitions, dans le cadre du livre III de la troisième partie du code du travail, de titres de capital par les fonds communs de placement d'entreprise régis par l'article L. 214-164 code monétaire et financier (CoMoFi) et l'article L 214-165 du CoMoFi et par les sociétés d'investissement à capital variable d'actionnariat salarié régies par l'article L. 214-166 du CoMoFi ainsi qu'aux acquisitions de titres de capital de l'entreprise ou d'une entreprise du même groupe, au sens de l'article L. 3344-1 du code du travail et l'article L. 3344-2 du code du travail, directement faites par les salariés en application du septième alinéa de l'article L. 3332-15 du code du travail;

8° Aux rachats de leurs titres de capital par les sociétés lorsque ces titres sont destinés à être cédés aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise dans le cadre du titre III du livre III de la troisième partie du code du travail ;

9° Aux acquisitions d'obligations échangeables ou convertibles en actions

C. Modalités de taxation

(BOI-TCA-FIN-10-30)

5419

Le redevable de la taxe est le prestataire de services d'investissement (PSI) qui rend des services définis à l'article L. 321-1 du CoMoFI, quel que soit le lieu d'établissement du prestataire, lorsqu'il exécute des ordres à l'achat pour le compte de tiers ou lorsqu'il négocie, à l'achat, pour son compte propre.

Le fait générateur de la taxe est constitué par l'acquisition du titre qui s'entend de la date du transfert de propriété du titre, soit la date de l'inscription du titre acquis au compte-titres de l'acquéreur.

En application des dispositions du III de l'article 235 ter ZD du CGI, la taxe est assise :

- en cas d'achat au comptant, sur le prix payé pour l'acquisition du titre ;

- en cas d'exercice d'un produit dérivé, sur le prix d'exercice fixé dans le contrat ;

- en cas de conversion, de remboursement ou d'échange d'une obligation, sur le prix fixé dans le contrat d'émission ;

- dans les autres cas, notamment pour les échanges, sur la valeur exprimée dans le contrat ou, à défaut, sur la cotation du titre sur le marché le plus pertinent en termes de liquidité à la clôture de la journée de bourse qui précède celle où l'échange se produit.

Le taux de la taxe est fixé à 0,2 %.

D. Modalités déclaratives et de paiement

(BOI-TCA-FIN-10-40)

5420

Les obligations des redevables en matière déclarative et de paiement dépendent du lieu d'établissement du dépositaire central teneur du compte d'émission du titre concerné (cf. BOI-TCA-FIN-10-40).

E. Modalités de contrôle et sanctions

(BOI-TCA-FIN-10-50)

5420-1

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les règles et modalités applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (BOI-TVA-PROCD).

Du fait du système particulier de collecte de la taxe, l'accès à l'information pour favoriser les opérations de contrôle a été développé et des sanctions spécifiques, codifiées à l'article 1788 C du CGI et à l'article 1736 du CGI, ont été prévues (cf. BOI-TCA-FIN-10-50).

Chapitre 2 : Taxe sur les ordres annulés dans le cadre d'opérations à haute fréquence

(CGI, art. 235 ter ZD bis modifié par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-TCA-FIN-20)

A. Champ d'application

5421

Les entreprises exploitées en France, au sens du I de l'article 209 du CGI, sont assujetties à une taxe sur les opérations à haute fréquence portant sur des titres de capital, au sens de l'article L. 212-1 A du code monétaire et financier, réalisées pour compte propre par l'intermédiaire de dispositifs de traitement automatisé.

Constitue une opération à haute fréquence sur titre de capital, le fait d'adresser à titre habituel des ordres en ayant recours à un dispositif de traitement automatisé de ces ordres caractérisé par l'envoi, la modification ou l'annulation d'ordres successifs sur un titre donné séparés d'un délai inférieur à un seuil fixé par décret. Ce seuil ne peut pas être supérieur à une seconde. Constitue un dispositif de traitement automatisé, au sens du présent article, tout système permettant des opérations sur instruments financiers dans lequel un algorithme informatique détermine automatiquement les différents paramètres des ordres, comme la décision de passer l'ordre, la date et l'heure de passage de l'ordre ainsi que le prix et la quantité des instruments financiers concernés.

B. Exonération

5422

L'activité de tenue de marché telle que définie par les dispositions du 3° du II de l'article 235 ter ZD du CGI (cf. BOI-TCA-FIN-10-20) est exonérée de la taxe.

C. Modalités de taxation

5422-1

La taxe est due par toutes les entreprises exploitées en France, ce qui inclut notamment les établissements autonomes (y compris les succursales) de sociétés étrangères exerçant leur activité en France.

En revanche, les succursales établies à l'étranger de sociétés françaises qui réalisent une activité de courtage à haute fréquence ne sont pas redevables de la taxe.

La taxe est due dès lors que le taux d'annulation ou de modification des ordres sur une journée dépasse le seuil fixé au II de l'article 58 S de l'annexe III au CGI.

Le taux de la taxe est fixé à 0,01 % du montant des ordres annulés ou modifiés excédant le seuil susmentionné qui ne peut être inférieur aux deux tiers des ordres transmis sur une journée de bourse.

La base d'imposition est égale au nombre de titres ayant fait l'objet d'annulation et/ou de modifications en excès du seuil fixé au II de l'article 58 S de l'annexe II au CGI multiplié par la valeur unitaire moyenne du titre sur une journée de bourse (arrondie au centime d'euro par excès).

D. Modalités déclaratives, de paiement et sanctions

5422-2

La taxe est déclarée, liquidée et acquittée avant le dix du mois suivant la transmission des ordres par les entreprises exploitées en France sur la déclaration n° 3375-SD.

Les sanctions applicables en cas de défaillances déclaratives ou de paiement sont les mêmes que celles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Toutefois, pour déclarations souscrites à compter du 1er février 2014, la taxe est déclarée et liquidée :

- pour les redevables de la TVA soumis au régime réel normal, sur l'annexe n° 3310 A à la déclaration n° 3310 CA 3 relative au mois ou au trimestre au cours duquel a été effectuée la transmission des ordres ; ces formulaires sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

- pour les redevables de la TVA soumis au régime simplifié d'imposition, sur la déclaration annuelle n° 3517-S déposée dans le courant de l'année au cours de laquelle la taxe est due. Ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

Chapitre 3 : Taxe sur les contrats d'échange sur défaut d'un État

(CGI, art. 235 ter ZD ter, BOI-TCA-FIN-30)

5423

La taxe sur les contrats d'échange sur défaut d'un État de l'Union européenne s'applique à tout achat, par une personne physique domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI, une entreprise exploitée en France au sens du I de l'article 209 du CGI ou une entité juridique établie ou constituée en France, d'un instrument dérivé servant au transfert du risque de crédit, au sens du 8 de la section C à l'annexe I à la directive 2004/39/CE du Parlement européen et du Conseil, du 21 avril 2004, concernant les marchés d'instruments financiers, modifiant les directives 85/611/CEE et 93/6/CEE du Conseil et la directive 2000/12/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 93/22/CEE du Conseil.

La taxe n'est pas due lorsque le bénéficiaire du contrat soit détient une position longue correspondante sur la dette de cet État, soit détient des actifs ou contracte des engagements dont la valeur est corrélée à la valeur de la dette de cet État.

L'activité de tenue de marché telle que définie par les dispositions du 3° du II de l'article 235 ter ZD du CGI (cf. BOI-TCA-FIN-10-20) est exonérée de la taxe.

La taxe est due lors de la conclusion du contrat d'échange sur défaut.

Elle est égale à 0,01 % du montant notionnel du contrat, qui s'entend du montant nominal ou facial utilisé pour calculer les paiements liés au contrat.

Elle est déclarée et acquittée par les redevables auprès de leur service gestionnaire sur leur déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires (imprimé n° 3310 A, annexe à la déclaration de TVA n° 3310-CA3; Ces formulaires sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires»).

Elle est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires (BOI-TVA-PROCD). Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes.

Livre XI : Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

Introduction

5500

Le présent Livre est dédié à l'étude de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et se divise en six parties :

- le champ d'application (première partie, n^{os} 5501 et suivants) ;

- la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (deuxième partie, n^{os} 5510 et suivants) ;

- la définition de la période de référence (troisième partie, n^{os} 5520 et suivants) ;

- la définition du chiffre d'affaires (quatrième partie, n^{os} 5530 et suivants) ;

- le calcul de la valeur ajoutée (cinquième partie, n^{os} 5540 et suivants) ;

- l'établissement de l'imposition (sixième partie, n^{os} 5560 et suivants).

Ces commentaires, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, étaient traités dans le chapitre 2 du Titre 2 du Livre VI.

Remarque : À noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt locaux 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations et échéances déclaratives en matière de cotisation économique territoriale (CFE et CVAE) à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs en vigueur.

Partie 1 : Champ d'application

(BOI-CVAE-CHAMP)

Titre 1 : Principes

(CGI, art. 1586 ter, I)

5501

Les personnes physiques ou morales ainsi que les sociétés non dotées de la personnalité morale et les fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie qui exercent une activité dans les conditions fixées à l'article 1447 du CGI et à l'article 1447 bis du CGI et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € sont soumises à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Remarques :

1. Sur les modalités d'imposition des contrats de la finance islamique, voir BOI-DJC-FIN.

2. Le décret n° 2011-1232 du 3 octobre 2011 (JO du 05/10/2011) définit les modalités de répartition et de versement aux collectivités territoriales et aux établissements publics de coopération intercommunale du produit de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Titre 2 : Exonérations en faveur des entreprises bénéficiant de certaines exonérations de leur cotisation foncière

(CGI, art. 1586 nonies modifié par le VII de l'article 45 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-CVAE-CHAMP-20-20)

5502

La valeur ajoutée des établissements exonérés de cotisation foncière des entreprises en application de la délibération d'une commune ou d'un établissement public de coopération intercommunale est, à la demande de l'entreprise, exonérée de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour sa fraction taxée au profit de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale. Lorsque l'exonération de cotisation foncière des entreprises est partielle, l'exonération de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises s'applique dans la même proportion pour la fraction de la valeur ajoutée taxée au profit des collectivités concernées par l'exonération de cotisation foncière des entreprises.

Lorsque des établissements peuvent être exonérés de cotisation foncière des entreprises par délibération d'une commune ou d'un établissement public de coopération intercommunale, les départements, les régions et la collectivité territoriale de Corse peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI ou à l'article 1464 C du CGI (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 45, VII), exonérer leur valeur ajoutée de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises pour sa fraction taxée à leur profit. L'exonération est applicable à la demande de l'entreprise. Pour les établissements pouvant être exonérés de cotisation foncière des entreprises en application de l'article 1464 A du CGI et de l'article 1465 du CGI et du I de l'article 1466 A du CGI, la délibération détermine la proportion exonérée de la valeur ajoutée taxée au profit de la collectivité délibérante.

Les établissements pouvant être exonérés de cotisation foncière des entreprises en l'absence de délibération contraire d'une commune ou d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, sont, à la demande de l'entreprise et sauf délibération contraire, prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, de la collectivité territoriale ou de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre applicable à la fraction de la valeur ajoutée taxée à son profit, exonérées de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

Le bénéfice des exonérations est perdu lorsque les conditions de l'exonération correspondant de cotisation foncière des entreprises ne sont plus réunies.

Le bénéfice de l'exonération de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est, le cas échéant, subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération de cotisation foncière des entreprises dont l'établissement bénéficie.

Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs établissements dans une même commune, sa valeur ajoutée imposée dans la commune est, pour l'application du présent article, répartie entre ces établissements selon les modalités prévues au III de l'article 1586 octies du CGI.

Partie 2 : Détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

Titre 1 : Principes généraux

(CGI, art. 1586 ter, II-1 modifié par le B du I de l'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-CVAE-BASE)

5510

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est égale à une fraction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie à l'article 1586 sexies du CGI.

Pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, on retient la valeur ajoutée produite et le chiffre d'affaires réalisé au cours de la période mentionnée à l'article 1586 quinquies du CGI, à l'exception, d'une part, de la valeur ajoutée afférente aux activités exonérées de cotisation foncière des entreprises en application de l'article 1449 du CGI à l'article 1463 du CGI, à l'exception du 3° de l'article 1459 du CGI, et, d'autre part, de la valeur ajoutée afférente aux activités exonérées de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises en application des I à III de l'article 1586 nonies du CGI. Cette valeur ajoutée fait, le cas échéant, l'objet de l'abattement prévu au IV de l'article 1586 nonies du CGI.

> **Remarque :** L'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 abroge à compter du 1er janvier 2014 l'article 1464 K du CGI, lequel prévoyait une exonération temporaire de cotisation foncière des entreprises en faveur des auto-entrepreneurs. Des modalités particulières d'entrée en vigueur de cette suppression sont cependant prévues : voir sur ce point IF n° 6251.

Pour les entreprises de navigation maritime ou aérienne qui exercent des activités conjointement en France et à l'étranger, il est tenu compte de la seule valeur ajoutée provenant des opérations directement liées à l'exploitation de navires ou d'aéronefs correspondant à l'activité exercée en France.

Un décret en Conseil d'État précise les modalités d'application de ces dispositions.

Titre 2 : Taux et montant

(CGI, art. 1586 ter, II-2 ; BOI-CVAE-LIQ-10)

5511

La fraction de la valeur ajoutée mentionnée au **n° 5510** est obtenue en multipliant cette valeur ajoutée par un taux égal à 1,5 %.

Titre 3 : Dégrèvement

(CGI, art. 1586 quater ; BOI-CVAE-LIQ-10)

Chapitre 1 : Modalités de calcul du dégrèvement

5512

Les entreprises bénéficient d'un dégrèvement de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Il est

égal à la différence entre le montant de cette cotisation et l'application à la fraction de la valeur ajoutée mentionnée au **n° 5510** d'un taux calculé de la manière suivante :

a) Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 €, le taux est nul :
b) Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 500 000 € et 3 000 000 €, le taux est égal à :
0,5 % x (montant du chiffre d'affaires – 500 000 €) / 2 500 000 €
c) Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 3 000 000 € et 10 000 000 €, le taux est égal à :
0,5 % + 0,9 % x (montant du chiffre d'affaires – 3 000 000 €) / 7 000 000 €
d) Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 10 000 000 € et 50 000 000 €, le taux est égal à :
1,4 % + 0,1 % x (montant du chiffre d'affaires – 10 000 000 €) / 40 000 000 €
e) Pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 000 000 €, à 1,5 %.
Les taux mentionnés aux b, c et d sont exprimés en pourcentages et arrondis au centième le plus proche.

Pour l'application de ces dispositions, le chiffre d'affaires s'entend de celui mentionné au **n° 5510**.

Toutefois, à compter des impositions établies au titre de 2011, lorsqu'une société est membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, le chiffre d'affaires à retenir s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe. Cette disposition n'est cependant pas applicable aux sociétés membres d'un groupe dont la société mère au sens de l'article 223 A du CGI bénéficie des dispositions du b du I de l'article 219 du CGI.

Chapitre 2 : Majoration du dégrèvement

5513

Le montant du dégrèvement est majoré de 1 000 € pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 2 000 000 €.

Chapitre 3 : Chiffre d'affaires à retenir en cas d'apport, de cession d'activité ou de scission d'entreprise

5514

En cas d'apport, de cession d'activité ou de scission d'entreprise réalisés à compter du 22 octobre 2009 ou de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil réalisée à compter du 1er janvier 2010, le chiffre d'affaires à retenir pour l'application du I de l'article 1586 quater du CGI est égal à la somme des chiffres d'affaires des entreprises parties à l'opération lorsque l'entité à laquelle l'activité est transmise est détenue, directement ou indirectement, à plus de 50 % soit par l'entreprise cédante ou apporteuse ou les associés de l'entreprise scindée réunis, soit par une entreprise qui détient, directement ou indirectement, à plus de 50 % l'entreprise cédante ou apporteuse ou les entreprises issues de la scission réunies, soit par une entreprise détenue, directement ou indirectement, à plus de 50 % par l'entreprise cédante ou apporteuse ou par les associés de l'entreprise scindée réunis, tant que les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- la somme des cotisations dues minorées des dégrèvements prévus par les présentes dispositions, d'une part, par l'entreprise cédante, apporteuse ou scindée et, d'autre part, par le nouvel exploitant est inférieure, sans application des dispositions de l'alinéa précédent, d'au moins 10 % aux impositions au titre de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises qui auraient été dues par ces mêmes entreprises en l'absence de réalisation de l'opération, minorées des dégrèvements prévus au présent article ;

- l'activité continue d'être exercée par ces dernières ou par une ou plusieurs de leurs filiales ;

- les entreprises en cause ont des activités similaires ou complémentaires.

Les conditions d'exercice de la détention de capital doivent être remplies à un moment quelconque au cours des six mois qui précèdent la date de réalisation de l'opération mentionnée ci-dessus au premier alinéa du **n° 5514**.

Ces dispositions ne s'appliquent plus à compter de la huitième année suivant l'opération d'apport, de

cession d'activité, de scission d'entreprise ou de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil en cause.

Titre 4 : Réduction de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

(CGI, art. 1586 septies ; BOI-CVAE-LIQ-10 au III)

5515

Le montant de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, après application des dispositions de l'article 1586 quater du CGI, ne peut, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires, au sens de l'article 1586 quinquies du CGI et de l'article 1586 sexies du CGI, excède 500 000 €, être inférieur à 250 €.

Titre 5 : Recouvrement et contrôle de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

(CGI, art. 1586 ter, II-3 ; BOI-CVAE-DECLA-20 et BOI-CVAE-PROCD)

5516

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée (BOI-TVA-PROCD). Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à la cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Partie 3 : Définition de la période de référence

(CGI, art. 1586 quinquies ; BOI-CVAE-CHAMP-10-20)

Titre 1 : Principe

5520

Sous réserve des dispositions exposées au **n° 5521**, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est déterminée en fonction du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ou au cours du dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

Titre 2 : Exceptions

5521

Si l'exercice clos au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie est d'une durée de plus ou de moins de douze mois, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est établie à partir du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours de cet exercice.

Si aucun exercice n'est clôturé au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est établie à partir du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite entre le premier jour suivant la fin de la période retenue pour le calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises de l'année précédente et le 31 décembre de l'année d'imposition. En cas de création d'entreprise au cours de l'année d'imposition, la période retenue correspond à la période comprise entre la date de création et le 31 décembre de l'année d'imposition.

Lorsque plusieurs exercices sont clôturés au cours d'une même année, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est établie à partir du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours des exercices clos, quelles que soient leurs durées respectives.

Dans les situations mentionnées ci-dessus, il n'est pas tenu compte de la fraction d'exercice clos qui se rapporte à une période retenue pour l'établissement de l'impôt dû au titre d'une ou de plusieurs années précédant celle de l'imposition.

5522

Le montant du chiffre d'affaires déterminé conformément aux dispositions du **n° 5521** ci-dessus est, pour l'application du premier alinéa du I de l'article 1586 ter du CGI et pour l'application de l'article 1586 quater du CGI, corrigé pour correspondre à une année pleine.

Partie 4 : Définition du chiffre d'affaires

(CGI, art. 1586 sexies, I-1, 2 et 3 ; BOI-CVAE-BASE-20 au II)

Titre 1 : Généralité des entreprises

5530

Pour la généralité des entreprises, à l'exception des entreprises visées aux n^{os} 5545 à 5549, le chiffre d'affaires est égal à la somme :

- des ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises ;

- des redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ;

- des plus-values de cession d'immobilisations corporelles et incorporelles, lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante ;

- des refacturations de frais inscrites au compte de transfert de charges.

Titre 2 : Titulaires de bénéfices non commerciaux

5531

Le chiffre d'affaires des titulaires de bénéfices non commerciaux qui n'exercent pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI s'entend du montant hors taxes des honoraires ou recettes encaissés en leur nom, diminué des rétrocessions, ainsi que des gains divers.

Titre 3 : Revenus relevant de la catégorie des revenus fonciers

5532

Le chiffre d'affaires des personnes dont les revenus imposables à l'impôt sur le revenu relèvent de la catégorie des revenus fonciers définie à l'article 14 du CGI comprend les recettes brutes hors taxes au sens de l'article 29 du CGI.

Partie 5 : Calcul de la valeur ajoutée

(BOI-CVAE-BASE-20 au III)

Titre 1 : Principes

Chapitre 1 : Cas général

(CGI, art. 1586 sexies, I-4)

5540

La valeur ajoutée est égale à la différence entre :

- **d'une part**, le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au n° 5530, majoré :

• des autres produits de gestion courante à l'exception, d'une part, de ceux pris en compte dans le chiffre d'affaires, et, d'autre part, des quote-parts de résultat sur opérations faites en commun ;
• de la production immobilisée, à hauteur des seules charges qui ont concouru à sa formation et qui figurent parmi les charges déductibles de la valeur ajoutée ; il n'est pas tenu compte de la production immobilisée, hors part des coproducteurs, afférente à des œuvres audiovisuelles ou cinématographiques inscrites à l'actif du bilan d'une entreprise de production audiovisuelle ou cinématographique, ou d'une entreprise de distribution cinématographique pour le montant correspondant au versement du minimum garanti au profit d'un producteur, à condition que ces œuvres soient susceptibles de bénéficier de l'amortissement fiscal pratiqué sur une durée de douze mois ;
• des subventions d'exploitation ;
• de la variation positive des stocks ;
• des transferts de charges déductibles de la valeur ajoutée, autres que ceux pris en compte dans le chiffre d'affaires ;
• des rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au résultat d'exploitation ;

- et **d'autre part** :

• les achats stockés de matières premières et autres approvisionnements, les achats d'études et prestations de services, les achats de matériel, équipements et travaux, les achats non stockés de matières et fournitures, les achats de marchandises et les frais accessoires d'achat ;
• diminués des rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ;
• la variation négative des stocks ;
• les services extérieurs diminués des rabais, remises et ristournes obtenus, à l'exception des loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail ainsi que les redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance ; toutefois, lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location ;
• les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, les contributions indirectes, la taxe intérieure de

consommation sur les produits énergétiques ;
• les autres charges de gestion courante, autres que les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun ;
• les dotations aux amortissements pour dépréciation afférentes aux biens corporels donnés en location ou sous-location pour une durée de plus de six mois, donnés en crédit-bail ou faisant l'objet d'un contrat de location-gérance, en proportion de la seule période de location, de crédit-bail ou de location-gérance ;
• les moins-values de cession d'éléments d'immobilisations corporelles et incorporelles, lorsqu'elles se rapportent à une activité normale et courante.

Remarque : L'article 17 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 supprime, pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, la prise en compte des abandons de créance à caractère financier dans le calcul de la valeur ajoutée.

Cette suppression est liée à l'aménagement de la prise en compte dans le résultat imposable des aides consenties à une autre entreprise résultant de ce même article 17 de la loi n° 2012-958 précitée. Ainsi, les abandons de créance à caractère financier ne sont plus considérés comme une charge déductible.

Chapitre 2 : Cas particuliers

A. Titulaires de bénéfices non commerciaux

(CGI, art. 1586 sexies, I-5 ; BOI-CVAE-BASE-20 au III-B)

5541

La valeur ajoutée des titulaires de bénéfices non commerciaux mentionnés au n° 5531 est constituée par l'excédent du chiffre d'affaires défini au même **n° 5531** sur les dépenses de même nature que les charges admises en déduction de la valeur ajoutée en application des dispositions du **n° 5540**, à l'exception de la TVA déductible ou décaissée.

B. Personnes dont les revenus relèvent de la catégorie des revenus fonciers

5542

La valeur ajoutée des personnes dont les revenus imposables à l'impôt sur le revenu relèvent de la catégorie des revenus fonciers mentionnées au n° 5532 est égale à l'excédent du chiffre d'affaires défini au même **n° 5532** diminué des charges de la propriété énumérées à l'article 31 du CGI, à l'exception des charges énumérées aux c et d du 1° du I de l'article 31 du CGI.

C. Mutuelles et unions

(CGI, art. 1586 sexies, I bis ; BOI-CVAE-BASE-20 au III-E)

5543

Pour les mutuelles et unions régies par le livre III du code de la mutualité, les produits et les charges ne sont pris en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, qu'à raison de 40 % de leur montant en 2013 et de 60 % en 2014. Ils sont pris en compte en totalité à partir de 2015.

Chapitre 3 : Plafonnement

(CGI, art. 1586 sexies, I-7 ; BOI-CVAE-BASE-20 au IV)

5544

La valeur ajoutée ne peut excéder un pourcentage du chiffre d'affaires mentionné aux n^{os} 5530 à 5532

égal à :

- 80 % pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 7, 6 millions d'euros ;

- 85 % pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7, 6 millions d'euros.

Précision : Pour l'application du 7 du I de l'article 1586 sexies du CGI, la période retenue pour le chiffre d'affaires est la même que celle retenue pour la valeur ajoutée.

Titre 2 : Exceptions

Chapitre 1 : Activités de location ou de sous-location d'immeubles nus

(CGI, art. 1586 sexies, II ; BOI-CVAE-BASE-20 au III-D)

5545

Par exception aux dispositions du I de l'article 1586 sexies du CGI, les produits et les charges mentionnés aux n^{os} 5530 à 5544 et se rapportant à une activité de location ou de sous-location d'immeubles nus réputée exercée à titre professionnel au sens de l'article 1447 du CGI ne sont pris en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, qu'à raison de 10 % de leur montant en 2010, 20 % en 2011, 30 % en 2012, 40 % en 2013, 50 % en 2014, 60 % en 2015, 70 % en 2016, 80 % en 2017 et 90 % en 2018.

Chapitre 2 : Établissements de crédit

(CGI, art. 1586 sexies, III ; BOI-CVAE-BASE-30 ; Décret n° 2011-645 du 9 juin 2011)

5546

Pour les établissements de crédit et, lorsqu'elles sont agréées par l'Autorité de contrôle prudentiel, les entreprises mentionnées à l'article L. 531-4 du code monétaire et financier :

1. Le chiffre d'affaires comprend l'ensemble des produits d'exploitation bancaires et des produits divers d'exploitation autres que les produits suivants :

a) 95 % des dividendes sur titres de participation et parts dans les entreprises liées ;
b) plus-values de cession sur immobilisations figurant dans les produits divers d'exploitation autres que celles portant sur les autres titres détenus à long terme ;
c) reprises de provisions spéciales et de provisions sur immobilisations ;
d) quotes-parts de subventions d'investissement ;
e) quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

2. La valeur ajoutée est égale à la différence entre :

- d'une part, le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au 1 ci-dessus, majoré des reprises de provisions spéciales et des récupérations sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent aux produits d'exploitation bancaire ;

- et, d'autre part :

• les charges d'exploitation bancaires autres que les dotations aux provisions sur immobilisations données en crédit-bail ou en location simple ;
• les services extérieurs, à l'exception des loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail ainsi que les redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance ; toutefois, lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location ;
• les charges diverses d'exploitation, à l'exception des moins-values de cession sur immobilisations autres que celles portant sur les autres titres détenus à long terme et des quotes-parts de résultat

sur opérations faites en commun ;
• les pertes sur créances irrécouvrables lorsqu'elles se rapportent aux produits d'exploitation bancaire.

Chapitre 3 : Entreprises autres que celles visées aux nos 5546 et 5549 qui ont pour activité exclusive la gestion d'instruments financiers

(CGI, art. 1586 sexies, IV ; BOI-CVAE-BASE-40)

5547

Pour les entreprises, autres que celles mentionnées aux **nos 5546 et 5549**, qui ont pour activité principale la gestion d'instruments financiers au sens de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier :

1. Le chiffre d'affaires comprend :

- le chiffre d'affaires tel qu'il est déterminé pour la généralité des entreprises au n° 5530 ;

- les produits financiers, à l'exception des reprises sur provisions et de 95 % des dividendes sur titres de participation et parts dans les entreprises liées ;

- et les plus-values sur cession de titres, à l'exception des plus-values de cession de titres de participation.

2. La valeur ajoutée est égale à la différence entre :

- d'une part, le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au 1 ci-dessus, majoré des rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 ;

- et, d'autre part, les services extérieurs mentionnés au n° 5540 ; les charges financières, à l'exception des dotations aux amortissements et aux provisions ; les moins-values de cession de titres autres que les titres de participation ; les pertes sur créances irrécouvrables lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 ci-dessus.

Les entreprises ayant pour activité principale la gestion d'instruments financiers sont celles qui remplissent au moins une des deux conditions suivantes :

- les immobilisations financières ainsi que les valeurs mobilières de placement détenues par l'entreprise ont représenté en moyenne au moins 75 % de l'actif au cours de la période mentionnée à l'article 1586 quinquies du CGI ;

- le chiffre d'affaires de l'activité de gestion d'instruments financiers correspondant aux produits financiers et aux produits sur cession de titres réalisé au cours de la période mentionnée à l'article 1586 quinquies du CGI est supérieur au total des chiffres d'affaires des autres activités.

Sauf pour les entreprises dont au moins 50 % des droits de vote sont détenus, directement ou indirectement, par une entreprise mentionnée aux **nos 5546 ou 5549** ou conjointement par des entreprises mentionnées aux **nos 5546 ou 5549**, les conditions mentionnées aux deux alinéas précédents s'apprécient, le cas échéant, au regard de l'actif et du chiffre d'affaires du groupe auquel appartient la société au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce sur la base des comptes consolidés prévus au I du même article L. 233-16 du code de commerce.

Chapitre 4 : Sociétés créées pour la réalisation d'une opération unique de financement d'immobilisations corporelles

(CGI, art. 1586 sexies, V ; BOI-CVAE-BASE-50)

5548

Pour les sociétés et groupements créés pour la réalisation d'une opération unique de financement d'immobilisations corporelles :

- qui sont détenus à 95 % au moins par un établissement de crédit et qui réalisent l'opération pour le compte de l'établissement de crédit ou d'une société elle-même détenue à 95 % au moins par l'établissement de crédit ;

- ou qui sont soumis aux dispositions du 1 du II de l'article 39 C du CGI, à l'article 217 undecies du CGI ou à l'article 217 duodecies du CGI :

1. le chiffre d'affaires comprend :

- le chiffre d'affaires tel qu'il est déterminé pour la généralité des entreprises au n° 5530 ;

- les produits financiers et les plus-values résultant de la cession au crédit-preneur des immobilisations financées dans le cadre de l'opération visée au premier alinéa ci-dessus ;

2. la valeur ajoutée est égale à la différence entre :

- d'une part, le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au 1 ci-dessus, majoré des rentrées sur créances amorties lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 ;

- et, d'autre part, les services extérieurs et les dotations aux amortissements mentionnés au n° 5540, les charges financières et les moins-values résultant de l'acquisition de la cession au crédit-preneur des immobilisations financées dans le cadre de l'opération visée au premier alinéa ci-dessus et les pertes sur créances irrécouvrables lorsqu'elles se rapportent au chiffre d'affaires défini au 1 ci-dessus.

Chapitre 5 : Mutuelles, institutions de prévoyance, entreprises d'assurance et de réassurance

(CGI, art. 1586 sexies, VI ; BOI-CVAE-BASE-60)

5549

Pour les mutuelles et unions régies par le livre II du code de la mutualité, les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale ou par le titre VII du livre VII du code rural et de la pêche maritime et les entreprises d'assurance et de réassurance régies par le code des assurances :

1. Le chiffre d'affaires comprend :

- les primes ou cotisations ;

- les autres produits techniques ;

- les commissions reçues des réassureurs ;

- les produits non techniques, à l'exception de l'utilisation ou de reprises des provisions ;

- et les produits de placements, à l'exception des reprises de provisions pour dépréciation, des plus-values de cession et de 95 % des dividendes afférents aux placements dans des entreprises liées ou avec lien de participation, des plus-values de cession d'immeubles d'exploitation et des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun.

2. La valeur ajoutée est égale à la différence entre :

- d'une part le chiffre d'affaires tel qu'il est défini au 1 ci-dessus, majoré :

  • des subventions d'exploitation ;
  • de la production immobilisée, à hauteur des seules charges qui ont concouru à sa formation et qui sont déductibles de la valeur ajoutée ;
  • des transferts ;

- et, d'autre part, sous réserve des précisions mentionnées aux alinéas suivants, les prestations et frais payés, les achats, les autres charges externes, les autres charges de gestion courante, les variations des provisions pour sinistres ou prestations à payer et des autres provisions techniques, y compris les provisions pour risque d'exigibilité pour la seule partie qui n'est pas admise en déduction du résultat imposable en application du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, la participation aux résultats, les charges des placements à l'exception des moins-values de cession des placements dans des entreprises liées ou avec lien de participation et des moins-values de cessions d'immeubles d'exploitation.

- Pour les mutuelles et les institutions de prévoyance, les produits et les charges ne sont pris en compte, pour le calcul de la valeur ajoutée, qu'à raison de 40 % de leur montant en 2013 et de 60 % en 2014. Ils sont pris en compte en totalité à partir de 2015 (loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de

finances rectificative pour 2011, art. 65, I-6°).

Ne sont toutefois pas déductibles de la valeur ajoutée :

- les loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail ainsi que les redevances afférentes à ces immobilisations lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance ; toutefois, lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location ;

- les charges de personnel ;

- les impôts, taxes et versements assimilés, à l'exception des taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées, des contributions indirectes, de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques ;

- les quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun ;

- les charges financières afférentes aux immeubles d'exploitation ;

- les dotations aux amortissements d'exploitation ;

- les dotations aux provisions autres que les provisions techniques.

Chapitre 6 : Plus-values de cessions d'immobilisations ou de titres

(CGI, art. 1586 sexies, VII ; BOI-CVAE-BASE-20 au III-F)

5550

Lorsque les plus-values de cessions d'immobilisations ou de titres de nature à être comprises dans le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée en application des I et III à VI de l'article 1586 sexies du CGI sont réalisées l'année de création de l'entreprise, elles sont comprises dans le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée retenus au titre de l'année suivante.

Chapitre 7 : La Poste

(CGI, art. 1635 sexies, 3°-al. 1, 3ème phrase ; CGI, ann. III, art. 344 quindecies issu du décret n° 2011-2069 du 30 décembre 2011 et modifié par le décret n° 2012-1480 du 27 décembre 2012)

5551

En ce qui concerne la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, la valeur ajoutée retenue pour l'application de l'article 1586 ter du CGI fait l'objet, pour l'année 2012, d'un abattement de 78 % de son montant.

Chapitre 8 : Établissements bénéficiant d'une exonération ou d'un abattement de leur base nette d'imposition à la cotisation foncière des entreprises

(CGI, art. 1586 nonies, IV, V et VI ; BOI-CVAE-CHAMP-20 et suivants)

5552

Pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, la valeur ajoutée des établissements bénéficiant d'un abattement de leur base nette d'imposition à la cotisation foncière des entreprises en application de l'article 1466 F du CGI (cf. n° 6263) fait l'objet, à la demande de l'entreprise, d'un abattement de même taux, pour la fraction de la valeur ajoutée taxée au profit des collectivités concernées par l'abattement de cotisation foncière des entreprises, dans la limite de

2 millions d'euros de valeur ajoutée (BOI-CVAE-CHAMP-20-20 au III).

Pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, la valeur ajoutée des établissements bénéficiant d'une exonération ou d'un abattement de la base nette d'imposition à la cotisation foncière des entreprises en application du I de l'article 1466 A du CGI (établissements implantés en zone urbaine sensible [ZUS]) ou du I sexies de l'article 1466 A du CGI (établissements implantés en zone franche urbaine [ZFU]) fait l'objet, à la demande de l'entreprise, d'une exonération ou d'un abattement de même taux, dans la limite respectivement pour 2013 de 136 192 € et de 370 119 € de valeur ajoutée par établissement et actualisé chaque année en fonction de la variation de l'indice des prix (BOI-CVAE-CHAMP-20-10 au II).

En outre, la valeur ajoutée des établissements bénéficiant d'une exonération ou d'un abattement de la base nette d'imposition à la CFE en application du I ter de l'article 1466 A du CGI (établissements implantés dans les zones de redynamisation urbaine [ZRU]) dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2009 fait l'objet d'une exonération ou d'un abattement de même taux, dans la limite de valeur ajoutée par établissement fixée, au titre de 2013, à 136 192 € (BOI-CVAE-CHAMP-20-30).

Précision : Le § 5.3.2 de l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 a prévu le maintien de toutes les exonérations ou abattements en application des articles 1464 B du CGI à 1464 D du CGI et des articles 1465 du CGI à 1466 F du CGI en vigueur au 31 décembre 2009 toujours en cours, le terme n'étant pas encore atteint. Est notamment visé le régime prévu au I ter de l'article 1466 A du CGI dont les dispositions sont abrogées depuis le 1er janvier 2010.

Le bénéfice de l'abattement est perdu lorsque les conditions de l'abattement correspondant à la cotisation foncière des entreprises ne sont plus réunies.

Partie 6 : Établissement de l'imposition

Titre 1 : Annualité de l'impôt

(CGI, art. 1586 octies, I)

5560

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est due par le redevable qui exerce l'activité au 1er janvier de l'année d'imposition.

Toutefois, en cas d'apport, de cession d'activité, de scission d'entreprise ou de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est due également par le redevable qui n'exerce aucune activité imposable au 1er janvier de l'année et auquel l'activité est transmise lorsque l'opération intervient au cours de l'année d'imposition.

Titre 2 : Obligations déclaratives

(CGI, art. 1586 octies, II ; BOI-CVAE-DECLA-10)

5561

Le montant de la valeur ajoutée fait l'objet, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivant celle au titre de laquelle la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est due, d'une déclaration par les entreprises mentionnées au I de l'article 1586 ter du CGI auprès du service des impôts dont relève leur principal établissement.

Remarque : Le délai est allongé de quinze jours lorsque la déclaration est télédéclarée.

En cas de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil, de cession ou de cessation d'entreprise ou de l'exercice d'une profession commerciale, d'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires ou de décès du contribuable, les déclarations mentionnées au 1 du II de l'article 1586 octies du CGI et au dernier alinéa de l'article 1679 septies du CGI doivent être souscrites dans un délai de soixante jours décompté soit dans les conditions prévues, selon le cas, aux 1 ou 4 de l'article 201 du CGI ou au 1 de l'article 202 du CGI soit au jour du jugement d'ouverture de la procédure collective.

Cette déclaration (imprimé n° 1330-CVAE-SD, CERFA n° 14030, accessible *via* la rubrique « Recherche de formulaires » sur le site www.impots.gouv.fr) doit comporter, s'agissant des données relatives aux salariés, au titre de la période de référence :

- la liste des établissements de l'entreprise ;

- le nombre de salariés rattachés à chacun de ces établissements ;

- la liste des lieux d'emploi dans lesquels un ou plusieurs salariés doivent être déclarés ;

- le nombre de salariés rattachés à chacun de ces lieux d'emploi.

Les salariés sont déclarés au lieu de l'établissement ou au lieu d'emploi où ils exercent leur activité. Le salarié n'est déclaré à un lieu d'emploi que dans l'hypothèse où il y exerce son activité plus de trois mois consécutifs, y compris si l'entreprise ne dispose pas de locaux dans ce lieu d'emploi.

Lorsque les salariés exercent leur activité, au cours de la période de référence, dans plusieurs établissements de l'entreprise ou lieux d'emploi, ils sont déclarés dans celui où la durée d'activité est la plus élevée. Lorsque les durées d'activité sont identiques, ils sont déclarés au lieu du principal établissement.

Les effectifs affectés aux véhicules sont déclarés par les entreprises de transport au local ou au terrain qui constitue le lieu de stationnement habituel des véhicules ou, s'il n'en existe pas, au local où ils sont entretenus ou réparés par le redevable ; à défaut, les effectifs sont déclarés au principal établissement de l'entreprise.

L'article 39 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 instaure au II de l'article 1586 octies du CGI (alinéa 4 du 1 dudit II) une exception pour les entreprises de transport national ferroviaire applicable aux déclarations établies à compter du 1er janvier 2013. Ainsi, la déclaration de ces entreprises (en pratique la SNCF) mentionne leurs effectifs par établissement, au prorata de la valeur locative foncière imposée à la CFE de ces établissements.

Un décret précise les conditions d'application de ces dispositions.

Il est précisé par ailleurs que depuis les échéances attendues en mai 2013, toutes les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ont l'obligation de télétransmettre leurs déclarations n° 1330-CVAE-SD.

À compter des échéances attendues en mai 2014, toutes les entreprises redevables de la CVAE doivent télétransmettre leurs déclarations n° 1330-CVAE-SD.

Remarques (voir également BOI-CVAE-LIEU-10) :

1. Les entreprises mono-établissement au sens de la CFE qui n'emploient pas de salarié exerçant leur activité plus de trois mois hors de l'entreprise cochent une case *ad hoc* sur la déclaration n° 1330-CVAE-SD. Le remplissage de cette case dispense de l'obligation de déclarer les effectifs salariés employés.

2. Lorsque l'entreprise n'emploie aucun salarié, la valeur ajoutée est répartie entre les communes où elle dispose d'immobilisations imposables à la CFE au prorata de leur valeur locative foncière.

3. Pour les entreprises qui n'emploient aucun salarié en France, n'exploitent aucun établissement en France et sont soumises aux dispositions du 1 ou du 2 du II de l'article 1647 D du CGI, la valeur ajoutée est prise en compte intégralement au lieu d'imposition à la cotisation minimum prévu au II de cet article.

4. Des précisions sur les obligations déclaratives liées à l'entrée en fiscalité progressive des mutuelles et des institutions de prévoyance dans le champ d'application de la CVAE sont apportées au BOI-CVAE-DECLA-10 au IV.

5. Conformément à l'article 21 de l'ordonnance n° 2013-837, les entreprises dont le principal établissement est situé dans le Département de Mayotte et dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année 2013 est supérieur à 152 500 € doivent déclarer, dans les conditions prévues au II de l'article 1586 octies du CGI et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai 2014, le montant et les éléments de calcul de la valeur ajoutée produite au cours de l'année 2013 lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile ou au cours de la période mentionnée au I de l'article 1586 quinquies du CGI dans les autres cas ainsi que les effectifs salariés. Le chiffre d'affaires réalisé et la valeur ajoutée produite s'entendent de ceux déterminés conformément aux articles 1586 ter du CGI à 1586 sexies du CGI.

(CGI, art. 1586 octies, III modifié par l'article 79 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-CVAE-LIEU)

5562

La valeur ajoutée est imposée dans la commune où le contribuable la produisant dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois.

Lorsqu'un contribuable dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois dans plusieurs communes, la valeur ajoutée qu'il produit est imposée dans chacune de ces communes et répartie entre elles au prorata, pour le tiers, des valeurs locatives des immobilisations imposées à la cotisation foncière des entreprises et, pour les deux tiers, de l'effectif qui y est employé, réparti selon les modalités définies au II de l'article 1586 octies du CGI.

Pour l'application de l'alinéa précédent, l'effectif employé dans un établissement pour lequel les valeurs locatives des immobilisations industrielles évaluées dans les conditions prévues à l'article 1499 du CGI et à l'article 1501 du CGI représentent plus de 20 % de la valeur locative des immobilisations imposables à la cotisation foncière des entreprises et la valeur locative des immobilisations industrielles évaluées dans les conditions prévues à l'article 1499 du CGI et à l'article 1501 du CGI sont pondérés par un coefficient de 5.

> **Précision :** Le coefficient de pondération est majoré par l'article 79 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 (il était auparavant égal à 2). Ce nouveau coefficient s'applique à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises versée par l'État aux collectivités territoriales et établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre à compter du 1er janvier 2014, ainsi qu'à celle due par les redevables au titre de 2014 et des années suivantes.

Toutefois, lorsqu'un contribuable dispose, dans plus de dix communes, d'établissements comprenant des installations de production d'électricité mentionnées à l'article 1519 E du CGI ou des installations de production d'électricité d'origine hydraulique mentionnées à l'article 1519 F du CGI, sa valeur ajoutée est répartie entre les communes où sont situés ces établissements et les autres communes où ce contribuable dispose de locaux ou emploie des salariés pendant plus de trois mois en fonction de la part de sa valeur ajoutée provenant directement de l'exploitation de ces installations, telle qu'elle ressort des documents comptables. La valeur ajoutée afférente à ces établissements est répartie entre eux en fonction de la puissance électrique installée. Lorsqu'un établissement est établi sur plusieurs communes, sa valeur ajoutée est répartie entre les communes d'implantation en fonction des bases de cotisation foncière des entreprises, à l'exception de celle afférente aux ouvrages hydroélectriques mentionnés au premier alinéa de l'article 1475 du CGI, qui est répartie comme la valeur locative de ces ouvrages selon la règle fixée par ce même article. La valeur ajoutée afférente aux autres établissements du contribuable est répartie selon les règles définies aux deuxième et troisième alinéas ci-dessus. Les modalités d'application de ces dispositions sont définies par les articles 328 G sexies de l'annexe III au CGI à 328 G nonies de l'annexe III au CGI, issus du décret n° 2010-628 du 9 juin 2010.

Le quatrième alinéa, à l'exception de sa troisième phrase, est également applicable aux contribuables disposant, dans plus de dix communes, d'établissements comprenant des installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent mentionnées à l'article 1519 D du CGI ou des installations de production d'électricité d'origine photovoltaïque mentionnées à l'article 1519 F du CGI. Lorsqu'un établissement de production d'électricité d'origine photovoltaïque mentionné au même article 1519 F du CGI est établi sur plusieurs communes, sa valeur ajoutée est répartie entre les communes en fonction de la puissance électrique installée sur chaque commune. Les modalités d'application de ces dispositions sont définies par les articles 328 G nonies A de l'annexe III au CGI à 328 G nonies D de l'annexe III au CGI, issus du décret n° 2011-1238 du 4 octobre 2011.

Lorsque la déclaration par établissement mentionnée au n° 5561 fait défaut, la valeur ajoutée du contribuable est répartie entre les communes à partir des éléments mentionnés dans la déclaration de l'année précédente. À défaut, la valeur ajoutée du contribuable est répartie entre les communes où le contribuable dispose d'immobilisations imposables à la cotisation foncière des entreprises au prorata de leur valeur locative. Dans ce second cas, la valeur locative des immobilisations industrielles évaluées dans les conditions prévues à l'article 1499 du CGI et à l'article 1501 du CGI est pondérée par un coefficient de 5.

> **Précision :** Le coefficient de pondération est majoré par l'article 79 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 (il était auparavant égal à 2). Ce nouveau coefficient s'applique à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises versée par l'État aux collectivités territoriales et établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre à compter du 1er janvier 2014, ainsi qu'à celle due par les redevables au titre de 2014 et des années suivantes.

Pour les contribuables qui n'emploient aucun salarié en France et ne disposent d'aucun établissement

en France mais qui y exercent une activité de location d'immeubles ou de vente d'immeubles :

- leur valeur ajoutée est répartie entre les lieux de situation de chaque immeuble donné en location ou vendu au prorata de la valeur locative foncière de chacun de ces immeubles ;

- l'entreprise doit mentionner l'adresse des immeubles loués ou vendus dans la déclaration mentionnée au 1 du II de l'article 1586 octies du CGI ;

- les déclarations mentionnées au 1 du II de l'article 1586 octies du CGI et au dernier alinéa de l'article 1679 septies du CGI doivent être déposées (à compter des impositions dues au titre de l'année 2011) au lieu de dépôt de la déclaration de résultat.

Pour l'application de ces dispositions, la valeur locative des immobilisations imposables à la cotisation foncière des entreprises s'entend avant application éventuelle de l'abattement prévu à l'avant-dernier alinéa de l'article 1467 du CGI.

Titre 4 : Paiement des acomptes

(CGI, art. 1679 septies ; BOI-CVAE-DECLA-20 ; Décret n° 2010-713 du 28 juin 2010)

5563

Sur ce point, il convient de se reporter au Livre XVIII REC n° 7829.

Livre XII : Taxes et participation sur les salaires

Introduction

Les employeurs sont assujettis annuellement, sous réserve d'exonérations, à diverses taxes et participations ayant en commun une assiette constituée par les salaires.

Cinq parties de ce livre XII exposent les dispositions relatives à :

- la taxe sur les salaires (cf. n^{os} 5600 et suiv.) ;
- la taxe d'apprentissage et contributions assimilées (cf. n^{os} 5635 et suiv.) ;
- la participation au financement de la formation professionnelle continue (cf. n^{os} 5666 et suiv.) ;
- la participation à l'effort de construction pour le logement (cf. n^{os} 5700 et suiv.) ;
- et la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations (cf. n^{os} 5730 et suiv.).

Remarque :

Les dispositions de ce présent livre XII intitulé Taxes et participations assises sur les salaires étaient précédemment traitées dans l'édition 2013 du Précis de Fiscalité au Livre I Fiscalité directe des personnes, à l'exception de la taxe sur les hautes rémunérations.

*
* *

Partie 1 : Taxe sur les salaires

(CGI, art. 231 et suiv. ; BOI-TPS-TS)

5600

La taxe sur les salaires est due par les employeurs qui ne sont pas redevables de la TVA sur la totalité de leur chiffre d'affaires.

La taxe sur les salaires n'a pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires prohibée par l'article 33 de la 6e directive et ne peut donc être regardée comme accroissant, en violation de l'objectif de neutralité garanti par le système harmonisé de TVA, les rémanences de TVA supportées par les redevables qui ne sont pas assujettis à cette taxe (CE, arrêt du 21 décembre 2007 n° 295646).

Titre 1 : Champ d'application et territorialité

Chapitre 1 : Personnes imposables

(BOI-TPS-TS-10-10)

A. Personnes ou employeurs concernés

5601

La taxe sur les salaires doit être acquittée par les personnes ou organismes qui paient des rémunérations, lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la TVA **l'année du versement des rémunérations** (que leurs activités soient hors du champ de la taxe sur la valeur ajoutée ou qu'elles soient dans son champ mais exonérées) ou ne l'ont pas été **sur 90 %** au moins de leur chiffre d'affaires au **titre de l'année civile précédant celle du paiement** desdites rémunérations (voir également RES N° 2010/31 au BOI-TPS-TS-20-30).

La taxe est due notamment par :

- l'État et les établissements publics autres que les groupements de communes ;

Remarque : Toutefois, la portée de cette disposition se trouve atténuée du fait de l'exonération de certaines rémunérations versées par l'État (cf. n° 5602).

- les membres de certaines professions libérales ;

- les propriétaires fonciers ;

- les organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles visés à l'article 53 bis de l'annexe III au CGI ;

- les sociétés exerçant une activité civile (sociétés d'investissement, sociétés immobilières à l'exception de celles ayant pour objet la construction d'immeubles ou le négoce de biens) ;

- les établissements bancaires et financiers, d'assurances, courtiers d'assurances, agents de change, etc. ;

- les organismes administratifs ou sociaux (caisses de retraite, d'allocations familiales, de sécurité sociale, associations de la loi de 1901, organismes sans but lucratif, hôpitaux, etc.) ;

- les entreprises de transports sanitaires pour leur activité de transport de malades ou de blessés non soumise à la TVA ;

- les syndicats de copropriétaires ;

- les foyers militaires installés au sein d'une enceinte militaire ;

- les quartiers généraux et les centres de logistique implantés en France par les groupes internationaux ;

- les centres d'aide par le travail et les ateliers protégés.

B. Définition des personnes ou employeurs imposables

I. Définition de l'employeur

5601-1

En application du 1 de l'article 231 du CGI, la taxe sur les salaires est due par toutes personnes qui paient des rémunérations aux salariés.

Cette taxe ne peut toutefois être exigée que des redevables domiciliés ou établis en France.

En règle générale, la personne qui assure matériellement le paiement des sommes imposables est aussi l'employeur des bénéficiaires de ces rémunérations.

Il arrive cependant que ces deux personnes soient différentes.

Lorsque la personne qui assure matériellement le paiement des sommes imposables n'est pas

l'employeur des bénéficiaires de ces rémunérations, la taxe doit être réclamée à l'employeur, c'est-à-dire à celui qui détient le pouvoir de nommer et de révoquer le salarié et de lui donner des directives quant à l'exécution de ses tâches.

Remarque :

Ainsi, s'agissant des « emplois gagés », agents publics mis à la disposition des GRETA (groupements d'établissements pour la formation des adultes) par le ministère de l'Éducation nationale, il a été considéré qu'il résultait des dispositions de l'article 1er du décret n° 91-1126 du 25 octobre 1991, relatif aux modalités de service des personnels enseignants des premier et second degrés participant aux activités de formation continue organisées par le ministère de l'Éducation nationale, que l'État doit être regardé comme l'employeur, au sens du I de l'article 231 du CGI, des enseignants de l'Éducation nationale affectés au sein des GRETA, nonobstant la circonstance que ces derniers remboursent à l'État, sur leurs ressources propres, les rémunérations versées par celui-ci à ces agents (CE, arrêts du 13 septembre 2005, nos 285066, 285067 et 285068).

II. Critère de territorialité

5601-2

La taxe sur les salaires **n'est exigible** que si l'employeur **est domicilié ou établi en France**, quel que soit le lieu du domicile du bénéficiaire ou le lieu de son activité.

Cas particulier : les succursales françaises d'entreprises étrangères qui ont la qualité d'employeur et qui rendent exclusivement des services à leur siège peuvent calculer leur rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires en réputant que ces prestations internes suivent le régime de TVA qui aurait été applicable si elles avaient été rendues dans des conditions similaires à une personne juridiquement distincte du prestataire (voir RES N° 2008/13 au BOI-TPS-TS-10-10 au I-B-2).

Un employeur doit être considéré **comme établi en France** dès lors qu'il y possède un centre d'opérations présentant un caractère de permanence suffisant et doté d'une certaine autonomie.

Il n'y a pas lieu de distinguer selon que les fonds servant au paiement des rémunérations proviennent de ressources propres du centre d'opérations ou de l'entreprise située à l'étranger. De même, la rémunération peut indifféremment être payée par l'établissement français ou, pour le compte de ce dernier, par une entreprise située à l'étranger.

Le lieu où est situé le domicile du bénéficiaire des rémunérations est sans incidence sur l'exigibilité de la taxe. Il en est de même, à défaut de disposition contraire, du lieu où s'exerce l'activité salariée.

Les rémunérations payées à des personnes qui exercent leur activité hors du territoire français, pour un employeur établi en France, sont donc imposables, à moins bien entendu que l'employeur ne dispose d'un centre d'activité à l'étranger.

En revanche, les rémunérations versées à des contribuables domiciliés en France par un employeur domicilié ou établi hors de France (n'ayant ni bureau, ni établissement) n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe sur les salaires.

III. Situation des employeurs assujettis ou non à la TVA

5601-3

La taxe sur les salaires est due sur l'année de versement des rémunérations payées par toute personne ou organisme lorsqu'ils **ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires** au titre de l'année précédant celle du paiement desdites rémunérations (BOI-TPS-TS-10-10).

Sont également redevables de la taxe sur les salaires, les entreprises entrant dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée qui n'ont pas été soumises à cette taxe en vertu d'une interprétation formellement admise par l'administration.

Chapitre 2 : Personnes ou employeurs exonérés

(CGI, art. 231, 1 ; BOI-TPS-TS-10-10 au II)

5602

Sont exonérés de la taxe sur les salaires :

- les collectivités territoriales, leurs régies personnalisées mentionnées à l'article L. 1412-2 du code

général des collectivités territoriales et leurs groupements (régions, départements, communes, communautés urbaines, districts urbains, syndicats de communes, organismes chargés de la création des villes nouvelles) ;

- L'État pour les rémunérations qu'il paie sur le budget général, lorsque l'exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence ;

- les services départementaux de lutte contre l'incendie, le centre de formation des personnels communaux, les centres d'action sociale dotés d'une personnalité propre et subventionnés par les collectivités locales, les caisses des écoles et, depuis le 1er septembre 2007, les établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'État d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat ;

- les employeurs assujettis à la TVA sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires ;

- les particuliers n'utilisant le concours que d'un seul salarié à domicile et/ou d'une assistante maternelle agréée (CGI, art. 231 bis P). Cette dernière exonération ne concerne que les seuls particuliers ; elle ne s'applique donc pas aux associations de service ou d'aide à domicile, ni aux employeurs qui versent à un employé de maison des rémunérations déductibles pour la détermination d'un bénéfice professionnel, ni aux propriétaires fonciers et syndicats de copropriétaires en ce qui concerne les salaires des concierges et du personnel occupé à l'entretien des immeubles (en ce qui concerne les salaires versés par des personnes n'ayant pas la qualité d'exploitant agricole à des gardes-chasse, gardes-pêche, gardes forestiers ou jardiniers ;

- les particuliers utilisant le concours de plusieurs salariés à domicile, sous réserve que ce cumul d'emploi soit justifié par l'état de santé de l'employeur ou de toute autre personne présente au foyer et le besoin de recourir à une tierce personne pour accomplir les actes de la vie ordinaire (CGI, art. 231 bis P, al. 2) ;

- les employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le versement des rémunérations, n'excède pas les limites de la franchise en base de TVA (CGI, art. 231, al. 2) ;

- les centres techniques industriels mentionnés à l'article L. 342-1 du code de la recherche pour les rémunérations versées depuis le 1er janvier 2009 (CGI, art. 231 bis U).

Chapitre 3 : Cas spécifique des employeurs agricoles

(CGI, ann. III, art. 53 à CGI, ann. III, art. 53 quater ; BOI-TPS-TS-10-20)

A. Employeurs agricoles assujettis

5603

Conformément aux dispositions de l'article 231 du CGI et de l'article 53 bis de l'annexe III au CGI à l'article 53 quater de l'annexe III au CGI, certains organismes et certains employeurs agricoles sont assujettis à la taxe sur les salaires à l'exception de ceux établis dans un département d'outre-mer.

I. Organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles

(CGI, ann. III, art. 53 bis)

5603-1

Doivent acquitter la taxe sur les salaires :

- les caisses de mutualité sociale agricole ainsi que les caisses d'assurances mutuelles agricoles constituées conformément à l'article L. 771-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- les caisses de crédit agricole mutuel ;

- les sociétés coopératives agricoles ;

- les sociétés d'intérêt collectif agricoles ;

- les syndicats agricoles ;

- les chambres d'agriculture ;

- les unions ou fédérations des organismes précités et, généralement, tous groupements coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles régulièrement constitués.

Toutefois, à l'égard des sociétés coopératives de culture en commun, des sociétés coopératives d'utilisation en commun de matériel agricole et des coopératives d'insémination artificielle ; **cette disposition n'est applicable** qu'en ce qui concerne les salariés occupés dans leurs services administratifs et leurs ateliers de réparation.

II. Employeurs agricoles effectuant des opérations de caractère industriel ou commercial

(CGI, ann. III, art. 53 ter)

5603-2

Sont assujettis à la taxe sur les salaires, les autres employeurs agricoles à raison seulement des rémunérations versées aux membres de leur personnel affectés :

- aux établissements distincts séparés de l'exploitation agricole dans lesquels ils effectuent des ventes de produits provenant des terrains qu'ils exploitent ou du bétail qu'ils y élèvent, entretiennent ou engraissent ;

  • **soit** lorsque ces ventes sont effectuées suivant des méthodes commerciales en ce qui concerne, notamment, l'agencement matériel et la recherche des débouchés ;
  • **soit** lorsque ces ventes ne portent pas exclusivement sur les produits visés ci-dessus ;
  • **soit** lorsque la totalité ou une partie desdits produits a subi une préparation ou une manipulation qui en modifie le caractère et qui ne s'impose pas pour les rendre propres à la consommation ou à l'utilisation en l'état ;

- aux établissements dans lesquels la préparation ou la manipulation visée ci-dessus est effectuée (sur la situation des exploitants forestiers).

Pour plus de précisions, se reporter au II du BOI-TPS-TS-10-20.

III. Autres employeurs agricoles

5603-3

cf ci-dessous n° **5604**.

IV. Employeurs agricoles établis en Outre-Mer

5603-4

Les dispositions visées aux I et II ci-dessus, **ne sont pas applicables** aux organismes professionnels et autres employeurs agricoles qui sont établis dans les départements d'outre-mer (CGI, ann. III, art. 53 quater).

B. Employeurs agricoles exonérés

(BOI-TPS-TS-10-20 au III)

5604

Les rémunérations payées par des employeurs agricoles, qui entrent dans l'énumération de l'article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime, bénéficient d'une exonération de fait de la taxe sur les salaires.

Lorsque l'employeur exerce une activité de caractère mixte, sa situation au regard de la taxe sur les salaires doit être appréciée en fonction de l'activité dominante (entrepreneurs de parcs et jardins, paysagistes, par exemple).

Lorsqu'une entreprise comprend à la fois un secteur agricole et un secteur industriel ou commercial distincts, il convient de considérer séparément chacun d'eux.

Les employeurs qui n'exercent pas l'une des professions énumérées à l'article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime sont redevables de la taxe sur les salaires à raison du personnel qu'ils utilisent

même s'il est affilié à la Mutualité sociale agricole (particuliers ou collectivités qui emploient des gardes-chasse, gardes-pêche, gardes forestiers, jardiniers, jardiniers gardes de propriété et, de manière générale, du personnel qui est occupé à la mise en état et à l'entretien des jardins).

Titre 2 : Base d'imposition

(BOI-TPS-TS-20-10)

Chapitre 1 : Principes généraux

A. Fait générateur

5607

Le fait générateur de la taxe est constitué par la mise à la disposition du salarié de sommes imposables à la taxe sur les salaires.

Cette opération peut revêtir la forme :

- d'un paiement effectif ;

- de l'inscription au crédit d'un compte sur lequel le salarié a fait ou aurait pu faire un prélèvement durant la période donnant lieu au versement de la taxe.

B. Assiette de la taxe sur les salaires

5608

L'assiette de la taxe sur les salaires est identique à celle de la contribution sociale généralisée.

Toutefois, de cette assiette, le législateur a exclu expressément certains montants ou certaines allocations ou sommes.

I. Identité d'assiette entre taxe sur les salaires et CSG sur les revenus d'activité

5609

L'assiette de la taxe sur les salaires est alignée sur celle de la contribution sociale généralisée (CSG) définie par l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale, relatif à la CSG sur les revenus d'activité (salaires et assimilés), sans toutefois faire application du deuxième alinéa du I et, **à compter du 1er janvier 2014**, **sans faire application du 6° du II** de ce même article (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 75).

1. Rémunérations concernées

Selon les dispositions du 1 de l'article 231 du CGI, **l'assiette** de la taxe sur les salaires **est constituée** des sommes payées aux salariés à titre de rémunérations évaluées selon les règles prévues par l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale.

a. Montant à déclarer

1° Revenus

Sont soumis à la taxe sur les salaires :

- le montant brut des traitements, indemnités, émoluments, salaires, allocations, pensions y compris les majorations et bonifications pour enfants ;

- les rentes viagères **autres** que les rentes viagères à titre onéreux perçues par le crédirentier visé au 6 de l'article 158 du code général des impôts

- et les revenus tirés des activités exercées par les personnes salariées ou travaillant à quel que titre ou en quel que lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs et quels que soient le montant et la nature de leur rémunération, la forme, la nature ou la validité de leur contrat, mentionnées à l'article

L. 311-2 du code de la sécurité sociale ;

- les rémunérations (y compris les pourboires) des travailleurs à domicile, des employés de la restauration et de l'hôtellerie, des sous-agents d'assurance, des gérants non-salariés, des conducteurs de voitures publiques, des porteurs de bagages, des ouvreuses d'établissements de spectacle et de toutes les **autres professions** mentionnées à l'article L. 311-3 du code de la sécurité sociale ;

- le montant brut des droits d'auteur lorsque ces derniers sont assimilés fiscalement à des traitements et salaires par le 1 quater de l'article 93 du CGI. Ils sont constitués du montant des revenus imposables au titre des bénéfices non-commerciaux majorés de 15 % lorsque cette assimilation n'est pas applicable.

2° Avantages en nature

Sont également soumis à la taxe sur les salaires, les avantages en nature ou en argent accordés aux intéressés en supplément des revenus cités au 1° ci-dessus.

b. Frais professionnels non-déductibles

Aucun frais professionnel (forfaitaire ou réel) **n'est admis en déduction** pour diminuer l'assiette de la taxe sur les salaires.

En effet, l'article 231 du CGI prévoit que la réduction représentative de frais professionnels forfaitairement fixée, prévue au deuxième alinéa du I de l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale, **ne s'applique pas** sur le montant brut des sommes soumises à la taxe.

Enfin, les déductions, les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi, les frais réels ou forfaitaires, les frais professionnels ou de déplacement et les frais d'emprunts visés au 3° de l'article 83 du CGI **ne peuvent pas être déduits** des revenus ou des rémunérations (code de la sécurité sociale, art. L. 136-2, I-al. 4).

2. Autres contributions, indemnités et sommes comprises dans l'assiette

Le II de l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale dispose que **sont inclus**, **sous certaines conditions,** également dans l'assiette de la CSG et donc de la taxe sur les salaires :

- les sommes versées dans le cadre d'un accord d'intéressement ;

- les sommes affectées au titre de la réserve spéciale de participation ;

- l'indemnité parlementaire et l'indemnité de fonction des parlementaires nationaux ; les indemnités versées aux parlementaires européens ; la rémunération et les indemnités par jour de présence versées aux membres du Conseil économique, social et environnemental ; l'indemnité versée au Président et aux membres du Conseil constitutionnel ;

- les indemnités versées aux élus locaux ;

- les allocations versées aux élus locaux pour cause de fin de mandat ;

- les contributions patronales destinées au financement des prestations complémentaires de retraite et de prévoyance à l'exception de celles destinées à financer les régimes de retraite à affiliation légalement obligatoire et les régimes de retraite à prestations définies et à l'obligation par l'employeur de maintenir le salaire en application de la loi de mensualisation ou d'un accord collectif ;

- les indemnités de licenciement ou de mise à la retraite et toutes autres sommes versées à l'occasion de la rupture et toutes sommes versées à l'occasion de la modification du contrat de travail ;

- les indemnités versées à l'occasion de la cessation de leurs fonctions aux dirigeants, mandataires sociaux et personnes visées à l'article 80 ter du CGI ;

- les abondements versés par l'entreprise au titre du plan d'épargne entreprise ou pour la souscription d'actions de sociétés ;

- les indemnités versées aux élus des chambres d'agriculture, de métiers ou de commerce et d'industrie, à l'exception des indemnités de défraiement ou de frais professionnels.

Sont également prises en compte, les indemnités versées à l'occasion de la rupture du contrat de travail à l'initiative de l'employeur (licenciement et mise à la retraite) à hauteur de la fraction de ces indemnités qui est assujettie à l'impôt sur le revenu en application de l'article 80 duodecies du CGI.

Les prestations en espèces versées par les comités d'entreprise sont soumis à la taxe sur les salaires à l'exception des aides de secours ou liées aux activités culturelles ou sociales.

Remarque :

Les rémunérations de certaines catégories de salariés, fixées par arrêtés ministériels, sont soumises aux cotisations de sécurité sociales sur une base forfaitaire. Lorsqu'elle est retenue en matière sociale, cette assiette forfaitaire s'applique

à la taxe sur les salaires (BOI-TPS-TS-20-10 au II).

II. Sommes exclues de l'assiette de la taxe sur les salaires

5610

1. Sommes exclues par le code général des impôts

À compter du 1er janvier 2014, le 1 de l'article 231 du CGI prévoit que **le 6° du II** de l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale **ne s'applique pas** pour déterminer le montant à soumettre à la taxe sur les salaires (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 75).

Ainsi, sont exclus de l'assiette :

- l'avantage, résultant des options de souscription ou d'achat d'actions par les salariés, qui correspond à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de levée d'une option accordée dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce, et le prix de souscription ou d'achat de cette action, mentionné au I de l'article 80 bis du CGI ;

- l'avantage, résultant des attributions gratuites d'actions aux salariés, qui correspond à la valeur, à leur date d'acquisition, des actions attribuées dans les conditions définies aux articles L. 225-197-1 à L. 225-197-3 du code de commerce, indiqué au I de l'article 80 quaterdercies du CGI.

2. Sommes exclues par le code de la sécurité sociale

Le III de l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale dispose que **ne sont pas inclus**, sous certaines conditions, dans l''assiette de la CSG et **donc de l'assiette de la taxe sur les salaires**, les revenus suivants :

- les allocations de chômage, à hauteur d'un certain montant ;

- les pensions de retraite et d'invalidité n'excédant pas un certain seuil ;

- les allocations ou revenus à caractère social mentionnés du 2° au b du 19° ter de l'article 81 du CGI ;

- les pensions alimentaires ou rentes ;

- les salaires versés au titre d'un contrat d'apprentissage ;

- l'allocation de veuvage ;

- l'indemnité de cessation d'activité pour les salariés des établissements liés à la fabrication ou au traitement de l'amiante ;

- l'indemnité relative au contrat de volontariat associatif.

Chapitre 2 : Exonérations communes avec celles prévues pour la CSG sur les revenus d'activités

5611

Les exonérations communes sont celles prévues en matière de législation sociale au titre IV du livre II du code de la sécurité sociale.

Sont également exonérés :

- l'avantage constitué par l'écart entre le prix de souscription et la moyenne des cours, entre le prix de souscription et le prix de cession ou par l'attribution gratuite d'actions gratuites lorsqu'une société procède à une augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise, conformément aux dispositions de l'article L. 3332-22 du code du travail (CGI, art. 231 bis S) ;

- les contributions versées par l'employeur aux fonds d'assurance-formation, conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article L. 6332-8 du code du travail (CGI, art. 231 bis T).

Chapitre 3 : Exonérations spécifiques à la taxe sur les salaires

(CGI, art. 231 bis D à CGI, art. 231 bis N et CGI, art. 231 bis R ; BOI-TPS-TS-20-20)

5612

Les **exonérations spécifiques à la taxe sur les salaires concernent notamment :**

- les allocations et contributions mentionnées aux articles L. 5122-2, L. 5123-2, L. 5123-5 et L. 5422-10, aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 5428-1 et à l'article L. 3232-6 du code du travail (CGI, art. 231 bis D modifié par le 2° du XII de l'article 16 de la loi n° 2013-504 du 14 juin 2013). Il est admis que l'exonération prévue à l'article 231 bis D du CGI s'applique également au revenu de remplacement versé aux agents en congé de fin d'activité par les hôpitaux et les offices publics de l'habitat ;

- les **rémunérations versées aux apprentis** par les entreprises dont l'effectif moyen est inférieur ou égal à 10 salariés (CGI, art. 231 bis I, 1) ;

- la **fraction du salaire versé aux apprentis** par les entreprises de plus de dix salariés égale à 11 % du SMIC (CGI, art. 231 bis I, 3) ;

- la rémunération versée aux salariés **bénéficiaires d'un contrat d'accompagnement** dans l'emploi ou d'un contrat d'avenir définis respectivement aux articles L. 5134-20 et L. 5134-35 du code du travail ainsi que de celle versée aux titulaires, dans les départements d'outre-mer, de contrats d'insertion par l'activité prévus à l'article L. 522-8 du code de l'action sociale et des familles (CGI, art. 231 bis N, al. 1er) ;

- les rémunérations versées aux salariés **embauchés en application des conventions** mentionnées à l'article L. 5134-3 du code du travail, à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 97-940 du 16 octobre 1997 relative au développement d'activités pour l'emploi des jeunes (CGI, art. 231 bis N, al. 2) ;

- les salaires versés par les **organismes et œuvres** mentionnés aux a et b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises, aux personnes recrutées à l'occasion et pour la durée des six manifestations de bienfaisance ou de soutien exonérées de TVA (CGI, art. 231 bis L) ;

- les rémunérations versées par un particulier pour **l'emploi d'un seul salarié à domicile** dans les conditions prévues à l'article 199 sexdecies du CGI et/ou d'un seul assistant maternel régi par les articles L. 421-1 et suiv. et L. 423-1 et suiv. du code de l'action sociale et des familles ; la même exonération s'applique pour l'emploi de plusieurs salariés à domicile dont la présence au domicile de l'employeur est nécessitée par l'obligation pour ce dernier ou toute autre personne présente à son foyer de recourir à l'assistance d'une tierce personne pour accomplir les actes ordinaires de la vie (CGI, art. 231 bis P) ;

- les rémunérations versées depuis le 1er janvier 2006 **aux enseignants des centres de formation d'apprentis au titre de leur activité d'enseignement stricto sensu** ainsi qu'au titre de leurs activités qui se situent dans le prolongement direct de l'activité d'enseignement : coordination de la formation dispensée par le CFA, formation dispensée en entreprise, suivi des apprentis en entreprise. Ne sont donc pas exonérées les rémunérations versées au personnel des CFA n'ayant pas une activité d'enseignement ou celles versées au personnel enseignant au titre d'une autre activité (activité administrative, de direction par exemple) [CGI, art. 231 bis R] ;

- les rémunérations versées depuis le 1er janvier 2009, par les centres techniques industriels (CTI) mentionnés à l'article L. 342-1 du code de la recherche (CGI, art. 231 bis U) ;. Il en est de même pour les rémunérations versées à compter de cette même date par les **comités professionnels de développement économique (CPDE)** qui exercent les missions dévolues aux CTI, lorsqu'il n'en existe pas dans la filière concernée.

Sont également exonérées de la taxe sur les salaires, notamment :

- les rémunérations du personnel de cantines ;

- l'indemnité de garantie des dockers ;

- les indemnités hospitalières allouées aux étudiants en médecine.

Chapitre 4 : Cas particulier des employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires

(CGI, art. 231, 1-al.1 ; BOI-TPS-TS-20-30)

5614

Les personnes et organismes qui, **l'année civile précédant celle du paiement** des rémunérations, ont été assujettis à la TVA sur moins de **90 %** de leur chiffre d'affaires, sont redevables de la taxe sur les salaires.

Pour ces personnes, l'assiette de la taxe est obtenue en multipliant le montant total des rémunérations imposables par le r**apport existant l'année précédant celle du paiement de ces rémunérations**, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

Cf également RES N° 2010/31 et N° 2010/36 au BOI-TPS-TS-20-30 au I-E-4 et I-A

A. Détermination du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires

(BOI-TPS-TS-20-30)

I. Règles de calcul

5615

Pour **la détermination du rapport d'assujettissement** à la taxe, il convient de retenir :

- **au numérateur**, le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA, lequel s'entend du total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la TVA, y compris par conséquent ceux correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA ;

- **au dénominateur**, le chiffre d'affaires total, lequel s'entend du total des recettes et autres produits réalisés par l'employeur, qu'elles qu'en soient l'origine et la qualification, qui comprend aussi les recettes et produits correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA.

II. Constitution de secteurs distincts d'activité

5616

Lorsque des secteurs distincts d'activité au regard de la TVA existent, les entreprises doivent obligatoirement en tenir compte et calculer par secteur d'activité la quote-part des rémunérations à soumettre à la taxe sur les salaires (BOI-TPS-TS-20-30 au I-D).

III. Cas où le rapport chiffre d'affaires non soumis à TVA et chiffre d'affaires total est voisin de 10 %

5617

Afin d'éviter un ressaut, un échelonnement est prévu lorsque ce rapport est compris entre 10 % et 20 %. Cet échelonnement est indiqué dans le tableau suivant :

Valeur du rapport en %	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Pourcentage du montant total des rémunérations versées à retenir	0	2	4	6	8	10	12	14	16	18	20

B. Période à retenir pour la détermination du rapport d'assujettissement

5618

Le chiffre d'affaires non soumis à la TVA et le chiffre d'affaires total sont en principe ceux constatés **l'année civile précédant celle du paiement** des rémunérations imposables (CGI, art. 231, 1).

Toutefois, sont autorisés à retenir le **rapport existant l'année même du paiement** des rémunérations :

- les entreprises nouvelles, pour la taxe sur les salaires due au titre de la première année d'activité ;

- les entreprises qui optent pour la TVA, pour la taxe sur les salaires due au titre de l'année au cours de laquelle l'option prend effet et pour l'année suivante ;

- les employeurs qui deviennent passibles de la TVA en cours d'activité, autrement que sur option, pour le calcul de la taxe due au titre de l'année où ils deviennent redevables de la TVA et l'année suivante ;

- les employeurs qui connaissent une variation importante d'une année à l'autre du rapport existant entre le chiffre d'affaires soumis à la TVA et le chiffre d'affaires total, sur demande adressée au directeur des services fiscaux ou à l'administrateur des finances publiques (RES N° 2010/31 au BOI-TPS-TS-20-30 au I-E-4).

Pour les applications diverses aux établissements de soins du secteur privé, centres de transfusion sanguine, cercles et foyers militaires, cf. BOI-TPS-TS-20-30 au F du I.

Chapitre 5 : Autres cas particuliers

(CGI, art. 231, 1-al. 1 ; BOI-TPS-TS-20-30)

A. Employeurs de personnels rémunérés au pourboire

5619

Les pourboires sont inclus dans l'assiette de la CSG, et donc dans celle de la taxe sur les salaires (sécurité code la sécurité sociale, art. L. 242-1).

En règle générale, ils sont évalués selon les règles fixées par l'arrêté du 28 mai 1956 :

- si l'employeur tient un registre de répartition entre les salariés, l'assiette correspond au montant des pourboires remis à chacun des salariés ;

- à défaut, l'assiette est forfaitairement égale au salaire minimum de croissance fixé par la convention collective se rapportant à la profession considérée.

Des règles particulières sont prévues pour les salariés des hôtels et restaurants.

B. Marins-pêcheurs rémunérés à la part

5620

La taxe due, le cas échéant, sur les salaires versés aux marins-pêcheurs rémunérés à la part avec ou sans minimum garanti, doit en principe être calculée sur les salaires forfaitaires servant de base aux cotisations perçues au profit de l'établissement national des invalides de la marine.

Toutefois, il est admis que le salaire réel des marins puisse être substitué aux salaires forfaitaires dans les cas exceptionnels où ces derniers sont supérieurs au gain des intéressés.

C. Rémunérations à la charge du budget général de l'État ou des budgets annexes

5621

Le montant de la taxe sur les salaires afférente aux rémunérations qui sont imputées sur le budget général de l'État ou sur les budgets annexes est déterminé à raison de 4,25 % du montant des crédits ouverts pour le paiement de ces rémunérations (CGI, ann. III, art. 374).

D. Employeurs agricoles

5622

Cf. n° 5605 et BOI-TPS-TS-10-20.

Titre 3 : Liquidation de la taxe

(CGI, art. 231, 2 bis et suiv. ; CGI, art. 1679 ; CGI, art. 1679 A ; BOI-TPS-TS-30)

La taxe sur les salaires est calculée en fonction d'un barème progressif comportant quatre tranches.

La taxe comporte un **taux normal de 4,25%** appliqué à la totalité des rémunérations brutes annuelles et, d**es taux majorés**, mentionnés ci-dessous, appliqués aux rémunérations brutes individuelles qui dépassent un certain seuil (à l'exception des rémunérations payées dans les départements d'outre-mer).

Les montants obtenus sont arrondis à l'euro le plus proche.

Par ailleurs, des allègements (franchise ou décote) sont institués en faveur des petits redevables.

Enfin, l'article 1679 A du CGI prévoit l'application d'un abattement en faveur de certains employeurs.

Cf. également au RES N° 2010/31 au BOI-TPS-TS-20-30 au I-E-4.

Chapitre 1 : Taux

(CGI, art. 231, 2 bis)

5623

Les taux applicables sont différents selon qu'ils s'appliquent :

- en métropole ;

- en Guadeloupe, Martinique et Réunion ;

- en Guyane et à Mayotte.

A. France métropolitaine

5623-1

Taux applicables	Année de versement des rémunérations	Rémunérations individuelles annuelles versées
4,25%	2014	fraction ≤ 7 666 €
8,50%	2014	7 666 € < fraction ≤ 15 308 €
13,60%	2014	15 308 € < fraction ≤ 151 208 €
20,00%	2014	fraction > 151 208 €

Remarque :

Les limites des tranches du barème sont relevées chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédente. Les montants sont arrondis, s'il y a lieu, à l'euro supérieur.

Pour apprécier **si les taux majorés sont exigibles**, il convient de considérer séparément les rémunérations **perçues annuellement par chaque salarié** dans l'entreprise, abstraction faite des rétributions que l'intéressé peut recevoir par ailleurs.

Toutefois, lorsqu'un même salarié est rémunéré par plusieurs établissements d'une même entreprise, il convient, pour déterminer si la majoration est applicable, de retenir le montant total des rémunérations ainsi payées.

B. Guadeloupe, Martinique, Réunion

(CGI, art. 231, 5)

5623-2

Le taux est fixé à **2,95 %** sur l'ensemble des rémunérations versées en Guadeloupe, Martinique et Réunion.

C. Guyane, Mayotte

5623-3

Le taux est fixé à **2,55 %** sur l'ensemble des rémunérations versées en Guyane.

Ce même taux est appliqué **à compter du 1er janvier 2014 à Mayotte** (ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, art. 14).

Chapitre 2 : Calcul de la taxe

5624

Le taux de 4,25 % s'applique à l'ensemble des rémunérations imposables versées par un même employeur.

Les **majorations de taux** applicables **uniquement en métropole**, soit **4,25 %** (8,50 % - 4,25 %), **9,35 %** (13,60 % - 4,25 %) et **15,75 %** (20 % - 4,25 %), s'appliquent à la **fraction** des **rémunérations individuelles annuelles** qui excèdent les seuils indiqués ci-dessus au chapitre premier.

Les indications relatives aux majorations ne concernent que le calcul de la taxe dans les départements métropolitains.

En effet, **les taux majorés ne sont pas applicables** dans les **départements d'outre-mer**.

Dans ces départements d'outre-mer, le montant de la taxe exigible est donc obtenu en multipliant la base d'imposition par le taux unique en vigueur.

La taxe afférente aux rémunérations versées par les employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires est calculée sur la base résultant de l'application à l'ensemble des rémunérations versées du rapport d'assujettissement

Par ailleurs, une franchise annuelle en impôt ainsi qu'une décote sur la taxe exigible sont instituées sous certaines conditions.

Enfin, certains organismes bénéficient d'un abattement sur le montant annuel de la taxe dont ils sont redevables.

A. Calcul des majorations

5625

Les traitements et salaires à retenir pour le calcul de la taxe sur les salaires s'entendent des rémunérations individuelles annuelles.

Pour appliquer le barème, il convient dès lors de prendre en considération le montant des traitements et salaires que chaque salarié reçoit au cours de l'année et non pas la masse globale des rémunérations versées à l'ensemble du personnel de l'entreprise.

Par ailleurs, la taxe est calculée **au niveau de chaque employeur**. Ce dernier doit donc tenir compte exclusivement des rémunérations qu'il a allouées au salarié considéré et, par conséquent, faire totalement abstraction des traitements et salaires ou autres rétributions que l'intéressé peut recevoir d'autres personnes.

Le **montant des majorations** de la taxe sur les salaires **est déterminé mensuellement**, en fonction des salaires individuels payés au cours du mois.

Puis la régularisation des droits dus s'effectue annuellement (CGI, ann. II, art. 142 et art 143).

Pour le **calcul de l'impôt exigible**, les **limites d'application** des taux majorés de 8,50 %,13,60 % et 20 %, fixées pour l'année, **sont ramenées à un douzième**.

CALCUL DES MAJORATIONS : BARÈME APPLICABLE AUX RÉMUNÉRATIONS MENSUELLES EN 2014	
RÉMUNÉRATION MENSUELLE	**TAUX APPLICABLE**

fraction ≤ 639 €	4,25 %
639 € < fraction ≤ 1 276 €	8,50 %
1 276 € < fraction ≤ 12 601 €	13,60 %
Fraction > 12 601 €	20 %

Voir exemples présentés au BOI-TPS-TS-30 au A du II.

B. Employeurs assujettis à la TVA sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires

(BOI-TPS-TS-30 au B du II)

5626

1. Modalités de calcul de la taxe

Pour les assujettis partiels à la TVA, l'assiette de la taxe est constituée par une partie des rémunérations versées.

Pour ce faire, il convient d'appliquer à l'ensemble des rémunérations effectivement payées, par le redevable de la taxe, le rapport d'assujettissement défini au n° 5615 (CGI, ann. III, art. 51, 3).

La taxe sur les salaires due par les employeurs partiellement assujettis à la TVA est déterminée en appliquant le rapport d'assujettissement **à chacune des fractions des rémunérations individuelles** passibles des taux majorés et non au montant total de chaque rémunération avant sa répartition entre les tranches d'imposition.

À titre de simplification, le montant de la taxe due peut également être déterminé en appliquant ce rapport directement au montant de la taxe calculée sur le montant total de chacune de ces rémunérations.

Voir BOI-TPS-TS au II-B.

2. Régularisation des sommes dues après détermination du pourcentage de déduction définitif

S'agissant de la régularisation des sommes dues après détermination du pourcentage de déduction définitif, il convient d'appliquer les règles ci-après.

a. Entreprises assujetties à la TVA depuis plusieurs années

Pour les salaires payés en début d'année, la taxe sur les salaires est, jusqu'à la date de détermination du rapport d'assujettissement définitif, liquidée en fonction du rapport d'assujettissement provisoire de l'année précédente.

Lorsque le **rapport d'assujettissement définitif est supérieur** au rapport d'assujettissement provisoire et, qu'ainsi le pourcentage d'imposition à la taxe sur les salaires devient supérieur à celui initialement retenu, il est admis que l'entreprise régularise sa situation à l'occasion du prochain versement de la taxe sur les salaires sans application de pénalités, soit normalement au plus tard le 15 mai ou le 15 juillet selon que la périodicité des versements de taxe sur les salaires est mensuelle ou trimestrielle.

Si le **rapport d'assujettissement définitif est inférieur** au rapport d'assujettissement provisoire, le pourcentage d'imposition à la taxe sur les salaires est alors inférieur à celui utilisé initialement : l'employeur pourra imputer l'excédent de taxe sur les salaires sur les versements suivants, en le mentionnant sur le relevé de versement provisionnel, ou en demander la restitution.

b. Entreprises nouvelles ou assimilées

Les entreprises nouvelles sont, **pour la première année**, autorisées à utiliser le rapport d'assujettissement de l'année courante. Il en va de même pour les entreprises nouvellement assujetties à la TVA ainsi que pour les employeurs qui connaissent une variation importante de leurs conditions d'activité.

Le rapport d'assujettissement provisoire est utilisé durant l'année considérée, ainsi qu'au moment de la régularisation au 15 janvier suivant ou à l'occasion du dépôt le 31 janvier de la déclaration annuelle des salaires, si à cette date l'employeur n'a toujours pas arrêté ses résultats en la matière.

S'il s'avère, après détermination du rapport d'assujettissement définitif, que le pourcentage d'imposition à la taxe sur les salaires est supérieur à celui retenu initialement, le paiement des sommes restant dues au titre de cette taxe pourra être effectué, à l'aide d'une déclaration 2502 rectificative, au plus tard le 30 avril, sans application de pénalités, sous réserve de la régularité de la

situation de l'entreprise au regard de la TVA.

Si, au contraire, ce pourcentage se trouve inférieur à celui appliqué initialement, les excédents de versement sont imputés sur les versements ultérieurs ; l'entreprise peut cependant renoncer à cette imputation et demander la restitution desdites sommes par voie de réclamation

C. Franchise et décote en impôt

(CGI, art. 1679, al. 2 ; BOI-TPS-TS-30 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 67)

5627

Les employeurs bénéficient d'une franchise annuelle et d'une décote sur la taxe sur les salaires due (CGI, art. 1679, al. 2).

I. Franchise

5627-1

1. Montant de la franchise

Pour les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2014, **la taxe** sur les salaires n'est **pas exigible** lorsque son montant **annuel n'excède pas 1 200 €** (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 67).

Dans ce cas, l'employeur est totalement exonéré de taxe sur les salaires au titre de l'année concernée.

Cette limite s'apprécie par employeur et non par établissement.

La limite susvisée s'applique quelle que soit la durée d'exercice de l'activité de l'employeur au cours de l'année civile.

Remarque :

La taxe sur les salaires n'était pas exigible, jusqu'au 31 décembre 2013, lorsque son montant annuel n'excédait pas 840 €.

2. Allègement des obligations des employeurs

Dans **ce cas d'exonération**, taxe sur les salaires inférieure à 1 200 €, les redevables **ne sont pas tenus de déposer**, chaque mois ou chaque trimestre, le relevé de versement provisionnel n° 2501.

Ils sont également **dispensés de déposer** la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires n° 2502.

Toutefois, les employeurs doivent souscrire la déclaration annuelle des données sociales (DASD 1) pour le régime général de la sécurité sociale ou la déclaration n° 2460 pour les régimes spéciaux de sécurité sociale disponibles sur le site www.impots.gouv.fr rubrique « Recherche de formulaires ».

II. Décote

5627-2

1. Principe de la décote

Pour les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2014, lorsque le montant annuel de la taxe due est **supérieur à 1 200 € sans excéder 2 040 €**, l'impôt exigible **fait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 2 040 € et ce montant** (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 67).

Remarque :

Jusqu'au 31 décembre 2013, lorsque le montant annuel de la taxe due était supérieur à 840 € sans excéder 1 680 €, l'impôt exigible faisait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 1 680 € et ce montant.

2. Modalités d'application

En principe, le redevable bénéficiaire de la décote n'est pas dispensé des versements mensuels ou trimestriels en cours d'année.

La décote s'applique lors de la **régularisation annuelle** de la taxe sur la déclaration n° 2502 (CERFA

n° 11824) accessible sur le site www.impots.gouv.fr rubrique « Recherche de formulaires ».

Toutefois, pour ne pas affecter leur trésorerie, il est admis que les redevables ajustent leurs versements mensuels (montants 1 200 € et 2 040 € divisés par 12) ou trimestriels (montants 1 200 € et 2 040 € divisé par 4).

Ainsi, lors du versement mensuel ou trimestriel au titre de la taxe sur les salaires, le redevable utilise le cadre approprié sur l'imprimé n° 2501 (CERFA n° 11060) accessible sur le site www.impots.gouv.fr rubrique « Recherche de formulaires ».

D. Abattement spécial pour certains organismes

(CGI, art. 1679 A ; BOI-TPS-TS-30 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 67)

5628

Certains organismes (associations régies par la loi du 1er juillet 1901, syndicats professionnels ou leurs unions, mutuelles employant plus de trente salariés) **bénéficient d'un abattement** sur la taxe sur les salaires due (CGI, art. 1679 A).

I. Bénéficiaires de l'abattement

5628-1

1. Organismes concernés

Il s'agit :

- des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 y compris celles régies par un droit local dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle ;

> Peuvent également bénéficier de cet abattement, les fondations reconnues comme établissements d'utilité publique, les congrégations, les associations intermédiaires instituées par l'article 19 de la loi n° 87-39 du 27 janvier 1987, ainsi que les maisons ou établissements fondés par une congrégation lorsque ceux-ci jouissent de l'autonomie financière et sont dotés d'une personnalité juridique distincte.

- des syndicats professionnels et de leurs unions ;

> Sont également assimilés à des syndicats professionnels et peuvent donc bénéficier de l'abattement, les comités des pêches maritimes et des élevages marins ainsi que les comités de la conchyliculture.

- et des mutuelles régies par le code de la mutualité employant moins de 30 salariés.

2. Entités concernées

Bénéficient de l'abattement uniquement les associations, syndicats ou mutuelles qui **jouissent de l'autonomie financière et d'une personnalité juridique distincte**.

Dans le cas d'une entité à caractère national structurée en établissements régionaux ou départementaux, il convient de s'attacher à l'autonomie financière et à la personnalité juridique distincte de l'entité juridique concernée pour attribuer ou non l'abattement.

II. Montant et modalités d'application de l'abattement

5628-2

Le versement de la taxe sur les salaires est exigible suivant une périodicité liée au montant total de celle acquittée l'année précédente (CGI, ann. III, art. 369, 1).

La date à laquelle le versement de la taxe sur les salaires doit être effectué s'apprécie en considération du montant restant dû après imputation de l'abattement.

1. Montant de l'abattement

Pour l**a taxe due** à raison des **rémunérations versées à compter du 1er janvier 2014**, l'abattement **s'élève à 20 161 €**.

Son montant est relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Le résultat obtenu est arrondi, s'il y a lieu, à l'euro le plus proche.

Remarque :

Pour la taxe due à raison des rémunérations versées à compter du 1er janvier 2013, l'abattement s'élevait à 6 002 € en 2013 (6 002 € pour 2012 et 2011).

2. Modalités d'application de l'abattement

L'abattement s'applique après application de la franchise et de la décote.

Il est admis que l'abattement peut être déduit mensuellement ou trimestriellement (imprimé 2501), sous réserve de régularisation (imprimé n° 2502) accessible sur le site www.impots.gouv.fr rubrique « Recherche de formulaires ».

Si le montant de la taxe due est inférieur à la limite indiquée ci-dessus pour une année donnée, la partie excédentaire de l'abattement ne peut être restituée ou reportée sur les années suivantes.

En cas d'omission de l'abattement, la régularisation peut être demandée par voie de réclamation.

3. Allègement des obligations

Les organismes qui sont susceptibles de bénéficier de l'abattement dont le montant annuel de la taxe sur les salaires **n'excède pas** celui de l'abattement, ont un allègement des formalités de déclaration (CGI, ann. III, art. 369, 5).

Ils **sont dispensés** de déposer chaque mois ou trimestre le relevé de versement provisionnel 2501.

Ces organismes **sont dispensés** également de souscrire la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe n° 2502 (CERFA n° 11824).

Toutefois, les organismes doivent souscrire la déclaration annuelle des données sociales (DASD 1 pour le régime général de la sécurité sociale) ou l'imprimé n° 2460 pour ceux qui relèvent d'un régime spécial de sécurité sociale).

Remarque : le bénéfice de cet abattement peut se cumuler avec l'exonération prévue à l'article 231 bis L du CGI (cf. n° 5611).

Chapitre 3 : Paiement et régularisation de la taxe sur les salaires

(CGI, ann. III, art. 369 ; BOI-TPS-TS-40)

5629

Bien qu'elle soit acquittée suivant une **périodicité mensuelle ou trimestrielle**, la taxe sur les salaires demeure un impôt annuel dont la base d'imposition doit être déterminée d'après l'ensemble des sommes imposables payées au cours de l'année.

Le montant du versement dont l'employeur est en définitive redevable peut donc être différent du total des versements partiels effectués à chaque échéance, même lorsque ceux-ci ont été régulièrement calculés.

Les versements mensuels ou trimestriels peuvent donc donner lieu à régularisations (CGI, ann. III, art. 369).

Pour plus de précisions sur le recouvrement de la taxe sur les salaires, il convient de se reporter au Livre XVIII Recouvrement, cf. n^{os} 7833 et suiv.

Voir également, RES N° 2010/31 au BOI-TPS-TS-20-30.

Titre 4 : Obligations des employeurs

(CGI, ann. III, art. 369 ; BOI-TPS-TS-40 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 20, I-2° et 20, II)

5630

Les employeurs sont tenus de payer spontanément la taxe sur les salaires dont ils sont redevables au service des impôts dont ils relèvent. En fonction du montant annuel dû, la taxe fait l'objet de versements provisionnels mensuels ou trimestriels ou d'un seul versement annuel

La périodicité (mensuelle, trimestrielle et annuelle) et les modalités de versement sont commentées plus précisément au Livre XVIII Recouvrement, cf. n^{os} 7833 et suiv.

Chaque paiement mensuel ou trimestriel doit être accompagné d'un relevé de versement provisionnel n° 2501.

La déclaration annuelle n° 2502, permettant la liquidation et la régularisation de la taxe sur les salaires, doit être déposée **au plus tard le 15 janvier** de l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est due (CGI, ann. III, art. 369).

Par ailleurs, les employeurs sont tenus de déposer la déclaration annuelle des données sociales (modèle DADS 1 ou 2460) mentionnant notamment les éléments de calcul de la taxe sur les salaires (CGI, ann. III, art. 39 C).

Les imprimés n° 2501 (CERFA n° 11060), n° 2502 (CERFA n° 11824) et n° 2460 (CERFA n° 10143, régime spécial de sécurité sociale) sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Les entrepreneurs doivent utiliser la déclaration annuelle des données sociales (DADS) n° 2460 s'ils relèvent du régime général de la sécurité sociale.

Les employeurs qui n'ont pas rempli leurs obligations dans les délais légaux peuvent être taxés d'office.

Pour la taxe sur les salaires due par l'État et des collectivités ou établissements, des règles spécifiques sont prévues par l'article 374 de l'annexe III au CGI

Pour la télédéclaration et le télérèglement de la taxe sur les salaires, de droit pour les grandes entreprises ou sur option pour les autres entreprises (CGI, art. 1681 septies).

Pour l'ensemble des entreprises, y compris les PME, le 2° du I et le II de l'article 20 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 prévoit que, pour la taxe sur les salaires **due sur les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2015**, les paiements sont effectués **par télérèglement** (CGI, 1681 septies, 5 modifié).

Partie 2 : Taxe d'apprentissage et contributions assimilées

(CGI, art. 1599 ter A, à CGI, art. 1599 ter M ; BOI-TPS-TA ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-2°)

5635

La taxe d'apprentissage et ses modalités particulières d'acquittement ont pour objet de faire participer les employeurs au financement des premières formations technologiques et professionnelles.

Elle vise également à favoriser l'égal accès à l'apprentissage sur le territoire national et contribue au financement d'actions visant au développement de l'apprentissage dans les conditions prévues à l'article L. 6241-2 du code du travail (CGI, art. 224).

Remarque :

Le I-A-2° de l'article 60 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 recodifie dans le code général des impôts les dispositions afférentes à la taxe d'apprentissage et transfère les articles 224 et suivants du CGI règlementant la taxe d'apprentissage aux articles 1599 ter A à 1599 ter M du CGI.

Ces dispositions s'appliquent pour les contributions et taxes dues au titre des rémunérations versées à compter du 1er janvier 2014.

Titre 1 : Champ d'application

Chapitre 1 : Personnes imposables

(CGI, art. 1599 ter A, 2, ancien art. 224-2 du CGI ; BOI-TPS-TA-10 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-2°)

5636

La taxe d'apprentissage est due par les personnes physiques ou morales, des sociétés ou organismes ou groupements répondant à certaines conditions.

A. Personnes physiques et sociétés soumises au régime des sociétés de personnes

5636-1

Sont passibles de la taxe d'apprentissage, les **personnes physiques** et les **sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes** lorsqu'elles exercent une activité commerciale, industrielle ou artisanale ou assimilée, au sens de l'article 34 du CGI et de l'article 35 du CGI (CGI, art. 1599 ter A, 2-1°).

Toutefois, les **sociétés civiles de moyens ne sont pas redevables** de la taxe d'apprentissage lorsque leur activité est conforme à leur objet social et qu'elles ne réalisent avec les tiers aucune opération susceptible de produire des recettes, ni aucun profit sur les remboursements de frais réclamés à leurs membres.

B. Organismes et sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

5636-2

La taxe d'apprentissage est due par **les sociétés, associations et organismes passibles de l'impôt sur les sociétés** en vertu de l'article 206 du CGI, quel que soit leur objet, à l'exception des collectivités publiques ou privées sans but lucratif désignées au 5 de l'article 206 du CGI (CGI, art. 1599 ter A, 2-2°).

Remarque : En leur qualité d'entité passible en France de l'impôt sur les sociétés, les quartiers généraux et les centres de logistique implantés en France par les groupes internationaux sont redevables de la taxe d'apprentissage dans les conditions de droit commun.

C. Sociétés coopératives à caractère agricole

5636-3

Les **sociétés coopératives de production, transformation, conservation et vente de produits agricoles**, ainsi que leurs unions fonctionnant conformément aux dispositions légales qui les régissent, sont soumises à la taxe d'apprentissage quelles que soient les opérations poursuivies par

ces sociétés ou unions (CGI, art. 1599 ter A, 2-3°).

D. Groupements d'intérêt économique

5636-4

Les **groupements d'intérêt économique** fonctionnant conformément aux articles L. 251-1 à L. 251-23 du code de commerce et exerçant une activité de nature commerciale, industrielle ou artisanale ou assimilée, au sens des articles 34 et 35 du CGI (CGI, art. 1599 ter A, 2-4°), sont redevables de la taxe d'apprentissage.

Chapitre 2 : Entreprises exonérées

(CGI, art. 1599 ter A, 3, ancien art. 224-3 du CGI ; BOI-TPS-TA-10 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-2° ; Loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale, art. 19)

5637

Sont exonérées de la taxe d'apprentissage :

A. Petites entreprises ayant conclu un contrat d'apprentissage

5637-1

Le 1° du 3 de l'article 1599 ter A du CGI exonère de la taxe d'apprentissage toutes les entreprises, quelle que soit leur forme juridique (entreprise individuelle ou personne morale), qui occupent un ou plusieurs apprentis avec lesquels un contrat régulier d'apprentissage a été passé.

Ce contrat d'apprentissage doit avoir été conclu dans les conditions prévues aux articles L. 6221-1 à L. 6225-8 du code du travail, lorsque le total des salaires versés au cours de l'année concernée n'excède pas six fois le SMIC annuel, soit **102 976 €** pour la taxe due au titre de l'**année 2013**.

B. Organismes d'enseignement

5637-2

Sont affranchis de la taxe d'apprentissage, les sociétés et personnes morales ayant pour objet exclusif les divers ordres d'enseignement.

C. Groupements d'agriculteurs

5637-3

Sont exonérés les groupements d'employeurs composés exclusivement d'agriculteurs ou de sociétés civiles agricoles bénéficiant eux-mêmes de l'exonération.

Ces groupements et sociétés doivent avoir été constitués exclusivement d'agriculteurs ou de sociétés civiles agricoles eux-mêmes exonérés de cette taxe, selon les modalités prévues au chapitre III du titre V du livre II de la première partie du code du travail.

D. Les autres groupements d'employeurs

5637-4

Sont concernés les autres groupements constitués selon les modalités prévues au chapitre III du titre V du livre II de la première partie du code du travail.

Il s'agit des groupements de personnes constitués dans le but de mettre à la disposition de leurs membres des salariés liés à ces groupements par un contrat de travail. Ces groupements entrent dans le champ d'application d'une même convention collective ou doivent déterminer à quelle

convention collective ils adhèrent.

Ils sont exonérés à proportion des rémunérations versées à leur personnel mis à la disposition d'adhérents non-assujettis ou bénéficiant d'une exonération.

Il appartient aux groupements d'employeurs concernés de déterminer, sous leur responsabilité, le montant des rémunérations qui, en application de ces dispositions, doivent à contrario être soumises à la taxe d'apprentissage.

À titre de règle pratique, la base de la taxe d'apprentissage pourra être obtenue en appliquant au montant total annuel des rémunérations versées à chaque salarié le rapport suivant : durée du travail effectué au service d'adhérents soumis à la taxe d'apprentissage / durée totale de travail du salarié concerné

Titre 2 : Base d'imposition et liquidation de la taxe

(CGI, art. 1599 ter B et CGI, art. 1599 ter C, anciens art. 225 et 225 A du CGI ;BOI-TPS-TA-20 ; BOI-TPS-TA-30 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-2°)

Chapitre 1 : Base d'imposition

(BOI-TPS-TA-20)

A. Sommes comprises dans l'assiette de la taxe

5638

L'assiette de la taxe d'apprentissage est constituée des rémunérations, selon les bases et les modalités prévues :

- pour les entreprises soumises au régime général de la sécurité sociale, aux chapitres Ier et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale ;

- ou, pour les entreprises soumises au régime de la mutualité sociale agricole, au titre IV du livre VII du code rural et de la pêche maritime pour les employeurs de salariés visés à l'article L. 722-20 dudit code.

5638-1

La base de la taxe d'apprentissage est constituée par les salaires et autres rémunérations déterminés selon les règles d'assiette applicables aux cotisations au régime général de la sécurité sociale et, pour les employeurs de personnel agricole, au régime de la mutualité sociale agricole.

En d'autres termes, la taxe d'apprentissage est calculée sur **l'assiette** des cotisations sociales telle qu'elle résulte de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale.

En principe, cette assiette correspond à l'ensemble des sommes versées aux travailleurs en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires ou gains, les indemnités de congés payés, le montant des retenues pour cotisations ouvrières, les indemnités, primes, gratifications et tous autres avantages en argent, les avantages en nature, ainsi que les sommes perçues directement ou par l'entremise d'un tiers à titre de pourboire.

Est également soumis à la taxe d'apprentissage l'avantage correspondant à la différence définie au II de l'article 80 bis du CGI, lors de la levée de l'option.

Remarques :

- Les salaires, versés aux salariés relevant du régime social agricole, par les agriculteurs et par les sociétés de personnes exerçant une activité agricole ne sont pas soumis à la taxe d'apprentissage.

- Dans un arrêt du 8 avril 2013 n° 346808, le Conseil d'État a précisé que les employeurs établis en France **sont redevables de la taxe d'apprentissage**, de la participation des employeurs à l'effort de construction, et à la formation professionnelle continue **à raison des rémunérations versées aux salariés qu'ils emploient indépendamment du lieu** où ceux-ci exercent leur activité et des choix opérés sur le fondement des dispositions du titre VI du livre VII du

code de la sécurité sociale relatives à la couverture sociale des salariés travaillant à l'étranger.

B. Sommes exclues de l’assiette de la taxe

5638-2

Sont exclues de l'assiette de la taxe d'apprentissage :

1. Les sommes qui ne constituent pas des rémunérations au sens de la réglementation sociale, à savoir notamment:

- les sommes versées au titre de l'intéressement, de la participation ou des plans d'épargne salariale dans les conditions et limites prévues par le code du travail ;

- les gains réalisés lors de la cession d'actions gratuites, de titres issus de la levée d'options sur titres ou de l'exercice de bons de souscription de parts de créateurs d'entreprise lorsque les conditions pour bénéficier du régime fiscal et social spécifiques sont respectées ;

- les indemnités de rupture du contrat de travail à hauteur de la fraction de ces indemnités exonérées de cotisations de sécurité sociale.

2. Les sommes expressément exclues par la loi de l'assiette des cotisations et contributions d'origine légale ou conventionnelle. Il en est ainsi notamment de :

- la prime de partage des profits ;

- l'avantage résultant de la prise en charge obligatoire ou facultative par l'employeur des frais de trajets entre le domicile et le lieu de travail.

C. Abattement en faveur des employeurs des apprentis

5638-3

I. Apprentis en métropole

Les entreprises employant des apprentis bénéficient sur le salaire des apprentis d'un abattement :

- égal à 100 % des rémunérations versées aux apprentis lorsque l'entreprise emploie **au plus dix salariés** (article 20 de la loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 portant loi de finances pour 1989) ;

- égal, pour chaque apprenti, à 11 % du salaire minimum interprofessionnel de croissance (code du travail (C. trav), art. L. 6243-2 et C. trav, art. D. 6243-5) lorsque l'entreprise emploie **plus de dix salariés**.

II. Apprentis dans les départements d'outre-mer, à SAINT-BARTHÉLEMY et à SAINT-MARTIN

Pour les DOM, Saint-Barthélemy et Saint-Martin, l'article . 6522-2 du code du travail précise que le montant de la partie du salaire versée aux apprentis ne donnant lieu à aucune charge sociale, ni à aucune charge fiscale est fixé à 20 % du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC).

En conséquence, l'assiette de la taxe d'apprentissage pour les employeurs d'outre-mer pour les salaires des apprentis **est exonérée** à hauteur de 20 %.

D. Cas particuliers

5638-4

Pour les cas particuliers afférents aux sociétés en commandite simple, aux sociétés en participation, aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ayant plusieurs activités, aux organismes partiellement passibles de l'impôt sur les sociétés et aux salariés agricoles, il convient de se reporter au II du BOI-TPS-TA-20.

Chapitre 2 : Taux et calcul de la taxe

(CGI, art. 1599 ter B et CGI, art. 1599 ter J, anciens art. 225 et 230 B du CGI ; BOI-TPS-TA-30 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-2°)

5639

Le taux de la taxe d'apprentissage due sur les salaires **versés à compter du 1er janvier 2014** est fixé à :

- **0,44 %** (0,26 % en 2012 et 2013) dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle (CGI, article 1599 ter J ;.loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013, art. 60-I-A-11°-a) ;

- **0,68 %** (0,5 % de 2009 à 2013) dans les autres départements (CGI, art. 1599 ter B ; loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-5°).

Le montant de la taxe est obtenu en appliquant ce taux au total des rémunérations passibles de la taxe.

Titre 3 : Dépenses libératoires ouvrant droit à exonération

Chapitre 1 : Principe

(CGI, art. 1599 ter D à CGI, art. 1599 ter H, anciens art. 226 B du CGI à 228 du CGI et CGI, ann. II, art. 140 K quater à art. 140 K quinquies ; BOI-TPS-TA-30 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-2° ; Loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale, art. 18 et 19)

5640

La taxe d'apprentissage peut être acquittée par les entreprises sous forme de dépenses libératoires qui viennent en déduction de la taxe d'apprentissage due par l'entreprise.

Sont admis en exonération de la taxe d'apprentissage les versements **en faveur de l'apprentissage** et les autres dépenses exposées **en faveur des premières formations technologiques et professionnelles**.

Les redevables doivent obligatoirement effectuer certains versements déterminés (**« quota »**) pour que leurs autres dépenses soient prises en compte.

A. Versements obligatoires au titre du quota d'apprentissage

5641

En application de l'article L. 6241-2 du code du travail les employeurs redevables de la taxe d'apprentissage doivent consacrer **au développement de l'apprentissage** une fraction de la taxe due, appelée **quota** dont le montant est fixé par décret (code du travail, art. D. 6241-8).

Une fraction de ce quota, dont le montant est également fixé par décret, est versé au Trésor public par l'intermédiaire d'un des organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage.

Après le versement au Trésor public de la fraction prévue ci-dessus, l'employeur se libère du **solde du quota** en apportant des concours financiers dans les conditions prévues aux articles L. 6241-4 à L. 6241-6 du code du travail pour un total ne pouvant dépasser 21 % du montant de la taxe d'apprentissage due (Loi n° 2014-288 du 5 mars 2014, art. 18-I-1°).

Remarque :

L'article 18 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 s'applique à la taxe d'apprentissage due **au titre des rémunérations**

versées à compter du 1er janvier 2014.

Toutefois, les exonérations attachées aux concours financiers réalisés dans les conditions prévues aux articles L. 6241-4 à L. 6241-6 du code du travail et aux dépenses de formations technologiques et professionnelles initiales réalisées dans les conditions de l'article 1er de la loi n° 71-578 du 16 juillet 1971 sur la participation des employeurs au financement des premières formations technologiques et professionnelles, entre le 1er janvier 2014 et le dernier jour du mois de la publication de la présente loi, sont maintenues

I. Montant du quota d'apprentissage

5641-1

Les entreprises doivent verser au Trésor public par l'intermédiaire d'un des organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage une fraction de la taxe due dont le montant est précisé par le décret n° 2011-1936 du 23 décembre 2011.

Ce quota était fixé à

- **55 %** pour la taxe d'apprentissage versée en **2013** ;

- **57 %** pour la taxe d'apprentissage versée en **2014** ;

Il sera de 59 % pour la taxe d'apprentissage versée en **2015**.

Le quota comprend deux grandes catégories de dépenses libératoires : un versement effectué au Trésor public et le solde du quota.

II. Versements obligatoires au Trésor public (fraction de taxe versée au titre du FNDMA)

5641-2

La fraction du quota d'apprentissage versé au Trésor public est fixé, en application du deuxième alinéa de l'article L. 6241-2 du code du travail, à **22 %** du montant de la taxe due la taxe due en raison des salaires versés l'année précédente (code du travail, art. D. 6241-9).

Les sommes collectées sont destinée à alimenter le Compte d'affectation spéciale (CAS) « financement national de développement et de modernisation de l'apprentissage » (FNDMA).

En pratique, ce sont les organismes collecteurs qui reversent au Trésor public cette part du quota avant le 30 avril de chaque année au plus tard (code du travail, art. R. 6241-5).

III. Versement du solde du quota : les concours financiers

5641-3

Après le versement au Trésor public de la part du quota visée au II ci-dessus, l'employeur peut se libérer du versement du **solde du quota** en apportant des **concours financiers** dans les conditions prévues aux articles L. 6241-4 à L. 6241-6 du code du travail, pour un total ne pouvant dépasser **21 %** du montant de la taxe d'apprentissage due (code du travail, art. L. 6241-2 modifié par la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014, art. 18-I-1°).

Remarque : Par exception, pour la taxe d'apprentissage due au titre des rémunérations versées en 2014, l'exonération attachée aux dépenses réalisées entre le 1er janvier 2014 et 31 mars 2014, dans les conditions prévues aux articles L. 6241-4 à L. 6241-6 du code du travail au delà du seuil de 21 % précité, est maintenue.

L'article R. 6241-1 du code du travail prévoit que ces concours financiers peuvent être attribués :

- aux centres de formation d'apprentis (CFA) ou aux sections d'apprentissage (code du travail, art. L. 6241-4) ;

- aux écoles d'enseignement technologique et professionnel (code du travail, art. L. 6241-5) ;

- aux centres de formation du secteur des banques et des assurances (code du travail, art. L. 6241-6).

En pratique, ce sont les organismes collecteurs qui doivent reverser avant le 30 juin de chaque année au plus tard (code du travail, art. R. 6241-5).

IV. Dépenses libératoires dites « hors quota »

(code du travail, art. L. 6241-8 ; Loi n° 2014-288 du 5 mars 2014, art. 19 ; BOI-TPS-TA-

5641-4

1. Nature des dépenses libératoires « hors quota »

Sous réserve d'avoir satisfait à l'obligation au titre du « quota » et de respecter la répartition, fixée par voie réglementaire, les employeurs peuvent imputer sur le solde de la taxe les dépenses réellement exposées au cours de l'année d'imposition :

- en faveur des premières formations technologiques et professionnelles dispensées hors du cadre de l'apprentissage ;

- au titre des subventions versées au centre de formation d'apprentis ou à la section d'apprentissage au titre du concours financier obligatoire et en complément du montant déjà versé au titre du solde du quota mentionné à l'article L. 6241-2 du code du travail, lorsque ce montant déjà versé est inférieur à celui des concours financiers obligatoires dus à ce centre de formation d'apprentis ou à cette section d'apprentissage

2. Dépenses exclues

Sont exclues les dépenses exposées au titre de la formation professionnelle des travailleurs déjà engagés dans la vie active, qui ne peuvent être retenues qu'au titre de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue.

3. Taux des dépenses « hors quota »

Les dépenses « hors quota » s'élèvent au maximum **à 23 %** de la taxe à verser à compter de 2015 (code du travail, art. L. 6241-2 modifié par la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014, art. 18).

Remarque : Pour la taxe d'apprentissage due au titre des rémunérations versées en 2014, l'exonération attachée aux dépenses réalisées, entre le 1er janvier 2014 et 31 mars 2014, dans les conditions prévues par l'article 1er de la loi n° 71-578 du 16 juillet 1971 sur la participation des employeurs au financement des premières formations technologiques et professionnelles (dépenses de formations technologiques et professionnelles initiales et réalisation des parcours de formation personnalisés mis en œuvre par les écoles de la deuxième chance mentionnées à l'article L. 214-14 du code de l'éducation) avant son abrogation par l'article 19 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale, est maintenue quelle que soit leur nature ou leur montant.

B. Période de réalisation des dépenses

5642

En application de l'article R. 6241-7 du code du travail, les dépenses venant en exonération de la taxe d'apprentissage sont celles qui ont été effectuées **au cours de l'année d'imposition** en vue de favoriser les premières formations technologiques et professionnelles, et notamment l'apprentissage, par l'intermédiaire d'un des organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage mentionnés aux articles L. 6242-1 et L. 6242-2 du code du travail.

Toutefois, par dérogation aux dispositions de l'article R. 6241-7 du code du travail, les versements libératoires au titre du quota et les versements libératoires au titre du hors quota effectués par l'intermédiaire d'un organisme collecteur agréé de la taxe d'apprentissage (OCTA) peuvent venir en exonération de la taxe d'apprentissage au titre d'une année donnée (année de versement des rémunérations) à condition d'être effectuées **avant le 1er mars de l'année suivant cette année d'imposition**.

Chapitre 2 : Demandes d'exonération

5643

Depuis 2006 (rémunérations versées depuis 2005), les entreprises soumises à la taxe d'apprentissage n'ont plus à effectuer de demande d'exonération.

Titre 4 : Obligations des redevables

Chapitre 1 : Suppression de la déclaration spéciale

(BOI-TPS-TA-40)

5644

Les employeurs assujettis à la taxe d'apprentissage et à la contribution au développement de l'apprentissage n'ont pas à souscrire une déclaration spécifique à cette taxe. Ils doivent seulement mentionner sur la la déclaration annuelle des données sociales (DADS), pour les employeurs relevant du régime général de la Sécurité sociale, ou sur la déclaration n° 2460, pour les employeurs relevant d'un régime spécial de sécurité sociale, le montant des rémunérations servant de base à la taxe.

Chapitre 2 : Paiement - régularisation

(CGI, art. 1599 ter I, ancien art. 228 bis du CGI ; BOI-TPS-TA-40 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-2°)

5645

Les entreprises doivent assurer le paiement de la taxe d'apprentissage, en principe, auprès d'organismes habilités ou agréés.

A. Paiement

5645-1

Les entreprises redevables versent la taxe d'apprentissage, auprès d'organismes collecteurs habilités ou agréés, **avant le 1er mars de l'année suivant** le versement des salaires à raison desquels la taxe est due. celle au titre de laquelle elle est due.

B. Régularisation

5645-2

À **défaut de versement** ou **en cas de versement insuffisant** de la taxe d'apprentissage aux organismes collecteurs habilités **avant le 1er mars** de l'année suivant celle du versement des salaires, le montant de la taxe, acquitté selon les modalités définies au III de l'article 1678 quinquies du CGI, est **majoré de l'insuffisance constatée**.

À l'aide du bordereau de versement n° 2485, l'entreprise paie les droits restant dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci.

Dans ces deux cas, les employeurs doivent effectuer un paiement de régularisation auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont ils relèvent, accompagné d'un bordereau de versement établi selon un modèle fixé par l'administration (bordereau de versement modèle n° 2485 disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Ce versement (droits restant dus augmentés de la majoration) doit intervenir **au plus tard le 30 avril de l'année qui suit** celle du versement des rémunérations (CGI, art. 1678 quinquies, III).

Titre 5 : Régimes particuliers

Chapitre 1 : Départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle

(CGI, art. 1599 ter J, ancien art. 230 B du CGI, et ann. II, art. 140 M ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-2°et 11°)

5648

Pour les rémunérations **versées à compter du 1er janvier 2014** dans des établissements situés dans ces départements, le taux de la taxe est égal à **0,44 %** (0,26 % jusqu'en 2013 et 2012 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-11°-a).

Dans ces départements, les employeurs ne bénéficient d'une exonération qu'à raison des dépenses libératoires du **« quota »**.

Chapitre 2 : Départements d'outre-mer (Guadeloupe, Martinique, Mayotte, Réunion et Guyane), Saint-Barthélemy et Saint-Martin

(CGI, art. 1599 ter K, ancien art. 230 C du CGI, CGI, ann. III, art. 50-0, art 50-0 bis et art 50-0 ter : Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-2°et 12°)

5649

Il s'agit de présenter les spécificités liées à l'outre-mer

Les conditions dans lesquelles les dispositions afférentes à la taxe d'apprentissage s'appliquent dans les départements d'outre-mer, à Saint-Barthélemy et Saint-Martin sont précisés par décret en Conseil d'État.

A. Nature et forme des dépenses « libératoires » en outre-mer

5649-1

L'article D. 6522-1 du code du travail prévoit que :

- le montant du quota, prévu au **premier alinéa** de l'article L. 6241-2 du code du travail est fixé à 52 % de la taxe due en raison des salaires versés pendant l'année considérée ;

- le montant de part du quota versée au Trésor public, en application du **deuxième alinéa** du même article L. 6241-2 dudit code, est fixé à 12 % de la taxe due en raison des salaires versés pendant l'année précédente.

B. Salaires des apprentis

5649-2

Pour l'assiette de la taxe d'apprentissage due sur les salaires **versés à compter du 1er janvier 2014**, le **salaire versé aux apprentis** est retenu **après l'abattement** prévu en application du premier alinéa de l'article L. 6243-2 du code du travail (CGI, art. 1599 ter C nouveau ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-6°).

L'article D. 6522-2 du code du travail précise que le montant de la partie du salaire versée aux apprentis ne donnant lieu à aucune charge sociale, ni à aucune charge fiscale en application du premier alinéa de l'article L. 6243-2 du code du travail est fixé à 20 % du salaire minimum interprofessionnel de croissance.

Titre 6 : Contribution additionnelle à la taxe au développement de l'apprentissage

(CGI, art. 1599 quinquies A abrogé au 1er janvier 2014 ; BOI-TPS-TA-50 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-E)

5650

Le E du I de l'article 60 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 **abroge** l'article 1599 quinquies A du CGI **à compter des rémunérations versées au 1er janvier 2014**.

Jusqu'au 31 décembre 2013, les redevables de la taxe d'apprentissage devait également payer une contribution au développement de l'apprentissage dont le produit était reversé aux fonds régionaux de l'apprentissage et de la formation professionnelle continue mentionnés à l'article L. 4332-1 du code général des collectivités territoriales.

Les dispositions **présentées ci-dessous** concernent les rémunérations **versées jusqu'au 31 décembre 2013** (cf. BOI-TPS-TA-50 dans sa version du 7 décembre 2012).

Chapitre 1 : Assiette - taux - paiement de la contribution

5651

Jusqu'au 31 décembre 2013, cette contribution est due par les personnes ou entreprises redevables de la taxe d'apprentissage en application de l'article 224 du CGI.

Remarque : Les entreprises exonérées de la taxe d'apprentissage sont donc également exonérées de cette contribution.

Elle est assise sur les rémunérations retenues pour l'assiette de la taxe d'apprentissage, en application de l'article 225 du CGI (devenu 1599 ter B) et de l'article 225 A du CGI (abrogé à compter du 1er janvier 2014).

Le taux de cette contribution est égal à **0,18 %** pour les rémunérations versées.

Le montant de la contribution est versé aux organismes collecteurs agréés mentionnés à l'article L. 6242-1 du code du travail et à l'article L. 6242-2 du code du travail **avant le 1er mars de l'année suivant celle du versement** des salaires.

Chapitre 2 : Dépenses non-admises en exonération de la contribution

5652

Jusqu'au 31 décembre 2013, les dépenses visées à l'article 226 bis du CGI, à l' article 227 du CGI et à l'article 227 bis du CGI **ne sont pas admises en exonération de cette contribution.**

Remarque :

Il est précisé **qu'à compter du 1er janvier 2014**, les articles 226 bis, 227 et 227 bis du CGI ont été respectivement renumérotés 1599 ter E, 1599 ter F et 1599 ter G du CGI.

Chapitre 3 : Obligations des redevables

(CGI, art. 1599 ter K ; CGI, art. 1599 ter L ; CGI, art. 1599 ter M et CGI, art. 1678 quinquies, I et III ; BOI-TPS-TA-50)

5653

Les redevables ne doivent pas établir une déclaration spécifique pour la contribution au développement de la taxe d'apprentissage. Seules les obligations de paiement et de régularisation demeurent.

A. Suppression de la déclaration spéciale

5653-1

Depuis l'année 2008, pour les rémunérations versées en 2007, la déclaration de la contribution au développement de l'apprentissage (commune à celle de la déclaration d'apprentissage) **est supprimée**.

Désormais, les employeurs assujettis à la contribution au développement de l'apprentissage mentionnent sur la DADS (régime général) ou sur la déclaration n° 2460 (régimes spéciaux de sécurité sociale), le montant de la base d'imposition.

La déclaration n° 2460 est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

B. Paiement

5653-2

Pour les rémunérations **versées jusqu'au 31 décembre 2013**, les entreprises versent la contribution au développement de l'apprentissage, auprès d'organismes collecteurs habilités ou agréés, **avant le 1er mars de l'année suivant celle** au titre de laquelle elle est due.

C. Régularisation

5653-3

À défaut de versement ou **en cas de versement insuffisant** de la contribution au développement de l'apprentissage, aux organismes collecteurs habilités, **avant le 1er mars de l'année suivant celle** du versement des salaires, le montant dû de la contribution **est majoré** de l'insuffisance constatée.

L'entreprise paie donc les droits restant dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci (CGI, art.1599 quinquies A abrogé à compter du 1er janvier 2014 par le E du I de l'article 60 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

Dans ces deux cas, les employeurs doivent effectuer un paiement de régularisation auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont ils relèvent, accompagné d'un bordereau de versement établi selon un modèle fixé par l'administration (bordereau de versement modèle n° 2485 disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »).

Ce versement (montant de l'insuffisance x 2) doit intervenir **au plus tard le 30 avril de l'année qui suit celle** du versement des rémunérations (CGI, art. 1599 quiquies A, al. 4 et 5)

D. Régimes particuliers

5653-4

Jusqu'au 31 décembre 2013, les départements de Bas-Rhin, du Haut-Rhin, de la Moselle et les DOM sont également soumis à cette contribution.

Titre 7 : Contribution supplémentaire à l'apprentissage

(CGI, art. 230 H ; BOI-TPS-TA-50 ; Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-B)

5655

Le II de l'article 27 de la loi n° 2009-1437 du 24 novembre 2009 relative à l'orientation et à la formation professionnelle tout au long de la vie a institué au profit du Fonds national de développement et de modernisation de l'apprentissage mentionné à l'article L. 6241-3 du code du travail a institué une **contribution supplémentaire à l'apprentissage**.

L'article 23 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 apporte des modifications au titre des conditions relatives aux types de contrats, à l'exonération éventuelle de la contribution supplémentaire et à son taux.

L'article 22 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 aménage les taux applicables pour la contribution supplémentaire à l'apprentissage.

Enfin, le B du I de l'article 60 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative du 29 décembre 2013 prend en compte la nouvelle codification des dispositions afférentes à la taxe d'apprentissage et apporte des aménagements.

Remarque :

Cette contribution remplace le taux majoré de taxe d'apprentissage qui était prévu aux troisième et quatrième alinéas de l'article 225 du CGI, pour les rémunérations versées antérieurement au 1er janvier 2009.

Chapitre 1 : Champ d'application de la contribution

(BOI-TPS-TA-50 au II)

5656

Au titre des rémunérations versées depuis le 1er janvier 2011 (contribution due en 2012), l'article 230 H du CGI, prévoit que la contribution supplémentaire à l'apprentissage est due par les entreprises :

- qui sont redevables de la taxe d'apprentissage en application de l'article 224 du CGI (devenu 1599 ter A) ;

- qui ont un effectif annuel moyen d'au moins 250 salariés ;

- et dont l'effectif annuel moyen de l'entreprise, pour l'ensemble des catégories ci-dessous, est inférieur à un certain seuil :

  • salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage ;
  • jeunes accomplissant un volontariat international en entreprise (VIE) régi par la section 1 du chapitre II du titre II du livre Ier du code du service national ou bénéficiant d'une convention industrielle de formation par la recherche (CIFRE).

Ce seuil est égal, à compter de 2012, à **4 %** (5 % à compter de 2015) de l'effectif annuel moyen de l'entreprise, calculé dans les conditions définies à l'article L. 1111-2 du code du travail, au cours de l'année de référence.

Le **respect du seuil est apprécié** en calculant **un pourcentage** exprimant le rapport entre :

- les effectifs des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage et des jeunes accomplissant un volontariat international ou bénéficiant d'une convention industrielle de recherche ;

- et l'effectif annuel moyen de l'entreprise.

A. Condition tenant à l'assujettissement à la taxe d'apprentissage

5657

La contribution supplémentaire à l'apprentissage est due par les entreprises redevables de la taxe d'apprentissage en application de l'article 224 du CGI devenu à compter du 1er janvier 2014 l'article 1599 ter A du CGI (loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-2° et B).

En revanche, les entreprises affranchies de cette taxe en application du 3 de l'article 1599 ter A du CGI sont donc également exonérées de la contribution supplémentaire à l'apprentissage.

B. Condition tenant à l'effectif annuel moyen de l'entreprise

(BOI-TPS-TA-50 au II)

5658

La contribution supplémentaire à l'apprentissage est acquittée par les entreprises comptant, l'année au titre de laquelle la contribution est due, au moins 250 salariés.

Pour l'appréciation de ce seuil, il convient de retenir l'effectif annuel moyen de l'entreprise.

Des règles particulières sont prévues pour les entreprises de travail temporaire et les groupements d'employeurs.

I. Salariés comptabilisés dans l'effectif de l'entreprise

5658-1

1. Principes

Les salariés **comptabilisés dans l'effectif de l'entreprise** sont déterminés en application de l'article L. 1111-2 du code du travail. Il s'agit notamment des salariés titulaires d'un contrat à durée déterminée ou indéterminée, etc.).

Les salariés **non-comptabilisés dans l'effectif de l'entreprise** sont mentionnés à l'article L. 1111-3 du code du travail. Il s'agit notamment des apprentis, les titulaires de « contrat aidé » et de contrat de volontariat international en entreprise (VIE).

2. Cas particuliers

a. Entreprises de travail temporaire

L'effectif annuel moyen de ces entreprises est calculé en prenant uniquement en compte leurs salariés permanents.

b. Groupements d'employeurs

Les salariés mis à disposition des entreprises adhérentes par les groupements d'employeurs, qui sont présents dans les locaux de l'entreprise adhérente et y travaillent depuis au moins un an, ne sont pas pris en compte dans l'effectif de ces groupements.

II. Modalités de calcul de l'effectif annuel moyen de l'entreprise

(BOI-TPS-TA-50)

5658-2

L'effectif annuel moyen de l'entreprise, tous établissements confondus, **est déterminé par année civile.**

Il est égal à la moyenne des effectifs mensuels. Le cas échéant, le résultat obtenu est arrondi à l'entier inférieur.

1. Nombre mensuels de salariés

Pour la détermination des effectifs mensuels, il est tenu compte des salariés titulaires d'un contrat de travail (à temps plein ou temps partiel) le dernier jour du mois, y compris les salariés absents.

Les modalités de calcul et un exemple sont présentés au BOI-TPS-TA-50.

2. Cas particulier : entreprises nouvelles

Pour une entreprise créée en cours d'année (année de première embauche et non de démarrage de l'activité), l'effectif est apprécié en fonction de la moyenne de l'effectif au dernier jour des mois au cours desquels l'entreprise comptait au moins un salarié.

C. Condition tenant au nombre de salariés sous « contrat favorisant l'insertion professionnelle »

(CGI, art. 230 H, I-2°-al. 2)

5659

Pour les rémunérations versées depuis le 1er janvier 2011, la contribution supplémentaire à l'apprentissage est due par les entreprises redevables de la taxe d'apprentissage, d'au moins 250 salariés et dont le nombre annuel moyen de salariés sous « contrat favorisant l'insertion professionnelle » **est inférieur à 4 %** (5 % à compter des rémunérations versées en 2015) **de l'effectif annuel moyen** de l'entreprise, calculé dans les conditions définies à l'article L. 1111-2 du code du travail au cours de l'année de référence.

I. Types de contrats pris en compte

5659-1

L'expression « contrat favorisant l'insertion professionnelle » désigne les contrats de professionnalisation ou d'apprentissage, ainsi que les jeunes accomplissant un volontariat international en entreprise (VIE) régi par l'article L. 122-1 et suiv. du code du service national, ou bénéficiant d'une convention industrielle de formation par la recherche en entreprise (CIFRE).

1. Principes

Les différents types de contrats concernés sont mentionnés aux articles L. 6325-1 et suiv. du code du travail [contrats d'apprentissage prévus aux articles L. 6221-1 et suiv. du code du travail, contrats de volontariat international en entreprise (VIE), titulaires de convention industrielle de formation par la recherche en entreprise (CIFRE)].

2. Cas particuliers

a. Entreprise de travail temporaire

Pour une entreprise de travail temporaire, les salariés liés par un contrat de professionnalisation, sont pris en compte dans l'effectif des entreprises utilisatrices au prorata de leur temps de présence.

b. Groupements d'employeurs

Pour un groupement d'employeurs, les salariés sont également pris en compte au prorata de leur temps de présence dans chacune des entreprises auprès desquelles ils sont mis à disposition.

II. Seuil minimum de personnes titulaires d'un « contrat favorisant l'insertion professionnelle »

5659-2

1. Modalités de calcul

Le **nombre de titulaires** d'un « contrat favorisant l'insertion professionnelle » est **déterminé par année civile**. Il est égal à la **moyenne sur l'année du nombre mensuel** de ces contrats, tous établissements confondus.

Pour la détermination du nombre mensuel, il est tenu compte du nombre de contrats **en cours au dernier jour du mois**. Il n'y a pas de condition de durée minimale de présence dans l'entreprise.

2. Seuil

Au titre des rémunérations versées depuis le 1er janvier 2011 (contribution due en 2012), le seuil est égal à **4 %** (5 % pour les salaires versés en 2015) de l'effectif annuel moyen de l'entreprise, calculé dans les conditions définies à l'article L. 1111-2 du code du travail, au cours de l'année de référence.

3. Exemples

Il convient de se reporter au BOI-TPS-TA-50 au II.

D. Exonération des entreprises tenant à la progression de l'effectif annuel moyen des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage

5660

Au titre des rémunérations versées depuis le 1er janvier 2011 , les entreprises dont **l'effectif annuel moyen des salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage** est s**upérieur ou**

égal à 3 % de l'effectif annuel moyen de l'entreprise peuvent, depuis l'année 2012, être exonérées de la contribution supplémentaire à l'apprentissage au titre de l'année considérée si elles remplissent l'une des conditions suivantes :

- l'entreprise justifie d'une progression de l'effectif annuel moyen des **salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage d'au moins 10 %** par rapport à l'année précédente ;

- l'entreprise a connu une progression de l'effectif annuel moyen des **salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage** et relève d'une branche couverte par un accord prévoyant au titre de l'année une progression **d'au moins 10 %** du nombre des **salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage** dans les entreprises de deux cent cinquante salariés et plus et justifiant, par rapport à l'année précédente, que la progression est atteinte dans les proportions prévues par l'accord au titre de l'année considérée.

Pour plus de précisions, cf. BOI-TPS-TA-50 au I-C-3.

Chapitre 2 : Calcul de la contribution

5661

Sont présentées les dispositions relatives aux rémunérations passibles de la contribution aux taux progressifs, selon la nature des employeurs.

A. Rémunérations passibles de la contribution

5661-1

I. Principe

Conformément au II de l'article 1609 quinvicies du CGI (ancien article 230 H du CGI), la contribution supplémentaire à l'apprentissage est assise sur les rémunérations retenues pour l'assiette de la taxe d'apprentissage en application de l'article 1599 ter B du CGI et de l'article 1599 ter C du CGI.

Pour les salaires **versés à compter du 1er janvier 2014**, le salaire versé aux apprentis est retenu après l'abattement prévu en application du premier alinéa de l'article L. 6243-2 du code du travail (CGI, art. 1599 ter C nouveau ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-A-6°).

Cet abattement est égal à un pourcentage, déterminé par décret, du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC) [Loi n° 2014-40 du 20 janvier 2014, art. 30].

L'article D. 6243-5 du code du travail précise que la partie exonérée de toute charge sociale (légale ou conventionnelle) et de toute charge fiscale est fixée à 11 % du SMIC.

Remarque :

Pour les salaires versés jusqu'en 2013, une partie du salaire versé aux apprentis , égale à 11 % du salaire minimum de croissance était exonérée (Code du travail, art. L. 6243-2 et art. D. 6243-5).

Les dépenses libératoires visées aux articles 1599 ter E, 1599 ter F et 1599 ter G du CGI (respectivement anciens articles 226 bis, 227 et 227 bis jusqu'au 31 décembre 2013) ne sont pas admises en exonération de la contribution supplémentaire à l'apprentissage (CGI, art. 230 H, IV ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-B-2°-c).

II. Cas particuliers

Pour les entreprises de travail temporaire, la contribution est assise sur les seules rémunérations versées aux salariés permanents.

Pour les groupements d'employeurs, la contribution est due à proportion des rémunérations versées dans le cadre de la mise à disposition de personnel aux entreprises adhérentes assujetties à ladite contribution.

B. Taux

5661-2

La contribution supplémentaire à l'apprentissage **due en 2014** sur les rémunérations **versées en 2013**, est calculée de manière à rendre les taux progressifs.

Ainsi, les taux sont fixés à :

- **0,3 %** lorsque le pourcentage de l'effectif annuel moyen de personnes titulaires d'un contrat favorisant l'insertion professionnelle par rapport à l'effectif annuel moyen de l'entreprise est inférieur à 1 %. Ce taux est porté à 0,4 % à compter de celle due au titre des rémunérations versées en 2014 (0,25 % pour les rémunérations versées en 2012).

Remarque :

Lorsque l'effectif annuel moyen de l'entreprise **excède deux mille salariés**, le taux de la contribution est égal à **0,5 %.** Ce taux est porté à 0,6 % à compter de celles versées en 2014 (0,4 % pour les rémunérations versées en 2012).

- **0,1 %**, lorsque ce pourcentage est au moins égal à 1 % et inférieur à 3 %. À compter de la contribution due au titre des rémunérations versées en 2015, ce taux est porté à 0,2 % lorsque le pourcentage est au moins égal à 1 % et inférieur à 2 % ;

- **0,05 %**, lorsque ce pourcentage est au moins égal à 3 % et inférieur à 4 % et, à compter de la contribution due au titre des rémunérations versées en 2015, au moins égal à 3 % et inférieur à 5 %.

Remarque :

Pour les rémunérations versées jusqu'au 31 décembre 2010, le taux de la contribution supplémentaire à l'apprentissage était fixé à 0,1 %, quel que soit le pourcentage de l'effectif annuel moyen.

Toutefois, dans les d**épartements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle**, les taux de la contribution supplémentaire à l'apprentissage s**ont réduits à 52 % de leur montant** (CGI, art. 230 H, IV).

Le montant de la contribution supplémentaire est déterminé en appliquant ce taux à l'assiette déterminée ci-dessus. Le résultat ainsi obtenu est arrondi à l'euro le plus proche (CGI, art. 1724).

Chapitre 3 : Déclaration et recouvrement de la contribution

A. Obligations de paiement auprès des organismes collecteurs

5662

La contribution supplémentaire à l'apprentissage **doit être réglée** auprès d'organismes collecteurs habilités ou agréés, de la même manière que la taxe d'apprentissage, **avant le 1er mars de l'année suivant celle** au titre de laquelle elle est due.

B. Déclaration

5663

À compter des déclarations DADS et n° 2460 déposées en 2011 au titre des rémunérations versées en 2010, les entreprises doivent mentionner leur assujettissement ou non à la contribution supplémentaire à l'apprentissage.

En raison de l'obligation légale de dépôt de ces déclarations selon un procédé informatique au-delà de deux cents bénéficiaires (CGI, art. 89 A), seules les procédures déclaratives, indiquées ci-après, comportent une zone permettant de déclarer la donnée relative à la cotisation supplémentaire à l'apprentissage :

- dépôt de fichier au format TD Bilatéral (sur le site www.impots.gouv.fr via le service Télé-TD, ou par envoi de CD/ DVD) ;

- procédure DADS-U, déclaration automatisée des données sociales unifiée.

En conséquence, les formulaires papier des imprimés DADS et n° 2460, de même que le formulaire en ligne de Télé-TD (procédure EFI), ne sont pas concernés par la déclaration de l'assujettissement à

la cotisation supplémentaire à l'apprentissage.

Rappel :

En ce qui concerne la déclaration annuelle que devaient souscrire en 2010 les entreprises au titre des rémunérations versées au cours de l'année 2009, en application de l'article 87 du CGI, aucune mention particulière relative à l'assujettissement à la contribution supplémentaire à l'apprentissage n'était exigée.

C. Paiement auprès du service des impôts des entreprises (SIE)

5664

Pour la contribution supplémentaire à l'apprentissage **due à compter du 1er janvier 2014** sur les rémunérations versées en 2013, le produit de la contribution supplémentaire à l'apprentissage est affecté aux centres de formation d'apprentis et aux sections d'apprentissage, selon les modalités définies en application du deuxième alinéa de l'article L. 6241-2 du code du travail.

Les organismes mentionnés ci-dessus reversent au Trésor public les sommes perçues, une part du quota, **au plus tard le 31 mai de la même année** (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 60, I-B-2°-d).

Les entreprises redevables de la contribution supplémentaire à l'apprentissage **qui ne se sont pas libérées** auprès de l'organisme collecteur agréé de la totalité du montant de contribution à leur charge **avant le 1er mars de l'année suivant** celle au titre de laquelle la contribution est due effectuent, auprès du service des impôts des entreprises compétent, **au plus tard avant le 30 avril de la même année**, un versement de régularisation à l'aide du bordereau de versement n° 2485 (CERFA n° 13604) (CGI, art. 1678 quinquies, III).

Ce paiement fait l'objet d'une majoration égale au montant de l'insuffisance constatée.

L'entreprise paie donc les droits restants **dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal** à ceux-ci.

Remarque :

La contribution supplémentaire à l'apprentissage est recouvrée selon les mêmes modalités ainsi que sous les mêmes garanties et sanctions que les taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 230 H, IV et CGI, art. 1678 quinquies, I).

Partie 3 : Participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et autres contributions assimilées

(CGI, art. 235 ter C et suiv. ; loi n° 2014-228 du 5 mars 2014 relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie social, art. 10, BOI-TPS-FPC)

5666

La formation professionnelle continue a pour objet de favoriser l'insertion ou la réinsertion professionnelle des travailleurs, de permettre leur maintien dans l'emploi, de favoriser le développement de leurs compétences et l'accès aux différents niveaux de la qualification professionnelle, de contribuer au développement économique et culturel, à la sécurisation des parcours professionnels et à leur promotion sociale.

Elle a également pour objet de permettre le retour à l'emploi des personnes qui ont interrompu leur activité professionnelle pour s'occuper de leurs enfants ou de leur conjoint ou ascendants en situation de dépendance (code du travail, art. L. 6311-1).

Pour les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2015, la loi n° 2014-228 du 5 mars 2014 met en place une **contribution formation unique de 1%** pour les entreprises d'**au moins 10 salariés** (loi n° 2014-228 du 5 mars 2014 relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie social, art. 10**)**.

Cette loi a notamment pour objectifs :

- d'organiser la mise en œuvre d'un compte personnel de formation dès l'entrée dans la vie professionnelle ou lors de la recherche d'emploi ;

- de substituer une contribution unique versée à un unique organisme collecteur paritaire agréé avec des taux variant en fonction du passage du seuil de dix salariés au lieu des trois contributions (moins dix salariés, un à vingt salariés, plus de vingt salariés) versées à au moins deux organismes collecteurs.

Titre 1 : Champ d'application de la participation à la formation professionnelle continue

(BOI-TPS-FPC-10)

5667

Tout employeur, quel que soit le nombre de salariés, la nature de l'activité exercée et la forme juridique (entreprise individuelle ou société) doit participer au financement de la formation professionnelle continue (FCP) de son personnel.

Les entreprises étrangères qui disposent d'un établissement stable ou d'un centre d'opérations permanentes doivent également y participer.

Les employeurs se libèrent de l'obligation de participer en finançant des dépenses de formation dont la nature est déterminée par la loi et le contrôle assuré par les services préfectoraux spécialisés.

À défaut, ils effectuent un versement au Trésor public.

Chapitre 1 : Employeurs assujettis

5668

Sauf exonération légale (cf. n° 5669 ci-après), tout employeur, établi ou domicilié en France, doit concourir au développement de la formation professionnelle continue en participant, chaque année, au financement des actions de formation de son personnel ou de demandeurs d'emploi conformément aux dispositions de l'article L. 6331-1 du code du travail (CGI, art. 235 ter C).

L'obligation de participation des employeurs concerne tous les employeurs, quel que soit le nombre de leurs salariés.

Remarque : Toutefois, les obligations des employeurs varient suivant le nombre de salariés (cf. n° 5671 et suivants).

Cette obligation est indépendante :

- de l'activité exercée (agriculture, commerce, industrie, artisanat etc.) ;

- de la forme juridique de l'exploitation (entreprises individuelles, personnes morales, associations loi de 1901) ;

- de la situation fiscale de l'employeur. Peu importe :

- qu'il soit ou non passible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ;
- son régime d'imposition (régime de la micro-entreprise, bénéfice réel etc.) ;
- les résultats (bénéficiaires, déficitaires) ;

Doivent ainsi notamment participer au financement de la formation professionnelle continue :

- les membres des professions non-salariées pour le financement de leur propre formation par le versement d'une contribution à l'URSSAF ;

- les chefs d'entreprise individuelle exerçant une activité artisanale bénéficiant du régime micro-social (CGI, art. 1609 quatervicies B).

- les établissements publics à caractère industriel ou commercial et les établissements à caractère administratif qui ne dépendent pas d'une collectivité publique.

En définitive, tout employeur doit participer à la formation professionnelle continue, dès lors qu'il ne bénéficie pas d'une exonération.

Chapitre 2 : Employeurs exonérés

(BOI-TPS-FPC-10)

5669

Sont exonérés, l'État, les collectivités locales et leurs établissements publics à caractère administratif (CGI, art. 235 ter C).

Le code du travail reprend cette disposition en précisant que la participation au financement de la formation professionnelle **ne s'applique pas** à l'État, aux collectivités locales et à leurs établissements publics à caractère administratif (code du travail, art. L. 6331-1).

A. État et collectivités locales

5669-1

L'État et les collectivités locales (régions, départements, communes, y compris les groupements et syndicats de communes) sont dispensés de l'obligation de participer à la formation professionnelle continue.

Les services de ces collectivités bénéficient de la même dispense **dès lors qu'ils n'ont pas la personnalité morale**, même s'ils sont dotés de l'autonomie financière ou comptable sous la forme de budgets annexes. Peu importe à cet égard la nature de l'activité exercée.

B. Établissements publics administratifs

5669-2

Les établissements publics administratifs sont des institutions généralement placées sous la tutelle de l'État ou d'une collectivité locale.

Ils sont dotés d'une personnalité juridique propre et de l'autonomie financière.

Pour bénéficier de l'exonération, les établissements publics doivent remplir deux conditions :

- être des établissements publics de l'État ou d'une collectivité locale ;

- être des établissements publics à caractère administratif.

Rappel :

L'exonération ne s'étend donc pas aux établissements publics à caractère industriel ou commercial.

Chapitre 3 : Cas particuliers

A. Ambassades et consulats

5670

Ces institutions **ne sont pas soumises** à la participation à la formation professionnelle continue.

B. Établissements d'enseignement privés

5670-1

Ils sont soumis à l'obligation de participer au financement de la formation professionnelle continue.

C. Groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC)

5670-2

Seuls les associés sont tenus individuellement de participer au financement de la formation professionnelle continue.

Pour déterminer l'effectif à retenir, il convient de diviser le nombre de salariés du GAEC par celui des associés et d'ajouter éventuellement au résultat obtenu les salariés employés à titre personnel par chaque membre du GAEC

D. Particuliers ou employeurs de salariés

5670-3

Les particuliers qui emploient des assistantes maternelles, des employés de maison, des jardiniers, des gardes-chasse ou des gardes-forestiers **sont soumis à la participation** au financement de la formation professionnelle continue.

Il en est de même, pour les employeurs qui occupent des concierges ou des employés d'immeubles, qui doivent s'acquitter de la contribution au financement de la formation professionnelle continue de leurs salariés, selon des modalités particulières.

Titre 2 : Base de la participation et modalités d'appréciation des effectifs

(CGI, art. 235 ter D à CGI, art. 235 ter JA)

Chapitre 1 : Base de la participation

(CGI, art. 235 ter D ; BOI-TPS-FPC-20)

5671

La base de la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue est alignée sur celle des cotisations de sécurité sociale (cf. n° 5672).

La base de la participation est constituée par le montant des rémunérations versées par les employeurs pendant l'année en cours, entendues au sens des règles prévues aux chapitres I et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale ou au chapitre II du titre II et au chapitre Ier du titre IV du livre VII du code rural et de la pêche maritime pour les employeurs de salariés visés à l'article L. 722-20 du code rural et de la pêche maritime (code du travail, art. L. 6331-9, al. 3).

En d'autres termes, les rémunérations versées sont soumises à la participation, selon les règles d'assiette applicables aux cotisations au régime général de la sécurité sociale et, pour les employeurs de personnel agricole, au régime de la mutualité sociale agricole.

Chapitre 2 : Modalités d'appréciation des effectifs

(CGI, art. 235 ter D et CGI, art. 235 ter E, CGI, ann. II, art. 163 nonies et CGI, ann. II, art. 163 sexdecies ; loi n° 2014-228 du 5 mars 2014 relative à la formation professionnelle, à l'emploi et à la démocratie sociale ; BOI-TPS-FPC-20)

5672

Tous les employeurs, quel que soit le nombre de leurs salariés, sont soumis à la participation à la formation professionnelle continue.

Toutefois, les **obligations des employeurs varient** suivant le nombre de salariés (cf. n° 5674 et suivants).

A. Définition des salariés

5672-1

Les salariés s'entendent de toutes les personnes titulaires d'un contrat de travail qui exercent leurs activités dans un lien de subordination juridique.

B. Calcul et décompte des salariés

(BOI-TPS-FPC-20)

5672-2

L'appréciation du nombre de salariés doit être faite dans le cadre de l'entreprise (personne morale) ou de l'exploitation (entrepreneur individuel) pour l'ensemble de leurs établissements.

I. Période et date de prise en compte de l'effectif

C'est la période mensuelle qui est retenue pour calculer l'effectif.

Pour la détermination du montant de la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue, **l'effectif de l'entreprise** calculé au 31 décembre, tous établissements confondus, **est égal à la moyenne des effectifs déterminés chaque mois** de l'année civile.

Pour une entreprise créée en cours d'année, l'effectif est apprécié à la date de sa création.

Si aucun salarié n'est employé, les mois concernés ne sont pas pris en compte pour calculer cette moyenne (code du travail, art. R. 6331-1).

II. Détermination des effectifs du mois

Pour l'application des dispositions des articles L. 6331-9 (participation des employeurs occupant au moins 10 salariés) et L. 6331-2 du code du travail (participation des employeurs occupant moins de 10 salariés), le nombre de salariés est égal au nombre mensuel moyen de salariés occupés et rémunérés par l'employeur pendant l'année ou la fraction d'année où l'activité est exercée.

Ce nombre mensuel moyen est calculé conformément aux dispositions prévues aux articles L. 1111-2, L. 1111-3 et L. 1251-54 du code du travail.

1. Salariés pris en compte pour le calcul des effectifs de l'entreprise

Pour déterminer l'effectif, l'article L. 1111-2 du code du travail dispose que doivent être pris en compte :

- les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée à temps plein et les travailleurs à domicile sont pris intégralement en compte ;

- les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée déterminée, les salariés titulaires d'un contrat de travail intermittent, les salariés mis à la disposition de l'entreprise par une entreprise extérieure qui sont présents dans les locaux de l'entreprise utilisatrice et y travaillent depuis au moins un an, ainsi que les salariés temporaires, sont pris en compte dans l'effectif de l'entreprise à due proportion de leur temps de présence au cours des douze mois précédent. Les salariés (contrat à durée déterminée, temporaires, intérimaires) **remplaçant** un salarié absent ou dont le contrat est suspendu sont exclus du calcul de l'effectif.

2. Salariés exclus du calcul des effectifs de l'entreprise

Ne sont notamment pas pris en compte dans le calcul des effectifs de l'entreprise (code du travail , art. L. 1111-3) :

- les apprentis ;

- les titulaires d'un contrat initiative-emploi, pendant la durée d'attribution de l'aide financière mentionnée à l'article L. 5134-72 du code du travail ;

- les titulaires d'un contrat d'accès à l'emploi pendant la durée d'attribution de l'aide financière mentionnée à l'article L. 5522-17 du code du travail ;

- les titulaires d'un contrat d'accompagnement dans l'emploi pendant la durée d'attribution de l'aide

financière mentionnée à l'article L. 5134-30 du code du travail ;

- les titulaires d'un contrat de professionnalisation jusqu'au terme prévu par le contrat lorsque celui-ci est à durée déterminée ou jusqu'à la fin de l'action de professionnalisation lorsque le contrat est à durée indéterminée.

C. Salariés pris en compte pour le calcul des effectifs d'une entreprise de travail temporaire

5672-3

Pour le calcul des effectifs d'une entreprise de travail temporaire, il est tenu compte :

- des salariés permanents de cette entreprise, déterminés comme indiqués au 1 ci-dessus ;

- et des salariés temporaires qui ont été liés à cette entreprise par des contrats de mission pendant une durée totale d'au moins trois mois au cours de la dernière année civile.

D. Établissements d'enseignement privés

5672-4

Les établissements d'enseignement privés sont soumis à l'obligation de participer au développement de la formation professionnelle continue.

Toutefois, **il convient d'exclure** la rémunération des maîtres contractuels ou auxiliaires des classes sous contrat d'association et celle des maîtres agréés des classes sous contrat simple dans le calcul des effectifs. Ces dispositions concernent les établissements ayant passé avec l'État un contrat d'association à l'enseignement public ou pour les établissements ayant passé avec l'État un contrat simple.

E. Entreprise nouvelle

5672-5

Pour une entreprise créée en cours d'année, l'effectif est apprécié à la date de sa création. Au titre de l'année suivante, l'effectif de cette entreprise est apprécié dans les conditions de droit commun, en fonction de la moyenne des effectifs de chacun des mois d'existence de la première année.

Pour la détermination de la moyenne, les mois au cours desquels aucun salarié n'est employé ne sont pas pris en compte.

Titre 3 : Taux de la participation

(CGI, art. 235 ter D et CGI, art. 235 ter DA ; BOI-TPS-FPC-30 ; Loi n° 2014-288 du 5 mars 2014, art. 10)

5674

Le taux de la participation de la formation professionnelle continue est **lié à l'effectif de l'entreprise**.

Il est appliqué sur le montant des rémunérations versées pendant l'année en cours.

Chapitre 1 : Montant des taux de la participation

5675

Jusqu'au 31 décembre 2014, les taux de participation à la formation professionnelle continue s'appliquent en fonction de l'effectif de l'entreprise (**moins de dix salariés** et **dix salariés et plus**) avec une exonération partielle pour les entreprises occupant de **dix à moins de vingt salariés**.

Pour la participation **due sur les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2015**, la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 fixe les taux en fonction du seuil de dix salariés (moins de dix et à compter de dix) .

A. Entreprises occupant moins de dix salariés

(CGI, art. 235 ter KA)

5675-1

Pour les entreprises de **moins de dix salariés**, la loi n° 2014-288 du 5 janvier 2014 n'apporte pas de changement de taux.

Elle prévoit que la participation financière doit être obligatoirement versée, **à compter du 1er janvier 2015**, en priorité à un organisme collecteur paritaire agréé.

Auparavant, jusqu'au 31 décembre 2014, l'entreprise était dans l'obligation de concevoir ou d'établir à son initiative la formation professionnelle.

I. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014

Le taux de la participation à la formation professionnelle est fixé à **0,55 %**.

Les employeurs de moins de dix salariés **doivent consacrer** au financement des actions définies à l'article L. 6331-1 du code du travail ce pourcentage minimal du montant des rémunérations versées pendant l'année en cours (code du travail, art. L. 6331-2).

II. Dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2015

Le taux de la participation à la formation professionnelle reste fixé à **0,55 %**.

L'employeur de moins de dix salariés **doit verser** à l'organisme collecteur paritaire agréé désigné par l'accord de la branche dont il relève ou, à défaut, à l'organisme collecteur paritaire agréé au niveau interprofessionnel ce pourcentage minimal (Loi n° 2014-288 du 5 janvier 2014, art. 10-I3) ; code du travail, art. L. 6331-2, al. 1).

B. Entreprises occupant dix salariés et plus

(CGI, art. 235 ter D)

5675-2

Il convient de distinguer les dispositions en vigueur **avant ou à compter du 1er janvier 2015**.

I. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014

Jusqu'au 31 décembre 2014, le taux de la participation des employeurs est fixé à **1,60 %.**

Pour les entreprises de travail temporaire, le taux est fixé à **2 %.**

Les employeurs d'au moins dix salariés **doivent consacrer** au financement des actions définies à l'article L. 6331-1 du code du travail au moins les pourcentages mentionnés ci-dessus (Code du travail, art. L. 6331-9).

II. Dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2015

1. Pour la généralité des entreprises

À compter du 1er janvier 2015, le taux de la participation des employeurs est fixé à **1 %** (CGI, art. 235 ter D modifié par la 1° du II de l'article 10 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014).

Sous réserve de l'article L. 6331-10 du code du travail, l'employeur d'au moins dix salariés doit verser à l'organisme collecteur paritaire agréé désigné par l'accord de la branche dont il relève ou, à défaut, à l'organisme collecteur paritaire agréé au niveau interprofessionnel ce pourcentage minimal (Code du

travail, art. L. 6331-9 modifié par le 5° du I de l'article 10 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014).

Toutefois, il est fixé à **0,8 %**, dans le cadre d'un accord d'entreprise conclu d'une durée de trois ans, lorsque l'employeur **consacre au moins 0,2 %** des rémunérations au financement du compte personnel de formation de ses salariés et à son abondement (Code du travail, art. L. 6331-10 modifié par le 6° du I de l'article 10 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014).

2. Pour les entreprises de travail temporaire

À compter du 1er janvier 2015, pour les entreprises de travail temporaire, le taux n'est pas modifié, il est toujours établi à **2 %**.

C. Entreprises occupant de dix à moins de vingt salariés

(CGI, art. 235 ter DA ; Loi n° 2014-288 du 5 mars 2014, art. 10)

5675-3

Jusqu'au 31 décembre 2014, pour les entreprises occupant de **dix à moins de vingt salarié**s, une diminution du taux de la participation, pour les entreprises de dix salariés et plus, est appliquée.

Le taux de la participation des employeurs **occupant de dix à moins de vingt salariés** est ramenée à **1,05 %** pour la généralité des entreprises et à **1,35 %** pour les entreprises de travail temporaire pour les rémunérations versées.

À compter du 1er janvier 2015, ces dispositions sont **supprimées**.

En effet, le 2° du II de l'article 10 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 **abroge** l'article 235 ter DA du CGI.

D. Entreprises atteignant ou franchissant le seuil de dix salariés

(CGI, art. 235 ter EB)

5675-4

Les entreprises **atteignant ou dépassant, pour la première fois, l'effectif de dix salariés** restent soumises pour **l'année du franchissement de ce seuil et les deux années suivantes** à l'obligation de participation due par les entreprises de moins de dix salariés (code du travail, art. L. 6331-15).

Le législateur prévoit toutefois un système de lissage de la contribution pour éviter l'effet de seuil :

- maintien du taux en vigueur pour les entreprises de moins de dix salariés durant les trois premières années du dépassement ;

- minoration du taux pour les entreprises d'au moins dix salariés pour les quatrième et cinquième années du franchissement du seuil.

I. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014

Jusqu'au 31 décembre 2014, l'article 235 ter DA du CGI afférent aux employeurs de dix à moins de vingt salariés est toujours en vigueur.

1. Pour l'année au cours de laquelle le seuil de 10 salariés est franchi et les deux années suivantes

Sur ces trois premières années de dépassement, le taux de la participation à la formation professionnelle reste égal à 0,55 %.

2. Pour les quatrième et cinquième année du franchissement du seuil de dix salariés

L'article R. 6331-12 du code du travail prévoit que le taux minimal de leur participation est ramené à **0,75 %** (**0,85 %** pour les entreprises de travail temporaire) la quatrième année de franchissement et à **0,95 %** (**1,15 %** pour les entreprises de travail temporaire) la cinquième année de franchissement.

II. Dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2015

Il est rappelé **qu'à compter du 1er janvier 2015**, l'article 235 ter DA du CGI afférent aux employeurs

de dix à moins de vingt salariés **est abrogé** par le 2° du II de l'article 10 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014.

1. Pour l'année au cours de laquelle le seuil de 10 salariés est franchi et les deux années suivantes

Sur les trois premières années de dépassement, le taux de la participation à la formation professionnelle reste égal à 0,55 %.

2. Pour les quatrième et cinquième année du franchissement du seuil de dix salariés

a. Pour la généralité des entreprises

Respectivement les quatrième et cinquième années, ce même article R. 6331-12 du code de travail prévoit une **diminution** de 0,3 % puis 0,1 % pour la généralité des entreprises :

- sur le taux de 1 % prévu par l'article 235 ter D modifié ;

- ou sur le taux de 0,8 % prévu à l'article L. 6633-10 du code du travail pour les entreprises qui financent le compte personnel de formation de ses salariés.

b. Pour les entreprises de travail temporaire

Cette minoration est de 0,5 % puis de 0,2 % respectivement pour les quatrième et cinquième années pour les entreprises de travail temporaire sur le taux de 2 % prévu par le deuxième alinéa de l'article L. 6331-9 du code du travail.

E. Entreprises atteignant ou franchissant le seuil de vingt salariés

(CGI, art. 235 ter EB ; CGI, ann. II, art. 163 undecies B)

5675-5

Jusqu'au 31 décembre 2014, l'article R. 6331-11 du code du travail dispose que pour les entreprises **atteignant ou dépassant, pour la première fois, l'effectif de vingt salariés** le taux minimal de leur participation est ramené :

- à **1,20 %** (**1,50 %** pour les entreprises de travail temporaire) **l'année** où le seuil de vingt salariés est atteint ;

- et à **1,40 %** (**1,70 %** pour les entreprises de travail temporaire) **la deuxième année** de franchissement.

À compter du 1er janvier 2015, ces dispositions **sont supprimées**.

En effet, le a du 13° du I de l'article 10 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 **abroge** les articles L. 6331-14 et L. 6331-16 du code du travail auxquels fait référence l'article 235 ter EB du CGI.

F. Précisions

5675-6

Les **dispositifs visés** aux nos 5675-3 et 5675-4 **ne s'appliquent pas** lorsque l'accroissement de l'effectif résulte de la **reprise ou de l'absorption** d'une entreprise ayant employé au moins dix salariés au cours de l'une des trois années précédentes. Dans ce cas, l'obligation incombant aux entreprises occupant dix ou vingt salariés est due dans les conditions de droit commun (cf. n° 5675-1) dès l'année au cours de laquelle l'effectif de dix ou vingt salariés est atteint ou dépassé (code du travail, art. L. 6331-17).

Jusqu'au 31 décembre 2014, les employeurs dont l'effectif **atteint ou dépasse l'effectif de vingt salariés** pendant la période durant laquelle ils bénéficient des dispositions visées au n° 5375-3 ainsi que les employeurs qui atteignent ou dépassent au titre de la même année le seuil de dix salariés et celui de vingt salariés bénéficient successivement des dispositions visées aux nos 5675-3 et 5675-4 (code du travail, art. L. 6331-18 **abrogé à compter du 1er janvier 2015** par le a du 13° du I de l'article 10 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014).

Conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi de modernisation de l'économie n° 2008-776 du 4 août 2008, les employeurs dont l'effectif avait atteint ou dépassé l'effectif de vingt salariés pendant la période durant laquelle ils bénéficient des dispositions visées au n° 5675-3 au titre d'un franchissement du seuil de dix salariés en 2008, 2009 et 2010 se voyaient appliquer les dispositions visées au n° 5653-4 à compter de l'année où ils atteignaient ou dépassaient ce seuil. Les employeurs qui

atteignaient ou dépassaient au titre de la même année le seuil de dix salariés et celui de vingt salariés se voyaient appliquer les dispositions visées au n° 5675-4.

Chapitre 2 : Taux spécifiques pour certains secteurs d'activité

5676

Bénéficient de **taux spécifiques** pour la participation au développement de la formation professionnelle, les employeurs suivants :

- les employeurs du bâtiment et des travaux publics ;

- les travailleurs indépendants, les membres des professions libérales et les professions non-salariées ;

- les employeurs occupant des salariés intermittents ;

- les particuliers employeurs.

A. Employeurs du bâtiment et des travaux publics

(code du travail, art. L. 6331-35 à code du travail, art. L. 6331-47)

5676-1

Pour les entreprises du bâtiment et des travaux publics, le taux de participation est établie par l'article L. 6331-38 du code du travail.

1. Pour les entreprises de moins de dix salariés

Pour les entreprises dont l'effectif moyen de l'année est inférieur à dix salariés au titre de laquelle la cotisation est due, le taux de la participation est fixé à :

- 0,30 % pour les entreprises relevant des secteurs des métiers du bâtiment et des travaux publics ;

- 0,10 % pour les entreprises relevant du sous-groupe 34-8 de la nomenclature de 1947, codifiée par le décret du 30 avril 1949.

2. Pour les entreprises de dix salariés et plus

Pour les entreprises dont l'effectif moyen de l'année au titre de laquelle la cotisation est due est d'au moins dix salariés :

- 0,30 % pour les entreprises relevant du secteur des métiers du bâtiment ;

- 0,22 % pour les entreprises relevant du secteur des métiers des travaux publics.

B. Travailleurs indépendants, membres des professions libérales et professions non-salariées

(CGI, art. 1609 quatervicies B ; code du travail, art. L. 6331-48 à code du travail, art. L. 6331-54)

5676-2

I. Travailleurs indépendants, membres des professions libérales et professions non-salariées

Ces personnes, y compris celles n'employant aucun salarié, doivent consacrer une contribution au titre de la formation professionnelle qui ne peut être inférieure à 0,25 % du plafond annuel de la sécurité sociale.

Si ce professionnel a le concours de son conjoint collaborateur, cette contribution ne peut être inférieure à 0,34 % du même plafond annuel de la sécurité sociale.

Pour les « auto-entrepreneurs », la contribution est égale à 0,1 % du montant annuel du chiffre d'affaires pour le secteur du commerce et 0,2 % du chiffre d'affaires annuel pour l'activité de prestataire de service ou pour les professions libérales (code du travail, art. L. 6331-48).

II. Pour le secteur de la pêche maritime et des cultures marines

La contribution ne peut être inférieure à 0,15 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale.

Sont concernés, les travailleurs indépendants de la pêche maritime et les employeurs de pêche maritime de moins de dix salariés ainsi que les travailleurs indépendants et les employeurs de cultures marines de moins de dix salariés affiliés au régime social des marins et, le cas échéant, leurs conjoints, partenaires liés par un pacte civil de solidarité ou concubins, collaborateurs ou associés, consacrent chaque année, pour le financement de leurs propres actions de formation (Code du travail, art. L. 6331-53).

III. Chef d'entreprise individuelle exerçant une activité artisanale bénéficiant du régime micro-social

L'article 1609 quatervicies du CGI dispose que les chefs d'entreprise exerçant une activité artisanale ayant opté pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale consacrent chaque année au financement de leurs actions de formation, au sens des articles L. 6313-1 à L. 6313-11 et L. 6353-1 du code du travail, une contribution fixée à **0,3 %** du montant annuel de leur chiffre d'affaires.

Remarque :

Une partie de cette contribution, fixée à un taux de **0,124 %** du chiffre d'affaires annuel, est affectée par les chambres régionales de métiers et de l'artisanat, les chambres de métiers et de l'artisanat de région et la chambre de métiers et de l'artisanat de Mayotte, au financement d'actions de formation, au sens des mêmes articles L. 6313-1 à L. 6313-11 et L. 6353-1 du code du travail, des chefs d'entreprises artisanales dans la gestion et le développement de celles-ci et gérée sur un compte annexe. Cette partie de la contribution **n'est pas appelée** pour les ressortissants du Bas-Rhin et du Haut-Rhin.

L'autre partie de cette contribution, fixée à un taux de **0,176 %** du chiffre d'affaires annuel, correspond à la contribution visée au quatrième alinéa du 1° du II de l'article 8 de l'ordonnance n° 2003-1213 du 18 décembre 2003 relative aux mesures de simplification des formalités concernant les entreprises, les travailleurs indépendants, les associations et les particuliers employeurs qui est affectée au fonds d'assurance formation des chefs d'entreprise exerçant une activité artisanale visé au III de ce même article 8.

Cette contribution est recouvrée par les organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-4 du code de la sécurité sociale selon les règles et sous les garanties et sanctions applicables au recouvrement des cotisations et contributions de sécurité sociale visées à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale. Un arrêté conjoint du ministre chargé de la sécurité sociale et du ministre chargé de la formation professionnelle prévoit les modalités de la rémunération du service rendu par les organismes chargés du recouvrement de la contribution.

C. Employeurs occupant des salariés intermittents

(code du travail, art. L. 6331-55 et code du travail, art. L. 6331-56 ; BOI-TPS-FPC-30 ; Loi n° 2014-288 du 5 mars 2014, art. 3)

5676-3

Cette contribution est due à compter du premier salarié intermittent qui relève des secteurs d'activités du spectacle vivant et du spectacle enregistré.

Le pourcentage de la contribution pour la participation au développement de la formation professionnelle continue ne peut être inférieur à **2 %** des rémunérations versées pendant l'année en cours.

Pour permettre la gestion des droits inscrits ou mentionnés dans le compte personnel de formation de ces salariés, le décret prévu à l'article L. 6328 du code du travail peut prévoir des aménagements spécifiques (code du travail, art. L. 6331-55).

D. Particuliers employeurs

(code du travail, art. L. 6331-57 à code du travail, art. L. 6331-62)

5676-4

Sont redevables d'une contribution versée au titre de la participation au développement de la formation professionnelle continue et égale à **0,15 %** des rémunérations de l'année de référence les particuliers employeurs **occupant un ou plusieurs** :

- employés de maison mentionnés à l'article L. 7221-1 du code du travail ;

- assistants maternels mentionnés à l'article L. 421-1 du code de l'action sociale et des familles ;

- salariés mentionnés aux 2° et 3° de l'article L. 722-20 du code rural et de la pêche maritime.

E. Artistes auteurs

5676-5

Pour le financement de la participation à la formation professionnelle continue des artistes auteurs, il convient de se reporter aux articles L. 6331-65 et suivants du code du travail.

L'article 4 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 modifie l'article L. 6331-65 du code du travail.

Chapitre 3 : Dépenses libératoires

(BOI-TPS-FPC-30)

A. Dépenses libératoires à affectation obligatoire

I. Pour les entreprises occupant moins de dix salariés

5677

Les employeurs occupant moins dix salariés peuvent s'acquitter de l'obligation de participer qui leur incombe en application de l'article 235 ter KA du CGI en effectuant des dépenses libératoires prévues par le législateur. en faveur de la formation professionnelle de leur personnel

La participation à la formation professionnelle continue comporte deux affectations obligatoires.

Les deux versements doivent être effectués **avant le 1er mars de l'année suivant celle** au titre de laquelle la participation est due.

1. Contrats ou périodes de professionnalisation, droit individuel à la formation

Est libératoire, le versement au moins **égal à 0,15 %** des rémunérations versées à un organisme paritaire agréé au titre :

- des contrats ou des périodes de professionnalisation ;

- et du droit individuel à la formation pour les salariés titulaires d'un contrat à durée indéterminée (code du travail, art. R. 6331-2).

2. Solde de l'obligation de financement

Est libératoire, le versement, à concurrence **du solde de la participation due,** effectué auprès d'un organisme paritaire collecteur agréé à ce titre par l'État soit 0,40 % (code du travail, art. R. 6331-2).

II. Pour les entreprises occupant dix salariés et plus

5677-1

Les employeurs, occupant dix salariés et plus, peuvent s'acquitter de l'obligation de participer qui leur incombe en application de l'article 235 ter D du CGI en effectuant des dépenses libératoires prévues par le législateur, en faveur de la formation professionnelle de leur personnel.

La participation à la formation professionnelle continue comporte deux affectations obligatoires.

Les deux versements doivent être effectués **avant le 1er mars de l'année suivant celle** au titre de laquelle la participation est due.

1. Contrats ou périodes de professionnalisation

Sont considérées comme dépenses libératoires la cotisation de **0,50 %** payées par les entreprises de dix salariés et plus, au titre des contrats ou périodes de professionnalisation et du droit individuel à la formation (code du travail, art. R. 6331-9).

2. Congés individuels de formation

Pour le financement des congés individuels de formation, les employeurs doivent verser à un organisme paritaire agréé par l'État, une fraction de la participation au moins égale à **0,20 %**.

Pour les **entreprises de travail temporaire**, le taux est fixé à **0,30 %** et l'organisme paritaire agréé est celui de la branche professionnelle (code du travail, art. R. 6331-9).

Les dépenses effectivement supportées par l'employeur au titre du congé individuel de formation, en sus de ce versement obligatoire, sont imputables sur le montant de la participation.

B. Dépenses libératoires à affectation facultative

(code du travail, art. L. 6331-19 à code du travail, art. L. 6331-27 ; Loi n° 2014-288 du 5 mars 2014, art. 10)

5678

Les employeurs occupant dix salariés et plus, peuvent participer à certaines dépenses libératoires facultatives prévues par les articles L. 6331-19 et suiv. du code du travail, sous réserve de certains allègements pour ceux qui emploient de dix à vingt salariés.

I. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014

Les dépenses admises en l'acquit de l'obligation de participer, en sus des affectations obligatoires, peuvent **notamment** revêtir les formes suivantes :

- financement des actions de formation mentionnées aux articles L. 6313-1 à L. 6314-1 du code du travail au bénéfice du personnel des actions menées au titre du droit individuel à la formation, des actions menées dans le cadre du congé formation, de bilans de compétences et de validation des acquits de l'expérience ;

- versement à des organismes paritaires collecteurs agréés ;

- financement des actions de formation au bénéfice de travailleurs privés d'emploi, organisées dans des centres de formation conventionnés par l'État ou par les régions ;

- versements effectués au titre d'une taxe affectée à un organisme formateur ;

- financement des actions de formation prévues à l'article L. 1225-68 du code du travail.

II. Dispositions abrogées à compter du 1er janvier 2015

Le b du 13° du I de l'article 10 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 **abroge** notamment le paragraphe 3 de la sous-section 1 de la section 3 du chapitre Ier du titre III du Livre III de la sixième partie du code du travail.

En conséquence, les autres dépenses libératoires dites à affectation facultatives mentionnées aux articles L. 6331-19 à L. 6331-27 du code du travail **sont abrogées à compter du 1er janvier 2015**.

C. Période de réalisation des dépenses libératoires

5679

Les dépenses libératoires de l'obligation de participer sont, en règle générale, celles qui sont **acquittées au cours de l'année de paiement des rémunérations** servant de base au calcul de la participation ou dues au titre de cette même année. Toutefois, les versements effectués au titre d'une taxe affectée à la formation professionnelle ne peuvent être pris en compte pour le calcul de la

participation que l'année de leur paiement effectif.

En outre, certaines dépenses de formation peuvent être retenues au titre d'une année à la condition d'avoir été engagées ou payées **avant le 1er mars de l'année suivante**.

Il s'agit, notamment :

- de la cotisation de **0,15 %** ou de **0,50 %** (respectivement cf. n^{os} 5674 et 5674-1) ;

- du versement destiné au financement du congé individuel de formation (cf. n^{os} 5674 et 5674-1).

Titre 4 : Versement au Trésor public et obligations déclaratives

Chapitre 1 : Versement au Trésor Public

(CGI, art. 235 ter G, CGI, art. 235 ter GA-0 bis et CGI, art. 1679 bis B ; CGI, ann. II, art. 163 undecies ; BOI-TPS-FPC-40)

A. Éléments à retenir

5680

La participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue peut donner lieu à un versement au Trésor public. Les éléments susceptibles d'engendrer ce versement sont les suivants :

I. Insuffisance du montant des dépenses consenties en faveur de la formation professionnelle

5680-1

1. Pour les entreprises de moins de dix salariés

Lorsque la participation de l'entreprise est inférieure au versement prévu à l'article 235 ter KA du CGI, elle doit être majorée de l'insuffisance constatée (CGI, art. 235 ter KC).

Lorsqu'un employeur n'a pas opéré les versements à l'organisme collecteur dans les conditions de l'article R. 6331-2 du code du travail ou a opéré un versement insuffisant, le montant de sa participation au financement de la formation professionnelle continue **est majoré** de l'insuffisance constatée (code du travail, art. L. 6331-6).

L'employeur verse au Trésor public, selon les modalités définies au III un montant égal à la différence constatée entre sa participation ainsi majorée et son versement à l'organisme collecteur (CGI, art. 1678 quinquies, III).

2. Pour les entreprises de dix salariés et plus

Lorsque les dépenses au titre du développement de la formation professionnelle continue sont inférieures au montant prévu à l'article 235 ter D du CGI, l'employeur effectue au Trésor un versement égal à la différence constatée (CGI, art. 235 ter G)

Lorsque les dépenses justifiées par l'employeur sont inférieures à la participation prévue par l'article L. 6331-9 du code du travail, l'employeur effectue au Trésor un versement égal à la différence constatée.

Ce versement est opéré en même temps que le dépôt de la déclaration de l'année de cette régularisation (code du travail, art. L. 6331-28).

II. Absence ou insuffisance du versement dû au titre du congé individuel de formation

5680-2

Lorsque l'employeur n'a pas effectué le versement au titre du congé individuel de formation ou a effectué un versement insuffisant, le montant de sa participation **est majoré** de l'insuffisance constatée (code du travail, art. L. 6322-40).

Remarque : Le versement au Trésor à raison de cette insuffisance doit être opéré en même temps que le dépôt de la déclaration 2483 pour les entreprises de dix salariés et plus.

Cette insuffisance ne peut être compensée avec les excédents éventuellement constatés sur d'autres dépenses libératoires de la participation.

III. Possibilité de report des excédents de dépenses sur les trois années suivantes

5680-3

(CGI, art. 235 ter GA-0 bis ; Loi n° 2014-288 du 5 mars 2014, art. 10 ; BOI-TPS-TFC-40)

1. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014

Lorsqu'un employeur a effectué au cours d'une année des dépenses de formation pour un montant supérieur à celui auquel il était légalement tenu, il est autorisé à reporter l'excédent de dépenses sur les trois années suivantes (CGI, art. 235 ter GA-0 bis).

Toutefois, ces excédents ne peuvent s'imputer ni sur la majoration pour défaut ou insuffisance du versement au titre du congé individuel de formation (cf. ci-dessus au II) ni sur le versement spécial pour défaut de consultation du comité d'entreprise (cf. ci-dessous au IV).

Les sommes ouvrant droit au crédit d'impôt pour dépenses de formation professionnelle ne peuvent donner lieu à ce report.

Les personnes qui cèdent leur fonds, ou les sociétés qui fusionnent ou qui réalisent un apport partiel d'actif ne peuvent transférer l'excédent de leurs dépenses de formation.

2. Dispositions abrogées à compter du 1er janvier 2015

Le 2° du II de l'article 10 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 **abroge** l'article 235 ter GA bis du CGI **à compter du 1er janvier 2015.**

En conséquence, le report de l'excédent des dépenses sur les trois années suivantes **est supprimé** à compter de la date citée.

IV. Versement spécial à la charge des employeurs n'ayant pas consulté leur comité d'entreprise

5680-4

(CGI, art. 235 ter H ter ; Loi n° 2014-288 du 5 mars 2014, art. 10 ; BOI-TPS-TFC-40)

1. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014

Jusqu'au 31 décembre 2014, les entreprises qui emploient au moins 50 salariés doivent justifier que le comité d'entreprise, ou la commission spéciale qui en tient lieu, a délibéré sur les problèmes relatifs à la formation professionnelle continue. À cet effet, les employeurs attestent sur l'honneur qu'ils ont satisfait à cette obligation. À la demande de l'administration ils doivent produire les procès-verbaux justifiant du respect de cette obligation (CGI, art. 235 ter F).

À défaut, l'employeur doit acquitter au Trésor un versement spécial d'un montant égal à 50 % de la participation due par l'entreprise pour l'année considérée (CGI, art. 235 ter H ter), même s'il a satisfait totalement à son obligation de participer.

Dans la mesure où l'employeur n'a que partiellement satisfait à son obligation de participer, il doit, en sus de la majoration susvisée, acquitter le versement prévu en cas d'insuffisance du montant des dépenses de formation.

L'excédent de dépenses reportable dont peut disposer l'employeur ne peut venir en déduction du

versement spécial.

2. Dispositions abrogées à compter du 1er janvier 2015

Le 2° du II de l'article 10 de la loi n° 2014-288 du 5 mars 2014 **abroge** l'article 235 ter H ter du CGI **à compter du 1er janvier 2015.**

En conséquence, ce versement spécial **est supprimé** à compter de la date citée.

B. Montant du versement au trésor public

5681

La somme totale à verser au Trésor est égale, suivant le cas :

- **soit au versement normal**, constitué par la différence entre le montant de la participation et le montant des dépenses réellement exposées, diminué (dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014) de l'excédent de dépenses constaté au titre des années antérieures :

  • augmenté du versement spécial dû par l'employeur n'ayant pas consulté le comité d'entreprise (dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014) ;
  • et, le cas échéant, du versement de régularisation et de la majoration pour défaut ou insuffisance du versement au titre du congé individuel de formation ;

- **soit à l'un de ces éléments seulement**.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-TPS-FPC-40.

Chapitre 2 : Obligations des redevables

(BOI-TPS-FPC-40)

A. Pour les entreprises de moins de dix salariés

5682

I. Modalités de déclaration et de recouvrement

(CGI, art. 235 ter KC, CGI, ann. II, art. 163 quindecies C)

Les employeurs occupant moins de dix salariés sont dispensés de souscrire la déclaration spéciale n° 2483. Les indications nécessaires à l'assiette de la participation sont mentionnées dans la déclaration annuelle des salaires (DADS) ou dans la déclaration des salaires n° 2460 (pour les employeurs ne relevant pas du régime général de la sécurité sociale).

Le **versement de la contribution s'effectue obligatoirement** auprès d'un seul et même organisme collecteur agréé désigné par l'accord de branche dont il relève ou, à défaut, à un organisme collecteur agréé au niveau interprofessionnel, **avant le 1er mars de l'année suivant celle** au cours de laquelle les rémunérations ont été versées.

II. Sanctions

À défaut de versement ou en cas de versement insuffisant de la participation à la formation professionnelle continue des employeurs de moins de dix salariés, à l'organisme collecteur habilité, **avant le 1er mars de l'année suivant celle** du versement des salaires, le montant dû de la participation est majoré de l'insuffisance constatée (CGI, art. 235 ter KC).

L'entreprise paie donc les droits restant dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci.

Dans ces deux cas (défaut ou insuffisance), les employeurs doivent effectuer un paiement de régularisation auprès du service des impôts des entreprises (SIE) dont ils relèvent, accompagné d'un bordereau de versement établi selon un modèle fixé par l'administration (bordereau de versement modèle n° 2485). Le formulaire est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Ce versement (droits dus augmentés de la majoration d'égal montant) doit intervenir **au plus tard le 30 avril de l'année qui suit celle** du versement des rémunérations.

B. Pour les entreprises de dix salariés et plus

(CGI, art. 235 ter J ; CGI, ann. II, art. 163 duodecies, CGI, ann. II, art. 163 quaterdecies et CGI, ann. II, art. 163 quaterdecies A)

5683

Les employeurs assujettis doivent souscrire, chaque année, une déclaration **n° 2483**, retraçant leur action en matière de formation professionnelle, qu'ils aient ou non à acquitter un versement au Trésor.

Le formulaire est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »).

La déclaration **doit être produite au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivant** celle au cours de laquelle les dépenses de formation ont été effectuées, soit **en 2014 au titre de l'année 2013**, **le 5 mai 2014** (code du travail, art. R. 6331-29).

En cas de cession, cessation, redressement ou liquidation judiciaires, la déclaration afférente à l'année en cours et, le cas échéant, celle afférente à l'année précédente, doivent être déposées dans les soixante jours de la cession, de la cessation ou du jugement. En cas de décès de l'employeur, ces déclarations sont déposées dans les 6 mois qui suivent la date du décès (code du travail, art. R. 6331-33).

La déclaration doit être **adressée au service des impôts** :

- du lieu de souscription de la déclaration des résultats pour les sociétés, les entreprises industrielles, commerciales ou artisanales ainsi que pour les employeurs exerçant une activité non commerciale ;

- du lieu de l'exploitation ou du siège de la direction, en cas de pluralité d'exploitations, pour les exploitants agricoles ;

- du lieu du domicile ou du siège social pour les autres employeurs (code du travail, art. R. 6331-29).

Pour le contenu de la déclaration, voir CGI, ann. II, art. 163 duodecies et code du travail, art. R. 6331-30.

Remarques :

1. L'administration autorise les employeurs redevables de la participation au développement de la formation professionnelle à déposer leurs déclarations sur des imprimés édités au moyen de procédés informatiques (imprimantes laser notamment). Cette faculté est subordonnée à l'obtention d'un agrément accordé par l'administration fiscale au concepteur du logiciel d'édition dans les conditions prévues.

La liste des organismes ayant bénéficié de cet agrément, complétée des imprimés agréés à déposer est publiée chaque année.

2. En ce qui concerne les entreprises relevant de la Direction des grandes entreprises (DGE), voir CGI, art. 1649 quater B quater.

C. Versement de la participation

5683-1

Le versement du montant éventuellement dû au Trésor accompagne le dépôt de la déclaration.

Chapitre 3 : Contrôle, pénalités, contentieux

(BOI-TPS-FPC-40)

5684

Le contrôle de la réalité et de la validité des dépenses effectuées par les employeurs en faveur de la formation professionnelle continue relève de la compétence de l'autorité administrative chargée du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle (code du travail, art. L. 6361-1 à code du travail,

art. L. 6361-6).

Relèvent exclusivement du champ d'intervention du service des impôts, les éléments suivants :

- la détermination de la base de la participation ;

- la surveillance du dépôt dans les délais impartis des déclarations qui doivent être souscrites par les employeurs ;

- la perception du versement éventuellement dû au Trésor ;

- l'instruction du contentieux correspondant à ces diverses opérations (en ce qui concerne le contentieux de l'assiette, le service des impôts n'a plus à connaître que des seules réclamations relatives à la base sur laquelle est liquidé le montant de la participation) ;

- l'exécution au plan comptable des décisions de dégrèvement, quelle que soit l'autorité dont elles émanent.

A. Insuffisances, omissions, inexactitudes dans la déclaration

5685

Lorsque le contrôle de la déclaration fait apparaître des insuffisances, omissions ou inexactitudes, la régularisation de la situation des employeurs est opérée selon la procédure de rectification contradictoire (cf. Livre XIX Contrôle fiscal, cf. n^{os} 8207).

Les insuffisances, omissions ou inexactitudes affectant la déclaration n° 2483 sont sanctionnées par l'intérêt de retard et par la majoration de 40 % en cas de manquement délibéré, ou de 80 % si le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF.

Lorsque l'insuffisance est relevée au cours d'opérations de contrôle des dépenses de formation menées conformément à l'article L. 991-8 du code du travail, les résultats du contrôle sont notifiés aux employeurs par l'autorité administrative chargée de la formation professionnelle. Ces résultats sont également transmis à l'administration fiscale qui met en recouvrement les suppléments de droits et les pénalités correspondants.

B. Défaut de déclaration ou production tardive

5686

Le défaut de déclaration ou la production tardive de la déclaration 2483 peut entraîner une taxation d'office, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 68 du LPF.

En outre, l'intérêt de retard et les majorations de 10 % ou 40 % sont applicables.

C. Défaut, retard ou insuffisance de paiement

5687

Le défaut, le retard ou l'insuffisance de paiement des droits sont sanctionnés par l'intérêt de retard et la majoration de 5 %.

D. Contrôle et contentieux de la participation des employeurs

5688

Le contrôle et le contentieux de la participation des employeurs, conformément aux dispositions de l'article L. 6331-33 du code du travail, sont réalisés selon les règles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 235 ter JA).

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas aux litiges relatifs à la réalité et à la validité des versements faits auprès des organismes collecteurs paritaires agréés au titre de la participation des employeurs de moins de dix salariés (code du travail, art. L. 6331-33).

Les services chargés du contrôle de la formation professionnelle suivent le contentieux des contrôles qu'ils ont effectués.

Titre 5 : Contribution spécifique due au titre des contrats à durée déterminée

(CGI, art. 235 ter KI à CGI, art. 235 ter KM ; BOI-TPS-FPC-30 au II)

5689

L'article L. 6322-37 du code du travail, fait obligation à l'ensemble des entreprises, quel que soit leur effectif, plus ou moins dix salariés, de s'acquitter d'une cotisation de 1 % sur les rémunérations versées aux titulaires de contrats à durée déterminée « 1% CDD ».

Remarque : À l'exception des titulaires de contrat de type particulier (apprentissage, insertion en alternance, contrat emploi solidarité, contrat local d'orientation).

Cette cotisation qui est due indépendamment de l'ensemble des autres obligations auxquelles peuvent être soumis par ailleurs les redevables en matière de formation professionnelle, est destinée au financement des congés individuels de formation. Elle est **versée à un organisme collecteur au plus tard le 1er mars de l'année suivant celle** du versement des rémunérations et son contrôle incombe aux services chargés de la formation professionnelle.

Les employeurs sont tenus de mentionner dans la déclaration n° 2483 le montant des salaires versés aux titulaires de ces contrats, le montant de la contribution due ainsi que celui des versements effectués auprès de l'organisme collecteur. La déclaration est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

En l'absence de tels versements ou en cas de versements insuffisants, l'employeur doit s'acquitter auprès du service des impôts d'un versement égal à la différence entre le montant de son obligation majorée de l'insuffisance constatée et le montant des versements effectués auprès de l'organisme collecteur. Ce versement est contrôlé et recouvré selon les règles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Remarque :

L'article L. 222-4 du code du sport exonère du « 1 % CDD » les rémunérations versées dans le cadre de contrats à durée déterminée conclus, en application de l'article L. 1242-2 du code du travail, dans le secteur d'activité du sport professionnel.

Cette exonération concerne les rémunérations versées à raison d'emplois occupés sous contrat à durée déterminée pour lesquels il est effectivement d'usage constant dans le secteur d'activité du sport professionnel de ne pas recourir à un contrat à durée indéterminée.

Il s'agit principalement des contrats conclus par les clubs avec des joueurs et entraîneurs professionnels, mais pas ceux qui, le cas échéant, sont conclus avec des sportifs amateurs.

Partie 4 : Participation des employeurs à l'effort de construction

(CGI, art. 235 bis et CGI, ann. II, art. 161 à 163 ; BOI-TPS-PEEC)

5700

Deux dispositifs existent : celui prévu par le code de la construction pour les employeurs non-agricoles et celui par le code rural et de la pêche maritime pour les employeurs de salariés agricoles.

Les employeurs non-agricoles occupant au minimum vingt salariés doivent, chaque année, consacrer au financement d'actions dans le domaine du logement, en particulier du logement des salariés une quote-part représentant 0,45 % au moins des rémunérations versées par eux au cours de l'année civile précédente (code de la construction et de l'habitation, art. L. 313-1).

Ils disposent, à cet effet, d'un délai qui expire le 31 décembre de l'année suivant celle du versement des rémunérations. Ceux qui n'ont pas procédé, en temps utile, aux investissements auxquels ils étaient tenus, sont assujettis à une cotisation de 2 % (CGI, art. 235 bis ; cf. n° 5720).

Pour les employeurs agricoles, l'article 29 de la loi n° 2006-11 du 5 janvier 2006 d'orientation agricole complété par l'article 103 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement institue une obligation de participation des employeurs **occupant au minimum cinquante salariés agricoles** à l'effort de construction, appelée « 1 % logement agricole » ou « PEEC agricole » ou encore participation des employeurs agricoles à l'effort de construction (« PEAEC »), et codifiée aux articles L. 716-2 à L. 716-5 du code rural et de la pêche maritime. La « PEEC agricole » a vocation à compléter la participation des employeurs à l'effort de construction (PEEC) prévue à l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation.

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-TPS-PEEC-10)

Chapitre 1 : Employeurs non-agricoles soumis à l'obligation de participer

5701

Les employeurs non-agricoles **occupant au minimum vingt salariés** et **assujettis à la taxe sur les salaires** sont tenus de participer à l'effort de construction de logements.

Il en est ainsi même dans le cas où l'employeur est, en tout ou partie, exonéré de la taxe sur les salaires en raison de sa situation au regard de la taxe sur la valeur ajoutée.

Sont soumis également à la PEEC, les établissements publics industriels et commerciaux ainsi que les organismes à caractère industriel et commercial de l'État, des collectivités territoriales et de leurs groupements (CCH, art. L. 313-1).

A. Principe

5702

Dès lors qu'ils n'entrent pas dans les cas d'exonération expressément prévus par la loi (cf. n° 5706), tous les employeurs occupant au minimum vingt salariés sont soumis à l'obligation de participer à l'effort de construction :

- soit en effectuant un versement à un organisme agréé, dans des conditions définies par l'article R*. 313-6 du code de la construction ;

- soit en se libérant de cette obligation en investissant directement en faveur du logement de ses salariés, dans des conditions fixées par l'article R*. 313-7 du code de la construction.

Cette obligation leur incombe quels que soient la nature de l'activité exercée, la forme juridique de leur entreprise, le régime d'imposition de leur bénéfice et les résultats de leur exploitation.

B. Nombre minimum de salariés

(BOI-TPS-PEEC-10)

5703

L'article R*. 313-1 du code de la construction et de l'habitation prévoit que le calcul des salariés est établi conformément aux dispositions de l'article L. 1111-2 du code du travail, de l'article L. 1111-3 du code du travail et de l'article L. 1251-54 du code du travail.

I. Calcul des effectifs

5703-1

La condition relative au nombre minimum de salariés s'apprécie suivant des règles définies à l'article L. 1111-2 du code du travail.

Les **effectifs** de l'entreprise **sont calculés** en fonction de la moyenne déterminé **chaque mois de l'année civile écoulée** de la façon suivante :

- les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée à temps plein et les travailleurs à domicile sont pris intégralement en compte dans l'effectif de l'entreprise ;

- les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée déterminée, les salariés titulaires d'un contrat de travail intermittent, les salariés mis à la disposition de l'entreprise par une entreprise extérieure qui sont présents dans les locaux de l'entreprise utilisatrice et y travaillent depuis au moins un an, ainsi que les salariés temporaires, sont pris en compte dans l'effectif de l'entreprise à due proportion de leur temps de présence au cours des douze mois précédents. Toutefois, les salariés titulaires d'un contrat de travail à durée déterminée et les salariés mis à disposition par une entreprise extérieure, y compris les salariés temporaires, sont exclus du décompte des effectifs lorsqu'ils remplacent un salarié absent ou dont le contrat de travail est suspendu, notamment du fait d'un congé de maternité, d'un congé d'adoption ou d'un congé parental d'éducation ;

- les salariés à temps partiel, quelle que soit la nature de leur contrat de travail, sont pris en compte en divisant la somme totale des horaires inscrits dans leurs contrats de travail par la durée légale ou la durée conventionnelle du travail.

Remarque :

Création d'entreprise : Au titre de l'année suivant celle de la création de l'entreprise, l'effectif est apprécié en fonction de la moyenne des effectifs de chacun des mois d'existence de la première année.

II. Salariés exclus du décompte des effectifs

5703-2

Les salariés exclus du décompte des effectifs est prévu par l'article L. 1111-3 du code du travail.

Sont donc **exclus** du calcul :

- les apprentis ;

- les titulaires d'un contrat initiative-emploi et ceux d'un contrat d'accès à l'emploi (durant la période de distribution de l'aide financière) ;

- les titulaires d'un contrat d'accompagnement (durant la période de distribution de l'aide financière) ;

- et les titulaires d'un contrat de professionnalisation.

III. Calcul des effectifs pour une entreprise de travail temporaire

5703-3

Il convient d'appliquer les dispositions de l'article L. 1251-54 du code du travail.

Pour les entreprises de travail temporaire, il est tenu compte des effectifs suivants :

- des salariés permanents de cette entreprise, déterminés conformément à l'article L. 1111-2 du code du travail ;

- des salariés temporaires qui ont été liés à cette entreprise par des contrats de mission pendant une durée totale d'au moins trois mois au cours de la dernière année civile.

IV. Cas des établissements d'enseignement privés

5703-4

Sous certaines conditions, les établissements d'enseignement privés sont soumis à l'obligation de participer à l'effort de construction.

Les établissements d'enseignement privés sont soumis à l'obligation de participer à l'effort de construction que s'ils occupent **au moins vingt salariés, à l'exclusion** des maîtres contractuels, des

auxiliaires ou des agréés et, d'une manière générale, de toutes personnes rémunérées par l'État.

Il convient de se reporter au BOI-TPS-PEEC-10.

Chapitre 2 : Exonérations

(BOI-TPS-PEEC-10)

5704

Ne sont pas soumis à l'obligation d'investir, d'une part, l'État, les collectivités locales et leurs établissements publics à caractère administratif.

L'exonération s'applique également à tous les organismes sans caractère industriel et commercial, non-dotés de la personnalité morale et de l'autonomie financière

Remarque : Les chambres de commerce et de l'industrie, les chambres de métiers et de l'artisanat sont exonérées.

Sont également exonérés :

- tous les employeurs qui emploient moins de vingt salariés ;

- tous les employeurs placés hors du champ d'application de la taxe sur les salaires ;

- tous les organismes ou employeurs appartenant aux professions qui relèvent du régime agricole au regard des lois sur la sécurité sociale cités aux articles 53 bis et 53 ter de l'annexe III du CGI (CCH, art. L. 313-1) ;

- les ambassades et les consulats étrangers.

Titre 2 : Base et taux de la participation

(BOI-TPS-PEEC-20)

Chapitre 1 : Base de la participation

5705

La base de la participation de la « PEEC » est calculée selon les règles prévues aux chapitres I et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale.

En d'autres termes, la base de la participation à l'effort de construction est identique à celle fixée pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (cf. BOI-TPS-TA-20).

Chapitre 2 : Taux de la participation

A. Principe

5706

Le montant de l'investissement à effectuer par l'employeur non-agricole au titre d'une année déterminée est obtenu en appliquant aux rémunérations **versées** par lui **durant l'année précédente** un taux fixé à **0,45 %**.

B. Cas particulier : entreprises non-agricoles dont l'effectif atteint ou dépasse le seuil de vingt salariés

5707

I. Employeurs de vingt salariés et plus

5707-1

Les employeurs qui, en raison de l'accroissement de leur effectif, **atteignent ou dépassent l'effectif de vingt salariés sont dispensés pendant trois ans** du versement de la participation prévue à l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation.

En outre, l'article 313-2 du code de la construction et de l'habitation prévoit que le montant de ce versement est réduit respectivement de 75 %, 50 % et 25 %, les première, deuxième et troisième années suivant la dernière année de dispense.

Les employeurs ayant dépassé l'effectif de vingt salariés avant le 1er septembre 2005 et qui, en 2005, bénéficiaient d'une dispense ou d'une réduction du montant de leur participation continuent à bénéficier de cette dispense ou de cette réduction dans les conditions antérieures.

II. Reprise ou absorption d'entreprises

5707-2

Le dispositif visé ci-dessus **ne s'applique pas** lorsque l'accroissement de l'effectif résulte de la reprise ou de l'absorption d'une entreprise a**yant employé vingt salariés ou plus** au cours de l'une des trois années précédentes.

Dans ce cas, le versement est dû dans les conditions de droit commun dès l'année au cours de laquelle l'effectif de vingt salariés est atteint ou dépassé (CCH, art. 313-2).

III. Entreprises nouvelles

5707-3

Si dès l'année de leur création, les entreprises qui emploient vingt salariés ou plus sont immédiatement redevables de la participation dans les conditions de droit commun.

Elles ne subissent pas d'effet de seuil et ne sont donc pas concernées par un dispositif qui a précisément pour objet d'en atténuer les conséquences.

IV. Entreprises dont l'effectif fluctue autour de vingt salariés

5707-4

Lorsqu'après avoir franchi le seuil de vingt salariés, l'entreprise voit son effectif s'abaisser en dessous de vingt salariés pour ensuite à nouveau franchir ce seuil avant l'achèvement de la période d'application du dispositif (six ans), elle peut bénéficier des avantages prévus pour les années restant à courir, sauf si le second franchissement résulte de la reprise ou de l'absorption d'une entreprise ayant employé vingt salariés ou plus au cours de l'une des trois années précédentes.

En revanche, tout nouveau franchissement du seuil au-delà de la période de six ans n'ouvre plus droit à aucun avantage

Titre 3 : Réalisation de la participation et investissements libératoires

(BOI-TPS-PEEC-30)

Chapitre 1 : Règles générales

5708

Conformément à l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation, le versement de la participation (**0,45 %** des rémunérations) doit être effectué au profit d'un organisme agréé par le ministre chargé du logement aux fins de collecter la participation des employeurs à l'effort de construction, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État.

Toutefois, un employeur peut se libérer de ses obligations en investissant directement en faveur du logement de ses salariés, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État.

Les employeurs qui, au moyen de leurs ressources propres, ont investi au cours d'un exercice une somme supérieure au montant qu'ils sont tenus d'investir, peuvent reporter l'excédent sur les exercices postérieurs.

La nature et les règles d'utilisation **des emplois de la participation des employeurs** à l'effort de construction mentionnés à l'article L. 313-3 du code de la construction et de l'habitation sont définies aux articles R. 313-6 et suiv. du code de la construction et de l'habitation.

A. Période d'investissement

5708-1

L'employeur occupant au moins vingt salariés durant l'année civile écoulée doit investir l'année suivante dans la construction.

Ainsi, consécutivement aux rémunérations versées l'année N, les investissements dans la construction doivent être réalisés au plus tard le 31 décembre de l'année N + 1 (CHH, art. L. 313-5).

Le défaut ou l'insuffisance d'investissement entraîne le paiement d'une cotisation de 2 % (CCH, art. L. 313-4).

B. Caractère libératoire des investissements

(TPS-TPS-PEEC-30)

5708-2

Seules les sommes effectivement versées par les employeurs sont libératoires de leur obligation (CCH, art. R. 313-5).

I. Versement de la participation à un collecteur agréé

Le versement à un organisme collecteur agréé s'opère sous forme de prêt sans intérêts ou de subvention.

Ce versement donne lieu à un reçu, attestant de son caractère libératoire, délivré à l'employeur par l'organisme collecteur agréé (CCH, art. R. 313-6).

II. Versement direct

Ce versement direct de l'employeur à ses salariés est prévu par l'article R. 313-7 du code de la construction et de l'habitation.

Les différentes formes d'investissement direct de l'employeur sont :

- les prêts directs à taux réduits accordés aux salariés pour le financement de leur habitation principale, sous certaines conditions prévues aux articles R. 313-14 à R. 313-16 et R. 313-19-1 du code de la construction et de l'habitation ;

- le financement de la construction de logements locatifs bénéficiant des prêts mentionnés aux articles R. 331-1 et R. 331-72 du code de la construction ;

- les travaux d'amélioration d'immeubles anciens lui appartenant loués ou destinés à être loués à ses salariés, sous certaines conditions et notamment celles prévues par les articles R. 313-14 à 313-16 du même code déjà cité.

Remarque :

Les dirigeants de l'entreprise exploitée en société, l'exploitant individuel, ainsi que leur conjoint et leurs enfants non émancipés **ne peuvent pas bénéficier directement ou indirectement** à quelque titre que ce soit de la participation des employeurs à l'effort de construction.

Il en est de même des personnes qui exercent, au sein des organismes collecteurs agréés, des fonctions de dirigeants qui s'entendent des membres de l'organe délibérant et du directeur général de l'organisme, ainsi que de leur conjoint et de leurs enfants non émancipés (CCH, art. R. 313-17).

C. Conditions d'application pour les investissements

(BOI-TPS-PEEC-30 au III)

5708-3

Les employeurs doivent respecter certaines conditions lorsqu'ils réalisent des investissements directs et/ou sous forme de prêts.

I. Destination de logements

Les logements doivent revêtir le caractère de résidence principale pour leurs occupants (CCH, art. R. 313-4).

De nombreuses conditions sont prévues au regard du respect du caractère de résidence principale (CCH, art. R. 31-10-6).

Les logements financés à l'aide de la participation des employeurs ne peuvent ni être transformés en locaux industriels, commerciaux, artisanaux ou professionnels, ni dépendre, pour leur accès, uniquement de locaux de cette nature. Ces logements ne peuvent pas être occupés à titre d'accessoire d'un contrat de travail, sauf lorsqu'ils sont loués meublés à des salariés ou des stagiaires tenus, pour des raisons professionnelles liées à l'exercice d'une activité à caractère saisonnier ou d'une activité temporaire d'une durée comprise entre trois mois et un an, ou pour des raisons de formation, de se loger hors de leur résidence principale (CCH, art. R. 313-14).

II. Délais de réalisation des investissements

L'article R. 313-16 du code de la construction et de l'habitation précise que l'aide est versée :

- pour une opération de construction de logements ou d'acquisition de logements neufs, à l'expiration de celui des deux délais suivants dont le terme est le plus éloigné :

  • un an après la délivrance de la déclaration d'achèvement des travaux de l'opération considérée ;;
  • trois mois après la première occupation du logement ;

- pour une opération d'amélioration de logements : trois mois après l'achèvement des travaux ;

- pour une opération d'acquisition de logements existants, trois mois après l'acquisition ou la décision favorable du ministre chargé de la construction et de l'habitation. Ce délai est porté à vingt-quatre mois pour les travaux d'amélioration.

III. Occupation des logements

L'occupation des logements doit être maintenue soit :

- pendant la durée du prêt, à défaut, le prêt doit être remboursé par anticipation ;

- pendant la durée de conventionnement du logement ou à défaut pour une durée minimale de neuf ans (CCH, art. 313-6).

IV. Durée des investissements

La participation des employeurs réalisée sous une autre forme que celle de la subvention doit faire l'objet d'investissements pour une durée de vingt ans.

Au cas où ces investissements sont faits en plusieurs périodes, aucune d'elles, sauf la dernière, ne peut être inférieure à cinq ans.

Les sommes remboursées à la fin de chaque période doivent être réinvesties dans un délai de trois mois ou au plus tard le 31 décembre de l'année civile

Ces dispositions sont également applicables aux sommes provenant de la cession par des employeurs, avant l'expiration d'un délai de vingt ans, d'éléments d'actifs (CCH, art. R. 313-9).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter (BOI-TPS-PEEC-30 au III.

Titre 4 : Obligations des employeurs et cotisation de 2 %

(CGI, ann. II, art. 161 ; BOI-TPS-PEEC-40 ; Décret n° 2014-277 du 28 février 2014)

Le décret n° 2014-277 du 28 février 2014 supprime la déclaration spécifique de participation des employeurs non-agricoles à l'effort de construction **à compter de 2014**.

Chapitre 1 : Obligations des employeurs

5710

A. Dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2014

À compter de 2014, les entreprises soumises à la PEEC sont **dispensées** du dépôt de la déclaration spécifique n° 2080.

C'est l'article 161 de l'annexe II au CGI qui fixe les obligations déclaratives des employeurs.

Conformément aux dispositions de l'article R. 313-2 du code de la construction et de l'habitation , les employeurs redevables de la participation prévue à l'article L. 313-1 du même code sont tenus d'en mentionner, chaque année, l'assiette sur la déclaration prévue à l'article 87 du CGI (Décret n° 2014-277 du 28 février 2014).

Ainsi, désormais, les entreprises occupant au moins vingt salariés et assujetties à la « PEEC » mentionnent sur la **DADS** (régime général) ou sur la déclaration **n° 2460** (régimes spéciaux de la sécurité sociale) le montant des rémunérations versées aux salariés au titre de l'année civile écoulée.

B. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013

Jusqu'au 31 décembre 2013, les entreprises occupant au moins vingt salariés devaient déposer une déclaration n° 2080 (CGI, ann. II, art. 161 dans sa rédaction en vigueur à l'époque).

La déclaration n° 2080 (CERFA n° 11062) devait être souscrite **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivant celle** au cours de laquelle les investissements auraient dû être réalisés (décret n° 2009-315 du 20 mars 2009).

Elle devait être adressée au service des impôts du lieu de souscription de la déclaration de résultats du siège social ou du principal établissement.

Chapitre 2 : Cas de cession, cessation, procédure de sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire ou de décès de l'employeur

(CGI, ann. II, art. 163 abrogé par le décret n° 2014-277 du 28 février 2014 ; BOI-TPS-PEEC-40)

5711

A. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013

Jusqu'au 31 décembre 2013, en cas de cession, de cessation, de procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire de l'entreprise, la déclaration n° 2080, afférente à l'année en cours et celle de l'année précédente, devait être souscrite dans les soixante jours de la cession, de la cessation ou du jugement.

Dans les deux cas, le nouvel exploitant pouvait prendre à sa charge l'obligation incombant à l'ancien exploitant. L'engagement du nouvel exploitant devait être annexé à la déclaration n° 2080.

B. Dispositions abrogées à compter du 1er janvier 2014

À compter du 1er avril 2014, l'article 163 de l'annexe II au CGI **est abrogé** par le décret n° 2014-277 du 28 février 2014.

Le dépôt de la déclaration n° 2080 est donc supprimé.

Chapitre 3 : Cotisation de 2 %

(CGI, art. 235 bis et CGI, art. 1679 bis A ; BOI-TPS-PEEC-40)

5712

En application des dispositions du 1 de l'article 235 bis du CGI, les employeurs qui n'ont pas procédé, au 31 décembre de l'année suivant celle du paiement des rémunérations (c'est-à-dire dans le délai d'un an à compter de la fin de l'année civile écoulée), aux investissements auxquels ils étaient tenus, sont assujettis à une **cotisation égale à 2 %** du montant des rémunérations à raison desquels l'investissement n'a pas été effectué (par exemple, en 2014, 2 % des rémunérations de l'année 2012 pour un défaut d'investissement en 2013).

Il en est de même pour les employeurs qui, compte tenu des investissements excédentaires effectués au titre des années précédentes et des remboursements et aliénations d'investissements antérieurs qu'ils doivent réinvestir, ont insuffisamment participé à l'effort de construction.

La cotisation de 2 % est alors calculée sur la partie des rémunérations correspondant aux sommes non-investies.

À compter du 1er avril 2014, le versement de la cotisation de 2 % est effectué auprès du comptable public compétent, en même temps que le dépôt de la déclaration n° 2080, accompagné du bordereau de versement n° 2485, disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", prévu au III de l'article 1678 quinquies du CGI et déposé **au plus tard le 30 avril de la deuxième année qui suit** le versement des rémunérations

Cette cotisation de 2 % est recouvrée sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 1679 bis A, et CCH, art. L. 313-4 modifié par l'ordonnance n° 2014-275 du 28 février 2014).

En d'autres termes, elle est liquidée et versée directement par le contribuable lui-même au service des impôts, sans émission de rôle préalable (CGI, ann. II, art. R. 313-3).

Titre 5 : Sanctions, contentieux

(BOI-TPS-PEEC-50)

5713

Sont également assujettis à la cotisation de 2 %, les insuffisances reconnues dans la participation de l'employeur :

- soit du fait du caractère non-libératoire des investissements, dont le contrôle incombe aux services du ministère chargé de l'équipement et du logement ;

- soit pour toute autre cause (erreur dans l'imputation des excédents provenant d'années précédentes, erreur dans la base de la participation, non-réinvestissement de remboursements et aliénations d'investissements antérieurs, par exemple).

Les pénalités édictées par les articles 1727 et suiv. du CGI restent applicables.

Toutefois, la cotisation de **2 %** est établie et recouvrée sous les sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, son paiement tardif donne lieu au versement de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du même code et d'une majoration de 5 % prévue par l'article 1731 du CGI.

À compter du 1er avril 2014, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou la commission nationale prévues aux articles 1651 ou 1651 H du CGI n'est pas appelée à intervenir dans la procédure de rectification (CCH, art. L. 313-4 modifié par l'ordonnance n° 2014-275 du 28 février 2014).

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, ann. II, art. 162).

Titre 6 : Employeurs qui occupent au moins cinquante salariés agricoles (« PEEC agricole »)

(CGI, art. 235 bis ; BOI-TPS-PEEC-60)

5714

Sont assujettis à la « PEEC agricole », les employeurs qui :

- emploient au moins cinquante salariés agricoles ;

- et exercent une activité agricole les exonérant de la PEEC, **auxquels sont soumis les autres employeurs** occupant plus de vingt salariés, prévue à l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation.

Chapitre 1 : Champ d'application

5715

Depuis le 1er janvier 2007, l'article L. 716-2 du code rural et de la pêche maritime soumet certains employeurs de salariés agricoles à l'obligation de participer à l'effort de construction « PEEC agricole ».

Ainsi, sous certaines conditions, et sous réserve des dispositions conventionnelles applicables, les employeurs, **occupant au minimum cinquante salariés agricoles** définis par l'article L. 722-20 du code rural et de la pêche maritime, doivent consacrer au financement de la construction de logements ou d'opérations assimilées une quote-part de **0,45 % au moins** des rémunérations qu'ils ont versées au cours de l'année précédente à leurs salariés sous contrat à durée indéterminée.

A. Employeurs assujettis occupant cinquante salariés agricoles ou assimilés

(BOI-TPS-PEEC-60)

5716

Les employeurs qui emploient **au moins cinquante salariés agricoles**, sous contrat à durée indéterminée, sont soumis à la « PEEC agricole ».

I. Employeurs concernés par la PEEC agricole

5716-1

Les employeurs occupant au moins cinquante salariés agricoles sont soumis à la participation « PEEC agricole ».

Sont également concernés par la « PEEC agricole », les employeurs, exerçant une activité agricole à titre exclusif ou mixte, mentionnés :

- à l'article 53 bis de l'annexe III au CGI et à l'article 53 ter de l'annexe III au CGI ;

- et aux articles L. 722-1 et L. 771-1 du code rural et de la pêche maritime.

Pour plus de précisions, sur cette notion d'activité agricole (exclusive, mixte ou à secteurs distincts) de l'employeur, il convient de se reporter au BOI-TPS-PEEC-60. Ces employeurs sont exonérés de la PEEC prévue à l'article L. 313-1 du code de la construction et de de l'habitation au motif qu'ils exercent une activité exclusivement agricole ou une activité agricole et une activité non-agricole et par conséquent sont soumis à la « PEEC agricole ».

II. Notion de salariés agricoles

5716-2

L'article L. 722-20 du code rural et de la pêche maritime dispose que le régime de protection sociale des salariés des professions agricoles s'applique notamment :

- aux salariés occupés aux activités ou dans les entreprises ou établissements (culture, élevage, dressage, entraînement, haras, travaux agricoles, travaux forestiers, conchyliculture, pisciculture, pêche à pied maritime professionnelle) mentionnés aux 1° à 4° de l'article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- aux gardes-chasse, gardes-pêche, gardes forestiers, jardiniers, jardiniers gardes de propriété et assimilés ;

- aux employés de maison au service d'un exploitant agricole ;

- aux personnels enseignants des établissements d'enseignement et de formation professionnelle agricoles privés ;

- aux salariés des organismes de mutualité agricole, des caisses de crédit agricole mutuel, des chambres d'agriculture, du Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles, des coopératives agricoles, etc.

D'autres professions ou activités sont également cités par l'article L. 722-20 déjà cité.

III. Calcul de effectifs

5716-3

L'article R. 716-26 du code rural et de la pêche maritime précise que le nombre de salariés agricoles de l'entreprise calculé au 31 décembre de l'année civile écoulée, tous établissements confondus, est égal à la moyenne des effectifs déterminés chaque mois de l'année civile

Pour la détermination des effectifs du mois, il est tenu compte des salariés agricoles titulaires d'un contrat de travail, y compris les salariés absents, conformément aux dispositions des articles L. 1111-2, L. 1111-3 et L. 1251-54 du code du travail.

Pour plus de précisions sur ce calcul des effectifs, il convient de se reporter au n° 5703.

B. Employeurs exonérés

5717

Sont exonérés :

- l'État, des collectivités territoriales et de leurs établissements publics (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 716-2) ;

- et les employeurs agricoles occupant moins de cinquante salariés.

Chapitre 2 : Base et taux de la « PEEC agricole »

(BOI-TPS-PEEC-60)

A. Base de la « PEEC agricole »

5718

I. Période concernée

Les employeurs soumis à la « PEEC agricole » calcule leur participation sur le montant des rémunérations versées au cours de l'année civile écoulée (code rural et de la pêche maritime, art. L. 716-4).

Ainsi, les employeurs imposables au titre de l'année N devront réaliser, avant le 31 décembre de l'année N, des versements ou des investissements en faveur de la construction pour un montant minimum calculé à raison des salaires payés au cours de l'année N-1.

II. Rémunérations retenues pour la « PEEC agricole »

Sont concernés les salariés **sous contrat à durée indéterminée** qui ont une rémunération au sens des règles prévues par le code de la sécurité sociale.

1. Salariés sous contrat à durée indéterminée (CDI)

Constitue l'assiette de la « PEEC agricole », les rémunérations versées par eux à leurs salariés sous contrat à durée indéterminée (temps complet ou temps partiel) [Code rural et de la pêche maritime, art. L. 716-2).

Les rémunérations des salariés sous contrat à durée déterminée **sont exclus** de la base de la « PEEC agricole ».

2. Rémunérations au sens du code de la sécurité sociale

Il convient d'entendre ces rémunérations au sens des règles prévues aux chapitres Ier et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale.

L'assiette de la participation est alignée sur celle des cotisations du régime général de la sécurité sociale prévue à l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale.

Sont considérées comme rémunérations toutes les sommes versées aux travailleurs en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires ou gains, les indemnités de congés payés, le montant des retenues pour cotisations ouvrières, les indemnités, primes, gratifications et tous autres avantages en argent ou en nature.

La compensation salariale d'une perte de rémunération induite par une mesure de réduction du temps de travail est également considérée comme une rémunération, qu'elle prenne la forme, notamment, d'un complément différentiel de salaire ou d'une hausse du taux de salaire horaire.

B. Taux de la « PEEC agricole »

(BOI-TPS-PEEC-60)

5719

I. Principe

Le taux de la « PEEC agricole » est fixé à **0,45 %** (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 716-2).

II. Cas particulier : franchissement du seuil de cinquante salariés

1. Dispositif de lissage

Un dispositif de lissage est prévu pour les employeurs qui, en raison de l'accroissement de leur

effectif, **atteignent ou dépassent l'effectif de cinquante salariés** sont **dispensés pendant trois ans** du paiement de la cotisation relative à la participation.

Le montant de leur participation est réduit de 75 %, 50 % et 25 %, respectivement pour la quatrième année, la cinquième année et la sixième année (code rural et de la pêche maritime, art. L. 716-2).

2. Situations exclues du dispositif de lissage.

Ne peuvent pas bénéficier de ce dispositif de lissage :

- les employeurs dont l'accroissement de l'effectif résulte de la **reprise** ou de **l'absorption** d'une entreprise ayant employé cinquante salariés ou plus au cours de l'une des trois années précédentes ;

- les employeurs qui emploient cinquante salariés agricoles ou plus **dès l'année de leur création.**

Dans ces cas, les employeurs sont immédiatement redevables de la participation, sans bénéficier du dispositif de lissage (code rural et de la pêche maritime, art. L. 716-2).

Chapitre 3 : Réalisation de la participation et investissements libératoires

(BOI-TPS-PEEC-60)

Seules les sommes effectivement versées par les employeurs sont libératoires de leur obligation (code rural et de la pêche maritime, art. R. 716-31).

A. Règles générales

5720

Sous réserve des dispositions conventionnelles qui leur sont éventuellement applicables, les employeurs occupant au minimum cinquante salariés agricoles doivent consacrer leur financement à des opérations liées à l'acquisition, la construction ou la rénovation de logements notamment pour leur personnel par l'octroi de prêts ou d'aides accordés à leurs salariés.

Il s'agit :

- de la rénovation du patrimoine rural bâti destiné aux logements sociaux, de construction ou d'acquisition de logements en zone rurale, d'acquisition ou d'aménagement de terrains destinés exclusivement à la construction de logements sociaux en zone rurale ;

- de la prise en charge temporaire, en cas de difficultés exceptionnelles des emprunteurs, d'une partie des remboursements des prêts immobiliers destinés à l'accession sociale à la propriété ;

- d'aides directes à des personnes physiques pour le changement de logement ou le maintien dans celui-ci et l'accès au logement locatif, de garanties de loyer et charges apportées aux bailleurs ;

- de dépenses d'accompagnement social dans le domaine du logement ;

- d'interventions à caractère très social dans le domaine du logement, notamment sous la forme d'opérations relatives au logement ou à l'hébergement des personnes défavorisées (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 716-2).

Remarque :

La **prise en compte** des sommes acquittées par un employeur e**n application de dispositions conventionnelles** ne peut avoir pour effet d'abaisser le taux de la participation des employeurs en deçà de 0,45 % (code rural et de la pêche maritime, art. R. 716-27).

B. Modalités d'application des investissements libératoires

5721

En règle générale, l'objet de la « PEEC agricole » est de permettre un aide en vue de l'acquisition, de la construction, de la rénovation d'un logement ou de l'acquisition d'un terrain pour la résidence principale en zone rurale des salariés.

Dans certains cas, elle permet l'accès à un logement locatif ou son maintien dans ledit logement.

I. Versement de la participation

L'article R. 716-32 du code rural et de la pêche maritime prévoit que la « PEEC agricole » est versée par les employeurs agricoles sous les formes suivantes :

- prêt directement consenti par l'employeur à ses salariés ;

- versement d'aides directes si elles sont prévues par un accord collectif ;

- subvention à des organismes habilités ou paritaires agricoles.

II. Utilisation ou emploi de la « PEEC agricole »

(code rural et de la pêche maritime, art. R. 716-33)

1. Logements concernés

a. Habitation principale

Les logements financés par la participation des employeurs doivent avoir le caractère de résidence principale pour les occupants.

b. Exclusion de toute autre usage

Les logements ne peuvent pas être affectés à la location saisonnière touristique ou transformés à un usage autre que l'habitation principale.

En revanche, les travailleurs saisonniers peuvent bénéficier d'un hébergement, dans un logement découlant de l'aide de la participation à l'effort de construction, durant le contrat saisonnier.

2. Personnes physiques bénéficiaires de l'aide

Seuls les salariés peuvent bénéficier de cette participation à l'effort de construction.

Les dirigeants de l'entreprise exploitée en société ainsi que leur conjoint et leurs enfants non-émancipés **ne peuvent pas bénéficier** directement ou indirectement à quelque titre que ce soit de la participation des employeurs.

Il en est de même de l'exploitant individuel, de son conjoint et de leurs enfants non émancipés.

3. Intervention du financement de la construction au titre de la « PEEC agricole »

a. Financement de la construction

Le financement de la construction doit intervenir, au plus tard, à l'expiration de celui des deux délais suivants dont le terme est le plus éloigné :

- un an après la délivrance du certificat de conformité de l'opération considérée ;

- trois mois après la première occupation du logement.

b. Financement de l'amélioration du logement

Le financement de l'amélioration de logements doit intervenir au plus tard trois mois après l'achèvement des travaux.

c. Financement de l'acquisition de logements existants

Le financement de l'acquisition de logements existants doit intervenir au plus tard trois mois après l'acquisition.

Ce délai est porté à vingt-quatre mois lorsque la participation des employeurs finance également des travaux d'amélioration.

L'article R. 716-34 du code rural et de la pêche maritime impose d'autres conditions notamment :

- l'aide ne doit pas être versée à titre d'accessoire au contrat de travail ;

- le taux des prêts est fixé ;

- la durée de la participation ou de l'investissement est de vingt ans.

Chapitre 4 : Obligations déclaratives des employeurs agricoles

(CGI, ann. II, art. 161 ; BOI-TPS-PEEC-60 ; Décret n° 2014-277 du 28 février 2014)

Le décret n° 2014-277 du 28 février 2014 supprime la déclaration spécifique de participation des employeurs agricoles à l'effort de construction **à compter de 2014**.

A. Dispositions en vigueur à compter du 1er janvier 2014

5722

À compter de 2014, les entreprises soumises à la « PEEC agricole » sont **dispensées** du dépôt de la déclaration n° 2080 A..

C'est l'article 161 de l'annexe II au CGI qui fixe les obligations déclaratives des employeurs.

Conformément aux dispositions de l'article R. 716-28 du code rural et de la pêche maritime, les employeurs redevables de la participation prévue à l'article L. 716-2 du même code sont tenus d'en mentionner, chaque année, l'assiette sur la déclaration prévue à l'article 87 du CGI (Décret n° 2014-277 du 28 février 2014).

Ainsi, désormais, les entreprises occupant au minimum cinquante salariés agricoles et assujetties à la « PEEC agricole » mentionnent sur la **DADS** (régime général) ou, le cas échéant, sur la déclaration 2460 (régimes spéciaux de la sécurité sociale) le montant des rémunérations versées aux salariés au titre de l'année civile écoulée.

B. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013

5723

Jusqu'au 31 décembre 2013, les entreprises occupant au minimum cinquante salariés devaient déposer une déclaration n° 2080 A (CGI, ann. II, art. 161 dans sa rédaction en vigueur à l'époque).

La déclaration n° 2080 A (CERFA n° 13923) devait être souscrite **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année suivant celle** au cours de laquelle les investissements auraient dû être réalisés (décret n° 2009-315 du 20 mars 2009).

Elle devait être adressée, en double exemplaire, au service des impôts du lieu de souscription de la déclaration de résultats du siège social ou du principal établissement.

Chapitre 5 : Cas de cession, cessation, procédure de sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire ou de décès de l'employeur agricole

(CGI, ann. II, art. 163 abrogé par le décret n° 2014-277 du 28 février 2014 ; BOI-TPS-PEEC-60)

A. Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013

5724

Jusqu'au 31 décembre 2013, en cas de cession, de cessation, de procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire de l'entreprise, la déclaration n° 2080 A, afférente à l'année en cours et celle de l'année précédente, devait être souscrite dans les soixante jours de la cession, de la cessation ou du jugement.

Le nouvel exploitant pouvait prendre à sa charge l'obligation incombant à l'ancien exploitant. L'engagement du nouvel exploitant devait être annexé à la déclaration n° 2080 A.

B. Dispositions abrogées à compter du 1er janvier 2014

5725

À compter du 1er avril 2014, l'article 163 de l'annexe II au CGI **est abrogé** par le décret n° 2014-277 du 28 février 2014.

Le dépôt de la déclaration n° 2080 A est donc supprimé.

Chapitre 6 : Cotisation de 2 %

5726

Le 2 de l'article 235 bis du CGI dispose que les employeurs qui n'ont pas procédé, au 31 décembre de l'année suivant celle du paiement des rémunérations c'est-à-dire dans le délai d'un an à compter de la fin de l'année civile écoulée, aux investissements auxquels ils étaient tenus, sont assujettis à une cotisation égale à 2 % du montant des rémunérations à raison desquels l'investissement n'a pas été effectué (par exemple, **en 2014**, 2 % des rémunérations de l'année **2012** pour un défaut d'investissement **en 2013**).

Il en est de même pour les employeurs qui, compte tenu des investissements excédentaires effectués au titre des années précédentes et des remboursements et aliénations d'investissements antérieurs qu'ils doivent réinvestir, ont insuffisamment participé à l'effort de construction.

La cotisation de 2 % est alors calculée sur la partie des rémunérations correspondant aux sommes non investies.

À compter du 1er avril 2014, le versement de la cotisation de 2 % est effectué auprès du comptable public compétent, accompagné du bordereau de versement 2485, disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", prévu au III de l'article 1678 quinquies du CGI et déposé **au plus tard le 30 avril de la deuxième année qui suit** le versement des rémunérations

Cette cotisation de 2 % est recouvrée sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 1679 bis A, et Code rural et de la pêche maritime, art. L. 716-3 modifié par l'ordonnance n° 2014-275 du 28 février 2014).

En d'autres termes, elle est liquidée et versée directement par le contribuable lui-même au service des impôts, sans émission de rôle préalable.

Chapitre 7 : Sanctions, contentieux

5727

Sont également assujettis à la cotisation de 2 %, les insuffisances reconnues dans la participation de l'employeur :

- soit du fait du caractère non-libératoire des investissements, dont le contrôle incombe aux services des ministères chargés du logement et de l'agriculture ;

- soit pour toute autre cause (erreur dans l'imputation des excédents provenant d'années précédentes, erreur dans la base de la participation, non-réinvestissement de remboursements et aliénations d'investissements antérieurs, par exemple).

Les pénalités édictées par les articles 1727 et suiv. du CGI restent applicables.

Toutefois, la cotisation de **2 %** étant désormais établie et recouvrée sous les sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, son paiement tardif donne lieu au versement de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du même code et d'une majoration de 5 % prévue par l'article 1731 du CGI.

À compter du 1er avril 2014, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou la commission nationale prévues respectivement aux articles 1651 ou 1651 H du CGI n'est pas appelée à intervenir dans la procédure de rectification (Code rural et de la pêche maritime, art. L. 716-3 modifié par l'ordonnance n° 2014-275 du 28 février 2014).

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, ann. II, art. 162)

Partie 5 : Taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations (THR)

(Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 15 ; BOI-TPS-THR)

5730

L'article 15 de la loin° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 prévoit que les entreprises individuelles, les personnes morales et les sociétés, groupements ou organismes non dotés de la personnalité morale qui exploitent une entreprise en France acquittent une taxe exceptionnelle au taux de **50%** sur les hautes rémunérations **attribuées en 2013 et 2014**.

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-TPS-THR au I)

Chapitre 1 : Redevables de la taxe

5731

La taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations doit être acquittée par toute entreprise ayant versé des rémunérations individuelles supérieures à **un million d'euros** en 2013 et 2014.

Sont redevables de la la taxe exceptionnelle :

- les entreprises individuelles ;

- les personnes morales ;

- ainsi que les sociétés, groupements ou organismes non dotés de la personnalité morale.

Chapitre 2 : Entreprises exploitées en France

5732

La taxe est due par les entités définies ci-dessus qui exploitent une entreprise **en France** (sur la notion d'exploitation cf. I-B du BOI-TPS -THR).

Sont également passibles de la taxe les entreprises étrangères qui disposent en France d'une filiale ou d'un établissement stable et les entreprises françaises qui ont des salariés à l'étranger.

Titre 2 : Assiette de la taxe

(BOI-TPS-THR au II)

Chapitre 1 : Catégorie des rémunérations ou revenus entrant dans l'assiette

5733

L'article 15 de la loi n°2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 fixe de manière limitative les éléments entrant dans l'assiette de la taxe exceptionnelle.

Il s'agit :

- des traitements, salaires ou revenus assimilés ainsi que tous les avantages en argent ou en nature ;

- des jetons de présence mentionnés à l'article 117 bis du CGI ;

- des pensions, compléments de retraite, indemnités, allocations ou avantages assimilés attribués en raison du départ à la retraite ;

- des sommes attribuées au titre de l'intéressement, de la participation et de l'épargne salariale, en application du livre III de la troisième partie du code du travail ;

- des attributions d'options de souscription ou d'achat d'actions en application des articles L. 225-177 à L. 225-186-1 du code de commerce ainsi que les attributions gratuites d'actions en application des articles L. 225-197-1 à L. 225-197-6 du code de commerce ;

- des attributions de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise mentionnées à l'article 163 bis G du CGI ;

- des remboursements à d'autres entités d'éléments de rémunération (dirigeant ou salarié mis à disposition d'un autre entreprise) mentionnés ci-dessus du premier tiret au cinquième tiret.

Chapitre 2 : Année de prise en compte des rémunérations

5734

Les éléments de rémunération mentionnés ci-dessus au n° 5733 sont pris en compte dans l'assiette de la taxe, quelle que soit l'année de leur versement :

- pour les traitements et salaires ou assimilés, les jetons de présence, les pensions et retraites ou assimilées, l'intéressement et la participation, il s'agit de l**'année au cours de laquelle la charge est prise en compte pour la détermination** du résultat de l'entreprise ;

- pour les attributions d'options de souscription ou d'achats d'actions, les attributions gratuites d'actions et les attributions de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise, il s'agit de **l'année de la décision d'attribution**.

En pratique, les rémunération entrent dans le champ de la taxe si les charges correspondantes pour l'entreprise sont comptabilisées en 2013 et en 2014.

Chapitre 3 : Évaluation des rémunérations

A. Généralités

5735

Les éléments de rémunération entrent dans l'assiette de la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations sont retenus avant application éventuelle des dispositions du deuxième alinéa du 1° du 1 et du 5 bis de l'article 39 du CGI, de l'article 154 du CGI et de l'article 210 sexies du CGI limitant ou supprimant le droit à déduction pour la détermination du bénéfice imposable.

C'est donc la totalité de la rémunération comptabilisée par l'entité qui est retenue pour le calcul de l'assiette de la taxe.

B. Dispositions particulières selon le type de rémunérations

I. Traitements et salaires ou revenus assimilés, jetons de présence, intéressement, participation et épargne salariale

5736

L'assiette de taxe correspond au **montant comptabilisé par l'entreprise** lorsque la rémunération prend la forme :

- de traitements et salaires ou revenus assimilés ;

- d'avantages en argent ou en nature ;

- de jetons de présence ;

- de sommes attribuées au titre de l'intéressement, de la participation et de l'épargne salariale ;

- de remboursement des éléments de rémunérations.

II. Pensions et retraites ou assimilées

5737

Pour les pensions et retraites ou assimilées, l'assiette de taxe est retenue à hauteur :

- du montant comptabilisé par l'entreprise lorsqu'elle est versée sous forme de rente annuelle ;

- de **10 %** du montant comptabilisé par l'entreprise lorsqu'elle est servie sous forme de capital.

III. Attribution d'options de souscription ou d'achat d'actions

5738

Pour les options de souscription ou d'achat d'actions, l'assiette de taxe est retenue à hauteur, au choix de l'entreprise :

- soit de la juste valeur des options telle qu'elle est estimée pour l'établissement des comptes consolidés pour les sociétés appliquant les normes comptables internationales adoptées par le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ;

- soit de **25 %** de la valeur des actions sur lesquelles portent ces options, à la date de décision d'attribution.

Ce choix est exercé dans le délai prévu pour la liquidation de la taxe.

IV. Attributions d'actions gratuites

5739

Pour les attributions gratuites d'actions, l'assiette de taxe est retenue à hauteur, au choix de l'entreprise :

- soit de la juste valeur des actions telle qu'elle est estimée pour l'établissement des comptes consolidés pour les sociétés appliquant les normes comptables internationales adoptées par le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 précité ;

- soit de la valeur des actions à la date de la décision d'attribution par le conseil d'administration ou le directoire.

Ce choix est exercé dans le délai prévu pour la liquidation de la taxe.

V. Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise

5740

Pour les bons de souscription de parts de créateur d'entreprise, l'assiette de taxe est retenue à hauteur, au choix de l'entreprise :

- soit de la valeur ou de la juste valeur des bons telle qu'elle est estimée pour l'établissement des comptes consolidés pour les sociétés appliquant les normes comptables internationales adoptées par le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 précité ;

- soit de **25 %** de la valeur des titres sur lesquels portent ces bons, à la date de décision d'attribution.

Ce choix est exercé dans le délai prévu pour la liquidation de la taxe.

Chapitre 4 : Taux de la taxe et plafonnement en fonction du chiffre d'affaires

A. Taux

(BOI-TPS-THR au II-D)

5741

Le taux de la taxe est fixé **à 50 %**.

Chaque redevable doit déterminer la part de la somme qui excède un million d'euros pour chaque salarié ou dirigeant concerné.

Pour chaque personne physique (salarié ou dirigeant), l'entreprise retient la part excédant le million d'euros qui doit être soumise à la taxe exceptionnelle.

B. Plafonnement de la taxe

(BOI-TPS-THR au III)

5741-1

Le montant de la taxe **est plafonné à hauteur de 5 % du chiffre d'affaires réalisé l'année** au titre de laquelle la taxe est due.

Le chiffre d'affaires retenu est celui de l'année civile.

Pour les entités dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, il convient de reconstituer le chiffre d'affaires réalisé au cours des années civiles 2013 et 2014.

En pratique, elles doivent agréger des données relatives à deux exercices comptables pour reconstituer le chiffre d'affaires de l'année 2013 et celui de l'année 2014.

Titre 3 : Exigibilité, recouvrement et liquidation de la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations

(BOI-TPS-THR au IV)

Chapitre 1 : Exigibilité de la taxe

5742

Pour les rémunérations prises en compte dans l'assiette de la taxe pour **2013**, la taxe est **exigible au 1er février 2014.**

Toutefois, pour la taxe exigible en 2014, ce délai a été reporté au 15 mai 2014.

Pour les rémunérations prises en compte dans l'assiette de la taxe pour **2014**, la taxe est **exigible au 1er février 2015.**

La taxe n’est pas admise en déduction des résultats imposables pour le calcul de la contribution mentionnée à l’article 235 ter ZAA du CGI.

En d'autres termes, la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations est déductible du bénéfice à soumettre à l'impôt sur les sociétés.

En revanche, pour calculer la contribution exceptionnelle due sur ce même impôt sur les sociétés, il convient de retenir l'impôt sur les sociétés « théorique dû » sans déduction de la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations (cf. exemple au IV-D du BOI-TPS -THR).

Chapitre 2 : Déclaration et recouvrement

(BOI-TPS-THR)

5743

La taxe est déclarée et liquidée sur la déclaration n° 3376-SD (CERFA n° 15043) déposée **au plus tard le 30 avril de l’année de son exigibilité** auprès du service des impôts des entreprises ou à la direction des grandes entreprises dans le ressort duquel l'établissement principal dépose habituellement sa déclaration de bénéfices.

La déclaration n° 3376-SD est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

La taxe exceptionnelle est acquittée lors du dépôt de cette déclaration.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Chapitre 3 : Absence de restitution de la taxe

5744

Dans le cas où le montant des éléments de rémunérations finalement versés ou acquis aux bénéficiaires est inférieur au montant compris dans l'assiette de la taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations, aucune restitution n'est opérée.

Livre XIII : Taxes sur les facteurs de production

Introduction

Le présent livre a pour objet de présenter :

- la taxe sur les véhicules de sociétés (titre 1, n°s 5800 et suivants) ;

- la contribution à l'audiovisuel public due par les professionnels (titre 2, n°s 5816 et suivants) ;

- la taxe de risque systémique des banques (titre 3, n°s 5824 et suivants) ;

- la taxe additionnelle à la taxe de risque systémique sur les banques (titre 4, n° 5830) ;

- l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (titre 5, n°s 5831 et suivants) ;

- les redevances communale et départementale des mines (titre 6, n° 5841) ;

- la taxe perçue pour la région de Guyane (titre 7, n°s 5842 et suivants) ;

- l'imposition forfaitaire sur les pylônes (titre 8, n° 5843) ;

- la taxe sur les éoliennes maritimes (titre 9, n° 5844) ;

- la contribution additionnelle à l'IFER (titre 10, n° 5845) ;

- la taxe sur les surfaces commerciales (titre 11, n° 5846) ;

- la taxe additionnelle à la taxe sur les surfaces commerciales (titre 12, n°s 5847 et suivants);

- la taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance (titre 13, n°s 5852 et suivants).

*

* *

Les commentaires repris dans le présent Livre XIII relatif aux taxes sur les facteurs de production étaient auparavant traités, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, dans les livres II-FE, III-TCA, V-ENR et VI-IDL.

> **Remarque :** À noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt locaux 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations et échéances déclaratives relatives à certaines taxes sur les facteurs de production (notamment l'IFER) à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs en vigueur.

Titre 1 : Taxe sur les véhicules de sociétés

(CGI, art. 1010 à 1010 B ; CGI, ann. II, art. 310 E et ann. III, art. 406 bis ; BOI-TFP-TVS)

5800

Les articles 1010 à 1010 B du CGI prévoient la perception d'une taxe annuelle sur les véhicules de tourisme utilisés par les sociétés en France quel que soit l'État dans lequel ils sont immatriculés, ou possédés par elles et qui sont immatriculés en France.

L'article 1010 du CGI a été pour partie modifié afin de tirer les conséquences, sur le plan fiscal, de l'adoption de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, qui s'est substituée à la directive 70/156/CEE du Conseil du 6 février 1970 concernant le rapprochement des législations des États membres relatives à la réception des véhicules à moteur et de leurs remorques.

Cette nouvelle directive offre aux constructeurs la possibilité d'homologuer certaines voitures particulières, qui ont toutes les apparences intérieures et extérieures d'une voiture particulière, dans la catégorie des véhicules conçus et construits pour le transport de marchandises ayant un poids maximal ne dépassant pas 3,5 tonnes (catégorie N1), sans avoir besoin de les transformer en véhicules à deux places.

Par ailleurs, l'article 30 de la loi de finances pour 2014 complète le tarif de la taxe sur les véhicules de sociétés afin de tenir compte des polluants atmosphériques autres que le dioxyde de carbone. Pour la période d'imposition s'ouvrant le 1er octobre 2013, un nouveau tarif applicable à la composante relative aux émissions de polluants atmosphériques, déterminé en fonction du type de carburant et de l'année de mise en service du véhicule s'ajoute au tarif actuel de la taxe.

Chapitre 1 : Champ d'application

(BOI-TFP-TVS-10)

A. Personnes imposables

I. Sociétés imposables

5801

La taxe est due par les sociétés de toute nature, quels qu'en soient la forme, l'objet ou la situation au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

II. Sociétés et autres personnes morales non imposables

5802

La taxe n'est pas due par les personnes morales qui n'ont pas pour but la recherche d'un bénéfice et dont l'activité consiste, par exemple, dans la défense d'intérêts économiques, professionnels, culturels ou religieux ou l'organisation d'œuvres de bienfaisance ou d'assistance, lorsque ces personnes morales ne sont pas constituées en « sociétés » au sens de l'article 1832 du Code civil.

Sont également exclus du champ d'application de la taxe les associations et groupements improprement appelés « sociétés » (sociétés sportives, de chasse, de tir, de gymnastique, les sociétés savantes, littéraires, musicales...) ainsi que les GAEC et les GIE.

Sont également non imposables à la taxe, les syndicats mixtes financés par la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (RES N° 2009/07 au BOI-TFP-TVS-10-10).

III. Établissements publics et organismes de l'état et des collectivités territoriales

5803

La taxe sur les véhicules des sociétés est applicable aux établissements publics à caractère industriel ou commercial ainsi qu'aux organismes de l'État, des départements et des communes ayant un caractère industriel ou commercial et bénéficiant de l'autonomie financière.

D'une manière générale, la taxe s'applique à tous les établissements ou organismes visés à l'article 1654 du CGI.

Ainsi, la taxe sur les véhicules des sociétés est notamment applicable aux offices publics d'aménagement et de construction, dès lors que ceux-ci sont des établissements publics à caractère industriel et commercial qui se livrent à des opérations susceptibles d'être effectuées par des entreprises privées (Cass. Com. Arrêt du 10 octobre 2000 n° 97-20287).

B. Véhicules taxables

I. Véhicules possédés ou utilisés par les sociétés

5804

Conformément à l'article 1010 du CGI, les sociétés sont soumises à la taxe à raison des véhicules de tourisme :

- qu'elles utilisent en France, c'est-à-dire qu'elles louent ou qui sont mises à leur disposition en France, quel que soit l'État dans lequel ces véhicules sont immatriculés ;

- ou qu'elles possèdent, c'est-à-dire qui sont immatriculés à leur nom en France.

Sont considérés comme véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, les voitures particulières au sens du 1 du C de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, ainsi que les véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens.

II. Véhicules taxables possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants

5805

Conformément à l'article 1010-0 A du CGI, les véhicules possédés ou pris en location par les salariés d'une société ou ses dirigeants et pour lesquels la société procède au remboursement de frais kilométriques sont considérés comme utilisés par la société et, par conséquent, pris en compte pour le calcul de la taxe.

Sont ainsi considérés comme des véhicules utilisés par la société et soumis à la taxe, les véhicules possédés ou loués par les salariés ou dirigeants :

- immatriculés dans la catégorie des voitures particulières, quel que soit l'État d'immatriculation du véhicule ;

- utilisés en France pour effectuer des déplacements professionnels et moyennant un remboursement des frais kilométriques.

Sont concernés les véhicules pour lesquels la société procède à des remboursements de frais kilométriques, quelles que soient les modalités de remboursement (indemnisation en fonction des frais réels, d'allocations forfaitaires, du barème kilométrique publié par l'administration...).

C. Véhicules exonérés

I. Exonération tenant à l'activité de la société propriétaire

(CGI, art. 1010, 14e alinéa).

5806

La taxe n'est pas applicable aux véhicules destinés à certains usages, sous réserve que cette affectation soit exclusive et que ces opérations correspondent à l'activité normale de la société propriétaire[(1)]. Il s'agit notamment :

- des véhicules destinés à l'exécution d'un service de transport à la disposition du public (taxis, sociétés de transports automobiles...) ;

- des véhicules destinés à la location[(2)] ;

- des véhicules destinés à la vente (voitures des négociants en automobiles destinées à la vente, voitures de démonstration, voitures affectées à des prêts de courte durée à la clientèle, véhicules détenus ou utilisés par les sociétés ayant pour activité la production d'équipements et d'accessoires pour automobiles et exclusivement affectés aux essais de produits fabriqués [RES N° 2010/40 au BOI-TFP-TVS-10-30]) ;

- des voitures affectées exclusivement à l'enseignement de la conduite automobile et aux compétitions sportives.

(1). L'exonération s'applique, dans les mêmes conditions, aux sociétés seulement utilisatrices (RM Freville n° 20147, JO sénat du 8 juin 2000 p.2067).

(2). Il s'agit de l'exonération du chef de la société propriétaire. Bien entendu, les sociétés locataires sont redevables de la taxe dans les conditions visées au n° 4804.

II. Exonération temporaire liée à la source d'énergie utilisée par les véhicules

5807

Sont exonérés de la taxe sur les véhicules de société, à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1er octobre 2011, les véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole et émettant moins de 110 grammes de CO2 par kilomètre parcouru. Cette exonération s'applique pendant une période de huit trimestres décomptée à partir du premier jour du premier trimestre en cours à la date de première mise en circulation du véhicule. En ce qui concerne la liste des véhicules concernés par cette mesure d'exonération, mise à jour par l'arrêté du 12 avril 2012, cf. BOI-TFP-TVS-10-30 au III et suiv.)

Cette exonération prévue à l'origine par l'article 21-III de la loi n° 2011-1906 de financement de la sécurité sociale pour 2012, est désormais codifiée au b du I de l'article 1010 du CGI. Ainsi, à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1er octobre 2013, les véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au gazole dont les émissions sont inférieures ou égales à 110 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre parcouru sont exonérés de la composante de la taxe prévue aux n° 5812-1 et 5812-2 pendant une période de huit trimestres, décomptée à partir du premier jour du premier trimestre en cours à la date de première mise en circulation du véhicule (Loi de finances pour 2014, art. 30).

Chapitre 2 : Période d'imposition

(BOI-TFP-TVS-20)

5811

La taxe est annuelle. La période d'imposition s'étend du 1er octobre de chaque année au 30 septembre de l'année suivante.

Chapitre 3 : Tarif et liquidation

(BOI-TFP-TVS-30)

A. Tarif

I. Véhicules possédés ou utilisés par les sociétés

(CGI, art. 1010 modifié par l'article 30 de la loi de finances pour 2014)

5812

Le tarif annuel de la taxe est fixé différemment suivant que les véhicules étaient possédés ou utilisés avant le 1er janvier 2006.

Ainsi, ce tarif est déterminé en fonction :

- des émissions de CO2 pour les véhicules qui ont fait l'objet d'une réception communautaire au sens de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 et dont la première mise en circulation est intervenue à compter du 1er juin 2004 et qui n'étaient pas possédés ou utilisés par la société avant le 1er janvier 2006 ;

- de la puissance fiscale pour les autres véhicules.

L'article 30 de la loi de finances pour 2014 complète le tarif de la taxe sur les véhicules de sociétés afin de tenir compte des polluants atmosphériques autres que le dioxyde de carbone. Pour la période

d'imposition s'ouvrant le 1er octobre 2013, un nouveau tarif applicable à la composante relative aux émissions de polluants atmosphériques, déterminé en fonction du type de carburant et de l'année de mise en service du véhicule s'ajoute au tarif actuel de la taxe. Le montant de la taxe est désormais déterminé en faisant la somme du tarif actuel de la taxe qui reste inchangé (n° **5812-1** ou n° **5812-2**) et le nouveau tarif (n° **5812-3**) applicable à la composante relative aux émissions de polluants atmosphériques, déterminé en fonction du type de carburant et de l'année de 1ère mise en circulation.

5812-1

1. Application du tarif en fonction de l'émission de CO2.

La taxe est assise sur le nombre de grammes de dioxyde de carbone émis par kilomètre, sous certaines conditions, pour les seuls véhicules qui n'étaient pas possédés ou utilisés par la société avant le 1er janvier 2006.

Ainsi, ce tarif en fonction des émissions de CO2 s'applique aux véhicules qui satisfont cumulativement les critères suivants :

- être utilisés ou possédés pour la première fois par la société à compter du 1er janvier 2006 ;

- être mis en circulation pour la première fois à compter du 1er juin 2004 ;

- et faire l'objet d'une réception communautaire au sens de la directive 2007/46/CE précitée. À cet égard, il est précisé que la réception communautaire, dite réception CE, est destinée à constater qu'un type de véhicule, de système ou d'équipement, satisfait aux prescriptions techniques des directives communautaires relatives à ceux-ci.

En revanche, le montant de la taxe due au titre des véhicules utilisés pour la première fois à compter du 1er janvier 2006 mais qui auraient fait l'objet d'une mise en circulation avant le 1er juin 2004, n'est pas calculé à partir du tarif en fonction des émissions de CO2 mais à partir de celui en fonction de la puissance fiscale du véhicule. Il en va de même, plus généralement, pour un véhicule qui aurait fait l'objet d'une utilisation avant le 1er janvier 2006 et qui, par conséquent, aurait déjà été soumis à la taxe.

Le tarif annuel, applicable à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1er octobre 2011, est calculé en fonction d'un barème comportant huit tranches réparties de la manière suivante :

Taux d'émission de dioxyde de carbone émis (en grammes par kilomètre)	**Tarif applicable par gramme de dioxyde de carbone** (en euros)
- inférieure ou égale à 50	0
- supérieur à 50 et inférieur ou égal à 100	2
- supérieur à 100 et inférieur ou égal à 120	4
- supérieur à 120 et inférieur ou égal à 140	5,5
- supérieur à 140 et inférieur ou égal à 160	11,5
- supérieur à 160 et inférieur ou égal à 200	18
- supérieur à 200 et inférieur ou égal à 250	21,5
- supérieur à 250	27

Pour chaque véhicule taxable, le montant annuel de la taxe correspond au tarif par gramme de la tranche à laquelle appartient le véhicule concerné multiplié par le nombre de grammes de dioxyde de carbone émis par km par ce véhicule.

Exemple : pour un véhicule dont le taux d'émission est de 180g/km, le montant annuel de la taxe sera de 2 700 €, soit 15 € (tarif de la tranche correspondant aux véhicules dont les émissions de CO2 sont comprises entre 160 et 200 g/km) x 180.

5812-2

2. Tarif en fonction de la puissance fiscale du véhicule.

La taxe est assise sur la puissance fiscale du véhicule par défaut, c'est-à-dire pour tous les véhicules qui ne répondent pas aux conditions d'application précitées au n° **5812-1**.

Sont donc concernés par ce tarif :

- les véhicules possédés ou utilisés avant le 1er janvier 2006 par la société, c'est-à-dire en principe soumis à la taxe avant cette date ;

- les véhicules possédés ou utilisés à compter du 1er janvier 2006 et dont la première mise en

circulation est intervenue avant le 1er juin 2004.

- les véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire c'est-à-dire les véhicules qui font l'objet d'une réception nationale ou à titre isolé. À titre d'exemple, il s'agit des véhicules importés d'un autre marché, tel que le marché américain, pour lequel les informations sur les émissions de CO2 ne sont pas nécessairement disponibles.

Ce barème annuel, applicable à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1er octobre 2011, se décompose en cinq tarifs :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	**Tarif applicable** (en euros
- inférieure ou égale à 3	750
- de 4 à 6	1400
- de 7 à 10	3000
- de 11 à 15	3600
- supérieure à 15	4500

5812-3

3. Tarif (en euros) applicable à la composante relative aux émissions de polluants atmosphériques, déterminé en fonction du type de carburant et de l'année de 1ère mise en circulation (dispositions applicables à compter de la période d'imposition s'ouvrant le 1er octobre 2013 ; loi de finances pour 2014, art. 30).

ANNÉE DE PREMIÈRE MISE en circulation du véhicule	**ESSENCE et assimilé**	**DIESEL et assimilé**
Jusqu'au 31 décembre 1996	70	600
De 1997 à 2000	45	400
De 2001 à 2005	45	300
De 2006 à 2010	45	100
A compter de 2011	20	40

Les mots : "Diesel et assimilé" désignent les véhicules ayant une motorisation au gazole ainsi que les véhicules combinant une motorisation électrique et une motorisation au gazole émettant plus de 110 grammes de dioxyde de carbone par kilomètre parcouru.

Les mots : "Essence et assimilé" désignent des véhicules autres que ceux mentionnés à l'alinéa ci-dessus.

Ce tarif ne s'applique pas aux véhicules fonctionnant exclusivement au moyen de l'énergie électrique.

II. Véhicules taxables possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants

(CGI, art. 1010-0 A).

5812-4

Comme pour les véhicules possédés ou loués par la société, le montant de la taxe due au titre des véhicules taxables possédés ou loués par les salariés ou dirigeants est déterminé par application soit du tarif en fonction du taux d'émission de dioxyde de carbone, soit du tarif en fonction de la puissance fiscale suivant leur date de mise en circulation et la date de première utilisation pour des déplacements professionnels faisant l'objet de remboursement de frais.

Ainsi, il convient d'appliquer le tarif en fonction des émissions de CO2 (cf. n° 5812-1) aux véhicules des salariés ou dirigeants remplissant toutes les conditions suivantes :

- utilisés à des fins professionnelles moyennant remboursement de frais kilométriques à compter du 1er janvier 2006 ;

- dont la première mise en circulation est intervenue à compter du 1er juin 2004 ;

- et ayant fait l'objet d'une réception communautaire.

En revanche, le tarif en fonction de la puissance fiscale (cf. n° 5812-2) s'applique aux véhicules possédés ou loués par les salariés ou dirigeants :

- pour lesquels la société a procédé à des remboursements de frais kilométriques avant le 1er janvier 2006 ;

- n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire ;

- ou dont la première mise en circulation est intervenue avant le 1er juin 2004.

B. Liquidation

I. Principe

5813

La taxe sur les véhicules des sociétés est liquidée par trimestre en fonction des tarifs définis ci-dessus.

S'agissant de la taxe due pour les véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants, les trimestres à prendre en compte pour le calcul de la taxe sont ceux au cours duquel le salarié ou le dirigeant effectue un déplacement professionnel et pour lequel la société procède au remboursement des frais kilométriques.

Lorsque le salarié ou le dirigeant utilise plusieurs véhicules pour effectuer ses déplacements professionnels lors d'un même trimestre, il y a lieu de prendre en compte pour la détermination du tarif applicable le véhicule qui a parcouru le plus grand nombre de kilomètres.

De la même manière, si le salarié ou le dirigeant acquiert ou loue un nouveau véhicule au cours de la période d'imposition qui s'étend du 1er octobre d'une année au 30 septembre de l'année suivante, il convient de prendre en compte au titre du trimestre au cours duquel intervient ce changement de véhicule, celui avec lequel il a parcouru le plus grand nombre de kilomètres.

II. Modalités particulières

5813-1

Conformément à l'article 1010-0 A du CGI, le montant de la taxe due au titre des véhicules possédés ou loués par les salariés ou dirigeants est obtenu, après application d'un des deux tarifs liquidé dans les conditions décrites ci-dessus et :

- d'un coefficient pondérateur en fonction du nombre de kilomètres remboursés par la société à chaque salarié ou dirigeant ;

- puis d'un abattement de 15 000 € sur le montant total de la taxe due au titre des véhicules possédés ou loués par les salariés ou dirigeants ;

- et enfin, d'une réduction temporaire de droit.

5813-2

1. Application d'un coefficient pondérateur

En application de l'article 1010-0 A du CGI, après avoir liquidé la taxe par application du tarif correspondant au véhicule appartenant ou loué par le salarié ou dirigeant, il convient d'appliquer un coefficient pondérateur fixé en fonction du nombre de kilomètres remboursés par la société au titre de ses déplacements professionnels.

Le tableau ci-après fait apparaître le pourcentage à appliquer au tarif liquidé.

Nombre de kilomètres remboursés par la société	**Coefficient applicable au tarif liquidé** (en %)
- de 0 à 15 000	0
- de 15 001 à 25 000	25
- de 25 001 à 35 000	50
- de 35 001 à 45 000	75
- supérieur à 45 000	100

Ainsi, si le nombre de kilomètres remboursés par la société à un salarié ou dirigeant est inférieur à 15 000 kms au titre d'une période d'imposition, aucune taxe n'est due à raison des véhicules appartenant

à ou loué par ce salarié ou dirigeant.

Ce coefficient pondérateur est appliqué au véhicule taxable possédé ou loué par chaque salarié ou dirigeant en fonction du nombre de kilomètres remboursés à chacun d'entre eux pour des déplacements professionnels.

À cet égard, lorsque le salarié ou dirigeant utilise son véhicule pour des déplacements professionnels moyennant remboursement de frais à la fois en France et à l'étranger, seuls le nombre de kilomètres correspondant aux déplacements professionnels en France doit être pris en compte. En outre, les déplacements « domicile/travail » des salariés ou des dirigeants ne sont pas considérés comme des déplacements professionnels.

Pour l'application de ce coefficient, il convient de prendre en compte le nombre de kilomètres remboursés au salarié ou dirigeant au cours de la période d'imposition, soit de la période courant du 1er octobre d'une année au 30 septembre de l'année suivante.

Lorsque le salarié ou le dirigeant utilise plusieurs véhicules au cours d'un trimestre pour effectuer ses déplacements professionnels, il y a lieu de faire masse des kilomètres remboursés aux salariés ou aux dirigeants durant la période d'imposition pour calculer le coefficient pondérateur.

5813-3

2. Abattement de 15 000 €

Après application du coefficient pondérateur, un abattement de 15 000 € est appliqué sur le montant total de la taxe sur les véhicules des sociétés due par la société en raison de l'ensemble des véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants.

C. Obligations déclaratives

I. Principe

5814

La taxe est acquittée au vu d'une déclaration (imprimé 2855-SD) souscrite en un seul exemplaire et déposée au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats de l'entreprise. Ainsi, pour les sociétés redevables de cette taxe, à la fois au titre des véhicules qu'elles possèdent ou louent et au titre des véhicules possédés ou loués par ses salariés, une seule déclaration est à déposer.

Cette déclaration doit être déposée dans les deux premiers mois de chaque période d'imposition, soit dans le courant des mois d'octobre et de novembre de chaque année, au service des impôts du lieu où doit être établie la déclaration de résultats de l'entreprise (CGI, ann. III, art. 406 bis).

Il est précisé que l'obligation de souscription des déclarations par voie électronique prévue au III de l'article 1649 quater B quater du CGI (modifié, à compter du 1er octobre 2012, par l'article 53-I-C de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011) ne s'applique pas à la TVS.

II. Aménagements apportés pour les sociétés redevables de la taxe au seul titre des remboursements de frais

5814-1

Afin de simplifier les formalités administratives devant normalement être accomplies au titre de la TVS, les sociétés qui ne sont soumises à la TVS qu'au titre des remboursements de frais kilométriques à leurs salariés en application de l'article 1010-0 A du CGI, mais pour lesquelles aucune imposition n'est due après application de l'abattement de 15 000 €, n'ont pas à déposer de déclaration 2855.

Il est également admis que les sociétés soient dispensées de déclarer les véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants, dès lors que le montant des frais kilométriques remboursés est inférieur ou égal à 15 000 kilomètres, même si par ailleurs, elles sont redevables de la TVS pour d'autres véhicules. Ces sociétés devront être en mesure de justifier, en cas de contrôle de l'administration, le nombre de kilomètres remboursés pris en compte pour le calcul de la TVS.

La déclaration ou imprimé 2855-SD (CERFA n° 11106) est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux

(BOI-TFP-TVS-40)

5815

L'article 1010 B du CGI prévoit que le recouvrement et le contrôle de la taxe sont assurés selon les procédures, sûretés, garanties et sanctions applicables en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.

Ainsi, le droit de reprise de l'administration s'exerce désormais jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible.

Toutefois, conformément au troisième alinéa de l'article L. 176 du LPF, ce délai est porté au terme de la dixième année lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale ou lorsque le contribuable exerce une activité occulte.

S'agissant du contentieux de cette taxe, les réclamations sont instruites et jugées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. Les litiges relatifs à la TVS relèvent donc désormais des juridictions de l'ordre administratif.

En ce qui concerne le délai de prescription, il convient d'appliquer la prescription triennale à compter de la période d'imposition débutant au 1er octobre 2005.

Il est précisé que l'obligation de paiement par télérèglement prévue à l'article 1695 quater du CGI ne s'applique pas à la TVS.

Titre 2 : Contribution à l'audiovisuel public due par les professionnels

(CGI, art. 1605 à 1605 quater, 1840 W ter et 1840 W quater ; ann. II, art. 321 ter et 321 quater ; BOI-TFP-CAP)

5816

Une contribution à l'audiovisuel public (nouvelle dénomination de la redevance audiovisuelle) a été instituée au profit des organismes publics de télévision et de radiodiffusion et, jusqu'au 31 décembre 2009, du GIP « France Télé Numérique ».

Le mode de perception de la contribution à l'audiovisuel public est adossé à la taxe d'habitation pour les particuliers et à la taxe sur la valeur ajoutée pour les professionnels tout en maintenant comme fait générateur la détention d'un appareil récepteur de télévision ou d'un dispositif assimilé permettant la réception de la télévision.

Les développements qui suivent présentent les modalités d'application de ces nouvelles dispositions pour ce qui concerne la contribution à l'audiovisuel public due par les professionnels. Les dispositions relatives à la contribution à l'audiovisuel public due par les personnes physiques figurent au livre XV-PAT, n°s 6670 et suiv.

Chapitre 1 : Champ d'application

A. Personnes concernées

I. Personnes imposables

(CGI, art. 1605, II-2°)

5817

La contribution à l'audiovisuel public est due :

- par toutes les personnes physiques autres que celles imposables à la taxe d'habitation au titre d'un local meublé affecté à l'habitation et détenant un appareil récepteur de télévision ou un dispositif assimilé permettant la réception de la télévision pour l'usage privatif du foyer,

- et par les personnes morales, qui détiennent, au 1er janvier de l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due, un appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé dans un local situé en France.

II. Organismes exonérés

(CGI, art. 1605 ter, 3°)

5817-1

Sont exonérés de la contribution à l'audiovisuel public les organismes suivants :

- les personnes morales de droit public pour leurs activités non assujetties à la TVA en application des dispositions du premier alinéa de l'article 256 B du CGI. :

- Cette exonération vise notamment les établissements pénitentiaires ou la personne morale de droit public dont ils dépendent lorsqu'ils détiennent des téléviseurs et les mettent à la disposition des détenus. De plus, il est admis que les associations socioculturelles et sportives des établissements pénitentiaires mentionnées à l'article D. 442 du code de procédure pénale sont exonérées de la redevance audiovisuelle pour les téléviseurs qu'elles détiennent et mettent à la disposition des détenus.

- les associations caritatives hébergeant des personnes en situation d'exclusion ;

- les établissements et services sociaux et médico-sociaux visés par l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles gérés par une personne publique et habilités à recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale en application des articles L. 313-6 et L. 313-8-1 du code de l'action sociale et des familles ;

- les établissements et services sociaux et médico-sociaux visés par l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles gérés par une personne privée lorsqu'ils ont été habilités à recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale en application des articles L. 313-6 et L. 313-8-1 du code de l'action sociale et des familles;

- les établissements de santé visés par les titres IV et VI du livre 1er de la sixième partie du code de la santé publique.

Ces organismes bénéficient de l'exonération de contribution à l'audiovisuel public quelles que soient les modalités de détention des appareils récepteurs de télévision ou des dispositifs assimilés : achat, prêt, don ou location.

B. Notion de matériel ou de dispositif assimilé imposable

I. Matériels entrant dans le champ d'application de la contribution à l'audiovisuel public

(CGI, art. 1605, II-2°, 1605 ter, 1°)

5818

La contribution à l'audiovisuel public est due pour chaque appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé permettant la réception de la télévision détenue par un redevable professionnel.

Sont concernés :

- les appareils clairement identifiables comme des téléviseurs ;

- les matériels ou dispositifs associant plusieurs matériels connectés entre eux ou sans fil et permettant les réceptions de signaux, d'images ou de sons, par voie électromagnétique (dispositifs assimilés).

Sont notamment considérés comme des dispositifs assimilés, lorsqu'ils sont associés à un écran ou à tout autre support de vision (écran souple accroché au mur par exemple), les lecteurs ou lecteurs – enregistreur de DVD, vidéo-projecteurs équipés d'un tuner.

En revanche, les micro-ordinateurs munis d'une carte télévision permettant la réception de la télévision

ne sont pas taxables.

II. Matériels n'entrant pas dans le champ d'application de la redevance

(CGI, art. 1605 ter, 2°)

5818-1

N'entrent pas dans le champ d'application de la contribution à l'audiovisuel public :

- les matériels utilisés pour les besoins de services et organismes de télévision prévus aux titres Ier, II et III de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication et installés dans les locaux ou les véhicules des services ou organismes concernés ;

- les matériels détenus en vue de la recherche, de la production et de la commercialisation de ces appareils ;

- les matériels utilisés en application des dispositions de l'article 706-52 du code de procédure pénale ;

- les matériels détenus par les établissements d'enseignement publics ou privés sous contrat d'association avec l'Etat, ainsi que, à compter du 1er janvier 2007, par les centres de formation des apprentis, à condition qu'ils soient utilisés à des fins strictement scolaires dans les locaux où sont dispensés habituellement les enseignements (CGI, art. 1605 ter, 2°-d) ;

- les matériels détenus dans les locaux officiels des missions diplomatiques et consulaires et des organisations internationales situées en France ;

- les matériels détenus à bord de navires et avions assurant les longs courriers (et de façon générale ceux installés dans tout moyen de transport de personnes, compte tenu des précisions relatives à la notion de local) ;

- les matériels fonctionnant en circuit fermé pour la réception de signaux autres que ceux émis par les sociétés visées par les titres II et III de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 précitée ;

- les matériels détenus dans les locaux administratifs de l'Assemblée nationale ou du Sénat.

C. Notion de local situé en France

5819

La contribution à l'audiovisuel public est due à raison de la détention d'un appareil récepteur de télévision ou d'un dispositif assimilé dans un local situé en France.

La notion de local recouvre les biens entrant dans le champ d'application de la taxe foncière sur les propriétés bâties en application des articles 1380 et 1381 du CGI.

Chapitre 2 : Fait générateur et période d'imposition

5820

Le fait générateur de la contribution à l'audiovisuel public est constitué, pour les redevables professionnels, par la détention, au 1er janvier de l'année au cours de laquelle la redevance est due, d'un appareil récepteur de télévision ou d'un dispositif assimilé dans un local situé en France.

Pour les professionnels nouvellement imposés à la contribution à l'audiovisuel public, la redevance est due l'année N au titre de l'année civile N pour chaque appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé détenu au 1er janvier de cette année. Dès lors, les appareils détenus par les professionnels postérieurement à la date du 1er janvier de l'année N ne seront pris en compte pour le calcul de la contribution à l'audiovisuel public qu'au titre de l'année N+1, si bien entendu, les personnes concernées détiennent ces appareils au 1er janvier de l'année d'imposition.

Pour l'ensemble des redevables, il est indiqué que la détention peut être consécutive à l'achat, au don, au prêt ou à la mise à disposition gratuite du matériel concerné.

Chapitre 3 : Montants et modalités de calcul de la contribution à l'audiovisuel public

A. Les différents montants

I. Le montant de droit commun

(CGI, art. 1605, III)

5821

Le montant de la contribution à l'audiovisuel public est indexé chaque année sur l'indice des prix à la consommation hors tabac, tel qu'il est prévu dans le rapport économique, social et financier annexé à la loi de finances pour l'année considérée. Il est arrondi à l'euro le plus proche ; la fraction d'euro égale à 0, 50 est comptée pour 1.

Ainsi, pour l'année 2014, le montant de la contribution à l'audiovisuel public s'établit à **133 €** pour la France métropolitaine, et **85 €** pour les départements d'outre-mer.

II. Le montant spécifique « débit de boissons »

(CGI, art. 1605 ter, 1°-c)

5821-1

Le montant de la contribution à l'audiovisuel public applicable aux appareils installés dans les débits de boissons à consommer sur place de 2e, 3e et 4e catégories visés à l'article L. 3331 -1 du code de la santé publique est égal à quatre fois le montant de droit commun visé ci-dessus, soit, pour 2014, **532 €** pour la France métropolitaine et **340 €** pour les DOM.

En cas d'activité mixte (par exemple hôtel-bar-restaurant), seuls les téléviseurs installés dans les locaux où sont servis à titre habituel des boissons alcoolisées à consommer sur place (par exemple bar) sont imposables au montant spécifique.

B. Les abattements en cas de points de vision multiples

5821-2

La contribution à l'audiovisuel public est due au titre de chaque point de vision.

Cela étant, en application du a du 1° de l'article 1605 ter du CGI, un abattement est appliqué au taux de 30 % sur la contribution à l'audiovisuel public due pour chacun des points de vision à partir du troisième et jusqu'au trentième, puis de 35 % sur la contribution à l'audiovisuel public due pour chacun des points de vision à partir du trente et unième.

L'application des abattements est opérée par établissement (voir aussi l'article 321 quater de l'annexe II au CGI).

C. La minoration prévue en faveur des hôtels de tourisme

5821-3

En application du b du 1° de l'article 1605 ter du CGI, les hôtels de tourisme dont la période d'activité annuelle n'excède pas neuf mois bénéficient d'une minoration de 25 % sur la contribution à l'audiovisuel public déterminée conformément au II ci-dessus, c'est-à-dire que la minoration s'applique sur le montant total de la redevance due après prise en compte des abattements applicables en cas de points de vision multiples (CGI, ann. II, article 321 quater).

D. Cumul des abattements, minoration ou majorations

5821-4

Les personnes qui détiennent dans un même établissement plusieurs points de vision imposables au montant de droit commun et au montant majoré applicable aux débits de boissons effectuent un décompte unique dont les modalités sont décrites aux III-D et suivants du BOI-TFP-CAP.

E. Entreprises de location d'appareils récepteurs de télévision ou de dispositifs assimiles

5821-5

Pour l'année 2014, les montants suivants sont applicables par semaine ou fraction de semaine de location.

Redevance due par téléviseur ou dispositif assimilé par semaine ou fraction de semaine de location	Métropole	D.O.M
Montant de droit commun	5,00 €	3,00 €
Montant débits de boissons	20,00 €	12,00 €

Chapitre 4 : Obligations déclaratives

A. Personnes redevables de la TVA

I. Modalités de déclaration

5822

Les professionnels redevables de la TVA déclarent la contribution à l'audiovisuel public auprès du service des impôts chargé du recouvrement dont elles dépendent dans les conditions suivantes.

Les professionnels qui relèvent du régime réel d'imposition en matière de TVA ou les exploitants agricoles ayant opté pour le dépôt trimestriel de la déclaration CA3 déclarent la contribution à l'audiovisuel public sur l'annexe 3310-A à la déclaration TVA CA3 déposée au titre du mois de mars ou du premier trimestre de l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due.

Les professionnels qui relèvent du régime simplifié agricole déclarent la redevance sur la déclaration annuelle CA 12 A. Les professionnels qui relèvent du régime simplifié d'imposition en matière de TVA déclarent la contribution à l'audiovisuel public sur la déclaration CA 12 ou CA 12 E pour ceux qui ont opté pour le dépôt de leur déclaration récapitulative de TVA à l'exercice.

Le paiement de la contribution à l'audiovisuel public est effectué au plus tard à la date limite de dépôt de chacune des déclarations concernées, lesquelles sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Les redevables adhérents à téléTVA déclarent et acquittent la redevance dans ce cadre.

II. Modalités de déduction de la TVA incluse dans les montants de la contribution à l'audiovisuel public

5822-1

En application des dispositions combinées du 18 ° de l'article 257 du CGI et de l'article 281 nonies du CGI, la TVA est perçue au taux de 2,10% en ce qui concerne la contribution à l'audiovisuel public.

Cela étant, les montants de la contribution à l'audiovisuel public sont fixés toutes taxes comprises (TTC) et incluent une TVA au taux de 2,10%.

Deux situations doivent être distinguées.

1. Généralité des redevables de la TVA

Le montant de la TVA déductible est obtenu par application au montant total dû de la contribution à l'audiovisuel public d'un coefficient de 2,056 %.

Les personnes qui doivent acquitter la contribution à l'audiovisuel public peuvent procéder à la

déduction de la TVA qui s'y rapporte dans les conditions habituelles, et notamment dans la mesure où la dépense correspondante est engagée pour les besoins de leurs opérations soumises à la TVA.

2. Entreprises de location d'appareils récepteurs de télévision ou de dispositifs assimilés

B. Personnes non redevables de la TVA

5822-2

Les professionnels non redevables de la TVA déclarent et acquittent la contribution à l'audiovisuel public auprès du service chargé du recouvrement dont relève leur siège ou principal établissement en utilisant une annexe 3310 A à déposer au plus tard le 25 avril de l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due.

Chapitre 5 : Recouvrement, contrôle, sanctions et contentieux

5823

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de taxe sur la valeur ajoutée (CGI, art.1605 ter, 8° et BOI-TVA-PROCD).

Titre 3 : Taxe de risque systémique sur les banques

(CGI, art. 235 ter ZE modifié par l'article 35 de la loi de finances pour 2014 et par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-TFP-RSB)

Chapitre 1 : Champ d'application

5824

Les personnes mentionnées aux 1° à 4° du A du I de l'article L. 612-2 du code monétaire et financier, soumises au contrôle de l'Autorité de contrôle prudentiel pour le respect des ratios de couverture et de division des risques ou du niveau de fonds propres adéquat prévus par les articles L. 511-41, L. 522-14 et L. 533-2 du code monétaire et financier, sont assujetties à une taxe de risque systémique au titre de leur activité exercée au 1er janvier de chaque année.

Toutefois, ne sont pas assujetties à cette taxe :

1° Les personnes ayant leur siège social dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace

économique européen et exerçant leur activité en France exclusivement par l'établissement

d'une succursale ou par voie de libre prestation de services ;

2° Les personnes auxquelles s'appliquent des exigences minimales en fonds propres permettant d'assurer le respect des ratios de couverture ou du niveau de fonds propres adéquat prévus par les articles L. 511-41, L. 522-14 et L. 533-2 du code monétaire et financier,, définies au cours de l'exercice clos l'année civile précédente, inférieures à 500 millions d'euros ; le seuil de 500 millions d'euros est apprécié sur la base sociale ou consolidée d'un groupe au sens de l'article L. 511-20 du code monétaire et financier retenue pour le calcul de l'assiette.

3° L'Agence française de développement.

Chapitre 2 : Assiette

5825

L'assiette de la taxe de risque systémique est constituée par les exigences minimales en fonds propres permettant d'assurer le respect des ratios de couverture ou du niveau de fonds propres adéquat prévus par lles articles L. 511-41, L. 522-14 et L. 533-2 du code monétaire et financier, définies au cours de l'exercice clos l'année civile précédente. Les exigences minimales en fonds propres sont appréciées sur base consolidée pour les personnes relevant des articles L. 511-41-2, L. 533-4-1, L. 517-5 et L. 517-9 du même code appartenant à un groupe au sens de l'article L. 511-20 du code monétaire et financier.

Aucune contribution additionnelle sur base sociale n'est versée par les personnes mentionnées au I qui appartiennent à un groupe au sens de l'article L. 511-20 du même code, lorsqu'il s'agit de l'organe central ou des entreprises affiliées à un réseau ou d'entreprises sur lesquelles l'entreprise mère exerce, directement ou indirectement, un contrôle exclusif. Une contribution est calculée sur base sociale ou sous-consolidée pour les personnes n'appartenant pas à un groupe au sens de l'article L. 511-20 dudit code, ou quand l'entreprise mère n'exerce pas un contrôle exclusif sur l'entreprise surveillée sur base sociale ou sous-consolidée. Dans ce dernier cas, l'assiette sur base consolidée de l'entreprise mère est diminuée des montants pris en compte au titre de l'imposition d'une personne sur base sociale ou sous-consolidée.

Chapitre 3 : Taux et liquidation

5826

Le taux de la taxe de risque systémique, fixé à 0,5 % à compter du 1er janvier 2013 est relevé à 0,539 % à compter du 1er janvier 2014 (Loi de finances pour 2014, art. 35).

La taxe de risque systémique est exigible le 30 avril.

La taxe de risque systémique est liquidée par la personne assujettie au vu des exigences minimales en fonds propres mentionnées dans l'appel à contribution mentionné au 1° du V de l'article L. 612-20 du code monétaire et financier. L'Autorité de contrôle prudentiel communique cet appel au comptable public compétent avant le 30 avril.

La taxe de risque systémique est acquittée auprès dudit comptable au plus tard le 30 juin. Le paiement est accompagné d'un état conforme au modèle fourni par l'administration (modèle n° 3372-SD) faisant apparaître les renseignements nécessaires à l'identification de la personne assujettie et à la détermination du montant dû.

Toutefois, pour les déclarations souscrites à compter du 1er février 2014, la taxe est déclarée et liquidée :

- pour les redevables de la TVA soumis au régime réel normal, sur l'annexe n° 3310 A à la déclaration CA 3 déposée au titre du mois de mai ou du deuxième trimestre de l'année au cours de laquelle la taxe est due (ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») ;

- pour les non-redevables de la TVA, sur l'annexe n° 3310 A déposée auprès du service chargé du recouvrement dont relève le siège ou principal établissement au plus tard le 25 juin de l'année au cours de laquelle la taxe est due.

La taxe est acquittée lors du dépôt de la déclaration (Loi de finances pour 2013, art. 20)..

5827

La personne assujettie, dont le siège ou l'entreprise mère du groupe, au sens de l'article L. 511-20 du code monétaire et financier, est situé dans un autre État ayant instauré une taxe poursuivant un objectif de réduction des risques bancaires équivalent à celui de la taxe de risque systémique peut bénéficier d'un crédit d'impôt.

Le montant de ce crédit d'impôt est égal, dans la limite du montant de la taxe de risque systémique dû par la personne assujettie, à la fraction de cette autre taxe que l'entreprise mère ou le siège acquitte au titre de la même année à raison de l'existence de cette personne assujettie.

Le crédit d'impôt peut être utilisé par la personne assujettie au paiement de la taxe de risque systémique de l'année ou lui être remboursé après qu'elle a acquitté la taxe de risque systémique.

Ces dispositions ne sont pas applicables lorsque la réglementation de cet autre État ne prévoit pas des avantages équivalents au bénéfice des personnes assujetties à la taxe dont le siège ou l'entreprise mère est situé en France. La liste des taxes étrangères dont le paiement peut donner droit à l'application des dispositions ci-dessus est fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget.

Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux

5828

Les contestations du montant des exigences minimales en fonds propres sur lequel la taxe de risque systémique est assise suivent le régime applicable aux contestations prévues au 3° du V de l'article L. 612-20 du code monétaire et financier.

Lorsque, en application du VII du même article L. 612-20, l'Autorité de contrôle prudentiel révise le montant des exigences en fonds propres de la personne assujettie à la taxe de risque systémique, elle communique au comptable public compétent l'appel à contribution rectificatif accompagné de l'avis de réception par la personne assujettie.

Lorsque le montant des exigences minimales en fonds propres est révisé à la hausse, le complément de taxe de risque systémique qui en résulte est exigible à la date de réception de l'appel à contribution rectificatif. Le complément de taxe est acquitté auprès du comptable public compétent, dans les deux mois de son exigibilité, sous réserve, le cas échéant, d'une révision à la hausse du montant du crédit d'impôt mentionné au VI de l'article 235 ter ZE du CGI.

Lorsque le montant des exigences minimales en fonds propres est révisé à la baisse, la personne assujettie peut adresser au comptable public compétent, dans un délai d'un mois après réception de l'appel à contribution rectificatif, une demande écrite de restitution du montant correspondant. Il est procédé à cette restitution dans un délai d'un mois après réception de ce courrier, sous réserve, le cas échéant, d'une révision à la baisse du montant du crédit d'impôt mentionné au même VI de l'article 235 ter ZE du CGI.

5829

À défaut de paiement ou en cas de paiement partiel de la taxe de risque systémique dans le délai de trente jours suivant la date limite de paiement, le comptable public compétent émet un titre exécutoire. La taxe est recouvrée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces taxes. Toutefois, en cas de révision du montant des exigences minimales en fonds propres dans les conditions du VIII de l'article 235 ter ZE du CGI le droit de reprise de l'administration s'exerce, pour l'ensemble de la taxe due au titre de l'année concernée, jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la personne assujettie a reçu l'avis à contribution rectificatif.

Titre 4 : Taxe additionnelle à la taxe de risque systémique sur les banques

(Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 9)

5830

Il est créé une taxe additionnelle à la taxe prévue à l'article 235 ter ZE du CGI due au titre de 2012. Elle est due par les personnes redevables, en 2012, de cette dernière taxe.

Cette taxe additionnelle est égale au montant de la taxe de risque systémique qui était exigible au 30 avril 2012.

Elle est exigible le 30 août 2012.

Elle est acquittée auprès du comptable public compétent au plus tard le 30 septembre 2012.

Titre 5 : Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER)

(CGI, art. 1635-0 quinquies, 1519 D à 1519 HA, 1599 quater A, 1599 quater A bis et 1599 quater B ; Loi de finances rectificative pour 2013, art. 70 et 71 ; BOI-TFP-IFER)

5831

L'article 1635-0 quinquies du CGI institue au profit des collectivités territoriales ou de leurs établissements publics de coopération intercommunale, une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER). Cette imposition est déterminée dans les conditions prévues aux articles 1519 D à 1519 HA du CGI, et 1599 quater A à 1599 quater B du CGI.

Les montants et tarifs de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux, à l'exception de ceux prévus à l'article 1599 quater B, sont revalorisés chaque année comme le taux prévisionnel, associé au projet de loi de finances de l'année, d'évolution des prix à la consommation des ménages, hors tabac, pour la même année (CGI, art. 1635-0 quinquies, II). S'agissant de la revalorisation des tarifs des composantes de l'IFER concernées dues au titre de l'année 2014, ce taux s'élève à + 1,3 %.

Remarques :

1. L'IFER s'applique à tous les biens situés sur le territoire national et quel que soit le lieu du siège du redevable. Ainsi, l'IFER est due dans les mêmes conditions par les entreprises dont le siège est situé en France et celles dont le siège est situé à l'étranger.

2. L'IFER suit le régime applicable à la cotisation foncière des entreprises (CFE) en matière de contrôle, recouvrement, contentieux, garanties, sûretés et privilèges.

Chapitre 1 : Éoliennes et hydroliennes

(CGI, art. 1519 D ; ann. III, art. 328 K ; BOI-TFP-IFER-10)

A. Champ d'application

(CGI art. 1519 D, I)

5832

L'imposition forfaitaire s'applique aux installations terrestres de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent et aux installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique hydraulique des courants situées dans les eaux intérieures ou dans la mer territoriale, dont la puissance électrique installée au sens des articles L 311-1 et suivants du code de l'énergie est supérieure ou égale à 100 kilowatts.

B. Annualité

(CGI art. 1519 D, II)

5832-1

L'imposition forfaitaire est due chaque année par l'exploitant de l'installation de production d'électricité au 1er janvier de l'année d'imposition.

C. Tarif

(CGI art. 1519 D, III)

5832-2

Le tarif annuel de l'imposition forfaitaire est fixé au 1er janvier 2014 à **7,21 €** par kilowatt de puissance installée au 1er janvier de l'année d'imposition.

D. Obligations déclaratives

(CGI art. 1519 D, IV ; ann. III, art. 328 K)

5832-3

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année d'imposition

- le nombre d'installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent par commune, et pour chacune d'elles, la puissance installée ;

- pour chaque commune où est installé un point de raccordement d'une installation de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique hydraulique au réseau public de distribution ou de transport d'électricité, le nombre de ces installations et, pour chacune d'elles, la puissance installée.

En cas de création d'installation de production d'électricité ou de changement d'exploitant, la déclaration doit être souscrite avant le 1er janvier de l'année suivant celle de la création ou du changement.

En cas de cessation définitive d'exploitation, l'exploitant est tenu d'en faire la déclaration au service des impôts dont dépend l'unité de production avant le 1er janvier de l'année suivant celle de la cessation lorsque la cessation intervient en cours d'année, ou avant le 1er janvier de l'année de la cessation lorsque celle-ci prend effet au 1er janvier.

Les entreprises déposent, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K) dans les conditions exposées au III-A du BOI-TFP-IFER-10.

E. Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI art. 1519 D, IV, dernier alinéa)

5832-4

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Chapitre 2 : Installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme

(CGI, art. 1519 E ; ann. III, art. 328 K ; BOI-TFP-IFER-20)

A. Champ d'application

(CGI, art. 1519 E, I)

5833

L'imposition forfaitaire s'applique aux installations de production d'électricité d'origine nucléaire ou thermique à flamme dont la puissance électrique installée au sens des articles L. 311-1 et suivants du code de l'énergie est supérieure ou égale à 50 mégawatts.

Cependant, l'imposition forfaitaire n'est pas due au titre des installations exploitées pour son propre usage par un consommateur final d'électricité ou exploitées sur le site de consommation par un tiers auquel le consommateur final rachète l'électricité produite pour son propre usage.

B. Annualité

(CGI, art. 1519 E, II).

5833-1

L'imposition forfaitaire est due chaque année par l'exploitant de l'installation de production d'électricité au 1er janvier de l'année d'imposition.

C. Tarif

(CGI, art. 1519 E, III).

5833-2

Le montant de l'imposition forfaitaire est établi en fonction de la puissance installée dans chaque installation. Il est fixé au 1er janvier 2014 à **3 003 €** par mégawatt de puissance installée au 1er janvier de l'année d'imposition.

D. Obligations déclaratives

(CGI, art. 1519 E, IV ; ann. III, art. 328 K).

5833-3

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année d'imposition, le nombre d'installations de production d'électricité d'origine nucléaire, thermique à flamme et dont la puissance électrique installée est supérieure ou égale à 50 mégawatts par commune et, pour chacune d'elles, la puissance électrique installée.

Il dépose, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K) dans les conditions exposées au III-A du BOI-TFP-IFER-20.

Précision : l'article 328 L de l'annexe III au CGI, est abrogé par le décret n° 2011-369 du 4 avril 2011.

E. Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI, art. 1519 E, IV, al. 2).

5833-4

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Chapitre 3 : Centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique

(CGI, art. 1519 F ; ann. III, art. 328 K ; BOI-TFP-IFER-30)

A. Champ d'application

(CGI, art. 1519 F, I)

5834

L'imposition forfaitaire s'applique aux centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique, à l'exception de celles mentionnées à l'article 1519 D du CGI, dont la puissance électrique installée au sens des articles L. 311-1 et suivants du code de l'énergie est supérieure ou égale à 100 kilowatts.

Cette imposition n'est pas due au titre des centrales exploitées pour son propre usage par un consommateur final d'électricité ou exploitées sur le site de consommation par un tiers auquel le consommateur final rachète l'électricité produite pour son propre usage.

B. Annualité

(CGI, art. 1519 F, II-al. 1).

5834-1

L'imposition forfaitaire est due chaque année par l'exploitant de la centrale de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique au 1er janvier de l'année d'imposition.

C. Tarif

(CGI, art. 1519 F, II-al. 2).

5834-2

Le montant de l'imposition forfaitaire est fixé au 1er janvier 2014 à **3,003 €** par kilowatt de puissance électrique installée au 1er janvier de l'année d'imposition pour les centrales de production d'énergie électrique d'origine hydraulique et à **7,21 €** par kilowatt de puissance électrique installée au 1er janvier de l'année d'imposition pour les centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque.

D. Obligations déclaratives

(CGI, art. 1519 F, III ; ann. III, art. 328 K).

5834-3

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année d'imposition, le nombre de centrales de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique par commune et, pour chacune d'elles, la puissance électrique installée.

En cas de création de centrale de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique ou de changement d'exploitant, la déclaration doit être souscrite avant le 1er janvier de l'année suivant celle de la création ou du changement.

En cas de cessation définitive d'exploitation d'une centrale de production d'énergie électrique d'origine photovoltaïque ou hydraulique, l'exploitant est tenu d'en faire la déclaration au service des impôts dont dépend la centrale de production avant le 1er janvier de l'année suivant celle de la cessation lorsque la cessation intervient en cours d'année, ou avant le 1er janvier de l'année de la cessation lorsque celle-ci prend effet au 1er janvier.

Les entreprises déposent, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K) dans les conditions exposées au III-A du BOI-TFP-IFER-30.

E. Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI, art. 1519 F, III, dernier alinéa).

5834-4

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Chapitre 4 : Transformateurs électriques relevant des réseaux publics de transport et de distribution d'électricité

(CGI, art. 1519 G ; ann. III, art.328 K et 328 P ; BOI-TFP-IFER-40)

A. Champ d'application

(CGI, art. 1519 G, I).

5835

L'imposition forfaitaire s'applique aux transformateurs électriques relevant des réseaux publics de transport et de distribution d'électricité au sens du code de l'énergie.

Les sociétés coopératives agricoles et leurs unions qui se consacrent à l'électrification mentionnées à l'article 1451 du CGI sont exonérées de cette imposition au titre de l'année 2010.

B. Annualité

(CGI, art. 1519 G, II).

5835-1

Cette imposition est due par le propriétaire des transformateurs au 1er janvier de l'année d'imposition. Toutefois, pour les transformateurs qui font l'objet d'un contrat de concession, l'imposition est due par le concessionnaire.

C. Tarif

(CGI, art. 1519 G, III).

5835-2

Le montant de l'imposition est fixé en fonction de la tension en amont des transformateurs au 1er janvier de l'année d'imposition selon le barème suivant (tarif revalorisé conformément au II de l'article 1635-0 quinquies du CGI applicable à compter du 1er janvier 2014) :

Tension en amont **(en kilovolts)**	Tarif par transformateur (en euros)
supérieure à 350	142756
supérieure à 130 et inférieure ou égal à 350	48445
supérieure à 50 et inférieure ou égal à 130	13915

La tension en amont s'entend de la tension électrique en entrée du transformateur.

D. Obligations déclaratives

(CGI, art. 1519 G, IV ; CGI, ann. III, art. 328 K et 328 P).

5835-3

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année d'imposition, le nombre de transformateurs électriques par commune et, pour chacun d'eux, la tension en amont.

Il dépose, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K) dans les conditions exposées au II-A du BOI-TFP-IFER-40.

Le propriétaire de transformateurs électriques qui font l'objet d'un contrat de concession déclare chaque année à l'administration des finances publiques l'identité du concessionnaire, le nombre de transformateurs électriques par commune qui font l'objet d'un contrat de concession et, pour chacun d'eux, la tension en amont. Cette déclaration s'effectue dans les conditions fixées à l'article 328 P de

l'annexe III au CGI, et sous peine des sanctions prévues au VI de l'article 1736 du CGI (CGI, art. 1649 A quater).

E. Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI, art. 1519 G, IV-al. 2).

5835-4

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Chapitre 5 : Stations radioélectriques

(CGI, art. 1519 H ; ann. III, art. 328 K ; BOI-TFP-IFER-50)

A. Champ d'application

(CGI, art. 1519 H, I).

5836

L'imposition forfaitaire s'applique aux stations radioélectriques dont la puissance impose un avis, un accord ou une déclaration à l'Agence nationale des fréquences en application de l'article L. 43 du code des postes et des communications électroniques, à l'exception des stations appartenant aux réseaux mentionnés au 1° de l'article L. 33 et à l'article L. 33-2 du même code, ainsi que des installations visées à l'article L. 33-3 du même code.

B. Annualité

(CGI, art. 1519 H, II)

5836-1

L'imposition forfaitaire est due chaque année par la personne qui dispose pour les besoins de son activité professionnelle des stations radioélectriques au 1er janvier de l'année d'imposition.

C. Tarif

(CGI, art. 1519 H, III).

5836-2

Le montant de l'imposition forfaitaire est fixé pour 2014 à **1 577 €** par station radioélectrique dont le redevable dispose au 1er janvier de l'année d'imposition. Ce montant est réduit de moitié pour les nouvelles stations au titre des trois premières années d'imposition. Ce montant est réduit de moitié pour les stations ayant fait l'objet d'un avis, d'un accord ou d'une déclaration à l'agence nationale des fréquences à compter du 1er janvier 2010 et assurant la couverture par un réseau de radiocommunications mobiles de zones, définies par voie réglementaire, qui n'étaient couvertes par aucun réseaux de téléphonie mobile à cette date. Les stations ayant fait l'objet d'un avis, d'un accord ou d'une déclaration à l'Agence nationale des fréquences à compter du 1er janvier 2010 et destinées à desservir les zones dans lesquelles il n'existe pas d'offre haut débit terrestre à cette date ne sont pas imposées.

Le montant de l'imposition forfaitaire est fixé à **227 €** par station relevant de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication dont le redevable dispose au 1er janvier de l'année d'imposition.

Les personnes exploitant un service de radiodiffusion sonore qui ne constitue pas un réseau de diffusion à caractère national au sens de l'article 41-3-4°-b de la loi précitée ne sont pas redevables de l'imposition forfaitaire sur la totalité des stations radioélectriques dont elles disposent au 1er janvier de

l'année d'imposition si elles disposent de soixante stations radioélectriques au plus. Lorsque plusieurs personnes disposent d'une même station pour les besoins de leur activité professionnelle au 1er janvier de l'année d'imposition, le montant de l'imposition forfaitaire est divisé par le nombre de ces personnes.

D. Obligations déclaratives

(CGI, art. 1519 H, IV ; ann. III, art. 328 K).

5836-3

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année d'imposition, le nombre de stations radioélectriques par commune et département.

Il dépose, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K) dans les conditions exposées au III-A du BOI-TFP-IFER-50.

E. Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI, art. 1519 H, IV-al. 2).

5836-4

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Chapitre 6 : Installations gazières et canalisations de transport de gaz naturel et d'autres hydrocarbures

(CGI, art. 1519 HA ; CGI, ann. III, art. 328 K ; BOI-TFP-IFER-60)

A. Champ d'application

(CGI, art. 1519 HA, I).

5837

L'imposition forfaitaire s'applique aux installations de gaz naturel liquéfié, aux stockages souterrains de gaz naturel, aux canalisations de transport de gaz naturel, aux stations de compression du réseau de transport de gaz naturel, aux canalisations de transport d'autres hydrocarbures et à compter du 1er janvier 2014, aux canalisations de transport de produits chimiques (loi de finances pour 2014, art. 87).

B. Annualité

(CGI, art. 1519 HA, II).

5837-1

L'imposition forfaitaire est due chaque année par l'exploitant des installations, ouvrages et canalisations au 1er janvier de l'année d'imposition.

C. Tarif

(CGI, art. 1519 HA, III).

5837-2

Pour 2014, le montant de l'imposition forfaitaire est fixé à (tarif revalorisé conformément au II de

l'article 1635-0 quinquies du CGI) :

-**2 576 819 €** par installation de gaz naturel liquéfié dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application des articles L. 445-1 à L. 445-3, L. 445-5, L. 446-2 à L. 446-4, L. 452-1 et L. 452-5 du code de l'énergie ;

- **500 €** par kilomètre de canalisation de transport de produits chimiques ;

- **515 364 €** par site de stockage souterrain de gaz naturel dont les capacités sont soumises aux dispositions des articles 30-2 à 30-4 de la même loi ;

- **516 €** par kilomètre de canalisation de transport de gaz naturel ;

- **103 073 €** par station de compression utilisée pour le fonctionnement d'un réseau dont les tarifs d'utilisation sont fixés en application du même article 7 ;

- **516 €** par kilomètre de canalisation de transport d'autres hydrocarbures.

D. Obligations déclaratives

(CGI, art. 1519 HA, IV-al. 1 ; CGI, ann. III, art. 328 K).

5837-3

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année d'imposition, les ouvrages, les installations et le nombre de kilomètres de canalisations exploitées par commune et par département.

Il dépose, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K modifié par le décret n° 2011-369 du 4 avril 2011) dans les conditions exposées au III-A du BOI-TFP-IFER-60.

E. Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI, art. 1519 HA, IV, dernier alinéa).

5837-4

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Chapitre 7 : Matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national pour les opérations de transport de voyageurs

(CGI, art. 1599 quater A ; CGI, ann. III, art. 328 M ; CGI, ann. IV, art. 155-0 bis ; BOI-TFP-IFER-70)

A. Champ d'application

(CGI, art. 1599 quater A, I).

5838

L'imposition forfaitaire s'applique au matériel roulant utilisé sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs.

B. Annualité

(CGI, art. 1599 quater A, II).

5838-1

L'imposition forfaitaire est due chaque année par l'entreprise de transport ferroviaire qui dispose pour les besoins de son activité professionnelle au 1er janvier de l'année d'imposition de matériel roulant ayant été utilisé l'année précédente sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs.

C. Tarif

(CGI, art. 1599 quater A, III).

5838-2

Le montant de l'imposition forfaitaire est établi pour chaque matériel roulant en fonction de sa nature et de son utilisation selon le barème suivant (tarif revalorisé au 1er janvier 2014 conformément au II de l'article 1635-0 quinquies du CGI) :

Catégorie de matériels roulants	Tarifs en euros
Engins à moteur thermique	
Automoteur	30922
Locomotive diesel	30922
Engins à moteur électrique	
Automotrice	23707
Locomotive électrique	20615
Motrice de matériel à grande vitesse	36076
Automotrice tram-train	11853
Engins remorqués	
Remorque pour le transport de passagers	4947
Remorque pour le transport de passagers à grande vitesse	10307
Remorque tram-train	2474

Les catégories de matériels roulants sont précisées par l'arrêté du 28 juin 2010, publié au JO du 30 juin, conjoint des ministres chargés du transport et du budget en fonction de leur capacité de traction, de captation de l'électricité, d'accueil de voyageurs et de leur performance (CGI, ann. IV, art. 155-0 bis) [arrêté du 9 juin 2011 publié au JO du 11 juin 2011]. L'arrêté du 22 décembre 2011 (JO du 30 décembre 2011) définit les matériels roulants relevant de la catégorie des tram-trains.

Les matériels roulants retenus pour le calcul de l'imposition sont ceux dont les entreprises ferroviaires ont la disposition au 1er janvier de l'année d'imposition et qui sont destinés à être utilisés sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs. Par exception, les matériels roulants destinés à être utilisés sur le réseau ferré national pour des opérations de transport international de voyageurs dans le cadre de regroupements internationaux d'entreprises ferroviaires sont retenus pour le calcul de l'imposition des entreprises ferroviaires qui fournissent ces matériels dans le cadre de ces regroupements.

Ne sont pas retenus pour le calcul de l'imposition les matériels roulants destinés à circuler en France exclusivement sur les sections du réseau ferré national reliant, d'une part, une intersection entre le réseau ferré national et une frontière entre le territoire français et le territoire d'un État limitrophe et, d'autre part, la gare française de voyageurs de la section concernée la plus proche de cette frontière.

Lorsque du matériel roulant est destiné à être utilisé à la fois sur le réseau ferré national et sur les lignes de transport en commun de voyageurs mentionnées aux articles L. 2142-1 et L. 2142-2 du code des transports (décret n° 2012-653 du 4 mai 2012), ce matériel est retenu pour le calcul de l'imposition s'il est destiné à être utilisé principalement sur le réseau ferré national.

Sans préjudice de ces dispositions, l'article 70 de la loi de finances rectificative pour 2013 prévoit qu'à compter des impositions dues au titre de 2014 :

1° L'imposition forfaitaire n'est pas due par les entreprises de transport ferroviaire qui ont parcouru l'année précédant celle de l'imposition moins de 300 000 kilomètres sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs ;

2° Pour les entreprises de transport ferroviaire qui ont parcouru l'année précédant celle de l'imposition entre 300 000 et 1 700 000 kilomètres sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de

voyageurs, le montant de l'imposition forfaitaire est égal au montant mentionné au tableau ci-dessus multiplié par un coefficient égal à : (nombre de kilomètres parcourus sur le réseau ferré national - 300 000)/1 400 000.

D. Obligations déclaratives

(CGI, art. 1599 quater A, IV ; CGI, ann. III, art. 328 M).

5838-3

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année d'imposition, le nombre de matériels roulants par catégorie, et à compter des impositions dues au titre de 2014 le nombre de kilomètres parcourus l'année précédant celle de l'imposition sur le réseau ferré national pour des opérations de transport de voyageurs..

A compter des impositions dues au titre de 2014, la déclaration précise les matériels roulants, par catégorie, utilisés dans le cadre de services de voyageurs commandés par les autorités régionales

Les conditions d'application de ces obligations déclaratives sont précisées par l'article 328 M de l'annexe III au CGI et sont exposées au III-A du BOI-TFP-IFER-70.

Remarque :

L'établissement public Réseau ferré de France doit déclarer chaque année à l'administration les entreprises de transport ferroviaire ayant réservé des sillons-kilomètres pour des opérations de transport de voyageurs l'année précédente et le nombre de sillons-kilomètres ainsi réservés répartis par région. Un sillon-kilomètre correspond au trajet réservé sur une ligne ferroviaire à un horaire donné auprès de l'établissement public Réseau ferré de France par une entreprise de transport ferroviaire (CGI, art. 1649 A ter). Cette déclaration s'effectue dans les conditions et délais fixés par décret et sous peine des sanctions prévues au V de l'article 1736 du CGI. Les conditions d'application de ces obligations déclaratives sont précisées par l'article 328 N de l'annexe III au CGI.

E. Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI, art. 1599 quater A, IV-al. 2).

5838-4

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Chapitre 8 : Matériel roulant utilisé sur les lignes de transport en commun de voyageurs en Île-de-france

(CGI, art. 1599 quater A bis ; loi n° 2010-597 du 3 juin 2010 relative au Grand Paris, art. 10 ; CGI, ann. III, art. 328 O et ann. IV, art. 155-00 ter et 155-0 ter ; BOI-TFP-IFER-80)

A. Champ d'application

(CGI, art. 1599 quater A bis, I).

5839

L'imposition forfaitaire mentionnée à l' l'article 1635-0 quinquies du CGI s'applique au matériel roulant utilisé sur les lignes de transport en commun de voyageurs mentionnées aux articles L. 2142-1 et L. 2142-2 du code des transports (décret n° 2012-653 du 4 mai 2012), pour des opérations de transport de voyageurs.

B. Annualité

(CGI, art. 1599 quater A bis, II).

5839-1

L'imposition forfaitaire est due chaque année par les personnes ou organismes qui sont propriétaires au 1er janvier de l'année d'imposition de matériel roulant ayant été utilisé l'année précédente pour des opérations de transport de voyageurs sur les lignes de transport en commun de voyageurs mentionnées aux articles L. 2142-1 et L. 2142-2 du code des transports.

C. Tarif

(CGI, art. 1599 quater A bis, III).

5839-2

Le montant de l'imposition forfaitaire est établi pour chaque matériel roulant en fonction de sa nature et de son utilisation selon le barème suivant (tarif revalorisé au 1er janvier 2014 conformément au II de l'article 1635-0 quinquies du CGI) :

Catégorie de matériels roulants	Tarifs en euros
Métro	
Motrice et remorque	12637
Autre matériel	
Automotrice et motrice	23707
Remorque	4947

Les catégories de matériels roulants sont précisées par l'arrêté du 8 octobre 2010, publié au JO du 10 octobre, conjoint des ministres chargés du transport et du budget en fonction de leur capacité de traction, de captation de l'électricité, d'accueil de voyageurs et de leur performance (CGI, ann. IV, art. 155-00 ter et 155-0 ter) [arrêté du 9 juin 2011 publié au JO du 11 juin 2011].

Les matériels roulants retenus pour le calcul de l'imposition sont ceux dont les personnes ou organismes sont propriétaires au 1er janvier de l'année d'imposition et qui sont destinés à être utilisés pour des opérations de transport de voyageurs sur les lignes de transport en commun de voyageurs mentionnées aux articles L. 2142-1 et L. 2142-2 du code des transports.

Lorsque du matériel roulant est destiné à être utilisé à la fois sur le réseau ferré national et sur les lignes de transport en commun de voyageurs mentionnées aux articles L. 2142-1 et L. 2142-2 du code des transports, ce matériel est retenu pour le calcul de l'imposition s'il est destiné à être utilisé principalement sur ces lignes.

D. Obligations déclaratives

(CGI, art. 1599 quater A bis, IV ; CGI, ann. III, art. 328 O).

5839-3

Le redevable de l'imposition déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année d'imposition, le nombre de matériels roulants par catégorie.

Il transmet une déclaration au service des impôts dont relève son établissement principal, au moyen d'un support papier ou dématérialisé dont les caractéristiques sont fixées par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 O) dans les conditions exposées au III-A du BOI-TFP-IFER-80.

E. Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI, art. 1599 quater A bis, IV-al. 2).

5839-4

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Remarque : (CGI, art. 1599 quater A bis, V modifié par le décret n° 2012-653 du 4 mai 2012)

La composante de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux prévue au présent article est affectée, dans la limite du plafond prévu à l'article 46-I de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, au budget de l'établissement public « Société du Grand Paris » créé par la loi n° 2010-597 du 3 juin 2010 relative au Grand Paris.

Chapitre 9 : Répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre

(CGI, art. 1599 quater B modifié par l'article 71 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; CGI, ann. III, art. 328 K et 328 Q ; BOI-TFP-IFER-90)

A. Champ d'application

(CGI, art. 1599 quater B, I).

5840

L'imposition forfaitaire s'applique :

- aux répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre au sens du 3° ter de l'article L. 32 du code des postes et des communications électroniques ;

- aux unités de raccordement d'abonnés et aux cartes d'abonnés du réseau téléphonique commuté. Ces équipements sont définis par l'article 328 Q de l'annexe III au CGI.

B. Annualité

(CGI, art. 1599 quater B, II).

5840-1

L'imposition forfaitaire est due chaque année par le propriétaire du répartiteur principal, de l'unité de raccordement d'abonnés ou de la carte d'abonné au 1er janvier de l'année d'imposition.

C. Tarif

(CGI, art. 1599 quater B, III modifié par l'article 71 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; décret n° 2012-653 du 4 mai 2012).

5840-2

A compter du 1er janvier 2014, le montant de l'imposition est établi de la manière suivante :

Pour les répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre, le montant de l'imposition de chaque répartiteur principal est fonction du nombre de lignes en service qu'il comporte au 1er janvier de l'année d'imposition. Une ligne est considérée comme étant en service lorsqu'elle fait l'objet d'un contrat entre un opérateur et un abonné. Pour les répartiteurs principaux, les unités de raccordement d'abonnés et les cartes d'abonnés du réseau téléphonique commuté, le montant de l'imposition est établi en fonction de la nature de l'équipement.

Le tarif prévisionnel de l'imposition est établi selon le barème suivant :

Nature de l'équipement	Tarif unitaire 2014	Tarif unitaire 2015	Tarif unitaire 2016	Tarif unitaire à compter de 2017
Répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre (tarif par ligne en service)	5,06 €	7,59 €	10,12 €	12,65 €
Unité de raccordement d'abonnés	5 019,00 €	3 346,00 €	1 673,00 €	0,00 €
Carte d'abonné	54,75 €	36,50 €	18,25 €	0,00 €

Remarque : Ces tarifs ne sont que prévisionnels, car ils peuvent être majorés chaque année conformément au III de l'article 112 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 (cf. ci-après). En revanche, à compter de 2014, les tarifs de l'IFER relative aux répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et aux équipements de commutation téléphonique, contrairement aux autres composantes de l'IFER, ne sont plus revalorisés chaque année comme le taux prévisionnel, associé au projet de loi de finances de l'année, d'évolution des prix à la consommation des ménages, hors tabac, pour la même année (CGI, art. 1635-0 quinquies, II).

A compter de l'année 2011, lorsque le montant du produit total de l'IFER relative aux répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre et aux équipements de commutation téléphonique prévue à l'article 1599 quater B du CGI perçu au titre d'une année est inférieur à 400 millions d'euros, le tarif applicable au titre de l'année suivante à chacun de ces éléments est majoré par un coefficient égal au quotient d'un montant de 400 millions d'euros par le montant du produit perçu (III de l'article 112 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011).

Compte tenu du produit de cette composante de l'IFER perçu au titre de l'année 2013, le coefficient de réévaluation du tarif pour l'année 2014 est de 1,00142. En conséquence, le tarif applicable pour la détermination de l'IFER au titre de l'année d'imposition 2014 est majoré comme suit :

Nature de l'équipement	Tarif unitaire applicable au 1er janvier 2014
Répartiteurs principaux de la boucle locale cuivre (tarif par ligne en service)	5,07 €
Unité de raccordement d'abonnés	5 026,00 €
Carte d'abonné	54,83 €

D. Obligations déclaratives

(CGI, art. 1599 quater B, IV, ann. III, art. 328 K).

5840-3

Le redevable de la taxe déclare, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année d'imposition, par région, département et commune :

- le nombre de répartiteurs principaux et de lignes en service que chacun comportait au 1er janvier ;

- le nombre d'unités de raccordement d'abonnés et de cartes d'abonnés au 1er janvier.

Il dépose, au moyen d'un support papier, auprès du service des impôts dont relève l'installation imposée une déclaration conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 328 K) dans les conditions exposées au III-A du BOI-TFP-IFER-90.

E. Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI, art. 1599 quater B, IV, dernier alinéa).

5840-4

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Titre 6 : Redevances communale et départementale des mines

(CGI, art. 1519 et art.1587 à 1589 ; BOI-TFP-MINES ; Ordonnance n° 2011-91 du 20 janvier 2011 portant codification de la partie législative du code minier, art. 9 ; Décret n° 2012-653 du 4 mai 2012)

5841

Sont passibles obligatoirement de ces redevances : les concessionnaires de mines, les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, les titulaires de permis d'exploitation de mines et les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustible. L'imposition correspond aux seules activités exonérées de la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1463).

Le montant des redevances s'obtient en appliquant aux quantités de substances extraites ou livrées des tarifs fixés en fonction de la nature de ces substances.

Titre 7 : Taxe perçue pour la Région Guyane

(CGI, art. 1599 quinquies B ; CGI, ann. II, art. 318 B à 318 D ; ann. IV, art. 155 bis A ; BOI-TFP-GUF)

Chapitre 1 : Redevables de la taxe

5842

Il est perçu chaque année au profit de la région et de l'organisme mentionnés au n° 1855-4 une taxe due par les concessionnaires de mines d'or, les amodiataires des concessions de mines d'or et par les titulaires de permis et d'autorisations d'exploitation de mines d'or exploitées en Guyane. Ces dispositions s'appliquent aux extractions d'or réalisées à compter du 1er janvier 2009.

Chapitre 2 : Établissement de la taxe

5842-1

La taxe est assise sur la masse nette de l'or extrait par les personnes mentionnées ci-dessus l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe est due. Le tarif par kilogramme d'or extrait est fixé chaque année par arrêté des ministres chargés des mines, de l'intérieur et de l'économie dans les limites suivantes :

1° Pour la taxe due par les entreprises entrant dans la catégorie des petites et moyennes entreprises telles que définies par l'annexe 1 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), le tarif ne peut être supérieur à 1 % du cours moyen annuel de l'or constaté sur le marché de l'or de Londres (London Bullion Market) l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe est due sans toutefois être inférieur à **40 €** ;

2° Pour la taxe due par les autres entreprises, le tarif ne peut être supérieur à 2 % du cours moyen annuel de l'or constaté sur le marché de l'or de Londres (London Bullion Market) l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe est due sans toutefois être inférieur à **80 €**.

5842-2

Les redevables peuvent déduire de la taxe le montant des investissements réalisés l'année précédant celle de l'imposition pour la réduction des impacts de l'exploitation de l'or sur l'environnement, dans la double limite de 45 % du montant de la taxe et de **5 000 €**.

Chapitre 3 : Obligations déclaratives et recouvrement

5842-3

Les redevables adressent chaque année avant le 1er mars aux services de l'Etat chargés des mines une déclaration indiquant les concessions, amodiations de concession et permis et autorisations d'exploitation dont ils ont disposé au cours de l'année précédente, ainsi que les noms des communes sous le territoire desquelles ont fonctionné lesdites exploitations (. La taxe est établie pour chaque titre minier délivré dans la commune du lieu principal d'exploitation.

Cette déclaration fait ressortir, pour chaque exploitation et pour l'ensemble de l'année, la masse nette de l'or extrait. Les services de l'Etat chargés des mines, après avoir vérifié la déclaration, transmettent à la direction des services fiscaux, pour chaque exploitation, les éléments nécessaires au calcul de la taxe (BOI-TFP-GUF).

La taxe est établie par voie de rôle et recouvrée comme en matière de contributions directes. Il en va de même pour la présentation, l'instruction et le jugement des réclamations.

5842-4

La taxe due par les petites et moyennes entreprises définies au 1° du n° 1855-1 est affectée à la région de Guyane et, à compter de la création de l'organisme chargé de l'inventaire, de la valorisation

et de la conservation de la biodiversité en Guyane, pour moitié à la région et pour moitié à cet organisme. La taxe versée par les autres entreprises est affectée à la région de Guyane et, à compter de la création dudit organisme, à hauteur des trois quarts du montant à la région de Guyane et à hauteur du quart du montant à cet organisme.

5842-5

Les modalités de détermination de la masse nette de l'or extrait et la nature des investissements réalisés en faveur de la réduction des impacts de l'exploitation de l'or sur l'environnement qui peuvent être déduits de la taxe sont définis par les articles 318 B à 318 D de l'annexe II au CGI.

L'article 155 bis A de l'annexe IV au CGI modifié par l'arrêté du 29 novembre 2012 fixe les tarifs de la taxe minière sur l'or en Guyane pour l'année 2012.

Titre 8 : Imposition forfaitaire sur les pylônes

(CGI, art. 1519 A ; BOI-TFP-PYL ; Décret n°2012-653 du 4 mai 2012)

5843

L'article 1519 A du CGI prévoit une imposition forfaitaire annuelle sur les pylônes supportant des lignes électriques dont la tension de construction est au moins égale à 200 kilovolts. Le fait générateur de l'imposition est constitué par l'achèvement du pylône.

Le montant de l'imposition forfaitaire annuelle sur les pylônes est fixé pour 2014 à **2 146 €** en ce qui concerne les pylônes supportant des lignes électriques dont la tension est comprise entre 200 et 350 kilovolts et à **4 289 €** en ce qui concerne les pylônes supportant des lignes électriques dont la tension est supérieure à 350 kilovolts.

Sous réserve des dispositions du premier alinéa du V de l'article 1379-0 bis du CGI, cette imposition est perçue au profit des communes.

Pour les déclarations souscrites à compter du 1er février 2014, l'imposition est déclarée par voie électronique et liquidée :

1° Pour les redevables de la TVA, sur l'annexe n° 3310 A à la déclaration CA3 déposée au titre du mois de mars ou du premier trimestre de l'année au titre de laquelle l'imposition est due (ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») ;

2° Pour les personnes non redevables de la TVA, sur l'annexe n° 3310 A à la déclaration CA3 déposée auprès du service chargé du recouvrement dont relève leur siège ou principal établissement au plus tard le 25 avril de l'année au cours de laquelle l'imposition est due.

L'imposition est acquittée lors du dépôt de la déclaration.

Elle est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires (BOI-TVA-PROCD). Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces taxes.

Titre 9 : Taxe sur les éoliennes maritimes

(CGI, art. 1519 B et 1519 C ; BOI-TFP-TEM ; Loi de finances rectificative pour 2013, art. 20)

5844

Est instituée, à compter du 1er janvier 2007, au profit des communes et des usagers de la mer, une taxe annuelle sur les installations de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent situées dans les eaux intérieures ou la mer territoriale.

La taxe est acquittée par l'exploitant de l'unité de production d'électricité utilisant l'énergie mécanique du vent.

La taxe est assise sur le nombre de mégawatts installés dans chaque unité de production d'électricité

utilisant l'énergie mécanique du vent au 1er janvier de l'année d'imposition. Elle n'est pas due l'année de la mise en service de l'unité.

Le tarif annuel de la taxe est fixé à **14 813 €** par mégawatt installé (décret n° 2014-549 du 26 mai 2014).

Les éléments imposables sont déclarés avant le 1er janvier de l'année d'imposition.

Pour les déclarations souscrites à compter du 1er février 2014, la taxe est déclarée et liquidée :

1° Pour les redevables de la TVA, sur l'annexe n° 3310 A à la déclaration CA3 (CERFA n° 10960, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») déposée au titre du mois de mars ou du premier trimestre de l'année au titre de laquelle la taxe est due ;

2° Pour les personnes non redevables de la TVA, sur l'annexe n° 3310 A à la déclaration CA3 déposée auprès du service chargé du recouvrement dont relève leur siège ou principal établissement au plus tard le 25 avril de l'année au cours de laquelle l'imposition est due.

L'imposition est acquittée lors du dépôt de la déclaration. Elle est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires (BOI-TVA-PROCD). Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces taxes.

Titre 10 : Contribution additionnelle à l'IFER

(CGI, art. 1609 decies ; BOI-TFP-AIFER ; Décret n° 2011-645 du 9 juin 2011)

Chapitre 1 : Champ d'application

(CGI, art. 1609 decies, al. 1)

5845

À compter du 1er janvier 2011, il est institué une contribution additionnelle à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux applicable aux stations radioélectriques mentionnées à l'article 1519 H du CGI autres que celles mentionnées au deuxième alinéa du III du même article.

Chapitre 2 : Annualité

(CGI, art. 1609 decies, al. 2)

5845-1

Cette contribution est due chaque année par la personne redevable de l'imposition forfaitaire applicable aux stations radioélectriques.

Chapitre 3 : Tarif

(CGI, art. 1609 decies, al. 3)

5845-2

Elle est égale à un pourcentage du montant de cette imposition forfaitaire fixé par décret dans la limite de 5 %.

Pour les impositions établies au titre de l'année 2011 et des années suivantes, ce pourcentage est fixé à 4 % (CGI, ann. III, art. 331 A).

Chapitre 4 : Obligations déclaratives

(CGI, art. 1609 decies, al. 4)

5845-3

Cette contribution fait l'objet d'une déclaration dans les mêmes conditions que l'imposition mentionnée à l'article 1519 H du CGI (BOI-TFP-AIFER).

Chapitre 5 : Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI, art. 1609 decies, al. 5)

5845-4

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (BOI-IF-CFE-40).

Titre 11 : Taxe sur les surfaces commerciales

(BOI-TFP-TSC ; loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, VII)

5846

À compter du 1er janvier 2010, l'article 77 de la loi de finances pour 2010 modifie les modalités de perception de la taxe sur les surfaces commerciales prévues à l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés. Ainsi, à compter de cette date :

- la taxe est déclarée sur un imprimé 3350 et payée avant le 15 juin de l'année au titre de laquelle elle est due ;

  – elle est due par l'exploitant de l'établissement. Le fait générateur de la taxe est constitué par l'existence de l'établissement au 1er janvier de l'année au titre de laquelle elle est due. La taxe est exigible le 15 mai de la même année;

  – Les obligations déclaratives des entreprises sont prévues par le décret n° 2010-1026 du 31 août 2010 modifiant le décret n° 95-85 du 26 janvier 1995 (BOI-TFP-TSC au V).

- elle est recouvrée, contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée (BOI-TFP-TSC au VI) et (BOI-TVA-PROCD) Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Par ailleurs, à compter du 1er janvier 2011, la taxe est perçue au profit de la commune sur le territoire de laquelle est situé l'établissement principal.

Le VII de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 complète l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés, pour les impositions dues au titre de l'année 2013, afin d'une part, de préciser la notion de commerce et de vente au détail et pour d'autre part, simplifier les règles de calcul de la taxe pour les établissements qui modifient leurs surfaces en posant comme principe que la surface s'apprécie au 31 décembre de l'année précédant l'année d'imposition.

En outre, le même article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 précise, pour les professions qui requièrent des superficies de vente anormalement élevées, les conditions pour bénéficier de la réduction du taux de la taxe..

Enfin, dans le cadre de l'achèvement de la carte intercommunale, il organise également, à compter du 1er janvier 2013, les conditions d'harmonisation en matière de taxe sur les surfaces commerciales en cas de fusion de communes, de fusion d'établissements publics de coopération intercommunale ou de rattachement de communes à un nouvel établissement public de coopération intercommunale.

Titre 12 : Taxe additionnelle à la taxe sur les surfaces commerciales

(CGI, art. 302 bis ZA ; BOI-TFP-TASC)

Chapitre 1 : Champ d'application

A. Personnes concernées

5847

Les personnes soumises à une taxe additionnelle à la taxe sur les surfaces commerciales, prévue par l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés sont les personnes assujetties à la TVA qui satisfont aux conditions suivantes :

I. Personnes réalisant des opérations d'achat-revente

Il s'agit de celles qui achètent et revendent en l'état ou après conditionnement à des personnes autres que des personnes assujetties à la TVA, agissant en tant que telles, des pommes de terre, des bananes et des fruits ou des légumes mentionnés à la partie IX de l'annexe I au règlement (CE) n° 1234/2007 du Conseil du 22 octobre 2007 portant organisation commune des marchés dans le secteur agricole et dispositions spécifiques en ce qui concerne certains produits de ce secteur.

II. Personnes non-soumises a des accords de modération

Ces personnes ne doivent pas être parties à des accords de modération des marges de distribution des fruits et légumes frais mentionnés à l'article L. 611-4-1 du code rural et de la pêche maritime.

B. Personnes exonérées

5848

Sont exonérées de cette taxe les personnes qui satisfont aux conditions suivantes :

- elles exploitent des établissements dont le chiffre d'affaires annuel afférent aux ventes de fruits et légumes est inférieur à 100 millions d'euros ;

- elles ne sont pas liées contractuellement à un groupement de distributeurs dont le chiffre d'affaires annuel afférent aux ventes de fruits et légumes est supérieur à 100 millions d'euros.

Pour l'application des dispositions relatives aux personnes exonérées, le chiffre d'affaires d'un groupement de distributeurs est réputé correspondre à la somme des chiffres d'affaires des membres de ce groupement.

Cette exonération est subordonnée au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis.

Chapitre 2 : Montant de la taxe

5849

Le montant de la taxe est égal à trois fois le produit entre, d'une part, le montant dû au titre de la taxe sur les surfaces commerciales par les personnes concernées et, d'autre part, le rapport entre le montant total des ventes de fruits et légumes susmentionnés et le chiffre d'affaires total.

Chapitre 3 : Obligations déclaratives

5850

La taxe est déclarée et acquittée lors du dépôt de la déclaration relative à la taxe sur les surfaces commerciales, et due au titre de l'année (BOI-TFP-TSC au V et BOI-TFP-TASC au III)

Chapitre 4 : Liquidation, recouvrement, contrôle et contentieux

5851

La taxe est liquidée, recouvrée et contrôlée sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée (BOI-TFP-TASC au IV, BOI-TFP-TSC au VI, et BOI-TVA-PROCD.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Titre 13 : Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance et contribution complémentaire à cette taxe

(BOI-TFP-ASSUR ; Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 25)

Chapitre 1 : Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation

(Loi n° 2010-1657 de finances pour 2011, art. 23)

5852

Les personnes mentionnées aux 1° à 6° du B du I de l'article L. 612-2 du code monétaire et financier qui, au 30 décembre 2010, exploitent une entreprise en France au sens du I de l'article 209 du CGI, acquittent une taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation.

Cette taxe est affectée à la Caisse nationale des allocations familiales.

La taxe est assise sur le montant, à l'ouverture de leur exercice en cours au 30 décembre 2010, de la réserve de capitalisation que les personnes mentionnées au premier alinéa ont constituée en application des dispositions législatives et réglementaires du code des assurances, du code de la mutualité ou du code de la sécurité sociale qui les régissent. Pour les personnes régies par le code de la mutualité ou le code de la sécurité sociale, l'assiette de la taxe est minorée du montant de leur réserve de capitalisation à l'ouverture de leur premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2008.

Le taux de la taxe est de 10 %. Le montant de la taxe est plafonné à 5 % des fonds propres, y compris la réserve de capitalisation, des personnes mentionnées au premier alinéa à l'ouverture de leur exercice en cours au jour de la promulgation de la présente loi.

La taxe n'est pas admise en déduction du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés.

La taxe est constitutive d'une dette d'impôt inscrite au bilan de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et est prélevée sur le compte de report à nouveau.

La taxe est exigible à la clôture de l'exercice en cours au 30 décembre 2010. Elle est déclarée et liquidée dans les quatre mois de son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration. Elle est acquittée pour moitié lors du dépôt de cette déclaration et pour moitié dans les seize mois de son exigibilité.

Chapitre 2 : Contribution complémentaire à la taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation

(Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 25)

5853

Les personnes mentionnées aux 1° à 6° du B du I de l'article L. 612-2 du code monétaire et financier qui, au 30 décembre 2012 exploitent une entreprise en France au sens du I de l'article 209 du CGI, redevables de la taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation définie à l'article 23 de la loi de finances pour 2011, sont assujetties à une contribution complémentaire à cette taxe.

L'assiette de la contribution complémentaire est le montant de la réserve de capitalisation déterminé selon les modalités prévues au deuxième alinéa du I du même article 23 ou, s'il est inférieur, le montant de cette réserve constaté à l'ouverture de l'exercice en cours au 30 décembre 2012.

Le taux de la contribution complémentaire est fixé à 7 %. Le montant cumulé de la taxe exceptionnelle acquittée en application dudit article 23 et de la contribution complémentaire à cette taxe est plafonné à un montant égal à 5 % des fonds propres, y compris la réserve de capitalisation, des redevables mentionnés ci-dessus à l'ouverture de l'exercice en cours au 30 décembre 2012.

Elle n'est pas admise en déduction du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés.

La contribution complémentaire est constitutive d'une dette d'impôt inscrite au bilan de clôture de l'exercice en cours au 30 décembre 2012. Elle est prélevée sur le compte de report à nouveau.

La contribution complémentaire est exigible à la clôture de l'exercice en cours au 30 décembre 2012.

Elle est déclarée et liquidée dans les quatre mois de son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration dans les conditions exposées au I-B-5 du BOI-TFP-ASSUR, elle est acquittée dans le même délai.

La contribution complémentaire est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée(cf. I-D du BOI-TFP-ASSUR et BOI-TVA-PROCD). Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

Livre XIV : Impôts fonciers

Introduction

6000

Le présent Livre XIV est dédié aux impôts fonciers et se décompose en huit parties :

- collectivités territoriales et structures de coopération intercommunale (première partie, n^{os} 6001 et suivants) ;

- taxe foncière sur les propriétés non bâties (deuxième partie, n^{os} 6020 et suivants) ;

- taxe foncière sur les propriétés bâties (troisième partie, n^{os} 6050 et suivants) ;

- dispositions communes aux taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties (quatrième partie, n^{os} 6145 et suivants) ;

- taxe d'habitation (cinquième partie, n^{os} 6160 et suivants) ;

- cotisation foncière des entreprises (sixième partie, n^{os} 6230 et suivants) ;

- taxes et prélèvements additionnels aux impôts fonciers (septième partie, n^{os} 6310 et suivants) ;

- dispositions particulières aux départements d'outre-mer (huitième partie, n^{os} 6380 et suivants).

Ces commentaires, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, étaient traités dans le Livre VI relatif aux impôts directs locaux. Les commentaires relatifs aux évaluations foncières des propriétés bâties ou non bâties ont par ailleurs été intégrés au présent Livre XIV. Ils figuraient auparavant au Titre 4 de la première partie (cadastre) du Livre VIII relatif aux affaires foncières. Il en va de même pour les trois annexes qui leur sont rattachées.

Remarque : À noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt locaux 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations et échéances déclaratives en matière de CET, TH et TF (cotisation économique territoriale, taxe d'habitation et taxe foncière) à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs en vigueur.

Partie 1 : Collectivités territoriales et structures de coopération intercommunale

Titre 1 : Généralités

6001

Les impôts directs locaux comprennent trois taxes principales (la taxe d'habitation, la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties), la contribution économique territoriale (contribution qui remplace la taxe professionnelle depuis 2010) et des taxes annexes ou assimilées.

Ces impôts sont perçus au profit des collectivités locales et de divers établissements publics et

organismes.

Titre 2 : Taux d'imposition

Chapitre 1 : Lien entre les taux

A. Communes, établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre

(CGI, art. 1636 B sexies)

6002

I. Principes

Sous réserve des dispositions de l'article 1636 B septies du CGI et de l'article 1636 B decies du CGI les conseils municipaux et les instances délibérantes des organismes de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre votent chaque année les taux des taxes foncières, de la taxe d'habitation et de la cotisation foncière des entreprises .

Ils peuvent :

- Soit faire varier dans une même proportion les taux des quatre taxes appliqués l'année précédente ;

- Soit faire varier librement entre eux les taux des quatre taxes. Dans ce cas, le taux de cotisation foncière des entreprises :

  • Ne peut, par rapport à l'année précédente, être augmenté dans une proportion supérieure à l'augmentation du taux de la taxe d'habitation ou, si elle est moins élevée, à celle du taux moyen de la taxe d'habitation et des taxes foncières, pondéré par l'importance relative des bases de ces trois taxes pour l'année d'imposition,
  • Ou doit être diminué, par rapport à l'année précédente, dans une proportion au moins égale, soit à la diminution du taux de la taxe d'habitation ou à celle du taux moyen pondéré de la taxe d'habitation et des taxes foncières, soit à la plus importante de ces diminutions lorsque ces deux taux sont en baisse.

Jusqu'à la date de la prochaine révision, le taux de la taxe foncière sur les propriétés non bâties ne peut augmenter plus ou diminuer moins que le taux de la taxe d'habitation.

II. Exceptions

Toutefois, le taux de la taxe d'habitation, le taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties ou le taux de la taxe foncière sur les propriétés non bâties peut être diminué :

- jusqu'au niveau du taux moyen national de la taxe constaté l'année précédente pour, selon le cas, les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale ;

- ou, s'il est plus élevé, jusqu'au niveau du taux de la cotisation foncière des entreprises de la collectivité ou de l'établissement public de coopération intercommunale concerné sans que ces diminutions soient prises en compte pour l'application, à la baisse, des dispositions évoquées au deuxième tiret du I ci-dessus.

Par ailleurs, le VI de l'article 45 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 prévoit sous un nouvel article 1640 D du CGI que les communes qui n'étaient pas membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre au 1er janvier 2011 et qui se rattachent à un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité additionnelle bénéficiaire en 2011 du transfert de la part départementale de taxe d'habitation peuvent décider que le taux de référence retenu pour le vote du taux de taxe d'habitation applicable l'année où leur rattachement prend fiscalement effet est, pour l'application de l'article 1636 B sexies du CGI, diminué du nombre de points correspondant à la fraction mentionnée au premier alinéa du b du 3 du C du V de l'article 1640 C du

CGI multipliée par 1,034.

Cette décision résulte d'une délibération prise avant le 31 janvier de l'année au cours de laquelle le rattachement prend fiscalement effet. Elle est soumise à la notification prévue à l'article 1639 A du CGI, au plus tard quinze jours après la date limite prévue pour son adoption.

Les dispositions de l'article 1640 D du CGI s'appliquent à compter du 1er janvier 2014.

Elles s'appliquent également, pour le vote des taux des impositions établies au titre de l'année 2014, aux communes dont l'effet fiscal du rattachement à un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité additionnelle bénéficiaire en 2011 du transfert de la part départementale de taxe d'habitation est antérieur au 1er janvier 2014. La décision mentionnée au deuxième alinéa de l'article 1640 D du CGI résulte alors d'une délibération prise avant le 31 janvier 2014. Elle est soumise à la notification prévue à l'article 1639 A du CGI, au plus tard quinze jours après la date limite prévue pour son adoption.

S'agissant des spécificités intéressant les DOM et notamment Mayotte, voir n° 6382.

III. Dérogations

L'article 1636 B sexies du CGI prévoit des dérogations aux principes et aux exceptions présentées ci-dessus.

En effet, les taux peuvent être minorés ou majorés selon des dispositions spécifiques.

B. Départements

(CGI, art. 1636 B sexies A)

6003

À compter du 1er janvier 2011, les conseils généraux votent chaque année le taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties dans la limite prévue au VI de l'article 1636 B septies du CGI.

S'agissant des spécificités intéressant les DOM et notamment Mayotte, voir n° 6382.

Chapitre 2 : Plafonnement des taux

(CGI, art. 1636 B septies ; Décret n° 2012-653 du 4 mai 2012)

6004

Les taux des taxes foncières et de la taxe d'habitation votés par une commune ne peuvent excéder deux fois et demie le taux moyen constaté l'année précédente pour la même taxe dans l'ensemble des communes du département ou deux fois et demie le taux moyen constaté au niveau national s'il est plus élevé.

Le taux de la cotisation foncière des entreprises voté par une commune ne peut excéder deux fois le taux moyen de cette taxe constaté l'année précédente au niveau national pour l'ensemble des communes.

Pour les communes membres d'un groupement doté d'une fiscalité propre, les taux-plafonds prévus aux I et IV de l'article 1636 B septies du CGI sont réduits du taux appliqué l'année précédente au profit du groupement. Le taux de la taxe foncière sur les propriétés bâties voté par un département ne peut excéder deux fois et demie le taux moyen constaté l'année précédente au niveau national pour l'ensemble des départements.

Titre 3 : Frais perçus par l'État

(CGI, art. 1641)

Chapitre 1 : Pour les frais de dégrèvements

6005

À compter du 1er janvier 2011, en contrepartie des frais de dégrèvement et de non-valeurs qu'il prend à sa charge, l'État perçoit 2 % du montant des taxes suivantes :

- Taxe foncière sur les propriétés bâties ;

- Taxe foncière sur les propriétés non bâties ;

- Taxe d'habitation due pour les locaux meublés non affectés à l'habitation principale ;

- Cotisation foncière des entreprises ;

- Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux prévue de l'article 1519 D du CGI à l'article 1519 HA du CGI et de l'article 1599 quater A du CGI à l'article 1599 quater B du CGI ;

- Taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties prévue à l'article 1519 I du CGI.

À compter du 1er janvier 2011, en contrepartie des frais de dégrèvement, l'État perçoit 3,6 % du montant des taxes suivantes :

- Taxe pour frais de chambres d'agriculture ;

- Taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie ;

- Taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat ;

- Taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;

- Taxe de balayage.

Remarques :

Sauf dispositions contraires, il en est de même pour les contributions et taxes qui sont établies et recouvrées comme en matière de contributions directes au profit des collectivités territoriales, de leurs établissements publics de coopération intercommunale et de fonds, établissements ou organismes divers.

Il est précisé qu'en contrepartie des dégrèvements prévus à l'article 1414 A du CGI, l'État perçoit un prélèvement, voir cf. n° 6182-2.

Chapitre 2 : Pour les frais d'assiette et de recouvrement

6006

À compter du 1er janvier 2011, l'État perçoit 1 % du montant des taxes visées aux six premiers tirets du **n° 6005** ci-dessus, ainsi que de la taxe d'habitation due pour les locaux meublés affectés à l'habitation principale, et 5,4 % du montant de celles visées aux tirets sept à onze du **n° 6005** ci-dessus. Pour les impositions visées aux mêmes tirets sept à onze et perçues au profit des collectivités locales et de leurs groupements, ce taux est réduit à 4,4 %.

Titre 4 : Délibérations des collectivités territoriales et de leurs groupements

Chapitre 1 : Décisions relatives à la cotisation foncière des entreprises

(CGI, art. 1640 B, I ; cf. n^{os} 6230 et suivants)

6007

Pour le calcul des impositions à la cotisation foncière des entreprises au titre de l'année 2010, les communes et établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre votent un taux

relais, dans les conditions et limites prévues pour le taux de la taxe professionnelle par le code général des impôts dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2009, à l'exception du 4 du I de l'article 1636 B sexies du CGI.

Les impositions à la cotisation foncière des entreprises établies au titre de l'année 2010 sont perçues au profit du budget général de l'État. Elles sont calculées en faisant application des délibérations relatives aux exonérations et abattements prévues au I du 5.3.2. de l'article 2 de la loi de finances pour 2010 et en appliquant les taux communaux et intercommunaux de référence définis aux 1 à 6 du I de l'article 1640 C du CGI.

La perte de recettes résultant de la suppression de la taxe professionnelle est compensée par l'État aux collectivités territoriales ainsi qu'aux EPCI à fiscalité propre au titre de l'année 2010.

Remarque :

En revanche, les établissements publics fonciers et les syndicats ne perçoivent pas de compensation relais. Des règles spécifiques ont été prévues pour aménager les modalités de répartition et de taxation des taxes établies à leur profit au point 6.2 de l'article 2 déjà cité.

L'État perçoit 3 % du montant des impositions de cotisation foncière des entreprises établies au titre de l'année 2010. Ces sommes sont ajoutées au montant de ces impositions.

Chapitre 2 : Décisions relatives aux taux d'imposition ou aux produits

(CGI, art. 1639 A ; Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, II-A)

6008

En la matière, les collectivités territoriales et leurs groupements doivent faire connaître leurs décisions aux services des finances publiques avant le 15 avril de chaque année.

Toutefois, lorsque la communication aux collectivités locales des informations indispensables à l'établissement de leur budget n'intervient pas avant le 31 mars, la notification des taux doit être faite dans un délai de quinze jours à compter de la communication de ces informations.

Par ailleurs, la date de notification peut être reportée du 15 avril au 30 avril l'année où intervient le renouvellement des conseils municipaux, généraux ou régionaux.

Remarque : Le II de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 reporte de quinze jours les dates limites d'échange d'informations entre d'une part les services de l'État qui produisent les données fiscales indispensables à l'établissement des budgets locaux et d'autre part, les collectivités territoriales et organismes compétents qui leur notifient leurs délibérations.

Chapitre 3 : Autres décisions

(CGI, art. 1639 A bis ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 76 ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 45)

6009

Les collectivités intéressées doivent, avant le 1er octobre de chaque année, prendre certaines décisions applicables aux impositions de l'année suivante. Ces décisions concernent notamment :

- les abattements en matière de taxe d'habitation (cf. n^{os} 6190 et suiv.) ;

- la majoration de la base d'imposition à la taxe foncière afférente à certains terrains (cf. n^{o} 6028) ;

- certaines exonérations temporaires ou permanentes de taxe foncière sur les propriétés bâties laissées à l'initiative des collectivités locales (cf. n^{os} 6081 et suiv.) ;

- la base minimum de cotisation foncière des entreprises (cf. n^{os} 6267 et suivants).

Les délibérations concernant la taxe d'enlèvement des ordures ménagères doivent être prises avant le 15 octobre d'une année pour être applicables à compter de l'année suivante. Il existe toutefois quelques règles particulières (cf. n° 6330-9 et BOI-IF-AUT-90-20 et suivants).

S'agissant des règles applicables en 2014 au Département de Mayotte, voir n° 6382-1.

Chapitre 4 : Cas particulier des fusions ou scissions de communes

(CGI, art. 1638, III et CGI, art. 1638-00 bis ; Loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales, art. 23)

6010

La création de commune nouvelle et les scissions de communes résultent d'un arrêté du représentant de l'État dans le département. Ces arrêtés préfectoraux peuvent intervenir tout au long de l'année.

Cependant, pour produire leurs effets au regard du droit fiscal dès l'année suivante, les arrêtés préfectoraux doivent être pris avant le 1er octobre d'une année. À défaut, ils n'emportent de conséquences fiscales qu'à compter de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle ils ont été pris.

Chapitre 5 : Cas particulier des fusions d'EPCI et de syndicats mixtes

(CGI, art. 1638-0 bis ; CGI, art. 1639 A bis, III ; CGI, art. 1639 A ter, IV et CGI, art. 1639 A quater, II ; Loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales, art. 42)

6011

Les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dont l'un d'entre eux au moins est à fiscalité propre peuvent fusionner conformément à l'article 153 de la loi n° 2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales.

En application de l'article 155 de la même loi, ce mécanisme de fusion est également applicable aux syndicats mixtes.

Les modalités de fixation des taux d'impôts locaux des EPCI et syndicats mixtes issus d'une telle fusion et les règles de gestion des délibérations autres que celles relatives aux taux d'imposition sont régies par l'article 1638-0 bis du CGI, le III de l'article 1639 A bis du CGI, le IV de l'article 1639 A ter et le II de l'article 1639 A quater du CGI.

Précisions :

1. Voir également le VII de l'article 44 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 qui permet, à compter du 1er janvier 2012, aux EPCI à fiscalité professionnelle unique (FPU) issus de fusion d'EPCI dont un au moins était à FPU, de moduler les taux des taxes ménages lors de la première année suivant la fusion, à l'instar des EPCI à fiscalité additionnelle issus de fusion.

2. L'article 1638-0 bis du CGI a été complété par les lois n° 2012-354 et n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 et modifié par le A du IV de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

Titre 5 : Compensations, dotations et péréquation

6012

À compter du 1er janvier 2011, afin de compenser les conséquences financières de la réforme de la fiscalité locale, les articles 2, 77 et 78 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010 mettent en place plusieurs mécanismes (création de fonds de garantie, dotations de compensation, fonds de péréquation) au profit des régions, de la collectivité territoriale de la Corse, des départements, des communes et des EPCI. Les articles 45, 46, 51, 53, 108, 123 et 177 de la loi n° 2010-1657 de finances pour 2011 apportent des précisions sur les compensations, dotations et péréquations attribuées aux collectivités territoriales et aux EPCI.

Remarque : L'article 78 de la loi de finances pour 2010 est complété par l'article 36 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et modifié par les IV et V de l'article 44 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, par le A du V de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 et par le I de l'article 45 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 .

Le I de l'article 21 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 institue, à compter du 1er janvier 2012, un prélèvement sur les recettes de l'État intitulé dotation de compensation de la réforme de la taxe professionnelle résultant des contributions fiscalisées aux syndicats de communes.

En outre, le IV de l'article 44 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 apporte des modifications au dispositif de compensation des pertes de ressources de contribution économique territoriale. Le V de l'article 44 de la loi précitée modifie les règles de répartition de la dotation de compensation de réforme de la taxe professionnelle et du fonds national de garantie individuelle de ressources en cas de scission d'une commune ou de changement de périmètre d'un établissement public de coopération intercommunale.

Les articles 33, 40 et 42 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 apportent également des précisions sur les compensations des pertes de recettes en matière de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, sur les dotations et sur les fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle.

L'article 33 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 vise à rectifier le montant ouvert au titre des fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle (FDPTP) et procède à divers ajustements de ce dispositif.

L'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 apporte par ailleurs des précisions sur les garanties de ressources versées aux collectivités territoriales dans le cadre de la réforme de la fiscalité directe locale. L'article 40 de la loi précitée modifie pour sa part le V de l'article 1609 nonies C du CGI relatif à l'attribution de compensation versée par les EPCI à chaque commune membre lorsqu'ils sont substitués à elles, conformément au même article 1609 nonies C du CGI, pour l'application des dispositions relatives à la CFE, à la CVAE et pour la perception du produit de ces taxes.

Partie 2 : Taxe foncière sur les propriétés non bâties

(CGI, art. 1393 à CGI, art. 1398 A ; BOI-IF-TFNB)

Remarque liminaire : À noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt locaux 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations et échéances déclaratives en matière de taxe foncière à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs en vigueur.

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-IF-TFNB-10)

Chapitre 1 : Propriétés imposables

(BOI-IF-TFNB-10-30)

6020

La taxe foncière est établie annuellement sur les propriétés non bâties de toute nature sises en France, à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées. Elle est notamment due pour : les terrains occupés par les chemins de fer (excepté pour les voies ferrées ne présentant pas un

caractère d'utilité publique qui sont imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties), les carrières, mines et tourbières, les étangs, les salines et marais salants, ainsi que pour les terrains occupés par les serres utilisées à des fins agricoles (CGI, art. 1393).

À compter des impositions dues au titre de l'année 2015, elle est également due pour les terrains non cultivés affectés à la pratique du golf lorsque l'aménagement de ces terrains ne nécessite pas la construction d'ouvrages en maçonnerie présentant le caractère de véritables constructions (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 81).

Chapitre 2 : Personnes imposables

(BOI-IF-TFNB-10-20)

6020-1

La taxe foncière sur les propriétés non bâties est en principe, due par le propriétaire actuel de l'immeuble, personne physique ou morale. Mais diverses exceptions sont apportées à ce principe qui conduisent à imposer certains titulaires de droits spéciaux sur les terrains soumis à la taxe.

Pour plus de précisions sur les personnes imposables à la taxe foncière sur les propriétés non bâties, il convient de se reporter à la quatrième partie du présent Livre XIV (n° 6146 notamment) ainsi qu'au BOI-IF-TFNB-10-20.

Chapitre 3 : Exonérations permanentes

(CGI, art. 1394 à CGI, art. 1394 C ; BOI-IF-TFNB-10-40 et suivants)

A. Les propriétés publiques

(BOI-IF-TFNB-10-40-10 et suivants)

6021

I. Bénéficient d'une exonération de plein droit, les routes nationales, les chemins départementaux, les voies communales, y compris les places publiques servant aux foires et marchés ainsi que les chemins qui appartiennent à des associations foncières d'aménagement foncier agricole et forestier telles qu'elles sont prévues aux articles L. 133-1 et suivants du code rural et de la pêche maritime, et les rivières (CGI, art. 1394, 1°).

II. Bénéficient d'une exonération conditionnelle, les autres propriétés de l'État, des collectivités territoriales (jardins publics, cimetières, fortifications, glacis, etc.) et des établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance. L'exonération est soumise à la réalisation cumulative des trois conditions suivantes :

- caractère public de la propriété : c'est-à-dire appartenance à l'une des collectivités publiques citées ci-dessus ;

- affectation à un service public ou d'utilité générale ;

- improductivité de revenus (les terrains militaires qui font l'objet d'une amodiation - autorisant le pacage des animaux, par exemple - sont considérés comme productifs de revenus et, par conséquent, imposables.

Les immeubles qui sont incorporés gratuitement au domaine de l'État, des collectivités locales ou des établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance en vertu d'une convention, sont imposables jusqu'à l'expiration de celle-ci, au nom de la collectivité propriétaire (CGI, art. 1394, 2°).

Cette exonération n'est pas applicable aux forêts et terrains visés à l'article L. 121-2 du code forestier pour lesquels la taxe foncière est due par l'Office national des forêts (ONF).

B. Les terrains appartenant à certaines associations

(CGI, art. 1394, 4° à 6° ; BOI-IF-TFNB-10-40-20)

6022

Il s'agit des :

- jardins attenant aux bâtiments pour lesquels les associations de mutilés de guerre ou du travail sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés bâties ;

- terrains appartenant aux associations syndicales de propriétaires prévues par l'article 23 de la loi du 11 octobre 1940 modifiée par la loi du 12 juillet 1941 relative à la reconstruction des immeubles d'habitation partiellement ou totalement détruits par suite d'actes de guerre ;

- terrains sis dans les communes de plus de 5 000 habitants qui appartiennent aux organismes de jardins familiaux, ou dont ils ont la jouissance, et qu'ils utilisent pour la réalisation de leur objet social, tel qu'il est défini à l'article L. 561-1 du code rural et de la pêche maritime.

C. Les sols et terrains passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties

(CGI, art. 1394, 7°)

6023

Voir n° 6050-2 et BOI-IF-TFNB-10-40-30.

D. Les propriétés non bâties agricoles situées en Corse

(CGI, art. 1394 B ; BOI-IF-TFNB-10-40-50 au I)

6024

I. Champ d'application de l'exonération

L'exonération s'applique aux propriétés non bâties qui remplissent les trois conditions suivantes :

- être situées sur le territoire de la collectivité territoriale de Corse ;

- être classées dans les 1re à 6e, 8e et 9e catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 reprise au BOI-ANNEXE-000248 (cf. n° 6029) ;

- ne pas être exonérées de taxe foncière sur les propriétés non bâties en application de l'article 1395 du CGI, de l'article 1395 A du CGI, de l'article 1395 A bis du CGI et de l'article 1395 B du CGI (cf. ci-après n° 6027).

II. Portée de l'exonération

En application de l'article 1394 B du CGI, les propriétés non bâties définies au a ci-dessus sont exonérées en totalité de la part de taxe revenant aux communes de Corse et à leurs groupements.

III. Bénéficiaires

Conformément aux principes régissant les taxes foncières, l'exonération bénéficie au débiteur légal de l'impôt défini à l'article 1400 du CGI, c'est-à-dire au propriétaire ou, le cas échéant, à l'usufruitier, à l'emphytéote, au titulaire de l'autorisation d'occupation temporaire du domaine public ou au fiduciaire (cf. n° 6146).

E. Terres agricoles

(CGI, art. 1394 B bis modifié par l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-IF-TFNB-10-40-50 au II)

6025

I. Champ d'application de l'exonération

L'exonération de 20 % des part communale et intercommunale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties concerne les propriétés non bâties qui sont classées dans les première, deuxième, troisième, quatrième, cinquième, sixième, huitième et neuvième catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908, reprise au BOI-ANNEXE-000248.

II. Portée de l'exonération

L'exonération qui est permanente est accordée à hauteur de 20 %. Elle s'applique sur la base d'imposition constituée par le revenu cadastral déterminé en fonction de la valeur locative actualisée, revalorisée et diminuée de l'abattement de 20 %.

L'exonération ne porte que sur la part de la taxe foncière sur les propriétés non bâties revenant aux communes et aux EPCI à fiscalité propre. Elle ne s'étend donc pas à la taxe pour frais de chambre d'agriculture et à la cotisation perçue au profit des caisses d'assurances accidents agricoles dans les départements d'Alsace-Moselle.

III. Bénéficiaires de l'exonération

Afin que l'allègement accordé bénéficie à l'exploitant agricole, l'article L. 415-3 du code rural et de la pêche maritime prévoit que pour les terrains pris à bail, le bailleur rétrocède au preneur le montant de l'exonération des parts communale et intercommunale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, sous la forme d'une réduction de la fraction de la taxe mise à la charge du preneur par le propriétaire ou d'une réduction du fermage.

IV. Modalités d'application de l'exonération

L'articulation avec l'exonération partielle de taxe foncière sur les propriétés non bâties en faveur des bois et les exonérations totales de taxe foncière sur les propriétés non bâties, ainsi qu'avec la majoration des terrains constructibles est détaillée au BOI-IF-TFNB-10-40-50 au II-C.

F. Terrains plantés en oliviers

(CGI, art. 1394 C ; BOI-IF-TFNB-10-40-60)

6026

Pour les impositions établies au titre des années 2005 et des années suivantes, les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6007), exonérer de taxe foncière sur les propriétés non bâties les terrains, agricoles ou non, plantés en oliviers.

Pour bénéficier de cette exonération, le propriétaire doit faire, avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration au service des impôts (n° 6707-SD disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") assortie des justifications nécessaires en indiquant notamment la liste des parcelles concernées.

Chapitre 4 : Exonérations temporaires

(CGI, art. 1395 à CGI, art. 1395 H ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 26 ; Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte, art. 16 ; BOI-IF-TFNB-10-50 et suivants)

6027

Bénéficient d'exonérations temporaires de la taxe foncière sur les propriétés non bâties :

- les terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois, pendant les trente premières années du semis, de la plantation ou de la replantation. À compter du 1er janvier 2002, cette période d'exonération est ramenée à dix ans pour les peupleraies et portée à cinquante ans pour les feuillus et

les bois autres que les bois résineux (BOI-IF-TFNB-10-50-10-10 au I) ;

L'exonération ne s'applique pas aux plantations et semis exécutés en violation des dispositions applicables dans les zones interdites ou réglementées (CGI, art. 1395, 1°) ;

- à compter du 1er janvier 2002, les terrains boisés en nature de futaies ou de taillis sous futaie, autres que des peupleraies, qui ont fait l'objet d'un régénération naturelle. Cette exonération est applicable à compter de la réussite de la régénération constatée selon les modalités prévues ci-dessous, pendant trente ans pour les bois résineux et pendant cinquante ans pour les bois feuillus et autres bois (CGI, art. 1395, 1° bis ; décret n° 2006-353 du 23 mars 2006 ; BOI-IF-TFNB-10-50-10-10 au II) ;

- à compter du 1er janvier 2002, à concurrence de 25 % du montant de la taxe, les terrains boisés présentant un état de futaie irrégulière en équilibre de régénération pendant les quinze années suivant la constatation de cet état. Cette exonération est renouvelable (CGI, art. 1395, 1° ter ; décret n° 2006-353 du 23 mars 2006 ; BOI-IF-TFNB-10-50-10-10 au III) ;

- les terrains nouvellement plantés en arbres truffiers à compter de 2004, pendant les cinquante premières années du semis, de la plantation ou de la replantation. Cette exonération est accordée de plein droit à compter des impositions établies au titre de 2005 (BOI-IF-TFNB-10-50-10-10 au IV).

6027-1

Bénéficient également d'exonération temporaire de la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit des communes et de leurs EPCI :

- en application des dispositions de l'article 1395 E du CGI (modifié par l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014), les terrains situés dans un site Natura 2000. Cette exonération est accordée de plein droit pour une durée de cinq ans, sous réserve que les terrains soient inscrits sur une liste arrêtée par le préfet à l'issue de l'approbation du document d'objectifs du site Natura 2000 et qu'un engagement de gestion, défini à l'article L. 414-3 du code de l'environnement, soit souscrit par le propriétaire (BOI-IF-TFNB-10-50-10-20 au I) ;

- en application des dispositions de l'article 1395 F du CGI et depuis le 1er janvier 2007, dans les départements d'outre-mer, les propriétés non bâties qui sont classées dans les 1re, 2e, 3e, 5e, 6e et 8e catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908, reprise au BOI-ANNEXE-000248 (BOI-IF-TFNB-10-50-10-30 au I) sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale lorsqu'elles sont situées dans le cœur d'un parc national défini par l'article L. 331-2 du code de l'environnement, qu'elles font l'objet d'un engagement de gestion pour cinq ans conforme à la réglementation et à la charte du parc national prévues par l'article L. 331-2 du code de l'environnement et qu'elles sont portées sur la liste établie par l'établissement public du parc national. L'exonération est applicable pendant cinq ans à compter de l'année qui suit celle de la signature de l'engagement de gestion dont les modalités sont fixés par décret. La liste des parcelles bénéficiant de l'exonération ainsi que les modifications qui sont apportées à cette liste sont communiquées par l'établissement public du parc national à l'Administration avant le 1er septembre de l'année qui précède l'année d'imposition.

Cette exonération est supprimée à compter des impositions établies au titre de 2017 (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 26) ;

- en application des dispositions de l'article 1395 H du CGI (modifié par l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 et par l'article 16 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte), et pour les impositions établies au titre des années 2009 à 2018, les propriétés non bâties qui sont classées dans les 1re, 2e, 3e, 4e, 5e, 6e, 8e et 9e catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908, reprise au BOI-ANNEXE-000248 (BOI-IF-TFNB-10-50-10-30 au II), situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à Mayotte ou à La Réunion, sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à concurrence de 80 % pour les années 2009 à 2015 et respectivement à concurrence de 70 %, 60 % et 50 % pour les impositions établies au titre de 2016, 2017 et 2018 (l'exonération ne s'applique plus à compter des impositions établies au titre de 2019).

Ce dispositif ne s'applique pas aux propriétés non bâties qui bénéficient des exonérations totales prévues à l'article 1394 C du CGI, de l'article 1395 du CGI à l'article 1395 F du CGI et à l'article 1649 du CGI. Le I de l'article 1394 B bis du CGI et les exonérations partielles prévues au 1° de l'article 1395 du CGI ne s'appliquent pas aux propriétés qui bénéficient de la présente exonération. La présente exonération partielle ne s'applique pas aux parcelles visées au deuxième alinéa de l'article L. 181-5 du code rural et de la pêche maritime à compter de l'année suivant celle au cours de laquelle soit elles ont fait l'objet d'une des procédures mentionnées aux articles L. 181-5 à L. 181-8 du code rural et de la pêche maritime, soit elles ont été recensées en application de l'article L. 181-14 du code rural et de la pêche maritime.

Remarque : L'article 1395 F du CGI est abrogé par l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 à compter du 1er janvier 2017.

L'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 supprime, l'exonération prévue à l'article 1395 D du CGI en faveur des terrains situés dans les zones humides définies au 1° du I de l'article L. 211-1 du code de l'environnement et classés dans les deuxième et sixième catégories de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908.

Les dispositions de l'article 1395 D du CGI cessent de produire leurs effets à compter des impositions établies au titre de 2014 y compris pour les exonérations qui étaient en cours.

6027-2

Sur délibération des collectivités intéressées, bénéficient également de l'exonération, pour la part revenant à ces collectivités :

- les terrains nouvellement plantés en noyers pendant huit ans au plus (CGI, art. 1395 A ; BOI-IF-TFNB-10-50-20 au I) ;

- les terrains plantés en arbres truffiers jusqu'au 31 décembre 2003, pendant les quinze années suivant leur plantation (CGI, art. 1395 B ; BOI-IF-TFNB-10-50-10-10 au IV-C) ;

- à compter des impositions établies au titre de 2010, les parcelles qui sont exploitées selon le mode de production biologique depuis le 1er janvier 2009. Cette exonération s'applique, sous réserve de certaines règles de non cumul avec d'autres exonérations, pendant une durée de cinq ans et concerne les propriétés non bâties classées dans les première, deuxième, troisième, quatrième, cinquième, sixième, huitième et neuvième catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 lorsqu'elles sont exploitées selon le mode de production biologique prévu au règlement (CE) n° 834/2007 du Conseil, du 28 juin 2007, relatif à la production biologique et à l'étiquetage des produits biologiques et abrogeant le règlement (CEE) n° 2092/91. L'exonération est applicable à compter de l'année qui suit celle au titre de laquelle une attestation d'engagement d'exploitation suivant le mode de production biologique a été délivrée pour la première fois par un organisme certificateur agréé. Elle cesse définitivement de s'appliquer à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle les parcelles ne sont plus exploitées selon le mode de production biologique. Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles (CGI, art. 1395 G modifié par l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-IF-TFNB-10-50-20 au II) ;

- À compter du 1er janvier 2012, les conseils municipaux et les organes délibérants des groupements de communes à fiscalité propre peuvent exonérer, chacun pour sa part, de taxe foncière sur les propriétés non bâties, les vergers, cultures fruitières d'arbres et arbustes et les vignes. Cette exonération ne saurait dépasser huit ans et s'applique après les autres exonérations de taxe foncière sur les propriétés non bâties en application du CGI. La délibération qui l'institue intervient au plus tard le 1er octobre de l'année précédente (CGI, art. 1395 A bis ; BOI-IF-TFNB-10-50-20 au III).

Le bénéfice des exonérations temporaires est subordonné à la déclaration du changement d'affectation qui les motive (cf. n^{os} 6150 et suiv.).

Titre 2 : Base d'imposition

(CGI, art. 1396 et CGI, art. 1509, III et V ; BOI-IF-TFNB-20 et suivants)

Chapitre 1 : Détermination de la valeur locative cadastrale

(BOI-IF-TFNB-20-10 et suivants)

6028

La taxe foncière sur les propriétés non bâties est établie d'après la valeur locative cadastrale de ces propriétés, sous déduction de 20 % de son montant.

Le revenu cadastral ou revenu net servant ainsi de base d'imposition à la taxe est donc fixé forfaitairement à 80 % de la valeur locative cadastrale.

Les évaluations cadastrales des propriétés non bâties déterminées lors de la dernière révision ont été incorporées dans les rôles d'imposition de 1963, avec pour date de référence le 1er janvier 1961.

La valeur locative des propriétés non bâties résulte de tarifs fixés, par nature de culture ou de propriété et par classe, conformément aux règles établies par l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 (BOI-IF-TFNB-20-10).

Celle-ci prévoit, notamment, la classification, au niveau de la commune, de l'ensemble des parcelles, et les modalités d'évaluation applicables.

A. La classification

(BOI-IF-TFNB-20-10-10 et suivants)

6029

Les propriétés non bâties sont classées au sein de treize groupes : 1. Terres, 2. Prés, 3. Vergers, 4. Vignes, 5. Bois, 6. Landes, 7. Carrières, 8. Lacs et étangs, 9. Jardins, 10. Terrains à bâtir, 11. Terrains d'agrément, 12. Chemins de fer et canaux, 13. Sols de propriétés bâties.

La classification consiste à déterminer le nombre de classes à créer dans chacun des douze premiers groupes de natures de culture ou de propriété, éventuellement représentés dans la commune, pour fixer la valeur locative des biens imposables. Les degrés de fertilité du sol, la situation topographique des propriétés et la valeur des produits constituent les critères de classification.

Lors des opérations de classification, aucune distinction n'est établie pour les propriétés qui sont dans la période d'improductivité au moment de leur évaluation (exemple : vergers, vignes, bois).

La classification est effectuée, en principe, par groupe de nature de culture et non par nature de culture envisagée isolément.

Toutefois, cette règle générale n'est pas respectée lorsque, dans un groupe, plusieurs natures de culture diffèrent sensiblement, par leurs caractéristiques ou leur rendement, des autres propriétés du même groupe (exemple : les terres légumières, les terres irriguées dans le groupe des terres ; les herbages plantés dans le groupe des prés ; chacune des natures de bois : taillis simples, taillis sous futaie, peupleraies).

Le groupe considéré peut comporter une ou plusieurs classes, réservées :

- soit à un sous-groupe de natures de culture ou de propriété ;

- soit à une nature de culture spéciale (classe préalablement affectée à une nature de culture, pour le 11e groupe notamment).

Pour chaque groupe de nature de culture et chaque classe définie dans la classification, une ou plusieurs parcelles représentatives, appelées parcelles types, sont retenues. Ces parcelles, dont la valeur locative doit correspondre à celle de la moyenne des propriétés à ranger dans la classe, servent de termes de comparaison pour le classement des autres propriétés non bâties.

B. Les modalités générales d'évaluation

(BOI-IF-TFNB-20-10-20-10)

6030

En principe, la valeur locative des propriétés non bâties est déduite des données fournies par les actes de location relatifs aux propriétés de la commune ou, en cas d'insuffisance de ces actes, par des actes de location concernant des immeubles de même nature situés dans les communes voisines.

À défaut d'actes de location normaux en nombre suffisant, la valeur locative est déterminée, suivant le cas :

- par comparaison ;

- par application d'un taux d'intérêt à la valeur vénale ;

- par appréciation directe.

I. Évaluation à l'aide des actes de location

6030-1

Celle-ci consiste à déterminer des tarifs à l'hectare, fixés par nature de culture ou de propriété à partir des actes de location.

Les baux font l'objet :

- d'un contrôle destiné à vérifier la normalité de leur prix ;

- d'une conversion monétaire des baux exprimés en denrées agricoles ;

- d'un abattement pour éliminer, le cas échéant, la quote-part représentative de la valeur des bâtiments ;

- de corrections diverses destinées à tenir compte des conditions particulières de location.

II. Évaluation par comparaison

6030-2

La valeur locative cadastrale par hectare des natures de culture pour lesquelles l'exploitation en faire-valoir direct constitue la règle générale ou qui sont louées à des conditions de prix anormales, est déterminée par comparaison avec celle qui est déduite des actes de location pour les autres natures de culture, soit dans la commune, soit dans les communes voisines appartenant à la même région agricole. Le recours à cette méthode intervient également pour l'évaluation des carrières, canaux non navigables et dépendances, terrains d'agrément, chemins de fer et canaux de navigation.

III. Évaluation d'après la valeur vénale

6030-3

Cette méthode, qui consiste à déterminer la valeur locative par application d'un taux d'intérêt à la valeur vénale du bien, est utilisée, notamment, pour l'évaluation des terrains à bâtir.

IV. Évaluation par voie d'appréciation directe

6030-4

Lorsque aucun des trois procédés d'évaluation ci-dessus exposés ne peut être employé, il est nécessaire de recourir à l'évaluation directe.

Celle-ci consiste :

- à déterminer le produit brut par hectare en appliquant au rendement-matière le prix de vente unitaire moyen des récoltes à la date de référence de l'évaluation ;

- à calculer le produit net par hectare en retranchant du produit précédent les frais d'exploitation, d'amortissement, etc. ;

- enfin, à ventiler ce produit net en deux parts représentatives, l'une du bénéfice agricole (ou des éléments étrangers à la rente du sol), l'autre de la rente foncière.

Cette méthode est utilisée pour l'évaluation des bois, des vignes et, le cas échéant, des vergers.

C. Les modalités particulières d'évaluation

(BOI-IF-TFNB-20-10-20-20 et BOI-IF-TFNB-20-10-40)

I. Terrains utilisés pour la chasse

(CGI, art. 1509, III ; BOI-IF-TFNB-20-10-20-20 au XI)

6031

La valeur locative prise en compte pour le calcul de la taxe foncière afférente aux bois, aux landes et aux étangs ainsi qu'aux terres utilisées principalement pour la chasse et n'appartenant pas à une

commune, inclut celle du droit de chasse effectivement perçu sur ces propriétés à moins :

- que ce droit n'ait été apporté à une association communale ou intercommunale de chasse agréée ;

- ou que la propriété n'ait été classée en réserve naturelle ou en réserve de chasse agréée.

II. Terrains constructibles

(CGI, art. 1396 ; BOI-IF-TFNB-20-10-40 et suivants ; Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 84 ; Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 82)

1. Majoration de plein droit (BOI-IF-TFNB-20-10-40-10)

6032

En vertu des dispositions du A du II de l'article 1396 du CGI issues de l'article 84 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, la valeur locative cadastrale des terrains constructibles situés dans les communes mentionnées au I de l'article 232 du CGI et dont la liste est fixée par le décret n° 2013-392 du 10 mai 2013, après la déduction mentionnée au I de l'article 1396 du CGI, est majorée de 25 % de son montant net et d'une valeur forfaitaire fixée à 5 € par mètre carré pour les impositions à la taxe foncière sur les propriétés non bâties dues au titre des années 2015 et 2016, puis à 10 € par mètre carré pour les impositions dues à compter de 2017.

Cette majoration s'applique donc à compter des impositions de taxe foncière sur les propriétés non bâties dues au titre de 2015 (report d'une année de l'entrée en vigueur de cette majoration conformément à l'article 84 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014).

Les terrains concernés par la majoration doivent :

- être situés sur le territoire d'une commune mentionnée au décret n° 2013-392 du 10 mai 2013 ;

- être imposés à la taxe foncière sur les propriétés non bâties ;

- être constructibles et situés dans une zone urbaine ou à urbaniser répondant à des conditions minimales d'équipement délimitée par un document d'urbanisme approuvé (voir BOI-IF-TFNB-20-10-40-10 au I-B).

En revanche, conformément à l'article 82 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 et à l'article 84 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, ne sont pas concernés par la majoration de plein droit à compter des impositions dues au titre de 2014 :

- les terrains appartenant aux établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 321-1 du code de l'urbanisme et l'article L. 324-1 du code de l'urbanisme, aux agences mentionnées à l'article 1609 C du CGI et l'article et 1609 D du CGI ou à l'établissement public « Société du Grand Paris » mentionné à l'article 1609 G du CGI ;

- les parcelles supportant une construction passible de la taxe d'habitation ;

- les terrains classés depuis moins d'un an dans une zone urbaine ou à urbaniser ;

- les terrains appartenant ou donnés à bail à une personne relevant d'un régime de protection sociale agricole, au sens de l'article L. 722-1 du code rural et de la pêche maritime, ou mentionnée à l'article L. 731-23 du code rural et de la pêche maritime et utilisés pour les besoins d'une exploitation agricole, au sens de l'article 63 du CGI.

Conformément à l'article 82 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, à compter des impositions dues au titre de 2014, la liste des terrains constructibles est dressée par l'autorité compétente en matière de plan local d'urbanisme. Cette liste ou, le cas échéant, toute modification qui y est apportée, est communiquée à l'administration des impôts avant le 1er octobre de l'année qui précède l'année d'imposition. En cas d'inscription erronée, les dégrèvements en résultant sont à la charge du bénéficiaire de la majoration ; ils s'imputent sur les attributions mentionnées à l'article L. 2332-2 du code général des collectivités territoriales.

À compter des impositions dues au titre de 2014, bénéficient, sur réclamation présentée dans le délai indiqué à l'article R*. 196-2 du LPF et dans les formes prévues par ce même livre, d'un dégrèvement de la fraction de leur cotisation résultant de la majoration de plein droit (CGI, art. 1396, II-D-2 dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013) :

- les contribuables qui justifient avoir obtenu au 31 décembre de l'année d'imposition, pour le terrain faisant l'objet de la majoration, un permis de construire, un permis d'aménager ou une autorisation de lotir. Toutefois, la majoration est rétablie rétroactivement en cas de péremption du permis de

construire, du permis d'aménager ou de l'autorisation de lotir ;

- les contribuables qui justifient avoir cédé au 31 décembre de l'année d'imposition le terrain faisant l'objet de la majoration.

Il est précisé que, conformément au IV de l'article 84 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, dans les zones mentionnées au I de l'article 232 du CGI, les délibérations prises en application du deuxième alinéa de l'article 1396 du CGI, dans sa rédaction antérieure à l'article 82 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012, continuent de produire leurs effets pour les impositions de taxe foncière sur les propriétés non bâties dues au titre de 2014.

2. Majoration sur délibération (BOI-IF-TFNB-20-10-40-20)

6032-1

En vertu des dispositions du B du II de l'article 1396 du CGI, la valeur locative cadastrale des terrains constructibles, situés dans les communes autres que celles situées dans les zones définies au I de l'article 232 du CGI (et dont la liste est fixée par le décret n° 2013-392 du 10 mai 2013), peut être majorée sur délibération, par les conseils municipaux, d'une valeur forfaitaire comprise entre 0 et 3 € par mètre carré pour le calcul des bases d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

L'application de cette majoration est donc subordonnée à une délibération du conseil municipal prise dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article 1639 A bis du CGI.

Les documents d'urbanisme doivent être approuvés à la date à laquelle le conseil municipal prend la délibération.

Il est précisé que conformément au III de l'article 84 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, les délibérations prises en application du deuxième alinéa de l'article 1396 du CGI, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2013-1278 précitée, continuent de produire leurs effets.

Conformément à l'article 82 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, à compter des impositions dues au titre de 2014, la liste des terrains constructibles est dressée et communiquée à l'Administration par le maire (voir **n° 6032** et BOI-IF-TFNB-20-10-40-10 au II).

La majoration ne peut excéder 3 % d'une valeur forfaitaire moyenne au mètre carré définie à l'article 321 H de l'annexe III au CGI et représentative de la valeur moyenne du terrain selon sa situation géographique.

La superficie retenue pour le calcul de la majoration est réduite de 200 mètres carrés. Cette réduction s'applique à l'ensemble des parcelles contiguës constructibles détenues par un même propriétaire.

III. Imposition rétroactive des terrains dont la cession est soumise à la TVA

(CGI, art. 1509, V ; BOI-IF-TFNB-20-10-50)

6033

Les terrains autres que ceux classés dans la catégorie des terrains à bâtir et dont la cession entre dans le champ d'application du I de l'article 257 du CGI (imposition à la TVA) sont imposés à la taxe foncière sur les propriétés non bâties en tant que terrains à bâtir, au titre de l'année de la cession et des deux années précédentes.

L'imposition est due par le cédant au titre de l'année de la cession et rétroactivement des deux années antérieures.

La valeur locative est déterminée en appliquant à la moitié du prix de cession hors taxe du terrain le taux retenu pour l'évaluation des terrains à bâtir. Cette valeur locative est ensuite diminuée d'un abattement de 20 % afin d'obtenir le revenu cadastral servant de base d'imposition.

L'imposition est calculée d'après les taux de taxe foncière sur les propriétés non bâtis appliqués l'année précédant celle de la cession.

La taxe foncière sur les propriétés non bâties acquittée au titre des années concernées par l'imposition rétroactive s'impute sur le montant de celle-ci.

D. Le processus des opérations d'évaluation

6034

Après constatation de la nature de culture des parcelles considérées, l'évaluation cadastrale de celles-

ci se fait par comparaison à la classification existante, définie dans les procès-verbaux des opérations de révision de la commune.

Deux hypothèses peuvent se présenter :

1. Le rattachement des parcelles à la classification existante est possible

6034-1

La valeur locative des parcelles est, dans ce cas, obtenue en multipliant la superficie des parcelles par le tarif communal des parcelles types correspondant à la classe des parcelles.

2. La classification existante est inadaptée

6034-2

L'apparition de nouvelles natures de culture sur le terrain communal entraîne le complètement de la classification et l'établissement de nouveaux tarifs.

Les opérations d'évaluation se déroulent alors en deux phases :

a. Les travaux de la première phase comportent successivement :

- la définition des natures de culture ou de propriété nouvellement représentées dans la commune ;

- la classification, c'est-à-dire la détermination du nombre de classes à créer dans les nouveaux groupes de natures de culture présents sur le territoire de la commune. Cette détermination tient compte des facteurs suivants : fertilité du sol, situation topographique des propriétés et valeur des produits ;

- le choix des parcelles types représentant aussi exactement que possible chacune des classes envisagées ;

- la constatation de la nature de culture de chaque parcelle et son classement, c'est-à-dire son rattachement à l'une des diverses classes.

b. La seconde phase englobe les travaux relatifs à l'évaluation proprement dite, qui conduisent à la fixation des tarifs à l'hectare communaux définitifs s'insérant dans les tarifs de référence régionaux établis lors de la précédente révision

La mise au point des tarifs définitifs nécessite l'accord de la commission communale des impôts directs. En cas de désaccord, le directeur départemental ou régional des finances publiques doit obligatoirement saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Les tarifs fixés d'entente avec la commission communale ou par décision de la commission départementale sont notifiés au maire de la commune et affichés. Dans le délai de deux mois suivant cet affichage, le maire dûment autorisé par le conseil municipal, le directeur départemental ou régional des finances publiques ou (à certaines conditions) les propriétaires fonciers, peuvent contester tout ou partie des éléments de ce tarif devant la commission centrale des impôts directs, qui statue définitivement.

La valeur locative de chacune des parcelles est obtenue par application du tarif qui la concerne à sa superficie.

Chapitre 2 : Mise à jour des valeurs locatives

6035

Les commentaires relatifs à la mise à jour des valeurs locatives sont exposées dans la troisième partie du présent Livre XIV (n^{os} 6050 et suivants) ainsi qu'aux BOI-IF-TFB-20-20 et BOI-IF-TFNB-20-20.

Titre 3 : Établissement de l'imposition

6036

Les dispositions concernant le lieu d'imposition, le débiteur de l'impôt et le principe de l'annualité sont exposées dans la quatrième partie du présent Livre XIV (n^{os} 6145 et suivants). Il convient également de se reporter au BOI-IF-TFNB-10-10 s'agissant du principe de l'annualité de l'impôt et au BOI-IF-

TFNB-40 s'agissant des obligations déclaratives.

Chapitre 1 : Calcul de l'impôt

(BOI-IF-TFNB-30)

6036-1

La cotisation afférente à une propriété non bâtie est calculée en multipliant la base d'imposition par le taux de la taxe afférent à l'année considérée.

Chapitre 2 : Erreurs, omissions ou insuffisances

6036-2

Les omissions, erreurs ou insuffisances constatées après l'émission des rôles primitifs donnent lieu à l'établissement de rôles supplémentaires. La procédure des rôles particuliers n'est pas applicable en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties.

Titre 4 : Contentieux

Chapitre 1 : Réclamation contre l'évaluation

6037

Les bases d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés non bâties peuvent être contestées chaque année, dans le délai de réclamation prévu à l'article R*. 196-2 du LPF (cf. CTX n° 8849).

Chapitre 2 : Dégrèvements spéciaux

(BOI-IF-TFNB-50-10-20 et BOI-IF-TFNB-50-20)

A. Disparition d'un immeuble non bâti

(CGI, art. 1397 ; BOI-IF-TFNB-50-10-20 au I)

6038

En cas de disparition par suite d'un événement extraordinaire (envahissement des eaux, etc.), le dégrèvement est accordé à partir du premier jour du mois suivant la disparition et sur réclamation du contribuable.

B. Pertes de récoltes

(CGI, art. 1398 ; BOI-IF-TFNB-50-10-20 au II)

6039

En cas de pertes de récoltes sur pied par suite de grêle, gelée, inondation, incendie ou autres événements extraordinaires, il peut être accordé un dégrèvement de la taxe afférente, pour l'année en cours, aux parcelles atteintes, en proportion de la perte effectivement subie. Lorsque les pertes de récoltes affectent une partie notable de la commune, le maire peut formuler une réclamation collective

au nom de l'ensemble des contribuables intéressés.

C. Pertes de bétail

(CGI, art. 1398, al. 4 ; BOI-IF-TFNB-50-20 au II)

6040

En cas de pertes de bétail par suite d'épizootie, l'exploitant peut demander un dégrèvement de taxe foncière correspondant au montant des pertes subies sur son cheptel, à condition de présenter une attestation du maire de sa commune, accompagnée d'un certificat dûment établi par le vétérinaire traitant.

D. Prés, prairies naturelles, herbages, pâturages et landes : part communale de la taxe

(CGI, art. 1398 A ; BOI-IF-TFNB-50-10-20 au IV)

6041

Il est accordé un dégrèvement temporaire de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit des communes et de leurs groupements (frais d'assiette et de dégrèvement prélevés au profit de l'État sur ces parts inclus) sur les propriétés non bâties classées dans les 2ème et 6ème catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 et comprises dans le périmètre d'une association foncière pastorale relevant de l'article L. 135-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 135-12 du code rural et de la pêche maritime à laquelle adhère leur propriétaire.

Ce dégrèvement, accordé jusqu'aux impositions établies au titre de 2014, est subordonné à la condition que les recettes de l'association foncière pastorale provenant d'activités autres qu'agricoles ou forestières n'excèdent ni 30 % du chiffre d'affaires tiré de l'activité agricole et forestière ni 30 000 € (ces montants s'apprécient remboursement de frais inclus et taxes comprises, le chiffre d'affaires à retenir étant celui réalisé au cours du dernier exercice clos au titre de l'année précédant celle de l'imposition).

Pour les parcelles qui remplissent les conditions au 1er janvier 2005 (soit parce que la parcelle entre pour la première fois dans le champ d'application du dégrèvement, soit parce qu'elle continue à satisfaire aux conditions prévues par l'article 1398 A du CGI), le dégrèvement pourra être accordé pour une durée maximale de dix ans. En revanche, en cas de création d'une association foncière pastorale au 30 juillet 2007, la durée du dégrèvement sera au maximum de sept ans (de 2008 à 2014) pour les parcelles qui rempliront les conditions au 1er janvier 2008.

Depuis les impositions établies au titre de 2005, pour bénéficier du dégrèvement, les obligations déclaratives incombent aux associations foncières pastorales. Les associations foncières pastorales doivent souscrire pour le compte des propriétaires concernés une déclaration chaque année indiquant, par commune et par propriétaire, la liste des parcelles concernées au 1er janvier de l'année d'imposition. Cette déclaration doit être accompagnée des justifications nécessaires. Elle doit être souscrite avant le 31 janvier de l'année d'imposition (cf. BOI-IF-TFNB-50-10-20 au IV).

La souscription de cette déclaration vaut demande de dégrèvement de la part du propriétaire. À défaut de déclaration, le dégrèvement n'est pas accordé.

Le dégrèvement bénéficie au débiteur légal de l'impôt défini à l'article 1400 du CGI, à savoir au propriétaire, ou, le cas échéant, à l'usufruitier, à l'emphytéote ou au fiduciaire.

E. Dégrèvement temporaire de la taxe afférente aux parcelles exploitées par de jeunes agriculteurs

(CGI, art. 1647-00 bis ; BOI-IF-TFNB-50-10-20 au III)

I. Principes

6042

Il est institué un dégrèvement automatique de 50 % de la taxe foncière sur les propriétés non bâties afférente aux parcelles exploitées par les jeunes agriculteurs installés à compter du 1er janvier 1995 et qui bénéficient de la dotation d'installation prévue de l'article D. 343-9 du code rural et de la pêche maritime à l'article D. 343-12 du code rural et de la pêche maritime ou des prêts à moyen terme spéciaux prévus de l'article D. 343-13 du code rural et de la pêche maritime à l'article D. 343-16 du code rural et de la pêche maritime. Ce dégrèvement, dont la durée est fixée à 5 ans, est pris en charge par l'État.

Corrélativement, les collectivités territoriales et leur groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent décider de voter le dégrèvement de la cotisation restant due, soit 50 %.

II. Conditions d'application

6043

1. Conditions tenant à la personne de l'exploitant

Le jeune agriculteur :

- doit bénéficier de la dotation d'installation en faveur des jeunes agriculteurs ou des prêts à moyen terme spéciaux prévus par l'article D. 343-9 du code rural et de la pêche maritime à l'article D. 343-16 du code rural et de la pêche maritime ou avoir souscrit un contrat territorial d'exploitation dans les conditions indiquées ci-dessus ;

- peut exercer son activité à titre individuel ou dans le cadre d'une société civile. L'adhésion à la société peut notamment intervenir dans les cinq années suivant celle de l'installation pour laquelle le jeune agriculteur a bénéficié de la dotation d'installation ou du prêt à moyen terme spécial.

2. Conditions tenant aux parcelles exploitées

Les parcelles qui peuvent faire l'objet du dégrèvement sont celles à usage agricole exploitées soit à titre individuel par le jeune agriculteur, ou dans le cadre d'une société civile. Dans ce dernier cas, le dégrèvement concerne les parcelles apportées à la société ou mises à sa disposition par le jeune agriculteur.

3. Dégrèvement facultatif à la charge des collectivités territoriales

La délibération doit être prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009).

La durée ne peut dépasser 5 ans à compter de l'année suivant celle de l'installation mais la collectivité peut fixer une durée plus courte. En revanche, les délibérations ne peuvent réduire la quotité du dégrèvement. Celui-ci porte obligatoirement sur les 50 % de la cotisation restant due par les jeunes agriculteurs.

4. Dégrèvement pris en charge par l'État

Il prend effet à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'installation.

La durée du dégrèvement est fixée à 5 ans à compter de l'année qui suit l'installation et ne peut être modifiée.

Dès lors que la part régionale est supprimée depuis 1993 et la part départementale depuis 1996, le dégrèvement porte sur les parts revenant aux communes et groupements, y compris les frais d'assiette et de dégrèvements y afférents.

III. Modalités d'application

6044

Pour bénéficier de ce dégrèvement, les jeunes agriculteurs doivent souscrire, avant le 31 janvier de la première année au titre de laquelle le dégrèvement peut être accordé une déclaration (imprimé n° 6711 SD disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») indiquant par commune et par propriétaire, la désignation des parcelles qu'ils exploitent au 1er janvier de l'année d'imposition. Pour les quatre années suivantes, les jeunes agriculteurs ne sont tenus de souscrire une nouvelle déclaration (déclaration rectificative 6711 R SD disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »), avant le 31 janvier de l'année d'imposition, que dans le cas où des modifications sont apportées à la consistance parcellaire de leur exploitation (CGI, art. 1647-00 bis).

Le dégrèvement est accordé au débiteur légal de la taxe. Toutefois, le montant du dégrèvement bénéficie au fermier dans les conditions prévues à l'article 1er de la loi n° 57-1260 du 12 décembre 1957.

Partie 3 : Taxe foncière sur les propriétés bâties

(CGI, art. 1380 à CGI, art. 1391 B ; BOI-IF-TFB)

Remarque liminaire : À noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt locaux 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations et échéances déclaratives en matière de taxe foncière à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs en vigueur.

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-IF-TFB-10 et suivants)

Chapitre 1 : Propriétés imposables

(BOI-IF-TFB-10-10 et suivants)

6050

La taxe foncière est établie annuellement sur les propriétés bâties sises en France à l'exception de celles qui en sont expressément exonérées (CGI, art. 1380).

A. Propriétés bâties

6050-1

Par propriétés bâties, on entend toutes les installations qui, fixées au sol à perpétuelle demeure, présentent le caractère de véritables constructions. La construction doit être reliée au sol de façon qu'il soit impossible de la déplacer sans la démolir. Il en est ainsi lorsqu'elle repose sur des fondations ou une assise en ciment ou en maçonnerie incorporées au sol, indépendamment de la nature des matériaux ayant servi à la construction du bâtiment lui-même.

B. Autres biens

6050-2

L'article 1381 du CGI soumet à la taxe foncière sur les propriétés bâties :

I. Les installations destinées à abriter des personnes ou des biens et assimilées à des constructions (ateliers, hangars, bâtiments industriels de toute nature, etc.).

II. Les installations de stockage telles que réservoirs, cuves, silos, trémies, gazomètres ou châteaux d'eau à l'exclusion des matériels de stockage qui, en raison de leurs dimensions et des conditions de leur assemblage, peuvent être déplacés sans faire appel à des moyens de levage exceptionnels.

III. Les ouvrages en maçonnerie présentant le caractère de véritables constructions tels que, notamment, les cheminées d'usine, les réfrigérants atmosphériques, les formes de radoub, les ouvrages servant de support aux moyens matériels d'exploitation (CGI, art. 1381, 1°).

IV. Les ouvrages d'art (quais, ponts, viaducs, tunnels, aqueducs, canalisations, chutes d'eau aménagées avec leurs ouvrages de génie civil etc.) et voies de communication (exception faite toutefois des ouvrages tels que les voies ferrées du réseau national ou les canaux qui sont passibles de la taxe foncière sur les propriétés non bâties).

V. Les bateaux utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce ou l'industrie, même s'ils sont retenus simplement par des amarres.

VI. Certains terrains ou sols (CGI, art. 1381, 4° à 7°).

À ce titre, sont soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties :

- les sols des bâtiments et terrains formant une dépendance indispensable et immédiate des constructions à l'exception des terrains occupés par les serres agricoles qui sont imposables à la taxe foncière sur les propriétés non bâties ;

- les terrains non cultivés affectés à un usage commercial ou industriel tels que chantiers, lieux de dépôt de marchandises et autres emplacements de même nature ;

> **Remarque :** Terrains non cultivés affectés à un usage commercial à l'exception, à compter des impositions dues au titre de l'année 2015, des terrains non cultivés affectés à la pratique du golf lorsque l'aménagement de ces terrains ne nécessite pas la construction d'ouvrages en maçonnerie présentant le caractère de véritables constructions (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 81 ; cf. n° 6020).

- les sols des installations exonérées de la taxe foncière (cf. n° 6054) ;

- les terrains, cultivés ou non, utilisés pour la publicité commerciale ou industrielle, par panneaux-réclames, affiches-écrans ou affiches sur portatif spécial, et établis à plus de 100 mètres de toute agglomération de maisons ou de bâtiments.

Chapitre 2 : Personnes imposables

(BOI-IF-TFB-10-20 et suivants)

6051

Sous réserve des dispositions de l'article 1403 du CGI et de l'article 1404 du CGI, toute propriété bâtie doit être imposée au nom du propriétaire actuel (CGI, art. 1400, I).

Le propriétaire actuel doit s'entendre du propriétaire au 1er janvier de l'année de l'imposition, conformément au principe de l'annualité posé par l'article 1415 du CGI.

Établie sur une base qui est censée correspondre au revenu net de l'immeuble, la taxe foncière doit dès lors être supportée par celui qui a la « propriété utile », c'est-à-dire celui qui, en principe, jouit des fruits provenant du bien imposable. Il en résulte que l'imposition au nom du propriétaire souffre un certain nombre d'exceptions dans les cas où celui-ci ne dispose pas des fruits, notamment en cas de démembrement du droit de propriété.

Il est à noter que les principes énoncés ci-dessus ne sont pas d'ordre public, de sorte que les parties peuvent convenir – sous réserve de l'application de la législation sur les loyers – que l'impôt sera supporté par un autre que le débiteur légal (par exemple, le locataire), mais il s'agit alors de conventions particulières non opposables à l'Administration qui ne connaît que le débiteur légal.

Pour plus de précisions sur les personnes imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties, il convient de se reporter à la quatrième partie du présent Livre XIV (n° 6146 notamment), ainsi qu'au BOI-IF-TFB-10-20-10 s'agissant des propriétaires et au BOI-IF-TFB-10-20-20 s'agissant des titulaires de droits spéciaux.

Chapitre 3 : Exonérations permanentes

(BOI-IF-TFB-10-50 et suivants)

6052

Sont exonérés à titre permanent de la taxe foncière sur les propriétés bâties, les locaux visés à l'article 1382 du CGI et les hôtels des ambassades.

A. Propriétés publiques

(BOI-IF-TFB-10-50-10 et suivants)

6052-1

L'exonération est acquise aux propriétés bâties de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics et des organismes publics qui présentent simultanément le triple caractère :

- d'être des propriétés publiques ;

- d'être affectées à un service public ou d'utilité générale ;

- d'être improductives de revenus.

Remarque : À titre de règle pratique, il convient d'assimiler à des propriétés improductives de revenus celles où la collectivité propriétaire exerce une activité susceptible d'être exonérée de cotisation foncière des entreprises en application de l'article 1449 du CGI (cf. n° 6237).

Les immeubles qui sont incorporés gratuitement au domaine de l'État, des collectivités locales ou des établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance en vertu d'une convention, sont imposables jusqu'à l'expiration de celle-ci, au nom de la collectivité propriétaire (CGI, art. 1382, 1°).

6052-2

Immeubles appartenant à l'État et aux collectivités territoriales.

Sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties les immeubles nationaux, les immeubles régionaux, les immeubles départementaux pour les taxes perçues par les communes et par le département auquel ils appartiennent et les immeubles communaux pour les taxes perçues par les départements et par la commune à laquelle ils appartiennent.

6052-3

Établissements publics : qu'ils aient ou non un caractère industriel ou commercial, leurs immeubles demeurent passibles de la taxe (tel est le cas, par exemple, d'un syndicat interhospitalier de blanchisserie [RES N° 2005/23 au BOI-IF-TFB-10-50-10-30), exception faite de ceux :

- des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que, pour les impositions établies depuis 2006, de ceux des établissements visés aux articles 12 et 13 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale (sont concernés par ces articles, le Centre national de la fonction publique territoriale et les centres de gestion de la fonction publique territoriale) ;

- des établissements publics de coopération intercommunale, des syndicats mixtes, des pôles métropolitains (créés à compter du 1er janvier 2012) et des ententes interdépartementales lorsque ces immeubles remplissent par ailleurs les deux autres conditions énoncées aux 2e et 3e tirets du **n° 6052-1**.

6052-4

Organismes publics : l'exonération ne s'applique pas aux immeubles des organismes publics ayant un caractère industriel ou commercial.

Remarque : Sont exonérés les locaux appartenant à l'État aux collectivités territoriales et aux établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance et servant au logement des gardiens et des fonctionnaires lorsque les intéressés sont logés gratuitement par nécessité absolue de service et si l'immeuble n'est productif d'aucun revenu. L'exonération est maintenue en cas de vacance de tels locaux.

6052-5

Immeubles construits dans le cadre de contrats de partenariat de l'État et de ses établissements publics (CGI, art. 1382, 1° bis ; BOI-IF-TFB-10-50-10-50).

Remarque : Les immeubles appartenant à l'établissement public foncier de Lorraine ou à l'établissement public foncier de Normandie bénéficient du même régime que celui qui est appliqué aux immeubles appartenant aux régions.

Pendant toute la durée du contrat et dans les mêmes conditions que celles prévues au n° 6052-1, les immeubles construits dans le cadre de contrats de partenariat, de contrats conclus en application de l'article L. 2122-15 du code général de la propriété des personnes publiques ou de contrats visés au premier alinéa de l'article L. 6148-5 du code de la santé publique et qui, à l'expiration du contrat, sont incorporés au domaine de la personne publique conformément aux clauses du contrat. Pour l'application des conditions prévues au **n° 6052-1**, la condition relative à l'absence de production de revenus doit être appréciée au regard de la personne publique au domaine de laquelle l'immeuble doit être incorporé. Pour bénéficier de cette exonération, le titulaire du contrat doit joindre à la déclaration prévue à l'article 1406 du CGI, une copie du contrat et tout document justifiant de l'affectation de l'immeuble.

B. Bâtiments ruraux

(BOI-IF-TFB-10-50-20 et suivants)

6053

Les biens rangés dans cette catégorie s'entendent :

a. Des bâtiments qui servent aux exploitations rurales, tels que granges, écuries, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres, destinés, soit à loger les bestiaux des fermes et métairies ainsi que le gardien de ces bestiaux, soit à serrer les récoltes. Entrent également dans cette catégorie, à compter des impositions établies au titre de 2005, les bâtiments affectés aux activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques en vue de leur exploitation dans les activités autres que celles du spectacle.

L'exonération est maintenue lorsque ces bâtiments ne servent plus à une exploitation rurale et ne sont pas affectés à un autre usage. L'exercice d'une activité de production d'électricité d'origine photovoltaïque ayant pour support un bâtiment visé ci-dessus n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération (CGI, art. 1382, 6°-a).

b. Dans les mêmes conditions qu'au premier alinéa du a ci-dessus, des bâtiments affectés à un usage agricole par les sociétés coopératives agricoles, par les associations syndicales ayant un objet exclusivement agricole, leurs unions, les associations foncières, les sociétés d'intérêt collectif agricole, les syndicats professionnels agricoles, les sociétés d'élevage, les associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de l'agriculture ayant pour objet de favoriser la production agricole, leurs unions et fédérations, par les unions de sociétés coopératives agricoles ou unions de coopératives agricoles et de coopératives de consommation, constituées et fonctionnant conformément aux dispositions légales qui les régissent et par les groupements d'intérêt économique constitués entre exploitations agricoles.

Pour bénéficier de l'exemption permanente de taxe foncière, les bâtiments ruraux doivent satisfaire à deux conditions :

- être affectés à un usage agricole : l'exonération est motivée non par la nature des locaux, mais par leur utilisation aux besoins d'une exploitation agricole ;

- de manière permanente et exclusive : c'est ainsi qu'est imposable une grange qui sert, en fait, de garage à une voiture de tourisme.

6053-1

Cas particuliers :

- locaux dans lesquels les récoltes sont soumises à des manipulations ou à des transformations : ils conservent leur caractère de bâtiments ruraux si les transformations auxquelles sont soumis les produits récoltés entrent dans les usages habituels et normaux de l'agriculture locale et si les transformations de récoltes opérées ne présentent pas un caractère industriel quant au matériel et à la main-d'œuvre employés ;

- locaux des coopératives agricoles et autres collectivités agricoles : ils doivent remplir les mêmes conditions que les bâtiments ruraux des agriculteurs pour bénéficier de l'exonération ; en outre, les collectivités en cause doivent fonctionner conformément aux dispositions légales qui les régissent, ce qui leur interdit, notamment, de faire des opérations avec des personnes non associées pour plus de 20 % de leur chiffre d'affaires annuel.

C. Outillages et autres installations et moyens matériels d'exploitation des établissements industriels

(CGI, art. 1382, 11° ; BOI-IF-TFB-10-50-30 au VI)

6054

À l'exclusion des installations et ouvrages visés aux 1° et 2° de l'article 1381 du CGI (cf. n° 6050-2, I à IV), les outillages et les biens d'équipement spécialisés sont expressément exonérés de la taxe foncière.

Il en est ainsi, par exemple, des remontées mécaniques qui, eu égard aux installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre, constituent des établissements industriels, et doivent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 1382 du CGI, à l'exception d'une fraction correspondant aux constructions au sens du 1° et du 2° de l'article 1381 du CGI.

D. Hôtels des ambassades

(BOI-IF-TFB-10-50-30 au VII)

6055

Les immeubles appartenant à des États étrangers et affectés à la résidence officielle de leurs missions diplomatiques et consulaires accréditées auprès du Gouvernement bénéficient d'une exemption permanente de taxe foncière (conventions de Vienne des 18 avril 1961 et 24 avril 1963).

E. Exonérations diverses

(BOI-IF-TFB-10-50-30 aux I à V)

6056

Ces exonérations portent sur :

- les ouvrages établis pour la distribution d'eau potable appartenant à des communes rurales ou à des syndicats de communes ;

- les édifices affectés à l'exercice public du culte dont ceux qui, dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, appartiennent à des associations ayant pour objet exclusif l'exercice d'un culte non reconnu (CGI, art. 1382, 4°) ;

- les bâtiments appartenant aux associations de mutilés de guerre ou du travail ;

- les abris contre les bombardements aériens ;

- les hangars appartenant à des associations de sauveteurs ;

- les immeubles appartenant aux associations syndicales de propriétaires qui s'occupaient des reconstructions d'immeubles détruits par faits de guerre ;

- les bâtiments provisoires édifiés par l'État à la suite de la guerre ;

- les immobilisations destinées à la production d'électricité d'origine photovoltaïque.

F. Bâtiments affectés à l'activité de déshydratation de fourrages

(CGI, art. 1382 B ; BOI-IF-TFB-10-50-50-10)

6057

À compter des impositions établies au titre de 2003, les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009), exonérer, pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties qui leur revient, les bâtiments affectés à l'activité de déshydratation de fourrages, à l'exclusion de ceux abritant les presses et les séchoirs.

G. Immeubles affectés aux activités médicales des groupements de coopération sanitaire

(CGI, art. 1382 C ; BOI-IF-TFB-10-50-50-20)

6058

Depuis les impositions établies au titre de 2005, les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009), exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, pour la part qui leur revient, les immeubles ou parties d'immeubles qui appartiennent à des établissements participant au service public hospitalier et qui sont affectés aux activités médicales des groupements de coopération sanitaire mentionnés à l'article L. 6133-1 du code de la santé publique qui comptent parmi leurs membres au moins un établissement ou organisme public.

Les propriétaires des biens susceptibles de bénéficier de l'exonération doivent déposer, auprès du service des impôts fonciers du lieu de situation des immeubles, avant le 1er janvier de la première

année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration mentionnant la liste des biens passibles de taxe foncière dont ils sont propriétaires et qui répondent aux conditions pour bénéficier de l'exonération (le document est établi sur papier libre, cf. BOI-IF-TFB-10-50-50-20).

H. Immeubles faisant l'objet de contrats mentionnés à l'avant-dernier alinéa de l'article L. 762-2 du code de l'éducation conclus avec des sociétés dont le capital est entièrement détenu par des personnes publiques

(CGI, art. 1382 D)

6059

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, pendant toute la durée du contrat et dans les mêmes conditions que celles prévues au 1° bis de l'article 1382 du CGI, les immeubles faisant l'objet de contrats mentionnés à l'avant-dernier alinéa de l'article L. 762-2 du code de l'éducation conclus avec des sociétés dont le capital est entièrement détenu par des personnes publiques.

Pour bénéficier de cette exonération, le titulaire du contrat doit joindre à la déclaration prévue à l'article 1406 du CGI une copie du contrat et tout document justifiant de l'affectation de l'immeuble.

Chapitre 4 : Exonérations temporaires

(CGI, art. 1383 à CGI, art. 1387, CGI, art. 1586 A et CGI, art. 1586 B)

6060

En vertu du principe de l'annualité, tout immeuble passible de la taxe foncière sur les propriétés bâties n'est effectivement soumis à l'impôt qu'à compter du 1er janvier suivant l'événement qui motive l'imposition (achèvement des travaux de construction ou changement d'affectation). Toutefois, lorsque certaines conditions sont réunies, l'imposition est différée.

A. Exonération de droit commun de deux ans

(CGI, art. 1383 ; BOI-IF-TFB-10-60)

6061

Cette exonération, de portée générale, s'applique aux immeubles affectés à l'habitation (principale ou non) et aux constructions à usage industriel, commercial, artisanal ou professionnel, qu'il s'agisse de constructions nouvelles, de reconstructions ou d'additions de construction. Il en est de même en cas de conversion d'un bâtiment rural en maison d'habitation, en usine ou en local commercial ou artisanal lorsque cette conversion s'accompagne de travaux importants de transformation, ou bien, en cas d'affectation de terrains à des usages industriels ou commerciaux, sauf si ces terrains sont utilisés pour la publicité dans les conditions visées au III de l'article 1383 du CGI.

6061-1

Toutefois, cette exonération n'est applicable, en ce qui concerne la part de taxe foncière sur les propriétés bâties perçue au profit des communes et de leurs groupements, qu'aux immeubles affectés à l'habitation (CGI, art. 1383, IV).

Ces collectivités peuvent cependant, sur délibérations prises dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009), supprimer l'exonération soit pour tous les immeubles à usage d'habitation, soit seulement pour ceux qui ne sont pas financés au moyen de prêts aidés de l'État prévus aux articles L. 301-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation ou de prêts visés à l'article R. 331-63 du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 1383, V).

B. Exonération de deux ans en faveur des entreprises nouvelles

(CGI, art. 1383 A ; BOI-IF-TFB-10-170-10)

I. Conditions de l'exonération

6062

1. L'exonération est subordonnée à une délibération régulière et explicite des collectivités territoriales et de leurs groupements dotés d'une fiscalité propre. Les collectivités territoriales et les EPCI peuvent, pour les entreprises créées depuis le 1er janvier 2004, fixer librement par leur délibération la durée de l'exonération qui pourra être comprise entre deux et cinq ans.

2. Les entreprises doivent bénéficier des exonérations d'impôt sur les sociétés ou d'impôt sur le revenu prévues à l'article 44 sexies du CGI, l'article 44 septies du CGI et l'article 44 quindecies du CGI (sur les exonérations prévues à l'article 44 sexies du CGI, à l'article 44 septies du CGI et à l'article 44 quindecies du CGI, cf. BIC n^{os} 2835 et 2868 et, IS n° 3990).

II. Portée de l'exonération

6063

L'exonération s'applique aux établissements créés dans des locaux préexistants par une entreprise bénéficiant des dispositions de l'article 44 sexies du CGI, ou repris par une société bénéficiant des dispositions de l'article 44 septies du CGI ou par une entreprise bénéficiant des dispositions de l'article 44 quindecies du CGI. Seuls les immeubles utilisés par l'entreprise pour les besoins de son activité en bénéficient.

Cette exonération porte :

- pour les créations antérieures au 1er janvier 2004, sur les 2 années suivant celle de la création de l'entreprise ;

- pour les créations à compter du 1er janvier 2004, sur les 2 à 5 années suivant celle de la création de l'entreprise, selon la durée fixée par la délibération des collectivités territoriales, EPCI et organismes consulaires.

Elle ne s'étend pas à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

Pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2009, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération dont l'entreprise bénéficie sur le fondement, selon le cas, de l'article 44 sexies du CGI, de l'article 44 septies du CGI ou de l'article 44 quindecies du CGI.

III. Obligations déclaratives

6064

Les entreprises ne peuvent bénéficier de cette exonération qu'à la condition de déclarer leurs acquisitions au service des impôts de la situation des biens dans les quinze jours de la signature de l'acte. Si la déclaration est souscrite hors délais, l'exonération ne peut être accordée que pour la deuxième année suivant celle de la création (cf. BOI-IF-TFB-10-170-10).

IV. Articulation avec les différents régimes d'exonération

6065

Lorsqu'une entreprise est susceptible de bénéficier à la fois des exonérations de l'article 1383 A du CGI et de l'article 1383 B du CGI (cf. n° 6066), le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces deux régimes avant le 1er janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération prend effet. Cette option est irrévocable et peut s'exercer distinctement pour chaque établissement.

Si un établissement est créé dans des locaux neufs, l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI (cf. ci-dessus n^{os} 6061 et 6061-1) prévaut.

C. Exonération en faveur des immeubles situés dans les zones franches urbaines de première génération et affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises

(CGI, art. 1383 B et CGI, ann. III, art. 315 quater à CGI, ann. III, art. 315 sexies)

6066

La loi n° 96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville a créé, depuis le 1er janvier 1997, 44 zones franches urbaines (ZFU) en métropole et dans les départements d'outre-mer.

Dans ces ZFU, l'article 1383 B du CGI prévoyait, sauf délibération contraire des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre concernés, une exonération pendant cinq ans de la taxe foncière sur les propriétés bâties au profit des immeubles affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises et exercée pour la première fois entre le 1er janvier 2002 et le 31 décembre 2007 inclus.

Le régime d'exonération prévu à l'article 1383 B du CGI n'est plus applicable aux immeubles pour lesquels les conditions requises à cet article ne sont remplies qu'à compter de l'entrée en vigueur de la loi pour l'égalité des chances, soit le 3 avril 2006, mais continuent à s'appliquer jusqu'à leur terme pour ceux en cours d'exonération le 3 avril 2006.

Pour plus de précision sur cet ancien régime, cf. précis de fiscalité édition 2008.

D. Exonération en faveur des immeubles situés dans les zones franches urbaines de deuxième génération et affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises

(CGI, art. 1383 C)

6067

La loi nº 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine a créé, depuis le 1er janvier 2004, 41 ZFU dites ZFU de deuxième génération.

Dans ces zones, l'article 1383 C du CGI prévoyait, sauf délibération contraire des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre, à compter de 2004, une exonération de taxe foncière pendant cinq ans sur les propriétés bâties pour les immeubles affectés, entre le 1er janvier 2004 et le 31 décembre 2008, à une activité exercée dans un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I quinquies de l'article 1466 A du CGI.

Le régimes d'exonération prévu à l'article 1383 C du CGI n'est plus applicable aux immeubles pour lesquels les conditions requises à ces articles ne sont remplies qu'à compter de l'entrée en vigueur de la loi pour l'égalité des chances, soit le 3 avril 2006, mais continuent à s'appliquer jusqu'à leur terme pour ceux en cours d'exonération le 3 avril 2006.

Pour plus de précision sur cet ancien régime, cf. précis de fiscalité édition 2008.

E. Exonération en faveur des immeubles situés dans les zones franches urbaines et rattachés à compter du 1er janvier 2006 à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I sexies de l'**article 1466 A du CGI**

(CGI, art. 1383 C bis modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-TFB-10-160-10)

6068

La loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances crée, d'une part, de nouvelles ZFU et institue, d'autre part, un nouveau régime d'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties, codifié à l'article 1383 C bis du CGI, qui unifie le régime applicable dans l'ensemble des ZFU.

Ce dispositif est en grande partie identique à celui de l'article 1383 C du CGI et s'applique aux immeubles rattachés, entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2014, à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I sexies de l'article 1466 A du CGI. Ce dispositif est également applicable, dans les limites du règlement de minimis, aux établissements existants au 1er janvier 2006 dans les nouvelles ZFU instituées par la loi pour l'égalité des chances (ZFU de troisième génération).

Sous réserve des précisions ci-après, les conditions et modalités d'application de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties prévue dans les ZFU par l'article 1383 C bis sont identiques à celles de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties en vigueur dans les ZFU de première génération, telles qu'elles étaient en vigueur pour les immeubles affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la taxe professionnelle avant le 1er janvier 2002 et dans les ZFU de deuxième génération.

I. Conditions d'application de l'exonération

6068-1

1. Zone d'application de l'exonération

L'exonération prévue à l'article 1383 C bis du CGI n'est susceptible de s'appliquer qu'aux établissements situés au 1er janvier de l'année d'imposition dans le périmètre d'une des trois catégories de ZFU définies au B du 3 de l'article 42 modifié de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

2. Conditions tenant aux caractéristiques de l'entreprise et de l'établissement occupant l'immeuble

Pour bénéficier de cette exonération, le local doit être rattaché, entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2014, à un établissement affecté à une activité professionnelle exercée dans les conditions permettant à l'établissement de bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I sexies de l'article 1466 A du CGI (cf. n° 6258).

II. Modalités d'application de l'exonération

6068-2

La durée de l'exonération est de 5 ans.

Lorsque l'immeuble était affecté au 1er janvier 2006 à une activité éligible à l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I sexies de l'article 1466 A du CGI, l'exonération de taxe foncière court à compter de cette date jusqu'au 31 décembre 2010.

En cas de changement d'exploitant intervenu, après le 1er janvier 2006, en dehors de toute période d'exonération, dans des locaux déjà affectés à une activité professionnelle entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises, une nouvelle période d'exonération de 5 ans s'ouvre à compter du 1er janvier de l'année suivant celle de la reprise d'établissement, si toutes les conditions requises sont remplies. Si le changement a lieu un 1er janvier, l'exonération court à compter de cette date.

Lorsque l'immeuble existait au 1er janvier 2006 et a été affecté après cette date à une activité éligible à l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I sexies de l'article 1466 A du CGI, l'exonération court à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle est intervenue cette affectation.

L'exonération cesse définitivement de s'appliquer à compter du 1er janvier de la deuxième année qui suit la période de référence, mentionnée à l'article 1467 A du CGI, pendant laquelle le redevable ne remplit plus les conditions requises.

III. Faculté pour les collectivités territoriales et leurs EPCI dotés d'une fiscalité propre de supprimer l'exonération

6068-3

L'exonération prévue à l'article 1383 B du CGI (cf. n° 6066) est de droit mais elle peut être supprimée par une délibération régulière et explicite des collectivités territoriales et de leurs groupements dotés d'une fiscalité propre, prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009).

IV. Articulation avec les différents régimes d'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties

6068-4

La présente exonération prévaut sur celles prévues à l'article 1383 du CGI et à l'article 1518 A du CGI (cf. nos 6061 et 6095).

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier des exonérations prévues de l'article 1383 A du CGI (nos 6062 et suiv.) à l'article 1383 D du CGI (nos 6069 et suiv.) et de la présente exonération, le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet. Cette option est irrévocable. Elle peut s'exercer distinctement pour chaque établissement mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation.

Remarques :

1. Les redevables de la taxe foncière au titre d'immeubles situés dans les ZFU de première ou seconde générations et rattachés entre le 1er janvier 2006 et le 2 avril 2006 à un établissement pouvant bénéficier de l'exonération prévue au I sexies de l'article 1466 A du CGI peuvent opter pour le bénéfice de l'exonération prévue dans les « ZFU de première génération » par l'article 1383 B du CGI, dans les « ZFU de seconde génération » par l'article 1383 C du CGI ou dans ces deux catégories de ZFU par l'article 1383 C bis du CGI. Cette option est irrévocable et doit s'exercer avant le 1er janvier 2007. Elle peut s'exercer distinctement pour chaque établissement mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation.

2. Les exonérations prévues à l'article 1383 C bis du CGI prenant effet en 2006 et celles prenant effet à compter de 2013 dans les zones franches urbaines définies au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 ne sont accordées que si les aides octroyées respectent le règlement de minimis. À compter du 1er janvier 2007, le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 se substitue au règlement (CE) n° 69/2001 relatif aux aides de minimis

V. Obligations déclaratives

(CGI, ann. III, art. 315 septies A)

6068-5

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération, le propriétaire (ou le redevable légal de la taxe) doit souscrire une déclaration sur un imprimé établi par l'Administration (cf. BOI-IF-TFB-10-160-10).

Cet imprimé comporte un volet détachable réservé à l'occupant. L'occupant, après l'avoir complété, communique ce volet au redevable légal de la taxe.

L'occupant doit également établir une déclaration sur l'honneur attestant que le capital de l'entreprise dont il dépend n'est pas détenu, directement ou indirectement, pour 25 % ou plus de son montant, par une ou plusieurs entreprises dont l'effectif dépasse 250 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes excède 50 millions d'euros ou le total du bilan annuel excède 43 millions d'euros. Le redevable légal de la taxe transmet l'ensemble des documents au service des impôts fonciers territorialement compétent.

La déclaration doit être souscrite avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet. En effet, elle permet, sous réserve que certains changements ne remettent pas l'exonération en cause (cf. supra), de bénéficier de l'exonération pour une durée de 5 ans.

Les divers changements susceptibles de remettre en cause, d'accorder ou de proroger l'exonération (changement d'activité principale de l'établissement, changement d'exploitant de l'entreprise ou de l'établissement, création d'établissement ou d'entreprise, extensions d'établissement) seront portés à la connaissance du service des impôts foncier territorialement compétent par l'intermédiaire d'un imprimé déclaratif établi par l'Administration. La date limite de dépôt de la déclaration pour ces changements est fixée au 1er janvier qui suit la réalisation du changement.

F. Exonération en faveur des jeunes entreprises innovantes

(CGI, art. 1383 D modifié par l'article 131 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-IF-TFB-10-170-20)

6069

L'article 1383 D du CGI prévoit une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties, sur délibération des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre, en faveur des immeubles appartenant à de jeunes entreprises innovantes (JEI) réalisant des projets de recherche et de développement et dans lesquels ces dernières exercent leur activité.

I. Conditions d'application

6069-1

Cette exonération n'est accordée que sur délibération des collectivités territoriales et des EPCI dotés d'une fiscalité propre, prise respectivement pour la part qui leur revient. Cette délibération doit être prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI. La délibération doit être de portée générale et viser l'ensemble des immeubles entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Le bénéfice de cette exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Pour bénéficier de cette exonération, le local ou la partie d'évaluation doit appartenir à une entreprise créée jusqu'au 31 décembre 2016 (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 131) et répondant à certaines conditions relatives à l'effectif, au montant du chiffre d'affaires ou de total de bilan, au volume de dépenses de recherche et à la composition de la détention du capital. L'immeuble doit être affecté à l'activité exercée par cette entreprise.

Par ailleurs, l'entreprise doit avoir moins de sept ans au 1er janvier de l'année au titre de laquelle elle prétend à l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties. Une entreprise peut donc bénéficier de l'exonération jusqu'à l'année de son septième anniversaire.

L'année au titre de laquelle l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties est sollicitée, l'entreprise doit être à la fois le redevable de la cotisation foncière des entreprises au titre de l'activité exercée dans le local et le redevable, au sens de l'article 1400 du CGI, de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour l'immeuble concerné. Les immeubles d'habitation, même inscrits au bilan, n'entrent pas dans le champ d'application du dispositif.

II. Modalités d'application

6069-2

L'exonération porte sur la totalité des bases d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties. Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre n'ont pas la possibilité de prévoir une exonération partielle.

L'exonération ne s'applique qu'à la taxe foncière sur les propriétés bâties proprement dite et ne s'étend pas à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères due, le cas échéant, par l'entreprise. Elle ne s'applique à la taxe spéciale d'équipement que dans la mesure où le conseil général du département a voté l'exonération.

Lorsque les conditions requises sont remplies, la durée de l'exonération est de sept ans.

Le taux de l'exonération est de 100 % pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties revenant à chaque collectivité bénéficiaire.

L'exonération cesse définitivement de s'appliquer à compter du 1er janvier de la deuxième année qui suit la période de référence servant à l'établissement de la cotisation foncière des entreprises pendant laquelle le redevable de cet impôt ne remplit plus les conditions requises. Dans la généralité des cas, il s'agit de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle les conditions relatives à l'effectif, au montant du chiffre d'affaires ou de total de bilan, au volume de dépenses de recherche et à la composition de la détention du capital ne sont plus remplies.

III. Articulation de la mesure avec les dispositions existantes

6069-3

1. Exonération de droit commun de deux ans des constructions nouvelles et assimilées

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI (n^{os} 6061 et suiv.) et de la présente exonération, l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI

prévaut et celle prévue par le présent dispositif peut s'appliquer pour la période restant à courir à l'expiration de l'exonération de droit commun, si la délibération correspondante a été prise.

2. Exonération en faveur des entreprises nouvelles ou des immeubles implantés dans les zones franches urbaines

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier des exonérations prévues à l'article 1383 A, du CGI (n^{os} 6062 et suiv.), l'article 1383 B du CGI (n° 6066), l'article 1383 C du CGI (n° 6067) ou de la présente exonération (CGI, art. 1383 D), le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée. Cette option est irrévocable. Elle peut s'exercer distinctement pour chaque immeuble mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation. Elle doit être formulée sur papier libre avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée.

3. Articulation des régimes d'exonération de taxe foncière et de cotisation foncière des entreprises

Le plus souvent, la présente exonération de taxe foncière coïncide avec l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue à l'article 1466 D du CGI au bénéfice des jeunes entreprises innovantes.

Toutefois, l'exonération de taxe foncière peut s'appliquer indépendamment de l'exonération de cotisation foncière des entreprises dans les cas suivants :

- l'établissement est exonéré de la cotisation foncière des entreprises en application d'une autre disposition législative (exemple : exonération prévue à l'article 1465 A du CGI en vigueur dans les zones de revitalisation rurale) ;

- l'établissement n'est pas exonéré de la cotisation foncière des entreprises parce que le redevable n'a pas respecté ses obligations déclaratives au regard de la cotisation foncière des entreprises ou parce que les collectivités territoriales ou les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre n'ont pas pris de délibération pour l'exonération de cotisation foncière des entreprises des jeunes entreprises innovantes mais ont délibéré favorablement pour l'exonération de taxe foncière prévue à l'article 1383 D du CGI.

IV. Obligations déclaratives

6069-4

Les entreprises qui entendent bénéficier de la présente exonération pour un ou plusieurs de leurs immeubles doivent l'indiquer sur papier libre avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée auprès du service des impôts fonciers du lieu de situation des immeubles et joindre une copie de la décision d'agrément qui leur a été remise.

G. Exonération en faveur de certains logements situés dans des zones de revitalisation rurale acquis puis améliorés au moyen d'une aide financière de l'agence nationale de l'habitat (ANAH) en vue de leur location

(CGI, art. 1383 E ; BOI-IF-TFB-10-160-50)

6070

L'article 1383 E du CGI exonère pendant quinze ans de taxe foncière sur les propriétés bâties, dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI (cf. n° 6065-4) et sur délibération des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, les logements visés au 4° de l'article L. 351-2 du code de construction et de l'habitation qui sont, en vue de leur location, acquis puis améliorés au moyen d'une aide financière de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) par des personnes physiques.

I. Champ d'application de l'exonération

6070-1

L'exonération s'applique dans les zones de revitalisation rurale (ZRR) mentionnées à l'article 1465 A du CGI. Le bénéfice de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties est accordé lorsque, à

la date d'achèvement des travaux d'amélioration, le logement est situé en ZRR. L'exonération est maintenue si le logement n'est plus situé en ZRR l'année qui suit celle de l'achèvement des travaux d'amélioration ou au cours de la période d'exonération. Toutefois, l'exonération est également accordée à des logements non compris en ZRR à la date d'achèvement des travaux d'amélioration mais qui le sont tant à la date de leur acquisition qu'au 1er janvier de l'année qui suit celle de l'achèvement des travaux.

Pour bénéficier de cette exonération, outre sa situation géographique, le logement doit satisfaire aux conditions suivantes :

- être visé au 4° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation ;

- faire l'objet de travaux d'amélioration financés au moyen d'une subvention de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ;

- avoir été acquis par la personne physique qui procède aux travaux d'amélioration ;

- avoir été acquis à compter du 1er janvier 2004 et amélioré en vue de sa location.

II. Modalités d'application de l'exonération

6070-2

L'exonération est subordonnée à une délibération des collectivités territoriales ou des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre.

La délibération doit intervenir dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI et demeure valable tant qu'elle n'est pas rapportée.

L'exonération est applicable pendant quinze ans à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'achèvement des travaux d'amélioration. Elle s'applique aux logements acquis à compter du 1er janvier 2004 et dont les travaux d'amélioration ont été achevés à compter du 1er janvier de l'année de la délibération.

L'exonération est accordée pour la seule part revenant à la collectivité territoriale ou l'EPCI ayant pris une délibération en ce sens. Elle concerne également les taxes spéciales d'équipement additionnelles à la taxe foncière sur les propriétés bâties perçues au profit de certains établissements publics fonciers. Elle ne concerne pas la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

Dans l'hypothèse où un logement bénéficierait de l'une des exonérations prévues à l'article 1384 du CGI, à l'article 1384 A du CGI, à l'article 1384 C du CGI , à l'article 1384 D du CGI, il conviendrait de faire courir cette exonération jusqu'à son terme et d'appliquer ensuite l'exonération prévue à l'article 1383 E du CGI pour la période d'exonération restant à courir.

III. Obligations déclaratives

6070-3

Pour bénéficier de l'exonération, la personne physique propriétaire du logement concerné doit adresser au centre des impôts fonciers du lieu de situation du logement, avant le 1er janvier de la première année d'application de l'exonération, une déclaration n° 6666 D (CERFA n° 11345, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») comportant tous les éléments de nature permettant d'identifier le logement concerné. Cette déclaration doit notamment être accompagnée de la décision d'octroi de la subvention de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ainsi que de la justification du paiement du solde ou de la totalité de la subvention.

H. Exonération en faveur des entreprises participant à un projet de recherche et de développement au sein d'un pôle de compétitivité

(CGI, art. 1383 F abrogé par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-TFB-10-160-40)

6071

Le I de l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 supprime l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties prévue, à l'article 1383 F du CGI, en faveur des entreprises participant à un projet de recherche et de développement au sein d'un pôle de compétitivité, et dont la durée était de cinq ans.

Cependant, conformément au V du même article 29 de la loi n 2013-1279, les propriétés ayant bénéficié d'une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties en application de l'article 1383 F du CGI, antérieurement à l'entrée en vigueur du 13° du I de l'article 29 précité, dont le terme n'est pas atteint à cette date, continuent à en bénéficier pour la durée de la période d'exonération restant à courir et sous réserve que les conditions fixées à ce même article 1383 F du CGI demeurent satisfaites.

Les commentaires des **n^{os} 6071-1 à 6071-4** sont par conséquent conservés pour les propriétés continuant à bénéficier d'une exonération comme précisé ci-dessus.

I. Conditions d'application

6071-1

Cette exonération n'était accordée que sur délibération des collectivités territoriales et des EPCI dotés d'une fiscalité propre, prise respectivement pour la part qui leur revient. Cette délibération devait être prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI. La délibération devait être de portée générale et viser l'ensemble des immeubles entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Pour bénéficier de cette exonération, un immeuble doit remplir les conditions cumulatives suivantes :

- être implanté dans la zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité ; lorsque l'immeuble est implanté simultanément dans une telle zone et en dehors de cette zone, l'exonération ne pourra s'appliquer que pour la partie située dans la zone ;

- appartenir à une entreprise disposant d'un établissement participant à un projet de recherche et de développement, c'est-à-dire à une activité entrant dans le champ d'application de l'article 1466 E du CGI (exonération supprimée par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative. Voir néanmoins n^{os} **6071-3** et 6262) ;

- être affecté à l'activité exercée par l'établissement précité.

II. Modalités d'application

6071-2

L'exonération porte sur la totalité des bases d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties. Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre n'ont pas la possibilité de prévoir une exonération partielle.

L'exonération ne s'applique qu'à la taxe foncière sur les propriétés bâties proprement dite et ne s'étend pas à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères due, le cas échéant, par l'entreprise. Elle ne s'applique à la taxe spéciale d'équipement que dans la mesure où le conseil général du département a voté l'exonération.

Lorsque les conditions requises sont remplies, la durée de l'exonération est de cinq ans.

Le taux de l'exonération est de 100 % pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties revenant à chaque collectivité bénéficiaire.

L'exonération cesse définitivement de s'appliquer à compter du 1er janvier de la deuxième année qui suit la période de référence servant à l'établissement de la cotisation foncière des entreprises pendant laquelle le redevable de cet impôt ne remplit plus les conditions requises.

III. Articulation de la mesure avec les dispositions existantes

6071-3

1. Exonération de droit commun de deux ans des constructions nouvelles et assimilées

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI et de la présente exonération, l'exonération prévue à l'article 1383 CGI prévaut et celle prévue par le présent dispositif peut s'appliquer pour la période restant à courir à l'expiration de l'exonération de droit commun, si la délibération correspondante a été prise.

2. Exonération en faveur des entreprises nouvelles ou des immeubles implantés dans les zones franches urbaines

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier des exonérations prévues à l'article 1383 A du CGI (nos 6062 et suiv.), l'article 1383 B du CGI (n° 6066), l'article 1383 C du CGI (n° 6067), l'article 1383 C bis du CGI (nos 6068 et suiv.), l'article 1383 D du CGI (nos 6069 et suiv.) ou l'article 1383 F du CGI (abrogé au 1er janvier 2014), le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée. Cette option est irrévocable. Elle peut s'exercer distinctement pour chaque immeuble mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation. Elle doit être formulée sur papier libre avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est sollicitée.

3. Articulation des régimes d'exonération de taxe foncière et de cotisation foncière des entreprises

Le plus souvent, la présente exonération de taxe foncière coïncide avec l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue l'article 1466 E du CGI (abrogé au 1er janvier 2014) au bénéfice des entreprises participant à un projet de recherche et de développement.

> **Précision :** L'exonération prévue à l'article 1466 E du CGI est également supprimée par le I de l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificatives, corrélativement à la suppression de l'exonération prévue à l'article 1383 F du CGI (cf. n° 6071). Cependant, il est prévu que les établissements ayant bénéficié d'une exonération de CFE en application de l'article 1466 E du CGI, antérieurement à l'entrée en vigueur du 13° du I de l'article 29 précité, dont le terme n'est pas atteint à cette date, continuent à en bénéficier pour la durée de la période d'exonération restant à courir et sous réserve que les conditions fixées à ce même article 1466 E du CGI demeurent satisfaites (pour plus de précisions voir n° 6262).

Toutefois, l'exonération de taxe foncière peut s'appliquer indépendamment de l'exonération de cotisation foncière des entreprises dans les cas suivants :

- l'établissement est exonéré de la cotisation foncière des entreprises en application d'une autre disposition législative (exemple : exonération prévue à l'article 1465 A du CGI en vigueur dans les zones de revitalisation rurale) ;

- l'établissement n'est pas exonéré de la cotisation foncière des entreprises parce que le redevable n'a pas respecté ses obligations déclaratives au regard de la cotisation foncière des entreprises ou parce que les collectivités territoriales ou les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre n'ont pas pris de délibération pour l'exonération de cotisation foncière des entreprises des entreprises participant à un projet de recherche et de développement mais ont délibéré favorablement pour l'exonération de taxe foncière prévue à l'article 1383 F du CGI.

IV. Obligations déclaratives

6071-4

Les entreprises qui entendaient bénéficier de la présente exonération pour un ou plusieurs de leurs immeubles devaient l'indiquer sur papier libre avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération était sollicitée auprès du service des impôts fonciers du lieu de situation des immeubles et joindre une copie de la décision d'agrément qui leur a été remise.

S'agissant des immeubles susceptibles de bénéficier de l'exonération dès l'année de délimitation des zones de recherche et de développement, la demande devait être formulée dans les 30 jours suivant la date de délimitation ou, lorsque le projet de recherche et de développement était agréé entre la date de délimitation précitée et le 31 décembre de la première année au titre de laquelle l'exonération était sollicitée, dans les 30 jours suivant la date d'agrément du projet.

I. Exonération en faveur de certains locaux situés dans les zones de revitalisation rurale

(CGI, art. 1383 E bis ; BOI-IF-TFB-10-50-50-60)

6072

Dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI (cf. 6253), les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties :

- les hôtels, pour les locaux affectés exclusivement à une activité d'hébergement ;

- les locaux meublés à titre de gîte rural au sens du a du 3° de l'article 1459 du CGI ;

- les locaux classés meublés de tourisme au sens de l'arrêté du 28 décembre 1976 modifié instituant la répartition catégorielle des meublés de tourisme ;

- les chambres d'hôtes au sens de l'article L. 324-3 du code du tourisme.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 A du CGI (cf. n° 6062) et de la présente exonération sont remplies, la présente exonération s'applique.

Pour bénéficier de cette nouvelle exonération, le propriétaire adresse au service des impôts du lieu de situation du bien, avant le 1er janvier de chaque année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation des locaux (BOI-IF-TFB-10-50-50-60).

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

J. Exonération en faveur des logements anciens qui ont fait l'objet de travaux en faveur des économies d'énergie et du développement durable

(CGI, art. 1383-0 B ; BOI-IF-TFB-10-180-10)

6073

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de la taxe foncière sur les propriétés bâties à concurrence de 50 % ou de 100 %, les logements qui satisfont cumulativement aux conditions suivantes :

- être achevés avant le 1er janvier 1989 ;

- avoir fait l'objet, par le propriétaire ou toute autre personne redevable légal de la taxe foncière en application de l'article 1400 du CGI, de dépenses d'équipement en faveur des économies d'énergie et du développement durable mentionnées à l'article 200 quater du CGI (cf. IR n° 225-1) et réalisées selon les modalités prévues au 6 dudit article ;

- le montant total des dépenses payées au cours de l'année qui précède la première année d'application de l'exonération doit être supérieur à 10 000 € par logement ou le montant total des dépenses payées au cours des trois années qui précèdent l'année d'application de l'exonération doit être supérieur à 15 000 € par logement.

Cette exonération s'applique pendant une durée de cinq ans à compter de l'année qui suit celle du paiement du montant total des dépenses prévu ci-dessus. Elle ne peut pas être renouvelée au cours des dix années suivant celle de l'expiration d'une période d'exonération.

La délibération porte sur la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre.

Pour bénéficier de cette exonération, le propriétaire adresse au service des impôts du lieu de situation du bien, avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration comportant tous les éléments d'identification des biens, dont la date d'achèvement des logements. Cette déclaration doit être accompagnée de tous les éléments justifiant de la nature des dépenses et de leur montant.

Sous réserve d'une délibération en ce sens, l'exonération est applicable aux logements pour lesquels les dépenses ont été payées à compter du 1er janvier 2007.

K. Exonération des logements édifiés antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques technologiques et situés dans le périmètre d'exposition aux risques

(CGI, art. 1383 G ; BOI-IF-TFB-10-50-50-30)

6074

L'article 1383 G du CGI institue, à compter des impositions établies au titre de 2008, une exonération partielle de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des constructions affectées à l'habitation achevées antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques technologiques (PPRT) et situées dans le périmètre d'exposition aux risques prévu par ce plan.

Remarque : L'article 96 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010 fixe à 15 % ou 30 % le taux d'exonération (il était auparavant de 25 % ou 50 %) et autorise, sous certaines conditions, une majoration de ce taux de 15 % ou 30 %.

L'exonération est applicable aux constructions affectées à l'habitation (principal ou secondaire) quelle que soit la zone du périmètre dans laquelle elles se situent (code de l'environnement, art. L. 515-16). Pour bénéficier de l'exonération, les constructions doivent être achevées avant la mise en place d'un PPRT.

L'exonération est subordonnée à une délibération des collectivités territoriales ou des EPCI à fiscalité propre. L'exonération est accordée pour la seule part revenant à la collectivité territoriale ou à l'EPCI ayant pris une délibération en ce sens.

Lorsqu'un bien remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération de l'article 1383 E du CGI (n[os] 6070 et suiv.) et de cette exonération, l'exonération prévue à l'article 1383 E du CGI prévaut.

Les propriétaires susceptibles de bénéficier de l'exonération doivent déposer, auprès du service des impôts du lieu de situation des constructions, avant le 1er janvier de la première année à compter de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration sur papier libre mentionnant la liste des biens passibles de taxe foncière dont ils sont propriétaires et qui répondent aux conditions d'exonération.

L. Exonération des immeubles situés dans les zones d'emploi à redynamiser

(CGI, art. 1383 H modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-TFB-10-160-20)

6075

Sauf délibération contraire de la collectivité territoriale ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre, les immeubles situés dans les bassins d'emploi à redynamiser définis au 3 bis de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties pour une durée de cinq ans.

L'exonération s'applique aux immeubles rattachés, entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2014 inclus, à un établissement affecté à une activité professionnelle exercée dans les conditions permettant à l'établissement de bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I quinquies A de l'article 1466 A du CGI (n° 6256). En cas d'immeuble existant au 1er janvier 2007 et affecté après cette date à une activité éligible à l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au I quinquies A de l'article 1466 A du CGI, l'exonération court à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle où est intervenue cette affectation.

Précision : L'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 proroge l'exonération jusqu'au 31 décembre 2014. Si les collectivités territoriales et leurs établissements publics de coopération intercommunale ne souhaitent pas appliquer cette exonération, ils devront prendre des délibérations contraires dans les trente jours à compter de la date de publication de la loi n° 2013-1279 précitée.

Cette exonération cesse de s'appliquer à compter du 1er janvier de l'année suivant celle où les immeubles ne sont plus affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises.

En cas de changement d'exploitant au cours d'une période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 A du CGI (cf. n° 6062 et suivants) et de la présente exonération sont remplies, le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1er janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération prend effet. L'option est irrévocable et peut s'exercer distinctement pour chaque établissement mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation.

Pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2007, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006

concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Toutefois, pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2009, sur option des entreprises propriétaires d'un immeuble dans une zone d'aide à finalité régionale, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie). Cette option est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet. Lorsque l'entreprise exerce l'option au titre de l'un des dispositifs prévus à l'article 44 duodecies du CGI, à l'article 1383 H du CGI ou au I quinquies A de l'article 1466 A du CGI, cette option vaut pour l'ensemble des dispositifs précités. Lorsque aucune option n'a été formulée dans les délais requis au titre d'un de ces dispositifs d'exonération, l'exercice ultérieur d'options portant sur les autres dispositifs n'est pas recevable.

Remarque : Les zones d'aide à finalité régionale sont définies au décret nº 2007-732 du 7 mai 2007, modifié par le décret nº 2008-1415 du 19 décembre 2008, et sont complétées par le décret n° 2010-1628 du 23 décembre 2010.

Les obligations déclaratives des personnes et organismes concernés sont fixées par l'article 315 nonies de l'annexe III au CGI.

M. Exonération des immeubles situés dans une zone de restructuration de la défense

(CGI, art. 1383 I modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; CGI, ann. III, art. 315 terdecies ; BOI-IF-TFB-10-160-30)

6076

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties les immeubles situés dans les zones de restructuration de la défense définies aux 1° et 2° du 3 ter de l'article 42 de la loi nº 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

Précision : Le 3 ter de l'article 42 de la loi nº 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire est modifié par le IV de l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013. Il prévoit notamment que les zones de restructuration de la défense sont délimitées par un arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie, du budget et de l'aménagement du territoire qui détermine, pour chaque zone, celle des années comprises entre 2009 et 2019 au titre de laquelle elle est reconnue.

L'exonération s'applique aux immeubles rattachés à un établissement remplissant les conditions requises pour bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises et pendant la même durée que celle-ci.

Elle s'applique à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle où est intervenu le rattachement à un établissement remplissant les conditions requises.

Cette exonération cesse de s'appliquer à compter du 1er janvier de l'année suivant celle où les immeubles ne sont plus affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises.

En cas de changement d'exploitant au cours d'une période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues à l'article 1383 A du CGI (nos 6062 et suiv.), l'article 1383 C bis du CGI (nos 6068 et suiv.), l'article 1383 D du CGI (nos 6069 et suiv.) ou à l'article 1383 H du CGI (n° 6075) et de la présente exonération sont satisfaites, le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1er janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération prend effet. L'option est irrévocable et vaut pour l'ensemble des collectivités territoriales et établissements publics de coopération intercommunale.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) nº 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Toutefois, sur option des entreprises propriétaires d'un immeuble dans une zone d'aide à finalité régionale, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) nº 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

L'option mentionnée à l'alinéa précédent est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet.

Les obligations déclaratives des personnes et organismes concernés par cette exonération sont fixées par l'article 315 terdecies de l'annexe III du CGI.

> **Remarque :** Lorsque l'entreprise exerce l'option pour l'application de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) au titre de l'un des dispositifs prévus à l'article 44 terdecies du CGI, à l'article 1383 I du CGI, au I quinquies B de l'article 1466 A du CGI ou au VII de l'article 34 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008, cette option vaut pour l'ensemble des dispositifs précités.

Lorsqu'aucune option pour l'application de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) n'a été formulée dans les délais requis au titre d'un des dispositifs d'exonération mentionnés à l'alinéa ci-dessus, l'exercice ultérieur d'options portant sur un de ces dispositifs n'est pas recevable.

N. Exonération en faveur des logements à haut niveau de performance énergétique

(CGI, art. 1383-0 B bis ; CGI, ann. III, art. 315 quaterdecies issu du décret n° 2009-1529 du 9 décembre 2009 ; BOI-IF-TFB-10-180-10)

6077

À compter des impositions établies au titre de 2010, les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de la taxe foncière sur les propriétés bâties à concurrence de 50 % ou de 100 % les logements qui satisfont cumulativement aux conditions suivantes :

- leur construction doit avoir été achevée après le 1er janvier 2009 ;

- leur niveau élevé de performance énergétique globale, déterminé dans des conditions fixées par décret, doit être supérieur à celui qu'impose la législation en vigueur.

La délibération porte sur la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre.

Cette exonération s'appliquera à compter de l'année qui suivra celle de l'achèvement de la construction, pendant une durée que chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre déterminera et qui ne pourra être inférieure à cinq ans.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI (cf. n° 6061) seront remplies et en l'absence de délibération contraire prise conformément au V du même article, cette exonération s'appliquera à compter de la troisième année qui suivra celle de l'achèvement de la construction.

Pour bénéficier de l'exonération, le propriétaire devra adresser au service des impôts du lieu de situation de la construction, avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle l'exonération sera applicable, une déclaration comportant tous les éléments d'identification des biens. Cette déclaration devra être accompagnée de tous les éléments justifiant que la construction remplit les critères de performance énergétique requis.

O. Exonération partielle en faveur des propriétaires de logements construits à proximité d'une installation classée « seveso »

(CGI, art. 1383 G bis ; BOI-IF-TFB-10-50-50-40)

6078

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, à concurrence de 25 % ou de 50 %, les constructions affectées à l'habitation qui :

- sont édifiées à moins de trois kilomètres de la limite de propriété d'un établissement comportant au

moins une installation figurant sur la liste prévue au IV de l'article L. 515-8 du code de l'environnement ;

- ont été achevées antérieurement à la construction de l'installation mentionnée à l'alinéa précédent ;

- et ne sont pas situées dans un périmètre d'exposition prévu par un plan de prévention des risques technologiques mentionné à l'article L. 515-15 du code de l'environnement.

La délibération porte sur la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre.

Pour bénéficier de cette exonération, le propriétaire doit adresser, avant le 1er janvier de la première année à compter de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration sur papier libre au service des impôts du lieu de situation des biens comportant tous les éléments d'identification du ou des immeubles visés au premier alinéa ci-dessus. Lorsque la déclaration est souscrite hors délai, l'exonération s'applique à compter du 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la déclaration est déposée.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 E du CGI (n[os] 6070 et suiv.) et celles prévues au premier alinéa ci-dessus sont remplies, l'exonération prévue au même article 1383 E du CGI est applicable.

P. Exonération des logements édifiés antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques miniers

(CGI, art. 1383 G ter ; Ordonnance n° 2011-91 du 20 janvier 2011 portant codification de la partie législative du code minier, art. 9 ; BOI-IF-TFB-10-50-50-50)

6079

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de taxe foncière sur les propriétés bâties, à concurrence de 25 % ou de 50 %, les constructions affectées à l'habitation achevées antérieurement à la mise en place d'un plan de prévention des risques miniers mentionné à l'article L. 174-5 du code minier et situées dans les zones exposées aux risques, définies au 1° du II de l'article L. 562-1 du code de l'environnement, et délimitées par le plan.

La délibération porte sur la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre et fixe un taux unique d'exonération pour les constructions situées dans le périmètre visé au premier alinéa.

Pour bénéficier de cette exonération, le propriétaire doit adresser, avant le 1er janvier de la première année à compter de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration sur papier libre au service des impôts du lieu de situation des biens comportant tous les éléments d'identification du ou des immeubles visés au premier alinéa ci-dessus. Lorsque la déclaration est souscrite hors délai, l'exonération s'applique à compter du 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la déclaration est déposée.

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 E du CGI (n[os] 6070 et suiv.) et celles prévues au premier alinéa ci-dessus sont remplies, l'exonération prévue au même article 1383 E du CGI est applicable.

Q. Exonération en faveur des installations et bâtiments de toute nature affectés à la production de biogaz, d'électricité et de chaleur par la méthanisation

(CGI, art. 1387 A créé par l'article 51 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

6079-1

L'article 51 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 instaure, à compter des impositions établies au titre de 2015, sous un nouvel article 1387 A du CGI, une nouvelle exonération temporaire de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les installations et bâtiments affectés à la méthanisation agricole.

Sans préjudice de l'application du 11° de l'article 1382 du CGI (cf. n° 6054), les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer, pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties qui leur revient et pour une durée de cinq ans, les installations et bâtiments de toute nature affectés à la production de biogaz, d'électricité et de chaleur par la méthanisation, dans les conditions prévues à l'article L. 311-1 du code rural et de la pêche maritime.

Cette exonération s'applique à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'achèvement des installations et bâtiments. Elle cesse définitivement de s'appliquer à compter de l'année qui suit celle où les conditions prévues à l'alinéa ci-dessus ne sont plus remplies ou à compter de la huitième année qui suit celle de l'achèvement des biens.

Pour les installations et les bâtiments achevés avant le 1er janvier de l'année au cours de laquelle la délibération prévue au premier alinéa est prise, l'exonération s'applique, pour la durée restant à courir, à compter de l'année qui suit.

Pour bénéficier de cette exonération, le propriétaire doit adresser, avant le 1er janvier de la première année à compter de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration, dont le modèle est fixé par l'Administration, au service des impôts du lieu de situation des biens. Cette déclaration comporte les éléments permettant d'identifier les installations et bâtiments concernés et de vérifier le respect des conditions mentionnées au premier alinéa. Lorsque cette déclaration est souscrite hors délai, l'exonération s'applique pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année de souscription.

R. Exonérations de longue durée en faveur de certains logements

(CGI, art. 1384, CGI, art. 1384 A, CGI, art. 1384 C, CGI, art. 1384 D ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 45 ; Ordonnance n°2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte, art. 16 ; Loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové, art. 104)

6080

Bénéficient d'une exonération de 15 ans à compter de l'année qui suit celle de leur achèvement, les constructions neuves affectées à l'habitation principale :

1° ayant fait l'objet d'un prêt selon le régime propre aux habitations à loyer modéré (CGI, art. 1384) ;

2° ou financées à concurrence de plus de 50 % au moyen de prêts aidés par l'État, prévus aux articles L. 301-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 1384 A, I-al. 1) :

- constructions à usage locatif ;
- constructions en accession à la propriété pour lesquelles une demande de prêt (PAP), suivie d'une décision favorable, a été déposée avant le 31 décembre 1983. L'exonération est ramenée à 10 ans lorsque la demande de prêt est postérieure à cette date. Elle ne s'applique pas aux logements financés au moyen de « prêts à taux zéro ».

À compter de 2000, la durée de l'exonération est prolongée de cinq ans pour les logements en accession à la propriété situés dans un groupe d'immeubles ou un ensemble immobilier faisant l'objet des mesures de sauvegarde prévues aux articles L. 615-1 à L. 615-5 du code de la construction et de l'habitation. Dès lors qu'il ne peut y avoir interruption entre l'exonération et le droit à prolongation, les logements concernés sont, en pratique, ceux dont l'exonération est venue à expiration au 31 décembre 1999 ou à une date ultérieure (CGI, art. 1384 A, II).

3° ou financées à concurrence de plus de 50 % au moyen d'un prêt prévu à l'article R. 331-1 du code de la construction et de l'habitation (notamment le prêt locatif social « PLS » régi par le décret n° 2001-207 du 6 mars 2001) et bénéficiant du taux réduit de TVA (CGI, art. 1384 A, I-al. 2 et I bis) :

Remarque : Le taux de 50 % est ramené à 30 % pour les constructions visées au 10 du I de l'article 278 sexies du CGI (CGI, art. 1384 A, I-al. 2).

- logements à usage locatif mentionnés au 3° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation. Il s'agit des logements bénéficiant d'une décision favorable d'agrément du préfet prise à compter du 1er octobre 1996 ou de la décision portant octroi de subvention qui vaut désormais agrément ;
- logements à usage locatif mentionnés au 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation. Il s'agit des logements foyers de jeunes travailleurs et de logements-foyers hébergeant des personnes handicapées, âgées ou éprouvant des difficultés particulières pour accéder au logement, dont la construction est engagée à compter du 1er octobre 1996 ;

• en Guadeloupe, en Guyane, à la Martinique, à Mayotte et à La Réunion, l'exonération s'applique aux constructions de logements neufs à usage locatif et affectés à l'habitation principale lorsqu'elles sont financées à concurrence de plus de 50 % au moyen d'un prêt prévu à l'article R. 372-1 du code de la construction et de l'habitation.

4° En ce qui concerne les constructions de logements visées au deuxième alinéa du I de l'article 1384 A du CGI (cf. 3° ci-dessus) pour lesquelles l'ouverture de chantier est intervenue à compter du 1er janvier 2002, la durée de l'exonération est portée à 20 ans lorsque ces constructions satisfont à au moins quatre des cinq critères de qualité environnementale suivants :

• modalités de conception, notamment assistance technique du maître d'ouvrage par un professionnel ayant des compétences en matière d'environnement ;
• modalités de réalisation, notamment gestion des déchets du chantier ;
• performance énergétique et acoustique ;
• utilisation d'énergie et de matériaux renouvelables ;
• maîtrise des fluides.

Pour bénéficier de cette durée d'exonération, le redevable de la taxe doit joindre à la déclaration prévue par l'article 1406 du CGI un certificat établi au niveau départemental par l'administration chargée de l'équipement constatant le respect des critères de qualité environnementale de la construction (CGI, art. 1384 A, I bis ; CGI, ann. II, art. 310-0 H à 310-0 H ter et CGI, ann. IV, art. 121-0 AA).

5° Pour les constructions visées au 4° ci-dessus qui bénéficient d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise entre le 1er juillet 2004 et le 31 décembre 2014, la durée d'exonération mentionnée au I bis de l'article 1384 A du CGI est portée à 30 ans lorsque l'ouverture du chantier est intervenue à compter du 17 juillet 2006.

Pour les constructions achevées à compter du 1er janvier 2002 et financées dans les conditions prévues aux articles R. 331-14 à R. 331-16 du code de la construction et de l'habitation (il s'agit des constructions financées à l'aide de subventions de l'État ou de l'Agence nationale pour la rénovation urbaine et des prêts locatifs à usage social [PLUS] ou des prêts locatifs aidés à l'intégration [PLA-I]) ou des articles R. 372-9 à R. 372-12 du code de la construction et de l'habitation (il s'agit des constructions financées à l'aide des prêts LLS ou LLTS), la condition de financement s'apprécie en tenant compte des subventions versées par l'État, l'Agence nationale pour la rénovation urbaine (ANRU), les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale ainsi que des subventions (cette disposition s'applique aux constructions pour lesquelles la décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prévue par l'article R. 331-3 du code de la construction et de l'habitation a été prise à compter du 1er janvier 2005) ou prêts consentis au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction [« 1 % logement »] (CGI, art. 1384 A, I-al. 2).

Pour les constructions de logements mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 1384 A du CGI (cf. 3° ci-avant), la durée de l'exonération est portée à 25 ans, lorsqu'elles bénéficient d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise entre le 1er juillet 2004 et le 31 décembre 2014.

Pour les constructions qui bénéficient d'une décision d'octroi de subvention ou de prêt aidé prise entre le 1er juillet 2004 et le 31 décembre 2014, la durée d'exonération de 20 ans mentionnée au I bis de l'article 1384 A du CGI est portée à 30 ans. Cette disposition s'applique aux constructions dont l'ouverture de chantier est intervenue à compter du 17 juillet 2006 et qui satisfont aux critères de qualité environnementale prévus par le I bis de l'article 1384 A du CGI (CGI, art. 1384 A, I ter ; CGI, ann. II, art. 310-0 H à 310-0 H ter et CGI, ann. IV, art. 121-0 AA).

6080-1

Sont également exonérés, de plein droit, pendant une durée de 15 ans :

- les logements acquis, à compter du 1er janvier 1998, en vue de leur location avec le concours financier de l'État ou avec une subvention de l'Agence nationale pour la rénovation urbaine en application des 3° et 5° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation ou au moyen d'un financement prévu à l'article R. 372-1 du code de la construction et de l'habitation. L'exonération s'applique à compter de l'année suivant celle de l'acquisition et est applicable dans les DOM (CGI, art. 1384 C, I-al. 1). La durée de l'exonération est portée à 25 ans lorsque la décision de subvention ou de prêt intervient entre le 1er juillet 2004 et le 31 décembre 2014 ;

- les logements visés au 4° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation qui, en vue de leur location ou de leur attribution à titre temporaire aux personnes défavorisées, sont acquis à compter du 1er janvier 1998 puis améliorés au moyen d'une aide financière de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) par des organismes ne se livrant pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et bénéficiant de l'agrément relatif à l'intermédiation locative et à la gestion locative sociale prévu à l'article L. 365-4 du code de la construction et de l'habitation. Le bénéfice de l'exonération est subordonné à la condition que la décision de subvention intervienne dans un délai de

deux ans au plus à compter de l'année suivant celle de l'acquisition des logements. L'exonération s'applique à compter de l'année suivant celle de l'achèvement des travaux d'amélioration (CGI, art. 1384 C, I-al. 2). La durée de l'exonération est portée à 25 ans lorsque la décision de subvention de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) intervient entre le 1er juillet 2004 et le 31 décembre 2014 ;

- les logements acquis auprès des organismes mentionnés à l'article L. 411-5 du code de la construction et de l'habitation et au moyen de prêts mentionnés à la sous-section 3 de la section 1 du chapitre unique du titre III du livre III de la partie réglementaire du même code (CGI, 1384 C, I-al. 3 issu de l'article 86 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 et applicable aux décisions d'octroi de subvention ou de prêt intervenues à compter du 1er janvier 2009) ;

- les locaux acquis, aménagés ou construits en vue de la création de structures d'hébergement temporaire ou d'urgence faisant l'objet d'une convention entre le propriétaire ou le gestionnaire des locaux et le représentant de l'État dans le département et destinées aux personnes visées au II de l'article L. 301-1 du code de la construction et de l'habitation. La durée de l'exonération est portée à 25 ans lorsque la décision d'octroi d'aide de l'État intervient entre le 1er juillet 2005 et le 31 décembre 2014. L'exonération s'applique à compter de l'année suivant celle de l'acquisition, de la construction ou de l'achèvement des travaux d'aménagement (CGI, art. 1384 D).

Dans le cas où un immeuble exonéré en application des premier et deuxième alinéas du I de l'article 1384 C du CGI fait l'objet d'une opération d'acquisition ou d'aménagement ouvrant droit à l'exonération prévue à l'article 1384 D du CGI, l'exonération accordée jusqu'alors en application de l'article 1384 C du CGI est supprimée et les locaux concernés ouvrent droit à l'exonération prévue à l'article 1384 D du CGI.

6080-2

Sont également exonérés, de plein droit, pendant une durée de 15 ans, les constructions de logements neufs affectés à l'habitation principale faisant l'objet d'un contrat de location-accession en application de la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location accession à la propriété immobilière (CGI, art. 1384 A, III).

Cette exonération applicable à compter de l'année suivant celle de l'achèvement des constructions est soumise à la condition que ces constructions fassent l'objet, dans des conditions fixées par le décret n°2004-286 du 26 mars 2004, d'une convention et d'une décision d'agrément prise par le représentant de l'État dans le département.

L'exonération est maintenue pour la période restant à courir lorsque le locataire-accédant lève l'option, le cas échéant jusqu'à la date de cession du logement, ou lorsque le logement fait l'objet d'un nouveau contrat de location accession respectant les mêmes conditions que le précédent contrat ou qu'il est remis en location en faisant l'objet d'une convention prévue par l'article L. 353-2 du code de la construction et de l'habitation.

Cette exonération est subordonnée au dépôt d'une déclaration d'achèvement des travaux dans les 90 jours de leur réalisation définitive. La déclaration doit être accompagnée des contrats de location-accession signés, d'une copie de la convention signée et de l'agrément définitif obtenu.

Ces dispositions s'appliquent aux constructions achevées qui ont bénéficié d'une décision d'agrément délivrée postérieurement au 26 mars 2004. Toutefois, les constructions n'ont pu être achevées au plus tôt qu'en 2005. Par conséquent, dès lors que l'exonération s'applique à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'achèvement, elle est susceptible de s'appliquer à compter des impositions établies au titre de 2006 et des années suivantes.

6080-3

Sont également exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant une durée de 15 ans, les logements détenus, directement ou indirectement par le biais d'une filiale à participation majoritaire, par l'Établissement public de gestion immobilière du Nord-Pas-de-Calais créé par l'article 191 de la loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains lorsque ces logements sont améliorés au moyen d'une aide financière de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH), et qu'ils font l'objet d'une convention avec cette agence ou avec l'État fixant les conditions de leur occupation et le niveau de ressources auquel est soumise leur attribution dans des conditions définies par décret.

L'exonération de quinze ans est applicable à compter de l'année qui suit celle de l'achèvement des travaux d'amélioration pour les logements dont lesdits travaux sont achevés depuis le 1er juillet 2004. La durée de l'exonération est portée à 25 ans lorsque la décision de subvention intervient entre le 1er juillet 2004 et le 31 décembre 2014 (CGI, art. 1384 C, II-al. 1 modifié par l'article 45 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

Pour bénéficier de l'exonération, le propriétaire doit satisfaire aux obligations déclaratives prévues au I

de l'article 1384 C du CGI pour les immeubles mentionnés au 4° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation. La déclaration modèle E (imprimé n° 6666 D disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») doit préciser la date d'acquisition de l'immeuble, la date de décision et de versement de subvention par l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) ainsi que la date d'achèvement des travaux d'amélioration (CGI, art. 1384 C, II-al. 2).

Conformément à l'article 104 de la loi n°2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové, les logements qui font l'objet d'une convention avec l'ANAH et qui seront conventionnés à l'aide personnalisée au logement après la transformation en société anonyme d'habitations à loyer modéré de la société de gestion du patrimoine immobilier des houillères du bassin du Nord et du Pas-de-Calais conservent le bénéfice de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties dans les conditions prévues aux deux premiers alinéas du II de l'article 1384 C du CGI (CGI, art. 1384 C, II-al.3). Pour plus de précisons, se reporter au A du I du BOI-IF-TFB-10-130.

6080-4

Sont également exonérées de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant une durée de 15 ans à compter de l'année qui suit celle de leur achèvement les constructions de logements neufs à usage locatif et affectés à l'habitation principale appartenant à l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation ou aux sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts lorsqu'elles sont financées à concurrence de plus de 50 % par des subventions versées au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction et qu'elles bénéficient des dispositions, jusqu'au 10 mars 2010, des 2 ou 3 quinquies du I de l'article 278 sexies du CGI ou, à compter du 11 mars 2010, du 6 du I de l'article 278 sexies du CGI. La durée d'exonération est portée à 25 ans pour les constructions qui bénéficient d'une décision d'octroi de subvention prise entre le 1er mars 2007 et le 31 décembre 2014. Cette exonération qui s'applique aux constructions pour lesquelles la décision de subvention a été prise à compter de la date de publication de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 a été instaurée par l'article 48 de ladite loi.

S. Exonérations temporaires des seules parts communale, départementale ou régionale de taxe foncière sur les propriétés bâties

I. Prolongation des exonérations de longue durée

(CGI, art. 1586 A ; BOI-IF-TFB-10-70 au V)

6081

Les conseils généraux ont la possibilité de prolonger, pour la seule part départementale, les exonérations de longue durée prévues aux articles 1384 du CGI et 1384 A du CGI et au II bis de l'article 1385 du CGI (cf. n^{os} 6080 et suiv.). Ils déterminent la ou les catégories d'immeubles sur lesquels porte cette exonération totale, ainsi que sa durée.

Pour bénéficier de cette exonération les logements doivent :

- bénéficier, l'année précédant celle de l'application du régime de l'article 1586 A du CGI, de l'une des exonérations prévues aux articles 1384 du CGI et 1384 A du CGI et au II bis de l'article 1385 du CGI et remplir les conditions requises pour le maintien des exonérations prévues par ces articles au cours de chacune des années suivantes pour lesquelles l'article 1586 A du CGI est appliqué ;

- appartenir à des organismes d'HLM ou à des sociétés d'économie mixte ;

- être à usage locatif.

S'agissant de l'articulation de cette exonération avec celle prévue à l'article 1384 C du CGI, cf. n° 6080-1.

II. Exonération des immeubles acquis en vue de leur location avec le concours financier de l'état ou faisant l'objet d'un bail à réhabilitation

(CGI, art. 1384 B et CGI, art. 1586 B ; BOI-IF-TFB-10-110)

6082

Les communes, groupements de communes à fiscalité propre et les conseils généraux peuvent par

délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI, exonérer totalement ou partiellement, pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties qui leur revient, pendant une durée qu'ils déterminent, les logements faisant l'objet d'un bail à réhabilitation en application de l'article L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation.

Les logements pris à bail à réhabilitation, depuis le 1er janvier 2005, dans les conditions fixées par les articles L. 252-1 du code de la construction et de l'habitation à L. 252-4 du code de la construction et de l'habitation, sont exonérés de plein droit de taxe foncière sur les propriétés bâties pendant la durée de ce bail (12 ans minimum).Les pertes de recettes résultant de cette exonération sont compensées intégralement.

L'exonération porte sur la taxe foncière sur les propriétés bâties de l'immeuble ou de la partie d'immeuble remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération.

Elle concerne également les taxes spéciales d'équipement.

En revanche, elle ne concerne pas la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

L'exonération temporaire s'applique à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle les logements sont pris à bail à réhabilitation.

L'exonération est remise en cause si le bail est résilié, expiré ou si la convention conclue conformément à l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation est remise en cause.

Pour bénéficier de l'exonération, le preneur doit, avant le 1er janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération est applicable, fournir au service des impôts, sur papier libre, les éléments permettant d'identifier les logements concernés ainsi que les documents justifiant de l'existence et de la durée du bail à réhabilitation et de la convention.

III. Délibération des collectivités locales

6083

Les exonérations prévues aux articles 1384 B du CGI, 1586 A du CGI et 1586 B du CGI sont subordonnées à une délibération des collectivités locales prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009).

T. Exonération partielle en faveur des terrains de golf pour la taxe foncière sur les propriétés bâties due au titre de 2014

(Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 82)

6084

Les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent, par délibération prise avant le 21 janvier 2014, exonérer les terrains de golf de taxe foncière sur les propriétés bâties au titre de 2014, pour la part qui leur revient et à concurrence de 50 % ou de 75 %.

U. Précisions sur le régime des exonérations temporaires

I. Notion d'achèvement

6085

Le point de savoir à quel moment une construction peut être considérée comme terminée est, bien entendu, une question de fait dont la solution appelle un examen des circonstances propres à chaque cas particulier. Selon la jurisprudence du Conseil d'État, un immeuble doit être tenu pour achevé, en ce qui concerne l'assiette de la taxe foncière, lorsque l'état d'avancement des travaux est tel qu'il permet une utilisation effective du bâtiment.

Il en est ainsi, notamment, lorsque le gros œuvre, la maçonnerie et la couverture étant entièrement terminés, il ne reste plus qu'à effectuer des travaux d'aménagement qui ne font pas obstacle à son occupation. Il importe peu, à cet égard, qu'à la date où le gros œuvre est entièrement terminé, certaines malfaçons nécessitent l'exécution de travaux de consolidation ou d'amélioration de faible importance.

En revanche, une construction ne peut être considérée comme achevée lorsque les parquets et carrelages ne sont pas posés ou les plâtres non exécutés, lorsque l'habitation n'est pas alimentée en eau ou en électricité ou lorsque l'installation d'assainissement individuelle n'est pas mise en service. Il en est de même lorsque l'escalier intérieur n'étant pas construit, il n'est pas possible d'accéder à l'étage.

Dans les immeubles collectifs, l'état d'avancement des travaux est apprécié distinctement pour chaque appartement et non, globalement, à la date d'achèvement des parties communes.

II. Formalités à accomplir

6085-1

Le bénéfice des exemptions temporaires est subordonné à la déclaration du changement qui les motive (cf. n^{os} 6150 et suiv.).

Chapitre 5 : Exonérations spéciales ou dégrèvements en faveur des personnes âgées ou handicapées et de condition modeste

A. Exonérations spéciales

(CGI, art. 1390, CGI, art. 1391 et CGI, 1391 A ; BOI-IF-TFB-10-50-40)

6086

Certains contribuables sont exonérés de la totalité de la taxe foncière afférente à leur habitation principale sans aucune démarche de leur part et sans limite de délais.

Remarque : Peuvent également prétendre à l'exonération les contribuables bénéficiant d'un droit acquis depuis 1967 (CGI, art. 1391 A).

Il s'agit :

- des titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du code de la sécurité sociale, quel que soit leur âge, s'ils occupent leur habitation soit seuls ou avec leur conjoint, soit avec des personnes qui sont à leur charge au sens des dispositions applicables en matière d'impôt sur le revenu, soit avec d'autres personnes titulaires de la même allocation ou dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI (CGI, art. 1390 ; cf. n° 6187-2) ;

- des redevables âgés de plus de soixante-quinze ans au 1er janvier de l'année de l'imposition pour l'immeuble habité exclusivement par eux (ou avec les personnes énumérées ci-dessus), lorsque le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI (CGI, art. 1391 ; cf. **n° 6187-2**).

Par ailleurs, les bénéficiaires de l'allocation aux adultes handicapés, dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI (cf. n° 6187-2) quel que soit leur âge, sont exonérés de la taxe foncière afférente à leur habitation principale, sous les mêmes conditions que les titulaires de l'allocation supplémentaire mentionnée à l'article L. 815-2 du code de la sécurité sociale ou L. 815-3 du code de la sécurité sociale.

B. Dégrèvement d'office

(CGI, art. 1391 B ; BOI-IF-TFB-50-20-10)

6087

Pour les impositions établies au titre de 2002 et des années suivantes, les redevables âgés de plus de soixante-cinq ans et de moins de soixante-quinze ans au 1er janvier de l'année d'imposition bénéficient d'un dégrèvement d'office de 100 € de la taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à leur habitation principale, lorsqu'ils occupent cette habitation dans les conditions prévues à l'article

1390 du CGI (cf. **n° 6086**), et que le montant de leurs revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI (cf. n° 6187-2).

C. Dispositions spécifiques concernant les personnes âgées ou nécessitant des soins de longue durée hébergées dans certains établissements

(CGI, art. 1391 B bis ; BOI-IF-TFB-10-50-40 au I-E)

6088

Les personnes qui conservent la jouissance exclusive de l'habitation qui constituait leur résidence principale avant d'être hébergées durablement dans un établissement ou un service mentionné au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ou dans un établissement de santé autorisé à dispenser des soins de longue durée bénéficient d'une exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à cette habitation, lorsqu'elles remplissent les conditions prévues aux articles 1390 du CGI et 1391 du CGI (n° 6086) ou d'un dégrèvement de 100 €, lorsqu'elles remplissent les conditions prévues à l'article 1391 B du CGI (**n° 6087**).

Ces dispositions ne bénéficient qu'aux logements libres de toute occupation.

L'exonération ou le dégrèvement sont accordés à compter de l'année qui suit celle de leur hébergement dans les établissements ou services mentionnés au premier alinéa ci-dessus.

D. Plafonnement de la taxe foncière afférente à l'habitation principale en fonction du revenu

(CGI, art. 1391 B ter ; BOI-IF-TFB-50-40)

6089

L'article 31 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 instaure, à compter des impositions établies au titre de l'année 2012, un plafonnement de la taxe foncière afférente à l'habitation principale en fonction du revenu.

Ainsi, il est accordé, sur la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à l'habitation principale des contribuables dont les revenus n'excèdent pas le montant prévu au II de l'article 1417 du CGI (cf. BOI-BAREME-000006) un dégrèvement égal à la fraction de la cotisation supérieure à 50 % du montant total de leurs revenus définis aux II et IV de l'article 1391 B ter du CGI.

Cette disposition n'est pas applicable aux contribuables passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année précédant celle de l'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1391 B ter, I).

Pour l'application du I de l'article 1391 B ter du CGI, les revenus pris en compte s'entendent des revenus définis au IV de l'article 1417 du CGI, sans qu'il soit fait application des règles de quotient définies à l'article 163-0 A du CGI, diminués du montant des cotisations ou des primes et du montant des abattements mentionnés respectivement aux a et a bis du 1° du IV du même article 1417 du CGI et majorés du montant :

a) Des sommes mentionnées au a du 18° et au 18° bis de l'article 81 du CGI et des sommes revenant aux salariés mentionnées à l'article 163 bis AA du CGI, sous réserve de la disponibilité de ces sommes ;

b) Des gains nets réalisés depuis l'ouverture d'un plan d'épargne en actions mentionné à l'article 163 quinquies D du CGI en cas de retrait ou de rachat après l'expiration de la cinquième année ;

c) Des moins-values imputées l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe foncière est établie en application du 11 de l'article 150-0 D du CGI ;

d) Des abattements mentionnés au I de l'article 125-0 A du CGI, à l'article 150-0 D bis du CGI et au 2° du 3 de l'article 158 du CGI ;

e) Des déficits imputés, en application du I de l'article 156 du CGI, l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe foncière est établie ;

f) Des rentes, rémunérations, intérêts et produits divers mentionnés aux 5° ter à 23° de l'article 157 du CGI, sous réserve de la disponibilité de ces sommes ;

g) Des abattements sur le revenu global prévus aux articles 157 bis du CGI et 196 B du CGI (CGI, art. 1391 B ter, II).

À compter de 2012, le montant du dégrèvement est réduit d'un montant égal au produit de la base nette imposable au profit des collectivités territoriales ou des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre par la différence entre le taux global de la taxe foncière sur les propriétés bâties constaté dans ces collectivités ou établissements au titre de l'année d'imposition et ce même taux global constaté en 2011.

Pour l'application de l'alinéa précédent :

a) Lorsque les bases nettes imposables au profit de la commune, de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre et du département sont différentes, la base la moins élevée est retenue ;

b) Le taux global de taxe foncière sur les propriétés bâties comprend le taux des taxes spéciales d'équipement additionnelles à la taxe foncière sur les propriétés bâties ;

c) La réduction n'est pas applicable si elle est inférieure à 15 € (CGI, art. 1391 B ter, III).

Pour l'application des I et II de l'article 1391 B ter du CGI, les revenus s'entendent :

a) Des revenus du foyer fiscal du contribuable au nom duquel la taxe est établie ;

b) Lorsque la taxe foncière est établie au nom de plusieurs personnes appartenant à des foyers fiscaux distincts, de la somme des revenus de chacun des foyers fiscaux de ces personnes ;

c) Lorsque les personnes mentionnées aux a et b du IV de l'article 1391 B ter du CGI cohabitent avec des personnes qui ne font pas partie de leur foyer fiscal et pour lesquelles la propriété bâtie constitue leur habitation principale, de la somme des revenus de chacun des foyers fiscaux des personnes au nom desquelles l'imposition est établie ainsi que des revenus de chacun des foyers fiscaux des cohabitants (CGI, art. 1391 B ter, IV).

Pour l'application du I de l'article 1391 B ter du CGI, la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties s'entend des montants perçus au profit des collectivités territoriales et des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre ainsi que des taxes additionnelles à ces taxes perçues au profit des établissements et organismes habilités à percevoir ces taxes additionnelles, à l'exception de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (CGI, art. 1391 B ter, V).

Le dégrèvement est accordé sur réclamation présentée dans le délai indiqué à l'article R* 196-2 du LPF et dans les formes prévues par ce même livre (CGI, art. 1391 B ter, VI).

Titre 2 : Base d'imposition

(BOI-IF-TFB-20)

Chapitre 1 : Détermination de la valeur locative cadastrale

(BOI-IF-TFB-20-10 et suivants)

A. Principes généraux

(BOI-IF-TFB-20-10-10 et suivants)

6090

Les évaluations foncières déterminent le revenu foncier d'un bien, appelé valeur locative. La valeur locative d'un bien représente le loyer ou le revenu net que le propriétaire tire ou pourrait tirer d'un immeuble, loué à des conditions normales.

Cette valeur locative sert de base commune au calcul des taxes et cotisations, constitutives de l'imposition directe locale (taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe foncière sur les propriétés non bâties, pour la taxe d'habitation et cotisation foncière des entreprises).

En outre, les évaluations cadastrales des propriétés non bâties sont utilisées pour l'assiette des

bénéfices agricoles forfaitaires, par l'intermédiaire de leur revenu cadastral, qui correspond à 80 % de la valeur locative.

Le service de la DGFiP exerçant des missions cadastrales évalue les propriétés bâties et non bâties, soit 50 millions de locaux et 104 millions de parcelles ou de subdivisions fiscales.

Les propriétés bâties comprennent toutes les constructions destinées à l'habitation, à l'exercice d'une activité économique et au stockage, les sols des bâtiments et terrains formant une dépendance indispensable et immédiate des constructions, les bateaux utilisables en un point fixe, les terrains non cultivés employés à un usage commercial et industriel (chantiers, lieux de dépôt, terrains de camping, etc.).

Les propriétés non bâties recouvrent toutes les parcelles, productives ou non de revenus (les terrains occupés par des serres affectées à une exploitation agricole ou par des chemins de fer en font, notamment, partie).

À compter de l'année 2015, l'article 81 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit que les terrains de golf, dont l'aménagement ne nécessite pas la construction d'ouvrages en maçonnerie présentant le caractère de véritables constructions, relèvent de la taxe foncière sur les propriétés non bâties (cf. n° 6020).

Les propriétés bâties et non bâties sont régies par des règles d'évaluation spécifiques, mises en œuvre lors de leur dernière révision générale respective.

L'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 organise la révision des valeurs locatives cadastrales des propriétés bâties mentionnées à l'article 1498 du CGI ainsi que celles affectées à une activité professionnelle non commerciale au sens de l'article 92 du CGI.

Toutefois, l'article 37 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 a reporté d'un an l'application de cette révision. Ainsi, la nouvelle valeur locative de ces propriétés bâties est déterminée à la date de référence du 1er janvier 2013 pour l'établissement des bases de l'année 2015. Pour l'exécution de cette révision des valeurs locatives, les propriétaires de locaux professionnels sont tenus de souscrire une déclaration précisant les informations relatives à chacune de leurs propriétés.

> **Remarque :** Cette révision des valeurs locatives cadastrales a débuté dès 2011 par une phase d'expérimentation menée dans cinq départements : Hérault, Pas-de-Calais, Bas-Rhin, Paris et Haute-Vienne.

Le décret n° 2011-1267 du 10 octobre 2011 (JO du 12/10/2011), pris pour l'application du II de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, fixe les sous-groupes et catégories de locaux professionnels en vue de l'évaluation de leur valeur locative.

Le décret n° 2011-1313 du 17 octobre 2011 (JO du 19/10/2011), pris pour l'application du V de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, définit les modalités de calcul de la surface des locaux à usage professionnel ou commercial ainsi que les coefficients de pondération applicables aux différentes parties des locaux.

Le décret n° 2013-993 du 7 novembre 2013 fixe les modalités de mise en place et de fonctionnement des commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels et des commissions départementales des impôts directs locaux.

L'article 47 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 modifie l'article 34 de la loi de finances pour 2010. Il précise le rôle des commissions départementales, les délais dont elles disposent pour mener leurs travaux, ainsi que les conditions et délais de consultation des commissions communales et intercommunales des impôts directs.

L'article 74 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 prévoit une expérimentation en 2015 de la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation et des locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile, dans cinq départements représentatifs, désignés par arrêté ministériel. Aux termes de l'article 1388 du CGI, « la taxe foncière sur les propriétés bâties est établie d'après la valeur locative cadastrale de ces propriétés... et sous déduction de 50 % de son montant en considération des frais de gestion, d'assurances, d'amortissement, d'entretien et de réparation ».

Le revenu cadastral ou revenu net servant ainsi de base d'imposition à la taxe est donc fixé forfaitairement à 50 % de la valeur locative cadastrale, telle qu'elle résulte de la dernière révision des évaluations foncières, de l'actualisation et des majorations annuelles ultérieures.

Les valeurs locatives d'après lesquelles est établie la taxe foncière sur les propriétés bâties sont déterminées dans les conditions fixées par les articles 1494 et suivants du CGI.

6090-1

La loi n° 68-108 du 2 février 1968 a prescrit la première révision quinquennale des évaluations

foncières des propriétés bâties et a déterminé les principes d'évaluation actuellement utilisés. Les résultats ont été incorporés dans les rôles d'imposition de 1974 avec le 1er janvier 1970 pour date de référence. Dans les DOM, les résultats de la révision des propriétés bâties et non bâties ont été incorporés dans les rôles de 1979 avec le 1er janvier 1975 pour date de référence.

Les modalités d'évaluation varient selon la nature du local à évaluer.

B. Les diverses natures de locaux

6091

Les immeubles sont répartis en trois catégories qui font chacune l'objet de modalités d'évaluation spécifiques : les locaux d'habitation et les locaux à usage professionnel, les locaux commerciaux et biens divers et les locaux industriels.

6091-1

La catégorie des locaux d'habitation et des locaux à usage professionnel ordinaire concernent les locaux suivants :

- les locaux d'habitation proprement dits ;

- les locaux utilisés pour une activité salariée à domicile ;

- les locaux accueillant une activité professionnelle non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI (notamment, professions libérales ou charges et offices).

Cette liste est limitative. Dès lors, les locaux qui ne sont pas désignés ci-dessus et qui n'ont pas de caractère industriel relèvent de la catégorie des locaux commerciaux et biens divers.

L'ensemble de ces locaux d'habitation ou professionnels, sauf les maisons exceptionnelles (châteaux, abbayes, monastères, etc. ; cf. n° 6095-1 et BOI-IF-TFB-20-10-40), appartient à une nomenclature type nationale instituée entre huit catégories décroissantes, en fonction de critères tels que l'aspect architectural, la nature et la qualité des matériaux mis en œuvre, la conception générale des locaux et les éléments de confort (voir tableau au n° 6140). Pour leur part, les dépendances bâties sont rangées entre quatre catégories (voir tableau au n° 6141).

6091-2

La catégorie des locaux commerciaux et biens divers comprend notamment :

- les locaux affectés à un usage commercial ou agricole ;

- les locaux utilisés pour leur fonctionnement par les administrations publiques, les organismes publics ou semi-publics et généralement par toutes les personnes morales dont l'objet statutaire ne vise pas la recherche systématique de bénéfices (locaux occupés par l'État, les collectivités territoriales, les établissements publics sans caractère industriel ou commercial, les caisses de sécurité sociale, d'assurance vieillesse ou d'allocations familiales, les syndicats, les associations et fondations, les mutuelles, les établissements d'enseignement privé, etc.) et ce, quel que soit le mode juridique d'occupation par ces organismes (prise à bail, occupation à titre gratuit ou occupation par le propriétaire).

6091-3

Le groupe des établissements industriels comprend :

- les usines et ateliers où s'effectuent, à l'aide d'un outillage relativement important, la transformation des matières premières ainsi que la fabrication ou la réparation des objets ;

- les établissements n'ayant pas ce caractère mais où sont réalisées :

  • soit des opérations d'extraction (carrières de pierres, par exemple),
  • soit des opérations de manipulation ou de prestation de services (marchands de gros utilisant notamment des engins de levage de grande puissance tels que grues, ponts roulants et monte-charge ou des installations de stockage de grande capacité telles que réservoirs et silos, blanchisseries automatiques, teintureries, entreprises de conditionnement, etc.) et dans lesquels le rôle de l'outillage et de la force motrice est prépondérant.

C. Les modalités d'évaluation

I. Évaluation des locaux d'habitation ou professionnels

(BOI-IF-TFB-20-10-20 et suivants)

6092

Elle se fait par comparaison avec celle des locaux de référence choisis dans la commune et représentatifs des catégories présentes sur le territoire communal. La valeur locative des locaux de référence a été calculée en fonction des données fournies par les actes de location, dont la normalité a été contrôlée. Un tarif d'évaluation a pu ainsi être établi pour chaque catégorie afin d'être appliqué aux locaux autres que les locaux de référence.

Le tarif exprime une valeur locative au m2 pondéré. La superficie pondérée résulte d'un calcul décrit en annexe n° 2 au n° 6142.

Le III de l'article 1496 du CGI établit une exception à cette règle générale en faveur des locaux soumis à la réglementation de la loi du 1er septembre 1948 (locaux dits de 1948), pour l'assiette de la taxe foncière. En effet, la base de leur taxe foncière correspond à la plus faible des deux valeurs suivantes : valeur locative de droit commun ou loyer réel des locaux au 1er janvier, majoré par un coefficient triennal fixé par décret en Conseil d'État.

II. Évaluation des locaux à usage commercial et biens divers

(BOI-IF-TFB-20-10-30 et suivants)

6093

Pour la plupart de ces locaux, trois méthodes d'évaluation sont prévues :

- celle du bail pour les immeubles loués dans des conditions normales, au 1er janvier 1970 ;

- à défaut, celle de la comparaison, pour les immeubles non loués au 1er janvier 1970, ou loués à des conditions anormales ou occupés par leur propriétaire ou par un tiers à un autre titre que la location, vacants ou concédés à titre gratuit. Le tarif tiré des loyers des immeubles types est appliqué à la superficie pondérée totale du local commercial obtenue par le jeu des coefficients de pondération, indiqués à l'annexe n° 3 au n° 6143 ;

- celle de l'appréciation directe, pour les immeubles ne pouvant faire l'objet d'aucune des deux règles d'évaluation précédentes. Cette méthode consiste à appliquer, à la valeur vénale du local, un taux d'intérêt, choisi en fonction des taux de placements immobiliers constatés dans la région et au regard des particularités de chaque immeuble. La valeur vénale est recherchée dans les actes constituant l'origine de propriété de l'immeuble : acte de vente, déclaration de succession...

Sur la possibilité d'évaluer par comparaison un hôtel-restaurant, cf. notamment arrêt CAA Paris, 25 octobre 2006 ; n° 03PA04228, Société Gestion Hôtel Joinville-le-Pont.

Certaines installations présentant un caractère commercial sont évaluées selon la méthode des barèmes prévue à l'article 1501 du CGI. C'est le cas des autoroutes et, initialement, à compter de 2014, des postes d'amarrage dans les ports de plaisance (loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012, art. 37 ; cf. n° 6095). Cependant, l'article 91 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 reporte à 2015 l'évaluation des ports de plaisance sur la base du barème prévu au III de l'article 1501 du CGI.

6093-1

Quant aux établissements spéciaux (cf. BOI-IF-TFB-20-10-30-40), il convient de distinguer les établissements spéciaux ordinaires et les établissements exceptionnels :

- les premiers sont évalués selon la procédure d'évaluation des biens divers ordinaires, décrite ci-dessus. Toutefois, il peut être tenu compte de données spécifiques (nombre de lits, de chambres, de places) et de coefficients de pondération propres à ces établissements ;

- les seconds relèvent de la méthode d'évaluation des maisons exceptionnelles (cf. n° 6095-1) :

  • par comparaison à l'aide d'une « classification régionale », et non communale,
  • ou par appréciation directe.

III. Évaluation des établissements industriels

(BOI-IF-TFB-20-10-50 et suivants)

1. Principes

6094

La méthode d'évaluation des établissements industriels est différente selon leur régime d'imposition :

- une méthode générale, la méthode comptable, lorsque les bâtiments et terrains industriels figurent à l'actif du bilan de leur propriétaire ou de leur exploitant et que celui-ci est soumis aux obligations définies à l'article 53 A du CGI (entreprises soumises au régime réel d'imposition) ;

- une méthode dérogatoire, appelée méthode particulière, dans les autres cas.

6094-1

Les établissements industriels soumis à la méthode comptable reçoivent, pour leurs éléments passibles de la taxe foncière, une valeur locative provisoire. Cette valeur est déterminée par les services de la DGFiP exerçant des missions cadastrales, en appliquant le taux d'intérêt au prix de revient indiqué au bilan, éventuellement révisé si le bien a été créé avant le 1er janvier 1959.

Ainsi, pour les constructions et installations foncières, le prix de revient est réévalué par application des coefficients de révision des bilans si le bien a été acquis ou construit antérieurement au 1er janvier 1959.

Le taux d'intérêt à appliquer est de 12 %, mais la valeur locative ainsi obtenue fait l'objet d'une réfaction (CGI, ann. II, art. 310 J bis) :

- de 25 % si le bien a été acquis ou construit avant le 1er janvier 1976 ;

- de 33,33 % si le bien a été acquis ou construit à partir de cette date.

Ainsi, en pratique, la valeur locative est égale à 9 % du prix de revient éventuellement réévalué pour les constructions et installations acquises ou créées avant le 1er janvier 1976 et à 8 % dudit prix de revient pour celles acquises ou créées à compter de cette date.

Dans le cas des sols et terrains (CGI, art. 1499), le prix de revient doit éventuellement subir deux corrections :

- majoration de 3 % par année entière écoulée depuis l'entrée du bien dans le patrimoine du propriétaire jusqu'au 1er janvier 1970 ;

- puis, réévaluation pour les biens acquis avant le 1er janvier 1959, à l'aide des coefficients de révision des bilans visés à l'article 21 de l'annexe III au CGI.

Le taux d'intérêt à appliquer au prix de revient ainsi corrigé est de 8 %.

La réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables prévue par la loi n° 76-1232 du 29 décembre 1976 (art. 61) et la loi n° 77-1467 du 30 décembre 1977 (art. 69) n'a pas d'effet sur l'assiette des taxes foncières.

6094-2

Les établissements relevant de la méthode particulière sont évalués selon les règles applicables aux locaux commerciaux et biens divers.

Le changement du régime d'imposition de l'entreprise demeure sans incidence sur l'évaluation des biens effectuée antérieurement à ce changement. En revanche, les nouveaux éléments entrant dans l'actif sont évalués selon la méthode afférente au nouveau régime d'imposition.

2. Cas particuliers

6095

a. Aéroports (CGI, art. 1518 A ; CGI, ann. II, art. 310 unvicies ; BOI-IF-TFB-20-10-50-40 au II-A)

> **Remarque :** La réduction d'un tiers de la valeur locative qui s'appliquait également aux usines nucléaires est supprimée par l'article 2 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010. En contrepartie, un prélèvement égal, pour chaque collectivité ou EPCI concerné, au produit correspondant au tiers des bases de taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à l'usine nucléaire a été opéré uniquement au titre de 2010 et directement au profit de l'État.

La valeur locative déterminée comme il est dit ci-dessus est diminuée d'un tiers lorsqu'il s'agit d'aéroports, c'est-à-dire l'ensemble des installations gérées par la collectivité propriétaire ou

concessionnaire (aérodrome, aérogare y compris ses différents commerces, ateliers) nécessaires au trafic des passagers et du fret. Les aérodromes destinés simplement au pilotage sportif ne peuvent bénéficier de la réduction.

b. Installations antipollution (CGI, art. 1518 A ; BOI-IF-TFB-20-10-50-40 au II-A)

La valeur locative de ces installations faisant effectivement l'objet d'un amortissement exceptionnel autorisé par l'article 39 quinquies E du CGI et l'article 39 quinquies F du CGI, est prise en compte à raison de la moitié de son montant (cf. BIC n° 3030). Pour les installations acquises ou créées à compter du 1er janvier 2002 éligibles à l'un de ces modes d'amortissement exceptionnel, la condition relative à la comptabilisation de cet amortissement exceptionnel est supprimée.

c. Matériels, acquis ou créés à compter du 1er janvier 1992, destinés à économiser l'énergie ou à réduire le niveau acoustique d'installations existant au 31 décembre 1990 (CGI, art. 1518 A ; BOI-IF-TFB-20-10-50-40 au II-A-3)

La valeur locative de ces matériels faisant l'objet d'un amortissement exceptionnel prévu à l'article 39 AB du CGI et à l'article 39 quinquies DA du CGI est prise en compte à raison de la moitié de son montant (cf. BIC n^{os} 3037 et 3039). Pour les matériels acquis ou créés à compter du 1er janvier 2002 éligibles à l'un de ces modes d'amortissement exceptionnel, la condition relative à la comptabilisation de cet amortissement exceptionnel est supprimée.

Les collectivités territoriales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent porter à 100 % la réduction de la valeur locative des installations visées au 2° qui ont été achevées à compter du 1er janvier 1992 ainsi que celle des matériels visés au 3° (CGI, art. 1518 A, al. 4).

d. Outillages, équipements et installations spécifiques de manutention portuaire cédés ou ayant fait l'objet d'une cession de droits réels dans les conditions prévues aux articles 7, 8 et 9 de la loi n° 2008-660 du 4 juillet 2008 à un opérateur exploitant un terminal (CGI, art. 1518 A bis ; BOI-IF-TFB-20-10-50-40 au II-B).

À compter d'une date fixée par décret et au plus tard le 1er janvier 2011, la valeur locative de ces biens font l'objet d'une réduction égale à 100 % pour les deux premières années au titre desquelles les biens cédés entrent dans la base d'imposition de l'opérateur. Cette réduction est ramenée à 75 %, 50 % et 25 % respectivement pour chacune des trois années suivantes.

Les entreprises qui entendent bénéficier de ces dispositions déclarent chaque année au service des impôts les éléments entrant dans le champ d'application de l'abattement.

Le bénéfice de la réduction est subordonné au respect du règlement CE n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

e. Immobilisations acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements (CGI, art. 1499 A et 1518 B)

La valeur locative de ces immobilisations est, en principe, calculée selon la méthode comptable, le prix de revient étant la valeur d'apport ou de cession. Toutefois, les articles susvisés instituent une valeur locative plancher en-dessous de laquelle ne peut descendre la valeur comptable.

f. Locaux commerciaux et établissements industriels situés dans différentes communes et présentant des caractéristiques analogues (CGI, art. 1501, I et CGI, ann. II, art. 310 M ; BOI-IF-TFB-20-10-60)

La valeur locative des immobilisations industrielles, autres que les sols et terrains, acquises ou créées antérieurement au 1er janvier 1974 par les entreprises admises au bénéfice des dispositions du I de l'article 1501 du CGI (entreprises de transport public par voie ferrée, de production ou de distribution publique d'énergie électrique, de gaz ou d'eau potable, de radiodiffusion et télévision), est calculée à l'aide de barèmes faisant l'objet d'arrêtés interministériels. En revanche, la valeur locative de ces immobilisations est évaluée conformément aux dispositions de l'article 1499 du CGI, c'est-à-dire d'après leur prix de revient, lorsqu'elles ont été acquises ou créées à compter du 1er janvier 1974 (CGI, art. 1501, I-al. 2 et CGI, art. 1517, II-1-al. 2).

En revanche, il est rappelé que les autoroutes sont évaluées selon le barème prévu au II de l'article 1501 du CGI, quelle que soit la date de leur réalisation.

Il en va de même pour les ports de plaisance dont les règles d'évaluation de leur valeur locative sont précisées à compter des impositions dues au titre de 2014 par le III de l'article 37 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 (CGI, 1501, III). L'article 91 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 reporte cependant à 2015 l'évaluation des ports de plaisance sur la base du barème prévu au III de l'article 1501 du CGI.

g. Immobilisations industrielles transférées à Réseau ferré de France (loi n° 97-135 du 13 février 1997, art. 9)

Pour le calcul de la valeur locative des immobilisations industrielles dont la propriété a été transférée au 1er janvier 1997 à Réseau ferré de France, le prix de revient visé à l'article 1499 du CGI s'entend de la valeur brute pour laquelle ces immobilisations étaient inscrites au 31 décembre 1996 dans le bilan de la SNCF.

h. Immobilisations industrielles acquises par le crédit preneur ou loués au cédant (CGI, art. 1499-0 A ; BOI-IF-TFB-20-10-50-40 au II-D)

Lorsque les biens immobiliers mentionnés à l'article 1499 du CGI pris en crédit-bail sont acquis par le crédit-preneur, la valeur locative de ces biens ne peut, pour les impositions établies au titre des années suivantes, être inférieure à celle retenue au titre de l'année d'acquisition.

Lorsque les biens immobiliers mentionnés à l'article 1499 du CGI font l'objet d'un contrat de crédit-bail ou de location au profit de la personne qui les a cédés, la valeur locative de ces biens immobiliers ne peut, pour les impositions établies au titre des années suivantes, être inférieure à celle retenue au titre de l'année de cession.

Ces dispositions s'appliquent à compter des impositions établies au titre de l'année 2009 et aux seules cessions et acquisitions postérieures au 31 décembre 2006 (CGI, art. 1499-0 A).

IV. Évaluation des maisons exceptionnelles

(CGI, art. 1497 ; BOI-IF-TFB-20-10-40)

6095-1

Les locaux d'habitation qui présentent un caractère exceptionnel et les locaux à usage professionnel spécialement aménagés pour l'exercice d'une activité particulière sont évalués dans les conditions prévues à l'article 1498 du CGI.

Les maisons exceptionnelles sont des propriétés bâties soit à usage d'habitation ou à usage professionnel, soit à usage commercial ou assimilé.

Elles comprennent :

- les locaux d'habitation présentant un caractère exceptionnel, c'est-à-dire les immeubles que leur caractère architectural, leurs dimensions, leur mode de construction placent hors de la classification générale prévue pour les locaux d'habitation.

Tel est le cas de certains châteaux, abbayes, monastères, etc., et plus spécialement, des bâtiments classés parmi les monuments historiques ou inscrits à l'inventaire des monuments historiques, étant observé que la protection légale dont bénéficient ces derniers ne suffit pas à leur conférer le caractère exceptionnel défini ci-dessus ;

- les locaux à usage professionnel qui sont spécialement aménagés pour exercice d'une activité particulière, (ex. : gymnases) ;

- les établissement spéciaux (cf. n° 6093-1) ayant un caractère « hors du commun » (grands magasins, grands hôtels, grands cinémas, etc.) et les biens divers présentant ce même caractère.

La détermination de la valeur locative des maisons exceptionnelles répond aux mêmes règles d'évaluation que celles prévues pour les locaux commerciaux et biens divers (cf. n° 6093 et BOI-IF-TFB-20-10-30 et suivants). Elles sont donc évaluées soit d'après les baux ou locations verbales, soit par comparaison, soit par voie d'appréciation directe.

D. Le processus des opérations d'évaluation

6096

Les opérations constitutives de l'évaluation des propriétés bâties s'inscrivent dans le cadre des travaux réalisés lors de la révision générale, consignés sur les procès-verbaux d'évaluation de la commune.

Le classement du nouveau local constitue la première étape. Les deux hypothèses qui peuvent se présenter sont exposées ci-dessous.

I. Le rattachement du local à la classification existante est possible

6096-1

Dans ce cas, la valeur locative approchée du local est déterminée en multipliant sa surface pondérée totale, calculée d'après la déclaration souscrite par le propriétaire, par le tarif au mètre carré du local de référence de la catégorie communale dans laquelle le local a été classé.

II. La classification communale existante est inadaptée

6096-2

Dès lors, il est nécessaire de créer une nouvelle catégorie et de déterminer son tarif. La procédure d'évaluation comporte, dans cette hypothèse, quatre phases :

La première phase consiste à rechercher des locaux de référence afin de définir la nouvelle catégorie, au vu des dispositions de l'article 324 H de l'annexe III au CGI (voir annexe n° 1 au n° 6140), en choisissant des locaux représentatifs situés sur le territoire de la commune.

La deuxième phase a pour objet de classer le nouveau local avec le concours de la commission communale des impôts directs, par comparaison avec les locaux de référence.

La troisième phase est axée sur l'établissement, de concert avec la commission communale, du tarif des locaux de référence. Ce tarif est fixé par commune, en base au 1er janvier 1970. Il est affiché en mairie, ainsi que la liste et la surface pondérée des locaux de référence.

Dans les trois mois qui suivent l'affichage, ces éléments peuvent être contestés par le maire dûment autorisé par le conseil municipal, ainsi que par les propriétaires et les locataires sous certaines conditions. La contestation est soumise à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, qui statue définitivement.

La dernière phase consiste à déterminer la valeur locative individuelle des locaux autres que les locaux de référence. Celle-ci est calculée comme ci-dessus (voir **n° 6096-1**).

III. Conclusion du processus

6096-3

Dans les deux hypothèses exposées ci-dessus, la valeur locative approchée n'est rendue définitive qu'après approbation par la commission communale des impôts directs.

Bien entendu, ce processus d'opérations n'est pas appliqué pour les évaluations des établissements industriels effectuées selon la méthode du prix de revient.

Remarques :

1. Les procès-verbaux portant création d'un local de référence ou d'un local ou immeuble type nouveau ou des évaluations des locaux d'habitation ou à usage professionnel ordinaires peuvent être signés par tout agent de catégorie A ou B, sans qu'il soit nécessaire qu'ils disposent d'une délégation de signature à cet effet.

2. Lorsqu'une commission intercommunale des impôts directs est constituée, elle participe, en lieu et place des commissions communales, à la désignation des locaux types à retenir pour l'évaluation par comparaison des locaux commerciaux et des biens divers visés à l'article 1498 du CGI. En cas de désaccord ou si la commission intercommunale des impôts directs refuse de prêter son concours, la liste des locaux types est arrêtée par l'administration fiscale (CGI, art. 1504, 3e alinéa).

3. Lorsqu'une commission intercommunale des impôts directs est constituée, elle donne, en lieu et place des commissions communales, un avis sur les évaluations foncières des locaux commerciaux et des biens divers visés à l'article 1498 du CGI proposées par l'administration fiscale. En cas de désaccord ou si la commission intercommunale des impôts directs refuse de prêter son concours, les évaluations sont arrêtées par l'administration fiscale (CGI, art. 1505, 3e alinéa).

E. Réduction des valeurs locatives de certains locaux d'habitation situés dans certains immeubles collectifs

(CGI, art. 1518 A ter abrogé par l'article 29 de la loi n° 2014-173 du 21 février 2014 de programmation pour la ville et la cohésion urbaine)

6097

L'article 29 de la loi n° 2014-173 du 21 février 2014 de programmation pour la ville et la cohésion urbaine abroge l'article 1518 A ter du CGI. Les délibérations des collectivités territoriales prises en application de cet article 1518 A ter du CGI cessent de produire leurs effets.

En vertu de l'article 1518 A ter du CGI, les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre pouvaient, par une délibération concordante prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, instituer un abattement de 30 % appliqué à la valeur locative des locaux affectés à l'habitation situés dans des immeubles collectifs issus de la transformation de locaux évalués conformément aux articles 1498 du CGI à 1500 du CGI et dans des communes sur le territoire desquelles sont situés un ou plusieurs quartiers classés en zones urbaines sensibles définies au 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

Le conseil municipal de la commune sur le territoire de laquelle ces biens sont situés communique, avant le 1er octobre 2009, la liste des adresses des biens susceptibles d'être concernés pour l'établissement des impositions au titre de l'année 2010. Pour les années suivantes, il communiquait les modifications apportées à cette liste avant le 1er octobre de l'année précédant l'année d'imposition.

Pour bénéficier de cet abattement, le propriétaire portait à la connaissance de l'Administration, dans les conditions prévues à l'article 1406 du CGI, le changement d'affectation de ses biens et les éléments justifiant que les conditions prévues au premier alinéa ci-dessus étaient remplies.

Chapitre 2 : Mise à jour des valeurs locatives

(BOI-IF-TFB-20-20 et suivants et BOI-IF-TFNB-20-20 et suivants)

6098

Remarque : Les commentaires du présent chapitre intéressent les deux taxes foncières, celle sur les propriétés bâties ainsi que celle sur les propriétés non bâties.

Les lois du 31 décembre 1973 et du 18 juillet 1974, en abrogeant le principe de la fixité des évaluations, ont institué un régime de mise à jour des évaluations articulé en trois temps :

- la constatation annuelle des changements affectant les propriétés ;

- l'actualisation, tous les trois ans, des évaluations résultant de la précédente révision ;

- les révisions générales, tous les six ans.

De plus, entre deux actualisations, les valeurs foncières sont majorées par application des revalorisations forfaitaires annuelles fixées par la loi de finances.

Enfin, l'article 124 de la loi de finances rectificative pour 2006 permet, à compter des impositions établies au titre de 2008, aux collectivités territoriales et leurs EPCI à fiscalité propre, de limiter, sous certaines conditions, certaines augmentations de valeur locative des locaux affectés des logements (cf. n° 6100-2).

Ces dispositions sont codifiées sous les articles 1516 du CGI à 1518 du CGI et commentées aux BOI-IF-TFB-20-20 et suivants (s'agissant de la taxe foncière sur les propriétés bâties) ainsi qu'aux BOI-IF-TFNB-20-20 et suivants (s'agissant de la taxe foncière sur les propriétés non bâties).

A. Constatation annuelle des changements

(BOI-IF-TFB-20-20-10 et suivants et BOI-IF-TFNB-20-20 et suivants)

6099

L'article 1517 du CGI définit les changements susceptibles d'être pris en compte chaque année, ainsi que le mode de détermination des nouvelles valeurs locatives correspondant à ces changements.

I. Définition des changements

6100

Cinq types de modifications sont susceptibles d'être pris en compte :

- construction nouvelle ;

- changement de consistance : vise la modification de la superficie d'une parcelle due à des phénomènes naturels ou à des travaux, ou celle d'un local, en raison d'une addition de construction ou d'une démolition ;

- changement d'affectation : concerne le changement de destination d'un immeuble (exemple : immeuble d'habitation devenu immeuble commercial), le retour à une imposition en taxe foncière à la fin d'une exonération, le changement de nature de culture d'une parcelle (exemple : terre transformée en vigne) ;

- changement de caractéristique physique : se rapporte à toute transformation n'entraînant pas une modification de la superficie de l'immeuble, mais pouvant influencer l'évaluation (exemples : aménagements intérieurs, installation d'équipements de confort, travaux de drainage ou de fertilisation d'une parcelle) ;

- changement d'environnement : recouvre les changements extérieurs modifiant de manière substantielle le voisinage de l'immeuble (exemples : création ou suppression de voies d'accès, création ou fermeture d'établissements générateurs de nuisances).

6100-1

Toutefois, ces modifications des caractéristiques physiques et d'environnement n'entraînent une rectification de l'évaluation primitive que si cette dernière varie d'au moins 10 %. Pour les impositions établies à compter de 2014, l'article 85 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 supprime cette condition.

6100-2

Enfin, à compter des impositions établies au titre de 2008 et afin de prévenir toute augmentation brutale de la valeur locative foncière due à la constatation de changements de caractéristiques physiques ou d'environnement, le deuxième alinéa du 1 du I de l'article 1517 du CGI offre la possibilité aux collectivités territoriales et aux EPCI de lisser sur une période triennale les majorations de valeur locative des locaux affectés à l'habitation. L'institution de ce mécanisme de lissage est subordonnée à des délibérations concordantes des collectivités territoriales et des EPCI concernés. Il est mis en œuvre dès lors que l'augmentation de la valeur locative résulte exclusivement de la constatation de changements de caractéristiques physiques ou d'environnement et est supérieure à 30 % de la valeur locative de l'année précédant celle de la constatation de ces changements. L'augmentation de la valeur locative ainsi constatée est retenue à hauteur d'un tiers la première année, des deux tiers la deuxième année et en totalité à compter de la troisième année suivant celle de la constatation des changements.

II. Obligations des propriétaires

6101

L'article 1406 du CGI prévoit que les constructions nouvelles, ainsi que les changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties ou non bâties, doivent être déclarés à l'Administration, par les propriétaires, dans les quatre-vingt-dix jours de leur réalisation définitive. Il en est de même pour les changements d'utilisation des locaux mentionnés au I de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010. (cf. BOI-IF-TFNB-40).

Le II de l'article 1406 du CGI subordonne le bénéfice des exonérations temporaires de taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties à la production de la déclaration du changement qui les motive. Il précise, en outre, que si la déclaration est souscrite hors délai, l'exonération s'applique pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année suivant celle de la déclaration (cf. n° 6153).

En revanche, les changements de caractéristiques physiques ou d'environnement sont constatés d'office par l'Administration.

Par ailleurs, afin de procéder à la mise à jour de la valeur locative des propriétés bâties, les propriétaires sont tenus de souscrire une déclaration sur demande de l'administration fiscale selon des modalités fixées par décret (CGI, art. 1406, I bis).

Précision : Les modalités de déclaration des changements affectant les propriétés bâties sont précisées aux articles 321 E à 321 G bis de l'annexe III au CGI, modifiés par le décret n° 2011-1795 du 6 décembre 2011.

En outre, dans le cadre des expérimentations réalisées en 2011 en vue de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels, les propriétaires concernés ont souscrit une déclaration précisant la nature, la destination, l'utilisation, les caractéristiques physiques, la situation et la consistance de chacune de leurs propriétés, ainsi que le montant annuel du loyer exigible au 1er janvier 2011. Cette déclaration fait l'objet de l'arrêté du 4 mars 2011, publié au JO du 11 mars 2011.

Remarque : Ont été concernés par cette expérimentation les départements de l'Hérault, du Bas-Rhin, du Pas-de-Calais, de Paris et de la Haute-Vienne.

Dans le cadre de la généralisation de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels, les propriétaires des locaux concernés sur l'ensemble du territoire ont souscrit en 2013 une déclaration.

Précision : L'arrêté du 18 février 2013, publié au JO du 21 février 2013, définit le modèle de déclaration à souscrire dans le cadre de la mise en œuvre de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels, ainsi que ses modalités de souscription et de dépôt.

Les résultats de la révision des évaluations professionnelles seront, en principe, pris en compte pour l'établissement des bases de l'année 2015 (en effet, l'article 37 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 reporte d'un an l'application de la révision).

L'article 74 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 prévoit que, dans le cadre d'une expérimentation de la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation et des locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile, les propriétaires de locaux situés dans cinq départements représentatifs, désignés par arrêté ministériel, devront souscrire en 2015 une déclaration décrivant la consistance de leur bien et le loyer exigible au 1er janvier 2015.

Remarque : L'arrêté du 5 avril 2011 (JO du 22 avril 2011) porte création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de données à caractère personnel permettant la transmission par voie électronique des éléments descriptifs des locaux professionnels et commerciaux dénommé « TREVI ».

III. Évaluation des changements

6102

Pour la généralité des propriétés, la valeur locative est appréciée :

- à la date de référence de la dernière révision générale (1er janvier 1970 pour les propriétés bâties et le 1er janvier 1961 pour les propriétés non bâties) ;

- en utilisant pour les propriétés bâties les règles d'évaluation fixées par les articles 1494 du CGI à 1501 du CGI et, pour les propriétés non bâties, les tarifs communaux arrêtés pour des parcelles de même nature, ou, s'il n'en n'existe pas, un tarif établi à cet effet.

6102-1

Par dérogation au principe général, la valeur locative des immobilisations industrielles soumises à la taxe foncière et qui appartiennent à des entreprises ne relevant pas du régime des micro-entreprises prévu à l'article 50-0 du CGI est calculée d'après le prix de revient, tel qu'il doit figurer en comptabilité ; elle n'a pas été ramenée à un niveau correspondant à la dernière révision générale. En outre, la commission communale des impôts directs est seulement tenue informée des évaluations retenues pour les immobilisations industrielles concernées. Lorsqu'une commission intercommunale des impôts directs est constituée, elle est tenue informée de ces évaluations en lieu et place des commissions communales (disposition applicable aux impositions établies au titre de 2009 et des années suivantes).

B. Actualisation des évaluations foncières

(BOI-IF-TFB-20-20-20 et suivants)

I. Actualisation triennale

(BOI-IF-TFB-20-20-20-10)

6103

L'article 1518 du CGI prévoit une actualisation, tous les trois ans, des valeurs locatives des propriétés bâties et non bâties autres que les bâtiments et installations industriels évalués selon la méthode comptable.

1. Mode de détermination des coefficients d'actualisation

a. Propriétés bâties

6104

Les coefficients applicables aux valeurs locatives de la généralité des propriétés bâties sont définis par le rapport des loyers d'un échantillon représentatif de locaux considérés aux deux dates de référence respectives de la dernière révision générale (1er janvier 1970) et de l'actualisation.

Ces indices sont déterminés, en principe, par secteur géographique et par nature ou catégorie de biens.

Toutefois, par dérogation à cette règle, la valeur locative de l'ensemble des locaux à usage d'habitation ou professionnel peut être actualisée au moyen d'un coefficient unique par département. Il en va de même pour la valeur locative des locaux commerciaux et biens divers assimilés. Pour les impositions établies à compter de l'année 2005, la valeur locative des locaux occupés par les organismes privés à but non lucratif est actualisée au moyen du coefficient applicable aux locaux mentionnés à l'article 1496 du CGI.

S'agissant des établissements industriels relevant du mode d'évaluation comptable, le 1 de l'article 1518 du CGI limite l'application des coefficients d'actualisation aux seules valeurs locatives des sols et terrains industriels, à l'exclusion des bâtiments. Mais il a été dérogé à ce principe, lors de la première actualisation triennale appliquée en 1980 par l'article premier de la loi n° 79-15 du 3 janvier 1979, qui a prévu que, pour cette actualisation, les valeurs locatives des sols, terrains et bâtiments industriels évalués à partir du prix de revient (méthode comptable) seraient majorées d'un tiers.

b. Propriétés non bâties

6105

Les coefficients dont il s'agit, qui retracent l'évolution des valeurs locatives depuis le 1er janvier 1961, date de référence de la dernière révision générale, jusqu'à la date de référence de l'actualisation, sont déterminés en tenant compte des différents modes d'évaluation des propriétés non bâties suivantes.

1° Propriétés évaluées à partir des baux ou locations verbales (terres, prés, landes, jardins maraîchers, etc.)

Les coefficients d'actualisation sont tirés des variations du prix d'un ou de plusieurs baux-types régionaux représentants de la région agricole au point de vue des conditions générales des fermages. Dans chaque cas, le bail-type régional est, en principe, constitué par un échantillon représentatif des locations de fonds ruraux en cours dans la région à la fois à la date de référence de la dernière révision générale et à celle retenue pour l'actualisation. Toutefois, lorsqu'un même échantillon ne peut être susceptible d'assurer cette double représentativité compte tenu de l'importance des modifications intervenues dans la population des baux en cours au 1er janvier 1961, des échantillons distincts sont constitués à cette dernière date et à la date de référence de l'actualisation. Dans ce cas, le coefficient d'actualisation est égal au rapport des fermages à l'hectare constatés sur échantillon, respectivement à la date de référence de l'actualisation et au 1er janvier 1961.

2° Propriétés évaluées par comparaison (carrières, terrains d'agrément, chemins de fer, etc.)

Le coefficient d'actualisation recherché est, au cas particulier, le coefficient arrêté pour la nature de culture de comparaison à laquelle il est le plus fréquemment référé dans la région agricole considérée.

3° Propriétés évaluées par application d'un taux d'intérêt à la valeur vénale (terrains à bâtir)

Le coefficient est tiré du rapport des valeurs vénales unitaires constatées aux mêmes dates de référence que ci-dessus.

4° Propriétés soumises au régime de l'évaluation directe (bois, vergers, vignes)

Le coefficient d'actualisation est tiré du rapport des produits nets d'exploitation à l'hectare correspondant à chaque type de spéculation et constatés respectivement à la date de référence de l'actualisation et au 1er janvier 1961. Les produits nets comparés résultent de la combinaison de trois paramètres distincts :

- les rendements-matière à l'hectare calculés sur une moyenne de cinq ans ;

- les prix unitaires des produits qui peuvent également être pondérés sur une période de plusieurs années sans excéder cinq ans pour tenir compte des variations anormales imputables aux caractéristiques quantitatives et qualitatives des récoltes ;

- les frais déductibles du produit brut pour obtenir le produit net d'exploitation, ces derniers frais étant exprimés en pourcentage du produit brut.

2. Procédure d'établissement des coefficients d'actualisation

6106

Les coefficients arrêtés par l'autorité compétente de l'État après avis de la commission consultative

départementale des évaluations foncières sont notifiés aux maires des communes intéressées et aux présidents des communautés urbaines et des districts, puis affichés. Dans un délai de trente jours, ils peuvent faire l'objet d'un recours administratif, de la part du maire ou des représentants des contribuables, devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qui prend une décision définitive.

3. Réalisation des actualisations

6107

La première actualisation triennale a été incorporée dans les rôles de l'année 1980, la date de référence ayant été fixée au 1er janvier 1978 (CGI, art. 1518, III).

Les actualisations suivantes ont été remplacées par une revalorisation forfaitaire effectuée dans les conditions fixées par l'article 1518 bis du CGI.(cf. **n° 6109**).

II. Révision des évaluations foncières

6108

Les coefficients d'actualisation ne permettant pas de traduire, les variations relatives des valeurs locatives des propriétés entre elles, il est prévu que les ajustements nécessaires soient opérés, tous les six ans, à l'occasion d'une révision générale.

La loi n° 90-669 du 30 juillet 1990 qui fixait les conditions des futures révisions générales des évaluations des immeubles retenus pour la détermination des bases des impôts directs locaux a été abrogée par l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 qui organise la révision des valeurs locatives des locaux professionnels.

L'article 74 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 prévoit l'expérimentation en 2015 d'une révision des valeurs locatives des locaux d'habitation ou des locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile dans cinq départements représentatifs qui seront désignés par arrêté ministériel.

III. Revalorisations forfaitaires annuelles

(BOI-IF-TFB-20-20-20-20)

6109

Aux termes de l'article 1518 bis du CGI, dans l'intervalle de deux actualisations, les valeurs locatives foncières sont revalorisées par application de coefficients forfaitaires de majoration fixés par les lois de finances en tenant compte des variations de loyers (pour 2014, loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 86).

Ces coefficients figurent dans le tableau suivant :

Années	Propriétés bâties		Propriétés non bâties
	Etablissements industriels évalués selon la méthode comptable	Autres que les établissements industriels évalués selon la méthode comptable	
1981	1,10	1,10	1,09
1982	1,11	1,11	1,09
1983	1,08	1,13	1,10
1984	1,10	1,12	1,08
1985	1,06	1,08	1,08
1986	1,06	1,08	1,08
1987	1,03	1,05	1,01
1988	1,01	1,03	1,00
1989	1,02	1,04	1,01
1990	1,00	1,01	1,00
1991	1,01	1,03	1,00

1992	1	1,01	1,00
1993	1,01	1,03	1,00
1994	1,01	1,03	1,00
1995	1,00	1,02	1,00
1996	1,00	1,01	1,00
1997	1,00	1,01	1,00
1998	1,00	1,01	1,00
1999	1,01	1,01	1,01
2000	1,01	1,01	1,01
2001	1,01	1,01	1,01
2002	1,01	1,01	1,01
2003	1,015	1,015	1,015
2004	1,015	1,015	1,015
2005	1,018	1,018	1,018
2006	1,018	1,018	1,018
2007	1,018	1,018	1,018
2008	1,016	1,016	1,016
2009	1,025	1,025	1,015
2010	1,012	1,012	1,012
2011	1,02	1,02	1,02
2012	1,018	1,018	1,018
2013	1,018	1,018	1,018
2014	1,009	1,009	1,009

Chapitre 3 : Abattements spéciaux

(BOI-IF-TFB-20-30 et suivants)

A. Logements à usage locatif situés en zones urbaines sensibles appartenant à des organismes d'HLM ou à des sociétés d'économie mixte

(CGI, art. 1388 bis modifié par l'article 83 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ;
BOI-IF-TFB-20-30-30)

6110

L'article 1388 bis du CGI prévoit l'application temporaire d'un abattement de 30 % sur la base d'imposition des immeubles d'habitation à usage locatif attribués sous condition de ressources situés en zone urbaine sensible et appartenant à un organisme d'habitation à loyer modéré ou à une société d'économie mixte pour lesquels l'exonération de 15 ou 25 ans prévue, selon le cas, à l'article 1384, 1384 A ou 1385 du CGI est arrivée à expiration.

Cet abattement est applicable aux impositions établies au titre :

- des années 2001 à 2007 si leur propriétaire a conclu avec l'État une convention relative à l'entretien et à la gestion de leur parc immobilier locatif ayant pour but d'améliorer la qualité du service rendu aux locataires (CGI, art. 1388 bis, II) ;

- des années 2006 à 2009 si leur propriétaire a conclu avec l'État une convention d'utilité sociale définie à l'article L. 445-1 du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 1388 bis, II bis).

Remarque : La terminologie « convention d'utilité sociale » remplace l'expression « convention globale de patrimoine » depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion.

- de l'année 2010 lorsqu'une convention a été conclue ou renouvelée en 2009.

L'article 33 de la loi n° 2007-290 du 5 mars 2007 instituant le droit au logement opposable et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale a prorogé la période d'application de cet abattement pour les impositions établies au titre :

- des années 2008 et 2009 en ce qui concerne les logements qui ont fait l'objet d'une convention relative à l'entretien et à la gestion du parc immobilier locatif ayant pour but d'améliorer la qualité du service rendu aux locataires, conclue ou renouvelée en 2007 entre leur propriétaire et l'État. L'article 1er de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion a prorogé la période d'application de cet abattement pour les impositions établies au titre de l'année 2010 lorsqu'une convention a été conclue ou renouvelée en 2009 ;

- des années 2011 à 2013 en ce qui concerne les logements ayant fait l'objet d'une convention d'utilité sociale définie à l'article L 445-1 du code de la construction et de l'habitation conclue entre leur propriétaire et l'État. L'abattement s'applique à compter du 1er janvier de l'année suivant celle de la signature de la convention.

> **Remarque :** La terminologie « convention d'utilité sociale » remplace l'expression « convention globale de patrimoine » depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion.

- de l'année 2014 en ce qui concerne les logements ayant fait l'objet d'une convention d'utilité sociale : l'article 83 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prolonge en effet d'une année la période d'application de cet abattement. Ainsi, cet abattement s'applique aux impositions établies au titre de l'année 2014 sous réserve de la signature de la convention d'utilité sociale avant le 1er juillet 2011.

I. Champ d'application de la mesure

6111

1. Nature des biens éligibles au bénéfice de l'abattement

Il s'agit :

- des logements à usage d'habitation principale (voir remarque ci-dessous) attribués sous condition de ressources dont la construction a été financée :

  • au moyen de prêts selon le régime propre aux HLM et qui ont bénéficié de l'exonération de longue durée de 15 ans prévue à l'article 1384 du CGI,
  • à plus de 50 % par des prêts locatifs aidés par l'État visés aux articles L. 301-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation qui ont bénéficié de l'exonération de longue durée de 15 ans prévue à l'article 1384 A du CGI ;

- des logements achevés avant le 1er janvier 1973 (voir remarque ci-dessous) qui ont bénéficié de l'exonération de 25 ans prévue à l'article 1385 du CGI et notamment au II bis de cet article.

> **Remarque :** Y compris les logements-foyers visés au 5° de l'article L. 315-2 du code de la construction et de l'habitation sous réserve qu'ils aient effectivement bénéficié d'une exonération de longue durée.

L'abattement ne s'applique que si l'exonération de longue durée n'a pas été remise en cause avant son terme.

Sont également visés les logements à usage locatif ouvrant droit à l'aide personnalisée au logement, acquis avant le 1er janvier 1998, en vue de leur location, avec le concours financier de l'État en application du 3° de l'article L. 351-2 du code de la construction et de l'habitation, indépendamment de toute condition d'exonération préalable.

2. Qualité du propriétaire

Les logements doivent appartenir à des organismes d'habitation à loyer modéré ou à des sociétés d'économie mixte. Cette condition doit être remplie au 1er janvier de l'année au titre de laquelle l'abattement est appliqué.

3. Affectation des logements

Les logements doivent être à usage locatif et destinés à l'habitation principale. Cette condition doit être remplie au 1er janvier de l'année d'imposition.

4. Lieu de situation des logements

Les logements doivent être situés en zone urbaine sensible. La liste des zones urbaines sensibles est fixée par le décret n° 96-1156 du 26 décembre 1996 et le décret n° 2000-796 du 24 août 2000 (voir également décrets n° 2001-253 du 26 mars 2001 et n° 2001-707 du 31 juillet 2001).

5. Logements ayant fait l'objet d'une convention d'utilité sociale (CUS)

La CUS visée est définie à l'article L 445-1 du code de la construction et de l'habitation. Elle est passée entre le propropriétaire et l'État et comporte les informations figurant au E du I du BOI-IF-TFB-20-30-30.

Les modalités d'application des CUS sont fixées par le décret n° 2009-1486 du 3 décembre 2009 relatif aux conventions d'utilité sociale des organismes HLM.

(6112)

II. Modalités d'application

6113

1. Impositions visées

L'abattement s'applique à la base de calcul de la taxe foncière sur les propriétés bâties, c'est-à-dire au revenu cadastral défini à l'article 1388 du CGI actualisé et revalorisé. Il ne s'applique que pour le calcul de cette taxe et des taxes additionnelles à la taxe foncière perçues au profit de la région Ile de France et de divers établissements publics.

2. Biens concernés

L'abattement s'applique à la base d'imposition des logements et de leurs dépendances immédiates (caves et garages).

3. Durée

L'abattement est applicable aux impositions établies au titre de l'année 2014 sous réserve que la convention d'utilité sociale ait été conclue avant le 1er juillet 2011.

III. Obligations déclaratives

6114

Les organismes propriétaires doivent adresser au service des impôts du lieu de situation des biens, avant le 1er janvier de l'année suivant celle de la signature de la convention, une déclaration conforme au modèle établi par l'Administration (déclaration n° 6668 D accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires » comportant tous les éléments d'identification des biens ou, le cas échéant, toute modification affectant les locaux bénéficiant de l'abattement ou la CUS signée.

Cette déclaration doit être assortie de la copie de la convention passée avec le représentant de l'État dans le département, portant sur l'ensemble des immeubles des ZUS concernées, ainsi que des documents justifiant du mode de financement de la construction ou de l'acquisition.

Lorsque cette déclaration accompagnée des pièces annexes est souscrite hors délai, l'abattement ne s'applique qu'à compter de l'année suivant celle du dépôt de la déclaration et pour les années restant à courir.

B. Logements à usage locatif situés dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, de Mayotte et de la réunion appartenant à des organismes d'HLM ou à des sociétés d'économie mixte

(CGI, art. 1388 ter modifié par l'article 16 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte ; BOI-IF-TFB-20-30-10)

6115

L'article 1388 ter du CGI institue, dans les départements d'outre–mer, un abattement de 30 % sur la base d'imposition de la taxe foncière sur les propriétés bâties des logements à usage locatif mentionnés à l'article L. 441-1 du code de la construction et de l'habitation et appartenant à des organismes d'habitations à loyer modéré ou à des sociétés d'économie mixte, dès lors que ces logements font l'objet de travaux d'amélioration financés avec le concours de l'État en application du 3° de l'article L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation en vue de les conforter au regard des risques naturels prévisibles énumérés au I de l'article L. 562-1 du code de l'environnement. Ces

dispositions sont applicables aux logements pour lesquels les travaux d'amélioration ont été achevés à compter du 1er janvier 2004.

I. Champ d'application de la mesure

6115-1

Le bénéfice de l'abattement est subordonné aux conditions suivantes :

- les logements doivent être situés dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de Mayotte, de la Guyane ou de La Réunion ;

- les logements concernés sont ceux à usage d'habitation principale attribués sous condition de ressources visés à l'article L. 441-1 du code de la construction et de l'habitation ;

- les logements doivent appartenir à des organismes d'habitations à loyer modéré ou à des sociétés d'économie mixte (organismes visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ou sociétés d'économie mixte citées à l'article L. 472-1-1 du code de la construction et de l'habitation ou à l'article L. 481-1 du code de la construction et de l'habitation) ;

- les logements doivent avoir fait l'objet de travaux d'amélioration, avec le concours financier de l'État en application du 3° de l'article L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation, destinés à les conforter vis-à-vis des risques naturels prévisibles énumérés au I de l'article L. 561-2 du code de l'environnement (inondations, mouvements de terrain, avalanches, incendies de forêt, séismes, éruptions volcaniques, tempêtes ou cyclones). La nature des travaux a été fixée par l'arrêté du 9 juin 2004 publié au JO du 17 juillet 2004. L'achèvement de ces travaux doit intervenir au plus tard le 31 décembre 2016.

II. Modalités d'application de l'abattement

6115-2

L'abattement, fixé à 30 %, s'applique à la base d'imposition de la taxe foncière sur les propriétés bâties, c'est-à-dire à la valeur locative actualisée, revalorisée et réduite de 50 %. La base d'imposition est celle du logement et, le cas échéant, de ses dépendances immédiates (cave, garage), sur lequel les travaux ont porté. L'abattement s'applique également pour le calcul des taxes additionnelles à la taxe foncière sur les propriétés bâties perçues au profit de divers établissements publics et notamment de l'établissement public d'aménagement en Guyane, des agences pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Guadeloupe et en Martinique.

L'abattement est applicable pour les impositions établies au titre des cinq années suivant celle de l'achèvement des travaux. L'achèvement des travaux devant intervenir au plus tard le 31 décembre 2016, l'abattement est susceptible de s'appliquer jusqu'aux impositions de taxe foncière sur les propriétés bâties établies au titre de 2021.

L'abattement cesse de s'appliquer au logement considéré s'il :

- cesse d'être destiné à la location sous condition de ressources ;

- cesse d'être affecté à l'habitation principale ;

- en cas de vente, cesse d'appartenir à un organisme d'habitations à loyer modéré ou à une société d'économie mixte.

III. Obligations déclaratives

6115-3

Pour bénéficier de l'abattement, les organismes ou sociétés concernés doivent adresser au service des impôts du lieu de situation des biens, avant le 1er janvier de l'année suivant celle de l'achèvement des travaux, une déclaration conforme au modèle établi par l'Administration comportant tous les éléments d'identification des biens (BOI-IF-TFB-20-30-10 au III)

Cette déclaration doit être accompagnée de tous les documents justifiant de l'octroi et du versement de la subvention par l'État ainsi que de la réalisation des travaux.

IV. Faculté pour les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre de s'opposer à l'application de l'abattement

6115-4

L'abattement est de droit mais chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre peut s'opposer à l'application de cet abattement pour la part de taxe foncière sur les propriétés bâties qui lui revient.

Les délibérations supprimant l'abattement ont une portée générale. Elles ne peuvent limiter la suppression de l'abattement ni à certains logements, ni à certaines parties du territoire de la collectivité territoriale ou du ressort géographique de l'établissement public de coopération intercommunale.

Les délibérations s'opposant à ce dispositif doivent être prises dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009).

C. Logements affectés à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis

(CGI, art. 1388 quater ; BOI-IF-TFB-20-30-20)

6116

À compter des impositions établies au titre de 2006, l'article 1388 quater du CGI institue une réduction de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les locaux affectés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis.

I. Champ d'application - Locaux concernés

Les locaux doivent être exclusivement occupés par des salariés agricoles titulaires d'un contrat de travail saisonnier et des apprentis dont le statut est régi par les dispositions du livre II de la sixième partie du code du travail.

L'affectation des logements à l'hébergement de tels salariés doit être exclusive et satisfaite tant au 1er janvier de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie que l'année précédant celle de l'imposition.

Les logements concernés doivent satisfaire aux conditions de confort et de salubrité prévues :

- à l'article L. 716-1 du code rural et de la pêche maritime pour les locaux affectés à l'hébergement des salariés saisonniers agricoles ;

- à l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 pour les locaux affectés à l'hébergement des apprentis.

II. Modalités d'application

La base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties est calculée au prorata de la durée d'utilisation des locaux pour l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

Exemple : Soit au 1er janvier N un logement affecté exclusivement à l'hébergement de salariés agricoles saisonniers. Le revenu cadastral en N avant correction est de 1 000 €. Au titre de N-1, ce logement a été destiné à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers pendant les périodes suivantes : du 01/05/N-1 au 15/07/N-1 et du 01/09/N-1 au 30/09/N-1. Ce logement est resté vacant le reste de l'année N-1.

La durée d'utilisation en N-1 du logement par les salariés agricoles saisonniers est de :

31 + 30 + 15 + 30 = 106 jours.

Le prorata applicable au titre de l'année N est de 29,04 % (106x100/365).

La base à retenir pour la taxe foncière sur les propriétés bâties au titre de l'année N est : 1 000 € x 29,04 % = 290 €.

III. Obligations déclaratives

Le bénéfice de la réduction de base est subordonné à la production par le propriétaire d'une déclaration conforme au modèle établi par l'Administration, comportant tous les éléments d'identification des biens. Cette déclaration doit être adressée au service des impôts du lieu de situation des biens avant le 1er janvier de chaque année. Elle doit être accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation des locaux à l'hébergement de travailleurs saisonniers et d'apprentis et de la durée de leur utilisation à ce titre l'année précédant celle de l'imposition (BOI-IF-TFB-20-30-20).

D. Immeubles rattachés à un établissement situé dans une zone franche d'activité dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique, de Mayotte et de la Réunion

(CGI, art. 1388 quinquies modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 et par l'article 16 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte ; CGI, ann. III art. 315 quindecies ; BOI-IF-TFB-20-30-40)

I. Champ d'application

(CGI, art. 1388 quinquies, I)

6117

Pour les impositions établies au titre des années 2009 à 2018, sauf délibération contraire de la collectivité territoriale ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties des immeubles ou parties d'immeubles rattachés entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2018 à un établissement réunissant les conditions requises pour bénéficier de l'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI (cf. n° 6263 et BIC n° 2872) fait l'objet d'un abattement dégressif lorsqu'ils sont situés en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à Mayotte ou à La Réunion (CGI, art. 1388 quinquies, I-al. 1 modifié par l'article 16 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte).

Ainsi, dès lors qu'un établissement remplit les conditions prévues par l'article 1466 F du CGI, les immeubles qui lui sont rattachés sont susceptibles de bénéficier de l'abattement de taxe foncière sur les propriétés bâties (TFB) prévu à l'article 1388 quinquies du CGI.

Cependant, et sous réserve que les conditions requises pour bénéficier de l'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI soient remplies, le bénéfice effectif de l'abattement de CFE n'est pas exigé pour l'application de l'abattement temporaire de TFB.

Ainsi, sont sans incidence pour l'application effective de l'abattement de TFB prévu par l'article 1388 quinquies du CGI :

- la suppression par délibération de l'abattement de CFE prévu à l'article 1466 F du CGI ;

- ou l'absence d'option pour le dispositif pour l'abattement prévu à l'article précité.

Cet abattement s'applique aux impositions établies à compter du 1er janvier 2009 ou à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle où est intervenu le rattachement à un établissement satisfaisant aux conditions requises, si elle est postérieure (CGI, art. 1388 quinquies, I-al. 3). L'abattement de TPB cesse de s'appliquer (CGI, art. 1388 quinquies, I-al. 4) :

- à compter du 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle les immeubles ne sont plus rattachés à un établissement réunissant les conditions requises pour bénéficier de l'abattement de CFE prévu à l'article 1466 F du CGI ;

- et au plus tard à compter des impositions établies au titre de 2019.

L'abattement des années antérieures n'est pas remis en cause.

II. Abattement de droit commun

(CGI, art. 1388 quinquies, II)

6118

Le taux de l'abattement est fixé à 50 % de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties due au titre de chacune des années 2009 à 2015 et respectivement à 40 %, 35 % et 30 % de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les impositions établies au titre de 2016, 2017 et 2018.

III. Abattement majoré

6119

1. Le montant de l'abattement est majoré (CGI, art. 1388 quinquies, III modifié par l'article 16 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte) :

1° Pour les immeubles ou parties d'immeubles qui remplissent cumulativement les deux conditions suivantes : être rattachés à un établissement satisfaisant aux conditions requises pour bénéficier de l'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI ; être situés en Guyane, à Mayotte, dans les îles des Saintes, à Marie-Galante, à La Désirade et dans les communes de La Réunion définies par l'article 2 du décret n° 78-690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de La Réunion ;

2° Pour les immeubles ou parties d'immeubles situés dans des communes de Guadeloupe ou de Martinique, dont la liste est fixée par l'article 315 quindecies de l'annexe III au CGI et qui satisfont cumulativement aux trois critères suivants :

a) Elles sont classées en zone de montagne au sens de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985 relative au développement et à la protection de la montagne ;
b) Elles sont situées dans un arrondissement dont la densité de population, déterminée sur la base des populations légales en vigueur au 1er janvier 2009, est inférieure à 270 habitants par kilomètre carré ;
c) Leur population, au sens de l'article L. 2334-2 du code général des collectivités territoriales, était inférieure à 10 000 habitants en 2008 ;

3° Pour ceux situés en Martinique, en Guadeloupe ou à La Réunion et rattachés à un établissement d'une entreprise qui exerce, à titre principal, une activité relevant d'un des secteurs mentionnés au 3° du III de l'article 44 quaterdecies ;

4° Pour les immeubles situés en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion et rattachés à un établissement d'une entreprise mentionnée au 4° du III de l'article 44 quaterdecies du CGI.

Le taux de cet abattement est fixé à 80 % de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les impositions dues au titre de chacune des années 2009 à 2015 et respectivement à 70 %, 60 % et 50 % de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les impositions dues au titre de 2016, 2017 et 2018.

2. Cas particulier des immeubles situés dans les îles des Saintes, à Marie-Galante et à La Désirade (CGI, art. 1388 quinquies, IV).

Pour les immeubles situés au 1er janvier de l'année d'imposition dans les îles des Saintes, à Marie-Galante et à La Désirade, le taux de l'abattement est « super majoré » et fixé à 100 % pour les années 2009 à 2011.

IV. Changement d'exploitant

(CGI, art. 1388 quinquies, V)

6120

Les changements d'exploitants n'ouvrent pas droit en tant que tels à l'abattement de TFB prévu par l'article 1388 quinquies du CGI.

Cependant, en cas de changement d'exploitant au cours de la période durant laquelle l'abattement s'applique, si les autres conditions prévues par cet article demeurent par ailleurs remplies, le bénéfice de cet abattement n'est pas remis en cause mais est maintenu pour la durée de la période d'application de l'abattement restant à courir (soit jusqu'au 31 décembre 2018 inclus) et dans les

conditions prévues lorsque l'activité était exercée par le précédent exploitant.

V. Faculté pour les collectivités territoriales et leurs EPCI de supprimer l'abattement

(CGI, art. 1388 quinquies, I-al. 2)

6121

L'abattement de TFB prévu par l'article 1388 quinquies du CGI est de droit, mais il peut être supprimé par une délibération régulière et explicite des collectivités territoriales et de leurs EPCI à fiscalité propre.

Ces délibérations ont une portée générale et s'appliquent à l'ensemble des immeubles passibles de la TFB, affectés à une activité entrant dans le champ d'application de la CFE et situés dans le ressort territorial de la collectivité. Elles portent sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité territoriale ou EPCI.

Les délibérations susceptibles d'être prises par les collectivités territoriales pour les ZFA sont indépendantes les unes des autres et peuvent donc concerner soit la TFB, soit la CFE, soit les deux impôts.

Les délibérations doivent être prises dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI, c'est-à-dire avant le 1er octobre d'une année pour être applicables à compter de l'année suivante.

VI. Obligations déclaratives

(CGI, art. 1388 quinquies, VI)

6122

Pour bénéficier de cet abattement, le propriétaire ou le redevable légal de la taxe adresse avant le 1er janvier de chaque année au titre de laquelle l'abattement est applicable une déclaration au service des impôts du lieu de situation des biens comportant tous les éléments d'identification. Cette déclaration est accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation de l'immeuble ou de la partie d'immeuble à un établissement réunissant les conditions requises pour bénéficier de l'abattement de CFE prévu à l'article 1466 F du CGI.

Les divers changements susceptibles de remettre en cause ou d'accorder ou de proroger l'exonération seront portés à la connaissance du centre des impôts fonciers territorialement compétent, avant le 1er janvier qui suit la réalisation du changement.

VII. Articulation avec l'exonération de droit commun de deux ans des constructions nouvelles et assimilées

6123

Lorsqu'un immeuble remplit les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1383 du CGI et de l'abattement prévu à l'article 1388 quinquies du CGI, ce dernier prévaut sur l'application de l'exonération prévue à l'article 1383 précité. Les constructions ou terrains bénéficient donc d'un abattement de TFB, au titre de l'article 1388 quinquies du CGI, à compter de l'année suivant celle de l'achèvement de l'immeuble ou de la nouvelle affectation des terrains.

Dans le cas où un département s'est opposé à l'application de l'abattement de TFB prévu à l'article 1388 quinquies du CGI, l'exonération de deux ans de l'article 1383 du CGI s'applique à la part de TFB perçue par cette collectivité.

VIII. Articulation avec d'autres régimes d'exonération ou d'abattement

(CGI, art. 1388 quinquies, VII modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

6124

Lorsque les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues à l'article 1383 A du

CGI (nos 6062 et suiv.), à l'article 1383 B du CGI (n° 6066), à l'article 1383 C du CGI (n° 6067), à l'article 1383 C bis du CGI (nos 6068 et suiv.), à l'article 1383 D du CGI (nos 6069 et suiv.), à l'article 1383 E bis du CGI (n° 6072) ou à l'article 1383 I du CGI (n° 6076) et du présent abattement sont réunies, le contribuable peut opter pour l'un ou l'autre de ces régimes avant le 1er janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération ou l'abattement prend effet.

À défaut d'option pour l'un de ces régimes, c'est l'abattement prévu à l'article 1388 quinquies du CGI qui s'applique.

L'option est irrévocable. Elle peut s'exercer distinctement pour chaque établissement mais vaut pour l'ensemble des collectivités de son implantation.

S'agissant des immeubles existant au 1er janvier 2009, voir BOI-IF-TFB-20-30-40 au III-B-3.

IX. Remarque

6125

Dans le cas où la réduction de la taxe foncière sur les propriétés bâties prévue à l'article 1388 quinquies du CGI s'applique sur un immeuble ou une fraction d'immeubles loué, le bailleur déduit le montant de l'avantage fiscal obtenu en application du même article du montant des loyers, si ce montant de loyers n'intègre pas déjà cette réduction.

E. Locaux faisant l'objet d'une convention ou d'un contrat de résidence temporaire

(CGI, art. 1388 quinquies A issu de l'article 52 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

6125-1

Sur délibération de la collectivité territoriale ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre, prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties des locaux faisant l'objet d'une convention ou d'un contrat de résidence temporaire passé en application de l'article 101 de la loi n° 2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion peut faire l'objet d'un abattement de 25 %.

Pour bénéficier de cet abattement, le redevable de la taxe adresse au service des impôts du lieu de situation des biens, avant le 1er janvier de l'année suivant celle de la signature de la convention ou du contrat, une déclaration conforme au modèle établi par l'Administration comportant tous les éléments d'identification. Elle doit être accompagnée d'une copie de la convention ou du contrat de résidence temporaire.

Lorsque la déclaration est souscrite hors délai, l'abattement s'applique pour la durée restant à courir après le 31 décembre de l'année de la souscription.

Cet abattement s'applique aux impositions établies au titre des années 2014 à 2018.

Précision : Pour l'application de ces nouvelles dispositions au titre des impositions établies au titre de 2014 :

- les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent délibérer jusqu'au 21 janvier 2014 ;

- le redevable de la taxe doit adresser au service des impôts du lieu de situation des biens, avant le 31 mars 2014, une déclaration conforme au modèle établi par l'Administration, ainsi que les pièces justificatives.

F. Propriétés cédées par une personne publique aux occupants irréguliers des constructions affectées à leur habitation principale sises sur ces propriétés

(CGI, art. 1388 sexies issu de l'article 16 de l'ordonnance n° 2013-837 relative à Mayotte)

6125-2

À Mayotte, pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties, les valeurs locatives des propriétés cédées à compter du 18 septembre 2013 et jusqu'au 31 décembre 2016 par une personne

publique aux occupants irréguliers des constructions affectées à leur habitation principale sises sur ces propriétés font l'objet d'un abattement les cinq années suivant celle au cours de laquelle la cession est intervenue.

En cas de changement de redevable de la taxe au cours de cette période, l'abattement cesse de s'appliquer.

Le taux de l'abattement est fixé à 100 % la première année, 80 % la deuxième année, 60 % la troisième année, 40 % la quatrième année et 20 % la dernière année.

L'abattement s'applique le cas échéant après celui prévu à l'article 1388 quinquies du CGI (cf. n° 6117).

L'abattement s'applique sauf délibération contraire du département, de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre.

Les délibérations sont prises dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI et portent sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale.

Titre 3 : Établissement de l'imposition

6126

Les dispositions concernant le lieu d'imposition, le débiteur de l'impôt et le principe de l'annualité sont exposées dans la quatrième partie du présent Livre XIV (n^{os} 6145 et suivants). Il convient également de se reporter au BOI-IF-TFB-10-30 s'agissant du principe de l'annualité de l'impôt et au BOI-IF-TFB-40 s'agissant des obligations déclaratives.

Chapitre 1 : Calcul de l'impôt

6127

Le montant de la taxe foncière s'obtient en appliquant le taux de l'impôt à la base d'imposition (cf. n^{os} 6090 et suiv. et BOI-IF-TFB-30).

Chapitre 2 : Réparation des erreurs, omissions ou insuffisances

(BOI-IF-TFB-50-10 au I)

6128

Les insuffisances d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude des déclarations des propriétaires (cf. n^{os} 6150 et suiv.) peuvent être réparées à tout moment par l'Administration (LPF, art. L. 175). Les rehaussements correspondants font l'objet de rôles particuliers jusqu'à ce que les bases rectifiées soient prises en compte dans les rôles généraux. Les cotisations sont calculées en utilisant les taux en vigueur l'année où l'omission ou l'insuffisance a été découverte, mais elles sont multipliées par le nombre d'années écoulées depuis le 1er janvier de l'année suivant celle de l'acquisition ou du changement (cf. n° 6135), sans toutefois être plus que quadruplées (CGI, art. 1508).

Quant aux erreurs, omissions ou insuffisances imputables au service des impôts et constatées au titre d'une année donnée, elles peuvent être réparées par voie de rôles supplémentaires jusqu'au 31 décembre de l'année suivante (LPF, art. L. 173, al. 1).

Enfin, en cas de remise en cause des exonérations ou dégrèvements prévus à l'article 1391 du CGI (n° 6086), à l'article 1391 B du CGI (n° 6087), à l'article 1391 B bis du CGI (n° 6088) et à l'article 1391 B ter du CGI (n° 6089), à la suite d'une rectification pratiquée en matière d'impôt sur le revenu, tant au niveau du revenu imposable qu'au niveau de la composition du foyer fiscal (nombre de personnes à charge ou quotient familial), l'imposition correspondant au montant de l'exonération ou du dégrèvement accordé à tort est établie et mise en recouvrement dans le délai fixé en matière d'impôt

sur le revenu au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF (LPF, art. L. 173, 2e alinéa ; cf. CF n° 8315).

Titre 4 : Contentieux

(BOI-IF-TFB-50 et suivants)

Remarque : En ce qui concerne les exonérations ou dégrèvement en faveur des personnes de condition modeste, cf. nos 6086 et 6087 ; sur les dégrèvements ou impositions prévus par l'article 1404 du CGI, cf. nº 6148.

6129

Les contribuables qui s'estiment imposés à tort ou surtaxés ont la possibilité d'obtenir un dégrèvement après l'établissement de l'imposition. La procédure de dégrèvement d'office peut également être utilisée (cf. CTX n° 9030).

Chapitre 1 : Réclamation contre l'évaluation

(BOI-IF-TFB-50-10 au II)

6130

Les redevables peuvent réclamer chaque année, dans les délais prévus à l'article R*. 196-2 du LPF (cf. CTX n° 8849) contre l'évaluation attribuée aux immeubles bâtis dont ils sont propriétaires.

La valeur locative cadastrale peut être contestée non seulement par le propriétaire pour l'assiette de la taxe foncière, mais encore par chacun des occupants imposés à la taxe d'habitation ou, le cas échéant, à la cotisation foncière des entreprises, dès lors qu'elle sert aussi de base à ces taxes. Il s'ensuit que les décisions et jugements pris à l'égard de l'une de ces taxes produisent leurs effets à l'égard des autres (CGI, art. 1507, II).

Chapitre 2 : Vacance d'une maison ou inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel

(BOI-IF-TFB-50-20-30)

6131

Aux termes du I de l'article 1389 du CGI, les contribuables peuvent obtenir le dégrèvement de la taxe foncière en cas de vacance d'une maison normalement destinée à la location ou d'inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel utilisé par le contribuable lui-même, à partir du premier jour du mois suivant celui du début de la vacance ou de l'inexploitation jusqu'au dernier jour du mois au cours duquel la vacance ou l'inexploitation a pris fin. Le dégrèvement est subordonné à la triple condition que la vacance ou l'inexploitation soit indépendante de la volonté du contribuable, qu'elle ait une durée de trois mois au moins et qu'elle affecte soit la totalité de l'immeuble, soit une partie susceptible de location ou d'exploitation séparée.

La réclamation doit être effectuée dans le délai prévu à l'article R*. 196-5 du LPF (cf. CTX n° 8859).

Remarque : Sur l'application de cette disposition à un Office Public d'Aménagement et de Construction (OPAC) à raison des logements inoccupés de son parc immobilier locatif, cf. arrêt CAA Lyon, n° 02LY01025 du 05/10/2006, OPAC du Grand Lyon.

6131-1

Pour les impositions établies à compter de 2001, ce dégrèvement s'applique également aux logements à usage locatif, attribués sous conditions de ressources conformément à l'article L. 441-1 du code de la construction et de l'habitation (voir remarque ci-dessous), vacants depuis plus de trois mois consécutifs et appartenant à des organismes d'habitations à loyer modéré ou à des sociétés d'économie mixte. Ces logements doivent être situés dans un immeuble destiné, soit à être démoli,

soit à faire l'objet de travaux définis au 1° de l'article R. 323-3 du code de la construction et de l'habitation et financés par la subvention prévue aux articles R. 323-1 à R. 323-12 code de la construction et de l'habitation.

Remarque : Plus particulièrement, sont visés les logements construits, améliorés ou acquis et améliorés avec le concours financier de l'État ou ouvrant droit à l'aide personnalisée au logement.

Le dégrèvement est subordonné à la présentation par le propriétaire d'une réclamation accompagnée, selon le cas, soit de l'autorisation de démolir prévue à l'article L. 443-15-1 du code de la construction et de l'habitation, soit de la décision de subvention des travaux prévue à l'article R. 323-5 du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 1389, III).

Chapitre 3 : Imputation des dépenses engagées pour l'accessibilité et l'adaptation des logements aux personnes en situation de handicap

(CGI, art. 1391 C ; Loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, art. 4 ; BOI-IF-TFB-50-20-20 au I)

6132

L'article 1391 C du CGI permet aux organismes d'habitations à loyer modéré ou aux sociétés d'économie mixte ayant pour objet statutaire la réalisation ou la gestion de logements ou aux organismes mentionnés à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation d'imputer les dépenses engagées pour l'accessibilité et l'adaptation des logements aux personnes en situation de handicap sur le montant de la taxe foncière sur les propriétés bâties versée aux collectivités territoriales.

A. Organismes concernés

6132-1

Sont concernés les offices publics d'aménagement et de construction (OPAC), les offices publics d'habitations à loyer modéré, les sociétés anonymes d'habitations à loyer modéré, les sociétés anonymes coopératives de production d'habitations à loyer modéré, les sociétés anonymes de crédit immobilier, les fondations d'habitations à loyer modéré, les sociétés d'économie mixte ayant pour objet statutaire la réalisation ou la gestion de logements, et les organismes mentionnés à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation.

B. Dépenses concernées

6132-2

Il s'agit des dépenses d'accessibilité et d'adaptation aux personnes en situation de handicap portant sur les logements locatifs appartenant aux organismes visés au **n° 6132-1**. Les dépenses concernées doivent viser à faciliter l'accessibilité et à adapter les logements à des personnes en situation de handicap : personnes handicapées physiques, personnes à motricité réduite et personnes atteintes de déficiences sensorielles.

Les dépenses concernent tant les travaux réalisés à l'extérieur des locaux pour en faciliter l'accès, notamment les travaux concernant les parties communes dans un immeuble, que les dépenses réalisées à l'intérieur des logements.

À titre de règle pratique, peuvent être retenus les travaux pris en compte pour l'application du b bis du 1° du I de l'article 31 du CGI relatif aux travaux d'amélioration destinés à faciliter l'accueil des personnes handicapées, qui sont déductibles du revenu foncier. Ces travaux sont également ceux qui peuvent faire l'objet d'une subvention à l'amélioration des logements locatifs sociaux en application de l'article R. 323-3 du code de la construction et de l'habitation et qui sont définis par l'arrêté du 30 décembre 1987 (JO du 16 janvier 1988, p. 779).

Les dépenses qui viennent en déduction de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties sont les dépenses réellement engagées par l'organisme HLM, c'est-à-dire celles effectivement payées. Compte tenu de la règle de l'annualité prévue à l'article 1415 du CGI, il s'agit des dépenses payées au

1er janvier de l'année d'imposition, c'est-à-dire les dépenses payées au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe foncière sur les propriétés bâties est due. Les dépenses non imputées ne peuvent venir en déduction sur les cotisations des années ultérieures.

C. Modalités d'application

6132-3

Le montant des dépenses éligibles s'impute sur le montant de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties mise à la charge de l'organisme concerné pour les parts revenant aux collectivités territoriales. En revanche, il ne s'impute pas sur la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

L'imputation est indépendante de l'occupation effective par des personnes handicapées des logements concernés.

L'imputation est effectuée par voie de dégrèvement prononcé par les services des finances publiques sur réclamation contentieuse du redevable présentée dans le délai prévu à l'article R*. 196-2 du LPF.

Chapitre 4 : Imputation des dépenses engagées pour la prévention des risques technologiques ou naturels dans les logements locatifs sociaux

(CGI, art. 1391 D ; Loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, art. 5 ; BOI-IF-TFB-50-20-20 au II)

6133

L'article 1391 D du CGI institue, pour des immeubles à caractère social, un dégrèvement sur la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties à hauteur des dépenses payées à raison des travaux prescrits dans le cadre d'un plan de prévention des risques technologiques (PPRT).

A. Immeubles concernés

6133-1

Le dégrèvement est accordé sur la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties afférente d'une part, aux immeubles affectés à l'habitation et appartenant aux organismes d'HLM visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ou à des sociétés d'économie mixte ayant pour objet statutaire la réalisation de logements ou aux organismes mentionnés à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation et, d'autre part, aux immeubles, logements-foyers et centres d'hébergement et de réinsertion sociale visés aux 3° et 4° de l'article L. 302-5 du code de la construction et de l'habitation.

B. Dépenses concernées

6133-2

Les travaux éligibles au dégrèvement s'entendent des travaux de protection contre les risques technologiques prescrits par un PPRT.

Conformément au IV de l'article L. 515-6 du code de l'environnement, les travaux ne peuvent porter que sur des aménagements dont le coût n'excède pas les limites fixées par l'article 4 du décret n° 2005-1130 du 7 septembre 2005, soit 10 % de la valeur vénale ou estimée du bien avant l'intervention de l'arrêté prescrivant l'élaboration d'un PPRT.

Les dépenses qui viennent en déduction de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties sont les dépenses payées au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle la taxe est due, par les organismes auxquels les immeubles appartiennent.

Les dépenses non imputées ne peuvent venir en déduction sur les cotisations des années postérieures.

C. Modalités d'application du dégrèvement

6133-3

Le montant des dépenses éligibles s'impute sur le montant de la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties mise à la charge de l'organisme concerné pour les parts revenant aux collectivités territoriales. En revanche, il ne s'impute pas sur la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

La cotisation à retenir, y compris les frais de gestion de la fiscalité directe locale, s'entend de celle due au titre de l'ensemble des logements appartenant au même bailleur à une même adresse dans une commune. S'il reste, après imputation sur cette cotisation, un solde de dépenses déductibles, ce solde est imputé sur les cotisations afférentes à des immeubles imposés dans la même commune ou dans d'autres communes relevant du même centre des impôts fonciers au nom du même bailleur et au titre de la même année.

Le dégrèvement est prononcé par les services des finances publiques sur réclamation contentieuse du redevable présentée dans le délai indiqué à l'article R*. 196-2 du LPF.

Compte tenu des délais d'élaboration et d'approbation des PPRT, le dégrèvement n'est susceptible de s'appliquer en pratique qu'à compter des impositions établies au titre de 2007.

Chapitre 5 : Imputation des dépenses payées pour des travaux d'économie d'énergie

(CGI, art. 1391 E ; Loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, art. 6 ; BOI-IF-TFB-50-20-20 au III)

6134

Il est accordé sur la cotisation de taxe foncière sur les propriétés bâties afférente à des immeubles affectés à l'habitation, appartenant aux organismes d'habitations à loyer modéré visés à l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation ou aux sociétés d'économie mixte ayant pour objet statutaire la réalisation ou la gestion de logements ainsi qu'aux organismes mentionnés à l'article L. 365-1 du code de la construction et de l'habitation, un dégrèvement égal au quart des dépenses payées, à raison des travaux d'économie d'énergie visés à l'article L. 111-10 du code de la construction et de l'habitation au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Lorsque l'imputation des dépenses ne peut être effectuée dans sa totalité sur les cotisations des immeubles en cause, le solde des dépenses déductibles est imputé sur les cotisations afférentes à des immeubles imposés dans la même commune ou dans d'autres communes relevant du même service des impôts au nom du même bailleur et au titre de la même année. Cette dernière disposition concerne les dépenses payées à compter du 1er janvier 2009 et sont applicables aux impositions de taxe foncière sur les propriétés bâties établies au titre de l'année 2010 et des années suivantes.

Chapitre 6 : Omissions de changements

6135

Plusieurs types de changements (cf. n° 6100) entraînent une variation de la valeur locative. Ainsi, un dégrèvement peut être accordé pour réparer l'omission d'un changement qui aurait entraîné une diminution de la valeur locative :

- changement de consistance : démolition totale ou partielle de l'immeuble ;

- changement d'affectation ;

- changement de caractéristiques physiques (délabrement par exemple) ;

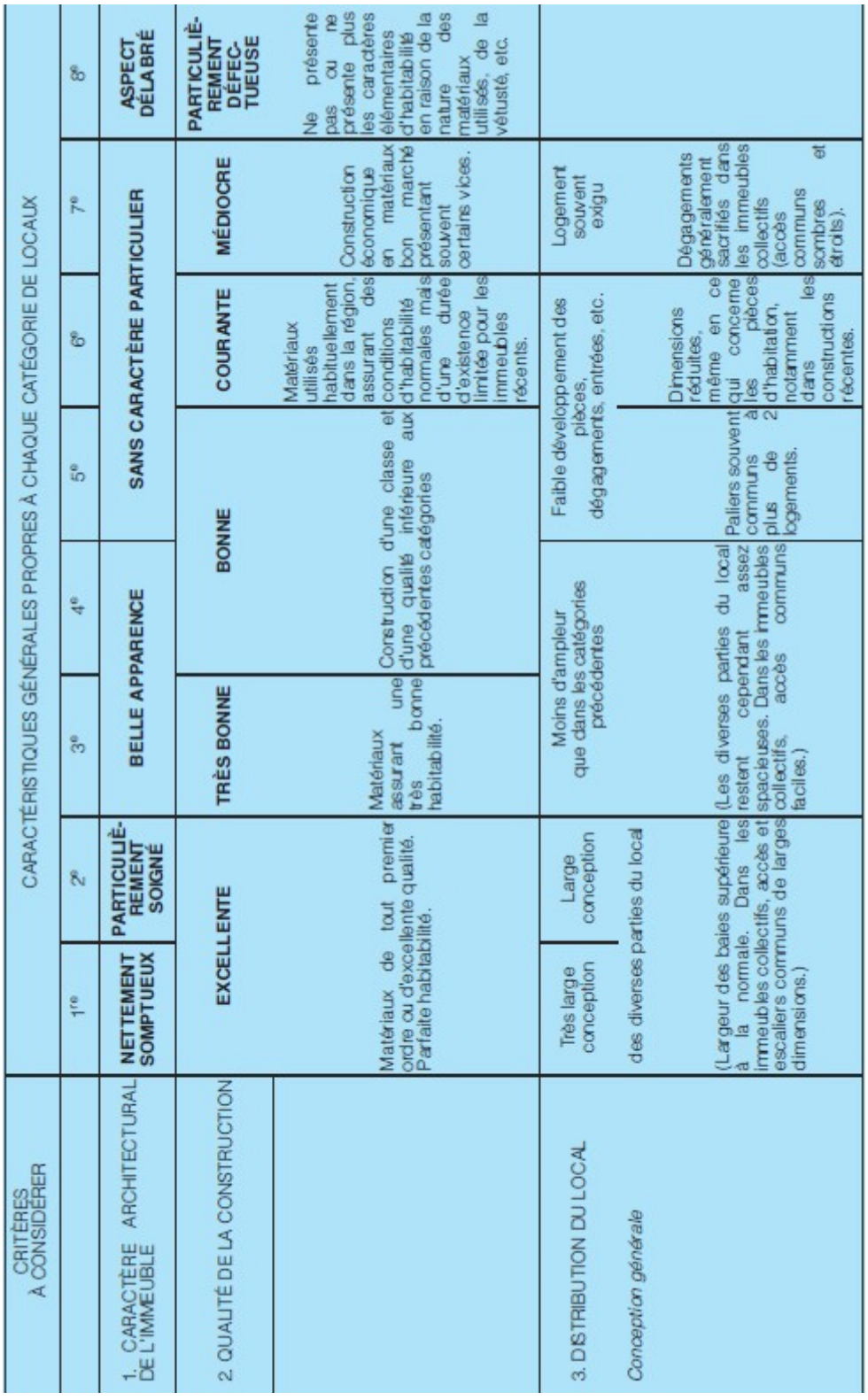
- changement d'environnement.

Le principe de l'annualité trouve toujours à s'appliquer dans les cas énumérés ci-dessus et la réduction de la valeur locative ne prend effet qu'à partir du 1er janvier suivant la réalisation des modifications.

ANNEXE N^{O} 1

CLASSIFICATION DES LOCAUX D'HABITATION OU À USAGE PROFESSIONNEL ORDINAIRES

6140



CRITÈRES À CONSIDÉRER	CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES PROPRES À CHAQUE CATÉGORIE DE LOCAUX								
	1°	2°	3°	4°	5°	6°	7°	8°
1. CARACTÈRE ARCHITECTURAL DE L'IMMEUBLE	**NETTEMENT SOMPTUEUX**	**PARTICULIÈREMENT SOIGNÉ**	**BELLE APPARENCE**		**SANS CARACTÈRE PARTICULIER**			**ASPECT DÉLABRÉ**
2. QUALITÉ DE LA CONSTRUCTION	**EXCELLENTE**		**TRÈS BONNE**	**BONNE**		**COURANTE**	**MÉDIOCRE**	**PARTICULIÈREMENT DÉFECTUEUSE**
	Matériaux de tout premier ordre ou d'excellente qualité. Parfaite habitabilité.		Matériaux assurant une très bonne habitabilité.	Construction d'une classe et d'une qualité inférieure aux précédentes catégories		Matériaux utilisés habituellement dans la région, assurant des conditions d'habitabilité normales mais d'une durée d'existence limitée pour les immeubles récents.	Construction économique en matériaux bon marché présentant souvent certains vices.	Ne présente pas ou ne présente plus les caractères élémentaires d'habitabilité en raison de la nature des matériaux utilisés, de la vétusté, etc.
3. DISTRIBUTION DU LOCAL *Conception générale*	Très large conception des diverses parties du local (Largeur des baies supérieure à la normale. Dans les immeubles collectifs, accès et escaliers communs de larges dimensions.)	Large conception des diverses parties du local	Moins d'ampleur que dans les catégories précédentes (Les diverses parties du local restent cependant assez spacieuses. Dans les immeubles collectifs, accès communs faciles.)		Faible développement des pièces, dégagements, entrées, etc. Paliers souvent communs à 2 plus de logements.	Dimensions réduites, même en ce qui concerne les pièces d'habitation, notamment dans les constructions récentes.	Logement souvent exigu Dégagements généralement sacrifiés dans les immeubles collectifs (accès communs et sombres étroits).	

CRITÈRES À CONSIDÉRER	CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES PROPRES À CHAQUE CATÉGORIE DE LOCAUX							
	1re	2e	3e	4e	5e	6e	7e	8e
1. CARACTÈRE ARCHITECTURAL DE L'IMMEUBLE	**NETTEMENT SOMPTUEUX**	**PARTICULIÈ-REMENT SOIGNÉ**	**BELLE APPARENCE**		**SANS CARACTÈRE PARTICULIER**			**ASPECT DÉLABRÉ**
Pièces de réception *	Présence obligatoire de pièces de réception spacieuses.		Présence obligatoire de pièces de réception dans les locaux comportant un certain nombre de pièces.		Existence, en général d'une pièce de réception : - dans les locaux anciens dès qu'il y a 4 pièces ; - dans les locaux modernes, quel que soit le nombre de pièces.	En général, absence de pièces de réception		
Locaux d'hygiène *	Nombreux locaux d'hygiène bien équipés.		En général plusieurs salles d'eau.	Présence NÉCESSAIRE d'une salle de bains ou de douches ou d'un cabinet de toilette avec eau courante.	Présence, au minimum, d'un cabinet de toilette avec eau courante.	En général : - absence de locaux d'hygiène dans les immeubles anciens ; - présence d'une salle d'eau dans les immeubles récents.	Absence très fréquente de locaux d'hygiène.	
4. ÉQUIPEMENT *Équipements usuels :* Eau *	Nombreux postes d'eau courante intérieure au local				Un ou plusieurs postes d'eau intérieurs		En général, eau à l'extérieur.	Absence habituelle de tout équipement, notamment de W.-C.

CRITÈRES À CONSIDÉRER	CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES PROPRES À CHAQUE CATÉGORIE DE LOCAUX							
	1re	2e	3e	4e	5e	6e	7e	8e
1. CARACTÈRE ARCHITECTURAL DE L'IMMEUBLE	NETTEMENT SOMPTUEUX	PARTICULIÈREMENT SOIGNÉ	BELLE APPARENCE		SANS CARACTÈRE PARTICULIER			ASPECT DÉLABRÉ
W.-C. *	Un ou plusieurs éléments par local				W.-C. particuliers généralement intérieurs.	W.-C. particuliers parfois extérieurs.	W.-C. généralement extérieurs.	
Chauffage central	Présence habituelle			Présence fréquente dans les immeubles anciens, habituelle dans les immeubles récents.	Présence exceptionnelle dans les immeubles anciens, habituelle dans les immeubles récents.	-	-	
Ascenseur	Présence habituelle			Absence fréquente dans les immeubles anciens, présence habituelle dans les immeubles récents de plus de quatre étages.	Absence très fréquente dans les immeubles anciens ; présence habituelle dans les immeubles récents de plus de quatre étages	Absence habituelle dans les immeubles anciens ; présence habituelle dans les immeubles récents de plus de quatre étages.	-	
Tapis d'escalier, escalier de service	Présence habituelle surtout dans les immeubles anciens			Absence fréquente	-	-	-	
IMPRESSION D'ENSEMBLE *(Caractère général de l'habitation)*	GRAND LUXE	LUXE	TRÈS CONFORTABLE	CONFORTABLE	ASSEZ CONFORTABLE	ORDINAIRE	MÉDIOCRE	TRÈS MÉDIOCRE

* Ne pas tenir compte de ce critère pour les locaux affectés exclusivement à usage professionnel.

6141

CLASSIFICATION DES DÉPENDANCES BÂTIES ET DES ÉLÉMENTS BÂTIS FORMANT DÉPENDANCES

Remarque : Pour le choix de la catégorie, il convient de prendre en considération le fait que les dépendances bâties ne présentent pas, d'une manière générale, une finition aussi complète que celle des locaux d'habitation ou à usage professionnel.

Critères à considérer	Caractéristiques générales propres à chaque catégorie			
	A	**B**	**C**	**D**
Qualité de la construction (à titre principal) :				
Murs	Matériaux de bonne qualité.	Matériaux ordinaires utilisés habituellement dans la région, le plus souvent mis en œuvre sans recherche et d'une façon économique.	Matériaux bon marché, légers, présentant souvent certains défauts.	Matériaux de qualité médiocre ; parfois même, absence quasi totale de murs (hangars, etc.).
Toiture	Habituellement, couverture en matériaux courants.		Le plus souvent, couverture légère.	
Équipement (à titre accessoire)	**A**	**B**	**C**	**D**
Électricité	Présence habituelle.	Présence assez fréquente.	Présence peu fréquente.	Absence habituelle.
Eau	Idem	Idem	Idem	
Chauffage	Présence assez peu fréquente.	Présence exceptionnelle.	Absence habituelle.	
Divers	Selon la nature de l'élément, présence occasionnelle de bac à laver, de fosse de visite automobile, etc.	Absence habituelle.	Idem	
Qualité du service rendu	Protection suffisante ; fermeture complète et encore satisfaisante	Protection sommaire ; parfois abris partiellement clos.	Protection des plus rudimentaires.	
Impression d'ensemble	Bonne	Passable	Médiocre	Mauvaise

ANNEXE N^{O} 2

6142

Mode de calcul de la valeur locative approchée des locaux d'habitation ou à usage professionnel.

L'évaluation des locaux affectés à l'habitation ou à un usage professionnel est effectuée par comparaison avec la valeur locative des locaux de référence, choisis dans la commune, pour chaque catégorie.

Pour calculer la valeur locative d'un local, celui-ci doit d'abord être classé dans l'une des catégories représentées dans la commune.

En cas d'inadaptation de la classification existante, une nouvelle catégorie est créée pour établir un nouveau tarif.

Le point de départ du calcul repose sur la surface réelle totale du local à laquelle est appliqué un « coefficient d'importance » (voir tableau A au n^{o} 6142-1).

Pour le calcul de la surface réelle, les éléments secondaires (garages, caves, greniers, etc.) sont affectés d'un coefficient de pondération.

La valeur obtenue, appelée surface pondérée brute, fait ensuite l'objet d'une nouvelle pondération par application d'un correctif d'ensemble. Ce correctif représente la somme algébrique des coefficients d'entretien, de situation générale, de situation particulière, éventuellement, d'ascenseur.

Le produit du correctif d'ensemble par la surface pondérée brute arrondie au mètre carré inférieur constitue la surface pondérée nette.

Le calcul des équivalences superficielles intervient ensuite, traduisant forfaitairement, en superficie, le confort et l'équipement du local (voir tableau E au n^{o} 6142-5).

Dans le cas de locaux mixtes (à usage d'habitation et à usage professionnel), la répartition s'opère au prorata de la superficie des éléments, affectés à l'un ou à l'autre usage.

La surface pondérée totale de la propriété ou fraction de propriété correspond à la somme de la surface pondérée nette et des équivalences superficielles.

La valeur locative approchée est obtenue en multipliant la surface pondérée totale par le tarif relatif au local de référence correspondant à la catégorie dans laquelle est classé le local considéré.

Cette valeur locative approchée devient définitive après consultation de la commission communale des impôts directs.

Schématiquement, le calcul de la valeur locative approchée d'un local se présente donc sous la forme suivante :

Éléments de calcul	Partie principale du local	Dépendance bâtie ou élément bâti formant dépendance
1	2	3
Calcul de la surface pondérée totale :		
1. Surface réelle des pièces et de leurs annexes	..... m^2	..... m^2
2. Surface comparative de la partie principale du local (1)	..... m^2	
3. Surface pondérée brute des éléments secondaires (autres que les pièces et leurs annexes) (2)	..... m^2	..... m^2
4. Total :		
col. 2 = ligne 2 + ligne 3	..... m^2	
col. 3 = ligne 1 + ligne 3		..... m^2
5. Correctif d'ensemble :	.....	.....
a. Coefficient d'entretien (3)	.....	.....
b. Coefficient de situation générale (MI) (4)	.....	.....
c. Coefficient de situation particulière (MI) (4)	.....	.....
d. Correctif d'ascenseur, le cas échéant (5)	.....	
Total	.....	.....
6. Surface pondérée nette (ligne 4 × total ligne 5)	..... m^2	..... m^2
Calcul de la surface pondérée totale :		
7. Équivalences superficielles (6)	..... m^2	..... m^2
8. Surface pondérée partielle (ligne 6 + ligne 7)	..... m^2	..... m^2
9. Surface pondérée totale du local (ligne 8 : col. 2 + col. 3)	..... m^2	
Calcul de la valeur locative :		
10. Tarif (valeur locative au m^2 pondéré)	..... €	
11. Valeur locative approchée (ligne 9 × ligne 10)	..... €	

(1) Application à la surface réelle (ligne 1) du correctif d'importance suivant le barème figurant au tableau A (cf. **n° 6142-1**).
(2) Surface des buanderies, caves, greniers, celliers, bûchers, terrasses et toitures-terrasses affectées d'un coefficient de pondération variable de 0,2 à 0,6 pour tenir compte de leur valeur d'usage.
(3) Cf. tableau B au n° 6142-2.
(4) Cf. tableau C au n° 6142-3.
(5) Cf. tableau D au n° 6142-4.
(6) Cf. tableau E au n° 6142-5.

6142-1

TABLEAU A :

CORRECTIFS D'IMPORTANCE À APPLIQUER À LA SURFACE RÉELLE DES PIÈCES ET DE LEURS ANNEXES POUR DÉTERMINER LA SURFACE PONDÉRÉE COMPARATIVE (LIGNE 2 DU TABLEAU DU N° 6142)

CATÉGORIES FONCIÈRES	MAISONS INDIVIDUELLES				LOCAUX DES IMMEUBLES COLLECTIFS			
	1re tranche (les 20 premiers mètres carrés) - Coefficient	2e tranche		3e tranche (les mètres carrés suivants) - Coefficient	1re tranche (les 20 premiers mètres carrés) - Coefficient	2e tranche		3e tranche (les mètres carrés suivants) - Coefficient
		De 20 mètres carrés à :	Coefficient			De 20 mètres carrés à :	Coefficient	
		m²				m²		
1re catégorie	3,00	400	0,90	0,75	2,60	350	0,90	0,75
2e catégorie	2,50	320			2,20	260		
3e catégorie	2,10	240			1,90	200		
4e catégorie	1,70	160			1,60	140		
5e catégorie	1,45	110			1,35	90		
6e catégorie	1,30	80			1,25	70		
7e catégorie	1,20	60			1,15	50		
8e catégorie	1,10	40			1,05	30		

6142-2

TABLEAU B :

DÉTERMINATION DU COEFFICIENT D'ENTRETIEN (LIGNE 5 A DU TABLEAU DU N° 6142)

Le coefficient d'entretien est déterminé conformément au barème ci-dessous :

État d'entretien	Coefficient
Bon. - Construction n'ayant besoin d'aucune réparation	1,20
Assez bon. - Construction n'ayant besoin que de petites réparations	1,10
Passable. - Construction présentant, malgré un entretien régulier, des défauts permanents dus à la vétusté, sans que ceux-ci compromettent les conditions élémentaires d'habitabilité	1
Médiocre. - Construction ayant besoin de réparations d'une certaine importance, encore que localisées	0,90
Mauvais. - Construction ayant besoin de grosses réparations dans toutes ses parties	0,80

6142-3

TABLEAU C :

DÉTERMINATION DU COEFFICIENT DE SITUATION (LIGNE 5 B ET C DU TABLEAU DU N° 6142)

Le coefficient de situation est égal à la somme algébrique de deux coefficients destinés à traduire, le premier la situation générale dans la commune, le second, l'emplacement particulier :

Appréciation de la situation (générale ou particulière)	Coefficient de situation générale	Coefficient de situation particulière
Situation excellente, offrant des avantages notoires sans inconvénients marquants	+ 0,10	+ 0,10
Situation bonne, offrant des avantages notoires en partie compensés par certains inconvénients	+ 0,05	+ 0,05

Situation ordinaire, n'offrant ni avantages ni inconvénients ou dont les uns et les autres se compensent	0	0
Situation médiocre, présentant des inconvénients notoires en partie compensés par certains avantages	- 0,05	- 0,05
Situation mauvaise, présentant des inconvénients notoires sans avantages particuliers	- 0,10	- 0,10

6142-4

TABLEAU D :

CORRECTIF D'ASCENSEUR (LIGNE 5 D DU TABLEAU DU N° 6142)

Pour tenir compte de l'avantage ou de l'inconvénient résultant de la présence ou de l'absence d'ascenseur dans les immeubles collectifs, un correctif d'ascenseur, applicable à la seule partie principale du local, est déterminée conformément au barème ci-dessous :

	Coefficient à retenir	
	Immeuble avec ascenseur	**Immeuble sans ascenseur**
6e et au-dessus	+ 0,05	-0,15
5e	+ 0,05	-0,10
4e	+ 0,05	-0,05
3e	+ 0,05	0
2e	+ 0,05	0
1er	0	0
Rez-de-chaussée	0	0

6142-5

TABLEAU E :

ÉQUIVALENCES SUPERFICIELLES DES ÉLÉMENTS DE CONFORT (LIGNE 7 DU TABLEAU DU N° 6142)

Les surfaces représentatives des divers éléments d'équipement sont indiquées dans le tableau ci-après, remarque faite que la liste des équipements qui figurent sur ce tableau présente un caractère limitatif :

Nature de l'équipement du local	**Équivalences superficielles**		**Observations**
	Partie principale (en m²)	**Dépendance bâtie ou élément bâti formant dépendance (en m²)**	
Eau courante	4	2 **(*)**	
Gaz (par installation)	2	"	En cas d'installation fixe seulement : gaz de ville, propane, etc.
Électricité (par installation)	2	2 **(*)**	Quelle que soit l'utilisation du courant.
Installation sanitaire :			
- par baignoire	5	5	
- par receveur de douche, ou bac à laver	4	4	
- par w.-c. particulier	3	3	
- par lavabo et autre appareil sanitaire	3	3	Éviers exclus.
Égout (raccordement au réseau d')	3	"	Par local.
Chauffage central (par pièce et annexe d'hygiène)	2	2	Que l'installation soit particulière au local ou commune à différents locaux de l'immeuble.

Vide-ordures (par installation)	3	"	Que le vide-ordures soit particulier au local ou commun à l'étage.

(*) Équivalence superficielle applicable seulement lorsque la dépendance bâtie ou l'élément formant dépendance doit faire l'objet d'une évaluation distincte.

ANNEXE N^{O} 3

6143

À titre indicatif, le tableau ci-après donne le barème des coefficients de pondération moyens dont on se sert ordinairement :

Groupe	Boutiques, magasins, etc.	Coefficient de pondération	Bureaux commerciaux, commerces en étages, ateliers	Coefficient de pondération
1	Boutiques, magasins et autres locaux similaires (cafés, restaurants, etc.)	1	Pièce principale	1
2	Arrière-boutiques, réserves, débarras et autres dépendances à usage commercial, dégagements, sanitaires, etc	0,33 (1)	Annexes diverses, réserves, débarras, dégagements, sanitaires, etc.	0,50
3	Sous-sols aménagés (plafonds ; cloisons ; sols parquetés, cimentés ou carrelés, etc.)	0,20 (1)		0,20
4	Caves et greniers	0,10 (2)		0,10

(1) Taux de 0,33 et 0,20 respectivement portés à 0,50 et 0,25 lorsque l'arrière-boutique ou le sous-sol constitue un élément de l'exploitation appréciable : laboratoire (pharmacien, photographe, charcutier, etc.), salon d'essayage (couturier, tailleur, etc.), petit atelier (bijoutier, horloger, etc.), salle de réunions, locaux sanitaires (grands cafés, restaurants, etc.).
(2) Taux portés à 0,15 lorsque la cave présente une utilité particulière pour le commerce (marchands de vins, restaurants, etc.).

L'application de ces coefficients aux surfaces réelles des différentes parties composant un local commercial ou artisanal permet d'obtenir la surface pondérée de ce local.

Exemple : Local commercial d'une surface réelle de 140 m^2 et 4 m de façade.

Consistance	Surface réelle (m^2)	Groupe	Coefficient de pondération	Surface pondérée
Magasin	25	1	1	25
Arrière-boutique	18	2	0,33	20
Débarras	15			
Réserve	27			
Sous-sol d'exposition	20	3	0,20	4
Cave	10	4	0,10	3,50
Grenier	25			
Total	**140**			**52,50**

Remarque : Si le loyer est de 850 €, la valeur locative au mètre carré pondéré ressort ainsi à : 850 € / 52,5 = 16,19 €.

Partie 4 : Dispositions communes aux taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties

(BOI-IF-TFB et BOI-IF-TFNB)

Remarque liminaire : À noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt locaux 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations et échéances déclaratives en matière de taxe foncière à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs en vigueur.

Titre 1 : Lieu d'imposition

(CGI, art. 1399 ; BOI-TFB-10-40 et BOI-TFNB-10-10 au II)

6145

Toute propriété foncière bâtie ou non bâtie est imposée dans la commune où elle est située.

La seule dérogation à ce principe concerne les chutes d'eau et leurs aménagements utilisés par les entreprises hydrauliques concédées ou d'une puissance supérieure à 500 kilowatts. Leur valeur locative est répartie, selon le II de l'article 1399 du CGI, entre les communes sur le territoire desquelles coulent les cours d'eau utilisés et celles où sont situés des ouvrages de génie civil.

Titre 2 : Débiteur de l'impôt

(CGI, art. 1400 et CGI, art. 1401 ; BOI-IF-TFNB-10-20 et BOI-IF-TFB-10-20 ; RES N° 2005/7 au BOI-IF-TFB-10-20-20)

6146

Toute propriété doit être imposée au nom du propriétaire actuel (CGI, art. 1400, I) lequel, par application du principe de l'annualité, s'entend du propriétaire au 1er janvier de l'année de l'imposition (CGI, art. 1415).

Par exception à ce principe, lorsqu'un immeuble est grevé d'usufruit ou loué, soit par bail emphytéotique, soit par bail à construction, soit par bail à réhabilitation, la taxe foncière est établie au nom de l'usufruitier, de l'emphytéote, du preneur à bail à construction ou à réhabilitation. À compter des impositions établies au titre de 2004, une dérogation supplémentaire est prévue pour les immeubles qui font l'objet d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive d'un droit réel. Dans ce dernier cas, le débiteur légal des taxes foncières est désormais le titulaire de l'autorisation.

Dans le cas de vente en viager avec réserve du seul droit d'usage et d'habitation (au profit du vendeur généralement), c'est l'acheteur qui est passible de la taxe.

Par ailleurs, lorsqu'un immeuble est en état d'indivision entre des héritiers, l'impôt doit, tant que la mutation cadastrale n'a pas été effectuée, être établi au nom de l'ancien propriétaire décédé représenté collectivement par sa succession.

Dans les sociétés immobilières de copropriété « transparentes » visées à l'article 1655 ter du CGI, la taxe foncière est établie au nom de chacun des membres de la société pour la part lui revenant dans les immeubles sociaux (CGI, art. 1400, III). Dans le cas de multipropriété, c'est la société propriétaire qui est imposable.

Lorsqu'un immeuble a été transféré en application d'un contrat de fiducie, la taxe foncière est établie au nom du fiduciaire (CGI, art. 1400, IV).

Par ailleurs, l'Office national des forêts est le redevable de la taxe foncière afférente aux forêts et terrains visés à l'article L. 121-2 du code forestier (CGI, art. 1400, V).

Dans les faits, et sous réserve de la législation sur les loyers, l'impôt peut parfois être acquitté par une autre personne que le propriétaire légal (le locataire par exemple), mais il s'agit alors de conventions particulières qui ne sont pas opposables à l'Administration.

En matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, les contribuables peuvent s'affranchir de l'imposition afférente aux terres vaines et vagues, aux landes et bruyères et aux terrains habituellement inondés ou dévastés par les eaux par abandon de ces biens à la commune (CGI, art. 1401). Dès lors, pour les années postérieures à l'abandon, la taxe est supportée par cette dernière.

Titre 3 : Annualité

(BOI-IF-TFNB-10-10 au I et BOI-IF-TFB-10-30)

Chapitre 1 : Principe

6147

Les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties sont établies pour l'année entière d'après les faits existant au 1er janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 1415).

Remarque : La règle selon laquelle il n'est pas tenu compte des changements survenus au cours de l'année d'imposition comporte deux exceptions :

- en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, en cas de vacance d'une maison ou d'inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel (cf. n^{os} 6131 et 6131-1) ;

- en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, en cas de disparition d'un immeuble non bâti (cf. n^{o} 6038).

Chapitre 2 : Dégrèvements ou impositions prévus par l'article 1404 du CGI

6148

Lorsqu'au titre d'une année, une cotisation de taxe foncière a été établie au nom d'une personne autre que le redevable légal, le dégrèvement de cette cotisation est prononcé à condition que les obligations prévues à l'article 1402 du CGI aient été respectées. L'imposition du redevable légal au titre de la même année est établie au profit de l'État dans la limite de ce dégrèvement.

S'il y a contestation sur le droit à la propriété, le dégrèvement ou l'imposition susvisé peut intervenir jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit le jugement définitif portant sur ce droit. Il en est par exemple ainsi en cas d'annulation ou de résolution de l'acte de transfert de propriété (RES N° 2005/22 au BOI-RFPI-PVI-10-40-10).

Chapitre 3 : Modification de la valeur locative

6149

L'article 1516 du CGI prévoit la constatation annuelle des changements affectant les propriétés bâties et non bâties et susceptibles d'entraîner une modification de leur valeur locative (cf. n^{os} 6150-1 et 6100).

En cas de changement modifiant la valeur locative, la nouvelle base n'est retenue qu'à compter du 1er janvier suivant la réalisation du changement sauf s'il s'agit d'une construction nouvelle bénéficiant d'une exonération temporaire.

Titre 4 : Obligations des redevables

(BOI-IF-TFB-40 et BOI-IF-TFNB-40)

6150

Le I de l'article 1406 du CGI prévoit que les constructions nouvelles, additions de construction, reconstructions, ainsi que les changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties et non bâties, sont portés par les propriétaires à la connaissance de l'Administration, dans les quatre-vingt-dix jours de leur réalisation définitive.

Remarque : Délai spécial de 90 jours à compter de l'acquisition pour les contribuables devenus propriétaires après l'achèvement de la construction, sans que la date de fin d'exemption en soit reportée. En ce qui concerne les terrains plantés en arbres truffiers, la déclaration doit être faite avant le 1er janvier de l'année au titre de laquelle l'exonération devient applicable.

Il en est de même pour les changements d'utilisation des locaux mentionnés au I de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

6150-1

Le I de l'article 1406 du CGI ne vise pas les changements de caractéristiques physiques et les changements d'environnement, qui doivent être constatés d'office par l'Administration, dans le cadre des travaux de mise à jour annuelle, lorsqu'ils entraînent une modification de plus d'un dixième de la valeur locative.

6150-2

Pour procéder à la mise à jour de la valeur locative des propriétés bâties, les propriétaires sont tenus de souscrire une déclaration sur demande de l'administration fiscale selon des modalités fixées par décret (CGI, art. 1406, I bis).

Les modalités de déclaration des changements affectant les propriétés bâties sont précisées aux articles 321 E à 321 G bis de l'annexe III au CGI, modifiés par le décret n° 2011-1795 du 6 décembre 2011.

Remarque : L'arrêté du 5 avril 2011 (JO du 22 avril 2011) porte création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de données à caractère personnel permettant la transmission par voie électronique des éléments descriptifs des locaux professionnels et commerciaux dénommé « TREVI ».

Chapitre 1 : Personnes tenues de souscrire la déclaration

6151

Les déclarations sont à produire dans tous les cas par les propriétaires.

Les associés de sociétés immobilières « transparentes » sont, à cet égard, considérés comme propriétaires des locaux auxquels les actions ou parts qu'ils détiennent leur donnent vocation (CGI, art. 1400, III).

Chapitre 2 : Formules de déclaration à utiliser

6152

Selon le cas, les déclarations sont établies :

- pour les constructions nouvelles, sur des imprimés modèles H1 (n° 6650 pour les maisons individuelles), H2 (n° 6652 pour les appartements), CBD (n° 6660 pour les locaux commerciaux et biens divers), ME (n° 6654-SD pour les locaux d'habitation, professionnels, commerciaux de caractère exceptionnel), U (n° 6701 établissements industriels relevant du régime réel ou réel simplifié en matière de bénéfices industriels et commerciaux), US (autres établissements industriels), R (immeubles collectifs) ;

- pour les changements de consistance ou d'affectation et de nature de culture, sur un imprimé n° 6704 modèle IL.

Ces imprimés sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Elles doivent être produites au bureau du cadastre du lieu de situation des biens.

Chapitre 3 : Sanctions

A. Perte ou réduction des exonérations temporaires

6153

Le II de l'article 1406 du CGI subordonne le bénéfice des exonérations temporaires de taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties à la production de la déclaration du changement qui les motive. Il précise, en outre, que si la déclaration est souscrite hors délai, l'exonération s'applique pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année suivant celle de la déclaration.

Remarque : Des dispositions similaires à celles du II de l'article 1406 du CGI figurent aux articles 315 à 315 ter et 328 E à 328 G de l'annexe III au CGI, pour les exonérations prévues aux articles 1384 B, 1384 C, 1384 D, 1586 A et 1586 B du CGI :

- l'exonération est subordonnée au dépôt d'une déclaration ;

- lorsque la déclaration est souscrite après l'expiration du délai prévu, l'exonération ne s'applique que pour la période restant à courir après le 31 décembre de l'année de souscription.

Cette mesure concerne notamment les exonérations temporaires de taxes foncières suivantes :

- l'exonération de deux ans de taxe foncière sur les propriétés bâties prévue en faveur des constructions nouvelles, reconstructions ou additions de construction (cf. n^{os} 6061 et 6061-1), ou celle de dix ou quinze ans applicable aux locaux d'habitation visés aux n^{os} 6080 et suivants construits sous le régime des prêts aidés par l'État ;

- les exonérations visant les parcelles plantées en bois, en noyers ou en arbres truffiers (cf. n^{os} 6027 et 6027-1).

B. Amendes fiscales

6154

La perte totale ou partielle des exonérations temporaires ne fait pas obstacle à l'application des amendes prévues par l'article 1729 B du CGI (cf. CF n° 8519), si la déclaration est produite hors délais ou comporte des inexactitudes.

Titre 5 : Recouvrement

(Livre XVIII REC n^{os} 7766 et suiv.)

6155

L'avis d'imposition fait apparaître les éléments des variations des impositions perçues au profit de chaque collectivité locale, groupement de collectivités locales ou organisme concerné et, le cas échéant, le montant de la contribution communale au fonds de solidarité des communes de la région d'Île-de-France (LPF, art. L. 253).

Titre 6 : Plafonnement en fonction du revenu (bouclier fiscal)

(CGI, art. 1649-0 A ; Livre XX CTX n^{os} 9090 et suiv. ; BOI-CTX-BF)

6156

Conformément à l'article 1er du CGI, les impôts directs payés par un contribuable au titre d'une année donnée ne peuvent être supérieurs à un certain pourcentage des revenus qu'il a perçu l'année précédente.

Les modalités d'application de ce droit à restitution sont définies par l'article 1649-0 A du CGI modifié par les articles 6, 8, 22 et 105 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011.

Les taxes foncières afférentes à l'habitation principale font parties des impositions prises en compte pour la détermination de ce droit qui a pu être exercé pour la première fois en 2007.

Dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine, l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit que l'article 1er du CGI et l'article 1649-0 A du CGI s'appliquent pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010.

Ce dispositif de plafonnement est évoqué au livre XX CTX, aux **n^{os} 9090 et suivants**, et au BOI-CTX-BF.

Partie 5 : Taxe d'habitation

(CGI, art. 1407 à CGI, art. 1414 A ; BOI-IF-TH)

Remarque liminaire : À noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt locaux 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations et échéances déclaratives en matière de taxe d'habitation à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs en vigueur.

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-IF-TH-10 et suivants)

6160

La taxe d'habitation est établie au nom des personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance de locaux imposables.

Chapitre 1 : Locaux imposables

(CGI, art. 1407 ; BOI-IF-TH-10-10 et suivants)

A. Locaux meublés affectés à l'habitation et leurs dépendances

(BOI-IF-TH-10-10-10)

I. Principe

6161

Sont imposables à la taxe d'habitation, les locaux d'habitation proprement dits.

Il s'agit des locaux qui sont occupés à des fins personnelles ou familiales, soit à titre de résidence principale, soit à titre de résidence secondaire, dès lors qu'ils sont pourvus d'un ameublement suffisant pour en permettre l'habitation.

Ces locaux doivent être considérés dans leur ensemble et il n'y a pas lieu, par suite, de faire abstraction des pièces dégarnies de meubles si elles font partie intégrante de l'habitation et restent à la disposition exclusive du redevable.

En revanche, ne sont pas imposables les logements vides de meubles ou encore les locaux à usage de dépôt de meubles et non utilisables pour l'habitation ainsi que les caravanes quelles que soient les conditions de leur stationnement et de leur utilisation.

6161-1

La taxe porte également sur les dépendances des habitations (CGI, art. 1409), c'est-à-dire, notamment sur :

- les chambres de service ou de domestiques ;

- les garages, remises, parkings privatifs dès lors qu'ils ne sont pas situés à une distance supérieure à un kilomètre des logements ;

- les serres, orangeries, jardins d'hiver, jardins d'agrément, parcs et terrains de jeux dans la mesure où ils constituent des dépendances immédiates.

II. Cas particulier

6162

Même s'ils sont passibles de la cotisation foncière des entreprises, les locaux professionnels sont également soumis à la taxe d'habitation :

- s'ils font partie intégrante de l'habitation personnelle du contribuable ;

- et ne comportent pas d'aménagements spéciaux les rendant impropres à l'habitation.

Sous réserve que ces deux conditions soient remplies, sont donc imposables à la taxe d'habitation :

1. Les locaux à usage mixte affectés à la fois à un usage personnel et à l'exercice d'une profession (ex. : salle d'attente d'un médecin servant également de salon). Ces locaux sont passibles de la taxe d'habitation alors même que leur valeur locative serait retenue dans les bases de la cotisation foncière des entreprises.

Toutefois, les dépendances échappent à la taxe d'habitation lorsqu'elles sont affectées à titre principal à un usage professionnel.

2. Les locaux à usage exclusivement professionnel (ex. : pièce à usage de bureau commercial dès lors qu'en raison de la disposition des lieux cette pièce fait partie intégrante de l'habitation).

B. Locaux meublés et à usage privatif des sociétés, associations ou organismes privés non soumis à la cotisation foncière des entreprises

(BOI-IF-TH-10-10-20)

6163

Ces locaux sont imposés à la taxe d'habitation lorsqu'ils possèdent concurremment les trois caractéristiques suivantes :

- il doit s'agir de locaux meublés conformément à leur destination, ce qui exclut les locaux aménagés spécialement pour l'exercice d'une profession industrielle ou commerciale (magasins, ateliers, etc.) ;

- les locaux doivent être affectés à l'usage privatif des personnes qui en ont la disposition. Par suite, les locaux meublés où le public a accès ne sont pas imposables (ex. : édifices publics du culte et leurs

dépendances, salles d'exposition d'un musée etc.) ;

- les personnes morales ou organismes qui ont la disposition de ces locaux ne doivent pas être soumis à la cotisation foncière des entreprises, à raison de ces mêmes locaux.

Sous réserve que ces conditions soient remplies, sont imposables les locaux d'habitation destinés à la vie personnelle ou commune des membres de ces collectivités privées et leurs locaux administratifs. Exemples : bureaux ; locaux d'un cercle ; salles de réunion privées de sociétés ou associations ; chapelle privée ; locaux d'un patronage, d'un syndicat, d'une organisation politique ; locaux mis à la disposition de l'ordre des avocats dans les palais de justice ; locaux réservés aux adhérents d'associations sportives pour la pratique du sport.

Remarque : S'agissant des gestionnaires de foyers et des organismes sans but lucratif qui contribuent au logement des personnes défavorisées, cf. ci-après n^os^ 6177-1 et 6177-2.

C. Locaux meublés, sans caractère industriel ou commercial, des organismes de l'État, des régions, des départements, des communes ou de certains établissements publics

(BOI-IF-TH-10-10-30)

6164

Comme ceux visés au **n° 6163** ci-dessus, ces locaux meublés ne peuvent être soumis à la taxe d'habitation que si le public n'y a pas accès. Des exonérations particulières sont, en outre, prévues en faveur des bureaux des fonctionnaires publics et des établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance (cf. n^os^ 6174 et 6176).

D. Logements vacants depuis plus de deux ans

(CGI, art. 1407 bis ; BOI-IF-TH-60 ; Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 106)

6165

Les communes dans lesquelles n'est pas instituée la taxe sur les logements vacants visée à l'article 232 du CGI (cf. n^os^ 6334 et suiv. et BOI-IF-AUT-60) peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du code précité, assujettir à la taxe d'habitation, pour la part communale et celle revenant aux établissements publics de coopération intercommunale sans fiscalité propre, les logements vacants depuis plus de deux années au 1er janvier de l'année d'imposition (durée de vacance modifiée par l'article 106 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

Précision : Avant 2013, les logements devaient être vacants depuis plus de cinq années.

Cette disposition est applicable aux établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, mentionnés aux I ou II de l'article 1379-0 bis du CGI, lorsqu'ils ont adopté un programme local de l'habitat défini à l'article L. 302-1 du code de la construction et de l'habitation. La délibération prise par l'établissement public de coopération intercommunale n'est pas applicable sur le territoire de ses communes membres ayant délibéré pour instaurer cette taxe conformément au premier alinéa ainsi que sur celui des communes mentionnées à l'article 232 du CGI.

I. Nature des locaux et conditions de leur assujettissement

6166

Sont concernés les seuls logements habitables, c'est-à-dire les seuls locaux à usage d'habitation (appartements ou maisons) clos, couverts et pourvus des éléments de confort minimum (installation électrique, eau courante, équipement sanitaire), non meublés.

Remarques :

1. Les logements qui ne pourraient être rendus habitables qu'au prix de travaux importants et dont la charge incomberait nécessairement à leur détenteur ne doivent pas être assujettis à la taxe. À titre de règle pratique, il est admis que cette condition est remplie lorsque le montant des travaux nécessaires pour rendre le logement habitable excède 25 % de la valeur vénale réelle du logement au 1er janvier de l'année d'imposition.

2. L'appréciation du caractère non habitable du logement relève d'une appréciation au cas par cas et ne peut être en général présumée par le service lors de l'établissement de l'imposition. Le cas échéant, lorsque la taxe sera établie à

tort, il appartiendra au redevable d'en solliciter le dégrèvement. Ce dégrèvement sera financé par l'État.

II. Appréciation de la vacance

6167

La vacance s'apprécie au sens des V et VI de l'article 232 du CGI (cf. n° 6337).

1. Appréciation de l'état de vacance

Est considéré comme vacant, un logement libre de toute occupation pendant plus de deux années consécutives. Toutefois, l'occupation momentanée (et inférieure ou égale à 90 jours) au cours de l'année ne peut être regardée comme remettant en cause la situation de vacance du logement.

Remarque : Le V de l'article 232 du CGI est modifié par l'article 16 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013. La durée d'occupation prise en compte est ainsi portée de 30 jours à 90 jours à compter de 2013 (cf. n° 6337).

En revanche, en cas d'occupation d'un logement pour une durée supérieure à 90 jours consécutifs au cours de la période de référence, la condition de vacance n'est pas satisfaite.

La preuve de l'occupation peut être apportée par tous moyens, notamment la déclaration de revenus fonciers des produits de la location, la production des quittances d'eau, d'électricité, de téléphone, etc.

2. La vacance ne doit pas être involontaire

La taxe n'est pas due lorsque la vacance est imputable à une cause étrangère à la volonté du bailleur, cette cause :

- faisant obstacle à l'occupation durable du logement, à titre onéreux ou gratuit, dans des conditions normales d'habitation ;

- ou s'opposant à son occupation, à titre onéreux, dans des conditions normales de rémunération du bailleur.

3. Durée et décompte de la vacance

La taxe est due à raison de chaque logement habitable et non meublé, vacant depuis plus de deux années au 1er janvier de l'année d'imposition.

Le délai de vacance doit s'apprécier au regard du même redevable.

Remarques :

1. Un logement vacant pour motif d'inhabitabilité et qui est réhabilité ne peut, le cas échéant, être soumis à la taxe que si la vacance est effective durant cinq années consécutives après réhabilitation.

2. L'appréciation des motifs effectifs de la vacance relève d'une appréciation au cas par cas et ne peut être présumée par le service lors de l'établissement de l'imposition. Le cas échéant, lorsque la taxe sera établie à tort, il appartiendra au redevable d'en solliciter le dégrèvement.

III. Base, taux, montant de l'imposition

6168

La base de la taxe est constituée par la valeur locative de l'habitation déterminée selon les modalités retenues pour une résidence secondaire.

Les taux applicables correspondent aux taux communal et, le cas échéant, syndical de l'année d'imposition.

Le montant de l'imposition correspond à la somme des cotisations communales et, le cas échéant, syndicale, majorée des frais de gestion de la fiscalité directe locale (FDL) et, le cas échéant, du prélèvement sur base d'imposition élevée. Les exonérations et dégrèvements prévus aux articles 1413 bis du CGI à 1414 A du CGI ne sont pas applicables.

IV. Redevable de l'imposition

6169

La taxe est due par toute personne physique ou morale de droit public ou de droit privé qui dispose d'au moins un logement imposable (cf. n° 6170).

Chapitre 2 : Personnes imposables

(CGI, art. 1408, I ; BOI-IF-TH-10-20 et suivants)

A. Conditions de l'imposition

(BOI-IF-TH-10-20-10)

6170

La taxe est établie au nom des personnes physiques ou morales qui ont la disposition ou la jouissance des locaux imposables à quelque titre que ce soit : propriétaire, locataire, occupant à titre gratuit. Il résulte de la jurisprudence qu'un contribuable est réputé avoir la disposition personnelle de locaux imposables lorsqu'il peut les occuper à tout moment et qu'il en a la jouissance à titre privatif.

1. L'occupation est possible à tout moment si, d'une part, cette occupation ne dépend que de la volonté du contribuable et si, d'autre part, la libre disposition du local revêt un caractère suffisant de permanence. Ces conditions ne sont pas remplies, notamment, par des personnes occupant temporairement, et à titre précaire, pour un motif quelconque (santé, travail, tourisme) des locaux imposables.

2. La jouissance à titre privatif implique l'usage à titre personnel d'un logement distinct. Dans le cas d'un logement unique occupé par plusieurs personnes, la taxe est en principe établie au nom de l'occupant en titre. L'enfant mineur est imposable s'il dispose d'une habitation qui lui est propre, même s'il est aidé matériellement par sa famille. De même, les époux sont imposables, chacun en ce qui le concerne, s'ils vivent dans des locaux distincts.

Pour les partenaires liés par un PACS, voir BOI-IF-TH-10-20-10 au I-A-3.

Pour l'imposition mentionnée à l'article 1407 bis du CGI (taxe d'habitation sur les logements vacants ; cf. n° 6165), la taxe est établie au nom du propriétaire, de l'usufruitier, du preneur du bail à construction ou à réhabilitation ou de l'emphytéote qui dispose du local depuis le début de la période de vacance.

6170-1

Remarques :

1. Dans les immeubles collectifs, les dépendances à usage commun sont en principe imposables et leur valeur locative est, le cas échéant, répartie entre les occupants.

2. Les concierges et gardiens d'immeubles sont imposables à la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun pour leur habitation personnelle, à l'exclusion des pièces ou bureaux auxquels les locataires ou fournisseurs ont accès.

3. Les pensionnaires des maisons de retraite sont, en principe, imposables à la taxe d'habitation. Toutefois, lorsque la réglementation de l'établissement prévoit la prise en commun des repas, la limitation du droit de visite et le libre accès des chambres au personnel et au gestionnaire, il est admis que les pensionnaires ne sont pas passibles de la taxe d'habitation. Dans cette situation, les locaux communs et les locaux d'hébergement sont soit exonérés lorsque la maison de retraite est gérée par un établissement public d'assistance, soit imposés au nom du gestionnaire lorsqu'elle est gérée sans but lucratif par un organisme autre qu'un établissement public d'assistance (cf. n° 6176). Toutefois, le gestionnaire peut obtenir, sur réclamation, un dégrèvement de la taxe, pour les locaux d'hébergement occupés par les pensionnaires qui bénéficieraient des exonérations ou des dégrèvements prévus à l'article 1414 du CGI et à l'article 1414 A du CGI, s'ils étaient personnellement imposés à la taxe d'habitation.

4. Foyers. En règle générale, les foyers sont composés de locaux meublés destinés à l'habitation, de locaux communs (salles à manger, cuisine...) et de locaux administratifs. Tous ces locaux sont imposés au nom du gestionnaire, à l'exception des locaux d'habitation lorsque la personne accueillie a la disposition privative de son logement (condition appréciée notamment en fonction de la durée du séjour et des conditions d'occupation). Les gestionnaires de certains foyers bénéficient, toutefois, d'un dégrèvement d'office de la taxe : cf. ci-après n° 6177-1.

B. Locaux loués meublés

(BOI-IF-TH-10-20-20 au I)

6172

Les locataires de locaux loués en meublé sont passibles de la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire, notamment, si l'occupation privative des lieux revêt un caractère suffisant de permanence (cf. **n° 6170**).

En ce qui concerne la situation du loueur, il est imposable à raison des locaux loués lorsque ceux-ci constituent son habitation personnelle ou en font partie. En revanche, le loueur n'est pas redevable de la taxe pour les locaux qu'il réserve exclusivement à la location et qui sont spécialement aménagés à cet effet.

C. Sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé

(CGI, art. 1408, I-al. 3 ; BOI-IF-TH-10-20-20 au III-A-2-c)

6173

Ces sociétés, dites de pluripropriété, sont redevables de la taxe d'habitation afférente aux locaux attribués en jouissance à leurs membres.

Chapitre 3 : Exonérations

A. Locaux exonérés

(BOI-IF-TH-10-40 et suivants)

I. Exonération de droit

(CGI, art. 1407, II ; BOI-IF-TH-10-40-10)

6174

Sont expressément exonérés de la taxe d'habitation :

1. Les locaux passibles de la cotisation foncière des entreprises et qui ne constituent pas l'habitation personnelle du contribuable (cf. n° 6162).

Il en est ainsi non seulement des locaux industriels, commerciaux ou professionnels proprement dits (sous réserve des cas visés ci-dessus au **n° 6162**) mais aussi des locaux sociaux de l'entreprise lorsqu'ils sont compris dans la base d'imposition de la cotisation foncière des entreprises (cantines, infirmeries, douches, vestiaires, locaux affectés à la formation professionnelle).

En revanche, les installations de caractère social sont passibles de la taxe d'habitation dans les conditions visées ci-dessus (cf. n° 6163) lorsqu'elles appartiennent à un organisme tel que comité d'entreprise, association, mutuelle, etc. ayant une personnalité juridique distincte de l'entreprise.

2. Les bâtiments servant aux exploitations rurales. Cette exonération est identique à celle prévue, pour ces mêmes bâtiments, en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties par le 6° de l'article 1382 du CGI (cf. n° 6053).

3. Les locaux destinés au logement des élèves dans les écoles et pensionnats et au logement des enfants des colonies de vacances. Il convient également d'exonérer les locaux affectés à l'instruction des élèves (salles de classe, d'études).

4. Les bureaux des fonctionnaires publics. L'exonération concerne non seulement les bureaux sans caractère industriel ou commercial affectés aux agents de l'État mais également ceux utilisés par les fonctionnaires des collectivités territoriales ou de leurs groupements. L'exonération ne s'applique que si les locaux sont distincts de l'habitation personnelle des intéressés.

5. Les locaux affectés au logement des étudiants dans les résidences universitaires lorsque la gestion de ces locaux est assurée par un centre régional des œuvres universitaires et scolaires (CROUS) ou par un organisme en subordonnant la disposition à des conditions financières et d'occupation analogues. Les justifications à produire par ces organismes sont fixées par l'article 322 ter de l'annexe III au CGI et l'article 322 quater de l'annexe III au CGI.

II. Exonération sur délibération

(CGI, art. 1407, III ; BOI-IF-TH-10-40-20)

6175

À compter des impositions établies au titre de 2008, dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI (cf. n° 6249), les communes peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer :

- les locaux mis en location à titre de gîte rural ;

- les locaux mis en location en qualité de meublés de tourisme au sens de l'article D. 324-1 du code du tourisme (décret n° 2012-653 du 4 mai 2012) ;

- les chambres d'hôtes au sens de l'article L. 324-3 du code du tourisme.

La délibération prise par la commune produit ses effets pour la détermination de la part de taxe d'habitation afférente à ces locaux revenant à chaque collectivité territoriale et établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre. Elle peut concerner une ou plusieurs catégories de locaux.

Pour bénéficier de cette exonération, le redevable de la taxe d'habitation adresse au service des impôts du lieu de situation du bien, avant le 1er janvier de chaque année au titre de laquelle l'exonération est applicable, une déclaration accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation des locaux.

B. Personnes exonérées

(BOI-IF-TH-10-50 et suivants)

I. Personnes exonérées en application du II de l'article 1408 du CGI

(BOI-IF-TH-10-50-10)

6176-1

1. Les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance ainsi que les établissements visés aux articles 12 et 13 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale (sont concernés par ces articles le Centre national de la fonction publique territoriale et les centres de gestion de la fonction publique territoriale) pour les locaux qu'ils occupent (universités, hôpitaux publics, etc.) à l'exception, bien entendu, de ceux affectés à l'habitation des personnels administratifs, qui sont imposables au nom des intéressés.

2. Les habitants reconnus indigents par la commission communale des impôts directs, en accord avec l'administration fiscale.

3. Les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère ainsi que, par assimilation, certains fonctionnaires internationaux, pour les locaux constituant soit leur résidence officielle, soit, le cas échéant, leur résidence principale, sous réserve de réciprocité.

II. Personnes exonérées en application du I de l'article 1414 du CGI

6176-2

Certaines personnes de condition modeste bénéficient d'une exonération de la taxe d'habitation afférente à leur habitation principale si elles remplissent les conditions suivantes :

1. Condition relative à la personne (BOI-IF-TH-10-50-30-30)

L'exonération est réservée aux personnes qui, au 1er janvier de l'année de l'imposition, entrent dans l'une des cinq catégories suivantes(peuvent également prétendre à l'exonération les contribuables bénéficiant d'un droit acquis depuis 1967) :

- les titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du même code (cf. également remarque au n° 6178) ;

- les titulaires de l'allocation aux adultes handicapés mentionnée aux articles L. 821-1 et suivants du code de la sécurité sociale (cf. également remarque au n° 6178) ;

- les personnes âgées de plus de soixante ans ;

- les veufs et les veuves ;

- les infirmes et les invalides qui ne peuvent subvenir à leurs besoins par leur travail.

Remarque : L'exonération est accordée, le cas échéant sur réclamation, lorsque ce n'est pas le contribuable, mais son conjoint ou son concubin (en cas de concubinage notoire ou si les deux concubins ont la qualité d'occupant en titre) qui remplit la condition d'âge ou d'invalidité, ou est titulaire de l'allocation, dès lors que les autres conditions sont remplies.

2. Conditions de ressources et de patrimoine (BOI-IF-TH-10-50-30-20)

Pour bénéficier de l'exonération, le montant des revenus de l'année précédente des personnes désignées ci-dessus (la condition n'est, toutefois, pas exigée pour les titulaires de l'allocation supplémentaire mentionnée à l'article L. 815-2 du code de la sécurité sociale (CSS) ou à l'article L. 815-3 du CSS ne doit pas excéder la limite prévue à l'article 1417 du CGI) : cf. ci-après n° 6187-2.

En outre, les veufs et veuves, ainsi que les personnes âgées de plus de 60 ans, ne peuvent bénéficier de l'exonération s'ils sont passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année précédant celle de l'imposition à la taxe d'habitation (CGI, art. 1413 bis).

3. Condition de cohabitation (CGI, art. 1390 ; BOI-IF-TH-10-50-30-10)

Le contribuable doit, au 1er janvier de l'année de l'imposition, occuper son habitation principale soit seul, soit avec des personnes limitativement désignées : conjoint, titulaires de l'allocation supplémentaire mentionnée à l'article L. 815-2 du code de la sécurité sociale (CSS) ou à l'article L. 815-3 du CSS, personnes à charge au sens de l'impôt sur le revenu ou personnes dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI (cf. n° 6187-2).

III. Personnes exonérées en application de l'article 1414 B du CGI

6176-3

Cf. n° 6186.

C. Personnes dégrevées d'office

(BOI-IF-TH-10-50-20)

6177

Sont dégrevés d'office :

I. Les gestionnaires de foyers

(CGI, art. 1414, II-1° ; CGI, ann. III, art. 322 et CGI, ann. art. 322 bis)

6177-1

1. Redevables concernés

Il s'agit des gestionnaires de foyers de jeunes travailleurs, de foyers de travailleurs migrants et des logements-foyers dénommés résidences sociales.

2. Locaux concernés

En règle générale, les foyers sont composés de locaux meublés destinés à l'habitation, de locaux communs (salles à manger, cuisine etc.) et de locaux administratifs. Ces locaux sont imposés au nom du gestionnaire, à l'exception des locaux d'habitation lorsque la personne accueillie a la disposition privative de son logement.

3. Portée du dégrèvement

Accordé d'office pour les impositions établies au titre de 1998 et des années suivantes, il porte :

- sur les seuls locaux communs, lorsque le gestionnaire n'est pas assujetti à la taxe d'habitation sur les locaux d'hébergement ;

- sur les locaux communs et les locaux d'hébergement, dans le cas contraire.

Dans tous les cas, il ne s'applique ni aux locaux administratifs, ni aux locaux d'habitation réservés au personnel.

4. Obligations déclaratives

Le redevable doit adresser au service des impôts du lieu de situation des biens une déclaration avant le 1er mars de chaque année.

II. Les organismes non lucratifs agréés ou conventionnés logeant à titre temporaire des personnes défavorisées

(CGI, art. 1414, II-2° ; CGI,ann. III, art. 322 et CGI, ann. II, art. 322 bis)

6177-2

1. Redevables concernés

Il s'agit des organismes ne se livrant pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, lorsqu'ils sont agréés dans les conditions prévues à l'article 92 L du CGI par le représentant de l'État dans le département ou lorsqu'ils ont conclu une convention avec l'État conformément à l'article L. 851-1 du code de la sécurité sociale.

2. Logements concernés

Le dégrèvement est réservé aux logements que ces organismes prennent en location pour les sous-louer ou les attribuer, à titre temporaire (6 mois consécutifs au maximum), à des personnes défavorisées.

3. Portée du dégrèvement

Il concerne la totalité de la cotisation afférente aux logements concernés et mise à la charge de l'organisme. Il est accordé d'office.

4. Obligations déclaratives

Le redevable doit adresser au service des impôts du lieu de situation des biens une déclaration avant le 1er mars de chaque année.

D. Personnes de condition modeste dégrevées

(CGI, art. 1414, IV ; BOI-IF-TH-10-50-30-10 au IV)

6178

Les contribuables âgés de plus de 60 ans au 1er janvier de l'année d'imposition, ainsi que les veufs et les veuves sans condition d'âge (cf. n° 6176), non passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année précédant celle de l'imposition à la taxe d'habitation (CGI, art. 1413 bis) et dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI (cf. n° 6187-2), sont dégrevés totalement de la taxe d'habitation afférente à leur habitation principale lorsqu'ils l'occupent :

- avec un ou plusieurs enfants majeurs ;

- inscrit(s) comme demandeur(s) d'emploi ;

- et ne disposant pas de ressources supérieures, depuis les impositions établies au titre de 2009, au montant de l'abattement fixé au I de l'article 1414 A du CGI (cf. n° 6182-1).

> **Remarque :** Cette condition de cohabitation s'apprécie en principe au 1er janvier de l'année d'imposition. Toutefois, le dégrèvement est accordé lorsque l'enfant majeur n'est pas inscrit comme demandeur d'emploi au 1er janvier de l'année d'imposition, mais l'est à la date limite de paiement de la taxe et a perçu, du 1er janvier à la date limite de paiement, des ressources qui ne sont pas supérieures au montant de l'abattement fixé au I de l'article 1414 A du CGI.

Le dégrèvement est accordé sur réclamation du contribuable.

La demande doit être accompagnée :

- d'un document justifiant de l'inscription de l'enfant majeur comme demandeur d'emploi ;

- d'une déclaration sur l'honneur par l'enfant majeur du montant des ressources perçues du 1er janvier à la date limite de paiement.

E. Personnes relogées dégrevées

(CGI, art. 1414, V ; BOI-IF-TH-10-50-40)

6179

Les contribuables relogés en raison de la démolition de leur logement dans le cadre d'un projet conventionné au titre du programme national de rénovation urbaine prévu par la loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine bénéficient pendant trois ans d'un dégrèvement partiel de taxe d'habitation.

I. Champ d'application du dégrèvement

6179-1

Le bénéfice du dégrèvement est subordonné à deux conditions tenant, d'une part, au relogement du contribuable et, d'autre part, à une augmentation de la taxe d'habitation mise à la charge du contribuable à la suite de ce relogement.

1. Condition tenant au relogement

Les personnes doivent avoir été relogées en raison de la démolition de leur logement dans le cadre d'un projet conventionné au titre du programme national de rénovation urbaine prévu par la loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine.

Les opérations de démolition qui n'entrent pas dans ce cadre ainsi que l'ensemble des opérations de rénovation ou de réhabilitation sans démolition sont exclues du champ d'application du dégrèvement.

2. Condition tenant au montant de la taxe d'habitation

Le dégrèvement partiel est accordé lorsque le montant de la taxe d'habitation de l'année concernée pour le nouveau logement est supérieur au montant de la taxe d'habitation due au titre de l'année du relogement, c'est-à-dire pour l'ancien logement.

Le montant de la taxe d'habitation à prendre en compte pour le calcul du dégrèvement s'entend de la cotisation de taxe d'habitation due par le contribuable, après application du plafonnement en fonction du revenu (CGI, art. 1414 A).

Le dégrèvement peut s'appliquer à la cotisation de taxe d'habitation due au titre de plusieurs logements successifs, pourvu que les conditions d'éligibilité définies ci-dessus soient respectées.

II. Modalités de mise en œuvre

6179-2

1. Point de départ et durée du dégrèvement

Le dégrèvement partiel de taxe d'habitation s'applique de plein droit pour les impositions de taxe d'habitation dues à compter de l'année suivant celle du relogement.

Il s'applique pour une durée qui ne peut excéder trois années à compter de l'année suivant celle du relogement. Il peut être accordé pour toutes ces années ou, le cas échéant, pour certaines d'entre elles.

Le dégrèvement cesse d'être applicable à compter de la quatrième année suivant celle du relogement.

2. Bénéficiaire du dégrèvement

Le dégrèvement bénéficie au redevable de la taxe d'habitation ayant occupé le logement démoli.

Néanmoins, lorsqu'un contribuable connaît un changement dans sa situation familiale alors qu'il a déjà bénéficié du dégrèvement au titre d'une année, il est admis qu'il demeure éligible au dégrèvement au titre des années restant à courir, à la condition qu'il occupe le même logement.

3. Montant du dégrèvement

Le dégrèvement est égal à la différence entre le montant de la taxe d'habitation de l'année concernée pour le nouveau logement et le montant de la taxe d'habitation due au titre de l'année du relogement, c'est-à-dire pour l'ancien logement.

La cotisation de taxe d'habitation comprend, le cas échéant, la taxe due au titre des locaux formant dépendance d'une habitation et faisant l'objet d'une évaluation distincte de celle-ci.

4. Procédure à suivre

Le dégrèvement est prononcé par les services de la direction générale des finances publiques, sur réclamation contentieuse du redevable.

Pour ce qui concerne l'imposition du logement initial, il est précisé que les éventuels rôles supplémentaires doivent être pris en compte dans le calcul du dégrèvement.

a. Délai de présentation et forme des réclamations

Le dégrèvement est accordé sur réclamation préalable dans le délai prescrit par l'article R*. 196-2 du LPF. Les demandes de dégrèvement doivent être présentées dans les formes prévues par le même article et sont adressées au service de la direction générale des finances publiques en charge de la gestion de la taxe d'habitation, c'est-à-dire le service des impôts des particuliers ou le centre des finances publiques.

b. Pièces justificatives

La réclamation doit être accompagnée de toutes les pièces justifiant de la mise en œuvre du dispositif (notamment la notification de décision de relogement fournie par le bailleur).

III. Entrée en vigueur

6179-3

Le dégrèvement partiel de taxe d'habitation prévu au V de l'article 1414 du CGI s'applique à compter des impositions établies au titre de 2010.

Précision : Compte tenu de la durée du bénéfice du dégrèvement, qui est de trois années suivant celle du relogement, le dégrèvement est susceptible de concerner les contribuables relogés à compter de 2010 ainsi que ceux relogés en 2009 (pour les impositions établies au titre de 2010 à 2012), en 2008 (pour les impositions établies au titre de 2010 et 2011) et 2007 (pour l'imposition établie au titre de 2010).

F. Plafonnement de la taxe d'habitation en fonction du revenu

(CGI, art. 1414 A ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 2 ; Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte, art. 16 et 17 ; BOI-IF-TH-10-50-30-40)

6180

Les contribuables autres que ceux mentionnés à l'article 1414 du CGI (cf. n^{os} 6177-1 à 6179) bénéficient d'un dégrèvement total de la fraction de leur cotisation qui excède 3,44 % de leur revenu fiscal de référence diminué d'un abattement dont le montant varie selon le nombre de part de quotient familial retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu du redevable afférent au revenu de l'année précédente. À compter des impositions établies au titre de 2008, ce dégrèvement peut être maintenu à l'égard des personnes et dans les conditions visées à l'article 1414 B du CGI (cf. n° 6186).

I. Conditions d'octroi du plafonnement

6181

L'octroi du plafonnement est subordonné aux conditions suivantes :

- le redevable de la taxe ne doit pas être passible de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année précédant celle de l'imposition à la taxe d'habitation (cf. CGI, art. 1413 bis). Il n'est pas tenu compte de la situation au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune des cohabitants non redevables de la taxe d'habitation dont le revenu est pris en compte pour la détermination du revenu de référence ;

- le bénéfice du dégrèvement est réservé aux personnes qui occupent le local imposé à la taxe d'habitation à titre d'habitation principale ;

- le redevable ne doit pas dépasser un certain niveau de ressources. Cette dernière condition appelle les précisions suivantes.

1. Montant du revenu : principe général

6181-1

Pour bénéficier du dégrèvement, le montant du revenu fiscal de référence de l'année précédant celle

de l'imposition ne doit pas dépasser la limite de revenu fixée par l'article 1417 du CGI (cf. n° 6187-2). Cette limite est déterminée en fonction du nombre de parts retenues pour l'imposition à l'impôt sur le revenu de l'intéressé au titre des revenus de l'année précédente. Elle fait l'objet, chaque année, d'une indexation identique à celle prévue pour la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

Précisions :

1. Par dérogation à l'avant-dernier alinéa du I de l'article 1414 A du CGI et au premier alinéa du III de l'article 1417 du CGI, en 2014, les montants des abattements prévus au I de l'article 1414 A du CGI et des revenus prévus aux I et II de l'article 1417 du CGI sont revalorisés de 4 % conformément à l'article 2 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014. Les montants ainsi obtenus sont arrondis à l'euro le plus proche.

2. Le revenu fiscal de référence, défini par le IV de l'article 1417 du CGI (cf. n°s 6187 et suiv.), est celui qui résulte de la déclaration d'impôt souscrite par l'intéressé au titre des revenus de l'année précédente.

2. Cas des cohabitants

6181-2

a. Cohabitants imposés conjointement à la taxe d'habitation

Lorsque la taxe d'habitation est établie au nom de plusieurs redevables déposant des déclarations d'impôt sur le revenu distinctes, les limites de revenus à retenir sont déterminées en tenant compte de la somme des revenus et des parts retenues pour l'établissement de l'impôt sur le revenu de chacune des personnes au nom desquelles la taxe d'habitation est établie.

b. Cohabitants non imposés conjointement à la taxe d'habitation

Lorsque les redevables de la taxe d'habitation cohabitent avec une ou des personnes non redevables de la taxe d'habitation et déposant des déclarations d'impôt sur le revenu distinctes, les revenus du foyer fiscal du ou des cohabitants sont pris en compte pour la détermination du revenu de référence lorsque deux conditions sont remplies :

- le cohabitant non redevable de la taxe d'habitation occupe le local à titre d'habitation principale ;

- le montant du revenu de référence du cohabitant pour l'année précédant celle de l'imposition doit excéder la limite prévue pour l'octroi des exonérations prévues à l'article 1414 du CGI (cf. n° 6187-2). En cas de pluralité de cohabitants, cette limite s'apprécie pour chacun d'entre eux.

Lorsque ces deux conditions sont remplies, les limites de revenus à retenir sont déterminées en tenant compte de la somme des revenus et des parts retenues pour l'établissement de l'impôt sur le revenu du ou des redevables de la taxe d'habitation et du ou des cohabitants.

3. Cas particuliers

6181-3

a. Étudiants majeurs ne résidant pas avec leurs parents

Les étudiants qui ont la disposition privative d'un logement indépendant du domicile de leurs parents sont redevables de la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun.

Lorsqu'ils souscrivent une déclaration d'impôt sur le revenu distincte de celle de leurs parents, ils bénéficient dans les conditions de droit commun du plafonnement de la taxe d'habitation prévu à l'article 1414 A du CGI, sous réserve de respecter les conditions prévues par cet article.

Lorsqu'ils sont rattachés au foyer fiscal de leurs parents, ils peuvent bénéficier du plafonnement de leur taxe d'habitation en fonction du revenu fiscal de référence résultant de la déclaration d'impôt sur le revenu des parents au titre des revenus de l'année précédente. Dans ce cas, le dégrèvement est accordé par voie contentieuse sur présentation de l'avis d'imposition à l'impôt sur le revenu des parents.

b. Adultes handicapés rattachés au foyer fiscal de leurs parents dont le lieu de résidence est différent

Conformément au I de l'article 1414 du CGI (cf. n°s 6176-1 et suiv.), les titulaires de l'allocation aux adultes handicapés et les contribuables atteints d'une infirmité ou d'une invalidité les empêchant de subvenir à leurs besoins sont exonérés de la taxe d'habitation afférente à leur habitation principale lorsque le montant de leurs revenus n'excède pas les limites prévues par cet article.

Lorsqu'ils habitent dans une résidence différente de celle de leurs parents mais sont rattachés au foyer fiscal de leurs parents, ils peuvent bénéficier du plafonnement de la taxe d'habitation prévu à l'article 1414 A du CGI en fonction du revenu fiscal de référence résultant de la déclaration d'impôt sur le revenu souscrite par les parents au titre des revenus de l'année précédente.

Le dégrèvement est également accordé par voie contentieuse.

II. Modalités de calcul du dégrèvement

6182

L'article 1414 A du CGI institue un dégrèvement de la fraction de la cotisation de taxe d'habitation qui excède 3,44 % du montant du revenu fiscal de référence diminué d'un abattement.

Par ailleurs, un mécanisme de gel des taux est prévu (BOI-IF-TH-10-50-30-40 au II-B et n° 6183).

En outre, depuis 2003, un mécanisme supplémentaire de réduction du dégrèvement a été introduit afin d'éviter la prise en charge par l'État des augmentations de cotisations liées à la modification des abattements prévus par l'article 1411 du CGI par les collectivités territoriales et leurs établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre (cf. 6184-3).

À compter des impositions établies au titre de 2009, un dispositif de neutralisation du dispositif de gel des taux et de celui de réduction du dégrèvement liée à la modification des abattements est prévu à l'égard des contribuables sans ressource (cf. n° 6185).

Toutefois, la loi de finances pour 2011 prévoit que lorsque les abattements départementaux en vigueur en 2010 étaient plus favorables que les abattements de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale bénéficiaire du transfert de la part départementale de la taxe d'habitation, la base retenue est celle déterminée en fonction des abattements du département en 2010.

1. Application d'un abattement

6182-1

L'abattement est déterminé en tenant compte de la somme des parts retenues pour l'établissement de l'impôt sur le revenu de chacun des foyers fiscaux et prises en compte pour le calcul du revenu fiscal de référence.

Ainsi, lorsque la taxe d'habitation est établie au nom de plusieurs redevables déposant des déclarations d'impôt sur le revenu distinctes, le montant de l'abattement est calculé en tenant compte de la somme des parts retenues pour le calcul de l'impôt sur le revenu de chacune des personnes au nom desquelles la taxe d'habitation est établie.

De même, lorsque les redevables de la taxe d'habitation cohabitent avec une ou des personnes non redevables de la taxe d'habitation qui occupent le local à titre d'habitation principale et dont le montant du revenu de référence de l'année précédant celle de l'imposition du cohabitant excède la limite à ne pas dépasser pour bénéficier des exonérations prévues à l'article 1414 du CGI, le montant de l'abattement est calculé en tenant compte de la somme des parts retenues pour le calcul de l'impôt sur le revenu du ou des redevables de la taxe d'habitation et du ou des cohabitants.

Le montant de cet abattement est publié chaque année par arrêté.

> **Précision :** Par dérogation à l'avant-dernier alinéa du I de l'article 1414 A du CGI et au premier alinéa du III de l'article 1417 du CGI, en 2014, les montants des abattements prévus au I de l'article 1414 A du CGI et des revenus prévus aux I et II de l'article 1417 du CGI sont revalorisés de 4 % conformément à l'article 2 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014. Les montants ainsi obtenus sont arrondis à l'euro le plus proche.

2. Calcul du dégrèvement

6182-2

Le dégrèvement est égal à la différence entre la cotisation de taxe d'habitation et le seuil de cotisation correspondant à 3,44 % du revenu de référence diminué de l'abattement.

La cotisation de taxe d'habitation à retenir s'entend de la cotisation afférente à l'habitation principale (y compris les dépendances y afférentes) du redevable majorée des frais d'assiette et de recouvrement (CGI, art. 1641, II).

> **Remarques :**
>
> 1. Les dégrèvements d'un montant inférieur à 8 € ne sont pas effectués (CGI, art. 1965 L ; cf. CTX n° 8804).
>
> 2. En contrepartie des dégrèvements prévus à l'article 1414 A du CGI, l'État perçoit un prélèvement assis sur les valeurs locatives servant de base à la taxe d'habitation diminuées des abattements votés par la commune en application de l'article 1411 du CGI. Les redevables visés à l'article 1414 du CGI et à l'article 1414 A du CGI en sont toutefois exonérés pour leur habitation principale (CGI, art. 1641, I-3).

Le taux de ce prélèvement est fixé comme suit :

- locaux d'habitation non affectés à l'habitation principale dont la valeur locative est :

  • supérieure à 7 622 € : 1,7 %,
  • inférieure ou égale à 7 622 € et supérieure à 4 573 € : 1,2 % ;

- autres locaux dont la valeur locative est supérieure à 4 573 € : 0,2 %

À compter du 1er janvier 2011, l'État percevra également un prélèvement égal à 1,5 % en sus du montant de la taxe d'habitation due pour les locaux meublés non affectés à l'habitation principale.

3. Pour la taxe sur les logements vacants prévue à l'article 1407 bis du CGI (cf. n° 6165), les locaux d'habitation visés ne constituant pas des résidences principales, le taux du prélèvement pour base d'imposition élevée applicable est de :

- 1,2 % lorsque leur valeur locative est comprise entre 4 573 € et 7 622 € ;

- et 1,7 % lorsque leur valeur locative est supérieure à 7 622 €.

III. Mécanisme de gel des taux

(CGI, art. 1414 A, III-1 modifié par l'article 17 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte)

6183

Le montant du dégrèvement prévu au I de cet article est réduit d'un montant égal au produit de la base nette imposable au profit des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale par la différence entre le taux global de taxe d'habitation constaté dans la commune au titre de l'année d'imposition et ce même taux global constaté en 2000, multiplié par un coefficient de 1,034.

À Mayotte, à compter de 2014, le montant du dégrèvement prévu au I de cet article 1414 A du CGI est réduit d'un montant égal au produit de la base nette imposable au profit des communes mahoraises et de leurs établissements publics de coopération intercommunale par la différence entre le taux global de taxe d'habitation constaté dans la commune au titre de l'année d'imposition et ce même taux global constaté en 2014.

Pour l'application de ce mécanisme :

- lorsque les bases nettes imposables au profit de la commune, et de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre sont différentes, la base la moins élevée est retenue. Toutefois, lorsque les abattements départementaux en vigueur en 2010 étaient plus favorables que les abattements de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale bénéficiaire du transfert de la part départementale de la taxe d'habitation, la base retenue est celle déterminée en fonction des abattements du département en 2010 ;

- le taux global de taxe d'habitation comprend le taux des taxes spéciales d'équipement additionnelles à la taxe d'habitation.

A noter que la réduction n'est pas applicable si elle est inférieure à 15 €.

L'article 38 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoit un mécanisme de majoration lorsque la procédure d'intégration fiscale progressive prévue à l'article 1638 du CGI est appliquée (CGI, 1414 A, III-1-b bis applicable aux communes nouvelles recourant à la procédure d'intégration fiscale progressive à compter du 1er janvier 2012).

IV. Réduction du montant du dégrèvement

6184

Lorsqu'une ou plusieurs collectivités territoriales et leurs EPCI diminuent ou suppriment un ou plusieurs des abattements appliqués en 2003 et prévus au II de l'article 1411 du CGI, le montant du dégrèvement est diminué de la différence positive entre le montant du dégrèvement calculé pour l'année d'imposition considérée et celui, calculé dans les mêmes conditions, qui aurait résulté de l'application des abattements de 2003.

Par ailleurs, conformément à l'article 17 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, à Mayotte, lorsqu'une commune ou un établissement public de coopération intercommunale mahorais au profit desquels l'imposition est établie ont supprimé un ou plusieurs des abattements prévus au II de l'article 1411 du CGI et en vigueur en 2014 ou en ont réduit un ou plusieurs taux par rapport à ceux en vigueur en 2014, le montant du dégrèvement calculé dans les conditions prévues au II et au 1 du III

de l'article 1414 A du CGI est réduit d'un montant égal à la différence positive entre, d'une part, le montant du dégrèvement ainsi déterminé et, d'autre part, le montant de celui calculé dans les mêmes conditions en tenant compte de la cotisation déterminée en faisant application des taux d'abattement prévus aux 1, 2 et 3 du II de l'article 1411 du CGI et en vigueur en 2014 pour le calcul de la part revenant à la commune ou à l'établissement public de coopération intercommunale.

1. Abattements concernés

6184-1

Sont concernées les décisions prises par les collectivités territoriales et leurs EPCI relatives aux abattements visés au II de l'article 1411 du CGI, que ces abattements soient fixés dans les conditions de droit commun ou qu'ils soient fixés en valeur absolue. Il s'agit donc de :

- l'abattement obligatoire pour charges de famille (cf. n° 6191) ;

- l'abattement général à la base (cf. n° 6193) ;

- l'abattement spécial à la base en faveur des personnes de condition modeste (cf. n° 6194).

En outre, le dispositif concerne également les abattements différents des abattements de droit commun (cf. n° 6197).

2. Conditions d'application

6184-2

Ce dispositif est subordonné à des conditions tenant à la nature des décisions prises par les collectivités territoriales et les EPCI en ce qui concerne le niveau de leurs abattements et aux conséquences de ces décisions sur le montant du dégrèvement accordé.

a. Décisions de réduction ou de suppression des abattements

Les collectivités territoriales ou les EPCI doivent prendre des décisions de suppression ou de réduction des abattements par rapport à ceux en vigueur en 2003. Il suffit qu'une seule collectivité au profit de laquelle l'imposition est établie au titre de l'année d'imposition réduise ou supprime un abattement pour que le dispositif de l'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2003 soit applicable quand bien même une autre collectivité aurait pour la même année augmenté ses propres abattements.

Pour les abattements de droit commun exprimés en pourcentage de la valeur locative moyenne, les termes de comparaison à retenir, au titre de l'année 2003 et de l'année d'imposition considérée, sont les taux d'abattements votés et non les quotités d'abattements imputés sur la valeur locative brute des locaux imposables. Ces derniers peuvent, en effet, connaître une diminution consécutive à une baisse de la valeur locative moyenne de la collectivité concernée alors même que cette collectivité n'a pas diminué les taux de ses abattements.

Pour les abattements exprimés en valeur absolue, les abattements afférents à l'année 2003 doivent être majorés des coefficients de revalorisation applicables entre 2003 et l'année au titre de laquelle l'imposition est établie et comparés aux montants des abattements appliqués l'année de l'imposition. Ainsi, lorsque la collectivité maintient les abattements en valeur absolue, les deux termes de comparaison sont identiques.

La réduction et/ou la suppression des abattements doivent être appréciées par rapport aux abattements pratiqués au titre de l'année de référence soit 2003. En conséquence, dès lors qu'au titre d'une année d'imposition, une collectivité diminue un abattement de taxe d'habitation sans que celui-ci se situe en-deçà de celui pratiqué en 2003, aucune réduction du dégrèvement n'est à pratiquer.

b. Conséquences sur le montant du dégrèvement

La réduction du dégrèvement est opérée sous réserve que la réduction et/ou la suppression des abattements de taxe d'habitation induisent une augmentation du dégrèvement au titre de l'année d'imposition par rapport à celui calculé dans les mêmes conditions et résultant de l'application des abattements en vigueur en 2003.

En dépit d'une baisse ou d'une suppression d'un ou plusieurs abattements de taxe d'habitation, les effets conjugués des décisions prises en matière d'abattements par les collectivités territoriales (commune, département) et les EPCI peuvent ne pas conduire à une augmentation du dégrèvement à la charge de l'État.

Dans ce cas, le dégrèvement accordé au contribuable ne fera l'objet d'aucune réduction.

c. Cas particuliers

Voir BOI-IF-TH-10-50-30-40 au II-C-2-c.

3. Modalités de mise en œuvre

6184-3

Le calcul de la réduction à opérer sur le montant du dégrèvement accordé à un contribuable bénéficiant d'un plafonnement de sa taxe d'habitation en fonction du revenu requiert une double liquidation de l'impôt.

a. Calcul du dégrèvement au titre de l'année d'imposition

Le montant du dégrèvement à retenir est celui déterminé dans les conditions de droit commun donc, le cas échéant, après réduction au titre du mécanisme de gel des taux prévu au 1 du III de l'article 1414 A du CGI.

b. Calcul du dégrèvement de référence

Pour le calcul du dégrèvement de référence, les taux des abattements de taxe d'habitation en vigueur en 2003 sont substitués à ceux de l'année d'imposition. Cette substitution concerne aussi bien les abattements diminués ou supprimés que ceux augmentés au titre de l'année d'imposition. Ainsi, lorsqu'une collectivité a baissé ses taux d'abattements et une autre collectivité les a augmentés, le dégrèvement de référence est déterminé pour toutes les collectivités en appliquant à la valeur locative moyenne de la collectivité pour l'année d'imposition les taux d'abattements en vigueur en 2003.

Les bases d'imposition, les taux d'imposition, les valeurs locatives moyennes, les seuils d'application du plafonnement en fonction du revenu (CGI, art. 1417, II) ainsi que les montants des abattements à imputer sur le revenu fiscal de référence (CGI, art. 1414 A, I) correspondent à ceux de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie.

c. Calcul de la réduction du dégrèvement

Le dégrèvement résultant du plafonnement de taxe d'habitation en fonction du revenu est réduit dès lors que le montant du dégrèvement obtenu par application des abattements en vigueur au titre de l'année d'imposition est supérieur à celui obtenu par application des abattements au titre de 2003. Le montant de la réduction est égal à la différence entre ces deux dégrèvements.

Lorsqu'en application des abattements de 2003, le contribuable ne bénéficie pas du mécanisme du plafonnement, la réduction du dégrèvement est égale au montant total du dégrèvement.

La réduction du dégrèvement s'applique sur le montant du dégrèvement obtenu après application, le cas échéant, des dispositions prévues par le 1 du III de l'article 1414 A du CGI.

Cette réduction est pratiquée quel que soit son montant.

V. Majoration du montant du dégrèvement

(CGI, art. 1414 A, III-3)

6185

À compter des impositions établies au titre de 2009, lorsque la cotisation de taxe d'habitation du contribuable résulte exclusivement de l'application des dispositions prévues aux 1 et 2 du III de l'article 1414 A du CGI, le dégrèvement prévu au I de l'article 1414 A du CGI est, après application de ces dispositions, majoré d'un montant égal à la fraction de cette cotisation excédant le rapport entre le montant des revenus déterminé conformément au II de l'article 1414 A du CGI et celui de l'abattement mentionné au I de l'article 1414 A du CGI.

G. Personnes âgées ou nécessitant des soins de longue durée hébergées dans certains établissements

(CGI, art. 1414 B ; BOI-IF-TH-10-50-30-50 ; Ordonnance n° 2010-177 du 23 février 2010 de coordination avec la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, art. 3)

6186

Les personnes qui conservent la jouissance exclusive de l'habitation qui constituait leur résidence principale avant d'être hébergées durablement dans un établissement ou un service mentionné au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles ou dans un établissement de santé autorisé à dispenser des soins de longue durée bénéficient d'une exonération de la taxe d'habitation

afférente à cette habitation lorsqu'elles relèvent de l'une des catégories mentionnées au I de l'article 1414 du CGI, ou d'un dégrèvement égal à celui accordé en application de l'article 1414 A du CGI lorsqu'elles remplissent les conditions prévues à cet article.

Ces dispositions ne bénéficient qu'aux logements libres de toute occupation.

L'exonération ou le dégrèvement sont accordés à compter de l'année qui suit celle de leur hébergement dans les établissements ou services mentionnés au premier alinéa ci-dessus.

H. Définition et limites des revenus à retenir pour l'application des abattements, exonérations et dégrèvements en matière de fiscalité directe locale

(CGI, art. 1417 ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 2 et 17 ; Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte, art. 16 ; Décret n° 2014-549 du 26 mai 2014 ; BOI-IF-TH-10-50-30-20 au II)

6187

Pour l'attribution des avantages prévus, en matière de fiscalité directe locale, aux articles 1391 du CGI, 1391 B du CGI, 1411 du CGI, 1414 du CGI et 1414 A du CGI et subordonnés à des conditions tenant au niveau des ressources du redevable, l'article 1417 du CGI :

- définit le revenu à prendre en considération ;

- fixe le montant de revenu à ne pas dépasser.

I. Définition du montant des revenus à prendre en compte (revenu fiscal de référence : RFR)

6187-1

Le montant des revenus s'entend du montant net, après application éventuelle des règles de quotient définies à l'article 163-0 A du CGI, des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente.

Ce montant est majoré :

- du montant de certaines charges, cotisations ou primes déductibles du revenu global (CGI, art. 163 unvicies, CGI, art. 163 duovicies et CGI, art. 163 quatervicies) ;

> **Remarque :** L'article 163 quatervicies du CGI a été modifié par l'article 26 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

- du montant de l'abattement mentionné au 2° du 3 de l'article 158 du CGI, du montant de l'abattement prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI, du montant de l'abattement mentionné à l'article 150-0 D bis du CGI (cf. remarque ci-dessous), du montant de l'abattement prévu à l'article 150-0 D ter du CGI et du montant des plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis B du CGI.

> **Remarque :** La mention du montant des plus-values en report d'imposition en application du I de l'article 150-0 D bis du CGI est supprimée par l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 pour les gains réalisés et les distributions perçues à compter du 1er janvier sauf pour les contribuables qui bénéficient, au 31 décembre 2013, du report d'imposition mentionné à l'article 150-0 D bis du CGI, dans sa version en vigueur à cette date ;

- des bénéfices exonérés en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies, 44 octies A, 44 terdecies à 44 quindecies du CGI, ainsi que de l'article 93-0 A du CGI et du 9 de l'article 93 du CGI ;

- du montant des revenus soumis aux prélèvements libératoires prévus au II de l'article 125-0 A du CGI, aux I bis, II, III, second alinéa du 4° et deuxième alinéa du 9° du III bis de l'article 125 A du CGI et au II de l'article 163 bis du CGI, de ceux soumis aux versements libératoires prévus par l'article 151-0 du CGI retenus pour leur montant diminué, selon le cas, de l'abattement prévu au 1 de l'article 50-0 du CGI ou de la réfaction forfaitaire prévue au 1 de l'article 102 ter du CGI, de ceux visés aux articles 81 A, 81 B, 81 D et 155 B du CGI, de ceux mentionnés au I de l'article 204-0 bis du CGI retenus pour leur montant net de frais d'emploi et pour lesquels l'option prévue au III du même article n'a pas été exercée, de ceux perçus par les fonctionnaires des organisations internationales, de ceux exonérés par application d'une convention internationale relative aux doubles impositions, ainsi que de ceux exonérés en application des articles 163 quinquies B du CGI à 163 quinquies C bis du CGI ;

> **Remarque :** Le montant des revenus visés à l'article 81 quater du CGI (abrogé au 18 août 2012) était auparavant

également pris en compte. Cependant, l'article 3 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 abroge cet article 81 quater du CGI. Sont concernées par cette disposition les rémunérations perçues à raison des heures supplémentaires et complémentaires effectuées à compter du 1er août 2012.

- du montant des plus-values exonérées en application des 1 et 1 bis du III de l'article 150-0 A du CGI (disposition modifiée par l'article 17 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 et applicable aux gains réalisées et distributions perçues à compter du 1er janvier 2014) ;

- des sommes correspondant aux droits visés au dernier alinéa de l'article L. 3153-3 du code du travail (droits figurant sur un compte d'épargne temps et utilisés en exonération d'impôt sur le revenu).

Le revenu ainsi défini est appelé « revenu fiscal de référence ».

Précision : À compter de l'imposition des revenus de 2011, le système de quotient spécifique prévu au II de l'article 163 bis du CGI est remplacé par un prélèvement libératoire de 7,5 % pris en compte pour le calcul du revenu fiscal de référence défini à l'article 1417 du CGI.

II. Limites de revenu applicables pour les impositions de taxe d'habitation, de taxe foncière sur les propriétés bâties et de contribution à l'audiovisuel public

6187-2

Les dispositions des articles 1391 du CGI (cf. n° 6086) et 1391 B du CGI (cf. n° 6087), du 3 du II de l'article 1411 du CGI (cf. n° 6194), du III de l'article 1411 du CGI (cf. n° 6192) et des 1° bis, 2° et 3° du I de l'article 1414 du CGI (cf. n° 6176) sont applicables aux contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas le plafond de revenus mentionné au I de l'article 1417 du CGI.

Les dispositions de l'article 1414 A du CGI (cf. nos 6180 et suiv.) sont applicables aux contribuables dont le revenu fiscal de référence n'excède pas le plafond de revenus mentionné au II de l'article 1417 du CGI.

Les montants de revenus prévus aux I et II de l'article 1417 du CGI sont indexés chaque année, comme la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

Par dérogation à l'avant-dernier alinéa du I de l'article 1414 A du CGI et au premier alinéa du III de l'article 1417 du CGI, en 2014, les montants des abattements prévus au I de l'article 1414 A du CGI et des revenus prévus aux I et II de l'article 1417 du même code sont revalorisés de 4 % conformément à l'article 2 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014. Les montants ainsi obtenus sont arrondis à l'euro le plus proche.

Les limites d'application des abattements, exonérations et dégrèvements de taxe foncière sur le propriétés bâties et de taxe d'habitation figurent au BOI-BAREME-000006.

Titre 2 : Base d'imposition

(BOI-IF-TH-20 et suivants)

6188

La taxe est assise sur la valeur locative cadastrale des logements résultant de la dernière révision des évaluations foncières des propriétés bâties, de l'actualisation et des majorations annuelles ultérieures.

Cette valeur locative est diminuée, pour les logements affectés à l'habitation principale du redevable, d'abattements obligatoire ou facultatifs.

Ces abattements sont votés par les conseils municipaux. Les départements et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent décider de fixer leurs propres abattements dans les mêmes conditions que les communes. À défaut de délibération du conseil général ou de l'organe délibérant de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, les abattements applicables sont ceux des communes.

Les délibérations qui fixent les taux des abattements, ou qui instituent ou suppriment les abattements facultatifs à la base ou en fixent les taux doivent intervenir, en principe, avant le 1er octobre pour être applicables l'année suivante (CGI, art. 1639 A bis).

Chapitre 1 : Détermination de la valeur locative brute

(CGI, art. 1409 ; BOI-IF-TH-20-10)

6189

La base de la taxe d'habitation est la valeur locative cadastrale des habitations et de leurs dépendances résultant de la révision foncière de 1970, et des mises à jour, actualisation ou majorations annuelles ultérieures. Les règles d'établissement de la valeur locative des maisons d'habitation sont exposées aux n^{os} 6090 et suivants.

Cette valeur locative est donc la même que celle retenue pour l'établissement de la taxe foncière.

Toutefois, en ce qui concerne les locaux soumis à la réglementation des loyers (loi du 1er septembre 1948), les règles particulières prévues pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties ne sont pas retenues en matière de taxe d'habitation ; celle-ci est toujours établie d'après la valeur locative cadastrale déterminée selon les principes du droit commun.

La base brute est égale à la somme des valeurs locatives du logement et de ses dépendances qui sont effectivement à la disposition du contribuable. Dans les immeubles collectifs, les dépendances communes ne sont retenues que si leur valeur locative présente une importance suffisante (piscine, terrain de tennis, serre, etc.).

Remarque : En ce qui concerne l'abattement de 30 % pouvant être institué à compter de 2009 par les collectivités territoriales et leurs groupements en faveur de certains locaux d'habitation situés dans des immeubles collectifs issus de la transformation de locaux industriels ou commerciaux situés dans des communes comportant un ou plusieurs quartiers classés en ZUS, cf. n° 6097.

Chapitre 2 : Abattements

(CGI, art. 1411 ; BOI-IF-TH-20-20 et suivants)

6190

Pour les logements affectés à l'habitation principale de chaque contribuable, la base d'imposition est diminuée :

Remarque : Les fonctionnaires en service à l'étranger qui gardent la disposition de leur logement en France continuent à bénéficier des abattements, à condition que leur famille y réside de manière permanente ou quasi permanente.

- d'un abattement obligatoire pour charges de famille ;

- d'un abattement général à la base facultatif ;

- d'un abattement spécial à la base facultatif en faveur de certains contribuables de condition modeste ;

- d'un abattement spécial à la base facultatif en faveur de certaines personnes handicapées.

A. Abattement obligatoire pour charges de famille

(BOI-IF-TH-20-20-10 au I)

I. Montant de l'abattement

(CGI, art. 1411, II)

6191

La valeur locative servant de base à la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale de chaque contribuable est diminuée d'un abattement obligatoire pour charges de famille fixé à 10 % de la valeur locative moyenne des habitations de la collectivité concernée pour chacune des deux premières personnes à charge et à 15 % de cette valeur locative moyenne pour chacune des personnes suivantes. Ces taux peuvent être majorés d'un ou plusieurs points sans excéder 10 points par les organes délibérants des collectivités intéressées. Pour l'application de ce dispositif, les personnes à charge s'entendent notamment des enfants du redevable ou des enfants qu'il a recueillis lorsqu'ils

répondent à la définition de l'impôt sur le revenu (cf. n° 6192).

Depuis les impositions établies au titre de 2004, les taux de ces abattements et leurs majorations sont désormais déterminés en ce qui concerne les enfants mineurs de parents divorcés ou séparés selon les règles suivantes :

- soit l'enfant mineur réside à titre habituel au domicile de l'un de ses parents séparés ou divorcés et est alors réputé être à la charge exclusive ou principale du parent chez lequel il réside habituellement. Dans ce cas, les taux et majorations de taux en vigueur sont applicables (CGI, art. 1411, II-1) ;

- soit l'enfant mineur réside alternativement au domicile de chacun de ses parents divorcés ou séparés et est alors réputé être à charge égale de l'un et de l'autre de ses parents, sauf preuve ou décision de justice contraire. Pour ces enfants, les taux et majorations de taux de l'abattement pour charges de famille sont divisés par deux (CGI, art. 1411, II ter-1).

Par ailleurs, lorsque le nombre total des personnes à charge est supérieur à deux, les enfants réputés à la charge égale de l'un ou de l'autre de leurs parents sont décomptés en premier pour le calcul de l'abattement obligatoire pour charge de famille.

La situation se présente donc de la manière suivante (voir toutefois n° 6197) :

Nombre de personnes à charge		Taux minimaux (en %)	Taux majorés (en %)
Pour chacune des deux premières personnes à charge	à titre exclusif ou principal	10	11 à 20
	à titre partagé	5	5,5 à 10
Pour chacune des personnes à charge suivantes	à titre exclusif ou principal	15	16 à 25
	à titre partagé	7,5	8 à 12,5

II. Définition des personnes à charge

(CGI, art. 1411, III)

6192

Sont considérés comme étant à la charge du contribuable :

- ses ascendants ou ceux de son conjoint, âgés de plus de 70 ans ou infirmes, lorsqu'ils résident au foyer du redevable et que leurs revenus de l'année précédente n'excèdent pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI (cf. n° 6187-2) ;

- ses enfants ou les enfants qu'il a recueillis lorsqu'ils peuvent être pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu (cf. n^{os} IR n° 13 et suiv., 88 et 89). Il s'agit :

  • des enfants mineurs (c'est-à-dire âgés de moins de 18 ans),
  • des enfants majeurs âgés de moins de 21 ans, ou de moins de 25 ans s'ils poursuivent leurs études, ou quel que soit leur âge, s'ils accomplissent leur service national ou s'ils sont infirmes,
  • des enfants ayant fondé un foyer distinct (ainsi que leur conjoint et le cas échéant leurs propres enfants) lorsqu'ils ont demandé le rattachement des revenus du ménage aux revenus de l'un des parents des conjoints, qu'ils habitent sous le même toit que ce dernier et qu'ils ouvrent droit à l'abattement pour enfants à charge en matière d'impôt sur le revenu.

En application du principe de l'annualité, la situation de famille à prendre en considération est celle existant au 1er janvier de l'année d'imposition, étant précisé que :

- les enfants qui font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt sur le revenu ne peuvent être considérés comme des personnes à charge pour l'établissement de la taxe d'habitation, même s'ils habitent sous le même toit que leurs parents ;

- dans la mesure où un enfant majeur qui effectue son service militaire peut être rattaché au foyer fiscal de ses parents pour l'année au cours de laquelle il effectue son service national, quelle que soit sa date d'incorporation, il est également pris en compte pour l'établissement de la taxe d'habitation de ses parents ;

- les options exercées en matière d'impôt sur le revenu après le 1er janvier de l'année d'imposition à la taxe d'habitation et ayant pour effet de modifier le nombre de personnes à charge par rapport à la situation antérieure sont prises en compte pour la détermination de la taxe de ladite année.

B. Abattements facultatifs à la base

(CGI, art. 1411, II-2, 3, 3 bis et II bis)

I. Abattement général à la base

(CGI, art. 1411, II-2 ; BOI-IF-TH-20-20-10 au II)

6193

Lorsqu'il est institué, son taux est égal à un certain pourcentage, ce pourcentage pouvant varier de un pour cent à plusieurs pour cent sans excéder 15 % de la valeur locative moyenne des habitations de la collectivité intéressée.

II. Abattement spécial à la base en faveur de certains contribuables de condition modeste

(CGI, art. 1411, II-3 ; BOI-IF-TH-20-20-10 au III)

6194

Le conseil municipal peut accorder un abattement à la base égal à un pourcentage de la valeur locative moyenne des habitations de la commune, exprimé en nombre entier, ne pouvant excéder 15 % aux contribuables dont le montant des revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue à l'article 1417 du CGI et dont l'habitation principale a une valeur locative inférieure à 130 % de la moyenne communale. Ce dernier pourcentage est augmenté de 10 points par personne à charge à titre exclusif ou principal.

L'abattement spécial peut se cumuler avec l'abattement général à la base (cf. **n° 6193**) ; il peut aussi être institué indépendamment de ce dernier.

III. Abattement spécial à la base en faveur de certaines personnes handicapées

(CGI, art. 1411, II-3 bis ; BOI-IF-TH-20-20-10 au IV)

6195

À compter des impositions établies au titre de 2008, sans préjudice des abattements prévus aux 2 et 3 du II de l'article 1411 du CGI (cf. **n^{os} 6193 et 6194**), les conseils municipaux peuvent, par délibération, instituer un abattement de 10 % de la valeur locative moyenne des habitations de la commune aux contribuables qui sont :

- titulaires de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du code de la sécurité sociale ;

- titulaires de l'allocation aux adultes handicapés mentionnée aux articles L. 821-1 et suivants du code de la sécurité sociale ;

- atteints d'une infirmité ou d'une invalidité les empêchant de subvenir par leur travail aux nécessités de l'existence ;

- titulaires de la carte d'invalidité mentionnée à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles ;

- ou qui occupent leur habitation avec des personnes visées aux 4 tirets ci-dessus.

Pour l'application de ces dispositions, le contribuable adresse au service des impôts de sa résidence principale, avant le 1er janvier de la première année au titre de laquelle il peut bénéficier de l'abattement, une déclaration comportant tous les éléments justifiant de sa situation ou de l'hébergement de personnes qui occupent l'habitation avec lui. Lorsque la déclaration est souscrite hors délai, l'abattement s'applique à compter du 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la déclaration est déposée (imprimé n°1206-GD-SD disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

Au titre des années suivantes, les justificatifs sont adressés à la demande de l'Administration. En l'absence de réponse ou en cas de réponse insuffisante, l'abattement est supprimé à compter de l'année au cours de laquelle les justificatifs ont été demandés.

Lorsque le contribuable ne remplit plus les conditions requises pour bénéficier de l'abattement, il doit en informer l'Administration au plus tard le 31 décembre de l'année au cours de laquelle il ne satisfait plus à ces conditions. L'abattement est supprimé à compter de l'année suivante.

C. Corrections des abattements prévus au II de l'article 1411 du CGI

(CGI, art. 1411, II quater ; BOI-IF-TH-20-20-30)

6196

Pour les communes et établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre bénéficiaires en 2011 du transfert de la taxe d'habitation départementale, le montant de chacun des abattements mentionnés au II de l'article 1411 du CGI est, à compter de 2011, corrigé d'un montant égal à la différence entre :

- d'une part, la somme de l'abattement en 2010 de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre bénéficiaire du transfert et de l'abattement départemental en 2010, chacun de ces abattements étant affecté du rapport entre le taux de la collectivité territoriale ou de l'établissement public de coopération intercommunale concerné et la somme des taux de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale et du département en 2010 ;

- et, d'autre part, le montant en 2010 de l'abattement de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre bénéficiaire du transfert.

Le montant de l'abattement ainsi corrigé ne peut être inférieur à zéro. Lorsque le territoire d'un établissement public de coopération intercommunale se situe sur plusieurs départements, la correction de l'abattement intercommunal est effectuée pour chaque partie de son territoire appartenant à chacun des départements.

À compter des impositions établies au titre de 2013, il est précisé qu'en cas de fusion d'établissements publics de coopération intercommunale réalisée dans les conditions prévues à l'article L. 5211-41-3 du code général des collectivités territoriales, la correction des abattements intercommunaux prévue au II quater de l'article 1411 du CGI continue à s'appliquer sur le territoire des établissements publics de coopération intercommunale préexistant à la fusion (loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012).

Par dérogation aux dispositions du II quater de l'article 1411 du CGI, en cas de rattachement volontaire à un établissement public de coopération intercommunale qui faisait application en 2011 de l'article 1609 nonies C du CGI d'une commune qui n'était pas membre en 2011 d'un tel établissement, les abattements communaux mentionnés au II de l'article 1411 du CGI cessent d'être corrigés à compter de l'année du rattachement.

Les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre qui délibèrent pour fixer le montant des abattements applicables sur leur territoire conformément aux II et II bis de l'article 1411 du CGI, peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du code précité, supprimer la correction des abattements prévue au II quater de l'article 1411 du CGI.

Cependant, par dérogation aux deux premiers alinéas du I de l'article 1639 A bis du CGI, les conseils municipaux et les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre qui ont délibéré avant le 1er octobre 2012 pour supprimer à compter de 2013 la correction des abattements de taxe d'habitation en application du dernier alinéa du II quater de l'article 1411 du CGI peuvent rapporter cette délibération jusqu'au 31 décembre 2012 (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, VI-C).

D. Cas particuliers

6197

Dans certaines communes, il peut exister des abattements supérieurs au niveau maximum de droit commun. Sur cette particularité et les modalités de retour au droit commun, cf. CGI, art. 1411, II-5 et BOI-IF-TH-20-20-40 au I-C.

Chapitre 3 : Réduction de la valeur locative pour les locaux affectés exclusivement au logement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis

(CGI, art. 1411 bis ; BOI-IF-TH-20-10 au I-B)

6198

L'article 1411 bis du CGI institue une réduction de la valeur locative servant de base à la taxe d'habitation pour les locaux affectés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis.

Remarque : L'article 1388 quater du CGI prévoit également une réduction de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les locaux affectés exclusivement au logement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis, cf. n° 6116 et BOI-IF-TFB-20-30-30.

A. Champ d'application - Locaux concernés

6198-1

I. Conditions tenant à l'affectation du logement

Les locaux doivent être exclusivement occupés par des salariés agricoles titulaires d'un contrat de travail saisonnier et des apprentis, dont le statut est régi par les dispositions du livre II de la sixième partie du code du travail.

L'affectation des logements à l'hébergement de tels salariés doit être exclusive et satisfaite tant au 1er janvier de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie que l'année précédant celle de l'imposition.

II. Conditions tenant aux caractéristiques du logement

Les logements concernés doivent satisfaire aux conditions de confort et de salubrité prévues :

- à l'article L. 716-1 du code rural et de la pêche maritime pour les locaux affectés à l'hébergement des salariés saisonniers agricoles ;

- à l'article 6 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 pour les locaux affectés à l'hébergement des apprentis.

B. Modalités d'application

6198-2

La valeur locative servant de base à la taxe d'habitation est calculée au prorata de la durée d'utilisation des locaux pour l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

Exemple :

Soit au 1er janvier N un logement affecté exclusivement à l'hébergement de salariés agricoles saisonniers. La valeur locative en N avant correction est de 2 000 €. Au titre de N-1, ce logement a été destiné à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers pendant les périodes suivantes : du 01/05/N-1 au 15/07/N-1 et du 01/09/N-1 au 30/09/N-1. Ce logement est resté vacant le reste de l'année N-1.

La durée d'utilisation en N-1 du logement par les salariés agricoles saisonniers est de :

31 + 30 + 15 + 30 = 106 jours.

Le prorata applicable au titre de l'année N est de 29,04 % (106 x 100/365).

La base à retenir pour la taxe d'habitation au titre de l'année N est : 2 000 € x 29,04 % = 581 €.

C. Obligations déclaratives

6198-3

Le bénéfice de la réduction de base est subordonné à la production par le propriétaire d'une déclaration conforme au modèle établi par l'Administration, comportant tous les éléments d'identification des biens. Cette déclaration doit être adressée au service des impôts du lieu de situation des biens avant le 1er janvier de chaque année. Elle doit être accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation des locaux à l'hébergement de travailleurs saisonniers et d'apprentis et de la durée de leur utilisation à ce titre l'année précédant celle de l'imposition.

Titre 3 : Établissement et calcul de l'imposition

(BOI-IF-TH-10-30 et BOI-IF-TH-30)

Chapitre 1 : Personne à inscrire au rôle et lieu d'imposition

(BOI-IF-TH-10-30)

A. Personne à inscrire au rôle

(BOI-IF-TH-10-30 au II)

6199

Les personnes à inscrire au rôle de la taxe d'habitation (particuliers ou collectivités) sont les personnes imposables telles qu'elles ont été définies ci-avant aux n^{os} 6170 et 6170-1.

Dans le cas où une habitation meublée est inoccupée, l'imposition qui reste néanmoins due doit être établie soit au nom du locataire ou du titulaire d'un droit d'occupation, s'il en existe, soit, à défaut, au nom du propriétaire.

Lorsque la propriété est indivise, l'Administration peut assujettir l'un ou plusieurs ou l'ensemble des propriétaires indivis selon les conditions dans lesquelles les intéressés disposent de l'habitation.

B. Lieu d'imposition

(BOI-IF-TH-10-30 au III)

6200

La taxe d'habitation est établie dans la commune où sont situés les locaux imposables.

Chapitre 2 : Principe de l'annualité

(BOI-IF-TH-10-30 au I)

A. Énoncé du principe

6201

En application de l'article 1415 du CGI, la taxe d'habitation est établie pour l'année entière d'après les faits existant au 1er janvier de l'année d'imposition (sous réserve de certains cas particuliers : cf. n^{os}

6177-1, 6178 et 6192).

B. Application du principe

6201-1

Il résulte du principe d'annualité que les modifications survenues en cours d'année sont prises en considération selon certaines modalités exposées au B du I du BOI-IF-TH-10-30.

Sont visés les cas :

- d'occupation d'un local en cours d'année : aucune imposition n'est due pour l'année ;

- de cessation d'occupation d'un local en cours d'année : l'imposition reste due pour l'année entière à raison de l'habitation dont le contribuable disposait au 1er janvier ; en revanche, elle n'est pas due à raison de sa nouvelle habitation.

Chapitre 3 : Calcul de la taxe

(BOI-IF-TH-30)

6201-2

Le montant de chaque cotisation individuelle est égal au produit de la base d'imposition par le taux afférent à l'année considérée.

Titre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux

(BOI-IF-TH-50 et suivants)

Chapitre 1 : Régularisations et droit de reprise

(BOI-IF-TH-50-20)

I. Droit de reprise de l'Administration

6202

Les omissions ou insuffisances d'imposition peuvent être réparées par l'Administration :

1. Par voie de rôles particuliers en cas d'insuffisance d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude de la déclaration du propriétaire (CGI, art. 1508).

Les règles d'établissement des rôles particuliers sont semblables à celles applicables en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties (cf. n° 6128). Pour l'établissement des rôles particuliers de taxe d'habitation, la cotisation, calculée en utilisant le taux applicable l'année au cours de laquelle l'omission ou l'insuffisance a été découverte, est multipliée par le nombre d'années écoulées depuis le 1er janvier de l'année suivant celle de l'acquisition, de la construction ou du changement, jusqu'au 31 décembre de l'année de la découverte, sans pouvoir être plus que quadruplée.

2. Par voie de rôles supplémentaires, en ce qui concerne les autres insuffisances (CGI, art. 1416). Les rôles supplémentaires peuvent être mis en recouvrement jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle ils sont établis. Toutefois, lorsque les revenus ou le nombre de personnes à charge ou encore le quotient familial à raison desquels le contribuable a bénéficié d'une exonération, d'un dégrèvement ou d'un abattement, en application des articles 1391 du CGI (n° 6086) 1391 B du CGI (n° 6087), 1391 B bis du CGI (n° 6088), 1391 B ter du CGI (n° 6089), 1414 du CGI (n° 6176), 1414 A du CGI (n^{os} 6180 et suiv.), 1414 B du CGI (n° 6186) et des 1 et 3 du II de l'article 1411 du CGI (n^{os} 6190 et suiv.) font ultérieurement l'objet d'une rectification, l'imposition correspondant au montant de l'exonération, du dégrèvement ou de l'abattement accordés à tort est établie et mise en recouvrement dans le délai fixé en matière d'impôt sur le revenu au premier alinéa de l'article L. 169

du LPF (LPF, art. L. 173, al.2 ; cf. CF n° 8315).

Précision : L'article 1391 B ter du CGI s'applique à compter des impositions établies au titre de l'année 2012.

II. Réclamations des redevables

6203

En application du principe de l'annualité, les contribuables peuvent demander que l'imposition soit établie en concordance avec la situation existant au 1er janvier de l'année d'imposition.

1. Demande d'inscription au rôle (CGI, art. 1413, I)

Les contribuables peuvent réclamer contre leur omission au rôle dans le délai prévu à l'article R*. 196-2 du LPF (cf. CTX n° 8849).

2. Régularisations d'impositions émises à tort au nom d'un autre contribuable (CGI, art. 1413, II)

Lorsque, au titre d'une année, une cotisation de taxe d'habitation a été établie au nom d'une personne autre que le redevable légal de l'impôt, l'imposition de ce dernier, au titre de la même année, est établie au profit de l'État dans la limite du dégrèvement accordé au contribuable imposé à tort.

Toutefois, la cotisation peut être mise à la charge du propriétaire si celui-ci est une personne morale et n'a pas souscrit, dans le délai prescrit, la déclaration de mutation de jouissance à laquelle il est tenu. Le montant de cette imposition est égal à celui de la cotisation établie à tort et est perçu au profit de l'État. Le propriétaire est fondé à en demander le remboursement au nouvel occupant, à concurrence des droits dont ce dernier serait normalement passible compte tenu de sa situation de famille.

Chapitre 2 : Recouvrement de la taxe

(BOI-IF-TH-50-10)

6205

Des règles particulières permettent de mettre en jeu la responsabilité de tiers pour obtenir le paiement de la taxe au lieu et place de l'assujetti (REC n° 7881-3).

En ce qui concerne le système du paiement mensuel, cf. REC n^{os} 7767 et 7767-1.

L'avis d'imposition fait apparaître les éléments des variations des impositions perçues au profit de chaque collectivité locale, groupement de collectivités locales ou organisme concerné et, le cas échéant, le montant de la contribution communale au fonds de solidarité des communes de la région d'Île-de-France (LPF, art. L. 253).

Chapitre 3 : Contentieux de la taxe

(BOI-IF-TH-50-30)

6206

Les redevables de la taxe d'habitation qui s'estiment imposés à tort ou surtaxés, sont admis à présenter une réclamation au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition dans les conditions énoncées au livre XX (cf. CTX n° 8800 et suiv.) auquel il conviendra de se reporter.

En application de l'article 1507 du CGI, les redevables peuvent ainsi réclamer dans le délai de recours contentieux de l'article R*. 196-2 du LPF (cf. CTX n° 8849 et suiv.) contre l'évaluation attribuée aux propriétés bâties dont ils ont la disposition. Lorsque la valeur locative fait l'objet de contestations au titre de la taxe d'habitation, les décisions et jugements pris à l'égard de celle-ci produisent leurs effets à l'égard de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

En ce qui concerne, d'une part, les exonérations ou les dégrèvements accordés à certains contribuables et, d'autre part, le contentieux des inscriptions au rôle et des régularisations d'impositions émises à tort au nom d'un autre contribuable, il y a lieu de se reporter ci-dessus n^{os} 6177-1 et suivants et 6203.

Chapitre 4 : Plafonnement en fonction du revenu (bouclier fiscal)

(CGI, art. 1649-0 A ; BOI-CTX-BF ; CTX n° 9090 et suiv.)

6207

Conformément à l'article 1er du CGI , les impôts directs payés par un contribuable au titre d'une année donnée ne peuvent être supérieurs à un certain pourcentage des revenus qu'il a perçus l'année précédente.

Les modalités d'application de ce droit à restitution sont définies par l'article 1649-0 A du CGI.

La taxe d'habitation afférente à l'habitation principale fait partie des impositions prises en compte pour la détermination de ce droit qui a pu être exercé pour la première fois en 2007.

Dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine, l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit que les articles 1 et 1649-0 A du CGI s'appliquent pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010. Ce dispositif de plafonnement est évoqué au livre XX CTX n° 9090 et suivants.

Titre 5 : Communication aux collectivités locales des fichiers de taxe d'habitation

(BOI-DJC-CADA)

6208

Afin d'être en mesure de répondre rapidement aux demandes de communication des fichiers de taxe d'habitation par les collectivités locales, l'Administration a mis en place une procédure déconcentrée de délivrance de ces informations.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-DJC-CADA-20.

Partie 6 : Cotisation foncière des entreprises

(CGI, art. 1447-0 à CGI, art. 1478 et CGI, art. 1647 bis à CGI, art. 1647 D ; BOI-IF-CFE)

Remarque liminaire : À noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt locaux 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations et échéances déclaratives en matière de cotisation économique territoriale (CFE et CVAE) à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs en vigueur.

6230

Parallèlement à la suppression de la taxe professionnelle, effective dès l'imposition de l'année 2010 pour les entreprises, l'article 1447-0 du CGI crée une contribution économique territoriale (CET), composée d'une cotisation foncière des entreprises (CFE) assise sur les valeurs foncières des entreprises et d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), qui se substitue à la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée des entreprises.

Cette sixième partie du Livre XIV est dédiée à l'examen de la cotisation foncière des entreprises. Les commentaires relatifs à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises figurent au Livre XI CVAE du Précis de fiscalité (n^{os} 5500 et suiv.) et font également l'objet de la série CVAE dans BOFiP-Impôts (BOI-CVAE).

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-IF-CFE-10 et suivants)

Chapitre 1 : Personnes imposables

(CGI, art. 1447, I-al. 1 ; BOI-IF-CFE-10-10 et suivants)

6231

La cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales, les sociétés non dotées de la personnalité morale ou les fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée.

La CFE est donc due, comme la TP, par toute personne physique ou morale exerçant une activité passible de la CFE, quels que soient :

- son statut juridique (entrepreneur individuel, société, association, fondation, personne morale de droit public etc.) ;

- la nature de son activité (industrielle, commerciale, non commerciale etc.) ;

- sa situation au regard de la TVA et de l'impôt sur les bénéfices.

S'agissant des organismes non dotés de la personnalité morale, voir BOI-IF-CFE-10-10-20.

Chapitre 2 : Activités passibles de la CFE

(BOI-IF-CFE-10-20 et suivants)

A. Caractéristiques des activités imposables

I. Activités professionnelles non salariées exercées à titre habituel

(BOI-IF-CFE-10-20-20 et suivants)

6232

Les caractéristiques des activités imposables de la CFE sont identiques à celles de la TP :

- l'activité doit présenter un caractère habituel ;

- elle doit être exercée à titre professionnel, ce qui exclut les personnes qui se bornent à gérer leur patrimoine privé et les activités sans but lucratif ;

- elle ne doit pas être rémunérée par un salaire.

II. Activités de location ou sous-location d'immeubles

(CGI, art. 1447, I-al. 2 ; BOI-IF-CFE-10-20-30)

6233

Pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises, les activités de location ou sous-location d'immeubles, autres que les activités de location ou sous-location d'immeubles nus à usage d'habitation, sont réputées exercées à titre professionnel ; toutefois, la cotisation foncière des entreprises n'est pas due lorsque l'activité de location ou de sous-location d'immeubles nus est exercée par des personnes qui, au cours de la période de référence (cf. n° 6264), en retirent des recettes brutes hors taxes au sens de l'article 29 du CGI, inférieures à 100 000 € ou un chiffre d'affaires, au sens du 1 du I de l'article 1586 sexies du CGI, inférieur à 100 000 €.

Lorsque la période de référence ne correspond pas à une période de douze mois, le montant des recettes ou du chiffre d'affaires est ramené ou porté, selon le cas, à douze mois.

Remarque : Par exception aux dispositions du I de l'article 1477 du CGI, les contribuables qui deviennent redevables de la cotisation foncière des entreprises au titre de l'année d'imposition 2011 par application des nouvelles dispositions issues de la loi de finances pour 2011 doivent déclarer les bases de cotisation foncière des entreprises dans les deux mois suivant la publication au Journal officiel de la loi précitée.

III. Activités de construction, de fabrication ou de refonte de matériels militaires exercées par l'État

(CGI, art. 1447 bis ; BOI-IF-CFE-10-30-10-10 au II-B)

6234

Les activités de construction, de fabrication ou de refonte de matériels militaires exercées par l'État dans ses établissements industriels sont imposables à la cotisation foncière des entreprises. Il en va de même pour l'entretien et les grosses réparations, les activités d'étude et de recherche appliquées qui sont effectuées dans ces mêmes établissements et qui ne relèvent pas de la mise en œuvre opérationnelle des forces armées.

Chapitre 3 : Personnes et activités exonérées

(BOI-IF-CFE-10-30 et suivants)

A. Organismes sans but lucratif

(CGI, art. 1447, II)

6235

La cotisation foncière des entreprises n'est pas due par les organismes mentionnés au premier alinéa du 1° bis de l'article 206 du CGI qui remplissent les trois conditions fixées par ce même alinéa.

B. Activités non soumises à l'IS ou à l'IR

(CGI, art. 1447, III)

6236

Les personnes et sociétés mentionnées aux n^{os} 6231 et 6232 ne sont pas soumises à la cotisation foncière des entreprises à raison de leurs activités qui ne sont assujetties ni à l'impôt sur les sociétés ni à l'impôt sur le revenu en raison des règles de territorialité propres à ces impôts.

C. Activités exercées par l'État, les collectivités territoriales, les établissements publics et les ports

(BOI-IF-CFE-10-30-10-10)

6237

I. Les collectivités territoriales, les établissements publics et les organismes de l'État, sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises pour leurs activités de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique, quelle que soit leur situation à l'égard de la taxe sur la valeur ajoutée (CGI, art. 1449, 1°).

II. Les grands ports maritimes, les ports autonomes, ainsi que les ports gérés par des collectivités territoriales, des établissements publics ou des sociétés d'économie mixte, à l'exception des ports de plaisance, sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1449, 2°).

III. Les communes ou les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent décider d'exonérer de la cotisation foncière des entreprises, en totalité ou en partie, les caisses de crédit municipal (CGI, art. 1464).

IV. Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une

fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions définies au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de la cotisation foncière des entreprises les activités des établissements publics administratifs d'enseignement supérieur ou de recherche gérées par des services d'activités industrielles et commerciales mentionnés à l'article L. 313-1 du code de la recherche (abrogé au 19 février 2014) et à l'article L. 711-1 du code de l'éducation. Les établissements concernés doivent déclarer chaque année, au service des impôts, les éléments entrant dans le champ de l'exonération (CGI, art. 1464 H).

D. Activités et organismes agricoles

(CGI, art. 1450 et CGI, art. 1451)

I. Exploitants agricoles

(BOI-IF-CFE-10-30-10-20)

6238

Les exploitants agricoles, y compris les propriétaires ou fermiers de marais salants sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises.

En sont également exonérés les groupements d'employeurs constitués exclusivement d'exploitants individuels agricoles ou de sociétés civiles agricoles bénéficiant de l'exonération, et fonctionnant dans les conditions fixées au chapitre III du titre V du livre II de la première partie du code du travail ainsi que les groupements d'intérêt économique constitués entre exploitations agricoles.

Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas à la production de graines, semences et plants effectuée par l'intermédiaire de tiers lorsque l'entreprise réalise, au cours de la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI un chiffre d'affaires supérieur à 4 573 000 euros hors taxes.

II. Sociétés coopératives agricoles et leurs unions ainsi que les sociétés d'intérêt collectif agricole

(BOI-IF-CFE-10-30-10-30)

6239

Sous réserve des dispositions du **n° 6239-1**, sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

1° Les sociétés coopératives agricoles et leurs unions ainsi que les sociétés d'intérêt collectif agricole qui emploient au plus trois salariés ou qui se consacrent :

- à l'électrification ;

- à l'habitat ou à l'aménagement rural ;

- à l'utilisation de matériel agricole ;

- à l'insémination artificielle ;

- à la lutte contre les maladies des animaux et des végétaux ;

- à la vinification ;

- au conditionnement des fruits et légumes ;

- et à l'organisation des ventes aux enchères ;

2° Les coopératives agricoles et vinicoles, pour leurs activités autres que la vinification et quel que soit le mode de commercialisation employé, lorsque l'effectif salarié correspondant n'excède pas trois personnes ;

3° Les organismes suivants, susceptibles d'adhérer aux caisses de crédit agricole mutuel en vertu des dispositions législatives et réglementaires qui régissent le crédit mutuel et la coopération agricole :

- associations syndicales qui ont un objet exclusivement agricole ;

- syndicats professionnels agricoles, à condition que leurs opérations portent exclusivement sur des produits ou instruments nécessaires aux exploitations agricoles elles-mêmes ;

- sociétés d'élevage, associations agricoles reconnues par la loi et dépendant du ministère de

l'agriculture, qui ont pour objet de favoriser la production agricole, ainsi que leurs unions et fédérations ;

- chambres d'agriculture ;

4° Les caisses locales d'assurances mutuelles agricoles régies par l'article L. 771-1 du code rural et de la pêche maritime qui ont au plus deux salariés ou mandataires rémunérés.

Pour l'appréciation du nombre de salariés, la période de référence à retenir est l'année mentionnée à l'article 1467 A du CGI (cf. n° 6264).

6239-1

L'exonération prévue aux 1° et 2° du **n° 6239** est supprimée pour :

1° Les sociétés coopératives agricoles, leurs unions et les sociétés d'intérêt collectif agricole dont les parts sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou offertes au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations ou dont le capital est détenu à concurrence de 20 % au moins par des associés non coopérateurs au sens du 1 quinquies de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement lorsque les statuts prévoient qu'ils peuvent être rémunérés ;

2° Les sociétés d'intérêt collectif agricole dont plus de 50 % du capital ou des voix sont détenus directement ou par l'intermédiaire de filiales par des associés autres que ceux visés aux 1°, 2° et 3° de l'article L. 522-1 du code rural et de la pêche maritime.

E. Activités artisanales et assimilées

(BOI-IF-CFE-10-30-10-90)

I. Activités artisanales

(CGI, art. 1452)

6240

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

- les ouvriers qui travaillent soit à façon pour les particuliers, soit pour leur compte et avec des matières leur appartenant, qu'ils aient ou non une enseigne ou une boutique, lorsqu'ils n'utilisent que le concours d'un ou plusieurs apprentis âgés de vingt ans au plus au début de l'apprentissage et munis d'un contrat d'apprentissage passé dans les conditions prévues par les articles L. 6221-1 du code du travail à L. 6225-8 du code du travail ;

- la veuve qui continue, avec l'aide d'un seul ouvrier et d'un ou plusieurs apprentis satisfaisant aux mêmes conditions que celles exposées au tiret ci-dessus, la profession précédemment exercée par son mari.

Les personnes mentionnées aux deux tirets ci-dessus peuvent, sans perdre le bénéfice de l'exonération, se faire aider de leur conjoint, du partenaire auquel elles sont liées par un pacte civil de solidarité et de leurs enfants.

Ces dispositions sont applicables, sous les mêmes conditions, aux sociétés imposées dans les conditions prévues au 4° de l'article 8 du CGI.

Pour l'appréciation du nombre de salariés, la période de référence à retenir est l'année mentionnée à l'article 1467 A du CGI (cf. n° 6264).

II. Chauffeurs de voitures

(CGI, art. 1453)

6241

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises, les chauffeurs et cochers propriétaires d'une ou de deux voitures qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition que les deux voitures ne soient pas mises simultanément en service, qu'elles ne comportent pas plus de sept places et que les conditions de transport soient conformes à un tarif réglementaire.

III. Sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives d'artisans et sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives de patrons bateliers

(CGI, art. 1454)

6242

Sont exonérées de la cotisation foncière des entreprises, les sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives d'artisans de même que les sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives de patrons bateliers, lorsque ces différents organismes sont constitués et fonctionnent conformément aux dispositions législatives et réglementaires qui les régissent.

Cette exonération n'est pas applicable aux sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives dont les parts sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou offertes au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations ou dont le capital est détenu à concurrence de 20 % au moins par des associés non coopérateurs au sens du 1 quinquies de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement lorsque les statuts prévoient qu'ils peuvent être rémunérés.

IV. Certaines activités de pêche et maritimes

(CGI, art. 1455)

6243

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

- les pêcheurs utilisant pour leur activité professionnelle un ou deux bateaux, même s'ils en sont propriétaires ;

- les sociétés de pêche artisanale visées à l'article L. 931-2 du code rural et de la pêche maritime lorsqu'un ou plusieurs associés sont embarqués (CGI, art. 1455, 1° bis) ;

- les inscrits maritimes qui se livrent personnellement à la pêche des poissons, crustacés, mollusques et autres produits de la pêche et effectuent eux-mêmes la vente de ces produits ;

- les sociétés coopératives maritimes constituées et fonctionnant conformément aux articles L. 931-5 à L. 931-27 du code rural et de la pêche maritime (CGI, art. 1455, 3°).

Cette dernière exonération n'est pas applicable aux sociétés coopératives maritimes dont les parts sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou offertes au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations ou dont le capital est détenu à concurrence de 20 % au moins par des associés non coopérateurs au sens du 1 quinquies de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement lorsque les statuts prévoient qu'ils peuvent être rémunérés.

F. Activités industrielles et commerciales

I. Activités exonérées totalement

6244

1. Les sociétés coopératives ouvrières de production (CGI, art. 1456 complété par l'article 16 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-CFE-10-30-10-40 au II)

Sont exonérées de la cotisation foncière des entreprises, les sociétés coopératives ouvrières de production dont les statuts et le fonctionnement sont reconnus conformes aux dispositions de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP).

Sont exclues du bénéfice de cette exonération, les sociétés coopératives ouvrières de production dont les parts sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou offertes au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations ou dont le capital est détenu pour plus de 50 % par des personnes définies au 1 quinquies de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs

d'investissement, à l'exception de celles dont la majorité du capital est détenue par une autre société coopérative ouvrière de production dans les conditions prévues à l'article 25 modifié de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives ouvrières de production.

L'exonération est toutefois applicable aux sociétés coopératives ouvrières de production issues de la transformation d'autres sociétés dans les conditions prévues aux articles 48 à 52 de la même loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 et pour lesquelles les associés non coopérateurs s'engagent, au moment de la transformation et dans des conditions fixées par décret, à céder un nombre de parts sociales suffisant pour permettre aux associés coopérateurs de détenir au moins 50 % du capital de la société au plus tard à la clôture du septième exercice qui suit celui de la transformation en société coopérative ouvrière de production.

En cas de non-respect de l'engagement mentionné à l'alinéa ci-dessus, la société verse les sommes qu'elle n'a pas acquittées au titre de la cotisation foncière des entreprises en application du même alinéa. Les droits correspondants sont majorés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, décompté à partir de la date à laquelle ces impositions auraient dû être acquittées.

2. Vendeur à domicile indépendant (CGI, art. 1457 ; BOI-IF-CFE-10-30-10-40 au III)

L'activité des personnes mentionnées à l'article L. 135-1 du code de commerce dont la rémunération brute totale, perçue au titre de cette activité au cours de la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI (cf. n° 6264), est inférieure à la limite de 16,5 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale est exonérée de la cotisation foncière des entreprises.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

3. Activités de presse (CGI, art. 1458 et CGI, art. 1464 L créé par le E du I de l'article 25 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-CFE-10-30-10-40 au I)

Conformément à l'article 1458 du CGI, sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises les activités de presse suivantes :

1. Les éditeurs de feuilles périodiques et les sociétés dont ils détiennent majoritairement le capital et auxquelles ils confient l'exécution d'opérations de groupage et de distribution (CGI, art. 1458, 1° ; RES N° 2010/72 au BOI-IF-CFE-10-30-10-40) ;

2. Les sociétés coopératives de messageries de presse et les sociétés dont le capital est détenu majoritairement par des sociétés coopératives de messageries de presse qui leur confient l'exécution d'opérations de groupage et de distribution en application de l'article 4 de la loi n° 47-585 du 2 avril 1947 relative au statut des entreprises de groupage et de distribution des journaux et publications périodiques (CGI, art. 1458, 1° bis) ;

3. Les services de presse en ligne reconnus au 1er janvier de l'année d'imposition dans les conditions précisées par le décret prévu au troisième alinéa de l'article 1er de la loi n° 86-897 du 1er août 1986 portant réforme du régime juridique de la presse (CGI, art. 1458, 1° ter) ;

4. Les agences de presse qui figurent sur la liste établie en application de l'article 8 bis de l'ordonnance n° 45-2646 du 2 novembre 1945 modifiée, en raison de l'activité qu'elles exercent dans le cadre de l'article 1er modifié de ladite ordonnance tant qu'elles n'ont pas cessé de remplir les conditions déterminées par cette ordonnance (CGI, art. 1458, 2°) ;

5. Les correspondants locaux de la presse régionale ou départementale en raison de l'activité qu'ils exercent conformément aux dispositions de l'article 10 de la loi n° 87-39 du 27 janvier 1987 portant diverses mesures d'ordre social (CGI, art. 1458, 3°) ;

6. Les vendeurs-colporteurs de presse en raison de l'activité qu'ils exercent conformément au I de l'article 22 de la loi n° 91-1 du 3 janvier 1991 tendant au développement de l'emploi par la formation dans les entreprises, l'aide à l'insertion sociale et professionnelle et l'aménagement du temps de travail, pour l'application du troisième plan pour l'emploi (CGI, art. 1458, 4°).

Par ailleurs, le E du I de l'article 25 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 instaure, à compter des impositions établies au titre de 2015, sous un nouvel article 1464 L du CGI, une nouvelle exonération de cotisation foncière des entreprises en faveur des diffuseurs de presse spécialistes (BOI-IF-CFE-10-30-30-60).

En vertu de ces nouvelles dispositions, les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions définies à l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de cotisation foncière des entreprises les établissements qui vendent au public des écrits périodiques en qualité de mandataires inscrits au Conseil supérieur des messageries de presse et qui revêtent la qualité de diffuseur de presse spécialiste au sens de l'article 2 du décret n° 2011-1086 du 8 septembre 2011 instituant une aide

exceptionnelle au bénéfice des diffuseurs de presse spécialistes et indépendants, dans sa rédaction en vigueur à la promulgation de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

Pour bénéficier de l'exonération, un établissement doit, au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A du CGI, relever d'une entreprise qui satisfait aux conditions suivantes :

- l'entreprise est une petite ou moyenne entreprise (PME), au sens du droit communautaire (annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité - Règlement général d'exemption par catégorie ; cf. précision au 6 du présent **n° 6244**) ;

- le capital de l'entreprise est détenu, de manière continue, à hauteur de 50 % au moins :

  - par des personnes physiques ;

  - ou par une PME au sens du droit communautaire, non liée à une autre entreprise par un contrat de franchise et dont le capital est détenu à hauteur de 50 % au moins par des personnes physiques ;

- l'entreprise n'est pas liée à une autre entreprise par un contrat prévu à l'article L. 330-3 du code de commerce.

Remarque : Un tableau récapitulant les conditions d'appréciation de ces critères est disponible au BOI-ANNX-000258.

Pour bénéficier de l'exonération, les contribuables déclarent, chaque année (cf. BOI-IF-CFE-30), dans les conditions prévues à l'article 1477 du CGI, les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération.Ils fournissent également les éléments permettant d'apprécier la qualité de diffuseur de presse spécialiste au sens de l'article 2 du décret n° 2011-1086 du 8 septembre 2011 précité, dans sa rédaction en vigueur à la date de promulgation de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

Cette demande est adressée, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement par le dépôt :

- en cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant, de l'imprimé n° 1447-C-SD ;

- dans les autres cas, de l'imprimé n° 1447-M-SD afférent à la première année à compter de laquelle l'exonération est sollicitée.

Ces imprimés sont disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Il est précisé que pour l'année 2015, les entreprises qui entendent bénéficier de cette exonération prévue à l'article 1464 L du CGI peuvent effectuer leur demande jusqu'au 31 décembre 2014.

L'exonération est subordonnée au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Précision : L'exonération de l'article 1464 L du CGI est créée corrélativement à la suppression, par le I du I de l'article 25 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, de la réduction de la base de cotisation foncière prévue à l'article 1469 A quater du CGI en faveur des diffuseurs de presse (cf. n° 6273).

4. Loueurs en meublé (CGI, art. 1459 ; BOI-IF-CFE-10-30-10-50 et BOI-IF-CFE-10-30-30-50)

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

- Les propriétaires ou locataires qui louent accidentellement une partie de leur habitation personnelle, lorsque d'ailleurs cette location ne présente aucun caractère périodique ;

- Les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale, sous réserve que les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale, et que le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables ;

- Sauf délibération contraire de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre :

  • les personnes qui louent tout ou partie de leur habitation personnelle à titre de gîte rural (cf. CGI, ann. III, art. 322 FA),
  • les personnes qui louent en meublé des locaux classés dans les conditions prévues à l'article L. 324-1 du code de tourisme, lorsque ces locaux sont compris dans leur habitation personnelle,
  • les personnes autres que celles visées ci-dessus, qui louent ou sous-louent en meublé tout ou partie de leur habitation personnelle.

Les délibérations sont prises dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI et portent sur la totalité de la part revenant à chaque collectivité ou groupement ; elles peuvent concerner une ou

plusieurs des catégories de personnes énumérées ci-dessus.

5. Les concessionnaires de mines (CGI, art. 1463 ; BOI-IF-CFE-10-30-10-70), les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, les titulaires de permis d'exploitation de mines et les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustibles sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises seulement pour l'extraction, la manipulation et la vente des matières extraites sont exonérées.

Toutefois les entreprises minières qui procèdent à l'agglomération du minerai de fer ne sont pas exonérées pour cette activité.

6. Les librairies indépendantes (CGI, art. 1464 I ; BOI-IF-CFE-10-30-30-40)

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions définies à l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de cotisation foncière des entreprises les établissements réalisant une activité de vente de livres neufs au détail qui disposent au 1er janvier de l'année d'imposition du label de librairie indépendante de référence.

Pour bénéficier de cette exonération, l'établissement doit, au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A du CGI, relever d'une entreprise qui satisfait aux conditions suivantes :

1° L'entreprise doit être une petite et moyenne entreprise (PME) au sens du droit communautaire (annexe I du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité - Règlement général d'exemption par catégorie) ;

Précision : Les PME, au sens communautaire, sont définies comme des entreprises :

- qui emploient moins de 250 personnes ;

- et qui, soit réalisent un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 50 millions d'euros, soit ont un total du bilan annuel n'excédant pas 43 millions d'euros.

2° Le capital de l'entreprise est détenu de manière continue à hauteur de 50 % au moins :

- par des personnes physiques ;

- ou par une PME au sens du droit communautaire (cf. 1° ci-dessus), non liée à une autre entreprise par un contrat de franchise et dont le capital est détenu à hauteur de 50 % au moins par des personnes physiques ;

3° L'entreprise n'est pas liée à une autre entreprise par un contrat prévu par l'article L. 330-3 du code de commerce.

Remarque : Un tableau récapitulant les conditions d'appréciation de ces critères est disponible au BOI-ANNX-000258.

Pour bénéficier de l'exonération, les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477 du CGI, les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération. Cette demande doit être adressée, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement.

Le label de librairie indépendante de référence est délivré par l'autorité administrative aux établissements qui réalisent une activité principale de ventes de livres neufs au détail, disposent de locaux ouverts à tout public, et proposent un service de qualité reposant notamment sur une offre diversifiée de titres, la présence d'un personnel affecté à la vente de livres en nombre suffisant et des actions régulières d'animation culturelle, dans les conditions précisées par le décret n° 2011-993 du 23 août 2011 relatif au label de librairie de référence et au label de librairie indépendante de référence.

Cette exonération est subordonnée au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

II. Activités exonérées partiellement ou totalement

(CGI, art. 1464 A ; BOI-IF-CFE-10-30-30-20)

6245

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions définies à l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de la cotisation foncière des entreprises :

1. Les entreprises de spectacles vivants (BOI-IF-CFE-10-30-30-20 au I)

a. Entreprises concernées

Il s'agit des théâtres nationaux, des autres théâtres fixes, des tournées théâtrales et théâtres démontables exclusivement consacrés à des spectacles d'art dramatique, lyrique ou chorégraphique, des concerts symphoniques et autres, des orchestres divers et chorales, des théâtres de marionnettes, des cabarets artistiques, des cafés concerts, music-halls et cirques (à l'exclusion des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances, cf. ci-dessous), ainsi que des spectacles musicaux et de variétés.

b. Entreprises exclues

Sont écartés du bénéfice de l'exonération, les entreprises donnant des représentations théâtrales à caractère pornographique, les spectacles forains, exhibitions de chants et danses dans les lieux publics et tous spectacles de curiosités ou de variétés, les cabarets, cafés concerts ou music-halls où il est d'usage de consommer pendant les séances, et, d'une façon générale, les entreprises qui ne répondent pas à la définition de spectacles vivants, c'est-à-dire celles qui utilisent des procédés de reproduction de l'image ou de son sans intervention physique d'artiste.

c. Portée de l'exonération

Les communes et leurs EPCI fixent librement le taux d'exonération dans la limite de 100 %.

2. Les entreprises de spectacles cinématographiques (BOI-IF-CFE-10-30-30-20 au II)

a. Entreprises concernées

Il s'agit des établissements de spectacles cinématographiques, à l'exclusion des établissements spécialisés dans la projection de films à caractère pornographique ou d'incitation à la violence.

b. Portée de l'exonération

Les communes et leurs EPCI fixent le taux d'exonération dans les limites suivantes :

- 100 % pour les établissements qui ont réalisé un nombre d'entrées inférieur à 450 000 au cours de l'année précédant celle de l'imposition ;

- 100 % pour les établissements qui ont réalisé un nombre d'entrées inférieur à 450 000 au cours de l'année précédant celle de l'imposition et qui bénéficient d'un classement « art et essai » au titre de l'année de référence ;

- 33 % pour les établissements qui ne remplissent pas l'une ou l'autre des conditions ci-dessus.

G. Établissements privés d'enseignement

(CGI, art. 1460, 1° ; BOI-IF-CFE-10-30-10-60 au I)

6246

Les établissements d'enseignement du second degré qui ont passé avec l'État un contrat en application de l'article L. 442-1 du code de l'éducation et les établissements d'enseignement supérieur qui ont passé une convention en application de l'article L. 719-10 du code de l'éducation (abrogé au 24 juillet 2013) ou qui ont fait l'objet d'une reconnaissance d'utilité publique sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises.

H. Activités non commerciales

(CGI, art. 1460, 2° à 9° ; BOI-IF-CFE-10-30-10-60 aux II et III)

6247

Sont, notamment, exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

- les peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs considérés comme artistes et ne vendant que le produit de leur art ;

- les photographes auteurs, pour leur activité relative à la réalisation de prises de vues et à la cession de leurs œuvres d'art au sens de l'article 278 septies du CGI ou de droits mentionnés au g de l'article 279 du code précité et portant sur leurs œuvres photographiques ;

- les auteurs et compositeurs, les professeurs de lettres, sciences et arts d'agrément, les instituteurs

primaires ;

- les artistes lyriques et dramatiques ;

- les sages-femmes et les gardes-malades ;

> **Remarque :** Les aidants familiaux tels que définis par l'article R. 245-7 du code de l'action sociale et des familles sont, au sens de la CFE, assimilés aux garde-malades. Ils bénéficient donc, à l'instar de ces derniers, de l'exonération de CFE prévue par le 5° de l'article 1460 du CGI (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 25/10/2013 : IF - Exonération de CFE des aidants familiaux par assimilation aux garde-malades).

- les membres non fonctionnaires des commissions de visite, en raison des fonctions qu'ils exercent conformément aux dispositions de la loi n° 54-11 du 6 janvier 1954, modifiée, sur la sauvegarde de la vie humaine en mer et l'habitabilité à bord des navires de commerce, de pêche et de plaisance ;

- les sportifs pour la seule pratique d'un sport ;

- les avocats ayant suivi la formation prévue au chapitre II du titre Ier de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, pour une période de deux ans à compter de l'année qui suit le début de l'exercice de la profession d'avocat ;

- les membres du corps de réserve sanitaire constitué dans les conditions prévues au titre III du livre Ier de la troisième partie du code de la santé publique pour leurs activités exercées à ce titre (CGI, art. 1460, 9°).

I. Activités à caractère social

(CGI, art. 1461 et CGI, art. 1462 ; BOI-IF-CFE-10-30-10-80)

6248

Sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises :

1. Les organismes d'HLM

Bénéficient de l'exonération : les sociétés d'habitations à loyer modéré, les sociétés anonymes de coordination entre les organismes d'habitations à loyer modéré, les groupements d'intérêt économique (GIE) et les sociétés civiles de construction-vente dès lors qu'ils sont constitués exclusivement par des organismes précités et si leurs activités sont identiques à celles de leurs membres ;

2. Les syndicats professionnels, quelle que soit leur forme juridique, et leurs unions pour leurs activités portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres ou des personnes qu'ils représentent et à condition qu'ils fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent ;

3. Les organismes divers suivants :

- les sociétés de bains-douches et les sociétés de jardins ouvriers ;

- les organismes de jardins familiaux définis à l'article L. 561-2 du code rural et de la pêche maritime, lorsque leur activité, considérée dans son ensemble, s'exerce dans des conditions telles qu'elle peut être tenue pour désintéressée ;

- l'Union d'économie sociale prévue à l'article L. 313-17 du code de la construction et de l'habitation, sauf pour les activités effectuées en application du 9° de l'article L. 313-19 du code de la construction et de l'habitation ;

- les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association, constituées conformément à l'accord du 25 avril 1996 portant dispositions communes à l'AGIRC et à l'ARRCO, et les associations et groupements d'intérêt économique contrôlés par ces associations et comptant parmi leurs membres soit au moins une fédération ou institution de retraite complémentaire régie par le titre II du livre IX du code de la sécurité sociale, soit au moins une association ou un groupement d'intérêt économique comptant parmi ses membres au moins une telle fédération ou institution, pour leurs seules opérations de gestion et d'Administration réalisées pour le compte de leurs membres qui ne sont pas dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises en application du I de l'article 1447 du CGI ;

- les groupements d'emprunts de sinistrés constitués en application des dispositions des articles 44 à 49 de la loi n° 47-580 du 30 mars 1947 ;

- les associations de mutilés de guerre et d'anciens combattants reconnues d'utilité publique, qui émettent des participations à la loterie nationale avec l'autorisation du ministre des anciens combattants et sous le contrôle organisé par les textes réglementaires, sous réserve qu'elles assurent

elles-mêmes le service d'émission, sans prélèvement forfaitaire d'une partie des bénéfices au profit de tiers.

Précision : Les mutuelles, unions de mutuelles et leurs fédérations étaient exonérées, jusqu'au 31 décembre 2012, pour les œuvres régies par les dispositions légales portant statut de la mutualité. Il s'agit des organismes bénéficiant de l'exonération prévue au 2 de l'article 207 du CGI (le 2 de l'article 207 du CGI est abrogé par le 2° du II de l'article 65 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011) au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A du CGI pour leurs activités de gestion des contrats mentionnés aux 1° et 2° du 2 de l'article 207 du CGI (cette exonération a été abrogée à compter des impositions dues au titre de 2013 par le 4° du II de l'article 65 de la loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011).

J. Autres exonérations

I. Exonération temporaire en faveur des entreprises nouvelles

(BOI-IF-CFE-10-30-40-10)

6249

1. Champ d'application de l'exonération (CGI, art. 1464 B)

Les entreprises qui bénéficient des exonérations prévues aux articles 44 sexies du CGI, 44 septies du CGI et 44 quindecies du CGI, peuvent être temporairement exonérées, dans les conditions prévues à l'article 1464 C du CGI, de la cotisation foncière des entreprises dont elles sont redevables, pour les établissements qu'elles ont créés ou repris à une entreprise en difficulté, à compter de l'année suivant celle de leur création.

Les entreprises ne peuvent bénéficier de cette exonération qu'à la condition d'en avoir adressé la demande au service des impôts de chacun des établissements concernés, avant le 1er janvier de l'année suivant celle de la création ou de la reprise de l'établissement en attestant qu'elles remplissent les conditions exigées à l'alinéa ci-dessus ; elles déclarent chaque année les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Lorsqu'un établissement remplit les conditions requises pour bénéficier de l'exonération temporaire de cotisation foncière des entreprises prévue à l'article 1465 du CGI et de l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue au premier alinéa ci-dessus, l'entreprise doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes. Cette option est irrévocable.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du même règlement communautaire que celui appliqué pour l'exonération dont l'entreprise bénéficie sur le fondement, selon le cas, de l'article 44 sexies, de l'article 44 septies ou de l'article 44 quindecies du CGI.

Les dispositions du neuvième alinéa de l'article 1465 du CGI s'appliquent au présent article.

2. Conditions et portée de l'exonération (CGI, art. 1464 C)

L'exonération est subordonnée à une décision de l'organe délibérant des collectivités territoriales ou des établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre dans le ressort desquels sont situés les établissements des entreprises en cause.

La délibération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale.

Lorsque tout ou partie de la part communale acquittée par les entreprises implantées sur une zone d'activités économiques créée ou gérée par un groupement de communes est affecté à ce groupement en vertu des articles 29 ou 11 modifiés de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale, celui-ci est substitué à la commune pour l'application du présent article.

Les délibérations mentionnées ci-dessus sont de portée générale. Elles peuvent concerner les établissements créés et les établissements repris par les entreprises visées au I de l'article 1464 B du CGI ou l'une seulement de ces deux catégories d'établissements.

Les délibérations fixent la durée des exonérations, qui ne peut être ni inférieure à deux ans ni supérieure à cinq ans.

II. Exonération temporaire en faveur de certains médecins, auxiliaires médicaux et vétérinaires

(CGI, art. 1464 D ; BOI-IF-CFE-10-30-60-10)

6250

Par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI, les communes ou leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent exonérer de la cotisation foncière des entreprises, à compter de l'année qui suit celle de leur établissement, les médecins ainsi que les auxiliaires médicaux mentionnés au livre Ier et au livre III de la quatrième partie du code de la santé publique et soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux qui, exerçant leur activité à titre libéral, s'établissent ou se regroupent dans une commune de moins de 2 000 habitants ou située dans l'une des zones de revitalisation rurale définies à l'article 1465 A du CGI. Ils peuvent, dans les mêmes conditions de délibération, exonérer de la cotisation foncière des entreprises les vétérinaires habilités par l'autorité administrative comme vétérinaire sanitaire au sens de l'article L. 203-1 du code rural et de la pêche maritime dès lors que cette habilitaton concerne au moins 500 bovins de plus de deux ans en prophylaxie obligatoire ou équivalents ovins/caprins (cf. décret n° 2014-549 du 26 mai 2014).

La délibération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre et fixe la durée des exonérations, qui ne peut être ni inférieure à deux ans, ni supérieure à cinq ans.

L'exonération ne s'applique pas aux créations d'établissement résultant d'un transfert, lorsque le redevable a, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, bénéficié de l'exonération au titre de l'installation dans une zone de revitalisation rurale.

Pour bénéficier de l'exonération, les médecins, les auxiliaires médicaux et les vétérinaires visés au premier alinéa doivent apporter les justifications nécessaires au service des impôts compétent avant le 1er janvier de l'année qui suit celle de leur établissement.

III. Exonération temporaire en faveur des contribuables ayant opté pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale

(CGI, art. 1464 K abrogé par l'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-IF-CFE-10-30-20-20 ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 55)

6251

L'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 supprime l'exonération temporaire de CFE, prévue à l'article 1464 K du CGI, en faveur des auto-entrepreneurs.

À compter du 1er janvier 2014, ils sont donc imposés à la CFE dans les conditions de droit commun.

Toutefois, les dispositions du C du II de l'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 et celles de l'article 55 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 prévoient sous conditions le maintien de l'exonération au titre de l'année 2014 (cf. **n° 6251-1**).

1. Maintien de l'exonération au titre de l'année 2014 (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 76, II-C ; loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 55)

6251-1

En vertu des dispositions du C du II de l'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, les auto-entrepreneurs ayant bénéficié, au titre de l'année 2013, de leur première année d'exonération de CFE en application de l'article 1464 K du CGI, continuent de bénéficier de l'exonération de CFE au titre de l'année 2014, sous réserve que les conditions fixées à ce même article 1464 K du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2013, demeurent satisfaites (cf. **n° 6251-2**).

Par ailleurs, en vertu des dispositions de l'article 55 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, les auto-entrepreneurs ayant créé leur entreprise en 2013 et opté pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale sont exonérés de CFE au titre de la seule année 2014 s'ils remplissent les conditions fixées à l'article 1464 K du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2013 (cf. **n° 6251-2**).

2. Dispositions de l'article 1464 K du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2013

6251-2

Remarque : Les commentaires relatifs à l'article 1464 K du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2013, sont conservés ci-dessous pour les contribuables continuant de bénéficier de l'exonération de cotisation foncière des entreprises conformément aux dispositions de l'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 et de l'article 55 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 exposées au **n° 6251-1**.

Les contribuables ayant opté pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale

sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises pour une période de deux ans à compter de l'année qui suit celle de la création de leur entreprise.

L'exploitant, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité, ses ascendants et descendants ne doivent pas avoir exercé, au cours des trois années qui précèdent la création, une activité similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée.

Pour bénéficier de l'exonération, l'option pour le régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale doit être exercée au plus tard le 31 décembre de l'année de création de l'entreprise ou, en cas de création après le 1er octobre, dans un délai de trois mois à compter de la date de création de l'entreprise.

Cette exonération est accordée, sous la forme d'un dégrèvement, sur demande du contribuable effectuée dans le délai légal de réclamation pour la cotisation foncière des entreprises. Elle est calculée après prise en compte, le cas échéant, du montant pris en charge par la commune ou l'établissement public de coopération intercommunale dans les conditions prévues à l'article 46 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

IV. Exonérations temporaires accordées aux entreprises implantées dans les zones d'aide à finalité régionale

(CGI, art. 1465 modifié par les articles 29 et 45 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-CFE-10-30-40-20)

6252

Dans les zones définies par l'autorité compétente où l'aménagement du territoire le rend utile, les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 45), exonérer de la cotisation foncière des entreprises en totalité ou en partie les entreprises qui procèdent sur leur territoire, soit à des extensions ou créations d'activités industrielles ou de recherche scientifique et technique, ou de services de direction, d'études, d'ingénierie et d'informatique, soit à une reconversion dans le même type d'activités, soit à la reprise d'établissements en difficulté exerçant le même type d'activités. Cette délibération ne peut avoir pour effet de reporter de plus de cinq ans l'application du régime d'imposition de droit commun. Pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2007 et jusqu'au 31 décembre 2014, les exonérations s'appliquent dans les zones d'aide à finalité régionale.

Précisions :

1. Ces zones ont été définies par le décret n° 2007-732 du 7 mai 2007 modifié par le décret n° 2008-1415 du 19 décembre 2008, et sont complétées par le décret n° 2010-1628 du 23 décembre 2010.

2. L'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 proroge l'exonération jusqu'au 31 décembre 2014. Lorsqu'il s'agit d'extensions ou créations d'établissements industriels ou de recherche scientifique et technique répondant aux conditions fixées par le décret n° 2008-1101 du 28 octobre 2008, tenant compte notamment soit du volume des investissements et du nombre des emplois créés, soit du seul volume des investissements, l'exonération est acquise sans autre formalité. Dans les autres cas, elle est soumise à agrément dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du CGI.

Quand l'agrément est nécessaire pour des entreprises petites ou moyennes, il est accordé par une procédure décentralisée.

Quand l'agrément n'est pas nécessaire, l'exonération porte sur l'augmentation nette des bases d'imposition résultant des immobilisations nouvelles appréciée par rapport à la dernière année précédant l'opération ou par rapport à la moyenne des trois dernières années si celle-ci est supérieure.

L'entreprise ne peut bénéficier d'une exonération non soumise à agrément qu'à condition de l'avoir indiqué au service des impôts au plus tard lors du dépôt de la première déclaration dans laquelle doivent figurer les éléments nouveaux concernés.

L'entreprise déclare chaque année les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération. Deux périodes d'exonération ne peuvent courir simultanément.

L'exonération cesse pour la période restant à courir lorsqu'au cours de cette période l'entreprise ne remplit plus les conditions exigées pour l'obtention de cette exonération.

Pour l'application des présentes dispositions, les délibérations prises par les conseils municipaux s'appliquent aux impositions perçues au profit des groupements de communes autres que les communautés urbaines en ce qui concerne les décentralisations, extensions, créations, reconversions d'activité ou reprises d'établissements en difficulté réalisées avant le 1er janvier 1991. Les

délibérations instituant l'exonération prises en 1995 par les collectivités locales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1er janvier 1995.

Lorsque tout ou partie de la part communale de la cotisation foncière des entreprises acquittée par les entreprises implantées sur une zone d'activités économiques créée ou gérée par un groupement de communes est affectée à ce groupement en vertu de l'article 11 modifié de la loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale, celui-ci est substitué à la commune pour l'application du présent article.

Nonobstant les dispositions de l'article L. 174 du LPF, toute entreprise qui cesse volontairement son activité pendant une période d'exonération prévue au présent article, ou dans les cinq années suivant la fin de celle-ci, est tenue de verser les sommes qu'elle n'a pas acquittées au titre de la cotisation foncière des entreprises.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Lorsque l'entreprise ne satisfait pas aux conditions mentionnées au deuxième alinéa de l'article 1465 B du CGI et que l'opération est réalisée à compter du 1er janvier 2007 dans une zone d'aide à finalité régionale limitée aux petites et moyennes entreprises, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) nº 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Un décret en Conseil d'État fixe les conditions d'application des présentes dispositions.

Remarque : Les exonérations appliquées antérieurement à la création d'une agglomération nouvelle, en exécution des délibérations des conseils des communes , sont maintenues pour la quotité et la durée initialement prévues (CGI, art. 1466 modifié par l'article 45 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

V. Exonération temporaire en faveur des entreprises implantées dans les zones de revitalisation rurale

(CGI, art. 1465 A modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-CFE-10-30-40-40)

6253

Sauf délibération contraire de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre, dans les zones de revitalisation rurale dont le périmètre est défini par décret (voir remarque ci-dessous), les entreprises qui procèdent aux opérations mentionnées au premier alinéa de l'article 1465 du CGI dans les conditions et sous réserve, le cas échéant, de l'agrément prévu à cet article sont exonérées de cotisation foncière des entreprises. Cette exonération ne peut avoir pour effet de reporter de plus de cinq ans l'application du régime d'imposition de droit commun.

Remarque : Le périmètre de ces zones de revitalisation rurale est défini par le décret n° 2013-548 du 26 juin 2013. L'arrêté du 10 juillet 2013 (JO du 12 juillet) constate le classement de communes en zone de revitalisation rural. Il a été modifié par l'arrêté du 24 juillet 2013 (JO du 26 juillet) et rectifié par l'arrêté du 19 décembre 2013 (JO du 21 décembre).

Cette exonération s'applique également aux créations d'activités dans les zones de revitalisation rurale réalisées par des artisans qui effectuent principalement des travaux de fabrication, de transformation, de réparation ou des prestations de services et pour lesquels la rémunération du travail représente plus de 50 % du chiffre d'affaires global, tous droits et taxes compris, ou par des entreprises qui exercent une activité professionnelle au sens du premier alinéa de l'article 92 du CGI. Dans les communes de moins de deux mille habitants, l'exonération s'applique également aux créations d'activités commerciales et aux reprises d'activités commerciales, artisanales ou professionnelles au sens du 1 de l'article 92 du CGI, réalisées par des entreprises exerçant le même type d'activité, dès lors qu'au cours de la période de référence prise en compte pour la première année d'imposition, l'activité est exercée dans l'établissement avec moins de cinq salariés.

Les zones de revitalisation rurale comprennent les communes membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, incluses dans un arrondissement ou un canton caractérisé par une très faible densité de population ou par une faible densité de population et satisfaisant à l'un des trois critères socio-économiques suivants :

a. un déclin de la population constaté sur l'ensemble de l'arrondissement ou du canton ou dans une majorité de leurs communes dont le chef-lieu ;
b. un déclin de la population active ;

c. une forte proportion d'emplois agricoles.

En outre, les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre dont au moins la moitié de la population est incluse en zone de revitalisation rurale en application des critères définis aux alinéas précédents sont, pour l'ensemble de leur périmètre, inclus dans ces zones.

Les zones de revitalisation rurale comprennent également les communes appartenant au 1er janvier 2005 à un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre dont le territoire présente une faible densité de population et satisfait à l'un des trois critères socio-économiques définis aux a, b et c. Si ces communes intègrent un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre non inclus dans les zones de revitalisation rurale, elles conservent le bénéfice de ce classement jusqu'au 31 décembre 2009.

La modification du périmètre de l'établissement public de coopération intercommunale en cours d'année n'emporte d'effet, le cas échéant, qu'à compter du 1er janvier de l'année suivante.

Les dispositions des cinquième, sixième, septième et neuvième alinéas de l'article 1465 du CGI sont applicables aux exonérations prévues au premier alinéa ci-dessus. Toutefois, pour l'application du neuvième alinéa de l'article 1465 du CGI, l'imposition est établie au profit de l'État.

Le bénéfice des exonérations est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Toutefois, sur option des entreprises qui procèdent entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2014 aux opérations réalisées dans les zones d'aide à finalité régionale, le bénéfice des exonérations est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Précision : L'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 proroge l'exonération jusqu'au 31 décembre 2014.

Cette option, exercée distinctement pour chacun des établissements concernés, est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée, selon le cas, dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration annuelle afférente à la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet ou de la déclaration provisoire de cotisation foncière des entreprises visée à l'article 1477 du CGI.

VI. Exonérations temporaires accordées aux entreprises implantées dans les zones d'aide à l'investissement des PME

(CGI, art. 1465 B modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-CFE-10-30-40-30)

6254

L'article 1465 du CGI (cf. n° 6252) s'applique également pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2009 et jusqu'au 31 décembre 2014 dans les zones d'aide à l'investissement des petites et moyennes entreprises et dans les limites prévues par l'article 15 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

Précision : L'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 proroge l'exonération jusqu'au 31 décembre 2014.

Les dispositions du premier alinéa s'appliquent aux entreprises qui ont employé moins de 250 salariés au cours de la période de référence retenue pour le calcul de la base d'imposition et dont soit le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 40 millions d'euros, soit le total de bilan n'excède pas 27 millions d'euros. L'effectif moyen de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés au cours de cet exercice ou de cette période d'imposition. Le chiffre d'affaires à prendre en compte s'entend de celui réalisé au cours de la même période, éventuellement corrigé pour correspondre à une année pleine et, pour une société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe. Le capital des sociétés, entièrement libéré, doit être détenu de manière continue, pour 75 % au moins, par des personnes physiques ou par une société répondant aux mêmes conditions dont le capital est détenu, pour 75 % au moins, par des personnes physiques. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional et des sociétés financières d'innovation ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

VII. Exonération temporaire en faveur des extensions ou créations d'établissement dans les zones urbaines sensibles

(CGI, art. 1466 A, I ; BOI-IF-CFE-10-30-50-10)

6255

Les communes sur le territoire desquelles sont situés un ou plusieurs quartiers classés en zones urbaines sensibles (ZUS) définies au 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire ou leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent exonérer de la cotisation foncière des entreprises par délibération prise dans les conditions de l'article 1639 A bis du CGI les créations ou extensions d'établissement réalisées dans une ou plusieurs de ces zones urbaines sensibles, dans la limite d'un montant de base nette imposable fixé pour 2013 à 28 071 € et pour 2014 à 28 408 €. Ce montant est actualisé chaque année en fonction de la variation des prix.

Remarque : La liste des quartiers classés en ZUS figure à l'article annexe du décret n° 96-1156 du 26 décembre 1996 fixant la liste des zones urbaines sensibles.

L'exonération s'applique aux entreprises qui ont employé moins de 250 salariés au cours de la période de référence retenue pour le calcul de la base d'imposition et dont soit le chiffre d'affaires annuel réalisé au cours de la même période n'excède pas 50 millions d'euros, soit le total de bilan, au terme de la même période, n'excède pas 43 millions d'euros. L'effectif à retenir est apprécié par référence au nombre moyen de salariés au cours de la période. Le chiffre d'affaires à prendre en compte est éventuellement corrigé pour correspondre à une année pleine et, pour une société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

L'exonération prévue n'est pas applicable aux entreprises dont 25 % ou plus du capital ou des droits de vote sont contrôlés, directement ou indirectement, par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions fixées par le précédent alinéa. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

La délibération fixe le taux d'exonération, sa durée ainsi que la ou les zones urbaines sensibles concernées.

La délibération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre. Elle ne peut avoir pour effet de reporter de plus de cinq ans l'application du régime d'imposition de droit commun.

VIII. Exonération temporaire en faveur des extensions ou créations d'établissement dans les bassins d'emploi à redynamiser

(CGI, art. 1466 A, I quinquies A modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-CFE-10-30-60-50)

6256

Sauf délibération contraire de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, les entreprises sont exonérées de cotisation foncière des entreprises pour les créations et extensions d'établissements qu'elles réalisent entre le 1er janvier 2007 et le 31 décembre 2014 dans les bassins d'emploi à redynamiser définis au 3 bis de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

Précision : L'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 proroge l'exonération jusqu'au 31 décembre 2014. Si les collectivités territoriales et leurs établissements publics de coopération intercommunale ne souhaitent pas appliquer cette exonération, ils devront prendre des délibérations contraires dans les trente jours à compter de la date de publication de la loi n° 2013-1279 précitée.

Les exonérations prévues au premier alinéa portent pendant cinq ans à compter de l'année qui suit la création ou, en cas d'extension d'établissement, à compter de la deuxième année qui suit celle-ci, sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre.

En cas de changement d'exploitant au cours de la période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur.

Pour l'application des dispositions ci-dessus, les délibérations des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre ne peuvent porter que sur l'ensemble des établissements créés ou étendus.

Le bénéfice des exonérations est subordonné au respect du règlement (CE) nº 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Toutefois, sur option des entreprises qui procèdent aux opérations mentionnées au premier alinéa dans les zones d'aide à finalité régionale, le bénéfice des exonérations est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

L'option mentionnée au sixième alinéa ci-dessus est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée, selon le cas, dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration annuelle afférente à la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet ou de la déclaration provisoire de cotisation foncière des entreprises visée à l'article 1477 du CGI.

IX. Exonération temporaire en faveur des créations et extensions d'établissement dans les zones de restructuration de la défense

(CGI, art. 1466 A, I quinquies B ; BOI-IF-CFE-10-30-60-60)

6257

Les communes et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de cotisation foncière des entreprises les entreprises pour les créations et extensions d'établissements situés dans le périmètre des zones de restructuration de la défense mentionnées aux 1° et 2° du 3 ter de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire qui sont réalisées pendant une période de trois ans débutant à la date de publication de l'arrêté prévu au dernier alinéa du même 3 ter ou, si cette seconde date est postérieure, au 1er janvier de l'année précédant celle au titre de laquelle le territoire est reconnu comme zone de restructuration de la défense par cet arrêté.

L'exonération prévue au premier alinéa porte, pendant cinq ans à compter de l'année qui suit la création ou, en cas d'extension d'établissement, à compter de la deuxième année qui suit celle-ci, sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre.

En cas de changement d'exploitant au cours de la période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur.

Pour l'application des présentes dispositions, les délibérations des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre ne peuvent porter que sur l'ensemble des établissements créés ou étendus.

Le bénéfice de l'exonération prévue au premier alinéa est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis . Toutefois, sur option des entreprises qui procèdent aux opérations mentionnées au premier alinéa ci-dessus dans les zones d'aide à finalité régionale, le bénéfice de l'exonération prévue au premier alinéa est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) nº 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

L'option mentionnée au cinquième alinéa est irrévocable pour la durée de l'exonération. Elle doit être exercée, selon le cas, dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration annuelle afférente à la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet ou de la déclaration provisoire de cotisation foncière des entreprises visée à l'article 1477 du CGI.

X. Exonération temporaire en faveur des créations et extensions d'établissement dans les zones franches urbaines

(CGI, art. 1466 A, I sexies ; BOI-IF-CFE-10-30-50-50)

6258

Sauf délibération contraire de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre, les établissements qui font l'objet d'une création ou d'une extension entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2014 dans les zones franches urbaines mentionnées à l'article 1383 C bis du CGI ainsi que les établissements existant au 1er janvier 2006 dans les zones franches urbaines mentionnées au deuxième alinéa du B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire sont exonérés de cotisation foncière des entreprises dans la limite du montant de base nette imposable fixé pour 2013 à 75 720 € et pour 2014 à 76 629 €. Ce montant est actualisé chaque année en fonction de la variation de l'indice des prix.

Les exonérations s'appliquent lorsque les conditions suivantes sont remplies :

1° L'entreprise doit employer au plus cinquante salariés au 1er janvier 2006 ou à la date de sa création ou de son implantation si elle est postérieure et, soit avoir réalisé un chiffre d'affaires inférieur à 10 millions d'euros au cours de la période de référence, soit avoir un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros ;

2° Son capital ou ses droits de vote ne doivent pas être détenus, directement ou indirectement, à concurrence de 25 % ou plus par une entreprise ou conjointement par plusieurs entreprises dont l'effectif dépasse deux cent cinquante salariés et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes excède 50 millions d'euros ou le total du bilan annuel excède 43 millions d'euros. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations des sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI entre la société en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds.

Pour l'application du 1° et du 2°, le chiffre d'affaires doit être ramené ou porté le cas échéant à douze mois. Les seuils s'appliquent, pour les établissements existants, à la date de délimitation de la zone et, pour les créations et extensions postérieures, à la date de l'implantation dans la zone. L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, le chiffre d'affaires est apprécié en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

Pour les établissements existant au 1er janvier 2006 mentionnés au premier alinéa, la base exonérée comprend, le cas échéant, dans la limite prévue à cet alinéa, les éléments d'imposition correspondant aux extensions d'établissement intervenues pendant l'année 2005.

L'exonération porte pendant cinq ans à compter de 2006 pour les établissements existant à cette date mentionnés au premier alinéa ou, en cas de création d'établissement, à compter de l'année qui suit la création ou, en cas d'extension d'établissement, à compter de la deuxième année qui suit celle-ci, sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre et s'applique dans les conditions prévues, dans la rédaction du code général des impôts en vigueur au 31 décembre 2009, au septième alinéa du I ter, aux trois dernières phrases du premier alinéa et aux neuvième, dixième et onzième alinéas du I quater, à la dernière phrase du troisième alinéa et au sixième alinéa du I quinquies de l'article 1466 A du CGI. Le bénéfice des exonérations prenant effet en 2006 dans les zones mentionnées au deuxième alinéa du B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire et de celles prenant effet à compter de 2013 dans les zones franches urbaines définies au même B est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Les commentaires relatifs aux zones franches urbaines de première génération (CGI, art. 1466 A, I quater) et de deuxième génération (CGI, art. 1466 A, I quinquies) figurent respectivement au BOI-IF-CFE-10-30-50-30 et au BOI-IF-CFE-10-30-50-40.

XI. Dispositions communes applicables aux exonérations temporaires visées ci-dessus aux n^{os} 6255 à 6258

(CGI, art. 1466 A, II et IV ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 29)

6259

Pour bénéficier des exonérations prévues aux n^{os} 6255 à 6258 ci-dessus les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477 du CGI, les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération.

Lorsqu'un établissement remplit les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1464 A du CGI (n° 6245), 1464 B du CGI (n° 6249), 1464 D du CGI (n° 6250), 1464 I du CGI (n° 6244), 1465 du CGI (n° 6252), 1465 A du CGI (n° 6253), 1465 B du CGI (n° 6254), 1466 C du CGI (n° 6260) ou 1466 D du CGI (n° 6261) et de celles prévues aux **n^os^ 6255 à 6258** ci-dessus le contribuable doit opter pour l'un ou l'autre de ces régimes. L'option qui est irrévocable doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration afférente à la première année au titre de laquelle l'exonération prend effet. Pour l'application des **n^os^ 6255 à 6258** ci-dessus :

a) Deux périodes d'exonération ne peuvent courir simultanément ;

b) L'extension d'établissement s'entend de l'augmentation nette des bases par rapport à celles de l'année précédente multipliées par la variation des prix à la consommation hors tabac constatée par l'Institut national de la statistique et des études économiques pour l'année de référence définie à l'article 1467 A du CGI ;

c) Le montant des bases exonérées ne peut excéder chaque année, pour un même établissement, le montant prévu aux n^os^ 6255 à 6258 ci-dessus ;

d) pour l'appréciation de la condition d'exonération fixée au n° 6255 ci-dessus concernant le nombre de salariés, la période de référence à retenir est l'année mentionnée à l'article 1467 A du CGI.

Les obligations déclaratives des personnes et organismes concernés par les exonérations prévues aux n^os^ 6255 à 6258 ci-dessus sont fixées par décret (CGI, ann. III, art. 322 N et 322 O).

Précision : L'article 322 P de l'annexe III au CGI a été abrogé par le décret n° 2012-1015 du 3 septembre 2012 relatif aux modalités de détermination de la contribution économique territoriale.

XII. Exonération temporaire en faveur des créations et extensions d'établissement en corse

(CGI, art. 1466 C ; BOI-IF-CFE-10-30-60-40)

6260

Sauf délibération contraire des communes ou des établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, les entreprises mentionnées au deuxième alinéa de l'article 1465 B du code CGI, exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale au sens de l'article 34 du CGI, quel que soit leur régime d'imposition, sont exonérées de cotisation foncière des entreprises sur la valeur locative des immobilisations corporelles afférentes aux créations d'établissement et aux augmentations de bases relatives à ces immobilisations financées sans aide publique pour 25 % au moins de leur montant, intervenues en Corse à compter du 1er janvier 2002.

Toutefois n'ouvrent pas droit au bénéfice de l'exonération les activités exercées dans l'un des secteurs suivants : production et transformation de houille, lignite et produits dérivés de houille et lignite, sidérurgie, industrie des fibres synthétiques, pêche, construction et réparation de navires d'au moins 100 tonnes de jauge brute, construction automobile.

Sont seuls exonérés dans le secteur de la transformation et de la commercialisation de produits agricoles ou de la pêche les contribuables qui peuvent bénéficier des aides à l'investissement au titre du règlement (CE) n° 1257/1999 du Conseil du 17 mai 1999 concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale. Elle ne peut avoir pour effet de reporter de plus de cinq ans l'application du régime de droit commun aux bases exonérées et ne peut s'appliquer au-delà du 31 décembre 2012. Deux périodes d'exonération ne peuvent courir simultanément.

Pour les créations d'établissement et les augmentations de bases intervenues à compter du 1er janvier 2007, le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect de l'article 13 du règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie).

En cas de changement d'exploitant, l'exonération est maintenue pour la période restant à courir.

Le dispositif s'applique sur agrément, délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du CGI, aux entreprises visées au premier alinéa et en difficulté. Une entreprise est considérée comme étant en difficulté lorsqu'elle fait l'objet d'une procédure de conciliation, de sauvegarde ou de redressement judiciaire ou lorsque sa situation financière rend imminente sa cessation d'activité.

L'agrément mentionné au septième alinéa est accordé si l'octroi de l'exonération dont bénéficierait l'entreprise n'altère pas les échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun.

La diminution des bases de cotisation foncière des entreprises résultant des dispositions ci-dessus n'est pas prise en compte pour l'application des dispositions de l'article 1647 bis du CGI. Les dispositions ci-dessus s'appliquent après celles prévues à l'article 1464 A du CGI.

Pour bénéficier de la présente exonération, les entreprises déclarent chaque année, dans les conditions prévues par l'article 1477 du CGI, les bases entrant dans le champ d'application de l'exonération.

La délibération relative à cette exonération doit viser l'ensemble des établissements créés ou étendus.

Lorsqu'un établissement remplit à la fois les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations mentionnées à l'article 1464 B du CGI (n° 6249) à l'article 1465 du CGI (n° 6252), à l'article 1465 A du CGI (n° 6253), à l'article 1465 B du CGI (n° 6254) et à l'article 1466 A du CGI (n^{os} 6255 et suiv.) et la présente exonération, le contribuable doit préciser le régime sous lequel il entend se placer. Ce choix, qui est irrévocable, doit être exercé, selon le cas, dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration annuelle ou de la déclaration provisoire de cotisation foncière des entreprises visée à l'article 1477 du CGI.

XIII. Exonération temporaire en faveur des jeunes entreprises innovantes

(CGI, art. 1466 D modifié par l'article 131 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-IF-CFE-10-30-60-20)

6261

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de cotisation foncière des entreprises pour une durée de sept ans les entreprises existant au 1er janvier 2004 ou créées entre cette date et le 31 décembre 2016 (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 131), et répondant, au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A du CGI, aux conditions fixées par les 1°, 3°, 4° et 5° de l'article 44 sexies-0 A du CGI.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre. Elle cesse définitivement de s'appliquer à compter de l'année qui suit le septième anniversaire de la création de l'entreprise ou, si elle est antérieure, de la deuxième année qui suit la période mentionnée au premier alinéa pendant laquelle l'entreprise ne remplit plus l'une des conditions fixées par les 1°, 3°, 4° et 5° de l'article 44 sexies-0 A du CGI.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Pour bénéficier de l'exonération, les contribuables doivent en faire la demande dans les délais prévus à l'article 1477 du CGI. Cette demande doit être adressée, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement. Les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477 du CGI, les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération (BOI-IF-CFE-30).

Lorsqu'un établissement remplit les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1464 B du CGI (n° 6249), 1464 D du CGI (n° 6250), 1465 du CGI (n° 6252), 1465 A du CGI (n° 6253), 1465 B du CGI (n° 6254), 1466 A (n^{os} 6255 et suiv.), 1466 B (abrogé au 1er janvier 2010) et 1466 C du CGI (n° 6260) et la présente exonération, le contribuable doit préciser le régime sous lequel il entend se placer. Ce choix, qui est irrévocable doit être exercé dans le délai prévu pour le dépôt, selon le cas, de la déclaration annuelle ou de la déclaration provisoire de la cotisation foncière des entreprises visées à l'article 1477 du CGI.

XIV. Exonération temporaire en faveur des entreprises implantées dans les zones de recherche et de développement

(CGI, art. 1466 E abrogé par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-CFE-10-30-60-30)

6262

Le I de l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 supprime l'exonération de cotisation foncière des entreprises prévue, à l'article 1466 E du CGI (abrogé au 1er janvier 2014), en faveur des entreprises implantées dans les zones de recherche et de développement.

Cependant, conformément au V du même article 29 de la loi n° 2013-1279, les établissements ayant bénéficié d'une exonération de CFE en application de l'article 1466 E du CGI, antérieurement à l'entrée en vigueur du 13° du I de l'article 29 précité, dont le terme n'est pas atteint à cette date, continuent à en bénéficier pour la durée de la période d'exonération restant à courir et sous réserve que les conditions fixées à ce même article 1466 E du CGI demeurent satisfaites.

Les commentaires ci-dessous sont par conséquent conservés pour les établissements continuant à bénéficier d'une exonération comme précisé ci-dessus.

Les communes et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre pouvaient, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de cotisation foncière des entreprises pendant une durée de cinq ans les activités implantées, au 1er janvier de l'année d'imposition, dans une zone de recherche et de développement telle que mentionnée au I de l'article 24 de la loi de finances pour 2005, et qui, au cours de la période de référence mentionnée à l'article 1467 A du CGI, participent à un projet de recherche et de développement validé à compter du 1er janvier 2005.

L'exonération porte sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou établissement public de coopération intercommunale doté d'une fiscalité propre à raison de l'activité bénéficiant de l'exonération. L'exonération cesse définitivement de s'appliquer à compter de la deuxième année qui suit la période de référence mentionnée au premier alinéa ci-dessus pendant laquelle le redevable ne remplit plus les conditions requises.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

En cas de changement d'exploitant au cours d'une période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir dès lors que le nouvel exploitant remplit les conditions requises au premier alinéa ci-dessus.

L'exonération ne s'applique pas en cas de transfert lorsque le redevable a, au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, bénéficié de l'exonération prévue, selon le cas, à l'article 1466 D du CGI ou aux présentes dispositions.

Pour bénéficier de l'exonération, les contribuables devaient en faire la demande dans les délais prévus à l'article 1477 du CGI. Cette demande devait être adressée, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement (BOI-IF-CFE-30).

Les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477 du CGI, les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération (BOI-IF-CFE-10-30-60-30).

Lorsqu'un établissement remplit les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1464 B du CGI (n° 6249), 1464 D du CGI (n° 6250), 1465 du CGI (n° 6252), 1465 A du CGI (n° 6253), 1465 B du CGI (n° 6254), 1466 A (n^{os} 6255 et suiv.), 1466 C du CGI (n° 6260), 1466 D du CGI (n° 6261) et de la présente exonération (CGI, art. 1466 E), le contribuable doit préciser le régime sous lequel il entend se placer. Ce choix, qui est irrévocable doit être exercé dans le délai prévu pour le dépôt, selon le cas, de la déclaration annuelle ou de la déclaration provisoire de la cotisation foncière des entreprises visées à l'article 1477 du CGI.

XV. Abattement temporaire dégressif en faveur des établissements implantés en zones franches d'activités situées dans les départements d'outre-mer

(CGI, art. 1466 F modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 et par l'article 16 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte ; CGI, ann. III, art. 322 Q issu du décret n° 2009-1777 du 30 décembre 2009 ; BOI-IF-CFE-10-30-60-70)

6263

Le I de l'article 1466 F du CGI prévoit que, sauf délibération contraire de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale (EPCI) doté d'une fiscalité propre prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, la base nette imposable à la CFE des établissements existant au 1er janvier 2009 en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion ou à Mayotte ou faisant l'objet d'une création ou d'une extension à compter du 1er janvier 2009 dans ces départements et exploités par des entreprises répondant, au cours de la période de référence

mentionnée à l'article 1467 A du CGI, aux conditions fixées au I de l'article 44 quaterdecies du CGI fait l'objet d'un abattement dans la limite d'un montant de 150 000 € par année d'imposition.

Cet abattement de CFE est applicable au titre des années 2010 à 2018.

Remarque : S'agissant des dispositions relatives à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, cf. CVAE n° 5552.

1. Conditions d'application de l'abattement

L'abattement de CFE n'est applicable que si les conditions prévues pour l'application de l'abattement sur les bénéfices (CGI, art. 44 quaterdecies), qui concerne l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, sont elles-mêmes satisfaites. Ces conditions cumulatives s'apprécient au niveau de l'entreprise et de l'établissement.

Pour l'examen de ces conditions, cf. BIC n° 2872.

Ces conditions s'apprécient au cours de chaque période de référence relative à l'année au titre de laquelle l'établissement souhaite bénéficier de l'abattement.

Dès lors que les conditions sont satisfaites, les établissements sont éligibles à l'abattement de CFE, sous réserve :

- d'être exploités dans une ZFA ;

- et que les collectivités d'implantation n'aient pas pris de délibération contraire.

2. Fait générateur de l'abattement

L'abattement applicable sur la base nette imposable à la CFE prévu à l'article 1466 F du CGI concerne :

- les établissements existant au 1er janvier 2009 dans une ZFA, quelle que soit par ailleurs la date de leur création ;

- les créations ou les extensions d'établissements réalisées dans les ZFA à compter du 1er janvier 2009.

L'extension d'établissement doit s'entendre comme toute augmentation nette des bases imposables à la CFE par rapport à celles de l'année précédente multipliées par la variation des prix à la consommation constatée par l'INSEE pour l'année de référence telle que visée à l'article 1467 A du CGI.

La création d'établissement s'entend de toute implantation nouvelle d'une entreprise dans une commune dès lors qu'elle ne s'analyse pas comme un changement d'exploitant.

3. Bases soumises à l'abattement et durée d'application de l'abattement

Les établissements existant au 1er janvier 2009 dans les ZFA sont susceptibles de bénéficier de l'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI à compter de l'année 2009, sous réserve d'opter en ce sens.

S'agissant des créations et extensions d'établissement réalisées à compter du 1er janvier 2009 dans les ZFA, sous réserve d'exercer l'option et de satisfaire aux conditions prévues à l'article 1466 F du CGI, les établissements bénéficient de l'abattement à compter :

- de l'année suivant celle de la création ;

- ou de la seconde année suivant celle de l'extension.

Il est rappelé que la date de réalisation de l'opération éligible (extension ou création) est la date à laquelle à la fois le contribuable :

- dispose des installations nécessaires à l'exercice de son activité professionnelle ;

- réalise des opérations liées à son activité professionnelle.

4. Limite d'application de l'abattement (CGI, art. 1466 F, I-al. 1)

Le bénéfice de l'abattement de CFE s'applique dans la limite de 150 000 € par année d'imposition. Le plafond de cet avantage est apprécié au niveau de chaque établissement éligible au dispositif.

5. Abattement de droit commun (CGI, art. 1466 F, II)

Le taux de l'abattement est égal à 80 % de la base nette imposable pour la cotisation foncière des entreprises due au titre de chacune des années 2010 à 2015 et respectivement à 70 %, 65 % et 60 % de la base nette imposable pour les années d'imposition 2016, 2017 et 2018.

6. Abattement majoré (CGI, art. 1466 F, III modifié par l'article 16 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte)

Le taux de l'abattement de CFE est majoré selon que l'établissement :

- soit est situé dans certaines zones géographiques :

a) en Guyane, dans les îles des Saintes, à Marie-Galante, à La Désirade, à Mayotte ;

b) dans les communes de La Réunion définies par l'article 2 du décret n° 78-690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de La Réunion ;

c) dans certaines communes de Guadeloupe ou de Martinique (la liste exhaustive de ces communes est fixée à l'article 49 ZA de l'annexe III au CGI).qui, cumulativement, sont classées en zone de montagne au sens de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985, sont situées dans un arrondissement dont la densité de population, déterminée sur la base des populations légales en vigueur au 1er janvier 2009, est inférieure à 270 habitants par kilomètre carré et avaient une population inférieure à 10 000 habitants en 2008.

- soit exerce son activité principale dans un secteur prioritaire :

- soit est rattaché à une entreprise ayant une activité de recherche ou bénéficiant du régime de transformation en douane :

a) l'abattement majoré peut être appliqué en faveur des établissements situés en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion lorsque les entreprises auxquels ils sont rattachés signent avec un organisme public de recherche ou une université, y compris étrangers, une convention, agréée par l'autorité administrative, portant sur un programme de recherche dans le cadre d'un projet de développement sur l'un ou plusieurs de ces territoires si les dépenses de recherche, définies aux a à g du II de l'article 244 quater B du CGI, engagées dans le cadre de cette convention représentent au moins 5 % des charges totales engagées par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel l'abattement est pratiqué ;

b) l'abattement majoré peut être appliqué en faveur des établissements situés en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion lorsque les entreprises auxquelles ils sont rattachés bénéficient du régime de transformation sous douane défini aux articles 130 à 136 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire, à la condition qu'au moins un tiers du chiffre d'affaires de l'établissement, au titre de l'exercice au cours duquel l'abattement est pratiqué, résulte d'opérations mettant en œuvre des marchandises ayant bénéficié de ce régime.

Le montant de cet abattement est égal à 100 % de la base nette imposable pour la cotisation foncière des entreprises due au titre de chacune des années 2010 à 2015 et respectivement à 90 %, 80 % et 70 % de la base nette imposable pour les années d'imposition 2016, 2017 et 2018.

7. Portée de l'abattement

L'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI ne s'applique qu'à la base de CFE. Il ne concerne ni la taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie, ni la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat.

8. Faculté pour les communes et leurs EPCI de supprimer l'abattement (CGI, art. 1466 F, IV)

Depuis 2010, seuls les communes et leurs EPCI peuvent supprimer l'abattement de CFE.

Les délibérations doivent, en principe, être prises dans les conditions prévues par l'article 1639 A bis du CGI, c'est-à-dire avant le 1er octobre d'une année pour être applicables à compter de l'année suivante.

9. Obligations déclaratives (CGI, art. 1466 F, V)

Pour bénéficier de l'abattement, les contribuables déclarent, chaque année, dans les conditions prévues à l'article 1477 du CGI, les éléments entrant dans le champ d'application de l'abattement. Cette demande doit être adressée, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement (BOI-IF-CFE-30).

Remarque : Cas particulier des contribuables situés à Mayotte :

En application du II de l'article 16 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte, par exception au V de l'article 1466 F du CGI (alinéa ci-dessus), pour la cotisation foncière des entreprises due au titre de 2014, les contribuables sont dispensés du dépôt d'une déclaration et l'abattement sera accordé aux établissements remplissant les conditions pour en bénéficier.

10. Articulation avec les autres régimes d'exonération ou d'abattement (CGI, art. 1466 F, VI modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

Lorsqu'un établissement réunit les conditions requises pour bénéficier de l'une des exonérations prévues aux articles 1464 A du CGI (n° 6245), 1464 B du CGI (n° 6249), 1464 D du CGI (n° 6250), 1464 I du CGI (n° 6244), 1464 L du CGI (n° 6244), 1465 du CGI (n° 6252), 1465 A du CGI (n° 6253), 1465 B du CGI (n° 6254), 1466 A (n^{os} 6255 et suiv.), 1466 D du CGI (n° 6261) et du présent abattement, le contribuable peut opter de manière irrévocable pour ce dernier régime.

L'option vaut pour l'ensemble des collectivités territoriales et de leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre.

Une entreprise qui a plusieurs établissements éligibles peut formuler un choix différent pour chacun de ses établissements.

L'option pour l'application de l'abattement prévu à l'article 1466 F du CGI doit être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration de CFE afférente à la première année au titre de laquelle le bénéfice de cet abattement est sollicité (au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai dans la généralité des cas et le 31 décembre de l'année de création).

11. Articulation avec les dégrèvements de CFE

La réduction de base résultant de l'abattement prévu par l'article 1466 F du CGI ne doit pas être prise en compte pour le calcul du dégrèvement pour réduction des bases d'imposition prévu par l'article 1647 bis du CGI.

12. Articulation avec la cotisation minimum de CFE

L'abattement s'applique à la cotisation minimum prévue par les dispositions de l'article 1647 D du CGI.

Titre 2 : Base d'imposition

(BOI-IF-CFE-20 et suivants)

Chapitre 1 : Période de référence

(CGI, art. 1467 A ; BOI-IF-CFE-20-10)

6264

Sous réserve des II, III, IV et VI de l'article 1478 du CGI, la période de référence retenue pour déterminer les bases de cotisation foncière des entreprises est l'avant-dernière année civile précédant celle de l'imposition ou le dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

Chapitre 2 : Détermination de la base d'imposition

(BOI-IF-CFE-20-20 et suivants)

A. Biens passibles d'une taxe foncière

(CGI, art. 1467 ; BOI-IF-CFE-20-20-10 et suivants)

6265

En application de l'article 1467 du CGI, la cotisation foncière des entreprises a pour base la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière situés en France, à l'exclusion des biens exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties en vertu des 11° et 12° de l'article 1382 du CGI, dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle pendant la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI et à l'article 1478 du CGI, à l'exception de ceux qui ont été détruits ou

cédés au cours de la même période. Toutefois, ne sont pas compris dans la base d'imposition à la cotisation foncière des entreprises :

1° Les biens destinés à la fourniture et à la distribution de l'eau lorsqu'ils sont utilisés pour l'irrigation pour les neuf dixièmes au moins de leur capacité ;

2° Les parties communes des immeubles dont dispose l'entreprise qui exerce une activité de location ou de sous-location d'immeubles.

La valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière est calculée suivant les règles fixées pour l'établissement de cette taxe.

Remarque : Cf. articles 1494 du CGI à 1508 du CGI et IF nos 6090 et suivants.

Pour le calcul de l'impôt, la valeur locative des immobilisations industrielles définie à l'article 1499 du CGI est diminuée de 30 %.

Les éléments servant à la détermination des bases de la cotisation foncière des entreprises et des taxes additionnelles sont arrondis à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

B. Immobilisations acquises à la suite de cessions d'établissements, de fusions de sociétés et d'opérations assimilées : valeur locative plancher

(CGI, art. 1518 B ; BOI-IF-CFE-20-20-20-20)

6266

La valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissements réalisés à partir du 1er janvier 1976 ne peut être inférieure aux deux tiers de la valeur locative retenue l'année précédant l'apport, la scission, la fusion ou la cession.

Les dispositions du premier alinéa s'appliquent aux seules immobilisations corporelles directement concernées par l'opération d'apport, de scission, de fusion ou de cession, dont la valeur locative a été retenue au titre de l'année précédant l'opération.

Les valeurs locatives des biens passibles d'une taxe foncière déterminées conformément au présent article sont majorées dans les conditions prévues à l'article 1518 bis du CGI.

À compter du 1er janvier 1992, la valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'opérations mentionnées au premier alinéa ci-dessus réalisées à compter du 1er janvier 1989 et jusqu'au 31 décembre 1991 ne peut être inférieure à 85 % de la valeur locative retenue l'année précédant l'opération lorsque les bases des établissements concernés par une opération représentaient la même année plus de 20 % des bases de taxe professionnelle imposées au profit de la commune d'implantation.

Pour les opérations mentionnées au premier alinéa ci-dessus réalisées à compter du 1er janvier 1992, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut être inférieure aux quatre cinquièmes de son montant avant l'opération.

Il en est de même pour les transmissions universelles du patrimoine mentionnées à l'article 1844-5 du code civil et réalisées à compter du 1er janvier 2010, pour la valeur locative des seules immobilisations corporelles directement concernées par ces opérations.

Par exception aux dispositions du cinquième alinéa ci-dessus, pour les opérations mentionnées au premier alinéa réalisées à compter du 1er janvier 2005 de reprise d'immobilisations d'une entreprise faisant l'objet d'une procédure de redressement judiciaire, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut, pendant la procédure et dans les deux années suivant la clôture de celle-ci, être inférieure à 50 % de son montant avant l'opération.

Par exception aux cinquième et sixième alinéas, pour les opérations mentionnées au premier alinéa réalisées à compter du 1er janvier 2006 et pour les opérations mentionnées au sixième alinéa, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut être inférieure à :

a. 90 % de son montant avant l'opération pour les opérations entre sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI ;

b. Sous réserve des dispositions du a, 50 % de son montant avant l'opération pour les opérations de reprise d'immobilisations prévue par un plan de cession ou comprises dans une cession d'actifs en

sauvegarde, en redressement ou en liquidation judiciaire, jusqu'à la deuxième année suivant celle du jugement ordonnant la cession ou autorisant la cession d'actifs en cours de période d'observation.

Par exception aux cinquième et sixième alinéas, pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2011 et mentionnées au premier alinéa ou au sixième alinéa, la valeur locative des immobilisations corporelles ne peut être inférieure à :

1°. 100 % de son montant avant l'opération lorsque, directement ou indirectement, l'entreprise cessionnaire ou bénéficiaire de l'apport contrôle l'entreprise cédante, apportée ou scindée ou est contrôlée par elle, ou ces deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise ;

2°. 90 % de son montant avant l'opération pour les opérations autres que celles mentionnées au 1° entre sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI ;

3°. sous réserve des dispositions des 1° et 2°, 50 % de son montant avant l'opération pour les opérations de reprise d'immobilisations prévue par un plan de cession ou comprises dans une cession d'actifs en sauvegarde, en redressement ou en liquidation judiciaire, jusqu'à la deuxième année suivant celle du jugement ordonnant la cession ou autorisant la cession d'actifs en cours de période d'observation.

Par exception aux cinquième et sixième alinéas, la valeur locative d'une immobilisation corporelle cédée à compter du 1er janvier 2011 et rattachée au même établissement avant et après la cession ne peut être inférieure à 100 % de son montant avant l'opération lorsque, directement ou indirectement l'entreprise cessionnaire contrôle l'entreprise cédante ou est contrôlée par elle ou lorsque ces deux entreprises sont contrôlées par la même entreprise.

Ces dispositions s'appliquent distinctement aux deux catégories d'immobilisations suivantes : terrains et constructions.

Remarques :

Pour l'application de l'article 1518 B du CGI en 2010, la valeur locative des immobilisations corporelles retenue l'année précédant l'une des opérations mentionnées à cet article s'entend de la valeur locative retenue pour le calcul de la taxe professionnelle des seuls biens passibles de taxe foncière, à l'exclusion des biens exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties en application des 11° et 12° de l'article 1382 du CGI.

Pour la détermination de la valeur locative servant de base à la cotisation foncière des entreprises, les dispositions de l'article 1518 B du CGI telles qu'elles résultent de la loi n° 2010-1657 de finances pour 2011 s'appliquent à compter du 1er janvier 2010 et les dispositions de l'avant dernier alinéa de cet article résultant de la loi précitée s'appliquent aux immobilisations cédées à compter du 1er janvier 2010.

C. Cotisation minimum

(Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 76 ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 45 ; Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte, art. 20 ; BOI-IF-CFE-20-20-40 et suivants)

I. Dispositions générales

6267

La cotisation foncière des entreprises (CFE) se calcule en multipliant la base d'imposition arrondie à l'euro le plus proche par le taux résultant des décisions des différentes collectivités bénéficiaires.

En application de l'article 1647 D du CGI, la CFE du principal établissement d'un contribuable ne peut être inférieure à une cotisation minimum. Ce qui, en pratique, signifie que la base d'imposition à la CFE ne peut être inférieure à une base minimum.

Cette base minimum se substitue à la base nette du principal établissement lorsque celle-ci est plus faible.

Remarques :

S'agissant du vote relatif aux impositions à la cotisation foncière des entreprises au titre de 2010, voir n° 6007.

S'agissant du dégrèvement temporaire de la cotisation foncière des entreprises due par les entreprises au titre des années 2010 et 2011 pour le montant émis au profit des syndicats de communes, voir n° 6289.

II. Établissement de la cotisation minimum

(CGI, art. 1647 D ; BOI-IF-CFE-20-20-40-10)

1. Lieu d'établissement et redevables de la cotisation minimum (BOI-IF-CFE-20-20-40-10 au I)

6268

Les redevables de la CFE sont assujettis à une cotisation minimum établie au lieu de leur principal établissement.

a. En cas d'établissement unique

Lorsqu'un contribuable exerce son activité dans une seule commune où il ne dispose que d'un établissement, l'établissement principal est nécessairement l'établissement unique. La cotisation est donc établie au lieu d'exercice de cette activité principale.

b. En cas d'établissements multiples

Lorsqu'un contribuable exerce son activité dans plusieurs communes ou dans une seule commune, mais dans laquelle il dispose de plusieurs établissements distincts, la cotisation est établie au lieu de dépôt de la déclaration annuelle de résultats correspondant au lieu de situation de l'établissement principal.

c. Entreprises ne disposant ni de local ni de terrain (CGI, art. 1647 D, II complété par le E du I de l'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014)

Quand ils ne disposent d'aucun local ou terrain :

- les redevables domiciliés en application d'un contrat de domiciliation commerciale ou d'une autre disposition contractuelle sont redevables de la cotisation minimum au lieu de leur domiciliation ;

- les redevables non sédentaires sont redevables de la cotisation minimum établie au lieu de la commune de rattachement mentionné sur le récépissé de consignation prévu à l'article 302 octies du CGI ou, à défaut de ce récépissé, au lieu de leur habitation principale ;

- les redevables situés à l'étranger qui réalisent une activité de location ou de vente portant sur un ou plusieurs immeubles situés en France sont redevables de la cotisation minimum au lieu de situation de l'immeuble dont la valeur locative foncière est la plus élevée au 1er janvier de l'année d'imposition ;

- les redevables domiciliés fiscalement au lieu de leur habitation sont redevables de la cotisation minimum à ce lieu.

d. Redevables de la cotisation minimum

Tout redevable de la CFE est susceptible d'être assujetti à la cotisation minimum au lieu de son principal établissement.

Les redevables de la CFE sont assujettis à la cotisation minimum lorsque la base nette de leur principal établissement est inférieure à la base minimum applicable (sur la détermination de cette base minimum, cf. **n^{os} 6268-1 et suiv.**).

Sont donc également concernés par la cotisation minimum les contribuables passibles de la CFE dont les bases sont nulles (par exemple, les loueurs de fonds de commerce).

Pour les contribuables non assujettis à la cotisation minimum, il convient de se reporter au 2 du B du I du BOI-IF-CFE-20-20-40-10.

2. Détermination de la base minimum de CFE applicable (CGI, art. 1647 D, I ; décret n° 2012-653 du 4 mai 2012 ; loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 76, I-E, II et III ; BOI-IF-CFE-20-20-40-10 au II)

6268-1

La base minimum permettant d'établir la cotisation minimum de CFE est fixée par les communes et les EPCI à fiscalité propre.

> **Précision** : Certains EPCI, dits à fiscalité propre, disposent de compétences propres en matière fiscale en lieu et place de leurs communes membres. Ils sont régis par des dispositions particulières selon leur régime fiscal (fiscalité additionnelle [avec ou sans fiscalité professionnelle de zone ou fiscalité éolienne unique] ou fiscalité professionnelle unique). Pour plus de précisions, il convient de se reporter aux BOI-IF-COLOC-10-20-10, BOI-IF-COLOC-10-20-20 et BOI-IF-COLOC-10-20-30.

Lorsque la commune est membre d'un EPCI à fiscalité professionnelle unique (FPU) (CGI, art. 1609 nonies C), la délibération est prise par l'organe délibérant de cet EPCI.

Pour les EPCI à fiscalité additionnelle (FA), les bases minimum sont celles fixées par leurs communes membres. En revanche, l'organe délibérant des EPCI à FA ayant opté pour la fiscalité professionnelle de zone (FPZ) prévue au I de l'article 1609 quinquies C du CGI fixe le montant de la base minimum applicable dans la zone d'activités économiques concernée (CGI, art. 1647 D, I-1-al. 5).

En application du I de l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009), la délibération doit intervenir au plus tard le 1er octobre d'une année pour être applicable l'année suivante.

Remarque : Conformément au B du II de l'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, par exception aux dispositions de l'article 1639 A bis du CGI, les délibérations prévues à l'article 1647 D du CGI au titre de l'exercice 2014 ont pu être prises ou modifiées jusqu'au 21 janvier 2014.

a. En cas de base minimum fixée après le 1er janvier 2014 (CGI, art. 1647 D, I-1)

6268-2

Le montant de la base minimum est fixé selon le barème suivant.

Ce barème, en vigueur au 1er janvier 2014, distingue six catégories de redevables en fonction de leur chiffre d'affaires ou de leurs recettes hors taxes. Il est applicable en métropole et dans les départements d'outre-mer à l'exception du département de Mayotte (cf. n° 6268-5).

Montant du chiffre d'affaires ou des recettes (en euros)	Montant de la base minimum (en euros)
Inférieur ou égal à 10 000	Entre 210 et 500
Supérieur à 10 000 et inférieur ou égal à 32 600	Entre 210 et 1 000
Supérieur à 32 600 et inférieur ou égal à 100 000	Entre 210 et 2 100
Supérieur à 100 000 et inférieur ou égal à 250 000	Entre 210 et 3 500
Supérieur à 250 000 et inférieur ou égal à 500 000	Entre 210 et 5 000
Supérieure à 500 000	Entre 210 et 6 500

Lorsque les communes et les EPCI ont fixé un montant de base minimum pour les six catégories de redevables, la cotisation minimum de CFE est établie sur la base de ce montant sous réserve de la revalorisation exposée à l'alinéa suivant.

Les montants de base minimum mentionnés dans le barème ci-dessus et ceux fixés par les communes et les EPCI à fiscalité propre sont en effet, à compter de l'année suivant celle au titre de laquelle ils s'appliquent pour la première fois, revalorisés chaque année comme le taux prévisionnel, associé au projet de loi de finances de l'année, d'évolution des prix à la consommation des ménages, hors tabac, pour la même année (CGI, art. 1647 D, I-1-al.6).

Le montant du chiffre d'affaires ou des recettes à prendre en compte s'entend de celui, hors taxes, réalisé au cours de la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI. Lorsque la période de référence ne correspond pas à une période de douze mois, le montant du chiffre d'affaires ou des recettes est ramené ou porté, selon le cas, à douze mois.

b. À défaut de délibération prise après le 1er janvier 2014 pour une catégorie au moins de redevables (CGI, art. 1647 D, I-1 bis et 2)

6268-3

À défaut de délibération prise après le 1er janvier 2014 pour au moins l'une des catégories de redevables, les montants de base minimum applicables pour la CFE due au titre de 2014 et des années suivantes sont égaux à ceux antérieurement fixés ou appliqués, sous réserve de la revalorisation annuelle (exposée au **n° 6268-2**) et sous réserve, pour les trois premières catégories de redevables du barème (cf. tableau au **n° 6268-2**), du plafonnement prévu au 2 bis du I de l'article 1647 D du CGI (cf. 1° ci-dessous).

1° Plafonnement des bases minimum pour les trois premières catégories de redevables (CGI, art. 1647 D, I-2 bis)

Pour les redevables relevant des trois premières tranches de chiffre d'affaires ou de recettes du barème (cf. tableau au **n° 6268-2**), la base minimum ne peut pas être supérieure au plafond de la tranche dont ils relèvent.

2° Détermination de la base minimum applicable

Lorsque des montants de base minimum ont été fixés et appliqués au titre de l'année 2013 pour les trois catégories de redevables définies par le barème en vigueur au 31 décembre 2013, les montants de base minimum applicables au titre de 2014 et des années suivantes à défaut de délibération sont, sous réserve du plafonnement mentionné au 1° du **n° 6268-3**, ceux appliqués au titre de 2013 revalorisés en application du cinquième alinéa du 1 du I de l'article 1647 D du CGI (cf. **n° 6268-2**).

Lorsque des montants de base minimum ont été fixés par délibération entre le 22 janvier 2013 et le 1er octobre 2013 conformément au barème en vigueur au 31 décembre 2013 pour les trois catégories de redevables alors en vigueur, ce pour être appliqués à compter de 2014 , ce sont les montants résultant

de cette délibération qui sont appliqués aux six catégories de redevables (sans revalorisation).

Par ailleurs, pour les communes et les EPCI existant au 31 décembre 2012 qui n'auraient pas fixé de base minimum pour l'une des deux catégories de redevables définies par l'article 1647 D du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2012, le montant de la base minimum applicable aux redevables relevant de cette catégorie est égal, sous réserve du plafonnement exposé au 1° du **n° 6268-3** et de la revalorisation annuelle, au montant de la base minimum applicable sur le territoire de la commune ou de l'EPCI au titre de 2012.

Pour les communes nouvelles créées à compter du 1er janvier 2013, pour celles rattachées à un EPCI à fiscalité professionnelle unique [FPU] (CGI, art. 1609 nonies C) ou fiscalité professionnelle de zone [FPZ] (CGI, art. 1609 quinquies C, I ; sur la fiscalité des EPCI, cf. précision au n° 6268-1) à compter de la même date, ainsi que pour les EPCI appliquant pour la première fois la FPU ou la FPZ également à compter du 1er janvier 2013 à la suite d'une création, d'une fusion ou d'un changement de régime fiscal, le montant de la base minimum applicable est égal (sous réserve du plafonnement exposé au 1° au **n° 6268-3**) :

- l'année où, pour la première fois, cette opération produit ses effets au plan fiscal : au montant applicable l'année précédente sur le territoire de chacune des communes ou de chacun des EPCI concernés ;
- les années suivantes : à la moyenne des bases minimum applicables sur leur territoire la première année où l'opération prend fiscalement effet, pondérée par le nombre de redevables soumis à la cotisation minimum au titre de cette même année.

c. Réduction de la base minimum décidée avant le 1er janvier 2014 (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 76)

6268-4

Jusqu'en 2013, les communes et les EPCI à fiscalité propre avaient la faculté de réduire le montant de la base minimum de moitié au plus pour les assujettis n'exerçant leur activité professionnelle qu'à temps partiel ou pendant moins de neuf mois de l'année et pour les assujettis dont le montant hors taxes des recettes ou du chiffre d'affaires au cours de la période de référence définie à l'article 1467 A du CGI est inférieur à 10 000 €.

Conformément au A du II de l'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, les délibérations prises pour ces assujettis, conformément au 1 du I de l'article 1647 D du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2013, continuent à s'appliquer jusqu'à ce que les communes et les EPCI concernés décident de les rapporter.

En effet, ces délibérations peuvent être rapportées, dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, à compter des impositions établies au titre de l'année 2015.

Il est précisé que lorsque le montant de base minimum déterminé après l'application de la réduction fixée par délibérations excède la limite supérieure de la base minimum applicable aux tranches de chiffre d'affaires ou de recettes correspondantes mentionnées dans le barème (cf. tableau au n° 6268-2), il est ramené à cette limite.

3. Règles applicables au département de Mayotte (CGI, art. 1647 D, I bis créé par l'article 20 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte ; BOI-IF-CFE-20-20-40-10 au II-C-2)

6268-5

Dans le département de Mayotte, l'assujettissement à la CFE comporte deux spécificités.

En premier lieu, le barème de base minimum applicable à Mayotte est le suivant.

Montant du chiffre d'affaires ou des recettes (en euros)	Montant de la base minimum (en euros)
Inférieur ou égal à 10 000	Entre 105 et 250
Supérieur à 10 000 et inférieur ou égal à 32 600	Entre 105 et 500
Supérieur à 32 600 et inférieur ou égal à 100 000	Entre 105 et 1 050
Supérieur à 100 000 et inférieur ou égal à 250 000	Entre 105 et 1 750
Supérieur à 250 000 et inférieur ou égal à 500 000	Entre 105 et 2 500
Supérieure à 500 000	Entre 105 et 3 250

En second lieu, à défaut de délibération par les communes et les EPCI à fiscalité propre pour fixer le montant de base minimum, le montant appliqué est égal à 105 €.

III. Dispositif de convergence des bases minimum

(CGI, art. 1647 D ; BOI-IF-CFE-20-20-40-20 ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 45, VIII)

6268-6

Lorsque, à la suite d'une création, d'une fusion, d'un changement de régime fiscal ou d'un rattachement de commune, un EPCI délibère afin de fixer la base minimum de CFE applicable à une catégorie de redevables, il peut, sous certaines conditions, décider d'accompagner l'institution de cette base minimum d'un dispositif de convergence (CGI, art. 1647 D, I-3).

Les communes nouvelles et les EPCI à fiscalité professionnelle unique (FPU) sur le territoire desquels s'appliquent les bases minimum de CFE de leurs communes membres peuvent également, s'ils fixent une base minimum de CFE et sous les mêmes conditions, opter pour un dispositif de convergence (CGI, art. 1647 D, I-4).

Ce dispositif de convergence permet d'appliquer des bases minimum différentes selon le territoire des communes ou des EPCI préexistants.

Pour les communes nouvelles, les communes rattachées à un EPCI à fiscalité professionnelle unique [FPU] (CGI, art. 1609 nonies C) ou fiscalité professionnelle de zone [FPZ] (CGI, art. 1609 quinquies C, I ; sur la fiscalité des EPCI, cf. précision au n° 6268-1), les EPCI à FPU ou FPZ créés ex-nihilo, issus d'un changement de régime fiscal ou d'une fusion, le dispositif de convergence s'applique à compter de l'année suivant celle où cette opération produit pour la première fois ses effets au plan fiscal.

> **Remarque :** Par exception, le dispositif de convergence peut s'appliquer dès l'année où cette opération produit ses effets au plan fiscal : sur ce point, il convient de se reporter au BOI-IF-CFE-20-20-40-20 au II-A.

La délibération instituant le dispositif de convergence en fixe la durée, dans la limite de 10 ans.

Les écarts entre, d'une part, les bases minimum appliquées à chaque catégorie de redevables sur le territoire de l'EPCI ou de la commune nouvelle l'année au cours de laquelle l'opération produit pour la première fois ses effets au plan fiscal et, d'autre part, celle qu'il ou elle a fixée sont réduits par fractions égales sur la durée de convergence retenue.

En cas de rattachement d'une commune à un EPCI à FPU ou FPZ, l'écart entre la base minimum appliquée sur le territoire de cette commune et celle fixée par l'EPCI auquel elle se rattache est réduit par fractions égales sur la durée retenue.

Si au cours du dispositif de convergence, l'EPCI ou la commune nouvelle vote un nouveau montant de base minimum de CFE, un mécanisme de correction du dispositif de convergence sera appliqué afin d'en tenir compte.

Il est précisé que les bases minimum résultant du dispositif de convergence doivent respecter le plafonnement prévu pour les trois premières tranches de chiffres d'affaires ou de recettes du barème prévu au 1 du I de l'article 1647 D du CGI (cf. tableau au n° 6268-2 ; sur ce plafonnement, cf. 1° au n° 6268-3).

Lorsqu'une délibération réduisant la base minimum applicable à certains assujettis continue de produire ses effets (cf. commentaires exposés au n° 6268-4), le dispositif de convergence est appliqué à cette base minimum réduite.

En outre, la base minimum déterminée dans le cadre du dispositif de convergence fait l'objet de la revalorisation annuelle prévue au cinquième alinéa du 1 du I de l'article 1647 D du CGI (cf. n° 6268-2).

En revanche, le dispositif de convergence n'est pas applicable lorsque le rapport entre la base minimum la plus faible applicable sur le territoire de la commune nouvelle ou de l'EPCI et celle qu'elle ou il a fixée est supérieur à 80 % (CGI, art. 1647 D, I-3).

Ce rapport s'apprécie séparément pour chacune des tranches de chiffre d'affaires ou de recettes du barème applicable (cf. tableau au n° 6268-2).

IV. Remise de cotisation minimum

(Loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012, art. 46 ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 76, III)

6268-7

L'article 46 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 a permis

aux communes et aux EPCI à fiscalité propre, sur délibération, d'accorder une remise de cotisation minimum de CFE due au titre de 2012.

Ce dispositif est reconduit pour la CFE due au titre de 2013 par le III de l'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014.

Ainsi, les communes et les EPCI à fiscalité propre peuvent, par une délibération prise avant le 21 janvier 2014 et pour la part qui leur revient, prendre en charge, en lieu et place des redevables, tout ou partie de la cotisation minimum de cotisation foncière des entreprises due au titre de 2013 correspondant à la base minimum applicable sur leur territoire résultant d'une délibération prise en 2011 ou en 2012 et jusqu'au 21 janvier 2013 en application de l'article 1647 D du CGI.

La délibération mentionne, pour chacune des trois catégories de redevables définies au 1 du I du même article 1647 D du CGI, dans sa rédaction antérieure au 1er janvier 2014, le montant individuel de la prise en charge, identique pour chaque redevable relevant d'une même catégorie.

Les EPCI à fiscalité additionnelle (FA) peuvent prévoir des montants de prise en charge différents pour chaque portion de leur territoire sur laquelle une base minimum différente s'applique en 2013.

Le montant de la prise en charge s'impute sur la cotisation foncière des entreprises due au titre de 2013. La réduction accordée, le cas échéant, en application de la troisième phrase du premier alinéa du 1 du I de l'article 1647 D du CGI est appliquée au montant de la prise en charge.

V. Contentieux et rôles supplémentaires

(BOI-IF-CFE-20-20-40-10 au V)

6268-8

La cotisation minimum de CFE répond, en matière contentieuse, aux règles normalement applicables à la CFE (cf. n^{os} 6281 et suivants et BOI-IF-CFE-40-30 et suivants).

En cas de fermeture en cours d'année de l'établissement imposé à la cotisation minimum, cette dernière est réduite, en principe, prorata temporis.

Elle peut également donner lieu à l'émission de rôles supplémentaires de CFE.

Chapitre 3 : Réductions de la base d'imposition

(CGI, art. 1468 ; BOI-IF-CFE-20-30 et suivants)

A. Artisans et entreprises assimilées

(BOI-IF-CFE-20-30-10)

6269

La base de la cotisation foncière des entreprises est réduite pour les chefs d'entreprises immatriculés au répertoire des métiers ainsi que les personnes physiques exerçant une activité artisanale à titre principal ou complémentaire dispensées de l'obligation d'immatriculation au répertoire des métiers en application du V de l'article 19 de la loi n° 96-603 du 5 juillet 1996 relative au développement et à la promotion du commerce et de l'artisanat qui effectuent principalement des travaux de fabrication, de transformation, de réparation ou des prestations de services et pour lesquels la rémunération du travail représente plus de 50 % du chiffre d'affaires global, tous droits et taxes compris, ainsi que pour les entreprises inscrites au registre de la chambre nationale de la batellerie artisanale :

- des trois-quarts, lorsqu'ils emploient un salarié ;

- de la moitié, lorsqu'ils emploient deux salariés ;

- d'un quart, lorsqu'ils emploient trois salariés.

Les apprentis sous contrat ne sont pas comptés au nombre des salariés.

La rémunération du travail s'entend de la somme du bénéfice, des salaires versés et des cotisations sociales y afférentes.

Pour l'appréciation des conditions relatives au nombre de salariés et au chiffre d'affaires, la période de

référence à retenir est celle mentionnée à l'article 1467 A du CGI.

B. Coopératives agricoles et entreprises assimilées

(BOI-IF-CFE-20-30-20)

6270

La base de la cotisation foncière des entreprises est réduite pour les coopératives et unions de coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole, de moitié ;

Cette réduction ne s'applique pas aux :

a) sociétés coopératives agricoles, leurs unions et les sociétés d'intérêt collectif agricole dont les parts sont admises aux négociations sur un marché réglementé ou offertes au public sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs contre les opérations d'initiés, les manipulations de cours et la diffusion de fausses informations ou dont le capital est détenu à concurrence de 20 % au moins par des associés non coopérateurs au sens du 1 quinquies de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement lorsque les statuts prévoient qu'ils peuvent être rémunérés ;

b) sociétés d'intérêt collectif agricole dont plus de 50 % du capital ou des voix sont détenus directement ou par l'intermédiaire de filiales par des associés autres que ceux visés aux 1°, 2° et 3° de l'article L. 522-1 du code rural et de la pêche maritime ;

Par ailleurs, la base de la cotisation foncière des entreprises est réduite pour les sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives d'artisans, les sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives de patrons-bateliers et les sociétés coopératives maritimes, de moitié, lorsque leur capital est détenu à concurrence de 20 % au moins et de 50 % au plus par des associés non coopérateurs au sens du 1 quinquies de l'article 207 du CGI et des titulaires de certificats coopératifs d'investissement lorsque les statuts prévoient qu'ils peuvent être rémunérés.

C. Mutuelles, unions et institutions de prévoyance

(BOI-IF-CFE-20-30)

6271

La base de la cotisation foncière des entreprises est réduite pour les mutuelles et unions régies par le code de la mutualité et les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale :

- de 60 % pour l'imposition établie au titre de 2013 ;

- de 40 % pour l'imposition établie au titre de 2014.

D. Cas particulier de la Poste

6272

Pour la Poste, en ce qui concerne la cotisation foncière des entreprises, l'imposition est établie conformément au I de l'article 1447 du CGI, à l'article 1467 du CGI, à l'article et 1467 A, du CGI, au I de l'article 1478 du CGI et à l'article 1647 B sexies du CGI. Cependant, les bases d'imposition de la Poste font l'objet d'un abattement égal à 85 % de leur montant, en raison des contraintes de desserte de l'ensemble du territoire national et de participation à l'aménagement du territoire qui s'imposent à cet exploitant. L'abattement ne donne pas lieu à compensation par l'État. De plus, le taux applicable aux bases de cotisation foncière des entreprises est le taux moyen pondéré national qui résulte des taux appliqués l'année précédente par l'ensemble des collectivités territoriales, des groupements et des établissements et organismes divers habilités à percevoir le produit des impositions directes locales et de leurs taxes additionnelles (CGI, art. 1635 sexies, II-2°, 3° et 4° ; CGI, ann. III, art. 344 quindecies issu du décret n° 2011-2069 du 30 décembre 2011 et modifié par le décret n° 2012-1480 du 27 décembre 2012).

Remarque : Chaque année, à partir de l'exercice 2011, le taux des abattements mentionnés au premier alinéa du 3° du II de l'article 1635 sexies du CGI est fixé, par décret, dans la limite de 95 %, de manière à ce que le produit de ces abattements contribue au financement du coût du maillage territorial complémentaire de La Poste tel qu'il est évalué par l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes, conformément au IV de l'article 6 de la loi n° 90-568 du 2 juillet 1990 relative à l'organisation du service public de la poste et à France Télécom (loi n° 2010-123

du 9 février 2010 relative à l'entreprise publique La Poste et aux activités postales, art. 4 ; décret n° 2011-2069 du 30 décembre 2011 ; décret n° 2012-1480 du 27 décembre 2012).

E. Diffuseurs de presse

(CGI, art. 1469 A quater abrogé par le I du I de l'article 25 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-IF-CFE-20-30-30)

6273

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération de portée générale prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI, réduire d'un montant égal, au choix de la commune ou de l'établissement, à 1 600 euros, 2 400 euros ou 3 200 euros la base de cotisation foncière des entreprises de leur établissement principal à laquelle sont assujetties les personnes physiques ou morales qui vendent au public des écrits périodiques en qualité de mandataires inscrits au Conseil supérieur des messageries de presse.

Cette réduction vient en diminution de la base d'imposition calculée après application le cas échéant de l'article 2 de la loi n° 94-1131 du 27 décembre 1994 modifiée portant statut fiscal de la Corse. Cette diminution de base n'est pas prise en compte pour l'application de l'article 1647 bis du CGI.

Pour bénéficier de la réduction, les contribuables doivent justifier, auprès du service des impôts compétent, de l'exercice de l'activité de diffuseur de presse avant le 1er janvier de l'année au titre de laquelle la réduction devient applicable ; les contribuables doivent également déclarer au service des impôts la cessation de leur activité de diffuseur de presse avant le 1er janvier de l'année qui suit celle de la cessation.

Lorsque la base d'imposition est réduite conformément au premier alinéa, les dispositions de l'article 1647 D du CGI ne sont pas applicables.

Le I du I de l'article 25 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 abroge l'article 1469 A quater du CGI à compter des impositions établies au titre de 2015. La réduction de la base de cotisation est remplacée à compter de cette date par une exonération facultative de cotisation foncière soumise à délibération des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre. Cette nouvelle exonération est codifiée sous un nouvel article 1464 L du CGI créé par le E du I de l'article 25 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 (cf. n° 6244).

Les délibérations prises en application de l'article 1469 A quater du CGI, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, continuent à s'appliquer tant qu'elles ne sont pas rapportées. Elles peuvent en effet être rapportées, dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, à compter des impositions établies au titre de 2015 (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 25, II).

F. Entreprises implantées en Corse

(CGI, art. 1472 A ter ; BOI-IF-CFE-20-30-40)

6274

Les bases de la cotisation foncière des entreprises imposées en Corse au profit des communes et de leurs groupements sont multipliées par un coefficient égal à 0,75.

Chapitre 4 : Lieu d'imposition

(CGI, art. 1473 et CGI, art. 1475 ; BOI-IF-CFE-20-40 et suivants)

6275

A. Cas général

(CGI, art. 1473, al. 1 ; BOI-IF-CFE-20-40-10)

La cotisation foncière des entreprises est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains, en raison de la valeur locative des biens qui y sont situés ou rattachés.

B. Règles particulières de répartition de la base d'imposition

(BOI-IF-CFE-20-40-20)

I. Activités de remplacement

(CGI, art. 1473, al. 2)

La cotisation foncière des entreprises due à raison des activités de remplacement est établie au lieu du principal établissement mentionné par les intéressés sur leur déclaration de résultats lorsqu'ils ne disposent pas de locaux ou de terrains.

II. Ouvrages hydro-électriques concédés ou d'une puissance supérieure à 500 kilowatts

(CGI, art. 1475 ; CGI, ann. III, art. 323)

Les valeurs locatives des ouvrages concédés (quelle que soit leur puissance) ou de ceux placés sous le régime de l'autorisation d'une puissance supérieure à 500 kilowatts, sont réparties entre les communes sur le territoire desquelles sont situés les ouvrages de génie civil et celles où coulent les cours d'eau utilisés.

La répartition porte sur la valeur locative de la force motrice des chutes d'eau et de leurs aménagements.

Les éléments à répartir s'entendent donc, pour la CFE, des barrages et prises d'eau, des canaux d'amenée et conduites forcées ainsi que des terrains sur lesquels sont situées ces installations.

Chapitre 5 : Annualité de l'impôt

(CGI, art. 1478 ; BOI-IF-CFE-20-50 et suivants)

6276

A. Principe

(CGI, art. 1478, I-al.1)

La cotisation foncière des entreprises est due pour l'année entière par le redevable qui exerce l'activité le 1er janvier.

B. Cessation d'activité

(CGI, art. 1478, I-al. 2 ; BOI-IF-CFE-20-50-20)

Le contribuable qui cesse toute activité dans un établissement n'est pas redevable de la cotisation foncière des entreprises pour les mois restant à courir, sauf en cas de cession de l'activité exercée dans l'établissement ou en cas de transfert d'activité.

C. Création d'établissement

(CGI, art. 1478, II ; BOI-IF-CFE-20-50-10)

En cas de création d'un établissement autre que ceux mentionnés au D ci-dessous, la cotisation

foncière des entreprises n'est pas due pour l'année de la création.

Pour les deux années suivant celle de la création, la base d'imposition est calculée d'après les biens passibles de taxe foncière dont le redevable a disposé au 31 décembre de la première année d'activité.

En cas de création d'établissement, la base du nouvel exploitant est réduite de moitié pour la première année d'imposition.

D. Établissements produisant de l'énergie électrique

(CGI, art. 1478, III)

Pour les établissements produisant de l'énergie électrique la cotisation foncière des entreprises est due à compter du raccordement au réseau. Ces établissements sont imposés, au titre de l'année du raccordement au réseau, d'après les salaires et la valeur locative de cette année, corrigée en fonction de la période d'activité. Pour les deux années suivant celle du raccordement, leurs bases d'imposition sont calculées dans les conditions définies au deuxième alinéa du C ci-dessus.

E. Changement d'exploitant

(CGI, art. 1478, IV ; BOI-IF-CFE-20-50-30)

En cas de changement d'exploitant, la base d'imposition est calculée pour les deux années suivant celle du changement, dans les conditions définies au deuxième alinéa du C ci-dessus.

Si le changement d'exploitant prend effet le 1er janvier, le nouvel exploitant est imposé pour l'année du changement sur les bases relatives à l'activité de son prédécesseur.

F. Exploitants d'hôtels de tourisme saisonnier

(CGI, art. 1478, V)

La valeur locative est corrigée en fonction de la période d'activité pour les exploitants d'hôtels de tourisme saisonniers classés dans les conditions fixées par le ministre chargé du tourisme, les restaurants, les cafés, les discothèques, les établissements de spectacles ou de jeux ainsi que les établissements thermaux, exerçant une activité à caractère saisonnier, telle que définie par décret.

Sur décision de l'organe délibérant de la commune et de l'établissement public de coopération intercommunale, les dispositions du premier alinéa de l'article 1478 du CGI s'appliquent également aux parcs d'attractions et de loisirs exerçant une activité saisonnière.

G. Organismes sans but lucratif

(CGI, art. 1478, VI)

Les organismes sans but lucratif mentionnés au II de l'article 1447 du CGI (cf. n° 6235) deviennent imposables dans les conditions prévues au C ci-dessus, à compter de l'année au cours de laquelle l'une des trois conditions prévues au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 du CGI n'est plus remplie. Lorsque l'organisme se livrait à une activité lucrative l'année précédant celle au cours de laquelle il devient imposable, la réduction de base prévue au troisième alinéa du C ci-dessus n'est pas applicable.

Sous réserve des dispositions du B ci-dessus, l'organisme reste redevable de la cotisation foncière des entreprises au titre de l'année au cours de laquelle il remplit les conditions prévues au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 du CGI, lorsqu'il ne les remplissait pas l'année précédente.

Titre 3 : Obligations déclaratives

(BOI-IF-CFE-30 et suivants)

Chapitre 1 : Redevables

(CGI, art. 1476)

6277

A. Principe

(CGI, art. 1476, I)

La cotisation foncière des entreprises est établie au nom des personnes qui exercent l'activité imposable, dans les conditions prévues en matière de contributions directes, sous les mêmes sanctions ou recours.

B. Exceptions

(CGI, art.1476, II)

Par exception au principe évoqué ci-dessus, la cotisation foncière des entreprises est établie :

- lorsque l'activité est exercée par des sociétés non dotées de la personnalité morale, au nom du ou des gérants ;

- lorsque l'activité est exercée en vertu d'un contrat de fiducie, au nom du fiduciaire.

Chapitre 2 : Obligations des redevables

(CGI, art. 1477 ; BOI-IF-CFE-30)

6278

Les redevables de la CFE ne sont pas tenus de déclarer chaque année leurs bases d'imposition à la CFE.

Pour l'imposition à la CFE, deux catégories de situations donnent lieu au dépôt d'une déclaration :

- 1447-C-SD en cas de création ou changement d'exploitant ;

- 1447-M-SD en cas de variation de la consistance des locaux ou de modification d'un quelconque des éléments de la déclaration précédemment déposée s'agissant de la CFE, de la CVAE ou de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER).

Ces formulaires sont accessibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

A. En cas de création d'établissement ou de changement d'exploitant ou d'activité

(CGI, art. 1477, II ; BOI-IF-CFE-30-20)

Pour les établissements créés ou ayant fait l'objet d'un changement d'exploitant au cours d'une année N, une déclaration modèle 1447-C-SD doit être déposée au plus tard avant le 1er janvier suivant l'année de création ou du changement d'exploitant, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de l'année de création N.

Précision : Lorsque le redevable concerné peut prétendre à un dispositif d'exonération, d'abattement ou de réduction facultatif de CVAE dès la première année suivant la création de l'établissement, il doit en faire la demande dans la déclaration modèle 1447-C-SD et non dans la déclaration modèle 1447-M-SD.

B. En cas de modification de la valeur foncière ou de demande d'exonération

(BOI-IF-CFE-30-10)

La CFE est calculée selon les éléments soit déclarés sur l'imprimé 1447-C-SD ou 1447-M-SD, soit connus de l'Administration au 1er janvier 2010.

Les années ultérieures, les entreprises ne sont tenues au dépôt d'aucune déclaration spécifique, à l'exception, dans certains cas expressément limités, du dépôt de la déclaration modificative 1447-M-SD ou de la déclaration modèle 1465-SD (cf. BOI-IF-CFE-30-30).

L'obligation de déposer une déclaration modificative 1447-M-SD ne vise que les cas où, au cours de la période de référence, soit la consistance des locaux a varié, soit un des éléments de la déclaration a été modifié, c'est-à-dire essentiellement :

- si la surface du ou des locaux imposés est modifiée ;

- si le redevable demande le bénéfice d'une exonération facultative (ex : aménagement du territoire, pôle de compétitivité, etc.) ;

- si le redevable dispose d'éoliennes terrestres ou d'installations photovoltaïques ou hydrauliques dont la puissance électrique installée est au moins égale à 100 kW et que ces installations font l'objet d'un changement de puissance de nature à modifier le montant de l'IFER ;

- si le prorata de la base imposable, en cas d'exercice conjoint d'une activité imposable et d'une activité non imposable, est modifié.

La déclaration modèle 1447-M-SD doit être déposée au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai de l'année précédant celle de l'imposition à la CFE ou de l'année de l'imposition pour l'imposition à l'IFER.

Précision : À compter des impositions dues au titre de l'année 2012, les contribuables qui n'emploient aucun salarié en France et qui n'y disposent d'aucun établissement mais qui y exercent une activité de location d'immeubles ou de vente d'immeubles, doivent déposer leurs déclarations au lieu de situation de l'immeuble dont la valeur locative foncière est la plus élevée au 1er janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 1477, IV).

Titre 4 : Recouvrement, contrôle et contentieux

(BOI-IF-CFE-40 et suivants)

Chapitre 1 : Recouvrement

6279

S'agissant du paiement de la CFE, voir Livre XVIII REC n^{os} 7826-1 et suivants ainsi que le BOI-IF-CFE-40-10.

Remarque : L'article 43 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 généralise progressivement la dématérialisation des paiements et des avis de paiement de la CFE.

Chapitre 2 : Contrôle

6280

S'agissant du contrôle de la CFE, il convient de se reporter au BOI-IF-CFE-40-20.

Chapitre 3 : Contentieux

(BOI-IF-CFE-40-30 et suivants)

6281

Le contribuable peut contester la cotisation foncière des entreprises mise à sa charge en présentant une réclamation dans le délai général de réclamation prévu à l'article R*. 196-2 du LPF et, lorsqu'il a fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'Administration, dans le délai spécial prévu à l'article R*. 196-3 du LPF.

A. Dégrèvement pour diminution des bases d'imposition

(CGI, art. 1647 bis ; BOI-IF-CFE-40-30-20-20)

6282

Les redevables dont les bases d'imposition à la cotisation foncière des entreprises diminuent bénéficient, sur leur demande, d'un dégrèvement correspondant à la différence entre les bases de l'avant-dernière année et celles de la dernière année précédant l'année d'imposition. Ce dégrèvement est pris en charge par le Trésor au titre des articles 1641 du CGI à 1644 du CGI.

La diminution des bases résultant d'une modification des règles d'assiette décidée par le législateur est sans incidence sur le montant du dégrèvement.

Remarques :

Pour l'application de ces dispositions en 2010, les bases d'imposition prises en compte sont les bases d'imposition retenues pour le calcul de la taxe professionnelle diminuées de la valeur locative des équipements et biens mobiliers.

Pour l'application de ces dispositions en 2011, la base d'imposition prise en compte au titre de 2009 est la base d'imposition retenue selon les modalités prévues à l'alinéa précédent. La base d'imposition prise en compte au titre de 2010 est la base d'imposition retenue pour le calcul de la cotisation foncière des entreprises.

B. Plafonnement de la contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée

(CGI, art. 1647 B sexies modifié par l'article 145 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové ; BOI-IF-CFE-40-30-20-30)

6283

Sur demande du redevable effectuée dans le délai légal de réclamation prévu pour la cotisation foncière des entreprises, la contribution économique territoriale de chaque entreprise est plafonnée en fonction de sa valeur ajoutée.

I. Champ d'application du plafonnement

(BOI-IF-CFE-40-30-20-30 au I)

6284

Le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (PVA) s'applique à toutes les personnes physiques ou morales, ainsi qu'aux sociétés non dotées de la personnalité morale ou aux fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie, assujetties à la CET. La CET est composée de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Le dégrèvement ne concerne que les personnes effectivement redevables, même partiellement, de la CET. Il s'applique à compter des impositions établies au titre de l'année 2010.

II. Détermination de la cotisation plafonnée

(BOI-IF-CFE-40-30-20-30 au II-A)

6285

La cotisation de l'entreprise servant au calcul du PVA s'entend de la somme de la CFE et de la CVAE effectivement dues, diminuée le cas échéant de l'ensemble des réductions et dégrèvements, à l'exception du dégrèvement transitoire pour écrêtement des pertes prévu à l'article 1647 C quinquies B du CGI, du dégrèvement prévu à l'article 1647 C quinquies C du CGI, et du crédit d'impôt en faveur des entreprises implantées dans des zones de restructuration de la défense mentionné à l'article 1647 C septies du CGI (CGI, art. 1647 B sexies, II). Il est admis que le dégrèvement pour cessation d'activité prévu à l'article 1478 du CGI ne soit pas pris en compte pour le calcul de la cotisation servant au calcul du PVA.

Le PVA porte sur la CET effectivement mise à la charge de l'entreprise. Il convient donc de tenir compte des impositions supplémentaires établies pour de l'année au titre de laquelle le PVA est demandé.

La CFE du redevable concerné s'entend de l'ensemble des cotisations de chaque établissement établies au titre de l'année d'imposition. La cotisation de chaque établissement est majorée du montant des taxes spéciales d'équipement additionnelles à la cotisation foncière des entreprises prévues à l'article 1607 bis du CGI, à l'article 1607 ter du CGI et aux articles 1609 B du CGI à 1609 F du CGI (loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové, art. 145, II).

La cotisation plafonnée comprend les frais de dégrèvement, de non-valeurs, d'assiette et de recouvrement prévus à l'article 1641 du CGI.

En revanche, ne font pas l'objet d'un plafonnement les taxes consulaires mentionnées de l'article 1600 du CGI à l'article 1601 B du CGI, c'est-à-dire les taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat, ainsi que les frais de dégrèvement, de non-valeurs et les frais d'assiette et de recouvrement prélevés par l'État sur ces deux taxes en application de l'article 1641 du CGI. Les dégrèvements relatifs aux taxes consulaires ne doivent pas venir en diminution de la cotisation utilisée pour le calcul du PVA.

Le plafonnement ne s'applique pas non plus à la cotisation minimum établie au lieu du principal établissement prévue à l'article 1647 D du CGI. Cette dernière est exclue du calcul du montant à plafonner.

À compter de l'année 2011, en cas de transmission universelle du patrimoine mentionnée à l'article 1844-5 du code civil, de cession ou de cessation d'entreprise au cours de l'année d'imposition, le montant de la CFE de l'entreprise dissoute est ajusté en fonction du rapport entre la durée de la période de référence mentionnée à l'article 1586 quinquies du CGI et l'année civile.

III. Détermination du plafond

(BOI-IF-CFE-40-30-20-30 au II-B)

6286

1. Détermination de la valeur ajoutée

La valeur ajoutée est :

1. Pour les contribuables soumis à un régime d'imposition défini au 1 de l'article 50-0 du CGI ou à l'article 102 ter du CGI, égale à 80 % de la différence entre le montant des recettes et, le cas échéant, celui des achats réalisés au cours de l'année d'imposition ;

2. Pour les autres contribuables, celle définie à l'article 1586 sexies du CGI (cf. CVAE n^{os} 5540 et suiv.).

La valeur ajoutée prise en compte est celle produite au cours de la période de référence mentionnée au I de l'article 1586 quinquies du CGI (cf. CVAE n^{os} 5520 et suiv.). En l'absence de cession ou de cessation d'entreprise au cours de l'année d'imposition, le montant de la valeur ajoutée mentionnée au 2 ci-dessus est corrigé pour correspondre à une année pleine.

2. Taux du plafonnement

Le taux de plafonnement est fixé à 3 % de la valeur ajoutée.

3. Calcul du plafond

Le plafond est égal au résultat du produit entre :

- la valeur ajoutée déterminée ;

- le taux.

IV. Modalités d'application du dégrèvement

(BOI-IF-CFE-40-30-20-30 au III)

6287

1. Calcul

Le dégrèvement est égal à la différence positive entre les deux termes suivants :

- d'une part, la CET à plafonner (cf. n° 6285) ;

- d'autre part, le plafond déterminé (cf. n° 6286 ci-dessus).

2. Limitation du dégrèvement

Le montant du dégrèvement résultant du plafonnement de la CET n'est pas limité.

Cependant, le dégrèvement ne peut avoir pour effet de ramener la CET de l'entreprise à un montant inférieur à celui qui résulterait de la cotisation minimum prévue à l'article 1647 D du CGI.

3. Imputation du dégrèvement

a. Imputation du dégrèvement attendu par l'entreprise

Le redevable est autorisé à réduire le montant de son acompte, lorsqu'il a demandé le plafonnement de ses cotisations de CET de l'année précédente.

Dans cette hypothèse, il peut déduire du montant global des acomptes qui lui sont réclamés pour l'ensemble de ses établissements, une somme égale à la moitié des dégrèvements obtenus ou attendus au titre de ce plafonnement.

Le contribuable doit adresser à chacun des comptables du Trésor chargés du recouvrement des acomptes ainsi réduits, un état indiquant le montant global des réductions d'acomptes, ainsi que le détail des imputations effectuées.

Pour les redevables disposant de plusieurs établissements et assujettis à la cotisation minimum prévue par l'article 1647 D du CGI, la réduction des acomptes ou des soldes se fait prioritairement sur l'acompte ou le solde dû au titre de l'établissement dont la cotisation est la plus élevée, sans tenir compte de l'établissement principal.

Lorsque le contribuable a réduit son acompte ou son solde et qu'il apparaît par la suite que cette réduction est inexacte de plus d'un dixième, la majoration prévue au 1 de l'article 1730 du CGI s'applique sur les sommes non réglées. S'agissant du solde non réglé, la pénalité est applicable sur la fraction qui excède le dégrèvement obtenu au titre de l'année précédente.

b. Imputation du dégrèvement à accorder à l'entreprise

Le dégrèvement s'impute uniquement sur la CFE.

Sauf lorsque le contribuable définit un ordre d'imputation de la CFE, en présence de plusieurs établissements, le PVA est affecté en priorité sur la cotisation de l'établissement principal, puis sur celles des autres établissements, dans l'ordre décroissant de leur importance.

c. Cas où le plafond de CET est inférieur à la cotisation minimum de CVAE

Pour certains contribuables, le montant du PVA peut être supérieur à la cotisation de CFE. Il s'agit des contribuables qui sont soumis à la cotisation minimum de CVAE prévue par l'article 1586 septies du CGI et dont la valeur ajoutée multipliée par 3 % est inférieure à la cotisation minimum précitée (soit 253 €, frais de gestion inclus).

Dans ce cas, il est admis que la part du PVA qui n'a pas pu être imputée sur le montant de la CFE soit imputée sur la CVAE.

V. Obligations déclaratives

(BOI-IF-CFE-40-30-20-30 au IV)

6288

Le dégrèvement est accordé sur réclamation, dans les conditions applicables en matière de CFE (LPF, art. R*. 196-2 ou, le cas échéant, LPF, art. R*. 196-3).

La demande de dégrèvement est effectuée chaque année sur un imprimé prévu à cet effet (imprimé n° 1327-CET-SD accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

La demande de dégrèvement doit être déposée auprès du service des impôts dont relève le principal établissement de l'entreprise, c'est-à-dire celui à retenir pour la déclaration de liquidation et de régularisation de la CVAE.

Le dégrèvement, lorsqu'il est accordé, est ordonnancé par l'Administration dans les six mois suivant la date de dépôt de la demande.

C. Dégrèvement temporaire de la cotisation foncière des entreprises due par les entreprises au titre des années 2010 et 2011 pour le montant émis au profit des syndicats de communes

(CGI, art. 1647 C quinquies C ; BOI-IF-CFE-40-30-20-40)

6289

Sur demande du contribuable effectuée dans le délai légal de réclamation prévu pour la cotisation foncière des entreprises, la cotisation foncière des entreprises, due par les entreprises au titre des années 2010 et 2011, pour le montant émis au profit des syndicats de communes fait l'objet d'un dégrèvement lorsque la somme de la contribution économique territoriale, des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres des métiers et de l'artisanat et de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux due par les entreprises au titre de l'année 2010 est supérieure à la somme des cotisations de taxe professionnelle et des taxes pour frais de chambres de commerce et d'industrie et pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat qui auraient été dues au titre de 2010 en application du présent code en vigueur au 31 décembre 2009, à l'exception des coefficients forfaitaires déterminés en application de l'article 1518 bis du CGI qui sont, dans tous les cas, ceux fixés au titre de 2010.

Le dégrèvement est égal à la différence, lorsqu'elle est positive, entre :

- le montant de la cotisation foncière des entreprises émis au profit des syndicats de communes dû au titre de l'année 2010 ;

- et le montant de taxe professionnelle émis au profit des syndicats de communes qui aurait été dû au titre de l'année 2010 en application du présent code en vigueur au 31 décembre 2009, à l'exception des coefficients forfaitaires déterminés en application de l'article 1518 bis du CGI qui sont, dans tous les cas, ceux fixés au titre de l'année 2010.

Les montants mentionnés aux premier, troisième et quatrième alinéas du I de l'article 1647 C quinquies C du CGI s'apprécient, après prise en compte des frais de dégrèvement, d'assiette et de recouvrement ainsi que l'ensemble des dégrèvements et des crédits d'impôt, à l'exception du dégrèvement transitoire prévu à l'article 1647 C quinquies B du CGI (CGI, art. 1647 C quinquies C, I).

Les dégrèvements résultant de l'application du présent article sont ordonnancés dans les six mois suivant celui du dépôt de la demande (CGI, art. 1647 C quinquies C, II).

Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes sanctions qu'en matière de cotisation foncière des entreprises. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les mêmes règles de procédure applicables en matière de cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1647 C quinquies C, III).

Pour les impositions dues au titre de l'année 2010, le dégrèvement institué par l'article 1647 C quinquies C du CGI peut être demandé dans les six mois suivant la promulgation de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 (CGI, art. 1647 C quinquies C, IV).

L'Administration informe les contribuables susceptibles de bénéficier de ce dégrèvement (CGI, art. 1647 C quinquies C, V).

D. Dégrèvement transitoire de contribution économique territoriale et de taxes annexes au titre des années 2010 à 2013

(CGI, art. 1647 C quinquies B ; BOI-IF-CFE-40-30-20-50)

I. Champ d'application du dégrèvement transitoire

(BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au I)

6290

Le dégrèvement transitoire s'applique à toutes les personnes physiques ou morales, ainsi qu'aux sociétés non dotées de la personnalité morale, assujetties à la contribution économique territoriale (CET), à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER), à la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie, à la taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat ou à la taxe spéciale d'équipement.

Le dégrèvement transitoire ne concerne que les personnes effectivement redevables, même partiellement, de la CET ou de l'IFER au titre de l'année d'imposition 2010.

Ainsi, les entreprises qui, au titre de l'année d'imposition 2010, sont placées en totalité hors du champ d'application de ces deux impôts ou qui en sont totalement exonérées, de plein droit ou de manière facultative, ne peuvent pas bénéficier du dégrèvement transitoire pour l'ensemble de la période comprise entre 2010 et 2013.

En outre, les entreprises qui, au titre de l'une des années d'imposition comprises entre 2011 et 2013, ne sont pas redevables de la CET ou de l'IFER ne peuvent pas bénéficier du dégrèvement transitoire au titre de l'année ou des années considérées (cas d'une entreprise dont l'activité est la location d'immeubles nus à usage professionnel et qui en retire, au titre d'une de ces années, des recettes inférieures à 100 000 €).

Le dégrèvement transitoire ne peut être transmis en cas de restructurations.

II. Modalités d'application du dégrèvement transitoire

(BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au II)

6291

1. Principe (BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au II-A)

Le dégrèvement transitoire est égal au produit d'un taux et de la différence positive entre les deux termes suivants :

- d'une part, les cotisations réelles dues au titre de l'année 2010 ;

- d'autre part, les cotisations qui auraient été dues au titre de 2010 en application du CGI en vigueur au 31 décembre 2009, majorées de 10 %.

Le dégrèvement transitoire n'est susceptible d'être accordé à l'entreprise que si la différence entre les deux termes susvisés est positive et supérieure à 500 €. Le bénéfice du dégrèvement transitoire est donc soumis à la double condition de voir la cotisation du redevable augmenter de 10 % et de 500 €.

La différence entre les deux termes susvisés n'est calculée qu'une seule fois. Ainsi, le montant de la différence retenu pour le calcul du dégrèvement transitoire au titre de l'année 2010 est figé dans le temps pour le calcul du dégrèvement transitoire des années 2011 à 2013.

2. Calcul du dégrèvement transitoire (BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au II-B)

Le dégrèvement transitoire est égal au produit d'un taux et de la différence entre les cotisations réelles dues au titre de l'année 2010 (dénommées cotisations réelles 2010) et 110 % des cotisations qui auraient été dues au titre de la même année si la législation en vigueur au titre de 2009 s'était appliquée au titre de 2010 (dénommées cotisations théoriques 2010).

Le calcul du dégrèvement transitoire peut être résumé par la formule suivante :

[Cotisations réelles 2010 - (1,10 x Cotisations théoriques 2010)] x taux

a. Cotisations retenues pour le calcul de la différence

1° Premier membre de la différence

Les cotisations réelles 2010 s'entendent de celles que l'entreprise doit effectivement acquitter au titre de 2010 et sur lesquelles le dégrèvement accordé au titre de la même année est susceptible de s'imputer.

En pratique, il s'agit de la somme des cotisations figurant sur les avis d'imposition ou les relevés de solde de CET et d'IFER, diminuées de l'ensemble des dégrèvements et crédits d'impôt accordés sur réclamation contentieuse.

2° Second membre de la différence

Les cotisations théoriques 2010 sont celles qui auraient été afférentes aux impôts suivants s'ils avaient été maintenus dans la législation applicable en 2009 :

- la taxe professionnelle proprement dite (CGI, art. 1447), laquelle inclut néanmoins également le montant correspondant à la revalorisation des biens passibles de taxe foncière prévue par l'article 1518 bis du CGI applicable au titre de 2010 ;

- la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée ;

- les taxes annexes et additionnelles.

b. Taux retenu

Le taux est fixé à :

- 100 % pour 2010 ;

- 75 % pour 2011 ;

- 50 % pour 2012 ;

- 25 % pour 2013.

3. Imputation du dégrèvement transitoire sur les cotisations éligibles (BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au II-C)

Le dégrèvement transitoire s'impute sur les cotisations effectivement dues de CET et d'IFER de l'année d'imposition. Ces cotisations sont déterminées de la même manière que les cotisations figurant au premier terme de la différence à retenir pour le calcul du dégrèvement.

Ainsi, pour 2010, les cotisations sur lesquelles le dégrèvement transitoire s'impute s'entendent des cotisations réelles 2010 définies au 1° ci-dessus.

Le dégrèvement transitoire n'est susceptible de s'imputer que sur les cotisations éligibles dues par l'entreprise au titre de chacune des années 2010 à 2013. Il ne constitue pas un crédit d'impôt et ne peut donc pas donner lieu à restitution lorsque son montant est supérieur à celui de la cotisation de l'année d'imposition.

Le dégrèvement transitoire s'impute sur les cotisations de CET et d'IFER dans l'ordre suivant :

1° CFE ;

2° CVAE ;

3° IFER.

En application de l'article 1647 C quinquies B du CGI, les soldes de ces impôts peuvent être réduits, sous la responsabilité des redevables, du montant du dégrèvement transitoire attendu. Toutefois, en cas d'erreur de plus de 10 %, la majoration de 10 % prévue au 1 de l'article 1730 du CGI s'applique à la CFE et à l'IFER non payées dans les délais, après ordonnancement du dégrèvement transitoire.

Les redevables sont autorisés, sous leur responsabilité, à réduire le montant des acomptes de CFE et d'IFER dues au titre des années 2011 à 2013 de la moitié du montant du dégrèvement transitoire attendu à la date du paiement de l'acompte. En cas d'erreur de plus de 10 %, la majoration de 10 % prévue au 1 de l'article 1730 du CGI s'applique à la CFE et à l'IFER non payées dans les délais, après ordonnancement du dégrèvement transitoire.

> **Précision :** Les entreprises qui ne sont redevables, après la réforme, que de l'IFER et qui n'étaient redevables, avant la réforme, ni de la taxe professionnelle, ni de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée, bénéficient du dégrèvement transitoire et ne sont donc pas tenues d'acquitter le montant de l'IFER au titre de l'année 2010. Elles ne sont toutefois pas dispensées du dépôt, d'une demande contentieuse de dégrèvement transitoire dans le délai de réclamation prévu pour la CFE.

4. Articulation du dégrèvement transitoire avec les dispositions existantes (BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au II-D)

a. Articulation avec le crédit d'impôt et les autres dégrèvements de CET

Le dégrèvement transitoire s'applique après application des dispositifs de CET suivants :

- dégrèvement de CVAE (CGI, art. 1586 quater) ;

- crédit de CFE dans les zones de restructuration de la défense (CGI, art. 1647 C septies) ;

- dégrèvement de CFE pour réduction d'activité (CGI, art. 1647 bis) ;

- plafonnement des cotisations de CET en fonction de la valeur ajoutée (CGI, art. 1647 B sexies).

Les cotisations de CET sur lesquelles le dégrèvement transitoire est susceptible de s'imputer s'entendent des cotisations après application du crédit d'impôt et des dégrèvements susvisés.

De même, les cotisations de CET à retenir pour le calcul du dégrèvement de CFE pour réduction d'activité et du plafonnement des cotisations de CET en fonction de la valeur ajoutée (PVA)

s'entendent avant application du dégrèvement transitoire.

Dans le cas où l'entreprise, au titre d'une même année, bénéficie du dégrèvement transitoire avant que le PVA ait pu lui être accordé, le montant du dégrèvement transitoire doit être recalculé puisqu'il convient, pour sa détermination, de prendre en compte le montant du PVA dans chacun des deux membres de la différence.

b. Articulation avec les cotisations minimum de CET

Le dégrèvement transitoire est susceptible de s'appliquer à la cotisation minimum foncière des entreprises prévue par l'article 1647 D du CGI et à la cotisation minimum sur la valeur ajoutée des entreprises mentionnée à l'article 1586 septies du CGI.

III. Obligations déclaratives

(BOI-IF-CFE-40-30-20-50 au III)

6292

Le dégrèvement transitoire est accordé sur demande du contribuable effectuée dans le délai légal de réclamation prévu pour la CFE (LPF, art. R*. 196-2 et le cas échéant LPF, art. R*.196-3).

Pour bénéficier du dégrèvement transitoire, les contribuables doivent en faire la demande chaque année dans un imprimé prévu à cet effet (imprimés n° 1332-CET-SD pour les redevables relevant du régime du bénéfice réel et 1332-S-CET-SD pour les redevables relevant des régimes « micro-entreprises » ou « déclaratif spécial »). Ces imprimés sont accessibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

La demande de dégrèvement transitoire doit être déposée auprès du service des impôts dont relève le principal établissement de l'entreprise, c'est-à-dire celui à retenir pour la déclaration de CVAE.

Le dégrèvement transitoire, lorsqu'il est accordé, est ordonnancé par l'Administration dans les six mois suivant la date de dépôt de la demande. Pour les redevables soumis à la CVAE, la demande contentieuse ne peut être déposée qu'à l'expiration du délai prévu au dernier alinéa de l'article 1679 septies du CGI.

E. Crédit de cotisation foncière des entreprises en faveur des micro-entreprises situées dans une zone de restructuration de la défense

(CGI, art. 1647 C septies modifié par l'article 29 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 et par l'article 76 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-IF-CFE-40-30-30)

6293

L'article 1647 C septies du CGI prévoit un crédit d'impôt égal à 750 € par salarié employé depuis au moins un an par une micro-entreprise dans un établissement situé dans une zone de restructuration de la défense, lorsque certaines conditions sont remplies.

I. Champ d'application

Les redevables de la cotisation foncière des entreprises et les entreprises temporairement exonérées de cet impôt au titre de l'un ou plusieurs de leurs établissements en application des articles 1464 B du CGI (n° 6249) à 1464 D du CGI (n° 6250) de l'article 1464 I du CGI (n° 6244), de l'article 1466 A du CGI (n^{os} 6255 et suiv.), de l'article 1466 C du CGI (n° 6260) et de l'article 1466 D du CGI (n° 6261) peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt, pris en charge par l'État et égal à 750 € par salarié employé depuis au moins un an au 1er janvier de l'année d'imposition dans l'établissement au titre duquel le crédit d'impôt est demandé, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1° l'établissement relève d'une micro-entreprise au sens de l'article 2 de l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ;

2° l'établissement réalise, à titre principal, une activité commerciale ou artisanale au sens de l'article

34 du CGI ;

3° l'établissement est situé, au 1er janvier de l'année au titre de laquelle le crédit d'impôt est demandé pour la première fois, dans une commune définie au 2° du 3 ter de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

II. Modalités d'application

Le crédit d'impôt s'applique pendant trois ans à compter du 1er janvier de l'année au titre de laquelle la commune est reconnue comme zone de restructuration de la défense.

En cas de changement d'exploitant, le nouvel exploitant peut demander le bénéfice du crédit d'impôt pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour son prédécesseur.

Les emplois transférés à partir d'un autre établissement de l'entreprise situé dans une zone autre que celles qui ont été reconnues comme zone de restructuration de la défense n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt.

III. Obligations déclaratives

Pour bénéficier du crédit d'impôt, les redevables indiquent chaque année sur la déclaration et dans le délai prévu au I de l'article 1477 du CGI le nombre de salariés employés depuis au moins un an au 1er janvier de l'année du dépôt de cette déclaration.

IV. Imputation du crédit de cotisation foncière des entreprises

Le crédit d'impôt s'impute sur la totalité des cotisations figurant sur l'avis d'imposition de cotisation foncière des entreprises mises à la charge du redevable. S'il lui est supérieur, la différence est due au redevable.

V. Reversement du crédit de cotisation foncière des entreprises

Si, pendant la période d'application du crédit d'impôt, ou dans les cinq années suivant la fin de celle-ci, le redevable transfère hors de l'Espace économique européen les emplois ayant ouvert droit au crédit d'impôt, il est tenu de reverser les sommes dont il a bénéficié à ce titre.

VI. Respect des règles communautaires

Le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Partie 7 : Taxes et prélèvements additionnels aux impôts fonciers

(BOI-IF-AUT et suivants)

Remarque liminaire : À noter également la possibilité d'accéder à la brochure pratique impôt locaux 2013 vous permettant de satisfaire vos obligations et échéances déclaratives en matière de taxes et prélèvements additionnels aux impôts fonciers à l'aide de résumés et synthèses des principaux dispositifs en vigueur.

Titre 1 : Taxes spéciales d'équipement

(BOI-IF-AUT-70)

Remarque : Ces taxes spéciales d'équipement ne doivent pas être confondues avec la taxe locale d'équipement.

Chapitre 1 : Présentation des établissements publics percevant les taxes spéciales d'équipement et personnes imposables

(BOI-IF-AUT-70 aux I et II)

6310

Sauf exonération, les taxes spéciales d'équipement (TSE) sont dues par toutes les personnes imposées à la taxe foncière sur les propriétés bâties, à la taxe foncière sur les propriétés non bâties, à la taxe d'habitation ou à la cotisation foncière des entreprises dans les communes comprises dans le ressort géographique de l'établissement public concerné.

Ces taxes sont additionnelles aux taxes principales.

A. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit des établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 324-1 du code de l'urbanisme ou de l'office foncier de Corse

(CGI, art. 1607 bis modifié par l'article 148 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové)

6310-1

Le produit de la taxe est fixé chaque année par l'établissement public foncier local ou l'office foncier de Corse dans la limite d'un plafond fixé à 20 € par habitant résidant dans son périmètre.

Toutefois, les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte sont exonérés de la taxe spéciale d'équipement au titre des locaux d'habitation et dépendances dont ils sont propriétaires et qui sont attribués sous conditions de ressources. Les redevables au nom desquels une cotisation de taxe d'habitation est établie au titre de ces locaux sont exonérés de la taxe additionnelle.

B. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit des établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 321-1 du code de l'urbanisme

(CGI, art. 1607 ter modifié par l'article 67 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové)

6310-2

La taxe prévue à l'article 1607 ter du CGI est destinée au financement des interventions foncières et immobilières des établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 321-1 du code de l'urbanisme ainsi qu'au financement de leurs interventions dans le cadre des opérations de requalification de copropriétés dégradées d'intérêt national qui leur sont confiées, par décret en Conseil d'État, selon les modalités prévues par l'article L. 321-1-1 du code de l'urbanisme (créé par l'article 66 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové).

Le produit de cette taxe est arrêté avant le 31 décembre de chaque année, pour l'année suivante, par le conseil d'administration de l'établissement public dans la limite d'un plafond fixé, sous réserve de l'application des dispositions prévues au deuxième alinéa de l'article 1607 bis du CGI (cf. **n° 6310-1**), à 20 € par habitant résidant sur le territoire relevant de sa compétence. Une partie de ce produit peut

être consacrée au financement des opérations d'intérêt national de requalification de copropriétés dégradées qui leur sont confiées par décret en Conseil d'État selon les modalités prévues à l'article L. 321-1-1 du code de l'urbanisme, dans la limite de 5 € par habitant. Le nombre des habitants à prendre en compte est celui qui résulte du dernier recensement publié. La décision du conseil d'administration est notifiée au ministre chargé de l'économie et des finances.

Pour la première année au titre de laquelle l'établissement public foncier perçoit la taxe, le montant de celle-ci est arrêté et notifié avant le 31 mars de la même année.

La taxe est répartie et recouvrée dans la zone de compétence de l'établissement selon les règles définies aux troisième à avant-dernier alinéas de l'article 1607 bis du CGI.

C. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Normandie

(CGI, art. 1608 abrogé par l'article 145 de la loi n°2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové)

6310-3

La taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Normandie est supprimée par le I de l'article 145 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové.

Cette taxe était perçue dans certains cantons des départements du Calvados, de l'Eure et de la Seine-Maritime.

D. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Lorraine

(CGI, art. 1609 abrogé par l'article 145 de la loi n°2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové)

6310-4

La taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Lorraine est supprimée par le I de l'article 145 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové.

Cette taxe était perçue sur la totalité des départements de Meurthe-et-Moselle et des Vosges et sur certains cantons de Moselle.

E. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public d'aménagement en Guyane

(CGI, art. 1609 B)

6310-5

L'article 1609 B du CGI a institué une taxe spéciale d'équipement destinée à financer l'établissement public d'aménagement en Guyane, créé par décret du 31 octobre 1996 et dont la compétence s'étend sur l'ensemble du département de la Guyane.

Il a pour mission de constituer des réserves foncières en prévision d'actions ou d'opérations d'aménagement destinées à mettre en œuvre une politique locale de l'habitat et à lutter contre l'habitat insalubre.

F. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'agence pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Guadeloupe

(CGI, art. 1609 C)

6310-6

Cette taxe, qui a été instituée par l'article 8 de la loi n° 96-1241 du 30 décembre 1996 relative à l'aménagement, la protection et la mise en valeur de la zone dite des cinquante pas géométriques dans les départements d'outre-mer, est destinée à financer l'exercice en Guadeloupe, par l'agence précitée, des missions définies à l'article 5 de la même loi.

G. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'agence pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Martinique

(CGI, art. 1609 D)

6310-7

Cette taxe, qui a été instituée par l'article 9 de la loi n° 96-1241 du 30 décembre 1996 relative à l'aménagement, la protection et la mise en valeur de la zone dite des cinquante pas géométriques dans les départements d'outre-mer, est destinée à financer l'exercice en Martinique, par l'agence précitée, des missions définies à l'article 5 de la même loi.

H. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Provence-Alpes-Côte d'Azur

(CGI, art. 1609 F abrogé par l'article 145 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové)

6310-8

La taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public foncier de Provence-Alpes-Côte d'Azur est supprimée par le I de l'article 145 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové.

Le montant de cette taxe, qui ne pouvait être supérieur à 50 millions d'euros, devait être arrêté avant le 31 décembre de chaque année par le conseil d'administration de l'établissement public et notifié au ministre de l'économie et des finances.

La taxe était perçue dans la zone de compétence de l'établissement, à savoir l'ensemble de la région Provence-Alpes-Côte d'Azur.

I. Taxe spéciale d'équipement perçue au profit de l'établissement public « Société du Grand Paris »

(CGI, art. 1609 G)

6310-9

Il est institué, au profit de l'établissement public « Société du Grand Paris » créé par l'article 7 de la loi n° 2010-597 du 3 juin 2010 relative au Grand Paris, une taxe spéciale d'équipement destinée à financer l'exercice, par cet organisme, des missions définies à l'article précité.

Cette taxe entre en vigueur à compter des impositions établies au titre de l'année 2011.

Le produit de cette taxe est fixé annuellement au montant prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

Il est réparti entre toutes les personnes physiques ou morales assujetties aux taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, à la taxe d'habitation et à la cotisation foncière des entreprises dans les communes de la région d'Île-de-France proportionnellement aux recettes que chacune de ces taxes a procurées l'année précédente à l'ensemble des communes et de leurs établissements publics de coopération intercommunale situés dans le ressort de la Région d'Île-de-France. Les recettes à prendre en compte pour opérer cette répartition s'entendent de celles figurant dans les rôles généraux.

La taxe est établie et recouvrée suivant les règles définies à l'article 1607 bis, al. 4 à 6 du CGI.

Chapitre 2 : Exonérations

(CGI, art. 1607 A ; CGI, art. 1607 bis modifié par l'article 148 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové ; BOI-IF-AUT-70 au III)

6311

A. Exonérations communes aux quatre taxes locales et à la TSE

Les contribuables bénéficiant d'une exonération permanente ou temporaire de l'une ou de l'autre des quatre taxes sont également exonérés de la TSE.

Les exonérations temporaires, totales ou partielles, accordées sur délibération des collectivités territoriales ne s'appliquent à la TSE que dans la mesure où le conseil municipal a voté l'exonération, pour la durée ou la quotité qu'il a fixée. De même, les exonérations qui s'appliquent sauf délibération contraire des collectivités territoriales ne portent sur la TSE que dans la mesure où le conseil municipal ne s'y est pas opposé.

B. Exonérations spécifiques à la TSE

À compter des impositions établies au titre de 2010, conformément à l'article 1607 bis du CGI, l'exonération de TSE additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés bâties et à la taxe d'habitation pour les locaux appartenant à des organismes d'habitations à loyer modéré ou à des sociétés d'économie mixte et attribués sous conditions de ressources, s'applique à la TSE perçue par les établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 324-1 du code de l'urbanisme.

Par renvoi à l'article 1607 bis du CGI, l'exonération s'applique aussi aux établissements publics fonciers mentionnés à l'article L. 321-1 du code de l'urbanisme.

De plus, conformément à l'article 1609 B du CGI, cette exonération de TSE s'applique, depuis 2010, à l'établissement public d'aménagement de la Guyane pour les locaux appartenant à des organismes d'habitations à loyer modéré, à des sociétés immobilières d'économie mixte créées en application de la loi n° 46-860 du 30 avril 1946 tendant à l'établissement, au financement et à l'exécution de plans d'équipement et de développement des territoires relevant du ministère de la France d'outre-mer et à des sociétés d'économie mixte locales et attribués sous conditions de ressources.

Par renvoi à l'article 1609 B du CGI, l'exonération s'applique également aux agences pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Guadeloupe et en Martinique.

Par ailleurs, les propriétés non bâties classées dans les 1ère à 6e, 8e et 9e catégories définies à l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908 (cf. n° 6028) et non exonérées en application des articles 1395 du CGI à 1395 B du CGI (cf. n° 6027 et CGI, art. 1395, 3°) sont exonérées de la taxe spéciale d'équipement, additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties perçue au profit d'établissements publics (CGI, art. 1607 A).

Chapitre 3 : Établissement de la TSE

(BOI-IF-AUT-70 au IV)

6311-1

La TSE perçue au profit des établissements publics fonciers et de l'établissement public « Société du Grand Paris » est établie selon les règles applicables à la taxe principale à laquelle elle s'ajoute.

A. Annualité et territorialité

Les taxes sont dues pour l'année entière dès lors que le contribuable remplit les conditions prévues pour l'imposition au 1er janvier.

Pour les taxes spéciales d'équipement additionnelles à la CFE, il fait application des règles prévues pour cette dernière notamment en cas de création d'établissement, de cessation d'activité ou de

changement d'exploitant (cf. n° 6276 et BOI-IF-CFE-20-50 et suivants).

Par ailleurs, les taxes spéciales d'équipement s'appliquent en métropole et dans les DOM.

B. Base d'imposition

Les bases des TSE perçues par les établissements publics sont déterminées dans les mêmes conditions que pour la part communale ou, à défaut de part communale, dans les mêmes conditions que la part intercommunale de la taxe principale à laquelle la taxe additionnelle s'ajoute (CGI, art. 1607 bis, al. 4). Elles sont donc, le cas échéant, assises sur la base minimum de CFE.

Pour plus de précisions, se reporter au BOI-IF-AUT-70 au IV-C.

C. Détermination des taux d'imposition

6312

Les établissements qui perçoivent la TSE ne sont pas habilités à en voter le taux. Ils arrêtent uniquement le produit attendu global, qui est réparti entre les quatre taxes auxquelles il se rattache. Le taux d'imposition sera ensuite déterminé par l'Administration.

1. Vote du produit de la taxe spéciale d'équipement

Voir BOI-IF-AUT-70 au IV-D-1.

2. Répartition du produit de la taxe spéciale d'équipement sur le produit des quatre taxes

Pour les impositions établies au titre de 2011, les produits des TSE sont répartis entre les taxes foncières, la taxe d'habitation et la CFE, proportionnellement aux recettes que chacune de ces taxes a procurées en 2010 à l'ensemble des communes et de leurs EPCI situés dans le ressort des établissements publics fonciers.

Les recettes de CFE sont majorées :

- selon les mêmes modalités que pour les produits de taxe professionnelle retenus pour la répartition de 2010 ;

- et de la différence entre, d'une part, la somme des compensations relais communale et intercommunale, versées en application du II de l'article 1640 B du CGI, afférentes aux établissements situés dans le territoire de chaque établissement public foncier et, d'autre part, le produit de la CFE au titre de l'année 2010 afférent à ces mêmes établissements.

Remarque : Les agences citées ci-avant n^{os} 6310-6 et 6310-7 sont des établissements publics d'État.

3. Détermination des taux des taxes spéciales d'équipement

Les taux d'imposition sont obtenus en divisant la part du produit global de la TSE qui doit être perçue sur les redevables de chacune des quatre taxes principales par le total des bases nettes communales (ou intercommunales) correspondantes imposables au profit de l'établissement public foncier.

Le taux additionnel est donc le même, pour les redevables d'une même taxe, sur l'ensemble de la zone de compétence de l'établissement public foncier. En revanche, le taux additionnel à chacune des taxes principales est distinct.

Chapitre 4 : Liquidation, recouvrement et contentieux

(BOI-IF-AUT-70 aux V et VI)

6313

La TSE perçue au profit des établissements publics fonciers est recouvrée selon les règles applicables à la taxe principale à laquelle elle s'ajoute.

Les frais de gestion appliqués aux TSE sont fixés conformément aux dispositions de l'article 1641 du CGI. Ils s'établissent à 9 % (cf. n° 6005).

S'agissant des réclamations, elles sont en règle générale présentées, instruites et jugées comme en matière d'impôts directs locaux (LPF, art. R* 196-2).

Toutefois, lorsqu'un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'Administration, il dispose d'un délai égal à celui dont dispose celle-ci pour présenter ses propres réclamations (LPF, art. R* 196-3).

Par ailleurs, la réparation par voie de rôles supplémentaires des omissions et insuffisances suit pour les taxes spéciales d'équipement, le sort de la taxe principale.

Titre 2 : Taxe pour frais de chambres d'agriculture

(CGI, art. 1604 ; BOI-IF-AUT-30)

6314

Selon les dispositions de l'article 1604 du CGI, les chambres d'agriculture perçoivent une taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012.

Par dérogation au II de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012, ce plafond porte sur les émissions rattachées aux rôles de l'année de référence.

Cette taxe pour frais de chambres d'agriculture est perçue au profit des chambres départementales d'agriculture, lesquelles contribuent au financement des chambres régionales d'agriculture notamment en leur reversant une partie du produit de la taxe.

Cette taxe est calculée sur la même base que la taxe sur les propriétés non bâties et établie au nom du redevable de cette dernière.

> **Remarque :** Le montant des taxes que les chambres d'agriculture sont autorisées à percevoir en application de l'article 1604 du CGI est, nonobstant toute clause ou disposition contraire, remboursé pour moitié au propriétaire par le locataire fermier ou métayer.

Le II de l'article 1604 du CGI instaure le principe de la fixation annuelle du produit de la taxe par les chambres départementales d'agriculture.

Ainsi, chaque chambre départementale d'agriculture arrête chaque année, dans le respect du plafond mentionné au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012, le produit de cette taxe à partir de celui arrêté l'année précédente, augmenté le cas échéant, dans les conditions fixées à l'article L. 514-1 du code rural et de la pêche maritime.

Le produit à recouvrer au profit de chaque chambre d'agriculture doit être transmis aux services des finances publiques par l'autorité de l'État chargée de la tutelle de la chambre dans les conditions prévues à l'article 1639 A du CGI. À défaut, les impositions peuvent être recouvrées selon les décisions de l'année précédente.

La taxe pour frais de chambres d'agriculture suit les mêmes règles que la taxe foncière sur les propriétés non bâties et elle est portée sur le même avis d'imposition.

Pour plus de précisions sur cette taxe, voir BOI-IF-AUT-30.

Chapitre 1 : Précision sur l'augmentation maximale du produit de la taxe

6315

L'augmentation maximale du produit de la taxe est fixée chaque année par la loi de finances qui modifie l'article L. 514-1 du code rural et de la pêche maritime.

L'augmentation maximale du produit de la taxe que chaque chambre d'agriculture peut inscrire à son budget lui est notifiée par le ministre chargé de l'agriculture sur la base d'un tableau de répartition établi sur proposition de l'assemblée permanente des chambres d'agriculture.

Le total des augmentations autorisées pour l'ensemble des chambres d'agriculture au titre d'une année ramené au montant total de la taxe additionnelle perçue l'année précédente ne peut être supérieur au taux maximal autorisé en loi de finances pour l'année concernée.

Aucune chambre départementale ne peut bénéficier d'un taux supérieur à 3 %.

Chapitre 2 : Précision sur la détermination du taux de la taxe

6316

Le taux d'imposition est calculé en divisant le produit total de la taxe arrêté par la chambre départementale d'agriculture par le total des bases d'imposition du foncier non bâti dans la circonscription de ladite chambre.

Titre 3 : Taxes annexes à la cotisation foncière des entreprises

(BOI-IF-AUT-10 et BOI-IF-AUT-20)

Chapitre 1 : Taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie

(CGI, art. 1600 modifié par l'article 51 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ;Loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art. 9 ; BOI-IF-AUT-10)

6317

À compter des impositions établies au titre de 2011, l'article 9 de la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 prévoit que la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie est constituée de deux contributions :

- une taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises ;

- et une taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

La taxe est due, sauf exonération spécifique, par toutes les personnes imposables à la cotisation foncière des entreprises.

A. Généralités

6317-1

Il est pourvu à une partie des dépenses des chambres de commerce et d'industrie de région ainsi qu'aux contributions allouées par ces dernières, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État, aux chambres de commerce et d'industrie territoriales et à l'assemblée des chambres françaises de commerce et d'industrie au moyen d'une taxe pour frais de chambres constituée de deux contributions : une taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises et une taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. La taxe pour frais de chambres est employée, dans le respect des règles de concurrence nationales et communautaires, pour remplir les missions prévues à l'article L. 710-1 du code de commerce, à l'exclusion des activités marchandes.

B. Contribuables exonérés

6318

Sont exonérés de cette taxe :

- les redevables qui exercent exclusivement une activité non commerciale au sens du 1 de l'article 92 du CGI ;

- les loueurs de chambres ou appartements meublés ;

- les chefs d'institution et maîtres de pension ;

- les sociétés d'assurance mutuelles ;

- les artisans établis dans la circonscription d'une chambre de métiers et de l'artisanat, régulièrement inscrits au répertoire des métiers et qui ne sont pas portés sur la liste électorale de la chambre de commerce et d'industrie de leur circonscription ;

- les caisses de crédit agricole mutuel ;

- les caisses de crédit mutuel adhérentes à la Confédération nationale du crédit mutuel ;

- l'organe central du crédit agricole ;

- les caisses d'épargne et de prévoyance ;

- les sociétés coopératives agricoles, unions de coopératives agricoles et les sociétés d'intérêt collectif agricole ;

- les artisans pêcheurs et les sociétés de pêche artisanale visés aux 1° et 1° bis de l'article 1455 du CGI ;

- et les personnes physiques ayant une activité commerciale dispensées d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés en application de l'article L. 123-1-1 du code de commerce.

C. La taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises

(CGI, art. 1600, II modifié par l'article 51 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014)

6319

La taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises mentionnée ci-dessus est due par les redevables de cette cotisation proportionnellement à leur base d'imposition.

Cette base d'imposition est réduite de moitié pour les artisans régulièrement inscrits au répertoire des métiers et qui restent portés sur la liste électorale de la chambre de commerce et d'industrie territoriale de leur circonscription.

Les chambres de commerce et d'industrie de région et la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte votent chaque année le taux de taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises applicable dans leur circonscription. Ce taux ne peut excéder le taux de l'année précédente. À compter de 2013, une convention d'objectifs et de moyens est conclue, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État, entre chaque chambre de commerce et d'industrie de région et l'État et entre la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte et l'État.

Chaque chambre de commerce et d'industrie de région perçoit le produit de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises due au titre des établissements situés dans sa circonscription, dans la limite d'un plafond individuel fixé par référence au plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012.

Ce plafond individuel est obtenu pour chaque bénéficiaire en répartissant le montant prévu au I de l'article 46 précité au prorata des émissions perçues figurant dans les rôles généraux de l'année précédant l'année de référence.

Par dérogation au II de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, les plafonds individuels portent sur les émissions rattachées aux rôles de l'année de référence sans prise en compte des remboursements et dégrèvements relatifs à cette taxe (CGI, art. 1600, II-2).

D. La taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

(CGI, art. 1600, III modifié par l'article 51 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014)

6320

La taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est égale à une fraction de la cotisation visée à l'article 1586 ter du CGI due par les entreprises redevables après application de l'article 1586 quater du CGI.

I. Le taux national

Le taux national de cette taxe est égal à 6,304 % pour 2013. Il est fixé à 5,59 % pour 2014.

À compter de 2015, le taux national est égal au minimum entre le taux de l'année précédente et le taux de l'année précédente pondéré par le rapport entre le montant du plafond prévu, pour l'année de référence, au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 et la somme des montants perçus l'année précédente par les chambres en application du 2 du III de l'article 1600 du CGI. Pour le taux de 2015, la somme des montants perçus en 2014 par les chambres est majoré du montant du prélèvement exceptionnel prévu au 1 du I de l'article 51 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

Par exception aux trois premiers alinéas du 1 du III de l'article 1600 du CGI, le montant pris en compte en 2014 et en 2015 pour la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte est égal au montant du versement 2014 perçu par cette chambre au titre de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mentionné au B du III de l'article 51 de la loi n° 2013-1278 précitée.

À compter de 2016, le montant pris en compte pour la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte est le montant du versement 2015 perçu par la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte au titre de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mentionné au même B du III de l'article 51 de la loi n° 2013-1278 précitée.

Si le produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises affecté, au titre d'une année, au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région est supérieur ou égal à la somme des différences calculées en application des deuxième à quatrième alinéas du 1 du III de l'article 1600 du CGI et du montant mentionné au cinquième alinéa du 1 du III de l'article 1600 du CGI, le fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région verse à chaque chambre de commerce et d'industrie de région un montant égal à sa différence et à la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte le montant mentionné au cinquième alinéa du 1 du III de l'article 1600 du CGI, puis verse aux chambres de commerce et d'industrie de région et à la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte le solde du produit qui lui est affecté proportionnellement à la valeur ajoutée imposée dans les communes de leur circonscription et retenue pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises en application du 1 du II de l'article 1586 ter du CGI.

Si le produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises affecté, au titre d'une année, au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région est inférieur à la somme des différences calculées en application des deuxième à quatrième alinéas du 1 du III de l'article 1600 du CGI et du montant mentionné au cinquième alinéa du 1 du III de l'article 1600 du CGI, le fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région verse à chaque chambre de commerce et d'industrie de région un montant égal au produit de sa différence par un coefficient unique d'équilibrage et à la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte le montant mentionné au cinquième alinéa du 1 du III de l'article 1600 du CGI, corrigé par le même coefficient unique d'équilibrage. Ce coefficient unique d'équilibrage est calculé de sorte que la somme des versements soit égale au produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises affecté, au titre de l'année, au fonds.

II. Affectation de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée

Le produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est affecté au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 (CGI, art. 1600, III-2).

Pour des précisions relatives à Mayotte, voir n° 6322.

Pour chaque chambre de commerce et d'industrie de région, est calculée la différence entre :

- la somme des produits de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises, en vigueur au 1er janvier 2010, perçus en 2010 par les chambres de commerce et d'industrie territoriales rattachées à la chambre de commerce et d'industrie de région, minorée de 4 % pour le calcul de cette différence applicable aux versements opérés en 2011, de 8 % pour le calcul de cette différence applicable aux versements opérés en 2012 et de 15 % pour le calcul de cette différence applicable aux versements opérés à compter de 2013 ;

- une fraction égale à 40 % de la somme des produits de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises, en vigueur au 1er janvier 2010, perçus en 2010 par les chambres de commerce et d'industrie territoriales rattachées à la chambre de commerce et d'industrie de région, minorée du prélèvement mentionné au 5.3.5 de l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 modifié par le XVIII de l'article 108 de la loi n° 2010-1657 de finances pour 2011.

Si le produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises affecté, au titre d'une année, au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région est supérieur ou égal à la somme des différences calculées ci-dessus, le fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région verse, à chaque chambre de commerce et d'industrie de région, un montant égal à sa différence puis verse aux chambres de commerce et d'industrie de région le solde du produit qui lui est affecté proportionnellement à la valeur ajoutée imposée dans les communes de leur circonscription et retenue pour la détermination de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises en application du 1 du II de l'article 1586 ter du CGI.

Si le produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises affecté, au titre d'une année, au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région est inférieur à la somme des différences calculées ci-dessus, le fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région verse, à chaque chambre de commerce et d'industrie de région, un montant égal au produit de sa différence par un coefficient unique d'équilibrage calculé de sorte que la somme des versements soit égale au produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises affecté, au titre de l'année, au fonds.

La majoration du produit de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises résultant du III de l'article 1600 du CGI, affectée au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région dans les conditions prévues au B du III de l'article 1600 du CGI dans sa rédaction en vigueur au 1er janvier 2011, est reversée par les chambres de commerce et d'industrie de région à chaque chambre de commerce et d'industrie territoriale de leur ressort proportionnellement à la somme des écarts constatés en 2010 pour chaque chambre de commerce et d'industrie entre le montant de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises encaissé en 2010 et le produit de la taxe additionnelle à la taxe professionnelle mentionnée à l'article 1600 du CGI, perçu en 2009 par les chambres de commerce et d'industrie, multiplié par le pourcentage mentionné aux troisième à sixième alinéas du III de l'article 3 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 applicable à chacune des chambres de commerce et d'industrie et des écarts constatés pour chaque chambre de commerce et d'industrie entre le montant figurant dans les budgets exécutés en application du IV de l'article 29 de la loi n° 2002-1575 de finances pour 2003 et le montant prélevé en 2010 en application du 5.3.5 de l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 précitée, lorsque cette somme est négative.

Le II de l'article de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 aménage les modalités de fonctionnement du fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région.

Le décret n° 2011-2068 du 30 décembre 2011 précise quant à lui les modalités de répartition entre les chambres de commerce et d'industrie de région des produits affectés au fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région.

III. Recouvrement, contrôle, contentieux

La loi n° 2012-958 du 12 août 2012 de finances rectificative pour 2012 précise les modalités de recouvrement, de contrôle et de gestion des contentieux en matière de taxe additionnelle à la CVAE.

Celle-ci est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la CVAE. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette dernière (CGI, art. 1600, III-1 bis).

Ces dispositions s'appliquent aux impositions dues à compter du 1er janvier 2011 sous réserve des impositions contestées avant le 11 juillet 2012.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au III du BOI-IF-AUT-10 ainsi qu'au BOI-CVAE-DECLA-20 et au BOI-CVAE-PROCD.

E. Modalités d'application

(CGI, art. 1600, IV)

6321

Pour l'application de ces dispositions, les produits de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises perçus en 2010 s'entendent de l'ensemble des sommes mises en recouvrement en 2010 au titre de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises au titre de 2010.

F. Précisions relatives à Mayotte

(Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 51, III)

6322

En 2014, pour la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte, le taux mentionné au dernier alinéa du 1 du II de l'article 1600 du CGI est égal au rapport, exprimé en pourcentage, entre la moyenne par article des montants du rôle général de taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises émis au titre de 2013 perçus par les chambres de commerce et d'industrie de région de Guadeloupe, de Guyane, de Martinique et de La Réunion et la moyenne par article des bases nettes de taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises notifiées à la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte.

En 2014, le fonds de financement des chambres de commerce et d'industrie de région mentionné au 2 du III de l'article 1600 du CGI est alimenté, au titre des produits perçus sur le territoire de Mayotte de taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, à hauteur du montant prévisionnel de versement 2014 notifié par l'administration fiscale à la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte conformément à l'article 1639 A du CGI.

En 2015, le fonds mentionné à l'alinéa ci-dessus est alimenté, au titre des produits perçus sur le territoire de Mayotte de taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, à hauteur du montant de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises encaissée en 2014 et territorialisée dans le ressort de la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte conformément au rapport mentionné à l'article 2 du décret n° 2011-2068 du 30 décembre 2011 relatif aux modalités de répartition entre les chambres de commerce et d'industrie de région de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, net des restitutions et remboursements de taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises au titre de 2014 opérés en 2014. Ce montant est majoré du montant de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises au titre de 2014 encaissé au cours du premier semestre 2015 et territorialisé dans le ressort de la chambre de commerce et d'industrie de Mayotte conformément au rapport mentionné au même article 2 du décret n° 2011-2068, net des restitutions et remboursements de taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises au titre de 2014 opérés au cours de la même période.

Chapitre 2 : Taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat

(CGI, art. 1601 ; Loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art. 15 ; Décret n° 2010-1356 du 11 novembre 2010 mettant en œuvre la réforme du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat ; Décret n° 2011-350 du 30 mars 2011 portant diverses dispositions d'application de la réforme des chambres de métiers et de l'artisanat ; BOI-IF-AUT-20)

A. Champ d'application et détermination de la taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat

(CGI, art . 1601 ; BOI-IF-AUT-20 aux I et II)

6323

À compter du 1er janvier 2011, une taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises est perçue au profit des chambres régionales de métiers et de l'artisanat ou des chambres de métiers et de l'artisanat de région et de l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat.

Le produit de cette taxe est affecté à chacun des bénéficiaires mentionnés au premier alinéa dans la limite d'un plafond individuel fixé par référence au plafond prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012.

Ce plafond individuel est obtenu pour chaque bénéficiaire ainsi que pour les bénéficiaires mentionnés à l'article 1er de la loi n° 48-977 du 16 juin 1948 relative à la taxe pour frais de chambre de métiers applicable dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle en répartissant le montant prévu au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 précitée au prorata des émissions perçues

figurant dans les rôles généraux de l'année précédant l'année de référence.

Par dérogation au II du même article 46 de la loi n° 2011-1977, les plafonds individuels portent sur les émissions rattachées aux rôles de l'année de référence sans prise en compte des remboursements et dégrèvements relatifs à cette taxe (CGI, art. 1600, al. 2 à 4).

Cette taxe pourvoit à une partie des dépenses des établissements publics constituant le réseau des chambres de métiers et de l'artisanat. Elle est employée, dans le respect des règles de concurrence nationales et communautaires, pour remplir les missions qui leur sont confiées par les lois et les règlements, à l'exclusion des activités marchandes.

La taxe est acquittée par les chefs d'entreprises individuelles ou les sociétés soumis à l'obligation de s'inscrire au répertoire des métiers ou qui y demeurent immatriculés. Les personnes physiques titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du CGI sont dégrevées d'office de la taxe.

S'agissant des chefs d'entreprises individuelles exerçant une activité artisanale, cf. n° 6327.

Cette taxe est composée d'un droit fixe et de deux droits additionnels.

I. Le droit fixe

(CGI, art.1601, a ; BOI-IF-AUT-20 au II-A-1)

6324

Le droit fixe par ressortissant est égal à la somme des droits arrêtés par l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat ainsi que par la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou par la chambre de métiers et de l'artisanat de région, dans la limite d'un montant maximal fixé dans le tableau suivant en proportion du montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur au 1er janvier de l'année d'imposition.

En pourcentage, il est fixé de la façon suivante :

	2011	2012	2013	2014 et années suivantes
Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat	0,0436	0,0425	0,0414	0,0403
Chambres régionales de métiers et de l'artisanat ou chambres de métiers et de l'artisanat de région	0,3112	0,3032	0,2952	0,2872
Chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou chambre de métiers et de l'artisanat de région de Lorraine : droit fixe applicable aux ressortissants du département de la Moselle	0,0274	0,0267	0,0254	0,0247

En outre, un droit égal à 10 % du montant maximal du droit fixe revenant aux chambres régionales de métiers et de l'artisanat ou aux chambres de métiers et de l'artisanat de région, tel qu'il est fixé au tableau de l'article 1601 du CGI, est perçu et affecté, dans la limite du plafond fixé au I de l'article 46 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, à un fonds destiné à financer des actions de promotion et de communication au profit de l'artisanat.

S'agissant des chefs d'entreprises individuelles exerçant une activité artisanale, cf. n° 6327.

II. Les droits additionnels

(BOI-IF-AUT-20 au II-A-2)

6325

L'article 15 de la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 institue deux droits additionnels.

1. Le droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (CGI, art.1601, b et CGI, ann. II, art. 321 bis)

Le droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises, dont le produit est arrêté par les chambres concernées, ne peut excéder 60 % du produit du droit fixe revenant auxdites chambres.

Toutefois, ces chambres sont autorisées à porter le produit du droit additionnel jusqu'à 90 % du produit du droit fixe, afin de mettre en œuvre des actions ou de réaliser des investissements, dans les conditions définies à l'article 321 bis de l'annexe II au CGI, modifié par le décret n° 2011-350 du 30 mars 2011.

Ainsi, l'article 321 bis de l'annexe II au CGI précise que :

- le vote d'un produit du droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises en dépassement du niveau prévu au premier alinéa du b de l'article 1601 du CGI est subordonné à la conclusion entre l'État et l'établissement intéressé d'une convention définissant des objectifs de réalisations et de maîtrise des coûts ;

- l'autorité compétente pour autoriser le dépassement du produit du droit additionnel et signer la convention est le préfet de région ;

- la convention visée ci-dessus prévoit les actions ou les investissements à réaliser et les engagements de limitation de dépenses souscrits par la chambre de métiers et de l'artisanat de région ou la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ;

- à compter du 1er janvier 2013, la convention visée ci-dessus est complétée par des indicateurs d'activité et de performance évaluant, d'une part, le degré de réalisation des projets et des objectifs opérationnels de l'établissement et, d'autre part, l'impact sur les entreprises artisanales de ses activités. À compter de la même date, la convention peut être conclue pour une période pluriannuelle. En ce cas, un compte rendu d'exécution annuel est transmis au préfet de région et au directeur régional des finances publiques ;

- le préfet de région peut, lorsque les engagements fixés dans la convention n'ont pas été respectés, plafonner ou supprimer le droit à dépassement prévu par les deuxième et troisième alinéas du b de l'article 1601 du CGI. Cette décision n'est pas subordonnée à la conclusion d'une nouvelle convention. Elle est communiquée à l'établissement intéressé un mois au moins avant la date limite de vote de son produit de taxe additionnelle.

2. Le droit additionnel par ressortissant (CGI, art. 1601, c)

La taxe est également composée d'un droit additionnel par ressortissant, affecté par les chambres concernées au financement d'actions de formation, au sens des articles L. 6313-1 du code du travail à L. 6313-11 du code du travail et de l'article L. 6353-1 du code du travail, des chefs d'entreprises artisanales dans la gestion et le développement de celles-ci. Ces actions de formation font l'objet d'une comptabilité analytique et sont gérées sur un compte annexe. Ce droit est fixé à 0,12 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur au 1er janvier de l'année d'imposition.

Remarques :

Ces dispositions ne s'appliquent pas dans les départements du Bas-Rhin et du Haut-Rhin qu'en ce qui concerne le droit fixe arrêté par l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat. Il n'est applicable dans le département de la Moselle qu'en ce qui concerne le droit fixe arrêté par l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat et par la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou la chambre de métiers et de l'artisanat de région de Lorraine et le droit additionnel par ressortissant.

L'article 16 de la loi 2010-853 du 23 juillet 2010 prévoit que la taxe pour frais de chambre de métiers applicable dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle s'applique également en proportion du montant annuel du plafond de la sécurité sociale.

B. Le droit pour le financement des actions de promotion et de communication de l'artisanat

(CGI, art. 1601 A ; BOI-IF-AUT-20 au III)

6325-1

Il est perçu un droit au profit du Fonds national de promotion et de communication de l'artisanat destiné à financer les actions de promotion et de communication au profit de l'artisanat.

Il n'est dû, en principe, qu'un seul droit par entreprise individuelle ou société.

Cependant, lorsqu'un artisan exerce dans le ressort de plusieurs chambres, il doit verser un droit à chaque chambre.

Ce droit est égal à 10 % du montant maximal du droit fixe revenant aux chambres régionales de métiers et de l'artisanat ou aux chambres de métiers et de l'artisanat de région, tel qu'il est fixé au tableau du a de l'article 1601 du CGI.

Sur l'exonération temporaire en faveur des chefs d'entreprises individuelles exerçant une activité

artisanale, cf. **n° 6327**.

C. La contribution pour le financement des actions de formation professionnelle continue des artisans

(CGI, art. 1601 B ; BOI-IF-AUT-20 au IV)

6326

Les redevables assujettis au droit fixe sont assujettis à ce prélèvement. Il n'est dû qu'une seule contribution par entreprise individuelle ou société située dans le ressort d'une circonscription de chambre de métiers et de l'artisanat.

Elle est égale à 0,17 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur au 1er janvier de l'année d'imposition.

Les ressources provenant de cette contribution sont affectées au fonds d'assurance formation des chefs d'entreprise.

D. Exonération temporaire en faveur des chefs d'entreprises individuelles exerçant une activité artisanale

(CGI, art. 1601, al. 6 ; CGI, art. 1601 A, dernier alinéa et CGI, art. 1601 B, al. 3 abrogé par l'article 137 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011)

6327

En vertu de l'article 67 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, les chefs d'entreprises individuelles créées à compter du 1er avril 2010, exerçant une activité artisanale à titre principal bénéficiant du régime prévu à l'article L. 133-6-8 du code de la sécurité sociale (régime du micro-social simplifié) sont exonérés jusqu'au terme de la deuxième année civile suivant celle de la création de leur entreprise :

- de la taxe pour frais de chambres des métiers (CGI, art. 1601; n^{os} 6323 et suiv.) ;

- et de ses deux contributions additionnelles prévues :

  - à l'article 1601 A du CGI (droit perçu pour le financement des actions de promotion et de communication au profit de l'artisanat, cf. **n° 6325-1**),
  - à l'article 1601 B du CGI (contribution perçue pour le financement des actions de formation continue, cf. **n° 6326**).

Toutefois, l'exonération de la contribution perçue pour le financement de la formation professionnelle continue des artisans, prévue au troisième alinéa de l'article 1601 B du CGI, est supprimée à compter du 1er janvier 2011, par l'article 137 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011. Cette exonération ne sera donc jamais appliquée.

Dès lors, seules demeurent applicables l'exonération de taxe pour frais de chambres des métiers proprement dite (CGI, art. 1601, al. 6) et l'exonération du droit perçu pour le financement des actions de promotion et de communication au profit de l'artisanat (CGI, art. 1601 A, dernier alinéa).

Chapitre 3 : Dispositions communes

A. Exonération temporaire en faveur des entreprises nouvelles

(CGI, art. 1602 A ; BOI-IF-AUT-10 au I-B-4 et BOI-IF-AUT-20 au I-B-1)

6328

Les entreprises qui bénéficient de l'exonération d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, prévue à l'article 44 sexies du CGI, à l'article 44 septies du CGI et à l'article 44 quindecies du CGI peuvent être temporairement exonérées des taxes pour frais de chambre de commerce et d'industrie et pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat.

Précision : Sur les exonérations prévues à l'article 44 sexies du CGI, à l'article 44 septies du CGI et à l'article 44 quindecies du CGI, cf. BIC nos 2835 et suiv. et 2868 et IS nos 3990 et suiv.

Cette exonération porte :

- pour les entreprises créées avant le 1er janvier 2004, sur les deux années suivant celle de leur création ;

- pour les entreprises créées depuis le 1er janvier 2004, sur les deux à cinq années suivant celle de leur création, selon la durée fixée par la délibération des organismes consulaires.

Cette exonération est subordonnée à une délibération des organismes consulaires dans le ressort desquels sont situés les établissements de ces entreprises. Pour les entreprises créées à compter du 1er janvier 2004, la délibération fixe obligatoirement la durée de l'exonération. Les délibérations prises par les chambres de métiers et de l'artisanat s'appliquent à la part de la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat revenant aux chambres régionales de métiers et de l'artisanat et à l'Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat.

Pour les avantages octroyés depuis le 1er janvier 2007, le bénéfice des exonérations est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

B. Plafonnement par rapport à la valeur ajoutée

(BOI-IF-AUT-10 au IV et BOI-IF-AUT-20 au II-E)

6329

Il est précisé que ces deux taxes sont exclues de la cotisation foncière des entreprises et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prises en compte pour le calcul du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (cf. n° 6284).

Titre 4 : Taxe d'enlèvement des ordures ménagères

(CGI, art. 1520 à CGI, art. 1526, CGI, art. 1609 quater, CGI, art. 1609 quinquies C, CGI, art. 1636 B undecies , CGI, art. 1639 A bis et CGI, ann. III, 325 bis ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 53 ; BOI-IF-AUT-90 et suivants)

Chapitre 1 : Établissement de la taxe

(CGI, art. 1520 ; BOI-IF-AUT-90-10)

6330

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) peuvent en ce qui concerne la collecte et le traitement des ordures ménagères :

- soit financer ces dépenses par le budget général ;

- soit percevoir une taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;

- soit instituer une redevance calculée en fonction de l'importance du service rendu dans les conditions prévues à l'article L. 2333-76 du code général des collectivités territoriales. L'institution de cette redevance entraîne la suppression de la taxe et, le cas échéant, de la redevance sur les terrains de camping et de caravaning prévue par l'article L. 2333-77 du code général des collectivités territoriales.

La taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) peut donc être instituée :

- par les communes dès lors qu'elles assurent au moins la collecte des déchets des ménages ;

- par les communautés de communes, les syndicats de communes et les syndicats mixtes dès lors qu'ils bénéficient de la compétence en matière d'élimination des déchets prévue à l'article L. 2224-13 du code général des collectivités territoriales (compétence « élimination et traitement » des déchets

des ménages) et qu'ils assurent au moins la collecte des déchets.

Par ailleurs, l'article 97 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 fixe, à l'article 1522 bis du CGI, la possiblité pour les collectivités concernées d'instaurer une part incitative de la TEOM (laquelle s'ajoute à la part fixe de la TEOM).

Remarque : L'article 195 de la loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement avait auparavant prévu la possibilité pour les communes, les établissements publics de coopération intercommunale et les syndicats mixtes qui bénéficient de la compétence prévue à l'article L. 2224-13 du code général des collectivités territoriales d'instaurer, à titre expérimental et pendant une durée de cinq ans à compter de la publication de loi n° 2010-788 précitée, sur tout ou partie de leur territoire, une part variable incitative au sein de la TEOM, calculée en fonction du poids ou du volume des déchets.

Les dispositions de cet article 1522 bis du CGI sont modifiées, à compter du 1er janvier 2014, par l'article 53 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013. La part incitative de la taxe est notamment désormais assise sur la quantité et éventuellement la nature des déchets produits, exprimée en volume, en poids et en nombre d'enlèvements.

A. Champ d'application

I. Propriétés imposables

(CGI, art. 1521 ; BOI-IF-AUT-90-10 au I)

6330-1

Lorsqu'elle est instituée, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) porte sur toutes les propriétés soumises à la taxe foncière sur les propriétés bâties (y compris les garages et emplacements de parking) ou qui en sont temporairement exonérées ainsi que sur les logements des fonctionnaires ou employés publics situés dans des immeubles exonérés de la taxe foncière (CGI, art. 1521, I).

En revanche, sont exonérés les usines ainsi que les locaux sans caractère industriel ou commercial pris en location par certaines collectivités publiques et affectés à un service public (CGI, art. 1521, II).

De même, sauf délibération contraire des communes ou des organes délibérants de leurs groupements, les locaux situés dans la partie de la commune où ne fonctionne pas le service d'enlèvement des ordures sont exonérés de la taxe (CGI, art. 1521, III-4).

En outre, d'autres exonérations sont envisageables sur délibération :

- les conseils municipaux ou les organes délibérants des EPCI peuvent chaque année exonérer de TEOM les locaux à usage industriel ou commercial et les immeubles munis d'un appareil d'incinération ou, pour ces derniers, réduire jusqu'à 75 % le montant de la taxe (CGI, art. 1521, III-1 et 2) ;

- la commune ou l'EPCI peut, par délibération prise dans les conditions prévues au 1 du II de l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009), exonérer les constructions nouvelles et les reconstructions de la part incitative de la taxe correspondant à la première année suivant la date d'achèvement (CGI, art. 1522 bis, I-al. 3).

Sur les délibérations relatives à ces exonérations, se reporter au BOI-IF-AUT-90-40 au I.

II. Personnes imposables

(CGI, art. 1523 ; BOI-IF-AUT-90-10 au II)

6330-2

La taxe est établie au nom des propriétaires ou usufruitiers, sur le même imprimé que la taxe foncière sur les propriétés bâties.

La taxe peut être récupérée de plein droit par le propriétaire sur le locataire.

Lorsqu'elle est due par des fonctionnaires ou employés publics logés dans des immeubles exonérés de taxe foncière, la taxe est établie à leur nom.

III. Annualité de la taxe

(BOI-IF-AUT-90-10 au V)

6330-3

La TEOM est établie d'après la situation existant au 1er janvier de l'année d'imposition.

La taxe est due pour l'année entière. Néanmoins, en cas de vacance d'un immeuble supérieur à trois mois, il peut être accordé, sur réclamation, une réduction ou la décharge de la taxe. La vacance doit être indépendante de la volonté du contribuable (CGI, art. 1524).

B. Assiette de la taxe

(CGI, art. 1522 ; BOI-IF-AUT-90-10 au III)

I. Assiette de la part fixe

6330-4

La taxe est assise sur le revenu net servant de base à la taxe foncière sur les propriétés bâties (la base d'imposition est déterminée par comparaison pour les logements des fonctionnaires personnellement imposables).

Les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale ainsi que les syndicats mixtes peuvent décider, par une délibération prise dans les conditions prévues au 1 du II de l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009), de plafonner les valeurs locatives des locaux à usage d'habitation dans la limite d'un certain montant. Pour plus de précisions, se reporter au n° 6330-11 et au BOI-IF-AUT-90-40 au II.

II. Assiette de la part incitative

6330-5

Lorsqu'une part incitative a été instituée, elle s'ajoute à la part fixe déterminée selon les modalités prévues à l'article 1521 du CGI, à l'article 1522 du CGI et à l'article 1636 B undecies du CGI.

> **Précision :** Il convient de noter que pour pouvoir instaurer la part incitative de la TEOM, les collectivités concernées doivent avoir préalablement instauré la TEOM (cf. BOI-IF-AUT-90-20-10 au II-B).

La part incitative de la taxe est assise sur la quantité et éventuellement la nature des déchets produits, exprimée en volume, en poids et en nombre d'enlèvement des bacs de déchets ménagers.

Elle est déterminée en multipliant la quantité de déchets produits pour chaque local imposable l'année précédant celle de l'imposition par un ou des tarifs par unité de quantité de déchets produits.

Lorsque la quantité de déchets produits est connue globalement pour un ensemble de locaux mais n'est pas connue individuellement pour les locaux de cet ensemble, elle est répartie entre eux par la collectivité au prorata de leur valeur locative foncière retenue pour l'établissement de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

C. Modalités de mise en oeuvre de la part incitative de la taxe

(CGI, art. 1522 bis, II ; CGI, ann. III, art. 325 bis ; BOI-IF-AUT-90-10 au IV)

6330-6

Conformément au II de l'article 1522 bis du CGI, les communes et les EPCI au profit desquels est perçue une part incitative de la TEOM font connaître aux services fiscaux, avant le 15 avril de l'année d'imposition, le montant en valeur absolue de cette part incitative par local au cours de l'année précédente.

Codifiées à l'article 325 bis de l'annexe III au CGI, créé par le décret n° 2012-1407 du 17 décembre 2012 pris en application de l'article 1522 bis du CGI, les modalités de communication de ces données prévoient notamment la transmission chaque année par la DGFiP à la commune, l'EPCI ou le syndicat mixte au profit duquel est perçue une part incitative de TEOM, de la liste des locaux imposés à la taxe. Cette liste comporte un certain nombre d'éléments d'identification de ces locaux. La commune ou l'EPCI complète cette liste du montant en euro de la part incitative de la taxe pour chacun des locaux pour transmission en retour à la DGFiP avant le 15 avril de l'année d'imposition.

En l'absence de transmission de cette liste avant le 15 avril, le montant de la part incitative dû l'année

précédente est reconduit. En l'absence de part incitative l'année précédente, les locaux ne pourront être imposés à la part incitative.

D. Réparation des omissions et insuffisances

(CGI, art. 1526 ; BOI-IF-AUT-90-10 au VI)

6330-7

Des rôles supplémentaires peuvent être établis à raison des faits existants au 1er janvier de l'année de l'imposition, permettant ainsi de réparer une éventuelle omission de l'imposition ou une imposition établie sur des bases insuffisantes.

E. Recouvrement et contentieux

(BOI-IF-AUT-90-10 aux VII et VIII)

6330-8

La TEOM est perçue par voie de rôle et sur le même avis d'imposition que la taxe foncière sur les propriétés bâties, les rôles étant établis et recouvrés comme en matière de contributions directes.

La taxe est payable auprès du comptable de la DGFiP.

Par ailleurs, l'État perçoit 3,6 % du montant de la taxe en contrepartie des frais de dégrèvement et de non-valeurs qu'il prend à sa charge. Il perçoit en outre 4,4 % du montant de la taxe pour frais d'assiette et de recouvrement (CGI, art. 1641 ; cf. n° 6005).

Pour plus de précisions sur le recouvrement de la TEOM, se reporter au VII du BOI-IF-AUT-90-10.

S'agissant des réclamations relatives à la TEOM, elles sont présentées, instruites et jugées comme en matière d'impôts directs locaux. Pour plus de précisions, se reporter au VIII du BOI-IF-AUT-90-10.

Chapitre 2 : Institution de la taxe - Dispositifs de délibération

(BOI-IF-AUT-90-20 et suivants)

6330-9

Sont compétents pour instituer et percevoir la TEOM les communes assurant au moins la collecte des déchets des ménages ainsi que les EPCI mentionnés à l'article 1609 quater du CGI et au VI de l'article 1379-0 bis du CGI lorsqu'ils bénéficient de la compétence prévue à l'article L. 2224-13 du code général des collectivités territoriales (compétence « élimination et traitement » des déchets des ménages) et qu'ils assurent au moins la collecte des déchets des ménages.

Les délibérations concernant la taxe d'enlèvement des ordures ménagères doivent être prises avant le 15 octobre d'une année pour être applicables à compter de l'année suivante (CGI, art. 1639 A bis, II-1). Il existe toutefois quelques règles particulières :

- pour les EPCI à fiscalité propre créés ex nihilo (BOI-IF-AUT-90-20-10 au III-A) ;

- pour les EPCI ou les syndicats mixtes issus d'une fusion (BOI-IF-AUT-90-20-10 au III-B) ;

- en cas de rattachement d'une commune ou d'un EPCI à un groupement de communes (BOI-IF-AUT-90-20-10 au III-C) ;

- en cas de transformation d'un EPCI sans fiscalité propre en EPCI à fiscalité propre (BOI-IF-AUT-90-20-10 au III-D) ;

- en cas de transformation d'un EPCI à fiscalité propre en un autre EPCI à fiscalité propre à périmètre identique (BOI-IF-AUT-90-20-10 au III-E) ;

- pour les EPCI à fiscalité propre bénéficiant d'un transfert de la compétence prévue à l'article L. 2224-13 du code général des collectivités territoriales par arrêté préfectoral pris postérieurement au 15 octobre (BOI-IF-AUT-90-20-10 au III-F).

Il existe par ailleurs des dispositifs de substitution en matière de délibérations relatives à l'institution de la TEOM (substitution d'un EPCI membre à son syndicat mixte, substitution des EPCI à fiscalité propre à leurs communes membres au sein des syndicats mixtes, substitution d'une commune isolée à son syndicat mixte). Sur ce point, il convient de se reporter au BOI-IF-AUT-90-20-20.

Chapitre 3 : Fixation des taux et des tarifs

(CGI, art. 1636 B undecies ; CGI, art. 1639 A ; BOI-IF-AUT-90-30 et suivants)

6330-10

Les communes et les EPCI ayant institué la TEOM en votent le taux et les tarifs.

Le taux de la taxe est voté dans les conditions prévues à l'article 1639 A du CGI (cf. n° 6008).

Il est fixé librement et n'est donc pas soumis aux règles de lien et de plafonnement applicables aux impôts directs locaux (cf. n^{os} 6002 et suivants).

Les communes et leurs EPCI doivent faire connaître aux services des impôts de la DGFiP leurs décisions relatives au taux de la TEOM avant le 15 avril de chaque année. À défaut, les impositions sont recouvrées selon les décisions de l'année précédente.

Pour plus de précisions sur le vote du taux de la part fixe de la TEOM et l'unification progressive des taux de TEOM au sein d'un EPCI, se reporter au BOI-IF-AUT-90-30-10.

Il est possible pour les communes et les EPCI ayant institué la TEOM, de définir des zones pour lesquelles ils votent des taux différents. Cela leur permet ainsi de proportionner le montant de la taxe à l'importance du service rendu ou en fonction de la présence ou non d'une installation de transfert ou d'élimination des déchets (BOI-IF-AUT-90-30-20).

En application de l'article 1522 bis du CGI, les tarifs de la part incitative de la TEOM sont fixés chaque année par délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A du CGI (cf. n° 6008).

La part incitative de la TEOM est d'une part plafonnée, et d'autre part encadrée.

Aussi, la première année d'application de la part incitative, le produit total de la TEOM (part fixe et part incitative) ne peut excéder le produit total de cette taxe de l'année précédente.

Les tarifs de la part incitative sont fixés chaque année de manière à ce que son produit soit compris entre 10 % et 45 % du produit total de la taxe. Le tarif peut être différent selon la nature des déchets produits.

Pour plus de précisions sur le vote des tarifs de la part incitative de la TEOM, se reporter au BOI-IF-AUT-90-30-30.

Chapitre 4 : Délibérations relatives à l'assiette de la taxe

(BOI-IF-AUT-90-40)

6330-11

Les communes, les EPCI et les syndicats mixtes, dès lors qu'ils ont institué la TEOM, peuvent sur délibération décider les exonérations prévues au III de l'article 1521 du CGI et au I de l'article 1522 bis du CGI (cf. n° 6330-1).

En outre, ils peuvent décider de plafonner les valeurs locatives des locaux à usage d'habitation passibles de la TEOM (chaque local à usage d'habitation et chacune de leurs dépendances) dans la limite d'un montant qui ne peut être inférieur à deux fois le montant de la valeur locative moyenne communale des locaux d'habitation. La valeur locative moyenne est déterminée dans les conditions prévues au 4 du II et au IV de l'article 1411 du CGI (CGI, art. 1522, II).

Ces délibérations relatives à l'assiette de la TEOM font l'objet de commentaires au BOI-IF-AUT-90-40.

Titre 5 : Taxe de balayage

(CGI, art. 1528 ; BOI-IF-AUT-100)

6331

Les communes peuvent, sur délibération du conseil municipal, instituer une taxe de balayage, dont le produit ne peut excéder les dépenses occasionnées par le balayage de la superficie des voies livrées à la circulation publique, telles que constatées dans le dernier compte administratif de la commune.

La taxe est due par les propriétaires riverains, au 1er janvier de l'année d'imposition, des voies livrées à la circulation publique. Lorsque l'immeuble riverain est régi par la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, la taxe est due par le syndicat des copropriétaires au 1er janvier de l'année d'imposition. Elle est assise sur la surface desdites voies, au droit de la façade de chaque propriété, sur une largeur égale à celle de la moitié desdites voies dans la limite de six mètres.

Le tarif de la taxe est fixé par le conseil municipal. Des tarifs différents peuvent être fixés selon la largeur de la voie.

La taxe est établie par l'administration municipale. Elle est recouvrée comme en matière de contributions directes. Les réclamations et les recours contentieux sont instruits par l'administration municipale (CGI, art. 1528, I).

Afin de fixer le tarif de la taxe, l'autorité compétente de l'État communique, avant le 1er février de l'année précédant celle de l'imposition, aux communes qui en font la demande, les informations cadastrales nécessaires au calcul des impositions (CGI, art. 1528, II) .

La délibération instituant la taxe de balayage et celle fixant le tarif sont prises par le conseil municipal dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009). Cette délibération mentionne la superficie imposable au tarif fixé.

Le tarif est arrêté par le représentant de l'État dans le département après vérification du respect du plafond mentionné au I de l'article 1528 du CGI (CGI, art. 1528, II bis).

Les conditions d'application et de recouvrement de cette taxe sont fixées par décret (CGI, art. 1528, III).

Les communautés urbaines, les communautés d'agglomération et les communautés de communes sont substituées à leurs communes membres pour l'application des dispositions relatives à la taxe de balayage prévue à l'article 1528 du CGI lorsqu'elles assurent le balayage de la superficie des voies livrées à la circulation publique.

Titre 6 : Taxe sur les friches commerciales

(CGI, art. 1530 ; BOI-IF-AUT-110)

6332

Les communes ou, par substitution, les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre ayant une compétence d'aménagement des zones d'activités commerciales peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI (cf. n° 6009), instituer une taxe annuelle sur les friches commerciales situées sur leur territoire.

La taxe est due pour les biens évalués en application de l'article 1498 du CGI, à l'exception de ceux visés à l'article 1500 du CGI, qui ne sont plus affectés à une activité entrant dans le champ de la cotisation foncière des entreprises défini à l'article 1447 du CGI depuis au moins deux ans au 1er janvier de l'année d'imposition et qui sont restés inoccupés au cours de la même période.

> **Précision :** À compter des impositions dues au titre de 2014, le délai initialement de cinq ans est ramené à deux ans conformément au 1° du I de l'article 83 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013.

La taxe dont la base est constituée par le revenu net servant de base à la taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1388) est acquittée par le redevable de cette dernière (voir CGI, art. 1400).

À compter des impositions dues au titre de 2014, le taux est fixé à 10 % la première année

d'imposition, 15 % la deuxième et 20 % à compter de la troisième année (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 83).

Par une délibération prise dans les conditions prévues au I de l'article 1639 A bis du CGI, ces taux peuvent être majorés dans la limite du double par le conseil municipal ou le conseil de l'EPCI.

La taxe n'est pas due lorsque l'absence d'exploitation des biens est indépendante de la volonté du redevable de la taxe foncière sur les propriétés bâties et est imputable à une cause étrangère à sa volonté faisant obstacle à l'exploitation du bien dans des conditions normales.

Les conseils municipaux et les organes délibérants des EPCI compétents qui ont institué la taxe, communiquent chaque année à l'administration des finances publiques, avant le 1er octobre de l'année qui précède l'année d'imposition, la liste des adresses des biens susceptibles d'être concernés par la taxe.

À partir de cette liste d'adresses, l'Administration identifie les biens qui ne sont plus affectés à une activité entrant dans le champ de la cotisation foncière des entreprises depuis au moins deux ans au 1er janvier de l'année d'imposition et qui sont restés inoccupés au cours de cette même période.

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions de la taxe sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties (BOI-IF-AUT-110 au III et BOI-IF-TFB-50).

Les dégrèvements accordés en cas d'absence d'exploitation des biens indépendante de la volonté du contribuable ou par suite d'une imposition établie à tort sont à la charge de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale. Ils s'imputent sur les attributions mensuelles de taxes et les impositions perçues par voie de rôle.

Titre 7 : Tarification des déplacements urbains

(CGI, art. 1609 quater A ; BOI-IF-AUT-120)

6333

Dans les agglomérations de plus de 300 000 habitants dotées d'un plan de déplacements urbains approuvé prévoyant la réalisation d'un transport collectif en site propre, une tarification des déplacements effectués au moyen de véhicules terrestres à moteur, dénommée « péage urbain », peut être instituée, à titre expérimental et à la demande de l'autorité organisatrice des transports urbains, pour limiter la circulation automobile et lutter contre la pollution et les nuisances environnementales.

Le péage urbain peut être institué pour une durée de trois ans.

Il est applicable aux véhicules terrestres à moteur qui franchissent les limites d'un périmètre géographique ou circulent sur des voies routières déterminées relevant de la compétence de la collectivité ou du groupement de collectivités concerné ou, le cas échéant, des autres autorités compétentes en matière de voirie et avec leur accord.

Son montant est fixé par l'autorité organisatrice des transports urbains dans la limite d'un seuil défini par décret en Conseil d'État.

Son produit est affecté à cette même autorité organisatrice des transports et sert à financer les actions mentionnées au plan de déplacements urbains.

Les collectivités ou groupements de collectivités intéressés établissent une étude d'impact préalable à charge et à décharge du projet de péage urbain et conduisent une concertation avec l'ensemble des parties concernées. Cette étude est rendue publique.

Le péage urbain ne peut être instauré qu'après la mise en place d'infrastructures et de services de transport collectif susceptibles d'accueillir le report de trafic lié à l'instauration du péage.

Les expérimentations susvisées sont autorisées par décret en Conseil d'État.

Les collectivités ou groupements de collectivités qui mettent en œuvre une expérimentation sur le fondement du présent article élaborent, après chaque période de douze mois d'expérimentation, un rapport contenant les informations nécessaires à son évaluation et le transmettent au ministre chargé des collectivités territoriales et au ministre chargé des transports.

Titre 8 : Taxe annuelle sur les logements vacants

(CGI, art. 232 ; BOI-IF-AUT-60)

6334

L'article 232 du CGI institue, dans certaines communes, une taxe annuelle sur les logements vacants dont le produit est versé au profit de l'Agence nationale de l'habitat (ANAH) dans la limite du plafond prévu au I de l'article 46 de la loi 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012.

Remarque : L'article 1407 bis du CGI prévoit que les communes autres que celles visées à l'article 232 du CGI ou, sous certaines conditions, leurs établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre peuvent assujettir à la taxe d'habitation les logements vacants situés sur leur territoire, voir n^{os} 6165 et suivants et BOI-IF-TH-60.

Chapitre 1 : Conditions d'application

A. Redevables de la taxe

6335

La taxe est due par toute personne physique ou morale de droit public ou de droit privé qui disposent d'au moins un logement imposable. Le débiteur est selon le cas, le propriétaire, l'usufruitier, le preneur à bail à construction ou à réhabilitation ou l'emphytéote.

B. Logements concernés

6336

I. Situation géographique des logements

La taxe s'applique aux logements vacants situés, au 1er janvier de l'année d'imposition, dans les communes appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants où existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement sur l'ensemble du parc résidentiel existant, qui se caractérisent notamment par le niveau élevé des loyers, le niveau élevé des prix d'acquisition des logements anciens ou le nombre élevé de demandes de logement par rapport au nombre d'emménagements annuels dans le parc locatif social (CGI, art. 232, I).

La liste des communes dans lesquelles s'applique la taxe est fixée par le décret n° 2013-392 du 10 mai 2013.

II. Caractéristiques des logements imposables

Il s'agit de locaux à usage d'habitation, qui sont habitables c'est-à-dire clos, couverts, pourvus des éléments de confort minimum (installation électrique, eau courante, équipement sanitaire), non meublés et vacants depuis au moins une année, au 1er janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 232, II ; cf. **n^{os} 6337 et suiv.**).

Remarque : Avant 2013, les logements devaient être vacants depuis au moins deux années consécutives.

III. Exclusion particulière

La taxe n'est pas due à raison des logements détenus par des organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte et destinés à être attribués sous conditions de ressources.

Elle n'est également pas due à raison des logements qui constituent des dépendances du domaine public.

C. Appréciation de la vacance

6337

I. État de vacance

Est considéré comme vacant, un logement libre de toute occupation pendant au moins une année.

L'occupation momentanée (et inférieure à 90 jours) au cours de l'année ne peut être regardée comme remettant en cause la situation de vacance du logement.

En revanche, un logement dont la durée d'occupation est supérieure à 90 jours consécutifs au cours de l'année de référence n'est pas considéré comme vacant (CGI, art. 232, V).

Remarque : Avant 2013, la durée d'occupation de référence était de 30 jours.

II. La vacance ne doit pas être involontaire

La taxe n'est pas due lorsque la vacance est imputable à une cause étrangère à la volonté du contribuable, cette cause :

- faisant obstacle à son occupation durable, à titre onéreux ou gratuit, dans des conditions normales d'habitation ;

- ou s'opposent à son occupation, à titre onéreux, dans des conditions normales de rémunération du bailleur.

III. Durée et décompte de la vacance

La taxe est due à raison de chaque logement à la fois :

- vacant au 1er janvier de l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est établie,

- vacant au 1er janvier de l'année d'imposition,

- et qui n'a pas été occupé plus de 90 jours consécutifs au cours de l'année précédant celle de l'imposition.

Le délai de vacance est décompté du 1er janvier N-1 au 1er janvier de l'année N (année d'imposition inclue).

Remarque : Un logement vacant pour motif d'inhabitabilité (donc hors du champ de la taxe) et qui est réhabilité ne peut, le cas échéant, être soumis à la taxe que si la vacance est effective durant au moins une année après réhabilitation.

Chapitre 2 : Modalités d'application

6338

A. Base d'imposition

La base de la taxe est constituée par la valeur locative de l'habitation, identique à celle retenue en matière de taxe d'habitation.

B. Taux d'imposition

Le taux d'imposition varie en fonction de la durée de vacance du logement.

À compter de 2013, le taux est fixé à 12,5 % la première année d'imposition et à 25 % à compter de la deuxième (CGI, art. 232, IV).

C. Contrôle, recouvrement, contentieux, garanties et sanctions

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions relatifs à cette taxe sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties (BOI-IF-AUT-60 au IV et BOI-IF-TFB-50).

Titre 9 : Taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties

(CGI, art. 1519 I complété par l'article 18 de l'ordonnance n°2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte ; BOI-IF-AUT-80)

Chapitre 1 : Champ d'application

(CGI, art. 1519 I, I et VI)

6339

À compter des impositions établies au titre de 2011, il est institué, au profit des communes et des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre dans les conditions prévues à l'article 1379 du CGI et à l'article 1379-0 bis du CGI, une taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour les propriétés classées dans les septième, dixième, onzième, douzième et treizième catégories de nature ou de cultures définies par l'article 18 de l'instruction ministérielle du 31 décembre 1908.

Sont concernées les propriétés suivantes :

- septième catégorie : carrières, ardoisières, sablières, tourbières, etc. ;

- dixième catégorie : terrains à bâtir, rues privées, etc. ;

- onzième catégorie : terrains d'agrément, parcs et jardins et pièces d'eau, etc. ;

- douzième catégorie : chemins de fer, canaux de navigation et dépendances ;

- treizième catégorie : sols des propriétés bâties et des bâtiments ruraux, cours et dépendances, etc.

Par ailleurs, conformément au VI de l'article 1519 I du CGI, issu de l'article 18 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, cette taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties n'est pas applicable à Mayotte.

Chapitre 2 : Redevable

(CGI, art. 1519 I, II)

6340

Cette taxe est acquittée par le redevable de la taxe foncière sur les propriétés non bâties au sens de l'article 1400 du CGI.

Chapitre 3 : Assiette

(CGI, art. 1519 I, III)

6341

L'assiette de cette taxe est établie d'après la valeur locative cadastrale déterminée conformément au I de l'article 1396 du CGI (pour mémoire, le premier alinéa de l'article 1396 du CGI est devenu le I de ce

même article après modification par l'article 82 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, à compter des impositions dues au titre de 2014).

Chapitre 4 : Calcul des cotisations

(CGI, art. 1519 I, IV)

6342

Le produit de cette taxe est obtenu en appliquant, chaque année, aux bases imposables la somme des taux départemental et régional de la taxe foncière sur les propriétés non bâties appliqués en 2010 sur le territoire de l'établissement public de coopération intercommunale ou de la commune, multipliée par un coefficient de 1,0485.

Pour l'application du premier alinéa aux établissements publics de coopération intercommunale dont le territoire est situé sur plusieurs départements, le taux départemental de taxe foncière sur les propriétés non bâties à prendre en compte s'entend de la moyenne des taux départementaux de taxe foncière sur les propriétés non bâties appliqués en 2010 sur le territoire de cet établissement, pondérés par l'importance relative des bases départementales de la taxe situées sur le territoire de cet établissement, telles qu'issues des rôles généraux établis au titre de cette même année.

Pour l'application du premier alinéa aux établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre dont le territoire est situé sur plusieurs régions, le taux régional de taxe foncière sur les propriétés non bâties à prendre en compte s'entend de la moyenne des taux régionaux de taxe foncière sur les propriétés non bâties appliqués en 2010 sur le territoire de cet établissement, pondérés par l'importance relative des bases régionales de la taxe situées sur le territoire de cet établissement, telles qu'issues des rôles généraux établis au titre de cette même année.

Pour l'application du premier alinéa aux communes et établissements publics de coopération intercommunale dont le territoire se situe au moins en partie dans la région Île-de-France, le taux régional s'entend pour cette région du taux de l'année 2010 de la taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties prévue à l'article 1599 quinquies du CGI dans sa rédaction en vigueur au 1er janvier 2010 (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 37, VI-B).

Chapitre 5 : Contrôle, recouvrement et contentieux

(CGI, art. 1519 I, V)

6343

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et sanctions sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties (BOI-IF-TFNB-50).

Précision : S'agissant des frais de gestion applicables, cf. n° 6005.

L'imposition additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties est commentée au BOI-IF-AUT-80.

Titre 10 : Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux dans la région Ile-de-France

(CGI, art. 231 ter ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 50 ; BOI-IF-AUT-50

et suivants)

6344

L'article 231 ter du CGI prévoit la perception d'une taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux et assimilés, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux, situés dans les limites territoriales de la région d'Île-de-France, composée de Paris et des départements de l'Essonne, des Hauts-de-Seine, de la Seine-et-Marne, de la Seine-Saint-Denis, du Val-de-Marne, du Val-d'Oise et des Yvelines.

Un tarif spécifique est prévu par catégorie de locaux.

Chapitre 1 : Champ d'application

(BOI-IF-AUT-50-10)

6345

Sont soumises à la taxe les personnes privées ou publiques qui sont propriétaires de locaux imposables situés dans la région d'Île-de-France, ou titulaires d'un droit réel portant sur de tels locaux.

A. Notion de local

6346

Le local s'entend des immeubles ou parties d'immeubles affectés à l'usage de bureau, à une activité professionnelle, à une activité de commerce ou de stockage. La taxe peut donc concerner :

- soit un immeuble dans son ensemble ;

- soit une partie d'immeuble formant une unité autonome ;

- soit les pièces à usage de bureaux, ou constituant des locaux commerciaux ou des locaux de stockage comprises dans une unité autonome principalement affectée à un autre usage (pièces réservées à une activité professionnelle dans un appartement, par exemple).

B. Locaux taxables

(BOI-IF-AUT-50-10 au I)

6347

Sont passibles de la taxe, les locaux à usage de bureaux et assimilés, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et, depuis le 1er janvier 2011, les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux.

Pour déterminer la catégorie de taxation d'un local, il convient de s'attacher à la destination pour laquelle il est conçu (toutefois, pour les locaux de stockage, cf. n° 6350). L'état d'inutilisation ou de vacance, même pour une cause étrangère à la volonté du propriétaire, est sans incidence sur l'assujettissement à la taxe.

Remarque : Il résulte par ailleurs de la définition des locaux taxables que les locaux où s'exerce une activité de production ou de transformation et ceux intégrés dans une exploitation agricole se trouvent placés hors du champ d'application de la taxe.

I. Définition des locaux à usage de bureaux ou assimilés

6348

1. Les locaux à usage de bureau

Ils comprennent :

- les bureaux proprement dits ;

- leurs dépendances immédiates et indispensables.

2. Les locaux professionnels

Sont visés les locaux qui sont destinés à l'exercice d'activités libérales ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif.

II. Définition des locaux commerciaux

6349

Les locaux commerciaux s'entendent des locaux destinés à l'exercice d'une activité de commerce de détail ou de gros et de prestations de services à caractère commercial ou artisanal ainsi que de leurs réserves attenantes, couvertes ou non, et des emplacements attenants affectés en permanence à la vente.

Remarque : Eu égard à leur caractère privatif, les logements meublés loués à des étudiants ne constituent pas des locaux taxables au sens de l'article 231 ter du CGI. En revanche, les locaux dans lesquels s'exerce une activité de prestations de services de nature commerciale et auxquels les étudiants ont accès (cafétéria, restaurant dans une résidence...) entrent dans le champ de la taxe (BOFiP-Impôts, Actualité du 12/12/2013 : IF - Taxe sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement - Imposition des locaux meublés donnés en sous-location à des étudiants - Rescrit n° 2013/07 du 12 décembre).

III. Définition des locaux de stockage

6350

Les locaux de stockage s'entendent des locaux ou aires couvertes destinés à l'entreposage de produits, de marchandises ou de biens et qui ne sont pas intégrés topographiquement à un établissement de production.

Sont ainsi concernés tous les locaux et aires couvertes utilisés à usage de stockage par des personnes privées ou publiques. À cet égard, le caractère permanent ou provisoire de l'entreposage est sans incidence (RM Loridant, JO Sénat du 1/07/1999, n° 15343 p. 2219). Toutefois, trois types de locaux de stockage ne sont pas passibles de la taxe, à savoir :

- les locaux de stockage intégrés topographiquement à un établissement de production ;

- les locaux destinés à abriter des archives et indépendants des locaux à usage de bureaux ;

- les locaux de stockage appartenant aux sociétés coopératives agricoles ou à leurs unions.

Par ailleurs, pour les impositions établies depuis 2003, les parcs d'exposition et les locaux à usage principal de congrès sont assimilés à des locaux de stockage pour l'appréciation des surfaces exonérées et l'application des tarifs.

Cette assimilation concerne :

- les parcs d'exposition, à savoir, les sites regroupant un ensemble de bâtiments ou de salles spécialement conçus pour la tenue d'expositions industrielles, agricoles ou commerciales, pour les seules surfaces destinées à accueillir des expositions ;

- les locaux à usage principal de congrès, à savoir, les locaux spécialement conçus pour la tenue des réunions de personnes qui délibèrent sur des recherches, des études communes ou des intérêts communs en différents domaines (congrès de membres de professions libérales, conférences professionnelles, assemblées générales d'associations ou de sociétés...) et qui au cours de l'année d'imposition sont affectés, pour au moins la moitié de leur temps d'utilisation, aux manifestations mentionnées çi-avant.

IV. Définition des surfaces de stationnement

6351

Ces surfaces de stationnement s'entendent des locaux ou aires, couvertes ou non couvertes, destinés au stationnement des véhicules, annexés à des locaux à usage de bureaux, des locaux commerciaux ou des locaux de stockage, et non intégrés topographiquement à un établissement de production (CGI, art. 231 ter, III-4°).

C. Périmètre d'application

6352

Pour être passibles de la taxe, les locaux à usage de bureaux et assimilés, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux, doivent être situés dans les limites territoriales de la région d'Île-de-France, c'est-à-dire dans les départements de Paris, Seine-et-Marne, Hauts-de-Seine, Essonne, Yvelines, Seine-Saint-Denis, Val-de-Marne, Val-d'Oise.

D. Locaux et surfaces de stationnement exonérés

(CGI, art. 231 ter, V ; BOI-IF-AUT-50-10 au II)

I. Locaux et surfaces de stationnement exonérés en fonction de leur situation géographique

6353

Tous les locaux, qu'ils soient à usage de bureaux, commerciaux ou de stockage, ainsi que les surfaces de stationnement qui y sont annexées, sont exonérés de la taxe dès lors qu'ils sont situés dans une zone de redynamisation urbaine (ZRU) ou une zone franche urbaine (ZFU) définies par les A et B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire.

II. Locaux et surfaces de stationnement exonérés en fonction de leur propriétaire utilisateur

6354

Il s'agit des locaux et des surfaces de stationnement appartenant aux seules fondations et associations reconnues d'utilité publique, et qu'elles utilisent pour l'exercice de leur activité.

III. Locaux et surfaces de stationnement exonérés en fonction de leurs aménagements

6355

Les locaux spécialement aménagés pour l'archivage administratif et pour l'exercice d'activités de recherche, ou à caractère sanitaire, social, éducatif ou culturel, sont exonérés.

En outre, sont également exonérés les locaux administratifs et les surfaces de stationnement des établissements publics d'enseignement du premier et du second degré et des établissements privés sous contrat avec l'État au titre de l'article L. 442-5 du code de l'éducation et de l'article L. 442-12 du code de l'éducation.

IV. Locaux et surfaces de stationnement exonérés en fonction de leurs superficies

6356

Sont exonérés les locaux et surfaces de stationnement appartenant à un même propriétaire et dont la superficie est inférieure à un certain seuil, qui varie selon la catégorie dont relève le local. Sont ainsi exonérés :

- les bureaux et locaux professionnels de moins de 100 m^2 ;

- les locaux commerciaux de moins de 2 500 m^2 ;

- les locaux de stockage de moins de 5 000 m^2 ;

- les surfaces de stationnement de moins de 500 m^2.

> **Précision :** L'exonération des surfaces de stationnement est indépendante de l'exonération ou non, en raison de leur superficie, des locaux auxquels les surfaces de stationnement sont annexées.

Pour apprécier la superficie, il est tenu compte de tous les locaux ou surfaces de stationnement de même nature qu'une personne privée ou publique possède à une même adresse ou, en cas de pluralité d'adresses, dans un même groupement topographique (CGI, art. 231 ter, IV).

Lorsque les locaux ou les surfaces de stationnement sont taxables, la taxation est applicable à raison du premier mètre carré. En effet, l'article 231 ter du CGI n'institue pas de franchise pour le calcul de la taxe à hauteur des seuils d'imposition, qui ne sont pris en compte que pour l'appréciation des exonérations éventuellement applicables.

Chapitre 2 : Liquidation de la taxe

(BOI-IF-AUT-50-20 au III)

6357

Le montant de la taxe est égal au produit de la superficie totale exprimée en mètres carrés, des locaux imposables par le tarif par mètre carré territorialement applicable. Lorsque les locaux sont, pour partie, compris dans des zones relevant de tarifs différents (sont visés à ce titre uniquement les locaux à usage de bureaux et assimilés), il convient d'appliquer les tarifs en proportion de la superficie comprise dans chaque zone.

A. Superficie à retenir

6358

La surface à prendre en compte est la somme des surfaces réelles de chaque niveau de la construction mesurées au plancher entre murs ou séparations, arrondie au mètre carré inférieur.

Pour les réserves attenantes non couvertes et emplacements attenants affectés à la vente, la surface à retenir est celle déterminée par le périmètre total, délimité matériellement au sol. Pour les aires de stockage couvertes, la surface à prendre en compte est la surface projetée couverte.

Les surfaces des dépendances et annexes, lorsqu'elles sont situées au sein d'un même ensemble, qu'elles sont à usage mixte (par exemple, couloirs desservant des bureaux et des locaux commerciaux) et qu'elles ne constituent pas des parties communes, doivent être rattachées à la catégorie de locaux prédominante.

Ne sont pas retenues dans le calcul de la surface :

- les voies de circulation auxquelles le public a librement accès (passages couverts, mails des centres commerciaux, salles des pas perdus des gares etc.).

- les dépendances ou annexes revêtant le caractère de parties communes à des locaux occupés par des personnes différentes. Ces surfaces sont exclues même lorsque l'immeuble, dans son ensemble, appartient à un même propriétaire.

B. Nouvelles circonscriptions tarifaires

(CGI, art. 231 ter, VI modifié par le 1° du I de l'article 50 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

6359

Trois nouvelles circonscriptions sont définies au A du I de l'article 31 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 :

- 1re circonscription : Paris et le département des Hauts-de-Seine ;

- 2e circonscription : les communes de l'unité urbaine de Paris, telles que délimitée par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget, autres que Paris et les communes du département des Hauts-de-Seine ;

Remarque : L'unité urbaine de Paris est délimitée par l'arrêté du 31 décembre 2012 publié au JO du 5 janvier 2013.

- 3e circonscription : les autres communes de la région d'Île-de-France. Par dérogation, les communes de la région d'Île-de-France éligibles à la fois, pour l'année précédant celle de l'imposition, à la dotation de solidarité urbaine et de cohésion sociale et au bénéfice du fonds de solidarité des communes de la région Île-de-France, respectivement prévus à l'article L. 2334-15 du code général des collectivités territoriales et l'article L. 2531-12 du code général des collectivités territoriales, sont, quelle que soit leur situation géographique, classées, pour le calcul de la taxe, dans la troisième circonscription.

C. Tarifs applicables

(CGI, art. 231 ter, VI modifié par le 2° du I de l'article 50 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; Arrêté du 23 décembre 2013 publié au JO du 28 décembre 2013 ; Décret n° 2014-549 du 26 mai 2014)

6360

Les tarifs ci-dessous sont applicables pour le calcul de la taxe due au titre de l'année 2014.

I. Locaux à usage de bureaux

6360-1

Les tarifs au mètre carré sont fixés, pour les locaux à usage de bureaux, comme suit :

1re circonscription		2e circonscription		3e circonscription	
Tarif normal	**Tarif réduit**	**Tarif normal**	**Tarif réduit**	**Tarif normal**	**Tarif réduit**
17,18 €	8,51 €	10,19 €	6,10 €	4,88 €	4,42 €

Dans chaque circonscription, pour le calcul de la taxe relative aux locaux à usage de bureaux, un tarif réduit est appliqué pour les locaux possédés par les collectivités publiques (l'État et les collectivités locales) et leurs établissements publics sans caractère industriel et commercial, les organismes consulaires et professionnels (chambres de commerce et d'industrie, chambres de métiers, chambre d'agriculture, syndicats, ordres et compagnies professionnels, etc.) ainsi que les associations ou organismes privés sans but lucratif à caractère sanitaire, social, éducatif, sportif ou culturel et dans lesquels ils exercent leur activité.

II. Locaux commerciaux

6360-2

Un tarif unique au mètre carré est appliqué par circonscription.

Les tarifs au mètre carré sont fixés comme suit :

1re circonscription	2e circonscription	3e circonscription
7,57 €	3,90 €	1,96 €

III. Locaux de stockage

6360-3

Un tarif unique au mètre carré est appliqué par circonscription.

Les tarifs au mètre carré sont fixés comme suit :

1re circonscription	2e circonscription	3e circonscription
3,91 €	1,96 €	0,99 €

IV. Surfaces de stationnement annexées aux catégories de locaux mentionnées aux I à III ci-dessus

6360-4

Les tarifs au mètre carré sont fixés comme suit :

1re circonscription	2e circonscription	3e circonscription
2,28 €	1,31 €	0,66 €

Remarque : Ces tarifs sont actualisés au 1er janvier de chaque année en fonction du dernier indice du coût de la construction publié par l'Institut national de la statistique et des études économiques. Lors de ces actualisations, ces valeurs sont arrondies, s'il y a lieu, au centime d'euro supérieur.

Chapitre 3 : Redevable de la taxe annuelle

(BOI-IF-AUT-50-20 au I)

6361

La taxe est acquittée par le propriétaire, l'usufruitier, le preneur à bail à construction, l'emphytéote ou le titulaire d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive d'un droit réel qui dispose, au 1er janvier de l'année d'imposition, d'un local taxable (CGI, art. 231 ter, II).

La taxe est due pour l'année entière, même en cas de cession ou de changement d'affectation des locaux en cours d'année.

Chapitre 4 : Obligations déclaratives et de paiement

(BOI-IF-AUT-50-20 au II)

6362

Le montant de la taxe directement liquidé par le redevable légal est versé spontanément auprès du comptable public compétent du lieu de situation des biens taxables au plus tard le 1er mars de chaque année.

Le paiement de la taxe doit être accompagné du dépôt d'une déclaration, conforme au modèle établi par l'Administration (déclaration n° 6705 B, CERFA n°11213, accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

Lorsqu'un redevable possède plusieurs locaux taxables dans le ressort géographique d'un même comptable, il doit déposer une déclaration accompagnée du paiement correspondant pour l'ensemble de ces locaux.

En revanche, pour chaque commune (ou arrondissement parisien), il convient d'établir un imprimé n° 6705 B distinct.

S'agissant du cas particulier des entreprises relevant de la direction des grandes entreprises, se reporter au B du II du BOI-IF-AUT-50-20.

Titre 11 : Autres taxes d'urbanisme

6363

Parmi ces autres taxes d'urbanisme, il est possible de citer :

- la taxe départementale des espaces naturels sensibles (code de l'urbanisme, art. L. 142-2) ;

- le versement pour dépassement du plafond légal de densité (code de l'urbanisme, art. L. 112-2 ; CGI, art. 1723 octies) ;

- la participation pour non réalisation d'aires de stationnement (code de l'urbanisme, art. L. 123-1-2 et art. L. 332-7-1) ;

- la redevance d'archéologie préventive (code du patrimoine, art. L. 524-2 à art. L. 524-16 ; loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 79) ;

- la taxe d'aménagement (code de l'urbanisme, art. L. 331-1 à art. L. 331-34). À compter du 1er mars 2012, la taxe d'aménagement se substitue à la taxe locale d'équipement (TLE), la taxe départementale des espaces naturels et sensibles (TDENS), la taxe départementale pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement (TDCAUE), la taxe spéciale d'équipement du département de la Savoie, la taxe complémentaire à la TLE en région d'Île-de-France et au programme d'aménagement d'ensemble (PAE). Cf. REC n° 7774 ;

> **Remarque :** L'article L. 331-9 du code de l'urbanisme, relatif à la taxe d'aménagement, a été modifié par l'article 90 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014.

- le versement pour sous-densité (code de l'urbanisme, art. L. 331-35 à art. L. 331-46). Le versement

pour sous-densité, réservé aux zones U et AU des plans locaux d'urbanisme (PLU) ou des plans d'occupation des sols (POS), est institué à compter du 1er mars 2012. Cf. REC n° 7774.

Le versement pour dépassement du plafond légal de densité, prévu par l'article L. 112-2 du code de l'urbanisme, est supprimé de plein droit en cas d'institution du versement pour sous-densité.

Partie 8 : Dispositions particulières aux départements d'outre-mer

(BOI-IF)

6380

D'une manière générale, les dispositions en vigueur en métropole s'appliquent aux impôts directs locaux dans les départements d'outre-mer. Toutefois, certains aménagements, objet du présent titre, ont été apportés au régime métropolitain.

En outre, l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 liée au nouveau statut national de Mayotte (devenu département d'outre-mer en 2011), transpose d'une part le régime applicable dans les départements d'outre-mer à Mayotte, et d'autre part, adapte la fiscalité directe locale aux spécificités de Mayotte.

Titre 1 : Généralités

Chapitre 1 : Valeurs locatives foncières

(CGI, art. 1518 bis ; BOI-IF-TFB-20-20-20-20)

6381

Dans les DOM, les bases des taxes directes locales sont calculées à partir des valeurs locatives foncières évaluées à la date du 1er janvier 1975. Ces valeurs locatives n'ont pas été actualisées en 1980, ni revalorisées en 1981. En revanche, les coefficients de majoration forfaitaire fixés annuellement, s'appliquent dans les DOM comme en métropole (cf. n° 6109).

Il est précisé que le III de l'article 1496 du CGI ne concerne pas les DOM, la loi n° 48-1360 du 1er septembre 1948 n'y étant pas applicable.

Chapitre 2 : Taux des principales taxes

6382

Les taux sont fixés dans les mêmes conditions qu'en métropole (cf. n^{os} 6002 et suiv.).

Toutefois, conformément à l'article 23 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, au titre de l'année 2014 et par exception aux dispositions de l'article 1636 B sexies du CGI, les conseils municipaux votent des taux de taxe d'habitation, de taxe foncière sur les propriétés bâties, de taxe foncière sur les propriétés non bâties et de cotisation foncière des entreprises compris entre 0,8 fois et 1,2 fois le taux de référence défini à l'alinéa ci-dessous.

Pour chaque taxe, le taux de référence est égal au rapport, exprimé en pourcentage, entre la moyenne par article des montants du rôle général émis au titre de 2012 perçus par les communes et les établissements publics de coopération intercommunale de Guadeloupe, de Guyane, de Martinique et de La Réunion et la moyenne par article des bases nettes notifiées à l'ensemble des communes de

Mayotte au titre de 2014.

Au titre de l'année 2014, le conseil général de Mayotte vote un taux de taxe foncière sur les propriétés bâties compris entre 0,8 fois et 1,2 fois le taux de référence définis à l'alinéa ci-dessous ;

Le taux de référence de taxe foncière sur les propriétés bâties est égal au rapport, exprimé en pourcentage, entre la moyenne par article des montants du rôle général de taxe foncière sur les propriétés bâties émis au titre de 2012 perçus par les départements de Guadeloupe, de Guyane, de Martinique et de La Réunion et la moyenne par article des bases nettes de taxe foncière sur les propriétés bâties notifiées au Département de Mayotte au titre de 2014.

En l'absence de notification aux services fiscaux des décisions relatives aux taux dans les conditions prévues à l'article 1639 A du CGI, les impositions sont recouvrées sur la base des taux de référence mentionnés aux troisième et cinquième alinéas du présent **n° 6382**.

Chapitre 3 : Délibérations des collectivités territoriales

6382-1

Il convient de se reporter aux n^{os} 6007 et suivants.

Cependant, en application de l'article 22 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, pour l'année 2014, et par exception aux dispositions de l'article 1639 A bis du CGI, les délibérations des collectivités territoriales et des organismes compétents de Mayotte relatives à la fiscalité directe locale, autres que celles fixant soit les taux, soit les produits des impositions doivent être prises avant le 31 janvier 2014 pour être applicables la même année.

Titre 2 : Taxe d'habitation

(BOI-IF-TH)

Chapitre 1 : Exonération des redevables occupant un logement modeste

(CGI, ann. II, art. 332)

6383

Les redevables occupant à titre d'habitation principale un logement dont la valeur locative n'excède pas 40 % de la valeur locative moyenne des locaux d'habitation de la commune sont exonérés de la taxe.

Ce seuil d'exonération commun à la taxe d'habitation et à la taxe foncière sur les propriétés bâties (cf. n° 6387) peut être porté à 50 % par décision du conseil municipal.

Chapitre 2 : Régime particulier d'abattements

(CGI, ann. II, art. 331)

6384

1. L'abattement général à la base et les abattements pour charges de famille sont obligatoires.

2. Les taux des abattements sont fixés en pourcentage de la valeur locative moyenne des locaux d'habitation de la commune :

- pour les charges de famille, à 5 % par personne à charge (quel que soit son rang), ce taux pouvant être porté à 10 % par le conseil municipal. Pour chacune des personnes à charge à titre partagé (cf. n° 6191), ces taux sont divisés par deux et s'établissent respectivement à 2,5 % et à

5 % ;
- pour l'abattement général à la base, à 40 %, ce taux étant porté à 50 % lorsque le conseil municipal a relevé à 50 % le seuil d'exonération applicable à la taxe foncière sur les propriétés bâties et à la taxe d'habitation.

3. L'abattement spécial à la base ne s'applique pas dans les DOM.

Chapitre 3 : Exonérations et dégrèvements prévus àl'article 1414 du CGI et à l'article 1414 A du CGI

6385

Cf. n^{os} 6176-2 et suivants.

À noter que l'article 17 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 liée au nouveau statut de Mayotte adapte les dispositions relatives au dégrèvement de taxe d'habitation prévu à l'article 1414 A du CGI aux spécificités de Mayotte. Voir notamment les **n^{os} 6183 et 6184**.

Titre 3 : Cotisation foncière des entreprises

(BOI-IF-CFE)

6386

La cotisation foncière des entreprises est établie dans les mêmes conditions qu'en métropole.

Cependant, les créations ou extensions réalisées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à Mayotte ou à La Réunion par des PME peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un abattement : cf. n° 6263.

Titre 4 : Taxes foncières

Chapitre 1 : Taxe foncière sur les propriétés bâties

(BOI-IF-TFB)

6387

1. Une exonération particulière est prévue pour les DOM (CGI, ann. II, art. 332).

Sont exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties, les logements occupés à titre d'habitation principale par leurs propriétaires lorsque leur valeur locative n'excède pas 40 % de la valeur locative moyenne des locaux d'habitation de la commune. Ce seuil peut être porté à 50 % par décision du conseil municipal.

L'exonération ne s'étend pas à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

2. Exonération et dégrèvement prévus à l'article 1391 du CGI et à l'article 1391 B du CGI : cf. n^{os} 6086 et 6087.

3. Abattement de 30 % sur la base d'imposition prévu à l'article 1388 ter du CGI : cf. n° 6215-9.

4. Abattement dégressif pour les immeubles situés en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à Mayotte ou à La Réunion et rattachés à une PME : cf. n° 6117.

Chapitre 2 : Taxe foncière sur les propriétés non bâties

(CGI, ann. II, art. 330 ; BOI-IF-TFNB)

6388

Pour l'ensemble des DOM, les redevables de la taxe sont exonérés lorsque la valeur locative totale des parcelles qu'ils possèdent dans la commune n'excède pas 30 % de la valeur locative d'un hectare de terre de la meilleure catégorie existant dans cette commune.

L'exonération doit être accordée même si le contribuable n'exploite pas ses terres lui-même ou s'il possède des terrains dans d'autres communes.

L'article 1395 F du CGI prévoit également, à compter du 1er janvier 2007, une exonération spécifique aux DOM concernant la taxe foncière de certaines propriétés non bâties situées dans le cœur d'un parc national (cf. n° 6027-1).

De plus, l'article 1395 H du CGI prévoit désormais une exonération dégressive en faveur de certaines propriétés non bâties situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à Mayotte ou à La Réunion (cf. n° 6027-1 ; ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte).

Titre 5 : Taxes annexes

(BOI-IF-AUT)

6389

En principe, les taxes annexes perçues dans les DOM sont régies par les dispositions applicables en métropole (cf. nos 6310 et suiv.).

> **Précision :** Pour mémoire, conformément au VI de l'article 1519 I du CGI, issu de l'article 18 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013, la taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties n'est pas applicable à Mayotte.

S'agissant de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, cf. toutefois les règles particulières applicables à Mayotte aux nos 6320 et 6322.

S'agissant de la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat, cf. toutefois la remarque au n° 6325.

Livre XV : Impôts sur le patrimoine

Introduction

6500

Les impôts sur le patrimoine s'appliquent en raison de la possession de certains biens à une date considérée.

Les impôts étudiés dans le présent Livre XV sont :

- l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) (première partie, n° 6502 et suivants) ;

- la taxe sur la valeur vénale des immeubles des entités juridiques (deuxième partie, n° 6650 et suivants) ;

- la contribution à l'audiovisuel public due par les particuliers (troisième partie, n° 6671 et suivants).

> **Remarque :** La contribution à l'audiovisuel public due par les professionnels est traitée dans le Livre XIII relatif aux taxes sur les facteurs de production, aux n^{os} 5816 et suivants.

*
* *

Ces commentaires, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, étaient traités :

- dans le Livre V relatif à l'enregistrement, aux droits de timbre, aux taxes assimilées ainsi qu'à l'impôt de solidarité sur la fortune :

- dans la troisième partie s'agissant de la taxe sur la valeur vénale des immeubles des entités juridiques,

- dans la quatrième partie, s'agissant de l'ISF ;

- dans le Titre 4 du Livre VI relatif aux impôts directs locaux s'agissant de la contribution à l'audiovisuel public due par les particuliers.

Partie 1 : Impôt de solidarité sur la fortune

(CGI, art. 885 A à CGI, art. 885 Z ; BOI-PAT-ISF)

6501

Depuis le 1er janvier 1989, il est perçu un impôt annuel de solidarité sur la fortune (ISF).

Sous réserve de certaines dispositions particulières, cet impôt est assis, recouvré et acquitté selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès.

La loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a réformé la fiscalité du patrimoine et a modifié largement l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012. Des aménagements ont par ailleurs été apportés à l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2011. Celui-ci en effet assis et liquidé dans les conditions prévues aux articles 885 A et suivants du CGI était dû par les seules personnes physiques dont la valeur nette taxable du patrimoine

était supérieure ou égale à 1 300 000 €.

Par ailleurs, le barème de l'ISF a été gelé à compter de l'année 2012 et pour les années suivantes en raison du gel du barème de l'impôt sur le revenu prévu par l'article 16 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011. Cependant, le mécanisme d'actualisation annuelle du tarif de l'ISF a été supprimé par la loi de finances pour 2013. En conséquence, le tarif de l'ISF n'est pas réactualisé même en cas de suppression du gel du barème de l'impôt sur le revenu.

En effet, l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 a réformé à nouveau l'ISF pour l'impôt dû à compter de l'année 2013 (nouveau tarif désormais non actualisé annuellement, suppression de la réduction pour charges de famille, limitation du passif déductible de l'assiette de l'impôt, rétablissement du plafonnement de l'impôt, précision sur le point de départ du calcul de l'intérêt de retard en cas de rehaussement...) et a précisé les modalités de contrôle de l'ISF dû au titre de l'année 2011.

Enfin, l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 supprime la règle particulière d'évaluation des stocks de vins et alcool. Ce même article 26 apporte également des aménagements aux dispositions de l'article 885-0 V bis du CGI applicables cependant à compter du 1er janvier 2017. Ces derniers aménagements feront donc l'objet de commentaires ultérieurement.

Les dispositions des articles 885-0 V bis et 885 F du CGI sont par ailleurs modifiés respectivement par les articles 18 et 11 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

Titre 1 : Fait générateur et annualité de l'imposition

(BOI-PAT-ISF-10)

6502

Le fait générateur de l'ISF est constitué par le fait pour une personne physique d'être propriétaire d'un patrimoine excédant le seuil d'imposition au 1er janvier de l'année de l'imposition.

6502-1

L'ISF est un impôt annuel. Les conditions d'assujettissement sont appréciées au 1er janvier de chaque année.

Pour déterminer si une personne est imposable à l'ISF, il convient de retenir les biens qui lui appartiennent au premier jour de la période d'imposition. Toute modification, dans le courant de l'année d'imposition, de l'importance et de la consistance du patrimoine est sans incidence sur l'assiette et l'exigibilité de l'impôt dû au titre de l'année en cause, que le patrimoine s'accroisse (legs, donations, successions, gains exceptionnels, etc.), diminue (donations et pertes de quelque nature qu'elles soient, etc.) ou change de composition (achats, ventes).

Toutefois, il doit être tenu compte des biens qui ne figurent pas dans le patrimoine du redevable au 1er janvier de l'année d'imposition, mais qui, rétroactivement viendraient à en faire partie par suite d'un événement postérieur : vente annulée, titres au porteur perdus ou volés dont le propriétaire retrouve la possession, biens acquis sous condition suspensive lorsque la condition vient à se réaliser, partage de biens indivis ayant pour conséquence d'attribuer à chaque propriétaire un droit exclusif sur certains biens en échange de droits indivis qu'il possédait sur l'ensemble des valeurs à partager et lui permettant de disposer seul des biens mis dans son lot, etc.

En sens inverse, il n'y a pas lieu de retenir les biens qui figuraient dans le patrimoine du contribuable au 1er janvier de l'année d'imposition et qui viendraient à en sortir par suite d'un événement postérieur à cette date mais ayant un effet rétroactif. Lorsque l'événement survient après le dépôt de la déclaration, le redevable peut en demander la restitution, à due concurrence, par voie de réclamation (cf. CTX n^{os} 8840 et suiv.).

Titre 2 : Champ d'application

(BOI-PAT-ISF-20)

Chapitre 1 : Personnes imposables

(CGI, art. 885 A ; BOI-PAT-ISF-20-10 et suivants)

6503

Seules les personnes physiques sont passibles de l'ISF, à l'exclusion donc des personnes morales de droit privé ou de droit public (BOI-PAT-ISF-20-10-10).

Sont soumises à l'ISF, les personnes physiques domiciliées en France, quelle que soit leur nationalité, dont la valeur de leurs biens est supérieure à 1 300 000 €. Le seuil d'imposition établi à compter de l'ISF dû en 2011 est ainsi maintenu par la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 pour l'ISF dû à compter de 2013 (art. 13 de la loi précitée). Sont également soumises à l'ISF les personnes physiques non domiciliées en France mais qui y possèdent des biens dont la valeur nette non comprise celle de leurs placements financiers (cf. n° 6539) excède la même limite.

Le domicile fiscal est entendu au sens de l'article 4 B du CGI (Cass.com, arrêt du 30 mai 2000, n° 98-10983) et s'apprécie au 1er janvier de la période d'imposition.

Les couples mariés font l'objet d'une imposition commune sauf dans les cas prévus aux a et b du paragraphe 4 de l'article 6 du CGI, c'est-à-dire à l'exception de ceux séparés de biens qui ne vivent pas sous le même toit et de ceux qui, en instance de séparation de corps ou de divorce, ont été autorisés par le juge à avoir des résidences séparées.

Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil font également l'objet d'une imposition commune.

Pour les contribuables de nationalité française ayant transféré leur domicile à Monaco depuis le 1er janvier 1989, cf. ci-après n° 6506-2.

Chapitre 2 : Étendue de l'obligation fiscale

A. Redevables domiciliés en France

(BOI-PAT-ISF-20-10-20)

6504

Le champ d'application de l'ISF est général. Il comprend tous les biens meubles ou immeubles possédés directement ou indirectement, qu'ils soient situés en France ou à l'étranger. Toutefois, les personnes physiques qui établissent leur domicile fiscal en France depuis le 6 août 2008 et qui n'ont pas été fiscalement domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles ont leur domicile fiscal en France ne sont imposables qu'à raison de leurs biens situés en France. Cette limitation du champ d'application aux biens situés en France s'applique au titre de chaque année au cours de laquelle le redevable conserve son domicile fiscal en France et ce, jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle le domicile fiscal a été établi en France.

B. Redevables domiciliés hors de France

(BOI-PAT-ISF-20-10-30)

6505

Sous réserve de l'exonération de leurs placements financiers en France (cf. n° 6539), ces redevables ne sont taxés à l'ISF qu'au titre des biens français leur appartenant directement ou indirectement.

Les biens français s'entendent :

- d'une part de ceux qui ont une assiette matérielle en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer (immeubles, meubles corporels, fonds de commerce exploités en France, etc.) ;

- d'autre part, des biens incorporels français aux termes des 1er et 3e alinéas du 2° de l'article 750 ter du CGI. Il s'agit, en particulier, des créances sur un débiteur domicilié en France, des valeurs mobilières émises par l'État français, une personne morale de droit public française ou une société qui

a, en France, son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective, et ce, quelle que soit la composition de son actif, des brevets d'invention et marques de fabrique concédés ou exploités en France, etc.

Sont également considérées comme françaises les actions et parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles, de droits immobiliers situés en France et ce, à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société. Pour l'application de cette disposition les immeubles situés sur le territoire français, affectés par une personne morale, un organisme ou une société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en considération (CGI, art. 750 ter, 2°-dernier alinéa).

6505-1

En outre, depuis la période d'imposition s'ouvrant le 1er janvier 1999, sont considérés comme français les immeubles situés en France ou les droits immobiliers y afférents, détenus indirectement par une personne domiciliée hors de France.

Tout immeuble ou droit immobilier est réputé possédé indirectement lorsqu'il appartient à des personnes morales ou des organismes dont le redevable domicilié hors de France, seul ou avec son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et sœurs, détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participations, au sens de l'article 990 D du CGI, quel que soit le nombre de personnes morales ou d'organismes interposés.

6505-2

Les biens étrangers sont ceux qui ont leur assiette matérielle à l'étranger (immeubles, fonds de commerce, meubles corporels) ainsi que les biens incorporels qui sont considérés comme étrangers par le 2° de l'article 750 ter du CGI (créances sur les débiteurs domiciliés à l'étranger, valeurs mobilières émises par des collectivités ayant leur siège à l'étranger) sous réserve des sociétés à prépondérance immobilière, cf. **n° 6505-1**.

Chapitre 3 : Territorialité - Incidence des conventions internationales

(BOI-PAT-ISF-20-20)

6506

La France s'entend de la France métropolitaine et des départements d'outre-mer : Guadeloupe, Martinique, Guyane et la Réunion.

Les dispositions relatives à l'ISF s'appliquent sous réserve des conventions internationales.

Les conventions applicables à l'impôt sur la fortune ou, à défaut, aux impôts sur le revenu doivent être prises en considération pour résoudre les problèmes relatifs à la définition du domicile fiscal.

Toutefois, le recours aux conventions internationales ne doit se faire qu'en cas d'existence de conflits d'imposition. En l'absence d'un tel conflit, lorsque les critères prévus à l'article 4 B du CGI permettent de fixer en France le domicile fiscal d'un contribuable, il n'y a pas besoin de recourir aux conventions internationales.

En revanche, les problèmes indépendants de la définition du domicile fiscal ne sont résolus par référence aux conventions que si celles-ci visent expressément l'impôt sur la fortune ou si les conventions comportent des dispositions suffisantes pour déterminer les modalités d'imposition de la fortune.

Il résulte de ces conventions que le droit d'imposer est soit partagé entre les deux États, soit attribué exclusivement à l'État de la résidence du propriétaire, soit attribué exclusivement à l'État où les avoirs sont situés.

Les doubles impositions éventuelles sont éliminées soit par l'octroi d'un crédit d'impôt par l'État de la résidence lorsque des avoirs sont imposés à la fois dans l'État où ils sont situés et dans l'État de la résidence, soit par la règle du taux effectif lorsque la convention le prévoit expressément et que l'imposition des avoirs est réservée à l'État où ils sont situés.

6506-1

En l'absence de toute convention, la double imposition internationale est évitée par l'imputation sur l'impôt exigible en France des impôts sur la fortune acquittés le cas échéant hors de France au titre des mêmes biens (cf. n° 6605).

6506-2

Conformément aux termes de l'avenant à la convention signé le 26 mai 2003 et entré en vigueur le 1er août 2005, les personnes physiques de nationalité française qui ont transporté à Monaco leur domicile ou leur résidence depuis le 1er janvier 1989 sont soumises à l'ISF depuis le 1er janvier 2002 dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France.

Remarque : Certaines conventions prévoient des modalités particulières d'imposition à l'égard des ressortissants étrangers qui deviennent des résidents de France.

Titre 3 : Assiette

(BOI-PAT-ISF-30)

Chapitre 1 : Patrimoine à prendre en considération

(CGI, art. 885 E ; BOI-PAT-ISF-30-10)

A. Principes

6508

L'assiette de l'ISF est constituée par la valeur nette au 1er janvier de l'année d'imposition de l'ensemble des biens, droits et valeurs taxables appartenant aux personnes définies au n° 6503 ainsi qu'à leurs enfants mineurs lorsqu'elles ont l'administration légale des biens de ceux-ci.

Dans les cas de concubinage notoire (cf. précision ci-dessous) ou de partenaires liés par un pacte civil de solidarité, l'assiette de l'impôt est constituée par la valeur nette au 1er janvier de l'année d'imposition de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant à l'un et l'autre des concubins ou partenaires ainsi qu'aux enfants mineurs dont ils ont l'un ou l'autre l'administration légale des biens.

Précision : L'article 515-8 du code civil donne une nouvelle définition du concubinage : « Le concubinage est une union de fait, caractérisée par une vie commune présentant un caractère de stabilité et de continuité, entre deux personnes, de sexe différent ou de même sexe, qui vivent en couple. » Cette nouvelle définition est retenue, depuis la période d'imposition s'ouvrant le 1er janvier 2000, pour l'application de l'article 885 E du CGI (obligation nouvelle pour les concubins de même sexe de souscrire une déclaration commune à l'ISF)

B. Précisions diverses

I. Personnes mariées. Biens des époux

6509

Pour les personnes mariées qui font l'objet d'une imposition commune, l'assiette de l'impôt est composée, quel que soit le régime matrimonial des époux (communauté réduite aux acquêts, communauté de meubles et acquêts, communauté universelle, etc.) et même s'ils sont mariés sous un régime exclusif de communauté (séparation de biens par exemple), par l'ensemble des biens propres de chaque époux et des biens de communauté.

Les éléments actifs et passifs des patrimoines des deux époux et de la communauté, si le régime adopté n'est pas exclusif de communauté, sont confondus en une masse unique. Il est fait abstraction de tous droits éventuels de reprise et de toutes charges éventuelles de récompense.

Remarque : Ces règles s'appliquent notamment aux époux qui font l'objet d'une imposition distincte au titre de l'impôt sur le revenu en application du c du 4 de l'article 6 du CGI (rapp. n° 6503).

II. Biens des enfants mineurs

6510

Aux biens appartenant aux époux soumis à une imposition commune, aux concubins notoires ou aux partenaires liés par un pacte civil de solidarité, il y a lieu d'ajouter les biens appartenant aux enfants mineurs dont l'un ou l'autre est l'administrateur légal.

Lorsque chacun des époux est distinctement soumis à l'ISF, il y a lieu d'ajouter à ses biens ceux de ses enfants mineurs dont il a l'administration légale.

Il en est ainsi que l'enfant soit placé sous le régime de l'administration légale pure et simple (cf. c.civ, art. 389-1) ou de l'administration légale sous contrôle judiciaire (cf. c.civ, art. 389-2) et même si l'enfant fait l'objet d'une imposition séparée au titre de l'impôt sur le revenu en application du 2 de l'article 6 du CGI.

6510-1

Toutefois, pour éviter une double imposition, il est admis qu'en cas d'imposition distincte à l'ISF des parents, chacun d'entre eux ne comprenne dans sa déclaration ISF que la moitié des biens appartenant aux enfants mineurs sur lesquels ils exercent conjointement l'autorité parentale et dont ils sont donc tous deux administrateurs légaux.

Les biens des enfants sous tutelle font l'objet d'une déclaration séparée souscrite par le tuteur.

III. Harmonisation des règles de transfert de propriété des titres négociés sur un marché réglementé ou organisé français

6511

Les nouvelles règles relatives au transfert de propriété des instruments financiers visés aux 1, 2 et 3 du I de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier (actions, parts ou actions d'OPCVM...) sont définies aux articles 560-1 à 560-8 du règlement général de l'AMF et s'appliquent à compter du 1er avril 2006.

Chapitre 2 : Biens soumis à l'impôt

A. Imposition des biens, droits et valeurs

I. Principe

(BOI-PAT-ISF-30-20-10 au I)

6512

Comme les droits de mutation par décès, l'ISF est assis sur l'ensemble des biens, droits et valeurs qui composent au jour du fait générateur de l'impôt le patrimoine du redevable. Ce principe s'applique sous réserve des exonérations prévues par la loi (cf. n^{os} 6524 et suiv.) et des règles propres à l'ISF (cf. n^{os} 6513 et suiv.).

Sans que cette énumération puisse être considérée comme limitative, il s'agit :

- des immeubles bâtis (y compris les immeubles en cours de construction) ou non bâtis et des droits réels immobiliers ;

- des entreprises industrielles, commerciales et artisanales ;

- des exploitations agricoles ;

- des fonds de commerce, des clientèles civiles et des charges et offices ;

- des meubles meublants ;

- des valeurs mobilières, bons du Trésor, bons de caisse ;

- des créances(1) (quelle que soit leur date d'échéance ou de perception effective(2)), dépôts de toute nature(3) (y compris des livrets de caisse d'épargne) et avoirs en espèces ;

- des droits de propriété industrielle (brevets d'invention, marques de fabrique) ;

- des voitures automobiles, motocyclettes, yachts et bateaux de plaisance, avions de tourisme, chevaux de course et de selle... ;

- des bijoux, de l'or et des métaux précieux ;

- des unités de compte virtuelles stockées sur un support électronique (notamment les « bitcoins »).

(1) La Cour de cassation a estimé que les sommes maintenues sur un compte courant bloqué, à défaut d'être inscrites sur un compte spécifique de réserve, demeurent de ce fait à la disposition de la société mais n'en constituent pas moins une créance de l'associé sur la société taxable en vertu des dispositions de l'article 885 E du CGI (Cour de cassation, arrêt du 5 avril 2006). Par ailleurs, le droit à restitution prévu au 1 de l'article 1649-0 A du CGI n'a pas à être pris en compte à l'actif de la déclaration d'ISF

(2). Une indemnité d'expropriation consignée à la Caisse des Dépôts et consignations doit être incluse dans l'assiette de l'ISF et retenue pour le calcul de cet impôt au 1er janvier de l'année d'imposition, même si elle n'a pas été effectivement versée à son bénéficiaire à cette date. En revanche, la créance de dividendes sociaux mis en distribution postérieurement au jour du fait générateur de l'impôt ne peut faire partie de l'assiette imposable.

(3). Les dépôts de garantie versés par un locataire au propriétaire constituent une créance du preneur qui doit être comprise dans l'assiette de l'ISF de ce dernier. Corrélativement, il est admis, sans condition particulière, que le bailleur ne comprenne pas les dépôts qu'il a reçus dans sa base imposable à l'ISF.

II. Règles propres à l'impôt de solidarité sur la fortune

1. Contrats d'assurances (CGI, art. 885 F complété par l'article 11 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-PAT-ISF-30-20-10 au II-A)

Remarque : Aucune disposition fiscale particulière n'étant prévue dans la loi n° 94-126 du 11 février 1994 relative à l'initiative et à l'entreprise individuelle en matière d'ISF, les contrats d'assurances de groupe souscrits par les groupements habilités par l'article 41 modifié de la loi précitée entrent dans le champ de l'impôt dans les conditions de droit commun. Ils sont, dès lors, soit exonérés, soit taxés en fonction de leur forme ou de leur objet.

6513

Les dispositions de l'article 885 F du CGI prévoient que les primes versées après l'âge de soixante-dix ans au titre des contrats d'assurance non rachetables souscrits à compter du 20 novembre 1991 et la valeur de rachat des contrats d'assurance rachetables sont ajoutées au patrimoine du souscripteur.

L'article 11 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 complète l'article 885 F du CGI. En application de ces nouvelles dispositions, la créance que le souscripteur détient sur l'assureur au titre de contrats, autres que ceux mentionnés à l'article L. 132-23 du code des assurances, qui ne comportent pas de possibilité de rachat pendant une période fixée par ces contrats doit être ajoutée au patrimoine du souscripteur.

Remarque : Ce faisant, l'article 11 de la loi n° 2013-1279 précitée légalise la doctrine administrative applicable en matière d'ISF concernant les contrats d'assurance-vie diversifiés comportant une clause d'indisponibilité temporaire. La légalité de cette doctrine avait par ailleurs été reconnue par le Conseil d'État dans sa décision du 3 décembre 2012 (CE, arrêt du 3 décembre 2012, n° 349202, ECLI :FR :CESSR :2012 :349202.20121203 ; BOI-PAT-ISF-30-20-10 au II-A-1-c).

a. Contrats d'assurances rachetables

Pendant leur phase d'épargne, la valeur de rachat des contrats d'assurances rachetables est ajoutée au patrimoine du souscripteur. Ce principe s'applique, quels que soient l'âge de l'assuré et la date de conclusion du contrat.

À l'échéance, deux hypothèses sont susceptibles de se rencontrer :

- l'assuré reçoit de l'assureur le capital convenu : ce capital entre dans le patrimoine passible de l'impôt ;

- l'assuré bénéficie du service d'une rente : la valeur de capitalisation de la rente doit être incluse dans l'assiette de l'ISF. En outre, la fraction non consommée, au 1er janvier de l'année, des sommes perçues au titre de la rente doit être déclarée en tant que disponibilités.

Précision : La Cour de cassation considère que la délégation d'un contrat d'assurance-vie, en garantie d'un prêt bancaire, nonobstant les restrictions à la faculté de rachat impliquées par ladite délégation, ne lui fait pas perdre son caractère rachetable, et, par conséquence, que ce contrat d'assurance-vie demeure imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune en application de l'article 885 F du CGI (Cass. Civ.1er , arrêt du 15 mars 2011, n° 10-11575).

b. Contrats d'assurances non rachetables

Lorsque le contrat souscrit par le redevable n'est pas rachetable, seules les primes versées après l'âge de soixante-dix ans au titre des contrats d'assurances souscrits depuis le 20 novembre 1991 sont

ajoutées, pour leur valeur nominale, au patrimoine du souscripteur. À l'échéance, et quelle que soit la nature des contrats non rachetables, les modalités d'imposition du capital ou de la rente éventuellement versés sont les mêmes que celles des contrats rachetables.

Remarque : Ne sont pas rachetables les contrats d'assurances temporaires en cas de décès, d'assurances de capitaux de survie et de rente de survie, d'assurances en cas de vie sans contre-assurance et rentes viagères différées sans contre-assurance.

c. Indemnités ou rentes allouées à titre de réparation de dommages corporels

Elles sont exclues du patrimoine des personnes bénéficiaires.

d. Sommes ou rentes allouées à titre de réparation de dommages matériels

Elles sont imposables à l'ISF.

2. Rentes viagères (BOI-PAT-ISF-30-20-10 au II-B)

6514

Lorsqu'elles sont assimilables à des pensions de retraite, les rentes viagères n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF (cf. n° 6537). Tel est le cas d'une prestation compensatoire versée en cas de divorce sous forme de rente viagère pour laquelle la valeur de capitalisation n'entre donc pas dans l'assiette de l'ISF (Cass.com., arrêt du 19 avril 2005, n° 03-11750).

En revanche, la valeur en capital des autres rentes viagères est imposable, sauf dans le cas mentionné au c du **n° 6513** (Cass.com., arrêt du 26 avril 1994, n° 92-17136).

3. Biens ou droits transférés dans un patrimoine fiduciaire

6515

Les biens ou droits transférés dans un patrimoine fiduciaire ou ceux éventuellement acquis en remploi, ainsi que les fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits, sont compris dans le patrimoine du constituant pour leur valeur vénale nette (CGI, art. 885 G bis).

4. Immeubles classés ou inscrits à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques

6516

Les immeubles classés ou inscrits à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques ainsi que les biens meubles qui en constituent le complément historique ou artistique de même que les parts de sociétés civiles représentatives de tels biens, susceptibles d'être exonérés de droits de mutation à titre gratuit dans les conditions définies par l'article 795 A du CGI, doivent, en principe, être inclus dans la base de l'impôt (CGI, art. 885 H).

5. Immeubles dont la première transmission à titre gratuit bénéficie d'une exonération

6517

Si certaines transmissions à titre gratuit de certains immeubles peuvent, dans les conditions et limites fixées par les 4°, 5°, 6° et 7° du 2 de l'article 793 du CGI et par l'article 793 ter du CGI, bénéficier d'une exonération totale ou partielle des droits de mutation à titre gratuit (cf. ENR n^{os} 7224 à 7226), ils doivent, en revanche, être inclus dans la base de l'ISF (CGI, art. 885 H).

6. Parts ou actions de sociétés et biens affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale bénéficiant d'une exonération partielle des droits de mutation par décès

6518

Si la transmission à titre gratuit de parts ou actions de sociétés et biens affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale peut, dans les conditions et limites fixées aux articles 787 B du CGI et 787 C du CGI, bénéficier d'une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit (cf. ENR n^{os} 7206 et suiv.), ces éléments (sous réserve de l'exonération des biens professionnels [cf. n^{os} 6524 et suiv.]) doivent être inclus dans la base de l'ISF (CGI, art. 885 H).

7. Immeubles et droits immobiliers situés en Corse

6519

L'exonération prévue à l'égard des droits de mutation par décès pour certains immeubles et droits immobiliers situés en Corse par l'article 1135 bis du CGI (cf. ENR n° 7232) n'est pas applicable en

matière d'ISF (CGI, art. 885 H).

B. Biens et droits démembrés

(CGI, art. 885 G ; BOI-PAT-ISF-30-20-20)

6520

En cas de démembrement de propriété, l'usufruitier ou le titulaire d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage accordé à titre personnel doit comprendre les biens dans son patrimoine pour leur valeur en pleine propriété.

Toutefois, à condition que l'usufruit ne soit ni vendu ni cédé à titre gratuit par son titulaire, ces biens sont compris dans les patrimoines de l'usufruitier et du nu-propriétaire suivant les proportions fixées par l'article 669 du CGI lorsque :

- la constitution de l'usufruit résulte de l'application de l'article 767 ancien du code civil (usufruit légal du conjoint survivant ; cf. remarque 1 ci-dessous), de l'article 1094 du code civil (usufruit légal réservé aux ascendants survivants après donation entre époux de la partie de la part réservataire en nue-propriété, lorsqu'il n'y a pas de descendant) ou de l'article 1098 du code civil (usufruit forcé du second conjoint en présence d'enfants du premier lit) du code civil. Les biens dont la propriété est démembrée en application d'autres dispositions et, notamment, de l'article 1094-1 du code civil ne peuvent faire l'objet de l'imposition répartie (cf. remarque 2 ci-dessous) ;

Remarques :

1. L'imposition répartie s'applique aux seuls usufruits résultant de décès intervenus avant le 1er juillet 2002.

2. Par un arrêt n° 01-00201 du 13 novembre 2003, la Cour de cassation a jugé que ces dispositions sont applicables à l'usufruit dont a bénéficié le contribuable en vertu des dispositions de l'ancien article 1094, alinéa 2, du code civil dès lors que ces dernières ont, pour l'essentiel, été reprises par l'article 1094-1 du code civil résultant de la loi n° 72-3 du 3 janvier 1972. Dès lors, la deuxième phrase du a de l'article 885 G du CGI relatif aux démembrements résultant de l'article 1094-1 du code civil, entré en vigueur le 29 décembre 1989, est applicable depuis l'impôt de solidarité sur la fortune exigible au titre de l'année 1990 et ce, quelque soit la date à laquelle le démembrement est intervenu .La règle d'évaluation de l'usufruit figure désormais à l'article 669 du CGI.

- le démembrement de propriété résulte de la vente d'un bien dont le vendeur s'est réservé l'usufruit, le droit d'usage ou d'habitation et l'acquéreur n'est pas l'une des personnes visées à l'article 751 du CGI ;

- l'usufruit ou le droit d'usage ou d'habitation a été réservé par le donateur d'un bien ayant fait l'objet d'un don ou legs à l'État, aux départements, aux communes ou syndicats de communes et leurs établissements publics, aux établissements publics nationaux à caractère administratif et aux associations reconnues d'utilité publique.

Il en est de même en cas de dons ou legs effectués avec réserve d'usufruit au profit d'une fondation reconnue d'utilité publique, dès lors que la libéralité aura au préalable reçu l'autorisation administrative prévue à l'article 910 du code civil.

Dans cette situation, la règle d'évaluation de l'usufruit selon les dispositions de l'article 669 (ex article 762) du CGI qui, dans le cas d'un don, bénéficie à son auteur, doit, quand il s'agit d'un legs, bénéficier à ses ayants droit à cause de mort. Bien entendu, si les ayants droit, titulaires de l'usufruit ainsi constitué par legs en leur faveur, venaient ensuite à céder leur droit à titre onéreux ou à titre gratuit, les titulaires ultérieurs de cet usufruit ne pourraient pas revendiquer alors le bénéfice de l'exception en cause (Cass.com, arrêt du 29 juin 1999, n° 97-12394).

Remarque :

Le caractère abusif ou non d'une transmission temporaire d'usufruit peut être recherché selon les modalités prévues par l'article L. 64 du LPF.

Toutefois, une opération de transmission temporaire d'usufruit n'est, en tout état de cause, pas susceptible de donner lieu à la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit lorsqu'elle satisfait cumulativement aux conditions suivantes :

- prendre la forme d'une donation par acte notarié ;

- être réalisée au profit d'un organisme d'intérêt général habilité à recevoir des donations ;

- être effectuée pour une durée au moins égale à trois ans ;

- porter sur des actifs contribuant à la réalisation de l'objet de l'organisme bénéficiaire ;

- préserver les droits de l'usufruitier.

C. Biens ou droits mis en trust

(BOI-PAT-ISF-30-20-30)

I. Taxation du patrimoine composant le trust au titre de l'ISF

(CGI, art. 885 G ter)

6521

Les biens ou droits placés dans un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI ainsi que les produits qui y sont capitalisés sont compris, pour leur valeur vénale nette au 1er janvier de l'année d'imposition, selon le cas, dans le patrimoine du constituant ou dans celui du bénéficiaire qui est réputé être un constituant en application du II du même article 792-0 bis du CGI.

Cette disposition ne s'applique pas aux trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du CGI et dont l'administrateur est soumis à la loi d'un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Remarque : Pour plus de précisions sur la notion de trust, de constituant et de bénéficiaire, se reporter au BOI-DJC-TRUST.

II. Taxation du patrimoine composant le trust au titre du prélèvement sui generis

(CGI, art. 990 J ; BOI-PAT-ISF-30-20-30 au II)

6522

Les personnes physiques constituants ou bénéficiaires d'un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI sont soumises à un prélèvement fixé au tarif le plus élevé mentionné au 1 de l'article 885 U du CGI (CGI, art. 990 J, I modifié par le H du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

Lorsque leur administrateur est soumis à la loi d'un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, le prélèvement ne s'applique pas aux trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du CGI ni à ceux constitués en vue de gérer les droits à pension acquis, au titre de leur activité professionnelle, par les bénéficiaires dans le cadre d'un régime de retraite mis en place par une entreprise ou un groupe d'entreprises (CGI, art. 990 J, II).

Le prélèvement est dû :

- pour les personnes qui ont en France leur domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI, à raison des biens et droits situés en France ou hors de France et des produits capitalisés placés dans le trust (CGI, art. 990 J, III-1°) ;

- pour les autres personnes, à raison des seuls biens et droits autres que les placements financiers mentionnés à l'article 885 L du CGI situés en France et des produits capitalisés placés dans le trust (CGI, art. 990 J, III-2°).

Toutefois, le prélèvement n'est pas dû à raison des biens, droits et produits capitalisés lorsqu'ils ont été :

- inclus dans le patrimoine, selon le cas, du constituant ou d'un bénéficiaire pour l'application de l'article 885 G ter du CGI et régulièrement déclarés à ce titre par ce contribuable ;

- déclarés, en application de l'article 1649 AB du CGI, dans le patrimoine d'un constituant ou d'un bénéficiaire réputé être un constituant en application du 3 du II de l'article 792-0 bis du CGI, dans les cas où le constituant ou le bénéficiaire n'est pas redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune compte tenu de la valeur nette taxable de son patrimoine, celui-ci incluant les biens, droits et produits capitalisés placés dans le trust.

Le prélèvement est assis sur la valeur vénale nette au 1er janvier de l'année d'imposition des biens, droits et produits capitalisés composant le trust.

La consistance et la valeur des biens, droits et produits capitalisés placés dans le trust sont déclarées et le prélèvement est acquitté et versé au comptable public compétent par l'administrateur du trust au plus tard le 15 juin de chaque année. A défaut, le constituant et les bénéficiaires, autres que ceux

mentionnés aux a et b du III de l'article 990 J du CGI, ou leurs héritiers sont solidairement responsables du paiement du prélèvement.

Le prélèvement est assis et recouvré selon les règles et sous les sanctions et garanties applicables aux droits de mutation par décès.

Pour plus de précisions, voir BOI-PAT-ISF-30-20-30.

D. Preuve du droit de propriété

(BOI-PAT-ISF-30-20-40)

6523

La preuve du droit de propriété résulte de l'application de règles du droit civil telles que la théorie de la propriété apparente (cf. ENR n° 6842), la théorie de l'accession (C.civ, art. 546) et la présomption de propriété établie par l'article 2276 du code civil en faveur du possesseur de meubles.

Par ailleurs, en application du principe suivant lequel l'impôt de solidarité sur la fortune est assis selon les mêmes règles que les droits de mutation par décès, le service est fondé à invoquer, au titre de cet impôt, les présomptions légales de propriété existant en matière de droits de succession. Ces présomptions, de portée purement fiscale, résultent des dispositions des articles 752 du CGI, 753 du CGI, 754 du CGI, 754 B du CGI, 1881 du CGI et 1882 du CGI.

Chapitre 3 : Exonérations

A. Exonération des biens professionnels

(CGI, art. 885 N à CGI, art. 885 R ; BOI-PAT-ISF-30-30 et suivants)

6524

Les biens professionnels ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt. Ils peuvent être regroupés en trois grandes catégories :

- les biens nécessaires à l'exercice à titre principal et sous la forme individuelle d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;

- les parts ou actions de sociétés lorsque la profession est exercée dans le cadre d'une société ;

- les biens ruraux loués par bail à long terme et les parts de groupements fonciers agricoles non exploitants.

I. Biens nécessaires à l'exercice à titre principal, sous la forme individuelle d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale

(CGI, art. 885 N ; BOI-PAT-ISF-30-30-10)

6525

Les biens entrant dans cette catégorie doivent satisfaire aux conditions suivantes :

1. Les biens doivent être utilisés dans le cadre d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (BOI-PAT-ISF-30-30-10-10)

Les biens utilisés pour l'exercice de ces activités ne peuvent être considérés comme des biens professionnels que si cette activité correspond à l'exercice d'une véritable profession.

Ce principe ne fait pas obstacle, sous certaines conditions, à l'application de l'exonération aux biens professionnels utilisés par :

- certains loueurs en meublé (CGI, art. 885 R ; cf. n° 6530) ;

- certains loueurs de fonds de commerce ou d'industrie, loueurs d'établissements industriels ou commerciaux munis du mobilier et du matériel nécessaires à leur exploitation ;

- certains bailleurs de fonds ruraux (cf. n° 6529).

Seuls les immeubles ou fractions d'immeubles affectés exclusivement à l'activité professionnelle peuvent être considérés comme biens professionnels, à l'exclusion des parties utilisées à titre personnel ou familial.

Sont exclus de la catégorie des biens professionnels les biens utilisés dans le cadre d'une activité :

- salariée ;

- civile : il en est ainsi notamment des immeubles donnés en location ou mis à la disposition de tiers, à l'état nu, par un contribuable dans le cadre de la gestion de son patrimoine.

2. L'activité professionnelle doit être exercée par le propriétaire des biens ou par son conjoint ou encore par le concubin notoire dudit propriétaire ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil (BOI-PAT-ISF-30-30-10-20)

Toutefois la condition d'effectivité des fonctions professionnelles personnelles d'un majeur protégé s'apprécie au regard de l'activité déployée par son tuteur dans le cadre de sa mission de représentation, sauf en ce qui concerne les activités commerciales dès lors que le tuteur n'est pas autorisé, à ce titre, à exercer une profession commerciale.

3. L'activité professionnelle doit être exercée à titre principal par le propriétaire des biens (BOI-PAT-ISF-30-30-10-30)

4. Les biens doivent être nécessaires à l'exercice de la profession (BOI-PAT-ISF-30-30-10-40)

> **Remarque** : Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012, sont présumées constituer une seule profession les différentes activités professionnelles exercées par une même personne et qui sont soit similaires, soit connexes et complémentaires.
>
> Par ailleurs, sont considérées comme des biens professionnels les parts ou actions détenues par une personne mentionnée au premier alinéa de l'article 885 N du CGI dans une ou plusieurs sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés lorsque chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues à l'article 885 O bis du CGI pour avoir la qualité de biens professionnels.

II. Parts ou actions de sociétés

1. Parts des sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 885 O ; BOI-PAT-ISF-30-30-20)

6526

Les parts des sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu visées à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI sont considérées comme des biens professionnels lorsque le redevable exerce dans la société son activité professionnelle principale.

> **Remarque** : Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012, les parts détenues par le redevable dans plusieurs sociétés de personnes constituent un seul bien professionnel lorsque les sociétés ont des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires.

Sont également considérées comme des biens professionnels les parts ou actions détenues par une personne mentionnée au premier alinéa de l'article 885 O du CGI dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés si chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues à l'article 885 O bis du CGI pour avoir la qualité de biens professionnels.

2. Parts et actions des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 885 O bis ; BOI-PAT-ISF-30-30-30)

6527

Les parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, sont considérées comme des biens professionnels si leur propriétaire remplit les conditions suivantes :

a. Conditions relatives à la fonction et à la rémunération

6527-1

Être, soit gérant nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, soit associé en nom d'une société de personnes soumise à l'IS, soit président du conseil d'administration, directeur général, directeur général délégué, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions. Cette liste est limitative. De plus, la personne qui revendique l'exercice de telles fonctions de direction doit avoir été régulièrement nommée à celles-ci (Cass.com, arrêt du 26 novembre 2003, n°01-14079).

Les fonctions énumérées ci-dessus doivent être effectivement et personnellement exercées. Ces

fonctions effectives doivent en outre donner lieu à une rémunération normale. Celle-ci doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI. Les conditions relatives à l'exercice des fonctions de direction et à leur rémunération doivent donc être remplies par le même conjoint ou concubin notoire et non au niveau du foyer fiscal (Cass. com., arrêt du 26 février 2008, n° 07-10515).

Pour la détermination du seuil de 50 %, il convient de prendre en compte les revenus professionnels du redevable de l'année précédant le 1er janvier de l'année d'imposition.

Toutefois, dans l'hypothèse où la condition relative au seuil de 50 % n'est pas remplie par la prise en compte des revenus professionnels de l'année précédant le 1er janvier de l'année d'imposition, il est admis de prendre en considération les revenus professionnels de l'année au titre de laquelle l'ISF est dû pour déterminer si le seuil est franchi. Cette tolérance s'applique en cas de création ou de restructuration d'entreprises et de prise de fonctions de direction au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle l'ISF est dû ou au 1er janvier de l'année d'imposition.

S'agissant du caractère effectif de la fonction exercée et du caractère normal de la rémunération, le BOI-PAT-ISF-30-30-30-10 précise les modalités d'appréciation du respect de cette condition suite à la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass. com. arrêt du 23 avril 2003 n° 99-19352, Cass. Com., arrêt du 13 novembre 2003 n°01-10968 et Cass. Com., arrêt du 21 janvier 2004,n° 02-11607 ; cour d'appel de Douai, arrêt du 20 octobre 2003 au BOI-PAT-ISF-30-30-30-10 au II-A-1).

Remarque : Les jetons de présence alloués en contrepartie de la participation au conseil de surveillance ne constituent pas la rémunération d'une activité professionnelle (Cass.com, arrêt du. 29 juin 1999, n° 97-12468).

b. Conditions relatives au seuil de détention

6527-2

- **Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre des années antérieures à 2012**.

Posséder 25 % au moins des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint (ou de son concubin notoire ou de son partenaire lié par un pacte civil de solidarité) ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs.

Remarque : Les parts détenues par l'intermédiaire du groupe familial ainsi défini sont retenues uniquement pour l'appréciation de la condition de seuil de participation. Le patrimoine de chaque redevable comprend bien entendu les seules actions détenues personnellement par l'intéressé, son conjoint soumis à imposition commune ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité et leurs enfants mineurs.

Les titres détenus dans les mêmes conditions dans une société possédant une participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions sont pris en compte dans la proportion de cette participation ; la valeur de ces titres qui sont la propriété personnelle du redevable est exonérée à concurrence de la valeur réelle de l'actif brut de la société que représente cette participation .

Toutefois, la condition de détention de 25 % au moins du capital de la société n'est pas exigée des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI ou si la valeur des parts ou actions détenues directement par un redevable excède 50 % de la valeur brute de son patrimoine taxable, y compris ses parts ou actions.

Remarque : Pour l'appréciation du seuil de 50 % sont retenues les seules parts ou actions détenues directement par le redevable, son conjoint soumis à imposition commune ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité et leurs enfants mineurs et dans la limite d'une seule participation.

Sont également considérées comme des biens professionnels, dans la limite de 150 000 €, les parts ou actions acquises ou souscrites par un salarié lors de la constitution d'une société créée pour le rachat de tout ou partie du capital d'une entreprise dans les conditions mentionnées aux articles 220 quater du CGI et 220 quater A du CGI, tant que le salarié exerce son activité professionnelle principale dans la société rachetée et que la société nouvelle bénéficie du crédit d'impôt prévu à ces articles.

Remarque : Ces dispositifs de rachat d'entreprises ont cessé de s'appliquer depuis le 1er janvier 1992.

6527-3

- **Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012**.

Posséder 25 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint (ou de son concubin notoire ou de son partenaire lié par un pacte civil de solidarité) ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs.

Remarque : Les parts détenues par l'intermédiaire du groupe familial ainsi défini sont retenues uniquement pour l'appréciation de la condition de seuil de participation. Le patrimoine de chaque redevable comprend bien entendu les seules actions détenues personnellement par l'intéressé, son conjoint soumis à imposition commune ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité et leurs enfants mineurs.

Les titres détenus dans les mêmes conditions dans une société possédant une participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions sont pris en compte dans la proportion de cette participation ; la valeur de ces titres qui sont la propriété personnelle du redevable est exonérée à concurrence de la valeur réelle de l'actif brut de la société que représente cette participation.

Sont considérées comme des biens professionnels les parts ou actions détenues par une même personne dans plusieurs sociétés lorsque chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues par l'article 885 O bis du CGI pour avoir la qualité de biens professionnels. Toutefois, la condition de rémunération prévue à la seconde phrase du second alinéa du 1° de l'article 885 O bis du code précité est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions énumérées au premier alinéa du même 1° de l'article 885 O bis du CGI dans les sociétés dont le redevable possède des parts ou actions représente plus de la moitié des revenus mentionnés à la même phrase.

Lorsque les sociétés mentionnées au deuxième alinéa du 2° de l'article 885 O bis du CGI ont des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires, la condition de rémunération normale s'apprécie au regard des fonctions exercées dans l'ensemble des sociétés dont les parts ou actions constituent un bien professionnel.

Le respect de la condition de possession de 25 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société prévue au premier alinéa du 2° de l'article 885 O bis du CGI n'est pas exigé après une augmentation de capital si, à compter de la date de cette dernière, le redevable remplit les trois conditions suivantes :

- il a respecté cette condition au cours des cinq années ayant précédé l'augmentation de capital ;

- il possède 12,5 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint, de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et sœurs ;

- il est partie à un pacte conclu avec d'autres associés ou actionnaires représentant au total 25 % au moins des droits de vote et exerçant un pouvoir d'orientation dans la société.

Toutefois, la condition de détention de 25 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par la société n'est pas exigée des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI ou si la valeur des parts ou actions détenues directement par un redevable excède 50 % de la valeur brute de son patrimoine taxable, y compris ses parts ou actions.

Remarque : Pour l'appréciation du seuil de 50 % sont retenues les seules parts ou actions détenues directement par le redevable, son conjoint soumis à imposition commune ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité et leurs enfants mineurs et dans la limite d'une seule participation.

Sont également considérées comme des biens professionnels, dans la limite de 150 000 €, les parts ou actions acquises ou souscrites par un salarié lors de la constitution d'une société créée pour le rachat de tout ou partie du capital d'une entreprise dans les conditions mentionnées aux articles 220 quater du CGI et 220 quater A du CGI, tant que le salarié exerce son activité professionnelle principale dans la société rachetée et que la société nouvelle bénéficie du crédit d'impôt prévu à ces articles.

Remarque : Ces dispositifs de rachat d'entreprises ont cessé de s'appliquer depuis le 1er janvier 1992.

3. Dispositions communes aux diverses sociétés (CGI, art. 885 O ter et BOI-PAT-ISF-30-30-40**)**

6528

Seule la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société est considérée comme un bien professionnel ; le surplus est un élément du patrimoine privé.

Pour l'application de l'article 885 O ter du CGI, les liquidités et titres de placement figurant au bilan d'une société sont présumés constituer des actifs nécessaires à l'activité professionnelle. Dans des cas exceptionnels, l'administration peut, toutefois, remettre en cause cette présomption. À ce sujet, par arrêt du 18 mai 2005, la Cour de cassation a précisé que le seul fait que les fonds provenant de la vente d'un fonds de commerce servant à l'activité antérieure de la société n'aient pas été réutilisés dans les années qui suivent après qu'un projet n'a pas abouti, est insuffisant a écarter la présomption susvisée (Cass. com. arrêt du 18 mai 2005, n° 03-14511 et 03-14469).

6528-1

Ne sont pas considérées comme biens professionnels, les parts ou actions de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier (CGI, art. 885 O quater).

6528-2

Les parts ou actions détenues par une même personne dans plusieurs sociétés sont présumées constituer un bien professionnel unique (B.P.U.) lorsque :

- compte tenu de l'importance des droits détenus et de la nature des fonctions exercées, chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues pour avoir la qualité de bien professionnel ;

- et que les sociétés en cause ont effectivement des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires.

Dans ce cas, l'ensemble des rémunérations perçues au titre des fonctions de direction exercées dans chacune des sociétés doit, en principe, représenter plus de la moitié des revenus professionnels du redevable. Toutefois, en cohérence avec les dispositions de l'article 885 O bis du CGI et avec la doctrine applicable en matière de holdings animatrices, une approche globale des rémunérations perçues au sein des groupes de sociétés est désormais retenue. Ainsi, le respect de la condition normale de rémunération est appréciée au niveau de l'ensemble des sociétés constituant un bien professionnel unique.

6528-3

Dans le cas d'une entreprise nouvellement créée (sous réserve de ne pas avoir été créée dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration ainsi que de l'extension ou de la reprise d'une activité préexistante), l'exonération des biens professionnels n'est pas remise en cause à raison du niveau de rémunération du dirigeant pendant deux ans. Il en est de même s'agissant d'une entreprise rencontrant des difficultés économiques, commerciales ou financières lorsque le contribuable en fait état dans sa déclaration.

6528-4

La prise en compte dans la rémunération des dividendes qui rémunèrent le capital investi n'est pas possible au regard des dispositions de l'article 885 O bis du CGI. Néanmoins, le versement de dividendes pourra être pris en compte pour apprécier le caractère normal de la rémunération à la double condition que l'importance de ces derniers contrebalance la faiblesse de la rémunération et que cette situation résulte de motifs économiques.

6528-5

Les parts et actions de sociétés transmises par le redevable qui cesse son activité professionnelle avec constitution d'usufruit à son profit peuvent être qualifiées de biens professionnels, exclus de son patrimoine imposable pour la fraction de la valeur des titres démembrés qui correspond à la nue-propriété, lorsque les conditions suivantes sont remplies (CGI, art. 885 O quinquies) :

- la pleine propriété des titres était détenue par le redevable usufruitier (ou par son conjoint) durant les trois années précédant le démembrement et jusqu'à ce dernier ;

- le redevable (ou son conjoint) remplissait, durant les trois années précédant le démembrement des titres, les conditions requises pour que les parts et actions aient le caractère de biens professionnels ;

- la nue-propriété des titres est transmise à un ascendant, un descendant, un frère ou une sœur du redevable (ou de son conjoint) ;

- le nu-propriétaire (ou son conjoint) exerce les fonctions et satisfait aux conditions définies par la loi (cf. n° 6527) ;

- dans le cas de transmissions de parts sociales ou d'actions d'une société à responsabilité limitée ou d'une société par actions, le redevable usufruitier doit, soit détenir directement ou par l'intermédiaire de son groupe familial, en usufruit ou en pleine propriété, 25 % au moins du capital de la société concernée, soit détenir directement des actions ou parts sociales qui représentent au moins 50 % de la valeur brute de ses biens imposables, y compris les parts et actions précitées. Le taux de 50 % s'applique à l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre des années 2004 et suivantes. Il était de 75 % antérieurement (CGI, art. 885 O quinquies).

En outre, le dirigeant qui transmet les titres d'une société interposée pour lesquels il bénéficiait de l'exonération au titre des biens professionnels, peut postérieurement au démembrement de ces derniers se prévaloir des dispositions de l'article 885 O quinquies du CGI, sous réserve du respect des autres conditions édictées par cet article. À cet effet, il est précisé que le nu-propriétaire doit exercer ses fonctions de direction au sein de l'outil professionnel et non dans la société interposée.

6528-6

Les comptes courants d'associés n'ont pas le caractère de biens professionnels. Les sommes qui y sont inscrites constituent donc une créance de l'associé sur la société, taxable en vertu des dispositions de l'article 885 E du CGI. Il n'en va autrement que pour les comptes courants détenus, sous certaines conditions, dans les coopératives agricoles ou SICA et dans les sociétés civiles de construction-vente.

III. Biens ruraux loués par bail à long terme ou par bail cessible et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants

6529

Lorsqu'ils peuvent être qualifiés de biens professionnels, ces biens ou parts bénéficient d'une exonération totale.

1. Biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible (CGI, art. 885 P ; BOI-PAT-ISF-30-30-50 au I)

6529-1

Un immeuble rural donné à bail à long terme ou à bail cessible peut être considéré comme bien professionnel si les conditions suivantes sont remplies :

- le bien doit être soit donné à bail dans les conditions prévues aux articles L. 416-1 à L.416-6 du code rural et de la pêche maritime, L. 416-8 du code rural et de la pêche maritime et L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime, soit donné à bail cessible dans les conditions prévues par les articles L. 418-1 à L. 418-5 du code rural et de la pêche maritime ;

- la durée du bail doit être au minimum de dix-huit ans ;

- le preneur utilise le bien dans l'exercice de sa profession principale et est le conjoint du bailleur, l'un de ses frères et sœurs, l'un de leurs ascendants ou descendants ou le conjoint de l'un de leurs ascendants ou descendants ;

- les personnes précitées, preneurs ou cessionnaires du bail doivent utiliser le bien rural loué dans l'exercice de leur profession principale.

Les biens ruraux donnés à bail à long terme ou cessible loués à une société ou mis à la disposition d'une société ou dont le droit au bail est apporté à une société peuvent être qualifiés de biens professionnels si toutes les conditions énumérées aux deuxième et troisième alinéas de l'article 885 P du CGI sont respectées, à savoir notamment :

- la société bénéficiaire du bail ou de la mise à disposition ou de l'apport du droit au bail est une société à objet principalement agricole ;

- cette société est contrôlée à plus de 50 % par le bailleur, son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs conjoints respectifs, leurs frères ou sœurs, tous constituant le groupe familial ;

- en cas de mise à disposition, les conditions prévues à l'article L. 411-37 du code rural et de la pêche maritime sont respectées ;

- en cas d'apport du droit au bail, les conditions prévues à l'article L. 411-38 du code rural et de la pêche maritime sont respectées.

L'exonération bénéficie au bailleur à hauteur de la participation des membres du groupe familial dans la société bénéficiaire lesquels doivent y exercer leur activité principale.

2. Parts de groupements fonciers agricoles (GFA) ou de groupements agricoles fonciers (GAF) non exploitants (CGI, art. 885 Q ; BOI-PAT-ISF-30-30-50 au II)

6529-2

Ces parts constituent des biens professionnels sous réserve que :

- les conditions prévues par le 4° du 1 de l'article 793 du CGI soient remplies (cf. ENR n° 7221) ;

- les parts soient représentatives d'apports constitués par des immeubles ou des droits immobiliers à destination agricole. Les parts représentatives d'apports en numéraire ne peuvent, en aucun cas, être qualifiées de biens professionnels ;

- les baux consentis par le groupement ainsi que par les preneurs répondent aux conditions prévues à l'article 885 P du CGI (cf. n° 6529) ;

- le bien loué soit utilisé par les personnes précitées preneurs ou cessionnaires des baux dans l'exercice de leur profession principale.

Les parts de GFA ou de GAF afférentes aux biens ruraux donnés à bail loués à une société ou mis à la disposition d'une société ou dont le droit au bail est apporté à une société, peuvent être qualifiés de biens professionnels si toutes les conditions énumérées au deuxième et troisième alinéas de l'article 885 Q du CGI sont respectées, à savoir notamment :

- la société bénéficiaire du bail ou de la mise à disposition ou de l'apport du droit au bail est une société à objet principalement agricole ;

- cette société est contrôlée à plus de 50 % par le détenteur de parts, son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs conjoints respectifs, leurs frères ou sœurs, tous constituant le groupe familial ;

- en cas de mise à disposition, les conditions prévues à l'article L. 411-37 du code rural et de la pêche maritime sont respectées ;

- en cas d'apport du droit au bail, les conditions prévues à l'article L. 411-38 du code rural et de la pêche maritime sont respectées.

L'exonération bénéficie au détenteur de parts de GFA ou de GAF à hauteur de la participation des membres du groupe familial dans la société bénéficiaire lesquels doivent y exercer leur activité principale.

IV. Biens loués en meublé

(CGI, art. 885 R)

6530

Sont considérés comme des biens professionnels les locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés par des personnes louant directement ou indirectement ces locaux, qui, inscrites au registre du commerce et des sociétés en qualité de loueurs professionnels, réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles et retirent de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal auquel elles appartiennent est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 du CGI.

V. Biens situés hors de France

(BOI-PAT-ISF-30-30-50 au III)

6531

Les biens étrangers (cf. n° 6505-2) peuvent de façon générale être qualifiés de biens professionnels sous réserve que soient remplies les conditions prévues par les articles 885 N du CGI à 885 R du CGI.

B. Autres exonérations

(BOI-PAT-ISF-30-40 et suivants)

I. Biens ruraux loués par bail à long terme ou donnés à bail cessible et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants n'ayant pas la qualité de biens professionnels

(CGI, art. 885 H ; BOI-PAT-ISF-30-40-10 au III)

6532

Lorsqu'ils ne sont pas en totalité qualifiés de biens professionnels (cf. n^{os} 6529 à 6529-2), les biens ruraux loués par bail à long terme ou donnés à bail cessible et les parts de groupements fonciers agricoles (GFA) non exploitants sont, sous certaines conditions, exonérés partiellement de l'ISF.

1. Conditions

6533

a. Biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible

Le bien doit avoir été soit donné à bail dans les conditions prévues aux articles L. 416-1 à L. 416-6 du code rural et de la pêche maritime, L. 416-8 du code rural et de la pêche maritime et L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime, soit donné à bail cessible dans les conditions prévues par les articles L. 418-1 à L. 418-5 du code rurale et de la pêche maritime.

La durée du bail doit être au minimum de dix-huit ans.

Les descendants du preneur ne doivent pas être contractuellement privés de la faculté de bénéficier des dispositions de l'article L. 411-35 du code rural et de la pêche maritime (cessibilité du bail aux descendants majeurs du preneur).

b. Parts de GFA non exploitants

Les baux à long terme ou les baux cessibles consentis par le groupement doivent répondre aux trois conditions énumérées ci-dessus a.

En outre :

- les statuts du groupement doivent lui interdire l'exploitation en faire valoir direct ;

- les parts doivent être détenues depuis deux ans au moins, sauf si elles ont été attribuées en rémunération d'apports d'immeubles agricoles lors de la constitution du groupement ;

- les parts doivent être représentatives d'apports constitués par des immeubles ou droits immobiliers à destination agricole. Cette condition applicable jusqu'au 31 décembre 2008 n'est plus exigée à compter du 1er janvier 2009.

2. Portée de l'exonération

6534

L'exonération partielle trouve à s'appliquer lorsque les conditions prévues à l'article 885 Q du CGI ne sont pas remplies à savoir :

- lorsque le bien rural donné à bail à long terme ou à bail cessible est loué à des personnes autres que le conjoint du bailleur, les ascendants ou descendants du bailleur ou leurs conjoints respectifs, frères et sœurs du bailleur ou leurs conjoints, ou, dans le cas de parts de GFA, à des personnes autres que le détenteur des parts, son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs conjoints respectifs, leurs frères ou sœurs ;

- ou lorsque le bail à long terme est bien consenti à l'une de ces personnes mais que celle-ci ne l'utilise pas dans le cadre de sa profession principale.

Ces biens ou parts sont exonérés :

- à concurrence des 3/4 de leur valeur lorsque la valeur totale des biens loués, quel que soit le nombre des baux, ou lorsque la valeur totale des parts n'excède pas 102 717 € en 2014 (la limite était de 101 897 € en 2013) ;

- pour moitié au-delà de cette limite.

Cette limite s'apprécie distinctement pour les biens ruraux donnés à bail et pour les parts de GFA. Par ailleurs, s'agissant des GFA, seule la fraction des parts représentative de la valeur nette des biens donnés à bail à long terme ou cessible bénéficie de l'exonération partielle.

II. Bois et forêts. Parts de groupements forestiers. Compte d'investissement forestier et d'assurance

(BOI-PAT-ISF-30-40-10 ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

6535

Lorsque les bois et forêts ou les parts de groupements forestiers peuvent être considérés comme des biens professionnels par leur propriétaire, ils ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'ISF. Dans le cas contraire, ils peuvent bénéficier de l'exonération partielle prévue au 2° du 2 et au 3° du 1 de l'article 793 du CGI en matière de droits de mutation à titre gratuit (cf. ENR n° 7217) et étendue à l'ISF par l'article 885 H du CGI.

Sous les conditions prévues au 2° du 2 de l'article 793 du CGI, les bois et forêts sont ainsi exonérés à concurrence des 3/4 de leur valeur.

À compter de l'ISF dû au titre de l'année 2014, sont également exonérées, dans les conditions prévues

au 3 de l'article 793 du CGI, et à hauteur des 3/4 de leur montant, les sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA) mentionné aux articles L. 352-1 à L. 352-5 du code forestier (le CIFA est créé par l'article 32 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

Depuis le 1er janvier 2009, les parts de groupements forestiers sont également exonérées à concurrence des 3/4 de la fraction de la valeur nette correspondant aux biens visés au 3° du 1 de l'article 793 du CGI et sous les conditions prévues par ce même article (CGI, art. 885 H).

Toutefois, l'exonération des 3/4 est limitée aux parts représentatives d'apports en nature de bois ou de forêts, et, conformément aux nouvelles dispositions issues de l'article 32 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, des sommes déposées sur un CIFA.

Remarques :

1. Parts de sociétés d'épargne forestière : Les parts des sociétés d'épargne forestière créées par le V de l'article 9 de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt sont assimilées aux parts d'intérêt détenues dans un groupement forestier pour l'application de la loi fiscale, à l'exception de l'article 885 H du CGI. Les parts des sociétés d'épargne forestière ne peuvent donc pas bénéficier de l'exonération partielle mentionnée ci-dessus.

2. Conséquences des tempêtes de janvier 2009 : Compte tenu de l'ampleur exceptionnelle des chablis et volis causés par les tempêtes du mois de janvier 2009 et afin d'encourager les propriétaires forestiers à dégager leurs parcelles boisées et à reconstituer les peuplements détruits, il a été décidé d'assouplir provisoirement les conditions pour bénéficier des régimes fiscaux de faveur spécifiques aux espaces boisés prévus aux articles 885 D et 885 H du CGI.

III. Objets d'art, d'antiquité ou de collection. Droits de la propriété littéraire, artistique et industrielle

(CGI, art. 885 I ; BOI-PAT-ISF-30-40-20)

6536

Les objets d'art, d'antiquité ou de collection ne sont pas compris dans la base de l'impôt. Cette exonération s'applique également aux parts de sociétés civiles mentionnées au troisième alinéa de l'article 795 A du CGI à concurrence de la fraction de la valeur des parts représentatives des objets d'antiquité, d'art ou de collection. La fraction de la valeur des parts représentatives des immeubles historiques demeure, quant à elle, assujettie à l'ISF en application des dispositions de l'article 885 H du CGI.

Depuis le 1er janvier 2000, les droits de la propriété littéraire et artistique ne sont pas compris dans la base d'imposition à l'ISF uniquement de leur auteur, cette exonération s'appliquant également aux droits des artistes-interprètes, des producteurs de phonogrammes et des producteurs de vidéogrammes.

En conséquence, à compter de cette date, les titulaires de ces droits autres que l'auteur lui-même (héritiers, donataires ou acquéreurs) doivent inclure, dans l'assiette de l'ISF, la valeur de capitalisation des droits de propriété littéraire et artistique qu'ils détiennent.

Remarque : Jusqu'au 31 décembre 1999, les titulaires de droits de propriété littéraire et artistique, qu'il s'agisse de l'auteur lui-même ou de ses ayants droit n'avaient rien à déclarer à l'ISF au titre de la valeur de capitalisation de ces droits.

Lorsqu'ils ne peuvent être considérés comme des biens professionnels, les droits de la propriété industrielle sont néanmoins exonérés de l'ISF lorsqu'ils sont détenus à titre individuel par leur inventeur qui peut en concéder l'exploitation sans que l'activité génératrice de ces revenus particuliers ne constitue son activité principale.

Remarques :

1. Les droits de la propriété industrielle recouvrent notamment les brevets d'invention, les dessins et modèles déposés et les marques de fabrique et de service.

2. Dans un souci d'harmonisation et de cohérence, le champ de l'exonération d'ISF prévue à l'article 885 I du CGI doit s'apprécier dans les mêmes termes que ceux retenus pour l'assiette de la taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité.

Par suite, pour le bénéfice de cette exonération, la qualification d'objet de collection pourra également découler de l'importance du prix de l'objet concerné, lequel doit être sensiblement supérieur à la valeur d'un bien similaire destiné à un usage courant.

Ainsi, des objets de moins de cent ans d'âge (qui, de ce fait, ne peuvent pas être qualifiés d'objets d'antiquité) mais qui présentent cependant un réel intérêt artistique ou culturel et sont valorisés comme tels sur le marché de l'art (mobilier « Art nouveau » ou « Art déco », par exemple), ont vocation à bénéficier de l'exonération d'ISF.

Le point de savoir si un bien constitue un objet de collection est une question de fait qui s'apprécie au cas par cas, sous le contrôle du juge de l'impôt.

IV. Rentes viagères assimilables à des pensions de retraite

(CGI, art. 885 J ; BOI-PAT-ISF-30-40-30)

6537

La valeur de capitalisation des rentes viagères constituées dans le cadre d'une activité professionnelle ou d'un plan d'épargne retraite populaire (PERP) prévu à l'article L. 144-2 du code des assurances, moyennant le versement de primes régulièrement échelonnées dans leur montant et leur périodicité pendant une durée d'au moins quinze ans et dont l'entrée en jouissance intervient, au plus tôt, à compter de la date de la liquidation de la pension du redevable dans un régime obligatoire d'assurance vieillesse ou à l'âge fixé en application de l'article L. 351-1 du code de la sécurité sociale, n'entre pas dans le calcul de l'assiette de l'impôt. L'exonération bénéficie au souscripteur et à son conjoint.

Cette exonération s'applique aux rentes viagères constituées auprès d'organismes étrangers tels que les fonds de pension non soumis à la réglementation du code des assurances ou de la mutualité lorsque toutes les autres conditions prévues pour l'application du dispositif sont, par ailleurs, réunies.

Jusqu'au 31 décembre 2010, la condition de durée d'au moins quinze ans n'est pas requise pour les contrats et plans prévus aux articles L. 3334-1 du code du travail à L. 3334-16 du code du travail (plan d'épargne pour la retraite collectif : PERCO) à l'article L. 144-2 du code des assurances (PERP) et au b du 1 du I de l'article 163 quatervicies du CGI (plan d'épargne retraite entreprise : PERE), lorsque le souscripteur y adhère moins de quinze années avant l'âge donnant droit à la liquidation d'une retraite à taux plein.

V. Indemnités ou rentes allouées à titre de réparation de dommages corporels

(CGI, art. 885 K ; BOI-PAT-ISF-30-40-40)

6538

L'article 885 K du CGI prévoit que la valeur de capitalisation des rentes ou indemnités perçues en réparation de dommages corporels liés à un accident ou à une maladie est exclue du patrimoine des bénéficiaires ou, en cas de transmission à titre gratuit par décès, du patrimoine du conjoint survivant.

L'exonération s'applique aux rentes ou indemnités versées au titre non seulement d'un dommage corporel lié à un accident ou une maladie, mais également au titre du préjudice moral ou économique du fait d'un dommage corporel causé à un proche.

L'exonération d'ISF est accordée au bénéficiaire des rentes ou indemnités et au conjoint survivant lorsque celui-ci reçoit ces rentes ou indemnités par succession.

Il est admis que le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité (PACS) bénéficie également de ces dispositions.

En revanche, les rentes ou indemnités transmises aux concubins notoires, aux descendants ou ascendants du défunt font partie de leur patrimoine imposable au titre de l'ISF.

Remarques :

Par un arrêt du 6 novembre 2007, n° 06-16370, la chambre commerciale rappelle que les sommes versées aux ayants droit de l'assuré en vertu d'un contrat d'assurances de personnes en cas d'accident ou de maladie de l'assuré revêtent un caractère forfaitaire et non pas indemnitaire et ne sont donc pas susceptibles d'être exonérées d'ISF La doctrine administrative admet cependant que l'article 885 K du CGI peut s'appliquer aux prestations servies en exécution d'un contrat d'assurances de personnes en cas d'accident ou de maladie de l'assuré, nonobstant leur caractère forfaitaire, lorsque les sommes sont versées à la victime de l'accident corporel elle-même.

En cas de décès du conjoint bénéficiaire de la rente ou de l'indemnité, il convient d'admettre au passif de la déclaration d'ISF du conjoint survivant, outre le montant actualisé des arrérages perçus au titre de la réversion, une fraction de la valeur capitalisée des rentes ou indemnités perçues par le défunt correspondant aux droits légaux du conjoint survivant dans la succession de l'époux prédécédé.

VI. Placements financiers en France des non-résidents

(CGI, art. 885 L ; BOI-PAT-ISF-30-40-50)

6539

Les placements financiers en France des personnes physiques qui n'ont pas en France leur domicile fiscal sont exonérés d'ISF. Cette exonération s'applique notamment aux personnes de nationalité française ayant transféré leur domicile fiscal hors de France.

Il s'agit des placements effectués en France et dont les produits (en dehors des gains en capital) relèvent de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (dépôts à vue ou à terme en francs ou en devises, bons et titres de même nature, obligations, actions et droits sociaux ...).

Toutefois, ne sont pas considérés comme des placements financiers :

- les actions ou parts détenues dans une société ou personne morale dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société ;

- les actions, parts ou droits détenus dans les personnes morales ou organismes mentionnés au 2° de l'article 750 ter du CGI (rapp. n° 6505-2 et ENR n° 7183) ;

- les titres de participation représentant au moins 10 % du capital d'une entreprise.

VII. Parts et actions de sociétés faisant l'objet d'un engagement collectif de conservation (pacte d'actionnaires)

(CGI, art. 885 I bis ; BOI-PAT-ISF-30-40-60)

6540

Les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ne sont pas comprises dans les bases d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune, à concurrence des trois quarts de leur valeur si les conditions suivantes sont réunies :

Remarque : Disposition applicable pour la détermination de l'ISF dû depuis le 1er janvier 2006 ; auparavant, l'exonération portait sur la moitié de la valeur de ces parts ou actions.

1° Les parts ou les actions mentionnées ci-dessus doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation souscrit par au moins deux personnes propriétaires de titres qu'il s'agisse de personne physique ou de personne morale ;

2° L'engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 20 % des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 34 % des parts ou actions de la société.

Ces pourcentages doivent être respectés tout au long de la durée de l'engagement collectif de conservation qui ne peut être inférieur à deux ans (durée applicable depuis le 26 septembre 2007. Elle était antérieurement fixée à six ans). Les associés de l'engagement collectif de conservation peuvent effectuer entre eux des cessions ou donations des titres soumis à l'engagement. Ils peuvent également admettre un nouvel associé dans l'engagement collectif à condition que cet engagement collectif soit reconduit pour une durée minimale de deux ans.

La durée initiale de l'engagement collectif de conservation peut être automatiquement prorogée par disposition expresse, ou modifiée par avenant. La dénonciation de la reconduction doit être notifiée à l'administration pour lui être opposable.

L'engagement collectif de conservation est opposable à l'administration à compter de la date de son enregistrement ou de la date de l'acte s'il s'agit d'un acte authentique.

L'article 885 I bis du CGI prévoit que l'exonération partielle est applicable aux titres d'une société qui possède directement des parts ou actions objets d'un engagement de conservation auquel elle a souscrit (simple niveau d'interposition). Cet article prévoit également que l'exonération partielle est applicable aux titres d'une société qui possède une participation dans une société qui a souscrit un engagement de conservation (double niveau d'interposition).

Le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif.

Toutefois, à compter du 1er janvier 2007, en cas de non-respect des dispositions de l'alinéa précédent par suite d'une fusion entre sociétés interposées, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant cette opération n'est pas remise en cause si les signataires respectent l'engagement collectif de conservation jusqu'à son terme. Les titres reçus en contrepartie de la fusion doivent être conservés jusqu'au même terme.

En cas de non-respect des dispositions de l'antépénultième alinéa ci-dessus par suite d'une donation ou d'une cession de titres d'une société possédant une participation dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation ou de titres d'une société possédant une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant l'opération n'est pas remise en cause, sous réserve que l'opération intervienne entre associés bénéficiaires de cette exonération partielle et que les titres reçus soient au moins conservés jusqu'au terme du délai prévu au 4° ci-dessous. Dans cette hypothèse, le cessionnaire ou le donataire bénéficie de l'exonération partielle au titre des années suivant celle de la cession ou de la donation, sous réserve que les titres reçus soient conservés au moins jusqu'au même terme.

3° À compter de l'expiration de l'engagement collectif, l'exonération partielle est subordonnée à la condition que les parts ou actions restent la propriété du redevable.

4° L'exonération partielle est acquise au terme d'un délai global de conservation de six ans. Au-delà de ce délai, est seule remise en cause l'exonération partielle accordée au titre de l'année au cours de laquelle l'une des conditions prévues aux 1° et 2° ou au 3° ci-dessus n'est pas satisfaite.

Précision : Toutefois, dès lors qu'un signataire du pacte cède un seul de ses titres, il perd le bénéfice de l'exonération partielle d'ISF, au titre de l'année en cours, et cela pour la totalité des titres détenus inclus dans le pacte. Voir BOI-PAT-ISF-30-40-60-20 au II.

5° L'un des associés signataire de l'engagement exerce effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, pendant les cinq années qui suivent la date de conclusion de cet engagement, son activité professionnelle principale si celle-ci est une société de personnes visée à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI, ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis du CGI (cf. n° 6528-2) lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option ;

6° La déclaration visée au 1 du I de l'article 885 W du CGI doit être appuyée d'une attestation de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation certifiant que les conditions prévues aux a et b de l'article 885 I bis du CGI ont été remplies l'année précédant celle au titre de laquelle la déclaration est souscrite.

À compter de l'expiration de l'engagement collectif de conservation, la déclaration visée au 1 du I de l'article 885 W du CGI est accompagnée d'une attestation du redevable certifiant que la condition prévue au 3° ci-dessus a été satisfaite l'année précédant celle au titre de laquelle la déclaration est souscrite.

7° En cas de non-respect de la condition prévue au 1° ci-dessus par l'un des signataires, l'exonération partielle n'est pas remise en cause à l'égard des signataires autres que le cédant si :

- soit les titres que ces autres signataires détiennent ensemble respectent la condition prévue au 2° ci-dessus et ceux-ci les conservent jusqu'au terme initialement prévu ;

- soit le cessionnaire s'associe à l'engagement collectif à raison des titres cédés afin que le pourcentage prévu au 2° ci-dessus demeure respecté. Dans ce cas, l'engagement collectif est reconduit pour une durée minimale de deux ans pour l'ensemble des signataires .

Au-delà du délai minimum de deux ans, en cas de non-respect des conditions prévues aux 1° et 2° ci-dessus, l'exonération partielle n'est pas remise en cause pour les signataires qui respectent la condition prévue au 3° ci-dessus.

8° Dans l'hypothèse d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A du CGI ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant l'une de ces opérations n'est pas remise en cause si les signataires de l'engagement conservent leurs titres ou ceux qu'ils ont reçu en contrepartie jusqu'au terme de l'engagement. L'exonération partielle dont a pu bénéficier antérieurement un redevable n'est pas non plus remise en cause en cas d'annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire. Toutefois, dans toutes ces situations, l'exonération ne pourra s'appliquer pour l'avenir que si un nouvel engagement collectif de conservation est souscrit dans les conditions de droit commun.

9° En cas de non-respect de la condition prévue au 3° ci-dessus par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A du CGI ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée au titre de l'année en cours et de celles précédant ces opérations n'est pas remise en cause si les titres reçus en contrepartie de ces opérations sont conservés par le redevable. De même, cette exonération n'est pas remise en cause lorsque la condition prévue au 3° ci-dessus n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

Remarques :

1. Le régime général d'exonération d'ISF prévu par les articles 885 O bis et suivants du CGI en faveur des biens professionnels et celui prévu par l'article 885 I bis du même code en faveur des titres objets d'un engagement collectif

de conservation et évoqué ci-dessus ne sont pas exclusifs l'un de l'autre.

2. Les articles 301 G à 301 L de l'annexe II au CGI déterminent les modalités d'application de ces dispositions, notamment les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux sociétés. À ce sujet, la personne qui entend bénéficier du régime de faveur pour la première fois doit fournir :

- une copie de l'engagement enregistré ;

- un document indiquant l'identité de l'associé qui remplit la condition liée à l'exercice de l'activité principale ou d'une fonction de direction au sein de la société ;

- une attestation de la société dont les titres font l'objet de l'engagement, certifiant que l'engagement est en cours, et précisant, en cas de cession ou de donation des titres, l'identité et l'adresse des cessionnaires ou des donataires ainsi que le nombre de titres transmis ;

- dans l'hypothèse d'un double niveau d'interposition, une attestation de la société interposée précisant le nombre de titres qu'elle détient dans la société signataire de l'engagement et, s'il y a lieu, un document indiquant l'identité et l'adresse des cessionnaires ou donataires de titres bénéficiant de l'exonération partielle et le nombre de titres transmis à chacun d'eux.

Il convient de noter que le décret n° 2010-423 du 28 avril 2010 a modifié et complété les articles 301 G à 301 L de l'annexe II au CGI.

3. Pour les années suivantes, outre la production de l'attestation de la société dont les titres font l'objet de l'engagement, le redevable doit fournir :

- un document indiquant les changements affectant l'identité de l'associé visé au troisième tiret du point 2 de la remarque ci-dessus ;

- une copie des avenants à l'engagement ;

- dans l'hypothèse d'un double niveau d'interposition, une attestation de la société interposée certifiant que sa participation dans la société signataire de l'engagement est demeurée inchangée.

4. À compter de la fin de l'engagement collectif de conservation, la personne qui a bénéficié ou qui continue à bénéficier du régime prévu par les dispositions de l'article 885 I bis du CGI ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit doit fournir chaque année :

- l'attestation certifiant que les parts ou actions sont restées la propriété du redevable l'année précédant celle au titre de laquelle la déclaration est souscrite ;

- un document indiquant les changements ayant éventuellement affecté l'identité de la personne qui remplit la condition liée à l'exercice de l'activité principale ou d'une fonction de direction au sein de la société.

VIII. Titres reçus en contrepartie de la souscription en numéraire au capital d'une PME

(CGI, art. 885 I ter et CGI, art. ann. III, art. 299 bis ; BOI-PAT-ISF-30-40-70 ; Décret n° 2010-915 du 3 août 2010)

6541

L'article 885 I ter du CGI exonère d'ISF, sous certaines conditions :

- les titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de PME au sens communautaire ;

- les investissements indirects effectués via une société holding ainsi qu'aux souscriptions de parts de fonds d'investissement de proximité (FIP), en cohérence avec l'instauration de la réduction d'ISF codifiée sous l'article 885-0 V bis du CGI ;

- les parts de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et de fonds communs de placement à risques (FCPR), en cohérence avec l'extension du champ d'application de la réduction d'ISF précitée ;

- les parts de FCPR bénéficiant d'une procédure allégée (« FCPR allégés »), en cohérence avec l'extension à ces fonds du champ d'application de la réduction d'ISF précitée.

1. Titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de PME au sens communautaire

6542

Il ne peut être souscrit au capital d'une société que lors de sa création (souscription au capital initial) ou à l'occasion d'augmentations de capital ultérieures.

Les titres éligibles sont ceux qui peuvent être reçus lors de la souscription au capital d'une entreprise, à savoir : les actions ordinaires, les actions de préférence et les parts sociales. Sur le cas particulier des titres participatifs de sociétés coopératives.

La souscription peut être effectué en numéraire (espèces, compensation de créances ou conversion ou remboursement en actions d'obligations) ou en nature par apport de biens nécessaires à l'exercice de l'activité de la société.

La souscription peut être directe ou, sous conditions, indirecte par l'intermédiaire d'une société interposée.

En cas de souscription directe, aucune condition n'est posée quant à la forme sociale des sociétés bénéficiaires des souscriptions. Par contre, ces sociétés doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- avoir la qualité de PME communautaire ;

- exercer exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine définies à l'article 885 O quater du CGI, notamment celles des organismes de placement en valeurs mobilières, et des activités de gestion ou de location d'immeubles.

- avoir son siège de direction effective dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (CGI, art. 885 I ter, I-1-b).

L'exonération s'applique également aux titres reçus en contrepartie de souscriptions indirectes au capital de PME communautaires effectuées par l'intermédiaire d'une société holding depuis le 20 juin 2007. La société holding doit satisfaire aux conditions prévues aux tirets ci-dessus en cas d'investissement direct, à l'exception de celle tenant à son activité, la société holding ayant par nature une activité financière non éligible.

2. Parts de fonds d'investissement de proximité (FIP), de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et de fonds communs de placement à risques (FCPR) [Ordonnance n° 2011-915 du 1er août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs, art. 27]

6543

L'exonération d'ISF est étendue, sous certaines conditions, aux versements effectués au titre de la souscription de parts, nouvelles et souscrites directement par le redevable :

- de fonds d'investissement de proximité (FIP) souscrites depuis le 20 juin 2007 ;

- de fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) mentionnés à l'article L. 214-30 du code monétaire et financier (CoMoFi) et de fonds communs de placement à risques (FCPR) mentionnés à l'article L. 214-28 du CoMoFi souscrites depuis le 29 décembre 2007 ;

- de FCPR bénéficiant d'une procédure allégée mentionnés à l'article L. 214-38 du CoMoFi (« FCPR allégés ») souscrites depuis le 4 août 2008.

L'actif du FIP doit être composé à hauteur de 20 % au moins de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés répondant aux conditions d'éligibilité et qui exercent leur activité ou qui sont juridiquement constituées depuis moins de cinq ans. Ce taux est fixé à 40 % pour les FCPI et les FCPR.

3. Précisions

6544

L'article 299 bis de l'annexe III au CGI, modifié par les décrets n° 2010-915 du 3 août 2010 et n° 2011-645 du 9 juin 2011, fixe les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux sociétés.

IX. Parts et actions de société détenues par les salariés ou les mandataires sociaux

(CGI, art. 885 I quater ; BOI-PAT-ISF-30-40-80)

6545

L'article 885 I quater du CGI exonère, sous certaines conditions, d'impôt de solidarité sur la fortune, à concurrence des trois quarts de leur valeur, les parts ou actions de sociétés détenues par les salariés ou mandataires sociaux. Cette disposition est applicable à l'ISF dû à partir du 1er janvier 2006.

1. Champ d'application

6546

a. Sociétés concernées

Les titres susceptibles de bénéficier de cette exonération partielle sont les parts ou les actions de sociétés opérationnelles, c'est-à-dire qui ont une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, que ces sociétés soient françaises ou étrangères.

Il est précisé qu'il n'est pas exigé que ces sociétés exercent à titre exclusif les activités précitées. Dès lors, le bénéfice du régime de faveur ne pourra pas être refusé aux parts ou actions d'une société qui exerce à la fois une activité civile (autre qu'agricole ou libérale) et une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale dans la mesure où cette activité civile n'est pas prépondérante. En revanche, sont exclus du dispositif les titres de sociétés ayant une activité civile prépondérante.

Par ailleurs, le régime d'imposition des sociétés est sans incidence pour l'application de la mesure. En conséquence, l'exonération partielle est susceptible de s'appliquer aux parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ainsi qu'aux parts de sociétés de personnes soumises à l'impôt sur le revenu et visées aux articles 8 à 8 ter du CGI.

L'exonération partielle s'applique, sous certaines conditions, aux parts de FCPE et aux actions de Sicav d'actionnariat salarié (Sicavas).

Les parts de sociétés holding animatrices sont admises au bénéfice de l'exonération partielle, à l'inverse de celles de sociétés holdings passives qui en sont exclues.

b. Redevables concernés

L'exonération partielle s'applique aux salariés ou mandataires sociaux exerçant leur activité principale dans la société ainsi qu'aux redevables ayant cessé leurs fonctions ou activités pour faire valoir leur droit à la retraite.

2. Portée de l'exonération

6547

Lorsque les conditions d'application sont réunies, les parts ou actions détenues par le redevable dans une société sont exonérées d'impôt de solidarité sur la fortune à concurrence des trois quarts de leur valeur, sans limitation de montant.

Cette exonération partielle s'applique aux titres des sociétés liées ou interposées au sens du a du 12 de l'article 39 du CGI.

3. Condition tenant à la conservation des titres

6548

L'exonération partielle est subordonnée à la condition que les parts ou actions restent la propriété du redevable pendant une durée minimale de six ans.

Ce délai court à compter du premier fait générateur au titre duquel l'exonération est demandée. Le fait générateur en matière d'impôt de solidarité sur la fortune est le 1er janvier de l'année d'imposition. Ainsi, à l'issue de la période de conservation de six ans, le redevable est susceptible de bénéficier de l'exonération annuellement sans nouveau délai de conservation. Il suffit alors qu'il détienne les titres au 1er janvier et remplisse les autres conditions prévues pour le bénéfice du régime de faveur.

Sous réserve de certaines conditions, l'exonération partielle est maintenue en faveur du conjoint survivant en cas de décès du dirigeant pendant la période d'engagement.

En outre, sous certaines conditions, l'exonération partielle accordée au redevable n'est pas remise en cause en cas de modification de la structure de la société dont les titres bénéficient du régime de faveur. Sont visées les opérations suivantes :

- fusion ou scission ;

- annulation de titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire ;

- incorporation de réserves.

Lorsque des parts ou actions sont reçues en contrepartie d'un apport de titres bénéficiant de l'exonération partielle, cette opération n'entraîne pas la déchéance de l'exonération partielle qui est reportée sur les titres reçus en contrepartie de l'apport, si les conditions exposées au BOI-PAT-ISF-30-40-80 au III-E, sont remplies. De même, il est admis que l'avantage fiscal soit maintenu pour l'avenir, à

la condition que l'ensemble des conditions susvisées soit respecté pendant une nouvelle période de six ans.

Sur la situation en cas de cession ou de donation de titres fongibles acquis à des dates différentes, voir BOI-PAT-ISF-30-40-80 au III-C.

4. Non-cumul du dispositif avec tout autre régime de faveur en matière d'impôt de solidarité sur la fortune

6549

Il est précisé que ce régime d'exonération partielle est exclusif de l'application de tout autre régime de faveur.

En conséquence, les titres exonérés partiellement d'impôt de solidarité sur la fortune, par application des dispositions combinées des articles 885 O bis du CGI et 885 O ter du CGI et des articles 885 I bis du CGI et 885 O quinquies du CGI, ne peuvent bénéficier sur la fraction taxable de leur valeur, de l'exonération partielle prévue par l'article 885 I quater du CGI.

Chapitre 4 : Évaluation des biens

(CGI, art. 885 S à CGI, art. 885 T bis ; BOI-PAT-ISF-30-50)

6550

Pour l'assiette de l'ISF, la valeur des biens est déterminée selon les règles en vigueur en matière de mutation par décès. Cependant, les règles d'évaluation propres aux droits de succession tenant au lieu de situation des immeubles (départements de Corse) ne sont pas applicables à l'ISF.

Remarque : Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012, les créances détenues, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés interposées, par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France, sur une société à prépondérance immobilière mentionnée au 2° du I de l'article 726 du CGI, ne sont pas déduites pour la détermination de la valeur des parts que ces personnes détiennent dans la société (CGI, art. 885 T ter).

A. Principe

(BOI-PAT-ISF-30-50-10)

6551

L'ISF est assis sur une déclaration estimative des parties, soumise au contrôle ultérieur de l'administration.

Les biens sont évalués à leur valeur vénale appréciée au 1er janvier de l'année d'imposition.

6551-1

Cas particulier des immeubles :

Conformément aux dispositions de l'article 761 du CGI, la valeur vénale réelle des immeubles dont le propriétaire a l'usage au 1er janvier de l'année d'imposition est réputée égale à la valeur libre de toute occupation. Toutefois, par dérogation à cette disposition, il est effectué un abattement de 30 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble lorsque celui-ci est occupé à titre de résidence principale par son propriétaire. En cas d'imposition commune, un seul immeuble est susceptible de bénéficier de cet abattement (CGI, art. 885 S).

Remarque : L'abattement sur la valeur vénale réelle de l'immeuble est porté à 30 % pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de 2008. Cet abattement était auparavant de 20 %.

B. Bases légales d'évaluation

(BOI-PAT-ISF-30-50-20)

6552

Par exception au principe rappelé ci-dessus, la loi a fixé pour certains biens des bases légales

d'évaluation communes aux droits de mutation par décès et à l'ISF. Il en est ainsi :

- des créances (CGI, art. 760) ;

- des immeubles qui ont fait l'objet d'une adjudication publique (CGI, art. 761) ;

- des meubles meublants (CGI, art. 764, I) ;

- des bijoux et pierreries (CGI, art. 764, II).

Sur ces différents points, cf. ENR n[os] 7190 et suivants.

6552-1

En outre, la loi fixe des bases d'évaluation spécifiques à l'ISF pour les valeurs mobilières françaises et étrangères de toute nature admises à une cote officielle sont évaluées, sur option du redevable, selon le dernier cours connu au jour du fait générateur de l'impôt ou selon la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la date d'imposition[(16)] (CGI, art. 885 T bis). Ce principe n'admet aucune dérogation (Cass.com, arrêts du 8 juillet 1997, n° 95-16803 et du 20 octobre 1998, n° 96-20128).

[(16)]. Les actions de sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) et les parts de fonds communs de placement (FCP) doivent être évaluées à leur dernière valeur de rachat connue au premier janvier de l'année d'imposition, à l'exclusion de toute autre méthode. Concernant les OPCVM affectés par « l'affaire Madoff », cf. RES N° 2009/37.

La règle spécifique d'évaluation des stocks de vins et d'alcools des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles prévue à l'article 885 T du CGI, et selon laquelle ces stocks étaient retenus pour leur valeur comptable, est supprimée à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 26, I-z octies abrogeant l' article 885 T du CGI).

Chapitre 5 : Déduction du passif

(CGI, art. 885 G quater ; BOI-PAT-ISF-30-60 et suivants)

6553

Le B du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 limite pour l'ISF dû à compter de l'année 2013 le passif déductible de l'assiette de cet impôt.

En effet, les dettes contractées par le redevable pour l'acquisition ou dans l'intérêt de biens qui ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune dû par l'intéressé ou qui en sont exonérés ne sont pas imputables sur la valeur des biens taxables. Le cas échéant, elles sont imputables à concurrence de la fraction de la valeur de ces biens qui n'est pas exonérée (CGI, art. 885 G quater).

Précision : Auparavant, pour l'ISF dû au titre des années antérieures à 2013, les dettes grevant les patrimoines étaient susceptibles d'être admises en déduction si elles satisfaisaient aux conditions prévues à l'article 768 du CGI (l'ISF étant assis selon les mêmes règles que les droits de succession). Pour plus de précisions, il convient de se reporter au Précis de fiscalité édition 2012.

Titre 4 : Calcul de l'impôt

(BOI-PAT-ISF-40)

6560

L'ISF exigible est déterminé en appliquant à la valeur nette du patrimoine des personnes imposables, le tarif défini par la loi.

La cotisation peut être réduite ou plafonnée sous certaines conditions et limites.

Chapitre 1 : Tarif de l'impôt

(CGI, art. 885 U ; BOI-PAT-ISF-40-10)

6561

Remarque :

La loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a réformé la fiscalité du patrimoine et a modifié largement l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012.

Des aménagements ont par ailleurs été apportés à l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2011. Celui-ci en effet assis et liquidé dans les conditions prévues aux articles 885 A et suivants du CGI était dû par les seules personnes physiques dont la valeur nette taxable du patrimoine était supérieure ou égale à 1 300 000 €.

Par ailleurs, le barème de l'ISF a été gelé à compter de l'année 2012 et pour les années suivantes en raison du gel du barème de l'impôt sur le revenu prévu par l'article 16 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

Cependant, le mécanisme d'actualisation annuelle du tarif de l'ISF a été supprimé par la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013. En conséquence, le tarif de l'ISF n'est pas réactualisé même en cas de suppression du gel du barème de l'impôt sur le revenu (à noter que l'article 2 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 prévoit le dégel du barème de l'impôt sur le revenu).

L'article 13 de la loi de finances pour 2013 réformant par ailleurs l'ISF, a institué un nouveau tarif pour l'ISF dû à compter de l'année 2013.

A. Tarif applicable à compter de 2013

6562

Pour l'ISF dû à compter de l'année 2013, le tarif de l'impôt est fixé à :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable
N'excédant pas 800 000 €	0
Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 300 000 €	0,5
Supérieure à 1 300 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €	0,7
Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 5 000 000 €	1
Supérieure à 5 000 000 € et inférieure ou égale à 10 000 000 €	1,25
Supérieure à 10 000 000 €	1,5

Pour les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 1 400 000 €, le montant de l'impôt calculé selon le tarif prévu au tableau du 1 de l'article 885 U du CGI (cf. tableau ci-dessus) est réduit d'une somme égale à 17 500 € – 1,25 % P, où P est la valeur nette taxable du patrimoine.

B. Tarif applicable en 2012

6563

Pour l'ISF dû au titre de l'année 2012 , l'impôt est calculé sur l'ensemble de la valeur nette taxable du patrimoine selon le tarif suivant :

Tableau n° 1

Valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable (en %)
Égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 3 000 000 €	0,25
Égale ou supérieure à 3 000 000 €	0,5

Le montant de l'impôt calculé selon le tarif prévu au 1 du I de l'article 885 U du CGI (cf. tableau n° 1 ci-dessus) est réduit à 1 500 € pour les redevables dont le patrimoine net taxable est égal à 1 300 000 € et de moitié pour les redevables dont le patrimoine net taxable est égal à 3 000 000 €.

Pour les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable mentionnée aux deux dernières lignes de la première colonne du tableau du 2 du I de l'article 885 U du CGI (cf. tableau n° 2 ci-

dessous), le montant de l'impôt calculé selon le tarif prévu au 1 du I de l'article 885 U du code précité (cf. tableau n° 1 ci-dessus) est réduit d'une somme calculée en appliquant, respectivement, les formules mentionnées aux deux dernières lignes de la seconde colonne du tableau du 2 du I de l'article 885 U du CGI (cf. tableau n° 2 ci-dessous).

Tableau n° 2

Valeur nette taxable du patrimoine	Réduction du montant de l'imposition(1)
Égale ou supérieure à 1 300 000 € et inférieure à 1 400 000 €	24 500 € - (7 x 0,25 % P)
Égale ou supérieure à 3 000 000 € et inférieure à 3 200 000 €	120 000 € - (7,5 x 0,50 % P)
(1) P est la valeur nette taxable du patrimoine	

Pour l'application du I de l'article 885 U du CGI, chaque année, successivement :

- le premier montant d'impôt après réduction mentionné au dernier alinéa du 1 du I de l'article 885 U du CGI, les limites de valeurs nettes taxables du patrimoine figurant au tableau du même 1 du I de l'article 885 U (cf. tableau n° 1 ci-dessus) ainsi que les limites inférieures figurant au tableau du 2 du même I de l'article 885 U (cf. tableau n° 2 ci-dessus) sont actualisés dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu ;

- les montants d'impôts actualisés en application du 1 du I de l'article 885 U du CGI sont arrondis à l'euro le plus proche. Les limites de valeurs nettes taxables du patrimoine actualisées le sont à la dizaine de milliers d'euros la plus proche ;

- les constantes en euros, puis les limites supérieures de valeurs nettes taxables du patrimoine figurant au tableau du 2 du I de l'article 885 U du CGI (cf. tableau n° 2 ci-dessus) sont ajustées de manière à égaliser l'impôt calculé en application des règles fixées aux 1 et 2 du même I de l'article 885 U pour chacune des limites inférieures et supérieures mentionnées au tableau dudit 2 (cf. tableau n° 2 ci-dessus).

Chapitre 2 : Réduction de l'impôt pour charges de famille

(CGI, art. 885 V abrogé par le E du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 ; BOI-PAT-ISF-40-20)

6564

La réduction du montant de l'ISF pour charges de famille est supprimée pour l'ISF dû à compter de l'année 2013.

Précision : Pour l'ISF dû au titre de l'année 2012, le montant de l'ISF était réduit de 300 € (150 € pour l'ISF dû avant 2012) par personne à charge au sens de l'article 193 ter du CGI. La somme de 300 € était divisée par deux lorsqu'il s'agissait d'un enfant réputé à charge égale de l'un et de l'autre de ses parents.

Chapitre 3 : Imputation sur l'impôt de solidarité sur la fortune des souscriptions au capital des PME, de titres participatifs de sociétés coopératives ou de parts de FIP ou FCPI

(CGI, art. 885-0 V bis modifié par le I de l'article 18 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-PAT-ISF-40-30 et suivants ; Décret n° 2010-1311 du 2 novembre 2010 ; Ordonnance n° 2011-915 du 1er août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs, art. 27)

6565

L'article 885-0 V bis du CGI institue un dispositif de réduction d'ISF au titre des investissements dans les PME au sens communautaire.

L'article 38-V de la loi de finances pour 2011 modifie pour partie ce dispositif. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux souscriptions effectuées dans des sociétés depuis le 13 octobre 2010 et

aux souscriptions effectuées dans des fonds d'investissement constitués depuis le 1er janvier 2011.

Les fonds constitués avant le 1er janvier 2011 restent soumis aux dispositions des articles L. 214-30 et L. 214-31 du code monétaire et financier dans leur rédaction antérieure à la loi de finances pour 2011.

Toutefois, les investissements des fonds constitués avant le 1er janvier 2011 et réalisés à compter de cette date au moyen de souscriptions reçues après le 29 septembre 2010 ne sont pris en compte dans le quota de 60 % prévu au premier alinéa du I de l'article L. 214-30 et du 1 de l'article L. 214-31 du même code que s'ils sont réalisés dans des sociétés remplissant les conditions prévues aux b à b ter et au f du 1 du I de l'article 885-0 V bis du CGI (cf. n° 6567, 2ème, 3ème, 4ème et 9ème tirets) dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 2011 et qui n'ont pas procédé au cours des douze derniers mois au remboursement, total ou partiel, d'apports.

Ces fonds communiquent à l'administration fiscale la répartition entre les souscriptions effectuées avant le 29 septembre 2010 et celles effectuées à compter de cette date, ainsi qu'un état de leurs investissements au 31 décembre 2010.

La réduction d'ISF au titre des souscriptions au capital des PME prévue à l'article 885-0 V bis du CGI est à nouveau modifiée par l'article 76 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, par l'article 25 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, ainsi que par l'article 18 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

> **Remarque** : Des aménagements sont également prévus par l'article 26 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 applicables cependant à compter du 1er janvier 2017. Ces derniers aménagements feront donc l'objet de commentaires ultérieurement.

A. Souscriptions éligibles

I. Souscriptions au capital de PME et de titres participatifs de sociétés coopératives

(CGI, art. 885-0 V bis, I ; BOI-PAT-ISF-40-30-10 et suivants)

1. Conditions relatives aux souscriptions (BOI-PAT-ISF-40-30-10-10)

6566

a. Souscription au capital de PME

Il ne peut être souscrit au capital d'une société que lors de sa création (souscription au capital initial) ou à l'occasion d'augmentations ultérieures de capital.

Les titres (actions ordinaires, actions de préférence, parts sociales) peuvent être souscrits en numéraire (espèces, compensation avec des créances liquides et exigibles sur la société émettrice, conversion ou remboursement en actions d'obligations souscrites à l'origine ou acquises de précédents porteurs sur le marché obligataire) ou en nature par apport de biens nécessaires à l'exercice de l'activité de la société, à l'exception des actifs immobiliers et des valeurs mobilières.

> **Précision :** Les souscriptions réalisées à l'occasion d'une augmentation de capital par accroissement de la valeur nominale des parts ou actions de la société, même si elles ne donnent pas lieu à la création de parts ou actions nouvelles, sont admises au bénéfice de la réduction d'impôt toutes autres conditions d'application de cette réduction étant par ailleurs remplies. Pour plus de précisions sur ce point, cf. BOI-PAT-ISF-40-30-10-10 au I.

Les souscriptions peuvent être réalisées :

- directement par le redevable ;

- par des personnes physiques en indivision ;

- indirectement par l'intermédiaire d'une société interposée.

b. Souscription de titres participatifs de sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP)

Les souscriptions dans les mêmes conditions de titres participatifs dans des SCOP définies par la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 sont également éligibles au régime de faveur.

c. Souscription de titres participatifs d'autres sociétés coopératives

Les souscriptions dans les mêmes conditions de titres participatifs dans d'autres sociétés coopératives régies par la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération sont également éligibles au régime de faveur pour les versements effectués depuis le 29 décembre 2007 .

2. Conditions relatives aux sociétés (BOI-PAT-ISF-40-30-10-20)

6567

a. Souscriptions directes (CGI, art. 885-0 V bis, I-1-a à f)

La société bénéficiaire des versements doit satisfaire aux conditions suivantes :

- avoir la qualité de PME communautaire, c'est-à-dire répondre à la définition des PME figurant à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie). S'agissant de la notion de PME communautaire, voir BOI-PAT-ISF-40-30-10-20 au I-A ;

- exercer exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités procurant des revenus garantis en raison de l'existence d'un tarif réglementé de rachat de la production, des activités financières, des activités de gestion de patrimoine mobilier définie à l'article 885 O quater du CGI et des activités immobilières. Toutefois, les exclusions relatives à l'exercice d'une activité financière ou immobilière ne sont pas applicables aux entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail ;

- ne pas exercer une activité de production d'électricité utilisant l'énergie radiative du soleil (disposition applicable aux souscriptions effectuées depuis le 29 septembre 2010) [CGI, art. 885-0 V bis, I-1-0 b bis] ;

- ses actifs ne sont pas constitués de façon prépondérante de métaux précieux, d'œuvres d'art, d'objets de collection, d'antiquités, de chevaux de course ou de concours ou, sauf si l'objet même de son activité consiste en leur consommation ou en leur vente au détail, de vins ou d'alcools, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquités ;

- les souscriptions à son capital confèrent aux souscripteurs les seuls droits résultant de la qualité d'actionnaire ou d'associé, à l'exclusion de toute autre contrepartie notamment sous la forme de tarifs préférentiels ou d'accès prioritaire aux biens produits ou aux services rendus par la société ;

- avoir son siège de direction effective dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (CGI, art. 885-0 V bis, I-1-c) ;

- ses titres ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger ;

- être soumise à l'impôt sur les bénéfices dans les conditions de droit commun ou y être soumise dans les mêmes conditions si l'activité était exercée en France ;

- compter au moins deux salariés à la clôture de l'exercice qui suit la souscription ayant ouvert droit à la réduction, ou un salarié si elle est soumise à l'obligation de s'inscrire à la chambre de métiers et de l'artisanat (CGI, art. 885-0 V bis, I-1-e bis) ;

- n'accorder aucune garantie en capital à ses associés ou actionnaires en contrepartie de leurs souscriptions.

Aucune condition n'est posée quant à la forme sociale des sociétés bénéficiaires des souscriptions.

b. Souscriptions effectuées par des personnes physiques en indivision

L'avantage fiscal s'applique également aux souscriptions effectuées par des personnes physiques en indivision. Chaque membre de l'indivision peut bénéficier de l'avantage fiscal à concurrence de la fraction de la part de sa souscription représentative de titres reçus en contrepartie de souscriptions au capital de sociétés vérifiant les conditions prévues au a ci-dessus.

c. Souscriptions indirectes réalisées via une société interposée (société holding) (BOI-PAT-ISF-40-30-10-20 au II)

La réduction d'ISF s'applique également aux souscriptions indirectes au capital de PME communautaires réalisées en numéraire par l'intermédiaire d'une société holding, à condition que :

- la société vérifie l'ensemble des conditions applicables à la société opérationnelle, à l'exception de celles tenant à son activité ;

- la société ait pour objet exclusif de détenir des participations au capital de sociétés exerçant une activité opérationnelle ;

- la société ne compte pas plus de cinquante associés ou actionnaires. Pour les souscriptions réalisées à compter du 1er janvier 2012, cette condition ne s'applique pas si la société détient exclusivement des participations dans une société exerçant une des activités mentionnées au b du 1

du I de l'article 885-0 V bis du CGI dont le capital est détenu pour 10 % au moins par une ou plusieurs sociétés coopératives ou par l'une de leurs unions ;

- la société ait exclusivement pour mandataires sociaux des personnes physiques ;

- la société communique à chaque investisseur, avant la souscription de ses titres, un document d'information précisant notamment la période de conservation des titres pour bénéficier de l'avantage fiscal, les modalités prévues pour assurer la liquidité de l'investissement au terme de la durée de blocage, les risques générés par l'investissement et la politique de diversification des risques, les règles d'organisation et de prévention des conflits d'intérêts, les modalités de calcul et la décomposition de tous les frais et commissions, directs et indirects, et le nom du ou des prestataires de services d'investissement chargés du placement des titres.

Un décret fixe les conditions dans lesquelles les investisseurs sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions, directs et indirects, qu'ils supportent et celles dans lesquelles ces frais sont encadrés (voir décret n° 2011-924 du 1er août 2011 relatif à l'encadrement et à la transparence des frais et commissions prélevés directement ou indirectement par les fonds et sociétés mentionnés aux articles 199 terdecies-0 A et 885-0 V bis du CGI ; arrêté du 1er août 2011 [JO du 3] ; voir également CGI, ann. III, art. 299 octies A).

La société adresse à l'administration fiscale, à des fins statistiques, au titre de chaque année, avant le 30 avril de l'année suivante et dans des conditions définies par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget, un état récapitulatif des sociétés financées, des titres détenus ainsi que des montants investis durant l'année. Les informations qui figurent sur cet état sont celles arrêtées au 31 décembre de l'année (voir arrêté du 7 février 2012 [JO du 15] modifié par l'arrêté du 24 janvier 2013 [JO du 2 février 2013]).

3. Remise en cause et exclusions

6568

En cas de remboursement des apports aux souscripteurs avant le 31 décembre de la dixième année suivant celle de la souscription, le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au I de l'article 885-0 V bis du CGI est remis en cause, sauf si le remboursement fait suite à la liquidation judiciaire de la société, à l'exception, à compter du 1er janvier 2013, des parts investies dans des entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail et agréées en vertu du même article avant le 31 décembre 2012, ainsi que dans des établissements de crédit dont 80 % de l'ensemble des prêts et des investissements sont effectués en faveur d'entreprises solidaires mentionnées au même article L. 3332-17-1 du code du travail, pour lesquelles le remboursement doit intervenir après le 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription (CGI, art. 885-0 V bis, II ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 76 et loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 25).

> **Remarque :** Cette disposition s'applique aux remboursements d'apports effectués à compter du 1er janvier 2013, y compris à raison de souscriptions antérieures à cette date.

Les souscriptions réalisées par un contribuable au capital d'une société dans les douze mois suivant le remboursement, total ou partiel, par cette société de ses apports précédents n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal prévu au I de l'article 885-0 V bis du CGI (CGI, art. 885-0 V bis, V).

Voir également le BOI-PAT-ISF-40-30-10-30 sur les conditions spécifiques pour le bénéfice du régime autorisé par la Commission européenne

II. Souscriptions en numéraire aux parts de certains fonds d'investissement de proximité (FIP) ou fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI)

(CGI, art. 885-0 V bis, III modifié par le I de l'article 18 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; BOI-PAT-ISF-40-30-20)

1. Conditions relatives aux fonds

6569

Il s'agit des versements effectués au titre de souscriptions en numéraire aux parts de fonds communs de placement dans l'innovation mentionnés à l'article L. 214-30 du code monétaire et financier et aux parts de fonds d'investissement de proximité mentionnés à l'article L. 214-31 du même code.

La réduction d'ISF en faveur de la souscription de parts de FIP et FCPI éligibles s'applique lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- les personnes physiques prennent l'engagement de conserver les parts de fonds jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant celle de la souscription ;

- le porteur de parts, son conjoint ou son concubin notoire et leurs ascendants et descendants ne doivent pas détenir ensemble plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce montant à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts du fonds ;

- pour les versements afférents aux souscriptions effectuées jusqu'au 31 décembre 2012, le fonds doit respecter au minimum le quota d'investissement de 60 % prévu au I de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier et au 1 de l'article L. 214-31 du même code. Si le fonds n'a pas pour objet d'investir plus de 50 % de son actif au capital de jeunes entreprises innovantes définies à l'article 44 sexies-0 A du CGI, ce quota doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard huit mois à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds, ou huit mois après la promulgation de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du huitième mois suivant ;

- pour les versements afférents aux souscriptions effectuées à compter du 1er janvier 2013, la période pour atteindre le quota d'investissement est allongée. Ainsi, le fonds doit respecter au minimum le quota d'investissement de 60 % prévu au I de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier et au 1 de l'article L. 214-31 du même code. Si le fonds n'a pas pour objet d'investir plus de 50 % de son actif au capital de jeunes entreprises innovantes définies à l'article 44 sexies-0 A du CGI, ce quota doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard douze mois à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder huit mois à compter de la date de constitution du fonds, ou huit mois après la promulgation de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du douzième mois suivant (CGI, art. 885-0 V bis, III-1-c modifié par l'article 25 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012) ;

- pour les souscriptions effectuées dans des fonds constitués à compter du 1er janvier 2014, le fonds doit respecter au minimum le quota d'investissement de 70 % prévu au I de l'article L. 214-30 du code monétaire et financier et au I de l'article L. 214-31 du code monétaire et financier. Si le fonds n'a pas pour objet d'investir plus de 50 % de son actif au capital de jeunes entreprises innovantes définies à l'article 44 sexies-0 A du CGI, ce quota doit être atteint à hauteur de 50 % au moins au plus tard quinze mois à compter de la date de clôture de la période de souscription fixée dans le prospectus complet du fonds, laquelle ne peut excéder quatorze mois à compter de la date de constitution du fonds, et à hauteur de 100 % au plus tard le dernier jour du quinzième mois suivant (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 18, I-B).

> **Remarque** :
>
> Par dérogation aux dispositions du c du 1 du VI de l'article 199 terdecies-0 A et du c du 1 du III de l'article 885-0 V bis du CGI relatives à la période de souscription, les fonds dont la période de souscription n'est pas close au 14 juin 2011 peuvent proroger cette période pour une durée d'au plus trois mois, sans que cette prorogation puisse avoir pour effet de permettre une clôture de la période de souscription au-delà du 30 septembre 2011.

Pour des précisions sur les exigences en matière de délai d'investissement, cf. RES N° 2010/22 au BOI-IR-RICI-100.

2. Remise en cause et exclusions

6570

L'avantage fiscal obtenu fait l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle le fonds ou le redevable cesse de respecter les conditions évoquées ci-dessus.

En outre, sont exclues du bénéfice de l'avantage fiscal les parts de fonds donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds ou de la société, attribuées en fonction de la qualité de la personne.

B. Modalités d'application de la réduction d'impôt

(BOI-PAT-ISF-40-30-30)

I. Modalités d'application de la réduction d'impôt en faveur de la souscription au capital de PME et de la souscription de titres participatifs de sociétés coopératives

(BOI-PAT-ISF-40-30-30-10)

1. Montant de la réduction d'impôt

6571

a. Taux de la réduction d'impôt

La réduction d'ISF en faveur de la souscription au capital de PME et de la souscription de titres participatifs de sociétés coopératives est égale à 50 % du montant des versements effectués par le redevable.

b. Base de la réduction d'impôt

Pour le calcul de la réduction d'ISF, il est tenu compte des versements effectués par le redevable au titre de souscriptions éligibles.

En cas de souscription à une augmentation de capital, le montant de la souscription retenu pour le calcul de la réduction est égal au nombre de titres souscrits multiplié par leur prix d'émission, c'est-à-dire leur valeur nominale augmentée, le cas échéant, de la prime d'émission unitaire. Sur ce point voir RM Domergue n° 8034, JO AN du 17 juin 2008, p. 5150 au B du I du BOI-PAT-ISF-40-30-30-10.

Les versements pris en compte sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition. Sont ainsi retenus pour une année N, les versements effectués entre le 16 juin N-1 et le 15 juin N (sauf cas particulier des redevables résidant à Monaco ou à l'étranger qui disposent d'un délai supplémentaire pour effectuer leur déclaration).

Lorsque la souscription est réalisée directement par le redevable, la base de la réduction d'impôt est constituée par le total des versements effectués par le redevable au titre de souscriptions au capital de sociétés opérationnelles ou de titres participatifs de sociétés coopératives.

Lorsque la souscription est effectuée par des personnes physiques en indivision, la base de la réduction d'ISF est constituée pour chaque co-indivisaire à concurrence de sa part dans l'indivision représentative de titres reçus en contrepartie de souscriptions libérées au capital de sociétés opérationnelles ou de titres participatifs de sociétés coopératives.

Lorsque la souscription est réalisée de manière indirecte par l'intermédiaire d'une société interposée, le montant des versements effectués par le redevable au titre de souscriptions au capital d'une société holding est pris en compte pour l'assiette de la réduction, dans la limite de la fraction déterminée en retenant :

- au numérateur, le montant des versements effectués par la société holding, au titre de souscriptions au capital initial ou d'augmentations de capital de sociétés éligibles, entre la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration devant être souscrite par le redevable l'année d'imposition, avec les capitaux reçus, au cours de cette période ou de la période d'imposition antérieure, lors de la constitution de son capital initial ou au titre de l'augmentation de son capital auquel le redevable a souscrit ;

- au dénominateur, le montant des capitaux reçus par la société holding au cours de l'une des périodes mentionnées au numérateur, au titre de la constitution du capital initial ou au titre de l'augmentation de capital auquel le redevable a souscrit.

c. Plafond de la réduction

Le montant de la réduction d'ISF est limité à 45 000 € par année d'imposition.

2. Obligation de conservation des titres

6572

a. Durée de conservation

Le bénéfice de la réduction est subordonné à la conservation des titres reçus en contrepartie de sa souscription au capital de la société pendant une durée minimale de cinq ans. Ce délai court à compter de la date de la souscription jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant l'année de la souscription.

En cas de souscription directe, la réduction d'impôt dont bénéficie le redevable est subordonnée à la condition que les titres reçus en contrepartie de sa souscription restent sa propriété pendant cinq ans.

En cas de souscription effectuée par des personnes physiques en indivision, la réduction d'impôt dont bénéficie le redevable au titre d'un investissement indivis est subordonnée à la condition que les titres reçus en contrepartie de cette souscription restent la propriété de chacun des co-indivisaires pendant cinq ans.

En cas de souscription indirecte par l'intermédiaire d'une société holding, la condition de conservation des titres de cinq ans doit être satisfaite au niveau :

- de l'investisseur personne physique (obligation de conservation des titres de la société holding interposée) ;

- et de la société holding interposée (obligation de conservation des titres de la PME cible).

> **Remarque** : S'agissant de la remise en cause de l'avantage fiscal en cas d'apport de titres à une offre publique d'achat (OPA) intervenant avant l'expiration du délai de conservation des titres, voir RES N° 2011/31 au BOI-PAT-ISF-40-30-30-10.

b. Exceptions

La réduction d'ISF antérieurement obtenue n'est pas remise en cause :

- en cas d'opérations de fusion ou de scission affectant la structure de la société opérationnelle dans laquelle le contribuable a souscrit directement ou celle de la société holding ou des sociétés cibles en cas d'investissement indirect, si les titres reçus en contrepartie sont conservés jusqu'au même terme ;

- dans l'hypothèse d'une annulation de titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire de la société opérationnelle dans laquelle le contribuable a souscrit directement ou de la société holding ou des sociétés cibles en cas d'investissement indirect ;

- lorsque la cession ou le remboursement des titres soumis à la condition de conservation intervient en cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du redevable, de son conjoint, de son concubin ou de son partenaire lié par un pacte civil de solidarité (PACS) ;

- en cas de donation à une personne physique des titres soumis à la condition de conservation si le donataire reprend à son compte cette obligation de conservation ;

- en cas de cession stipulée obligatoire par un pacte d'associés ou d'actionnaires, sous réserve que le prix de vente des titres cédés, diminué des impôts et taxes générés par cette cession, soit intégralement affecté par un actionnaire minoritaire, dans les douze mois de la cession, à une nouvelle souscription au capital d'une société éligible. Dans ce cas, le remploi des fonds permet d'éviter la remise en cause de la réduction d'ISF déjà obtenue et non pas le bénéfice d'une nouvelle réduction d'ISF ;

- en cas d'offre publique d'échange de titres si les titres obtenus lors de l'échange sont des titres de sociétés satisfaisant aux conditions mentionnées au 1 du I de l'article 885-0 V bis du CGI et si l'éventuelle soulte d'échange, diminuée le cas échéant des impôts et taxes générés par son versement, est intégralement réinvestie, dans un délai maximal de douze mois à compter de l'échange, en souscription de titres de sociétés satisfaisant aux conditions mentionnées au même 1 du I de l'article 885-0 V bis du CGI, sous réserve que les titres obtenus lors de l'échange et, le cas échéant, souscrits en remploi de la soulte soient conservés jusqu'au terme du délai applicable aux titres échangés.

II. Modalités d'application de la réduction d'impôt en faveur de la souscription de parts de FIP et FCPI

(BOI-PAT-ISF-40-30-30-20)

1. Montant de la réduction d'impôt

6573

a. Taux de la réduction d'impôt

La réduction d'ISF en faveur de la souscription de parts de FIP et FCPI éligibles est égale à 45 % du montant des versements effectués par le redevable.

b. Base de la réduction d'impôt

Pour le calcul de la réduction d'ISF, il est tenu compte des versements effectués par le redevable au

titre de souscriptions de parts de fonds éligibles, retenus après imputation de l'ensemble des frais et commissions et à proportion du quota d'investissement mentionné à l'alinéa premier du c du 1 du III de l'article 885-0 V bis du CGI que le fonds s'engage à atteindre. Un décret fixe les conditions dans lesquelles les porteurs de parts sont informés annuellement du montant détaillé des frais et commissions, directs et indirects, qu'ils supportent et dans lesquelles ces frais sont encadrés.

Les versements pris en compte sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition.

c. Plafond de la réduction

Le montant de la réduction ne peut pas être supérieur à 18 000 € par an.

2. Obligation de conservation des titres

6574

Le souscripteur doit prendre l'engagement de conserver les parts du fonds pendant cinq ans au moins à compter de la souscription. Ce délai court à compter de la date de la souscription jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant l'année de la souscription.

3. Plafonnement global du montant de réduction d'impôt et articulation avec d'autres régimes de faveur (BOI-PAT-ISF-40-30-30-30)

6575

a. Plafonnement global du montant de réduction d'impôt

Le bénéfice de la réduction d'ISF prévue au I de l'article 885-0 V bis du CGI en faveur des titres reçus en contrepartie de souscription au capital de PME communautaires n'est pas exclusif du bénéfice de la réduction d'ISF prévue au III de l'article 885-0 V bis du CGI en faveur des parts de FIP et FCPI. Toutefois, le montant cumulé imputé sur l'ISF résultant de ces avantages ne peut excéder 45 000 € (CGI, art. 885-0 V bis, III-2).

b. Articulation avec d'autres régimes de faveur

Le bénéfice des réductions ISF prévues à l'article 885-0 V bis du CGI n'est pas exclusif du bénéfice de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI en faveur des dons effectués au profit des fondations et de certains organismes d'intérêt général sous réserve que le montant imputé sur l'ISF résultant de ces deux avantages n'excède pas 45 000 € au titre d'une même année d'imposition.

Par ailleurs, le bénéfice des réductions d'ISF en faveur des souscriptions au capital de PME communautaires et des parts de fonds n'est pas exclusif du bénéfice de l'exonération prévue par l'article 885 I ter du CGI sur les titres ayant donné lieu au bénéfice de ces réductions.

Le bénéfice de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis du CGI est étendu le cas échéant à la souscription au capital d'une société dans laquelle le redevable, son conjoint, son partenaire lié par un PACS ou son concubin notoire bénéficie du régime de faveur au titre des biens professionnels.

Les titres dont la souscription a ouvert droit à l'avantage fiscal prévu à l'article 885-0 V bis du CGI ne peuvent figurer dans un plan d'épargne en actions (PEA) ou dans un plan d'épargne en actions dit « PEA-PME » destiné au financement des PME et des entreprises de taille intermédiaire mentionné à l'article 163 quinquies D du CGI ou dans un plan d'épargne salariale mentionné aux articles L. 3331-1 et suivants du code du travail.

En outre, afin de limiter le cumul d'avantages fiscaux au titre d'une même fraction de versements effectués au titre d'une souscription donnée, le contribuable, s'il souhaite bénéficier de la réduction d'ISF au titre des souscriptions au capital de PME, ne peut dès lors pas demander le bénéfice d'un certain nombre d'avantages fiscaux à raison de la fraction de versements effectués. Pour plus de précisions sur les avantages fiscaux concernés par ce non-cumul, il convient de se reporter au BOI-PAT-ISF-40-30-30-30 au II-D.

C. Obligations déclaratives

(BOI-PAT-ISF-40-30-40)

6576

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné au respect d'obligations déclaratives à la charge tant du redevable que de la société ou du fonds.

Toutefois, au 3° du IV de l'article 1-de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 précise que pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2011, les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable inférieure à 3 000 000 € sont dispensés du respect des obligations déclaratives prévues au VII de l'article 885-0 V bis du CGI.

I. Souscription au capital de PME ou de titres participatifs de sociétés coopératives

1. Obligations déclaratives à la charge du redevable

6577

Les redevables doivent joindre à leur déclaration les documents (état individuel, avis d'opéré, copie de l'information publique...) justifiant de la réduction d'ISF dont ils demandent le bénéfice et produire, sur demande de l'administration, tout document de nature à justifier de la durée de détention.

Pour le cas particulier de la cession forcée par un associé minoritaire, voir BOI-PAT-ISF-40-30-40 au I-A-3.

2. Obligations déclaratives à la charge de la société opérationnelle et de la société holding (BOI-PAT-ISF-40-30-40 au I-B)

6578

La société délivre aux souscripteurs qui entendent bénéficier de la réduction d'ISF un état individuel qui mentionne divers renseignements relatifs à la société et au souscripteur. Lorsque les souscriptions sont réalisées par l'intermédiaire d'une société holding, ladite société délivre aux souscripteurs qui entendent bénéficier de la réduction d'ISF un état individuel qui mentionne ces mêmes renseignements. Cf. également l'article 299 septies de l'annexe III au CGI, modifié par le décret n° 2010-604 du 4 juin 2010.

II. Souscription de parts de FIP ou FCPI

1. Obligations déclaratives à la charge du redevable (BOI-PAT-ISF-40-30-40 au II-B)

6579

Les redevables qui entendent bénéficier de la réduction d'ISF prennent l'engagement de conserver les parts du fonds pendant cinq ans au moins à compter de leur souscription. Cet engagement est formalisé dans l'acte ou le bulletin de souscription des parts.

Sur le même document, le souscripteur déclare ne pas détenir avec les membres de son groupe familial plus de 10 % des parts du fonds et, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices des sociétés dont les titres figurent à l'actif du fonds ou avoir détenu ce montant à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription des parts.

Les redevables qui demandent à bénéficier de la réduction d'ISF doivent joindre à leur déclaration d'ISF l'état individuel qui leur est fourni par le fonds auprès duquel ils ont souscrit les parts ainsi qu'une copie de l'engagement de conservation des parts de fonds souscrites.

2. Obligations déclaratives à la charge du fonds

6580

Ces obligations sont commentées dans le BOI-PAT-ISF-40-30-40 au II-A. Cf. également l'article 299 octies de l'annexe III au CGI, modifié par le décret n° 2010-604 du 4 juin 2010.

D. Respect des règles communautaires

6581

La réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis du CGI constitue un régime d'aides d'État au profit des entreprises bénéficiaires des investissements en capital, au sens du traité CE.

Son bénéfice est subordonné au respect, selon le cas par les sociétés bénéficiaires des versements mentionnées au 1 du I de l'article 885-0 V bis du CGI ou par les sociétés éligibles au quota mentionné à la première phrase du deuxième alinéa du c du 1 du III de l'article 885-0 V bis du code précité, du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des

articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis ou du règlement (CE) n° 1535/2007 de la Commission, du 20 décembre 2007, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis dans le secteur de la production de produits agricoles.

Toutefois, cette disposition n'est pas applicable lorsque les conditions suivantes sont cumulativement satisfaites par les sociétés mentionnées ci-dessus :

- la société est une petite et moyenne entreprise au sens du règlement CE n° 800/2008 ;

- la société bénéficiaire est en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises (2006/C 194/02) ;

- la société n'est pas qualifiable d'entreprise en difficulté au sens des lignes directrices communautaires concernant les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté (2004/C 244/02) et ne relève pas des secteurs de la construction navale, de l'industrie houillère ou de la sidérurgie ;

- les versements au titre de souscriptions mentionnés au 1 du I de l'article 885-0 V bis du CGI n'excèdent pas, par entreprise cible, le plafond autorisé par la Commission européenne s'agissant des aides d'État visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les petites et moyennes entreprises ou les entreprises innovantes (CGI, art. 885-0 V bis, VI modifié par le B du I de l'article 18 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 pour les souscriptions effectuées dans des fonds constitués à compter du 1er janvier 2014).

Pour les souscriptions effectuées à compter du 1er janvier 2013, cette dernière condition n'est pas applicable pour les versements au titre de souscriptions effectuées au capital des entreprises solidaires mentionnées à l'article L. 3332-17-1 du code du travail qui ont exclusivement pour objet :

- soit l'étude, la réalisation ou la gestion de construction de logements à destination de personnes défavorisées ou en situation de rupture d'autonomie et sélectionnées par une commission de personnes qualifiées, la société bénéficiant d'un agrément de maîtrise d'ouvrage en application des articles L. 365-1 et suivants du code de la construction et de l'habitation ;

- soit l'acquisition, la construction, la réhabilitation, la gestion et l'exploitation par bail de tous biens et droits immobiliers en vue de favoriser l'amélioration des conditions de logement ou d'accueil et la réinsertion de personnes défavorisées ou en situation de rupture d'autonomie, la société bénéficiant d'un agrément d'intérêt collectif.

Le bénéfice de cette dérogation est subordonné au respect des conditions suivantes :

- la société ne procède pas à la distribution de dividendes ;

- la société réalise son objet social sur l'ensemble du territoire national.

Chapitre 4 : Imputation sur l'impôt de solidarité sur la fortune des dons aux organismes d'intérêt général

(CGI, art. 885-0 V bis A ; BOI-PAT-ISF-40-40 ; CGI, ann. III, art. 299 nonies ; Décret n° 2011-225 du 28 février 2011 ; Arrêté du 28 février 2011 [JO du 2 mars 2011])

A. Champ d'application de la réduction d'impôt

(BOI-PAT-ISF-40-40-10 et suivants)

I. Conditions relatives aux contribuables concernés

(BOI-PAT-ISF-40-40-10-10)

6582

Les redevables de l'ISF peuvent bénéficier de la réduction d'impôt. Sont donc concernées, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à la limite de la première tranche du tarif fixé à l'article 885 U du CGI :

- les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France ;

- les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France (non-résidents).

II. Conditions relatives aux dons éligibles

(BOI-PAT-ISF-40-40-10-10)

6583

Les dons ouvrant droit à la réduction d'impôt sont les dons en numéraire et les dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger.

Pour bénéficier de la réduction d'impôt, les conditions suivantes doivent être remplies :

- le don doit être désintéressé ;

- le don est réalisé en numéraire ou en titres ;

- le redevable qui revendique le bénéfice de la réduction d'impôt doit pouvoir justifier le versement des sommes ou la remise des titres à l'organisme bénéficiaire, quelque soit la forme de l'acte (acte authentique ou sous seing privé) qui constate la transmission à titre gratuit, et même en l'absence d'acte (don manuel).

III. Conditions relatives aux organismes bénéficiaires des dons

(BOI-PAT-ISF-40-40-10-20 à BOI-PAT-ISF-40-40-10-60)

6584

Les dons doivent, pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, être effectués au profit :

- des établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;

- des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 du CGI ;

- des entreprises d'insertion et des entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées aux articles L. 5132-5 et L. 5132-6 du code du travail ;

- des associations intermédiaires mentionnées à l'article L. 5132-7 du même code ;

- des ateliers et chantiers d'insertion mentionnés à l'article L. 5132-15 du même code ;

- des entreprises adaptées mentionnées à l'article L. 5213-13 du même code ;

- de l'Agence nationale de la recherche (ANR) ;

- pour les dons effectués depuis le 1er janvier 2010, des groupements d'employeurs régis par les articles L. 1253-1 et suivants du code du travail qui bénéficient du label GEIQ délivré par le Comité national de coordination et d'évaluation des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification, et qui organisent des parcours d'insertion et de qualification dans les conditions mentionnées à l'article L. 6325-17 du même code ;

- des fondations universitaires et des fondations partenariales mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation lorsqu'elles répondent aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200 du CGI ;

- des associations reconnues d'utilité publique, de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprises dont la liste est fixée par le décret n° 2011-380 du 7 avril 2011 modifié par le décret n° 2013-173 du 26 février 2013 (voir BOI-PAT-ISF-40-40-10-60).

De plus, ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons et versements effectués depuis le 1er janvier 2010 au profit d'organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du CGI, dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

L'agrément est accordé aux organismes poursuivant des objectifs et présentant des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France entrant dans le champ d'application du présent dispositif.

Lorsque les dons et versements ont été effectués au profit d'un organisme non agréé, dont le siège est

situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, la réduction d'impôt obtenue fait l'objet d'une reprise, sauf lorsque le contribuable a produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées ci-dessus. Le décret n° 2011-225 du 28 février 2011 fixe les conditions d'application de ces dispositions et notamment la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément (l'arrêté du 28 février 2011, publié au JO du 2 mars 2011, fixe les modalités d'application de la procédure d'agrément des organismes mentionnés au I de l'article 885-0 V bis A du CGI).

Cette liste est limitative. Les dons effectués notamment aux associations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 du CGI n'ouvrent donc pas droit à la réduction d'impôt.

Remarque : Depuis le 1er janvier 2010, la liste des organismes bénéficiaires est étendue aux groupements d'employeurs régis par les articles L. 1253-1 et suivants du code du travail qui bénéficient du label GEIQ délivré par le comité national de coordination et d'évaluation des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification, et qui organisent des parcours d'insertion et de qualification dans les conditions mentionnées à l'article L. 6325-17 du même code.

IV. Application de la réglementation communautaire relative aux aides de minimis

6585

Le bénéfice de la réduction d'ISF est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis. Toutefois, les fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 du CGI, l'Agence nationale de la recherche (ANR), les fondations universitaires et les fondations partenariales éligibles ne sont pas soumises à l'application de la réglementation communautaire relative aux aides de minimis (BOI-PAT-ISF-40-40-10-70).

B. Modalités d'application de la réduction d'impôt

(BOI-PAT-ISF-40-40-20)

I. Montant de la réduction d'impôt

(BOI-PAT-ISF-40-40-20 au I-A)

6586

1. Dons à retenir

Pour le calcul de la réduction d'impôt, les dons pris en compte sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition. Pour les résidents français, pour une année d'imposition N, sont ainsi retenus les dons effectués du 16 juin N-1 au 15 juin N. Pour les dons en numéraire, la date du don à retenir est celle de la mise à disposition des fonds au profit de l'organisme bénéficiaire (donataire).

Pour les dons de titres, la date du don à retenir est celle du transfert de propriété juridique des titres.

Le montant des dons à retenir est constitué par le montant des versements effectués en numéraire et par le cours moyen de bourse au jour de la transmission pour les dons de titres.

2. Taux de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt est égale à 75 % du montant des dons effectués par le redevable.

3. Plafonnement de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt ne peut excéder une limite fixée à 50 000 € par redevable et par année d'imposition.

Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède cette limite, la fraction non imputée de cette réduction ne peut donner lieu ni à remboursement au titre de la même année, ni à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes. Il en est de même lorsque le montant de la réduction d'impôt excède

celui de la cotisation d'ISF.

II. Articulation avec la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI et avec les autres régimes

(BOI-PAT-ISF-40-40-20 au I-B)

6587

Au titre de la même année d'imposition, le redevable peut bénéficier de l'avantage fiscal exposé ci-dessus et de celui prévu à l'article 885-0 V bis du CGI en faveur de l'investissement dans les PME sous réserve que le montant imputé sur l'ISF résultant de ces deux avantages n'excède pas 45 000 €.

En revanche, conformément au III de l'article 885-0 V bis A du CGI, la fraction du versement ayant donné lieu à la réduction d'impôt prévue par cet article ne peut donner lieu à un autre avantage fiscal au titre d'un autre impôt.

En outre, en cas de dons en numéraire ou de titres à une fondation reconnue d'utilité publique entrant à la fois dans le champ d'application de la réduction d'ISF et dans celui de l'abattement prévu au III de l'article 788 du CGI, seul l'un des deux dispositifs est applicable.

C. Obligations déclaratives

(BOI-PAT-ISF-40-40-20 au II)

I. Obligations déclaratives à la charge des organismes bénéficiaires des dons

(BOI-PAT-ISF-40-40-20 au II-A)

6588

Les organismes bénéficiaires des dons sont tenus de délivrer à chaque donateur une attestation (reçu) répondant à un modèle fixé par l'arrêté du 26 juin 2008 publié au JO du 28 juin 2008 et comportant les éléments suivants :

- les noms et adresse de l'organisme bénéficiaire ;

- l'objet de l'organisme bénéficiaire ;

- les nom, prénom(s) et adresse du donateur ;

- la nature (numéraire ou titre), la forme (don manuel, acte authentique ou sous seing privé), le mode de versement s'il s'agit d'un versement en numéraire (remise d'espèces, chèque, virement, prélèvement, carte bancaire), la date et le montant du don.

II. Obligations déclaratives à la charge des redevables

(BOI-PAT-ISF-40-40-20 au II-B)

6589

À compter de l'ISF dû au titre de l'année 2011, le redevable doit joindre à sa déclaration d'ISF (déclaration prévue au 1 du I de l'article 885 W du CGI) ou fournir dans les trois mois suivant la date limite de dépôt de ladite déclaration, les attestations (reçus) délivrées par les organismes bénéficiaires des dons (cf. ci-dessus) [CGI, art. 885-0 V bis A, IV].

Chapitre 5 : Plafonnement de l'impôt

(CGI, art. 885 V bis ; loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 13, I-F et BOI-PAT-ISF-40-60)

6590

Le I de l'article 1er de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a abrogé l'article 885 V bis du CGI pour l'ISF dû à compter de l'année 2012.

Toutefois, le F du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013 rétablit le mécanisme de plafonnement de l'ISF pour l'ISF dû à compter de l'année 2013.

Conformément au nouvel article 885 V bis du CGI rétabli, l'ISF du redevable ayant son domicile fiscal en France est réduit de la différence entre :

- d'une part, le total de cet impôt et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente, calculés avant imputation des seuls crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires ;

- et, d'autre part, 75 % du total des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente, après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI, ainsi que des revenus exonérés d'impôt sur le revenu et des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France.

Les plus-values ainsi que tous les revenus sont déterminés sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements prévus au CGI, à l'exception de ceux représentatifs de frais professionnels.

Lorsque l'impôt sur le revenu a frappé des revenus de personnes dont les biens n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF, il est réduit suivant le pourcentage du revenu de ces personnes par rapport au revenu total.

Remarque : Voir Actualité BOFiP-Impôts du 08/01/2014 : PAT - ISF - Calcul de l'impôt - Plafonnement - Prise en compte des produits des contrats d'assurance-vie et assimilés pour leur montant soumis aux prélèvements sociaux - Censure par le Conseil d'État (CE, arrêts du 20 décembre 2013 n° 371157, 372625 et 372675).

Chapitre 6 : Droit à restitution

(CGI, art. 1649-0 A périmé au 12 juin 2011 ; BOI-PAT-ISF-40-50, BOI-PAT-ISF-50-20 au III-C-1 et au III-C-2; CTX n^{os} 9090 et suiv.)

6595

Conformément à l'article 1er du CGI, les impôts directs payés par un contribuable au titre d'une année donnée ne peuvent être supérieurs à un certain pourcentage des revenus qu'il a perçus l'année précédente.

Les modalités d'application de ce droit à restitution sont définies par l'article 1649-0 A du CGI modifié par les articles 6, 8, 22 et 105 de la loi de finances pour 2011.

L'impôt de solidarité sur la fortune fait partie des impositions prises en compte pour la détermination de ce droit qui a pu être exercé pour la première fois en 2007.

Dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine, l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit que les articles 1 et 1649-0 A du CGI s'appliquent pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010.

Ce dispositif de plafonnement est évoqué au livre XX relatif au contentieux (cf. CTX n^{os} 9090 et suivants).

Titre 5 : Obligations des redevables

(CGI, art. 885 W à 885 Z ; BOI-PAT-ISF-50)

Chapitre 1 : Souscription d'une déclaration

(BOI-PAT-ISF-50-10 et suivants)

6596

L'impôt de solidarité sur la fortune est un impôt déclaratif perçu au vu d'une déclaration spécifique (n° 2725 K préidentifiée ou n° 2725 « vierge » (CERFA n° 11284) souscrite par les redevables eux-mêmes. La déclaration n° 2725 est disponible également en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Toutefois, pour l'ISF dû à compter de l'année 2013, les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable inférieure à 2 570 000 € et qui sont tenus à l'obligation de déposer la déclaration annuelle prévue à l'article 170 du CGI mentionnent la valeur brute et la valeur nette taxable de leur patrimoine seulement sur cette déclaration (CGI, art. 885 W, I-2-al. 1 modifié par le G du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

Remarques :

1. Certains concepteurs ou éditeurs privés de logiciels peuvent mettre à la disposition des redevables des reproductions informatisées de la déclaration ISF et de ses annexes.

Depuis la période d'imposition s'ouvrant le 1er janvier 2000, ces reproductions sont dispensées d'agrément préalable de l'administration. Ces documents doivent néanmoins être en parfaite conformité avec les formulaires administratifs et comporter la totalité des rubriques figurant sur les imprimés officiels dans l'ordre initial, avec les codifications correspondantes.

Le dépôt de déclarations et/ou d'annexes non conformes aux formulaires délivrés par l'administration fiscale est assimilé à une absence de dépôt et sanctionné en tant que telle. Cela étant, à défaut de pouvoir être imprimés sur le format des formulaires officiels et en couleur, la déclaration et les annexes peuvent être éditées au format A 4 et en noir et blanc.

Dans tous les cas, les redevables destinataires d'une déclaration préidentifiée n° 2725 K et qui souhaitent souscrire une déclaration ISF ainsi que les annexes soit au moyen de logiciels privés, soit à partir d'internet doivent agrafer la déclaration n° 2725 K reçue, non complétée, à la déclaration et aux annexes issues de ces logiciels ou du téléchargement pour le dépôt au service des impôts afin de satisfaire pleinement à l'obligation de dépôt.

A. Personnes tenues de souscrire une déclaration

(BOI-PAT-ISF-50-10-10)

6597

Les personnes physiques, dont la valeur nette du patrimoine imposable au 1er janvier de l'année d'imposition majoré de celui des membres de leur foyer fiscal au sens de l'ISF (cf. n^{os} 6503 et 6508) excède le seuil d'imposition, sont tenues de souscrire une déclaration de l'ensemble de leur patrimoine.

Cette déclaration doit être signée par le redevable, par les deux époux pour les couples mariés soumis à imposition commune, par les deux concubins notoires ou par les deux partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil.

Pour l'ISF dû à compter de l'année 2013, les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable inférieure à 2 570 000 € et qui sont tenus à l'obligation de déposer la déclaration annuelle prévue à l'article 170 du CGI mentionnent la valeur brute et la valeur nette taxable de leur patrimoine seulement sur cette déclaration (CGI, art. 885 W, I-2-al. 1 modifié par le G du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

La valeur brute et la valeur nette taxable du patrimoine des concubins notoires et de celui des enfants mineurs lorsque les concubins ont l'administration légale de leurs biens sont portées sur la déclaration de l'un ou de l'autre des concubins (CGI, art. 885 W, I-2-al. 2 modifié par le G du I de l'article 13 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013).

6597-1

La déclaration est valablement remplie et signée par une personne autre que le redevable dans les cas suivants :

1. Mandataires : le droit de souscrire la déclaration au nom du redevable ne peut être délégué que par un mandat spécial.

2. Décès du redevable : lorsqu'un redevable est décédé en cours d'année avant d'avoir déposé la déclaration prévue au 1 du I de l'article 885 W du CGI, celle-ci est souscrite par ses héritiers dans un délai de six mois à compter du décès. Il est admis que l'un des héritiers puisse souscrire la déclaration au nom de tous.

3. Incapables : la déclaration ne peut être souscrite que par le représentant légal c'est-à-dire le tuteur.

Les personnes représentant les redevables dans les conditions précitées doivent indiquer sur la déclaration, leur nom, prénoms, qualité et adresse au jour de la déclaration.

B. Dépôt de la déclaration

(BOI-PAT-ISF-50-10-20 et suivants)

I. Lieu de dépôt

6598

Si le redevable est domicilié en France, le service compétent pour recevoir la déclaration est le service des impôts du domicile de la personne imposable au 1er janvier de l'année d'imposition.

Il en est de même lorsque la déclaration est souscrite par une personne autre que le redevable ou si le redevable a changé de domicile entre le 1er janvier et la date de dépôt de sa déclaration (CGI, art. 885 W).

En ce qui concerne les redevables destinataires d'une déclaration préidentifiée n° 2725 K et qui souscrivent une déclaration éditée à partir d'Internet, cette dernière doit être déposée au service des impôts dont les coordonnées sont préimprimées sur la déclaration n° 2725 K qu'ils ont reçue.

Si la personne imposable à l'ISF n'est pas domiciliée en France, le service compétent pour recevoir la déclaration est la Recette des non résidents, 10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex.

Toutefois, la déclaration d'ISF des personnes physiques qui résident habituellement dans la Principauté de Monaco, qu'elles soient ou non fiscalement domiciliées en France, doit être déposée au service des impôts de Menton (7, rue Victor-Hugo, 06507 Menton Cedex) [CGI, ann. IV, art. 121 Z quinquies].

II. Date de dépôt

6599

Pour les redevables domiciliés en France, la déclaration doit être déposée ou transmise au service des impôts compétent au plus tard le 15 juin de chaque année. La date limite de dépôt est fixée au 15 juillet pour les redevables domiciliés dans la Principauté de Monaco et dans les autres pays d'Europe et au 31 août[20] pour les redevables domiciliés dans le reste du monde.

Remarque : Lorsque la date limite de dépôt est un samedi ou un dimanche, elle est reportée au lundi suivant.

Lorsque la déclaration est souscrite pour le compte d'une personne décédée entre le 1er janvier de l'année d'imposition et la date de dépôt, la souscription doit être effectuée dans les six mois à compter du décès. Pour l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter du 1er janvier 2011, le notaire chargé de la succession peut, le cas échéant, produire cette déclaration à la demande des ayants droit si la succession n'est pas liquidée à la date de production de la déclaration (CGI, art. 885 W).

III. Pièces justificatives à joindre à la déclaration

(CGI, art. 885 Z)

6600

Lors du dépôt de la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune mentionnée au 1 du I de l'article 885 W du CGI, les redevables doivent joindre à leur déclaration les éléments justifiant de l'existence, de l'objet et du montant des dettes dont la déduction est opérée et notamment :

- tous les actes ou écrits concernant ces dettes, que ceux-ci soient sous forme authentique ou sous seing privé ;

- les contrats de prêts ou d'emprunt ;

- les relevés des comptes bancaires ou postaux dont le solde est débiteur au 1er janvier.

Par ailleurs, en vue de la justification du passif, le redevable doit, en annexe à sa déclaration :

- mentionner précisément l'objet de chacune des dettes dont la déduction est opérée ;

- indiquer, le cas échéant, la méthode de calcul du montant du passif déduit.

Précision : Il est admis que l'administration fiscale ne réclame pas de justificatifs pour les impositions dont elle détient les éléments.

IV. Défaut de déclaration dans les délais susvisés

6601

Cf. n° 6613.

V. Insuffisance des pièces justificatives des dettes

6602

Cf. n° 6612.

Chapitre 2 : Désignation d'un représentant en France

6603

Les personnes possédant des biens en France sans y avoir leur domicile fiscal ainsi que certains agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger peuvent être invités par le service des impôts à désigner, dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de la demande, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt (CGI, art. 885 X). En cas de défaut de désignation d'un représentant en France, ces personnes sont taxées d'office (LPF, art. L. 72 A).

Voir également au BOI-PAT-ISF-50-10-10 au II-B.

Chapitre 3 : Paiement de l'impôt

(CGI, art. 1723 ter-00 A ; BOI-PAT-ISF-50-20)

A. Principe

6604

L'impôt calculé par le déclarant est versé lors du dépôt de la déclaration.

Remarque : Le 1° bis de l'article 1723 ter-00 A du CGI est abrogé par l'article 53-X-B de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

Les époux soumis à imposition commune et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini par l'article 515-1 du code civil sont solidairement responsables du paiement de l'impôt (CGI, art. 1723 ter-00 B).

En ce qui concerne les modalités de recouvrement, cf. REC n^{os} 7768 à 7768-2.

B. Imputation des impôts acquittés hors de France

6605

L'article 784 A du CGI relatif aux droits de mutation par décès est directement transposable en matière d'ISF. Il en résulte que les contribuables qui, à raison des biens situés hors de France, ont acquitté un impôt sur la fortune peuvent imputer, même en l'absence de convention internationale, cet impôt sur celui exigible en France au titre des mêmes biens.

Titre 6 : Contrôle et pénalités

(BOI-PAT-ISF-60)

6610

En application de l'article 885 D du CGI, l'ISF est assis et ses bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès, sous réserve des spécificités précisées ci-après s'agissant des procédures de contrôle.

Chapitre 1 : Contrôle des déclarations

(BOI-PAT-ISF-60-10 aux I et II)

A. Généralités

6611

L'administration peut notifier un rehaussement et les actes de procédure consécutifs à l'un quelconque des époux soumis à imposition commune et solidaires pour le paiement de l'impôt. Chacun d'eux peut opposer au service, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les débiteurs.

La commission départementale de conciliation est incompétente pour émettre un avis sur le caractère professionnel d'un bien.

B. Demandes d'éclaircissements et de justifications

(LPF, art. L. 23 A)

6612

I. Champ d'application de la demande d'éclaircissements et de justifications

En application de l'article L. 23 A du LPF, en vue du contrôle de l'ISF, l'administration peut demander :

a) aux redevables mentionnés au 2 du I de l'article 885 W du CGI, la composition et l'évaluation détaillée de l'actif et du passif de leur patrimoine ;

b) à tous les redevables, des éclaircissements et des justifications sur la composition de l'actif et du passif de leur patrimoine.

Les demandes d'éclaircissements et de justifications sur les discordances et anomalies constatées sur les déclarations déposées par les redevables peuvent porter, par exemple, sur les modalités de calcul de l'évaluation des biens (notamment pour les titres non cotés), les motifs qui ont conduit le redevable à minorer l'évaluation d'un bien par rapport à celle effectuée l'année précédente, l'absence d'un bien de l'actif, le montant des liquidités disponibles au 1er janvier d'une année.

De même, l'administration peut demander des éclaircissements et des justifications complémentaires sur les pièces produites par les redevables à l'appui des dettes qu'ils ont déduites de leur actif imposable. À cet égard, il est précisé que, faute pour le redevable d'avoir joint des éléments justifiant les dettes, l'administration peut immédiatement rectifier le montant de la valeur nette taxable du patrimoine et procéder à une nouvelle liquidation de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune selon la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF.

II. Exploitation des réponses formulées par les redevables

Lorsque l'administration adresse une demande d'éclaircissements et de justifications sur le fondement des dispositions de l'article L. 23 A du LPF, le redevable dispose d'un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois.

En l'absence de réponse aux demandes mentionnées aux a et b de l'article L. 23 A du LPF ou si les éclaircissements ou justifications sont estimés insuffisants, l'administration peut rectifier les déclarations d'ISF en se conformant à la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF.

Chapitre 2 : Défaut de souscription des déclarations : contrôle et pénalités

(BOI-PAT-ISF-60-10 au III et BOI-PAT-ISF-60-20)

6613

En cas de défaut de souscription de la déclaration dans le délai légal, il convient de combiner la procédure de rectification contradictoire et la procédure de taxation d'office selon les modalités suivantes :

A. L'Administration engage la procédure de relance par l'envoi d'une lettre amiable au redevable défaillant

6613-1

Si l'intéressé défère à la demande du service, sa déclaration est contrôlée dans les formes habituelles selon la procédure contradictoire.

B. En l'absence de réponse à cette lettre amiable, le service doit établir selon la procédure contradictoire que la personne concernée est redevable de l'ISF

6613-2

Le redevable dispose d'un délai de trente jours, à compter de la réception de la proposition de rectification de sa base d'imposition, pour déposer une déclaration ou présenter ses observations.

Remarque : Aucune déclaration n'ayant été déposée, le redevable qui conteste la valeur attribuée à son patrimoine ne peut demander la saisine de la commission départementale de conciliation (CGI, art. 667).

Selon l'attitude adoptée par le redevable il est fait application des règles suivantes :

a. L'intéressé dépose une déclaration dans les trente jours de la notification : après contrôle, les omissions, inexactitudes ou insuffisances éventuellement constatées sont rectifiées selon une nouvelle procédure de rectification contradictoire. Si la base déclarée entraîne l'exigibilité de droits, ceux-ci sont assortis de l'intérêt de retard et de la majoration de 10 % (CGI, art. 1727 et 1728, 1). En cas de rehaussement, les droits complémentaires sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et, le cas échéant, des majorations prévues à l'article 1729 du CGI ;

b. Dans le délai de trente jours, le redevable ne dépose pas de déclaration mais conteste les éléments notifiés : la procédure contradictoire est poursuivie par l'envoi à l'intéressé d'une réponse à ses observations. Si, après prise en considération des observations reconnues justifiées, le patrimoine imposable demeure supérieur au seuil d'imposition, la procédure de taxation d'office peut être engagée dans les conditions exposées au n° 6613-3, et les droits correspondants sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et des majorations prévues à l'article 1728 du CGI. Si l'administration décide de ne pas engager la procédure de taxation d'office, le montant des droits est mis en recouvrement et assorti de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 10 % (CGI, art. 1728, 1) ;

c. Le redevable s'abstient de répondre dans le délai de trente jours : la procédure de taxation d'office est alors engagée dans les conditions exposées au n° 6613-3.

C. Préalablement à l'engagement de la procédure de taxation d'office, le service doit avoir adressé au redevable défaillant au moins une mise en demeure de souscrire

6613-3

Préalablement à l'engagement de la procédure de taxation d'office, le service doit avoir adressé au redevable défaillant au moins une mise en demeure de souscrire, dans un délai de trente jours, la déclaration n° 2725 (déclaration accessible à la rubrique « Recherche de formulaires » sur le site www.impots.gouv.fr); cette mise en demeure doit faire référence à la notification l'informant de l'obligation déclarative.

Si, dans les trente jours de la réception d'une mise en demeure, le redevable dépose une déclaration, celle-ci est vérifiée selon la procédure contradictoire, dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions qu'au n° 6613-2.

Si la déclaration est déposée plus de trente jours après la réception de cette mise en demeure, les droits résultant de la déclaration sont assortis de l'intérêt de retard et de la majoration de 40 %. Le contrôle est effectué selon la procédure de taxation d'office. Les droits complémentaires éventuels sont assortis des pénalités déterminées conformément aux dispositions de l'article 1729 A du CGI.

Si aucune déclaration n'est déposée, le service procède à la notification des bases d'imposition selon la procédure de la taxation d'office ; l'intérêt de retard et la majoration de 40 % sont également appliqués.

6613-4

Remarque : Le contentieux de l'ISF relève comme celui des droits de mutation par décès des juridictions de l'ordre judiciaire (se reporter au BOI-PAT-ISF-60-30)

Chapitre 3 : Précisions sur le contrôle de l'impôt dû au titre de l'année 2011

6614

Le III de l'article 13 de la loi 2012-1509 de finances pour 2013 précise les modalités de contrôle de l'ISF dû au titre de l'année 2011.

Par dérogation au III de l'article 1er de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, les a et b du 1° du II et le 3° du II du même article 1er s'appliquent pour le contrôle de l'ISF dû au titre de l'année 2011.

Ainsi, les modalités de contrôle prévues aux articles L. 23 A (cf. n° 6612) et L. 180 du LPF pour les redevables déclarant leur patrimoine sur leur déclaration de revenus (déclaration prévue à l'article 170 du CGI) pour l'ISF dû à compter de l'année 2012, s'appliquent à ces mêmes redevables pour l'ISF dû au titre de l'année 2011. Il est rappelé que pour l'application de cette disposition, ces redevables mentionnés au 2 du I de l'article 885 W du CGI sont ceux dont le patrimoine était compris entre 1 300 000 € et 3 000 000 € et qui se sont acquittés de leur obligation déclarative.

Titre 7 : Contribution exceptionnelle sur la fortune au titre de l'année 2012

6620

L'article 4 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 a instauré une contribution exceptionnelle sur la fortune au titre de l'année 2012.

Chapitre 1 : Champ d'application et assiette

6621

Les personnes mentionnées à l'article 885 A du CGI sont redevables au titre de l'année 2012 d'une contribution exceptionnelle sur la fortune assise sur la valeur nette imposable de leur patrimoine retenue pour le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année 2012.

Toutefois, les personnes mentionnées au premier alinéa ci-dessus qui, domiciliées en France au 1er janvier 2012, ne le sont plus à la date du 4 juillet 2012, ne sont redevables de la contribution que sur la valeur nette imposable au 1er janvier 2012 de leurs seuls biens situés en France.

Chapitre 2 : Liquidation

6622

La contribution exceptionnelle sur la fortune est liquidée selon le tarif suivant :

Valeur nette imposable du patrimoine	Tarif applicable (en %)
N'excédant pas 800 000 €	0
Supérieure à 800 000 € et inférieure ou égale à 1 310 000 €	0,55
Supérieure à 1 310 000 € et inférieure ou égale à 2 570 000 €	0.75
Supérieure à 2 570 000 € et inférieure ou égale à 4 040 000 €	1
Supérieure à 4 040 000 € et inférieure ou égale à 7 710 000 €	1,3
Supérieure à 7 710 000 € et inférieure ou égale à 16 790 000 €	1,65
Supérieure à 16 790 000 €	1,8

Le montant de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2012 avant imputation, le cas échéant, des réductions d'impôt mentionnées à l'article 885 V du CGI abrogé au 1er janvier 2013, et aux articles 885-0 V bis et 885-0 V bis A du CGI est imputable sur la contribution. L'excédent éventuel n'est pas restituable.

Chapitre 3 : obligations déclaratives

6623

Les personnes mentionnées au I de l'article 4 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 (cf. n° 6621) qui ne relèvent pas du 2 du I de l'article 885 W du CGI souscrivent au titre de la contribution, au plus tard le 15 novembre 2012, une déclaration auprès du service des impôts de leur domicile au 1er janvier 2012, accompagnée du paiement de la contribution.

Chapitre 4 : Recouvrement, contrôle, contentieux

6624

La contribution est établie, contrôlée et recouvrée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que l'impôt de solidarité sur la fortune Cf. n° 6610 et suivants.

Partie 2 : Taxe sur la valeur vénale des immeubles des entités juridiques

(CGI, art. 990 D à 990 G ; BOI-PAT-TPC)

Titre 1 : Présentation générale

6650

Depuis le 1er janvier 2008, la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France vise désormais toute entité juridique française ou étrangère qui détient directement ou indirectement des immeubles situés en France, qu'elle dispose ou non de la personnalité morale. Corrélativement, les cas d'exonération ont été étendus et le nouveau dispositif s'accompagne d'un allègement des obligations déclaratives.

Précisions :

1. Par un arrêt du 8 avril 2008 n°06-16343 rendu sous l'empire des dispositions en vigueur antérieurement au 1er janvier 2008, la Cour de cassation adoptant l'interprétation de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE, 11 octobre 2007, aff. C-451/05) a considéré que cette taxe n'est contraire au principe de libre circulation des capitaux posé par l'article 56 du Traité CE que dans la mesure où il aboutit à priver, en toutes circonstances, les personnes morales qui n'entrent pas dans le champ d'application d'une convention d'assistance administrative ou ne relèvent pas d'un traité prévoyant une clause de non-discrimination en matière fiscale, de la faculté de démontrer qu'elles ne poursuivent pas un objectif frauduleux. Précisant sa jurisprudence par un arrêt du 29 septembre 2009, la Cour de cassation ajoute, qu'en revanche, s'agissant des personnes morales qui ont leur siège dans un État ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative ou un traité de non-discrimination, le dispositif instituant la taxe de 3 % ne porte pas atteinte à l'article 56 du traité CE dès lors qu'il permet à ces personnes, en toutes circonstances, d'obtenir le bénéfice de l'exonération en justifiant soit du dépôt des déclarations de taxe de 3% visée par l'article 990 E-2° ancien du CGI, soit de l'engagement prévu à l'article 990 E-3° ancien du même code (cf. respectivement arrêts des 8 avril 2008 n° 06-16343 , et du 29 septembre 2009, n° 810 F-P+B).

2. Par trois arrêts du 1er mars 2011, n° 08-19354, du 15 mars 2011, n° 08-17393 et du 10 mai 2011, la Cour de cassation, adoptant l'interprétation de la Cour de justice de l'Union européenne (C.J.U.E., 28 octobre 2010, aff. C-72/09 Établissements Rimbaud SA), considère que le principe de libre circulation des capitaux prévu par l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen ne s'oppose pas à une législation nationale telle que la taxe annuelle de 3 % prévue aux articles 990 D et suivants du CGI.

La Haute juridiction précise que cette législation doit être considérée comme justifiée vis-à-vis de l'État partie à l'accord E.E.E. par les raisons impérieuses d'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude fiscale et à la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux et comme propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (Cass. com, arrêts du 1er mars 2011 n° 08-19354, du 15 mars 2011 n° 08-17393 et du 10 mai 2011 n° 450 F-D).

Titre 2 : Champ d'application de la taxe

(BOI-PAT-TPC-10)

Chapitre 1 : Entités juridiques imposables

(BOI-PAT-TPC-10-10)

6651

La taxe s'applique à toutes les entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou toutes autres institutions comparables.

Par exception, les sociétés visées à l'article 1655 ter du CGI ne sont pas soumises à la taxe de 3 % en vertu des dispositions expresses de cet article.

Chapitre 2 : détention d'immeubles ou de droits réels visées par la taxe

(BOI-PAT-TPC-10-20)

6652

Le deuxième alinéa de l'article 990 D du CGI précise qu'est réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par entité interposée, et donc entrer dans le champ d'application de la taxe de 3 %, toute entité juridique qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une autre entité qui est :

- propriétaire d'immeubles situés en France ou de droits réels portant sur de tels immeubles ;

- ou détentrice d'une participation dans une troisième entité qui est elle-même :

- soit propriétaire d'immeubles ou droits immobiliers ;

- soit interposée dans la chaîne des participations.

Ces dispositions sont applicables quel que soit le nombre d'entités juridiques interposées. Cependant, la taxe n'est due que par la ou les entités qui, dans cette chaîne, sont les plus proches des immeubles ou droits immobiliers et qui ne sont pas exonérées en application du d ou du e du 3° de l'article 990 E du CGI.

Précision : Une société en liquidation judiciaire reste redevable de la taxe annuelle de 3 % sur les immeubles qu'elle possède (Cass. com, arrêt du 8 avril 2008, n° 06-16343).

Chapitre 3 : Autres caractéristiques

6653

Voir BOI-PAT-TPC-10-30.

Titre 3 : Entités juridiques exonérées

(BOI-PAT-TPC-20)

Chapitre 1 : Entités juridiques exonérées par nature

(BOI-PAT-TPC-20-10)

6654

A. Organisations internationales, états souverains et leurs subdivisions politiques territoriales, personnes morales, organismes et institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement

(CGI, art. 990 E, 1°)

Les organisations internationales, les États souverains, leurs subdivisions politiques et territoriales, ainsi que les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement sont exonérés de la taxe.

B. Entités juridiques qui ne sont pas considérées comme à prépondérance immobilière

(CGI, art. 990 E, 2°-a)

L'entité juridique qui possède en France, directement ou par personne interposée, des actifs immobiliers dont la valeur vénale représente moins de 50 % de la valeur vénale de l'ensemble de ses actifs français détenus directement ou indirectement n'est pas soumise à la taxe de 3 %.

Pour l'application de ce rapport, il n'est pas tenu compte, au numérateur, des actifs immobiliers détenus directement ou indirectement que l'entité juridique concernée ou une entité juridique interposée affecte à leur propre activité professionnelle, autre qu'immobilière, ou à celle d'une entité juridique avec laquelle elles ont un lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

C. Entités juridiques dont les actions, parts ou autres droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé et filiales dont le capital est détenu entièrement par ces entités

(CGI, art. 990 E, 2°-b)

Les entités juridiques dont les actions, parts ou autres droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé sont exonérées de la taxe de 3 %.

Les filiales dont le capital est entièrement détenu directement ou indirectement par les entités susvisées sont également exonérées.

Chapitre 2 : Entités juridiques pouvant bénéficier d'une exonération conditionnée par le lieu de situation de leur siège

(CGI, art. 990 E, 3° ; BOI-PAT-TPC-20-20)

6655

A. Condition commune aux exonérations visées au 3° de l'article 990 E du CGI

Pour bénéficier des exonérations visées au 3° de l'article 990 E du CGI, les entités juridiques doivent avoir leur siège soit :

- au sein de l'Union européenne ;

- dans un pays ou territoire tiers qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

- dans un État qui a conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France.

Il est précisé que les entités juridiques de type fiducie, trust et fonds d'investissement sont réputées être établies dans l'État ou le territoire de la loi à laquelle ils sont soumis.

B. Entités juridiques dont la quote-part du ou des immeubles situés en France ou des droits réels détenus directement ou indirectement portant sur ces biens est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits

(CGI, art. 990 E, 3°-a)

Toute entité juridique qui détient de manière directe ou indirecte des immeubles situés en France ou des droits réels portant sur ces biens dont la valeur vénale est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits est exonérée de la taxe de 3 %.

C. Entités juridiques instituées en vue de gérer des régimes de retraite et leurs groupements, entités juridiques reconnues d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée, dont l'activité ou le financement justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers

(CGI, art. 990 E, 3°-b)

De telles entités juridiques sont exonérées de la taxe de 3 %.

D. Sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV), fonds de placement immobilier (FPI) et entités étrangères soumises à une réglementation équivalente dans l'État ou le territoire dans lesquels elles sont établis

(CGI, art. 990 E, 3°-c)

Lorsqu'ils remplissent les conditions exposées au BOI-PAT-TPC-20-20 au IV, ces organismes sont exonérés de la taxe de 3 %.

E. Entités juridiques qui respectent certaines obligations déclaratives ou qui prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, un certain nombre de renseignements

(CGI, art. 990 E, 3°-d et e)

Les entités juridiques visées à l'article 990 D du CGI ont la possibilité de s'exonérer totalement de la taxe de 3 % si elles prennent et respectent l'engagement de communiquer sur demande de l'administration un certain nombre d'informations sur leurs actionnaires, associés ou autres membres ou si elles souscrivent annuellement la déclaration n° 2746.

Elles peuvent également obtenir le bénéfice d'une exonération partielle au prorata des actionnaires, associés ou autres membres dont elles auront révélé l'identité et l'adresse sur une déclaration n° 2746.

De manière commune, l'entité juridique qui rentre dans le champ d'application de la taxe de 3 % et qui pour s'en exonérer totalement ou partiellement souscrit la déclaration n° 2746 est dispensée de déclarer les actionnaires, associés ou autres membres qui ne détiennent pas plus de 1 % des actions, parts ou autres droits.

Les modalités de mise en œuvre de l'engagement sont exposées au BOI-PAT-TPC-20-20 au V-B.

Titre 4 : Obligations déclaratives, paiement, contrôle, sanctions et contentieux

(BOI-PAT-TPC-30)

6656

Les entités juridiques redevables de la taxe de 3 % doivent souscrire, en double exemplaire, chaque année au plus tard le 15 mai, une déclaration modèle n° 2746-SP (CERFA n° 11109) faisant apparaître le lieu de situation, la consistance et la valeur vénale des immeubles et droits immobiliers imposables possédés au 1er janvier de l'année d'imposition.

La déclaration n° 2746 est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Chapitre 1 : Défaut de déclaration

6657

Le défaut de déclaration autorise le service à mettre en œuvre la procédure de taxation d'office prévue, pour les droits d'enregistrement et taxes assimilées, au 4° de l'article L. 66 du LPF et à l'article L. 67 du LPF (cf. CF n^{os} 8266 et suiv.).

Les contribuables qui peuvent bénéficier d'une exonération en application des d et e du 3° de l'article 990 E du CGI mais qui n'ont pas, suivant le cas, souscrit les déclarations n° 2746 ou pris l'engagement, doivent être mis en demeure par l'administration de régulariser leur situation dans les trente jours.

Chapitre 2 : Paiement, recouvrement, contrôle, sanctions et contentieux de la taxe

6658

Le paiement de la taxe s'effectue au moment du dépôt de la déclaration.

À défaut de paiement, un avis de mise en recouvrement est établi au nom de l'entité juridique qui est la redevable légale de la taxe.

En cas de retard dans le dépôt de la déclaration, il est fait application de l'intérêt de retard auquel s'ajoute la majoration spécifique prévue à l'article 1728 du CGI.

Aux termes de l'article 990 F du CGI, quatrième alinéa, la taxe est recouvrée selon les règles et sous les sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement. Il s'ensuit que la créance du Trésor est assortie du privilège général mobilier de l'article 1929 du CGI et de l'hypothèque légale de l'article 1929 ter du CGI.

Toute entité juridique interposée entre le ou les débiteurs de la taxe et les immeubles ou droits immobiliers est solidairement responsable du paiement de la taxe due, le cas échéant, au titre desdits immeubles ou droits immobiliers (CGI, art. 990 F). De même, le représentant accrédité désigné, le cas échéant, à l'occasion de la cession de l'immeuble qui est responsable du règlement de l'impôt dû sur la plus-value réalisée est responsable du paiement de la taxe de 3 % restant due au titre de l'année de la cession, à la date de la cession de l'immeuble. Pour ce faire, l'engagement de payer souscrit sur la déclaration de plus-value doit expressément viser la taxe de 3 %.

Titre 5 : Précisions diverses

(BOI-PAT-TPC-40)

Chapitre 1 : Situation des entités juridiques assujetties à la taxe au regard de l'IS ou de l'IR

6659

L'entité juridique soumise à la taxe reste passible dans les conditions de droit commun et selon sa forme ou son objet soit de l'IS, soit de l'IR à raison des revenus ou profits qui trouvent leur origine dans la propriété des immeubles.

La taxe de 3 % n'est pas déductible pour la détermination de la base imposable à l'IR ou à l'IS (CGI, art. 990 G).

Lorsqu'une personne morale assujettie à la taxe de 3 % se borne à laisser gratuitement à un ou plusieurs associés personnes physiques la jouissance des immeubles ayant supporté la taxe, elle n'est pas soumise à l'IS ou à l'IR sur la valeur de l'avantage en nature considéré. Elle n'a donc pas à produire la déclaration de ses résultats. Cette attribution de jouissance gratuite des immeubles soumis à la taxe sera indiquée dans la déclaration n° 2746 (CERFA n° 11109) accompagnant le paiement de la taxe.

Chapitre 2 : Situation au regard des droits de mutation à titre gratuit et de l'ISF des associés, actionnaires ou autres membres de l'entité juridique assujettie à la taxe de 3 %

6660

Les personnes physiques domiciliées fiscalement hors de France, actionnaires, porteurs de parts ou autres membres des entités juridiques qui ont été soumises à la taxe de 3 % sont assujetties aux droits de mutation à titre gratuit et à l'ISF sous réserve des conventions fiscales.

Partie 3 : Contribution à l'audiovisuel public

(CGI, art. 1605 à CGI, art. 1605 quater et CGI, art. 1840 W ter ; BOI-PAT-CAP)

6670

Une taxe dénommée « contribution à l'audiovisuel public » (anciennement dénommée « redevance audiovisuelle ») est instituée au profit des organismes publics de télévision et de radiodiffusion.

Le mode de perception de cette contribution est adossé à la taxe d'habitation pour les personnes physiques redevables de cette taxe (redevables particuliers) et à la taxe sur la valeur ajoutée pour les redevables professionnels, le fait générateur restant la détention d'un appareil récepteur de télévision ou d'un dispositif assimilé permettant la réception de la télévision.

Le dispositif mis en place à l'égard des redevables professionnels est commenté dans le livre XIII relatif aux taxes sur les facteurs de production aux n^{os} 5816 et suivants et au BOI-TFP-CAP.

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-PAT-CAP-10)

Chapitre 1 : Personnes imposables

6671

La contribution à l'audiovisuel public est due par toutes les personnes physiques imposables à la taxe d'habitation au titre d'un local meublé affecté à l'habitation, à la condition de détenir au 1er janvier de l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due un appareil récepteur de télévision ou un dispositif assimilé permettant la réception de la télévision pour l'usage privatif du foyer.

A. Personnes physiques imposables à la taxe d'habitation

6672

Dès lors qu'elles sont imposables à la taxe d'habitation au titre de locaux meublés affectés à l'habitation, les personnes physiques sont, sous réserve des dégrèvements prévus par la loi, redevables de la contribution à l'audiovisuel public.

B. Conditions de l'imposition

6673

Pour être imposables à la contribution à l'audiovisuel public, les personnes redevables de la taxe d'habitation doivent détenir au 1er janvier de l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due un appareil récepteur de télévision ou un dispositif assimilé permettant la réception de la télévision pour l'usage privatif du foyer.

I. Matériel entrant dans le champ d'application de la contribution à l'audiovisuel public

6674

Les matériels donnant lieu au paiement de la contribution à l'audiovisuel public sont les appareils récepteurs de télévision et les dispositifs assimilés permettant la réception de la télévision. Sont donc concernés :

- les appareils clairement identifiables comme des téléviseurs ;

- les matériels ou dispositifs associant plusieurs matériels connectés entre eux ou sans fil et permettant les réceptions de signaux, d'images ou de sons, par voie électromagnétique (dispositifs assimilés pour lesquels des précisions sont données au BOI-PAT-CAP-10 au I-A-1).

II. Détention d'un téléviseur ou d'un dispositif assimilé

6675

1. Définition de la notion de détention

La notion de détention au sens du 1° du II de l'article 1605 du CGI signifie que le contribuable dispose d'un téléviseur dans le local pour lequel il est imposé à la taxe d'habitation. Peu importe notamment :

- l'utilisation effective ou non du téléviseur par le redevable pour regarder la télévision (usage du téléviseur pour le seul visionnage de cassettes ou DVD par exemple) ;

- l'impossibilité de recevoir les chaînes françaises (cas des téléviseurs équipés du seul système PAL) ;

- la durée de détention du téléviseur. Ainsi, la contribution à l'audiovisuel public reste due par un redevable qui déclare détenir un téléviseur au 1er janvier de l'année même s'il y a fin de détention du téléviseur en cours d'année.

Il est précisé que cette notion se distingue de la propriété. Le redevable de la taxe d'habitation est donc imposable à la contribution à l'audiovisuel public que le téléviseur lui appartienne ou appartienne à un tiers (par exemple co-occupant du logement).

2. Appréciation de la condition de détention

Cette condition est appréciée au 1er janvier de l'année d'imposition.

Par conséquent, les redevables de la taxe d'habitation qui acquièrent un téléviseur en cours d'année

ne sont imposables à la contribution à l'audiovisuel public que l'année suivante.

La condition de détention est regardée comme remplie, dès lors que le redevable n'a pas déclaré sur sa déclaration des revenus souscrite l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due, qu'il ne détenait pas un téléviseur.

III. Usage privatif du foyer

6676

Le redevable de la taxe d'habitation n'est imposable à la contribution à l'audiovisuel public que pour autant que le téléviseur est détenu pour l'usage privatif du foyer.

Lorsque le téléviseur est détenu pour un usage professionnel, la contribution à l'audiovisuel public est due selon les règles applicables aux redevables professionnels (adossement à la TVA ; cf. BOI-TFP-CAP).

Pour le cas particulier d'un local à usage mixte équipé d'un téléviseur, voir BOI-PAT-CAP-10 au I-A-3.

IV. Cas particuliers

6677

Les situations des locataires en meublés et des pensionnaires de maisons de retraite sont commentées au BOI-PAT-CAP-10 au I-B.

Chapitre 2 : Personnes exonérées ou dégrevées

6678

L'article 1605 bis du CGI modifié par l'article 69 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 prévoit un alignement du régime des exonérations de contribution à l'audiovisuel public sur celui de la taxe d'habitation. Toutefois, l'allègement de la contribution est désormais accordé sous forme de dégrèvement.

Ainsi, les personnes exonérées ou dégrevées totalement de la taxe d'habitation en application des 2° et 3° du II de l'article 1408 du CGI, des I et IV de l'article 1414 du CGI et de l'article 1649 du CGI, ainsi qu'en application de l'article 1414 B du CGI lorsque ces personnes remplissent les conditions prévues au I de l'article 1414 du CGI, bénéficient d'un dégrèvement total de la contribution à l'audiovisuel public (cf. notamment IF n^{os} 6176, 6176-1 et 6178). Le dégrèvement est en principe accordé automatiquement.

Par ailleurs, un mécanisme de maintien des droits acquis a été institué pour 2005, 2006 et 2007 pour les personnes qui étaient exonérées de redevance audiovisuelle en 2004 mais imposables à la taxe d'habitation.

Pour l'année 2009 et les années suivantes, le maintien des droits acquis est pérennisé pour les mutilés et invalides civils ou militaires atteints d'une infirmité ou d'une invalidité au taux minimum de 80 % visés au B du IV de l'article 37 de la loi de finances pour 2004 lorsqu'ils remplissent les conditions suivantes :

- être non imposables à l'impôt sur le revenu pour les revenus perçus au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle la contribution est due ;

- occuper leur logement seules ou avec leur conjoint, ou avec des personnes à charge au sens des dispositions applicables en matière d'impôt sur le revenu (condition de cohabitation ; CGI, art. 1390) ;

- ne pas être passible de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due.

Si, au cours d'une année ultérieure, les personnes concernées ne remplissent plus l'une de ces conditions, elles perdent définitivement le bénéfice du dégrèvement à partir de l'année considérée.

Pour l'année 2010, le bénéfice des droits acquis est également accordé aux redevables âgés de plus de soixante-cinq ans au 1er janvier 2004 qui ont bénéficié d'un dégrèvement total de la contribution à l'audiovisuel public pour les années 2005 à 2009 et qui remplissent les conditions indiquées aux trois tirets ci-avant. Ce dispositif a été successivement prorogé pour l'année 2011, par l'article 69 de la loi n° 2010-1657 de finances pour 2011 et pour l'année 2012, par l'article 54 de la loi de finances pour 2012. À compter de 2013, il est désormais pérennisé conformément à l'article 56 de la loi n° 2012-1509 de

finances pour 2013 (BOI-PAT-CAP-10 au II-B).

Enfin, les contribuables bénéficiaires en 2009 du revenu minimum d'insertion, lorsqu'ils occupent leur habitation principale dans les conditions prévues à l'article 1390 du CGI, bénéficient d'un dégrèvement de la contribution à l'audiovisuel public au titre de l'année 2009.

Le bénéfice de ce dégrèvement est maintenu à partir de 2010 et jusqu'en 2011 lorsque :

- d'une part, le montant des revenus mentionnés au II de l'article 1414 A du CGI, perçus au titre de l'année précédant celle au cours de laquelle la contribution est due, n'excède pas celui de l'abattement mentionné au I du même article ;

- d'autre part, le redevable est bénéficiaire de la prestation mentionnée à l'article L. 262-1 du code de l'action sociale et des familles.

Le bénéfice de ce dégrèvement est définitivement perdu à compter de l'année au cours de laquelle l'une au moins des conditions prévues aux deux tirets ci-dessus n'est plus remplie.

Titre 2 : Établissement de la contribution à l'audiovisuel public

(BOI-PAT-CAP-20)

Chapitre 1 : Principes

A. Débiteur

6679

La contribution à l'audiovisuel public est due par la ou les personnes au nom desquelles la taxe d'habitation est établie. La contribution à l'audiovisuel public est donc due par le redevable de la taxe d'habitation.

B. Modalités de calcul de la contribution

6680

Une seule contribution à l'audiovisuel public est due par le redevable imposé à la taxe d'habitation, quel que soit le nombre de téléviseurs détenus dans une habitation pour laquelle il est imposé à la taxe d'habitation et quel que soit le nombre de ses résidences (principale ou secondaires) équipées d'un téléviseur.

De même, une seule contribution à l'audiovisuel public est due par le redevable pour les téléviseurs qu'il détient ainsi que pour ceux détenus par ses enfants rattachés à son foyer fiscal (enfants âgés de moins de 21 ans ou de moins de 25 ans lorsqu'ils poursuivent des études, enfants atteints d'une infirmité quel que soit leur âge) qui sont personnellement imposés à la taxe d'habitation.

En outre, lorsque le redevable de la taxe d'habitation cohabite avec une ou plusieurs personnes ne faisant pas partie de son foyer fiscal, une seule contribution à l'audiovisuel public est due pour l'ensemble des téléviseurs détenus dans l'habitation par le redevable et les cohabitants.

C. Établissement de l'avis d'imposition

6681

L'avis de contribution à l'audiovisuel public est émis avec l'avis de taxe d'habitation afférent à l'habitation principale ou, à défaut d'avis d'imposition pour la résidence principale, avec l'avis d'imposition afférent à une résidence secondaire. L'avis d'imposition comporte ainsi deux volets, l'un pour la taxe d'habitation, l'autre pour la contribution à l'audiovisuel public, avec un seul titre interbancaire de paiement pour les deux impositions.

Ainsi, lorsque des personnes ont une habitation principale non équipée et une résidence secondaire équipée, la contribution figure sur l'avis de taxe d'habitation relatif à l'habitation principale.

D. Montant de la contribution

(CGI, art. 1605, III)

6682

Le montant de la contribution à l'audiovisuel public est revalorisé chaque année en fonction de l'indice des prix à la consommation hors tabac, tel qu'il est prévu dans le rapport économique, social et financier annexé au projet de loi de finances pour l'année considérée. Il est arrondi à l'euro le plus proche ; la fraction d'euro égale à 0, 50 est comptée pour 1.

Pour 2014, l'indice des prix à la consommation hors tabac, tel qu'il est prévu dans le rapport économique, social et financier annexé au projet de loi de finances pour 2014, est fixé à 1,3 %.

Ainsi, au titre de l'année 2014, le montant de la contribution s'établit à 133 € pour la France métropolitaine et à 85 € pour les DOM.

Pour les redevables imposés à la taxe d'habitation au titre de locaux meublés affectés à l'habitation situés en France métropolitaine et dans les DOM, le montant de la contribution à l'audiovisuel public est celui applicable au lieu de leur habitation principale (CGI, ann. II, art. 321 ter).

Chapitre 2 : Cas particuliers

(BOI-PAT-CAP-20 au I-B)

A. Cohabitation

I. Situation des cohabitants non imposés conjointement à la taxe d'habitation

6683

Lorsque la ou les personnes au nom desquelles la taxe d'habitation est établie cohabitent avec une ou des personnes non redevables de la taxe d'habitation et qui ne font pas partie de leur foyer fiscal, la contribution à l'audiovisuel public est due, pour le ou les téléviseurs détenus dans l'habitation, par les personnes redevables de la taxe d'habitation.

Sont ainsi concernés les cas de cohabitation de personnes appartenant à des foyers fiscaux différents (par exemple concubins non pacsés).

II. Situation des cohabitants imposés conjointement à la taxe d'habitation

6684

Lorsque la taxe d'habitation est établie au nom de plusieurs personnes appartenant à des foyers fiscaux différents, la contribution à l'audiovisuel public est due, pour le ou les téléviseurs détenus, par l'une ou l'autre de ces personnes.

Ainsi, quel que soit le détenteur du téléviseur, la contribution à l'audiovisuel public est due par les redevables de la taxe d'habitation.

B. Taxation conjoint à la taxe d'habitation de plusieurs personnes appartenant à des foyers fiscaux différents qui détiennent un téléviseur uniquement dans une habitation autre que principale

6685

Lorsque le téléviseur est détenu dans un local meublé affecté à l'habitation, occupé à titre d'habitation autre que principale et imposé à la taxe d'habitation au nom de plusieurs personnes qui appartiennent à des foyers fiscaux différents et dont aucune d'entre elles ne détient un téléviseur dans son habitation

principale, ces personnes doivent désigner celle d'entre elles qui sera redevable de la contribution à l'audiovisuel public. À défaut, la contribution à l'audiovisuel public est due par les personnes dont le nom est porté sur l'avis d'imposition de taxe d'habitation afférent à ce local.

Titre 3 : Période d'imposition

(BOI-PAT-CAP-20 au II)

Chapitre 1 : Principes

6686

Pour les personnes nouvellement imposées à la contribution à l'audiovisuel public, cette contribution est due l'année N au titre de l'année civile N.

Pour les contribuables ayant acquitté la redevance audiovisuelle en 2004, la contribution est due annuellement et d'avance en une seule fois et pour une période de douze mois. Cette période est décomptée à partir de la date anniversaire du premier jour de la période au titre de laquelle elle était due en 2004.

Chapitre 2 : Règles particulières

6687

Des règles particulières sont fixées dans les situations suivantes : cohabitation, décès, déménagement à l'étranger et fin de détention. Elles sont commentées au BOI-PAT-CAP-20 au II.

Titre 4 : Obligations déclaratives

(BOI-PAT-CAP-30 au I)

Chapitre 1 : Pour les redevables

6688

Les contribuables qui ne détiennent pas de téléviseur au 1er janvier de l'année d'imposition doivent le mentionner sur leur déclaration annuelle des revenus (déclaration n° 2042 CERFA n° 10 330) souscrite l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due. Pour ce faire, ils doivent cocher la case spécifique prévue à cet effet sur la déclaration. À défaut, ils sont assujettis à la contribution à l'audiovisuel public. Si l'intéressé a omis de cocher la case ad hoc, il doit déposer une réclamation auprès du service des impôts des particuliers (SIP) compétent.

En revanche, les personnes qui détiennent un téléviseur au 1er janvier de l'année d'imposition n'ont aucune démarche particulière à effectuer (elles n'ont pas à cocher la case spécifique sur leur déclaration des revenus n° 2042) : elles sont imposées (ou dégrevées si elles remplissent certaines conditions) automatiquement.

A toute fin utile la déclaration n° 2042 est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Chapitre 2 : Pour les vendeurs de téléviseurs

(CGI, art. 1605 quater du CGI)

6689

Les commerçants, les constructeurs et les importateurs de téléviseurs sont tenus de faire souscrire par leurs clients une déclaration lors de chaque vente. Cette obligation s'impose également aux officiers publics et ministériels à l'occasion des ventes publiques de téléviseurs et aux entreprises qui ont une activité de revente ou de dépôt-vente de téléviseurs imposables d'occasion.

Ces personnes doivent, dans les 30 jours suivant la vente, adresser aux services chargés du contrôle de la contribution à l'audiovisuel public une déclaration collective qui regroupe les déclarations individuelles de chaque acquéreur. Cette déclaration précise la date d'achat, l'identité de l'acquéreur, sa date et son lieu de naissance. Un double de cette déclaration doit être conservé pendant 3 ans et présenté à toute réquisition des agents de la DGFiP.

Les opérations de vente entre professionnels sont dispensées de déclaration.

Titre 5 : Recouvrement, contrôle, sanctions et contentieux

(BOI-PAT-CAP-30 au II)

6690

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de taxe d'habitation (CGI, art. 1605 bis, 7°). (Cf. n° 6205 et suivants).

Chapitre 1 : Recouvrement

6691

La contribution à l'audiovisuel public est émise et recouvrée comme en matière de taxe d'habitation.

La date limite de paiement est celle de la taxe d'habitation, c'est-à-dire le 15 novembre ou le 15 décembre en fonction du rôle dans lequel la taxe d'habitation est émise. Elle est mensualisable en même temps que la taxe d'habitation.

Chapitre 2 : Contrôle

A. Modalités de contrôle sur pièces et sur place

6692

En application des dispositions de l'article L. 61 B du LPF, lorsque les agents de la direction générale des finances publiques constatent une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de la contribution, les rehaussements correspondants sont effectués suivant la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 du LPF à L. 61 du LPF.

Pour le contrôle de la contribution à l'audiovisuel public, les agents de la direction générale des finances publiques peuvent procéder au constat matériel de la détention d'appareils récepteurs de télévision ou de dispositifs assimilés permettant la réception de la télévision.

Lorsqu'une infraction aux obligations prévues à l'article 1605 bis du CGI est constatée, les agents mentionnés précédemment peuvent dresser un procès verbal faisant foi jusqu'à preuve du contraire, qui doit être apportée selon les modalités prévues par le dernier alinéa de l'article 537 du code de

procédure pénale.

Les opérations effectuées par les agents de la direction générale des finances publiques ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF.

B. Droit de communication

6693

L'article L. 96 E du LPF fixe les obligations des établissements diffuseurs ou distributeurs de services payants de programmes de télévision en matière de droit de communication (cf. CF n° 8168).

En ce qui concerne la sanction applicable en cas de non-respect de ces obligations, cf. CF n° 8605.

C. Prescription

6694

Cf. CF n° 8314 et BOI-PAT-CAP-30 au II-B-3.

Chapitre 3 : Sanctions

6695

Cf. CF n° 8604 et BOI-PAT-CAP-30 au II-C.

Chapitre 4 : Contentieux

6696

Le contentieux de la contribution à l'audiovisuel public due par les particuliers est régi comme en matière de taxe d'habitation. Par conséquent, les règles relatives à la procédure contentieuse définies aux articles L. 190 et R*. 190-1 et suivants du LPF s'appliquent.

Livre XVI : Enregistrement

Introduction

6800

La loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969 a profondément remanié les règles de l'enregistrement. La réforme réalisée par cette loi s'est caractérisée essentiellement par :

- la fusion des formalités de l'enregistrement et de la publicité foncière et leur remplacement par une seule formalité accomplie au service chargé de la publicité foncière (nouvelle dénomination des conservations des hypothèques, cf. dernier alinéa ci-dessous) pour une grande partie des actes publiés au fichier immobilier ;

- la fusion des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière applicables aux actes susvisés ainsi qu'à la quasi-totalité des actes se rapportant à des opérations immobilières restant soumis à la double formalité ;

- des mesures de simplification résultant de modifications de certaines règles d'imposition, de l'harmonisation de certains taux des droits d'enregistrement et de la dispense de formalité pour certains actes.

Par la suite, la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière a mis en place le cadre juridique nécessaire à la modernisation du service public de la publicité foncière en adaptant la réglementation à l'informatisation des services chargés de la publicité foncière et en apportant diverses améliorations ou simplifications d'ordre juridique ou technique.

La loi n° 98-1266 de finances pour 1999 et la loi n° 97-1269 de finances rectificative pour 1998 ont franchi de nouvelles étapes vers une simplification accrue, en unifiant le régime d'imposition des cessions de locaux professionnels et en supprimant :

- la double formalité pour les actes mixtes ;

- le droit de bail sur certaines mutations de jouissance.

La loi n° 99-1172 de finances pour 2000 a poursuivi ces efforts d'harmonisation et de simplification :

- en uniformisant les taux des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière exigibles sur les mutations à titre onéreux ;

- en supprimant, sur deux ans, la contribution annuelle représentative du droit de bail (seule reste éventuellement exigible la contribution additionnelle qui devient une taxation à part entière) ;

- en supprimant également une série de droits de timbre et certaines taxes exigibles lors de la délivrance de certains documents ou à l'occasion de la réalisation de certaines opérations.

Dans le cadre du plan global d'allégement d'impôt, la loi n° 2000-1352 de finances pour 2001 a supprimé, dès le 1er décembre 2000, la taxe différentielle sur les véhicules à moteur (vignette) pour les particuliers, les entrepreneurs ou exploitants individuels, les associations, les fondations et les syndicats professionnels, pour leur voiture particulière, camping-car ou autres véhicules dont le PTAC n'excède pas deux tonnes.

La loi n° 2001-1275 de finances pour 2002 a étendu cette exonération, dès le 1er décembre 2001, aux véhicules dont le PTAC n'excède pas trois tonnes et demie. À compter de cette même date, les personnes morales autres que celles déjà exonérées par la loi de finances pour 2001 ont bénéficié également d'une exonération, à raison de trois de leurs véhicules dont le PTAC n'excède pas trois tonnes et demie.

Pour faciliter la dématérialisation des procédures, l'article 95 de la loi n° 2004-1485 de finances rectificative pour 2004 a supprimé, à compter du 1er janvier 2006, le droit de timbre de dimension.

La loi n° 2007-1223 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA) a modifié substantiellement la fiscalité sur la transmission du patrimoine, en supprimant les droits de succession pour le conjoint survivant et entre partenaires liés par un PACS et en allégeant les droits de mutation à titre gratuit en ligne directe et en ligne collatérale.

L'article 77 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010 a augmenté, pour les actes passés et les conventions conclues à compter du 1er janvier 2011, les tarifs des droits perçus sur les mutations immobilières.

Par ailleurs, ont été précisées les règles applicables en matière de droits d'enregistrement aux outils de la finance islamique : sukuk d'investissement, opérations de murabaha et de tawarruq, opérations d'ijara et opérations d'istina (BOI-DJC-FIN).

L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 a supprimé à compter du 1er janvier 2013 le régime des conservateurs des hypothèques, a remplacé corrélativement les conservations des hypothèques par des « services chargés de la publicité foncière » et a instauré une contribution de sécurité immobilière due à l'État par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions sont commentées au Livre XXIV relatif à la Publicité foncière à laquelle il convient de se reporter.

L'actualisation annuelle des abattements et limites en matière de droits de mutation à titre gratuit, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu, a été supprimée par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012, à compter du 1er janvier 2013.

La loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 et la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 modifient de nouveau certaines règles de l'enregistrement (notamment par la mise en place de mesures favorisant la reconstitution de la propriété des immeubles transmis à titre gratuit, la suppression de la contribution pour l'aide juridique, la modification du champ d'application de la formalité fusionnée dès lors que les mutations à titre gratuit intervenant à compter du 1er juillet 2014 n'en sont plus exclues, etc.)

En outre, conformément aux articles 24 et 25 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 liée au nouveau statut national de Mayotte, les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière prévus au chapitre premier du titre IV de la première partie du livre premier du CGI sont applicables à Mayotte pour les actes et mutations intervenant à compter du 1er janvier 2014.

Les dispositions du code général des impôts de Mayotte relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière cessent dès lors de s'appliquer pour les mutations intervenant à compter du 1er janvier 2014.

*
* *

Le présent Livre XVI relatif à l'Enregistrement se décompose en onze parties :

- dispositions générales (première partie, n° 6801 et suivants) ;

- tarifs des droits d'enregistrement (deuxième partie, n° 6890 et suivants) ;

- mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles (troisième partie, n° 6980 et suivants) ;

- mutations à titre onéreux de meubles (quatrième partie, n° 7090 et suivants) ;

- mutations de jouissance à titre onéreux de meubles ou d'immeubles (cinquième partie, n° 7150et suivants) ;

- mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles (sixième partie, n° 7170 et suivants) ;

- partages et opérations assimilées (septième partie, n° 7300 et suivants) ;

- droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés (huitième partie, n° 7330 et suivants) ;

- timbre et taxes assimilées (neuvième partie, n° 7400 et suivants) ;

- droit dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne (dixième partie, n° 7450 et suivants) ;

- taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres (onzième partie, n° 7451 et suivants).

Ces commentaires, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, étaient traités dans les deux premières parties du Livre V relatif à l'enregistrement, aux timbres, autres droits et taxe et à l'impôt de solidarité sur la fortune, ainsi que dans les chapitres 1, 7 et 8 du même Livre.

Précision : Les commentaires relatifs à l'impôt de solidarité sur la fortune font dorénavant l'objet de la première partie du Livre XV-PAT relatif aux impôts sur le patrimoine.

Partie 1 : Dispositions générales

(BOI-ENR-DG)

Titre 1 : Notions

(BOI-ENR-DG-10-10)

6801

Le mot « enregistrement », dans la terminologie fiscale, désigne à la fois une formalité et un impôt.

Chapitre 1 : La formalité

A. Définition

6802

L'enregistrement peut être défini, d'une manière générale, comme une formalité accomplie par un fonctionnaire public, le comptable des impôts, selon des modalités variables, mais présentant le caractère commun de comporter, à leur base, une analyse d'événements juridiques. C'est d'après les résultats de cette analyse qu'il est normalement perçu un impôt.

Toutefois, pour un nombre d'actes important (conventions immobilières, par exemple), la formalité de l'enregistrement est fusionnée avec celle de la publicité foncière qui est effectuée par le service chargé de la publicité foncière. Cette formalité appelée « formalité fusionnée » est la seule matériellement exécutée en pareille situation (CGI, art. 647, I ; cf. n° 6862).

La formalité peut s'appliquer soit à des actes, soit à des opérations juridiques non constatées par des actes.

B. Effets civils de la formalité

6803

Ils doivent être examinés en fonction de plusieurs critères :

1. Validité des actes : d'une façon générale, l'enregistrement n'est pas une condition de validité des actes.

2. Date des actes : l'enregistrement donne date certaine aux actes sous seing privé, à l'égard des tiers.

3. Contrôle de la régularité des actes : la formalité permet d'assurer une surveillance de la forme et du contenu des actes.

4. Publicité des actes : l'enregistrement, contrairement aux formalités hypothécaires, ne répond pas à un rôle de publicité.

5. Force probante de la formalité de l'enregistrement :

a. Dans les rapports entre les parties, l'enregistrement des actes peut être invoqué à titre de présomption, alors que les déclarations d'opérations non constatées par un acte constituent un commencement de preuve par écrit.

b. Dans les rapports des redevables envers l'administration, les énonciations de l'enregistrement font foi jusqu'à preuve contraire.

Chapitre 2 : L'impôt

6804

La formalité a un rôle fiscal essentiel. Elle constitue un mode particulier de taxation des opérations de la vie juridique.

L'impôt est normalement perçu au profit de l'État ou des départements sous la dénomination de « droits d'enregistrement » au service des impôts et de « taxe de publicité foncière » au service chargé de la publicité foncière (CGI, art. 664 ; CGI, art. 665 ; CGI, art.1594 A).

Aux impôts ou taxes recouvrés pour le compte de l'État ou du département peuvent s'ajouter certaines taxes perçues au profit d'autres bénéficiaires : communes et organismes divers.

Titre 2 : Actes et opérations juridiques soumis à l'enregistrement

(BOI-ENR-DG-10-20 et BOI-ENR-DG-10-30)

6805

Les actes les plus importants sont soumis obligatoirement à l'enregistrement et certains d'entre eux relèvent du régime de la formalité fusionnée. Mais, tous les actes pour lesquels l'obligation n'existe pas peuvent être enregistrés sur présentation volontaire. Enfin, l'usage des actes est susceptible d'entraîner certaines conséquences pour leur régime fiscal.

Chapitre 1 : Actes assujettis obligatoirement à l'enregistrement

(BOI-ENR-DG-10-20)

A. Actes assujettis en raison de la qualité de la personne qui les rédige

6806

1. Les **actes des notaires** (CGI, art. 635, 1-1°).

2. Les **testaments reçus** par les notaires ou même déposés chez eux (CGI, art. 636).

3. Les actes des **huissiers** de justice (CGI, art. 635, 1-2°).

4. Les **procès-verbaux** constatant une **adjudication** aux enchères publiques de biens meubles corporels ou incorporels ou toute autre vente des mêmes biens faite avec publicité et concurrence lorsqu'ils sont soumis à un droit proportionnel ou progressif (CGI, art. 635, 2-6°).

5. Les décisions des **juridictions de l'ordre judiciaire** lorsqu'elles donnent ouverture à un droit proportionnel ou progressif (CGI, art. 635, 2-1° ; cf. n° 6818).

B. Actes assujettis en considération de l'opération juridique qu'ils constatent

6807

1. Les actes portant transmission de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, de fonds de commerce, de clientèles ou d'offices, ou cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble (CGI, art. 635, 1-3° et 2-5°).

2. Les actes portant mutation de jouissance à vie ou à durée illimitée de biens immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles (CGI, art. 635, 1-4°).

3. Les actes portant cession d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires ou cession de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (CGI, art. 635, 2-7°).

4. Les actes portant cession de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens du troisième alinéa du 2° du I de l'article 726 du CGI, y compris, à compter du 1er novembre 2011, lorsque ces cessions sont réalisées à l'étranger et quelle que soit la nationalité des parties (CGI, art. 635, 2-7° bis).

5. Les actes constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société, l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de son capital (CGI, art. 635, 1-5°).

6. Les actes constatant la formation de groupement d'intérêt économique (CGI, art. 635, 1-6°).

7. Les actes constatant un partage de biens à quelque titre que ce soit (CGI, art. 635, 1-7°).

8. Les actes portant acceptation ou répudiation de successions, legs ou communautés (CGI, art. 635, 2-2°).

9. Les certificats de propriété (CGI, art. 635, 2-3°).

10. Les inventaires de meubles, titres et papiers et les prisées de meubles (CGI, art. 635, 2-4°).

11. Les promesses unilatérales sous seing privé de ventes d'immeubles, de fonds de commerce, de droit à un bail d'immeuble, de titres des sociétés immobilières de copropriété ainsi que les cessions desdites promesses réalisées par actes sous seing privé (code civil, art. 1589-2).

12. Les dons manuels révélés par le donataire à l'administration fiscale (CGI, art. 635 A).

13. Les actes portant cession et rachat taxables de parts de fonds de placement immobilier (CGI, art. 635, 2-10°).

14. Les actes constatant la formation, la modification ou l'extinction d'un contrat de fiducie, et le transfert de biens ou droits supplémentaires au fiduciaire dans les conditions prévues par l'article 2019 du code civil (CGI, art. 635, 1-8°).

15. Les règles applicables aux contrats de la finance islamique (BOI-DJC-FIN).

Chapitre 2 : Actes assujettis à la formalité fusionnée

(CGI, art. 647 modifié par l'article 26 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte ; BOI-ENR-DG-10-30)

6808

Les formalités de l'enregistrement et de la publicité foncière sont fusionnées pour les actes publiés au fichier immobilier et les actes portant sur des droits inscrits sur le livre foncier de Mayotte, à l'exclusion des privilèges et hypothèques mentionnés au i du 1° de l'article 2521 du code civil.

L'enregistrement des actes soumis à cette formalité et assujettis obligatoirement à la publicité foncière ou de ceux portant sur des droits devant être inscrits sur le livre foncier de Mayotte résulte de leur publicité ou de leur inscription.

Cette formalité fusionnée s'applique à tous les actes qui sont soumis à la double obligation de l'enregistrement et de la publicité foncière. Elle peut également s'appliquer à ceux qui sont admis à publicité foncière à titre facultatif.

Certains actes se trouvent néanmoins expressément exclus du champ d'application de la formalité fusionnée. Le second alinéa du I de l'article 647 du CGI précisant les actes exclus du champ d'application de la formalité fusionnée est modifié par le G du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013. En vertu de ces nouvelles dispositions, les mutations à titre gratuit intervenant à compter du 1er juillet 2014 ne sont plus exclues du champ d'application de la formalité fusionnée (cf. n° 6811).

A. Actes soumis obligatoirement à la formalité fusionnée

6809

Sous réserve des exclusions visées au **n° 6811**, la formalité fusionnée est obligatoire chaque fois qu'un acte est assujetti à la formalité de l'enregistrement (CGI, art. 634 à CGI, art. 636) et à celle de la publicité foncière (art. 28, 35 et 36 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié) :

- quelle que soit la forme de ces actes (notariés, administratifs, extrajudiciaires). Toutefois, l'absence d'authenticité demeure une cause de refus de la formalité (cf. n° 6861) ;

- quel que soit le régime fiscal auquel ils sont soumis ; à cet égard, il importe peu que la formalité soit opérée gratuitement ou moyennant le paiement d'un droit fixe, proportionnel, progressif ou dégressif ou encore que la mutation entre ou non dans le champ d'application de la TVA.

Les actes le plus couramment soumis à la formalité fusionnée sont les suivants :

- tous actes, même assortis d'une condition suspensive, portant ou constatant la transmission à titre onéreux entre vifs de droits réels immobiliers (ex. : ventes, adjudications, échanges, apports en société) ;

- tous actes portant ou constatant un bail à vie ou consenti pour une durée illimitée ou quittance ou cession équivalente à trois années de loyers non échus ;

- tous les actes mixtes établis depuis le 1er juillet 1999 (actes authentiques de vente, d'échange, de partage et de société portant à la fois sur des biens meubles et immeubles).

La formalité fusionnée s'applique également aux attestations notariées constatant la transmission ou la constitution par décès de droits réels immobiliers, aux actes déclaratifs de droits réels immobiliers (partages, licitations, etc.) et aux contrats de location-accession à la propriété.

Remarque : Même rédigé en la forme notariée, un projet de fusion n'entre pas dans le champ d'application de la publicité foncière et ne peut en aucun cas relever de la formalité fusionnée.

B. Actes soumis facultativement à la formalité fusionnée

6810

Ces actes, énumérés à l'article 37 du décret n°55-22 du 4 janvier 1955 modifié, sont les suivants :

1. Les promesses unilatérales de vente et les promesses unilatérales de bail de plus de douze ans ;

2. Les conventions relatives à l'exercice de servitudes légales ;

3. Les documents auxquels sont annexés ou dans lesquels sont reproduits des actes soumis à publicité, quoique ces derniers n'aient pas été dressés en la forme authentique, à savoir :

- demande en justice tendant à obtenir la réitération ou la réalisation desdits actes en la forme authentique ;

- procès-verbal notarié constatant le défaut ou le refus du cocontractant ou permettant de procéder auxdites réitération ou réalisation ;

- déclaration, par acte notarié, de la volonté du bénéficiaire d'exiger lesdites réitération ou réalisation.

6810-1

Lorsqu'un acte comporte des dispositions dont certaines sont soumises obligatoirement à la publication et les autres seulement à titre facultatif, pour que la formalité fusionnée soit applicable, il faut que :

- l'acte soit obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement ;

- la formalité fusionnée soit requise ;

- cette réquisition intervienne dans le délai légalement imparti pour la formalité de l'enregistrement.

C. Actes exclus du champ d'application de la formalité fusionnée

6811

Ces actes subissent séparément la formalité de l'enregistrement et, le cas échéant, celle de la publicité foncière selon les modalités d'exécution propres à chacune d'elles (CGI, art. 647, I-al. 2). Ce

sont :

1. Les décisions judiciaires comportant des dispositions sujettes à publication.

2. Les actes pour lesquels il est impossible de procéder à la formalité fusionnée :

- les actes concernant, exclusivement ou non, des immeubles sis dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsque le rédacteur de l'acte réside lui-même dans l'un de ces départements. Cependant, les actes relatifs, exclusivement ou non, à des immeubles situés pour partie dans ces départements et pour partie dans d'autres départements sont soumis à la formalité fusionnée si le rédacteur réside en dehors de ces trois départements ;

- les actes pour lesquels le service chargé de la publicité foncière a opposé un refus de publier pour une cause non susceptible de régularisation dans un délai normal.

Remarque : Pour les actes visés ci-dessus, la dualité des formalités n'entraîne pas la dualité des perceptions et les actes ayant supporté les droits lors de leur enregistrement au service des impôts doivent être publiés en franchise de taxe au service chargé de la publicité foncière (CGI, art. 665).

3. Les mutations à titre gratuit intervenant jusqu'au 30 juin 2014. En effet, les mutations à titre gratuit intervenant à compter du 1er juillet 2014 ne sont plus exclues du champ d'application de la formalité fusionnée en application du G du I et du III de l'article 17 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

4. Les baux immobiliers de plus de douze ans à durée limitée.

Remarque :

Pour cette dernière catégorie d'actes, la dualité des formalités entraîne une dualité des perceptions (CGI, art. 665) car le droit de bail n'a pas été fusionnés avec la taxe départementale de publicité foncière qui demeure distinctement exigible lors de la publication au service de publicité foncière, au taux prévu à l'article 742 du CGI pour les baux à durée limitée d'immeubles.

Chapitre 3 : Actes présentés volontairement

6812

Les actes, autres que ceux mentionnés ci-dessus, ne sont pas assujettis à l'enregistrement dans un délai déterminé. Toutefois, ils peuvent être soumis à la formalité sur réquisition écrite des parties ; dans cette hypothèse, il n'est dû, en général, que le droit fixe applicable aux « actes innomés » (CGI, art. 679, 3° et CGI, art. 680).

Chapitre 4 : Usage

(BOI-ENR-DG-10-20 au I)

A. Usage par acte public

6813

Aux termes du 1er alinéa de l'article 862 du CGI, les notaires, huissiers, greffiers et autres officiers publics, les avocats et les autorités administratives ne peuvent faire ou rédiger un acte en vertu ou en conséquence d'un acte soumis obligatoirement à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée, l'annexer à leurs minutes, le recevoir en dépôt ni le délivrer en brevet, extrait, copie ou expédition avant que l'une ou l'autre formalité ait été exécutée alors même que le délai pour l'enregistrement ne serait pas encore expiré.

Il est fait exception à ce principe, notamment :

- pour les actes qui se signifient à partie ou par affiches et proclamations ainsi que, depuis le 1er janvier 2005, pour les copies exécutoires des jugements de divorce rendus en application de l'article 232 du code civil (CGI, art. 862, 2e al.) ;

- pour les actes notariés annexés à un acte dans lequel ils se trouvent mentionnés à condition qu'ils soient soumis en même temps que ce dernier à la formalité de l'enregistrement (CGI, art. 862, 3e al.) ;

- pour les actes constatant la formation des sociétés commerciales déposés en vue de l'immatriculation de celles-ci au registre du commerce et des sociétés (CGI, art. 862, 5e al.).

B. Usage en justice

6814

Toutes les fois qu'une condamnation est rendue sur un acte enregistré, le jugement ou la sentence arbitrale en fait mention et énonce le montant du droit payé, la date du paiement et le nom du service des impôts où il a été acquitté. En cas d'omission et s'il s'agit d'un acte soumis à la formalité dans un délai déterminé, le comptable public compétent exige le droit si l'acte n'a pas été enregistré dans son service, sauf restitution, dans le délai prescrit, s'il est ensuite justifié de l'enregistrement de l'acte sur lequel le jugement a été prononcé (CGI, art. 857).

Titre 3 : Actes soumis à un droit fixe d'enregistrement ou à une taxe fixe de publicité foncière

(BOI-ENR-DG-20-30)

Chapitre 1 : Actes judiciaires

(BOI-ENR-DG-20-30-10)

6815

Les actes judiciaires sont ceux qui émanent de l'autorité judiciaire ou des greffes des tribunaux et spécialement ceux qui sont faits au cours d'un litige porté devant les tribunaux et sous la surveillance directe ou indirecte du juge.

A. Décisions des juridictions de l'ordre judiciaire

(BOI-ENR-DG-20-30-10 au I)

I. Généralités

6816

Les décisions des juridictions de l'ordre judiciaire - ou décisions judiciaires - concernent les instances en matière civile, commerciale ou pénale. Ces juridictions sont, essentiellement, les tribunaux d'instance et de grande instance, les tribunaux paritaires de baux ruraux, les tribunaux correctionnels, les tribunaux de commerce, les cours d'appel, les cours d'assises, la Cour de cassation.

D'une manière générale, les décisions judiciaires sont dispensées de la formalité d'enregistrement à l'exception des décisions soumises à un droit d'acte proportionnel, progressif ou dégressif [droit d'acte] (cf. **n° 6818**).

II. Droits exigibles sur les décisions judiciaires

1. Droits fixes

6817

a. Instances civiles

Sauf lorsqu'elles sont susceptibles de donner ouverture à un droit d'acte, les décisions judiciaires ne sont passibles d'aucun droit d'enregistrement.

b. Instances pénales (CGI, art. 1018 A modifié par l'article 31 de la loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles)

Les décisions des juridictions répressives, à l'exception de celles qui ne statuent que sur les intérêts civils, sont soumises à un droit fixe de procédure.

Ce droit est fixé comme suit :

- 22 € pour les ordonnances pénales ;

- 22 € pour les autres décisions des tribunaux de police et des juridictions qui ne statuent pas sur le fond ;

À compter du 1er janvier 2013, le droit fixe de procédure ne s'applique plus aux juridictions de proximité supprimées par la loi n° 2011-1862 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles (article 2-XVII de la loi précitée).

- 90 € pour les décisions des tribunaux correctionnels. Toutefois, ce montant est porté à 180 € si le condamné n'a pas comparu personnellement, dès lors que la citation a été délivrée à personne ou qu'il est établi que le prévenu a eu connaissance de la citation, sauf s'il est jugé en son absence dans les conditions prévues par les premier et deuxième alinéas de l'article 411 du code de procédure pénale. Cette majoration ne s'applique pas si le condamné s'acquitte volontairement du montant du droit fixe de procédure dans un délai d'un mois à compter de la date où il a eu connaissance de la décision ;

- 120 € pour les décisions des cours d'appel statuant en matière correctionnelle et de police ;

- 375 € pour les décisions des cours d'assises.

Il est de 150 € pour les décisions de la Cour de cassation statuant en matière criminelle, correctionnelle ou de police.

Lorsque la personne a été condamnée pour conduite sous l'influence de substances ou plantes classées comme stupéfiants en application de l'article L. 235-1 du code de la route ou du 3° des articles 221-6-1, 222-19-1 ou 222-20-1 du code pénal, les droits fixes de procédure sont augmentés d'une somme, fixée par arrêté du ministre de la justice, égale au montant, arrondi à la dizaine inférieure, des indemnités maximales prévues pour les différentes analyses toxicologiques permettant d'établir la présence de stupéfiants dans le sang.

Les décisions rendues sur le fond s'entendent des jugements et arrêts des cours et tribunaux qui statuent sur l'action publique et qui ont pour effet, si aucune voie de recours n'est ouverte ou n'est exercée, de mettre fin à la procédure.

Ce droit n'est pas dû lorsque le condamné est mineur.

Ce droit est recouvré sur chaque condamné comme en matière d'amendes et de condamnations pécuniaires. Les personnes condamnées pour un même crime ou pour un même délit sont tenues solidairement au paiement des droits fixes de procédure.

Ce droit est aussi recouvré, comme en matière criminelle ou correctionnelle, en cas de décision de non-lieu ou de relaxe sur la partie civile qui a mis en mouvement l'action publique.

c. Instances militaires (CGI, art. 1018 A bis)

Conformément à l'article L. 269-1 du code de justice militaire, le droit fixe de procédure s'applique aux décisions des juridictions des forces armées.

2. Droit d'acte

6818

Toutes les fois que les juges, au lieu de statuer sur des conventions préexistantes, constatent, dans leur décision, un arrangement conclu pour la première fois devant eux ou qu'ils rendent une sentence, destinée à suppléer au consentement des parties et constitutive, par cela même, d'un véritable contrat, le droit d'enregistrement est exigible au tarif prévu suivant la nature de ce contrat.

Il en est ainsi, par exemple, pour les décisions qui opèrent un transfert de propriété (jugements d'adjudication, jugements homologuant un partage, jugements constatant la réalisation de la condition suspensive à laquelle était subordonnée une mutation, décisions judiciaires prononçant l'attribution d'un bien au créancier en paiement d'une dette garantie par une sûreté réelle) ; cf. Cass. com. arrêt du 25 janvier 2000, Bull. IV, n° 21, p. 17.

Il est rappelé que les décisions judiciaires passibles du droit d'acte sont soumises à la formalité d'enregistrement (cf. n° 6859), mais sont exclues de la formalité fusionnée.

B. Décisions des tribunaux de l'ordre administratif

(BOI-ENR-DG-20-30-10 au III)

6819

Les décisions des juridictions de l'ordre administratif (jugements des tribunaux administratifs et arrêts des cours administratives d'appel et du Conseil d'État) ne sont soumises à aucun droit d'enregistrement.

Chapitre 2 : Actes extrajudiciaires

(BOI-ENR-DG-20-30-20)

6820

Les actes extrajudiciaires sont les actes des personnes ayant le pouvoir de faire des procès-verbaux. Leur régime fiscal est différent selon qu'ils émanent des huissiers de justice ou d'autres personnes (commissaires-priseurs, gendarmes, gardes particuliers, commissaires de police, etc.).

A. Actes des huissiers de justice

(CGI, art. 302 bis Y)

6821

Lorsqu'ils sont soumis à la taxe forfaitaire prévue au 1 de l'article 302 bis Y du CGI (cf. TCA, n°s 5360 et suiv.), les actes des huissiers de justice sont dispensés de la présentation matérielle à la formalité de l'enregistrement (CGI, ann. III, art. 252, I).

B. Autres actes extrajudiciaires

6822

Les autres actes extrajudiciaires ne sont pas assujettis à l'enregistrement, sauf s'ils forment titre de conventions soumises à la formalité en raison de leur nature : ils donnent alors ouverture aux droits prévus pour ces conventions.

Les procès-verbaux de délits et contraventions sont dispensés de l'enregistrement.

Chapitre 3 : Autres actes soumis à un droit fixe

(BOI-ENR-DG-20-30-30)

A. Généralités

6823

Certains actes, autres que les actes extrajudiciaires, sont soumis à un droit fixe dont le montant varie suivant la nature des opérations taxables.

I. Actes expressément tarifés par la loi fiscale

(BOI-ENR-DG-20-30-30-10)

6824

Les actes les plus fréquemment rencontrés en pratique sont énumérés dans la deuxième partie du présent Livre XVI aux nos 6891 et suivants.

Ils supportent une imposition fixe dont les taux sont actuellement fixés à 25 €, 125 €, 375 € ou 500 €.

II. Actes innomés

(CGI, art. 680 et CGI, art. 1048 ter modifié par le 3° du I de l'article 14 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-ENR-DG-20-30-30-20)

6825

Il s'agit des actes qui ne se trouvent ni exonérés ni tarifés par aucun article du CGI et qui ne peuvent donner lieu à une imposition proportionnelle ou progressive.

Ces actes sont soumis à une imposition fixe de 125 €.

Ce droit s'applique également, sous réserve de l'article 739 du CGI, aux actes exempts de l'enregistrement qui sont présentés volontairement à cette formalité (CGI, art. 679, 3°).

6825-1

En application des dispositions de l'article 1048 ter du CGI, sont également soumis à la perception de l'imposition fixe de 125 € visée à l'article 680 du CGI :

- les actes portant autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutifs d'un droit réel immobilier délivrés soit par l'État ou l'un de ses établissements publics en application de articles L. 2122-5 à L. 2122-14 et L. 2122-17 à L. 2122-19 du code général de la propriété des personnes publiques ou de l'article 13 de l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat, soit par les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics, en application des I à III de l'article L. 1311-5 et de l'article L. 1414-16 du code général des collectivités territoriales, ainsi que les baux emphytéotiques administratifs conclus, à compter du 1er janvier 2014, en application de l'article L. 2341-1 du code général de la propriété des personnes publiques (s'agissant de la taxe applicable à un contrat de partenariat conclu entre un établissement public de santé et une personne de droit public ou privé ayant pour objet de concevoir, construire, maintenir, entretenir et mettre à disposition un bâtiment affecté à l'exercice de ses missions, voir RES N° 2010/64) ;

- les actes portant bail consentis en application de l'article L. 2122-15 du code général de la propriété des personnes publiques au profit de l'État ;

- les actes portant crédit-bail consentis en application de l'article L. 1314-4-1 ou du IV de l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales au profit des collectivités territoriales, de leurs groupements ou de leurs établissements publics ;

- les baux emphytéotiques conclu soit par les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics, en application des articles L. 1311-2 et L. 1311-4 du code général des collectivités territoriales, soit en application de l'article L. 6148-2 du code de la santé publique ;

- les conventions non détachables des autorisations et des baux mentionnés aux quatre tirets précédents ;

- les actes portant retrait des autorisations mentionnées au premier tiret.

B. Actes notariés

(BOI-ENR-DG-20-30-30-30)

6826

Aux termes de l'article 245 de l'annexe III au CGI, certains actes notariés sont dispensés de la formalité de l'enregistrement sans aucune modification de leur régime fiscal. Les droits éventuellement exigibles sur ces actes, qui ne peuvent être que des droits fixes, sont payés sur états suivant les modalités prévues aux articles à l'article 263 de l'annexe III au CG3 et à l'article 384 bis A de l'annexe III au CGI.

Ce paiement sur états est notamment obligatoire pour :

- les actes concernant l'état des personnes et leur régime matrimonial, à l'exclusion des contrats de mariage contenant des donations actuelles entre vifs (les actes portant changement de régime matrimonial en vue de l'adoption d'un régime communautaire ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor [CGI, art. 1133 bis]) ;

- les procurations, substitutions de pouvoirs, et tous actes relatifs aux obligations, privilèges et hypothèques (les avenants portant transformation en hypothèque rechargeable d'une hypothèque conventionnelle rédigés par les notaires à compter du 27 septembre 2006 et inscrits avant le 1er janvier 2009 ont été exonérés du droit fixe d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière) ;

- les inventaires et certificats de propriété autres que ceux dressés en vue du règlement d'une succession ;

- les actes relatifs au règlement des successions, à l'exclusion de ceux qui font état d'un actif successoral ou qui modifient la dévolution résultant de la loi ou de documents soumis à l'enregistrement ;

- les actes de dépôt de documents ou pièces déjà enregistrés ou dispensés de cette formalité ;

- les règlements de copropriété, états descriptifs de division et leurs modificatifs.

Facultativement, le paiement sur états peut s'appliquer aux certificats de propriété ou inventaires après décès, aux testaments et codicilles, ainsi qu'aux donations entre époux. Par mesure de tempérament, il peut en être de même pour les actes ci-après qui n'ont pas été dressés aux fins de règlement d'une succession : cahiers des charges établis en vue d'une adjudication non réalisée ou infructueuse, ventes de cheptel, par exemple.

Dans le cas de paiement facultatif, le notaire doit avoir opté pour ce régime et doit déposer, à l'appui de son état mensuel, une copie certifiée de chacun de ces actes, sur papier libre, complétée en tant que de besoin par l'indication de l'état civil et du domicile du défunt, et par la date du décès. Le dépôt d'une copie certifiée n'est pas obligatoire pour les actes visés par la mesure de tempérament.

Paiement des droits : cf. REC n° 7786.

C. Divorces - Versements en capital

(CGI, art. 1133 ter ; BOI-ENR-DG-20-30-30-40)

6827

Depuis le 1er janvier 2006 et sous réserve de l'application de l'imposition prévue à l'article 1020 du CGI, les versements en capital effectués en application de l'article 274 du code civil, de l'article 278 du code civil et de l'article 279-1 du code civil et qui ne sont pas soumis aux dispositions de l'article 80 quater du CGI sont assujettis, lorsqu'ils proviennent de biens autres que ceux visés à l'article 748 du CGI, à la perception d'une imposition fixe de 125 €.

Conformément à cette règle, sont passibles du droit fixe visé à l'article 1133 ter du CGI, les prestations compensatoires qui font l'objet d'un versement en capital, non soumis aux dispositions de l'article 80 quater du CGI, au moyen de biens autres que :

- les biens de communauté (ou biens communs) ;

- les biens indivis entre époux séparés de biens et acquis pendant le mariage ;

- les biens immeubles ou les droits réels immobiliers.

Ces dispositions s'appliquent aux décisions qui prévoient le versement d'une prestation compensatoire prononcées depuis le 1er janvier 2005, quelle que soit la date d'introduction de l'instance.

Ces dispositions sont applicables aux conversions en capital effectuées en application des articles 276-4 et 280 du code civil.

D. Actes constatant la formation, la modification ou l'extinction du contrat de fiducie

(CGI, art. 1133 quater ; BOI-ENR-DG-20-30-10 au I)

6828

Sous réserve des dispositions de l'article 1020 du CGI, les actes constatant la formation, la modification ou l'extinction d'un contrat de fiducie ou constatant le transfert de biens ou droits supplémentaires au fiduciaire sont soumis à un droit fixe de 125 €.

Toutefois, l'article 1020 du CGI ne s'applique pas aux actes constatant le retour de tout ou partie du patrimoine fiduciaire au constituant.

Titre 4 : Opérations juridiques non constatées par un acte soumises à l'enregistrement

(BOI-ENR-DG-10-20)

Chapitre 1 : Mutations verbales entre vifs

(BOI-ENR-DG-10-20 au II)

6830

Même en l'absence d'actes les constatant, les mutations suivantes doivent faire l'objet d'une déclaration au service des impôts compétent :

1. Les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, de fonds de commerce, de clientèles ou d'offices ainsi que les cessions de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble (CGI, art. 638).

2. Les mutations de jouissance à vie ou à durée illimitée d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles (CGI, art. 640).

3. Les cessions d'actions, de parts de fondateurs, de parts bénéficiaires des sociétés non cotées en bourse, de parts de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ou de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens du troisième alinéa du 2° du I de l'article 726 du CGI (CGI, art. 639).

4. Les dons manuels révélés par le donataire à l'administration fiscale (CGI, art. 635 A).

5. Les cessions et les rachats taxables de parts de fonds de placement immobilier (CGI, art. 640 A).

Chapitre 2 : Opérations diverses concernant les sociétés

(BOI-ENR-DG-10-20 au II)

6831

Certaines opérations sont soumises obligatoirement à l'enregistrement, même lorsqu'elles ne sont pas constatées par un acte, à savoir :

- les formations, prorogations, transformations ou dissolutions de sociétés ou de groupements d'intérêt économique ainsi que les augmentations, amortissements ou réductions de leur capital (CGI, art. 638 A).

- certains transferts de sièges de sociétés, de l'étranger en France (CGI, art. 808 A, II).

- sous certaines conditions, les changements de régime fiscal des sociétés au regard des impôts directs (CGI, art. 809, II).

Chapitre 3 : Mutations par décès

(BOI-ENR-DG-10-20 au II)

6832

Les mutations par décès sont soumises à déclaration obligatoire quelle que soit la nature des biens transmis (CGI, art. 641).

Il en est de même en cas d'absence, dès la transcription du jugement déclaratif d'absence qui emporte les mêmes effets qu'un décès.

Titre 5 : Principes généraux applicables aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

(BOI-ENR-DG-20)

Chapitre 1 : Les lois d'enregistrement

(BOI-ENR-DG-20-10)

A. Caractère d'ordre public des lois d'enregistrement

6834

Les droits d'enregistrement ne peuvent faire l'objet d'aucune remise ou modération (CGI, art. 1702 ; LPF, art. L. 247). Pour la remise ou modération des pénalités, cf. CTX n^{os} 9055 et 9056.

B. Application dans le temps

6835

Sauf disposition spéciale, les lois fiscales sont exécutoires dans les délais de droit commun fixés par l'article 1er du code civil.

Chapitre 2 : Détermination du droit exigible

A. Classification des droits

6836

Les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière peuvent être fixes, proportionnels, progressifs ou dégressifs.

Les droits fixes atteignent tous les actes qui ne contiennent pas de dispositions susceptibles par leur nature de donner ouverture à un droit proportionnel ou progressif. Un droit fixe, dit des actes innomés, est également exigé pour tout acte présenté volontairement à la formalité (CGI, art. 679, 3°). Ils sont perçus au profit de l'État.

Les droits proportionnels s'appliquent essentiellement aux mutations. Ils frappent également les actes constatant un partage ainsi que certaines opérations concernant les sociétés (CGI, art. 677). Les droits dus sur les mutations à titre onéreux d'immeubles sont perçus au profit du département du lieu de situation de l'immeuble (CGI, art. 1594 A).

Par contre sont perçus au profit de l'État les droits dus sur :

- les échanges sauf en ce qui concerne les droits dus sur les soultes ;

- les actes de société ;

- les partages sauf en ce qui concerne les droits dus sur les soultes ;

- les licitations et cessions de droits successifs qui, en application des dispositions du II de l'article 750 du CGI, ne sont assujetties qu'à un droit de 2,50 % ;

- les soultes de partage lorsqu'elles ne sont pas translatives de propriété en application des dispositions de l'article 748 du CGI.

Les droits progressifs atteignent les mutations à titre gratuit, par décès ou entre vifs (CGI, art. 777) ainsi que les cessions à titre onéreux de fonds de commerce et opérations assimilées intervenues jusqu'au 14 septembre 1999 inclus.

Les droits dégressifs atteignent les cessions de fonds de commerce et opérations assimilées intervenues depuis le 15 septembre 1999.

Les droits de mutations à titre gratuit sont perçus au profit de l'État. Par contre, la taxe de publicité foncière exigible sur les donations entre vifs (CGI, art. 791) est perçue au profit du département du lieu de situation des immeubles.

B. Conditions générales d'exigibilité

I. Titre taxable

6837

En dehors des mutations imposables par elles-mêmes, les faits juridiques ne sont taxables qu'à condition d'être constatés par un écrit. Mais le droit édicté pour une opération juridique déterminée n'est exigible sur l'acte qui la constate que si cet acte en forme le titre complet, c'est-à-dire est susceptible d'en faire la preuve.

II. Actes nuls, actes imparfaits

6838

D'après une jurisprudence constante, l'administration, dont le rôle doit être seulement fiscal, n'est pas juge de la validité des actes. Les actes nuls doivent être enregistrés dans les conditions de droit commun.

D'autre part, l'acte imparfait, c'est-à-dire l'acte qui ne fournit, même en apparence, aucun titre de l'opération juridique, ne donne ouverture qu'au droit fixe des actes innomés.

III. Limites à l'exigibilité des droits

6839

1. Faits juridiques dérivant de la loi. L'acte qui intervient uniquement pour constater un fait juridique dérivant directement de la loi est affranchi du droit proportionnel, progressif ou dégressif. Tel est le cas des acquisitions par voie d'accession ou de prescription.

2. Règle « *non bis in idem* ». Il est de principe que la même opération juridique ne peut être frappée deux fois du droit proportionnel, progressif ou dégressif prévu d'après sa nature, quel que soit le nombre des actes qui la constatent (actes sous seing privé en plusieurs exemplaires).

En application de cette règle, donnent notamment ouverture au droit fixe des actes innomés, les actes d'exécution et de complément, les actes refaits.

C. Détermination de la nature des actes et des opérations juridiques

(BOI-ENR-DG-20-20 et BOI-ENR-DG-20-20-50)

6840

Les droits d'enregistrement sont acquis au bénéficiaire (État, départements...) tels qu'ils résultent des stipulations des actes, sans pouvoir être subordonnés à des faits extérieurs ou à des dispositions étrangères au contrat (en ce sens, arrêt Cour de cassation, com. 15 octobre 1996, Bull IV, n° 237, p. 206). Mais l'administration n'est pas liée par les termes du contrat.

I. Conventions simulées

6841

Si les stipulations de l'acte ne correspondent pas aux conventions conclues, l'administration a le droit de restituer à l'acte son véritable objet : c'est ainsi qu'elle peut établir qu'une vente dissimule une donation ou inversement, qu'un contrat de gérance d'un fonds de commerce déguise la vente de ce dernier.

II. Propriété apparente

6842

L'administration est fondée à tenir pour propriétaire véritable d'un bien celui qui apparaît comme tel aux yeux des tiers, en vertu de clauses formelles de titres, de la loi ou de ses agissements.

Cette règle trouve son application notamment dans les cas de prête-nom, d'annulation, de résolution et de transaction.

On peut rattacher à la règle de la propriété apparente, l'établissement par le législateur d'un certain nombre de présomptions fondées sur des faits de possession et destinées à assurer la perception de l'impôt sur certaines mutations assujetties à la formalité en l'absence d'acte.

Elles concernent les mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles (CGI, art. 1881), de fonds de commerce ou de clientèles (CGI, art. 1882), les mutations de jouissance (CGI, art. 1883).

En ce sens, s'agissant de mutations secrètes d'immeubles, cf. arrêt Cour de cassation, com. 29 juin 1999, Bull. IV, n° 139, p. 115.

D. Actes contenant plusieurs dispositions

I. Théorie des dispositions dépendantes et indépendantes

6843

Les dispositions multiples d'un acte ne sont considérées comme dépendantes les unes des autres que si le lien entre elles résulte non de la seule volonté des parties, mais de la loi elle-même. Il faut donc que ces dispositions aient été liées dans l'intention des parties contractantes et qu'elles concourent ensemble à la formation d'un contrat principal et en constituent les éléments corrélatifs et nécessaires. En d'autres termes, les dispositions sont dépendantes lorsqu'il est impossible de scinder l'acte sans dénaturer le contrat.

II. Régime d'imposition

(CGI, art. 670 à CGI, art. 672)

6844

1. Principe

Lorsqu'un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extrajudiciaire, contient plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû, pour chacune d'elles et selon son espèce, un droit particulier (acte portant à la fois vente d'un fonds de commerce et location du local commercial par le propriétaire de l'immeuble où est exploité le fonds ; dissolution et partage d'une société constatés dans le même acte). Il s'ensuit, a contrario, que, lorsque plusieurs dispositions d'un même acte sont dépendantes, il n'est dû qu'un seul droit pour l'ensemble.

2. Application

a. Dispositions dépendantes

La disposition qui sert de base à la perception est celle qui donne lieu au taux le plus élevé. Toutefois, lorsque les dispositions dépendantes sont assujetties à des taux de nature différente qui rendent impossible la comparaison, c'est le droit afférent à la disposition principale qui est exigible.

b. Dispositions indépendantes

Tel est le cas lorsque :

- l'acte donne ouverture à des droits proportionnels ou (et) progressifs ou (et) dégressifs. Tous les droits proportionnels ou (et) progressifs ou (et) dégressifs doivent être perçus ;

- l'acte donne ouverture à plusieurs droits fixes. Seul le droit fixe le plus élevé doit être perçu ;

- l'acte donne ouverture au droit proportionnel (ou progressif ou dégressif) et au droit fixe. Le droit fixe n'est pas perçu sauf à titre de minimum de perception, si le montant du droit proportionnel (ou progressif ou dégressif) est inférieur à ce droit.

E. Conventions affectées d'une modalité

(BOI-ENR-DG-20-20-70)

6845

Le droit prévu pour une opération juridique déterminée ne peut être perçu que si celle-ci a un effet actuel et certain. Certaines modalités pouvant affecter les conventions (condition, terme, clause alternative ou facultative) sont donc susceptibles d'exercer une influence sur l'exigibilité des droits.

I. Condition suspensive

6846

La condition suspensive a pour effet de suspendre et de rendre incertaine l'existence de l'obligation. La convention qui en est affectée donne seulement ouverture au droit fixe des actes innomés prévu à l'article 680 du CGI.

Toutefois, lorsque la condition suspensive affecte le paiement d'une partie du prix d'une mutation, les droits doivent être immédiatement perçus sur la partie du prix qui est exigible.

Lors de la réalisation de la condition suspensive, le régime fiscal applicable et les valeurs imposables sont déterminés en se plaçant à la date de cette réalisation (CGI, art. 676).

> **Remarque :** Faisant application de ce principe dans le cadre d'une mutation soumise à une condition suspensive du non-exercice de son droit de préemption par une SAFER, la Cour de cassation, dans un arrêt du 7 juin 2006, a précisé que la date de la réalisation de la condition est constituée par la décision du titulaire du droit de ne pas préempter le bien et non par la connaissance par le contribuable de la réalisation de cette condition (Cour de cassation, com., arrêt du 7 juin 2006, n° 743 F-D ; BOI-ENR-DG-20-20-70 au § 140).

En l'absence de toute valeur figurant dans l'acte constatant la réalisation de la condition, les droits sont perçus sur le prix déclaré dans l'acte conditionnel, sans préjudice de la remise en cause de ce prix, s'il est jugé insuffisant.

Le droit fixe éventuellement perçu sur l'acte originaire n'est pas susceptible d'être imputé sur le droit définitivement exigible.

II. Condition résolutoire

6847

La condition résolutoire ne suspend pas l'existence de l'acte juridique qui en est affecté (C. civ., art. 1183) ; celui-ci produit immédiatement ses effets et doit donc être tarifé dès sa rédaction au droit qu'il comporte d'après sa nature. Si la condition ne se réalise pas, la perception est confirmée. Dans le cas contraire et afin d'éviter des fraudes, la restitution n'est autorisée que si la résolution dérive de la loi.

III. Terme

6848

Le terme diffère de la condition, en ce qu'il ne suspend pas l'existence de l'acte dont il retarde seulement l'exécution. C'est un événement futur mais certain ; il n'empêche pas la perception de l'impôt dans les conditions ordinaires (C. civ., art. 1185 et suiv.).

IV. Clause alternative

6849

L'obligation alternative donne à l'une des parties le droit d'opter entre deux prestations. Seule doit être soumise à l'impôt l'obligation qui sera exécutée. Lors de l'enregistrement, le service taxe l'obligation donnant lieu à la perception la moins élevée. Un supplément de droit est réclamé si l'autre obligation est exécutée (C. civ., art. 1189 et suiv.).

V. Clause facultative

6850

L'obligation facultative donne au débiteur la faculté de se libérer d'une prestation en accomplissant une autre prestation ; la première prestation est immédiatement taxée, sauf à régulariser si c'est l'autre prestation qui est exécutée.

Titre 6 : Fait générateur, assiette et liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière

(BOI-ENR-DG-30 et BOI-ENR-DG-40)

Chapitre 1 : Fait générateur

(BOI-ENR-DG-30 au I)

6851

Pour les actes et mutations dont l'enregistrement ou la publication est obligatoire, la créance du Trésor (ou de la collectivité bénéficiaire) résulte de la rédaction de l'acte ou de la mutation.

Par suite, l'impôt constitue un droit immédiatement acquis, échappant aux modifications de tarifs survenues entre l'époque de son ouverture et celle de son paiement.

Pour les actes non soumis obligatoirement à la formalité, le fait générateur se place à la date de la présentation volontaire.

Chapitre 2 : Assiette

(CGI, art. 666, CGI, art. 668 bis et CGI, art. 669 ; BOI-ENR-DG-30 au II-A)

A. Principe

6852

Les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière proportionnels, progressifs ou dégressifs sont assis sur les valeurs des biens transmis. La valeur d'un bien correspond, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, au prix que le jeu normal de l'offre et de la demande permettrait de retirer, à un moment donné, de la vente d'un bien déterminé, abstraction faite de la valeur de convenance qui pourrait être offerte.

Précision : Dans un arrêt du 27 octobre 2009 (Cass. com., 27 octobre 2009, n° 08-11362), la Cour de cassation précise :

- que la limite apportée par le donateur à la liberté d'aliéner un immeuble dont il se réserve l'usufruit n'affecte pas sa valeur vénale ;

- qu'une occupation à titre de résidence secondaire n'a pas d'effet sur la valeur vénale du bien.

En général, la valeur figure dans l'acte. Lorsque la valeur imposable ne résulte pas de l'acte, les parties sont tenues d'y suppléer par une déclaration estimative et détaillée, faite au pied de l'acte, sous peine de refus de la formalité (CGI, art. 851).

B. Transmission de droits démembrés

I. Usufruit viager

6853

Conformément au I de l'article 669 du CGI, pour la liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière, la valeur de la nue-propriété et de l'usufruit est déterminée par une quotité de la valeur de la propriété entière, selon le barème suivant :

Âge de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit (en %)	Valeur de la nue-propriété (en %)
Moins de :		
21 ans révolus	90	10
31 ans révolus	80	20
41 ans révolus	70	30
51 ans révolus	60	40
61 ans révolus	50	50
71 ans révolus	40	60
81 ans révolus	30	70
91 ans révolus	20	80
Plus de 91 ans révolus	10	90

Pour déterminer la valeur de la nue-propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue-propriété.

II. Usufruit à durée fixe

6854

L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé à 23 % de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier (CGI, art. 669, II).

C. Transmission d'une créance détenue sur une fiducie

(CGI, art. 668 bis)

6855

Pour la liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière, la valeur de la créance détenue sur une fiducie est évaluée à la valeur vénale réelle nette des biens mis en fiducie ou des biens acquis en remploi, à la date du fait générateur de l'impôt.

Chapitre 3 : Exécution de la formalité

(BOI-ENR-DG-40)

6856

La formalité de l'enregistrement est fusionnée avec celle de la publicité foncière pour la plupart des actes soumis obligatoirement aux deux formalités.

La formalité de l'enregistrement n'est effectuée dans les services des impôts que pour les actes qui ne sont pas soumis à la formalité fusionnée.

Lorsqu'elle est applicable, la formalité fusionnée est accomplie dans les services chargés de la publicité foncière, l'enregistrement des actes concernés résultant alors de leur publication.

A. La formalité de l'enregistrement proprement dite

(BOI-ENR-DG-40-10)

I. Caractères

6857

1. Dès lors que leur compétence territoriale est respectée, les comptables sont tenus de déférer à toute réquisition d'enregistrement, même s'il s'agit d'actes exempts ou irréguliers.

2. La formalité doit être accomplie aussitôt que les droits exigibles ont été versés (CGI, art. 1703), mais cette formalité doit être requise pendant les heures légales d'ouverture du service.

3. La formalité n'est donnée qu'une fois au même acte.

4. Elle est indivisible, c'est-à-dire qu'elle porte obligatoirement sur toutes les dispositions de l'acte.

II. Enregistrement des actes

1. Présentation des actes

6858

La formalité de l'enregistrement est accomplie sur présentation des minutes, brevets ou originaux des actes ; la formalité des actes notariés peut toutefois être donnée sur une expédition intégrale des actes à enregistrer (CGI, art. 658, I-al.1).

Les extraits, copies ou expéditions sont exempts d'enregistrement, à l'exception des expéditions mentionnées à l'alinéa ci-dessus (CGI, art. 658, I-al. 2).

Pour les actes sous seing privé soumis obligatoirement à l'enregistrement, les parties doivent, en outre, déposer au service, pour y être conservé, un double revêtu des mêmes signatures que l'acte lui-même (CGI, art. 849).

2. Exécution de la formalité de l'enregistrement

6859

a. Actes notariés

Les actes présentés par les notaires sont récapitulés sur un bordereau de dépôt rédigé par eux en double exemplaire et remis au service en même temps que les actes à enregistrer (CGI, art. 853).

Lorsqu'il s'agit d'actes assujettis à la publicité foncière mais exclus du champ d'application de la formalité fusionnée, les notaires doivent établir, pour chacun des actes, en double exemplaire un extrait, dit extrait d'acte modèle n° 1 ou modèle n° 2, dans les conditions fixées par l'autorité compétente de l'État. Cet extrait peut être remplacé par une reproduction partielle de l'acte (CGI, art. 860). En toute hypothèse, il doit comporter un projet de liquidation détaillée de l'impôt et, pour les droits et taxes perçus au profit des départements, un projet de liquidation des frais d'assiette (CGI, ann. III, art. 255).

Les droits exigibles sont liquidés sur l'extrait et reportés sur le bordereau de dépôt.

Les droits dus sur les différents actes figurant au bordereau sont totalisés et le bordereau est enregistré en bloc au « registre de formalité » unique du service qui doit être arrêté jour par jour par le comptable : cet enregistrement consiste en une simple mention de référence au bordereau récapitulatif.

Le comptable inscrit ensuite sur la minute, l'expédition visée au premier alinéa du I de l'article 658 du CGI (cf. n° 4038) ou le brevet une mention constatant la formalité et portant quittance des droits et restitue ces actes. Cette mention exprime, en toutes lettres, la date de l'enregistrement, le folio du registre, le numéro (celui du bordereau sur le registre et celui de l'acte sur le bordereau) et la somme des droits perçus. Si l'acte comporte plusieurs dispositions opérant chacune un droit particulier, l'agent les indique sommairement dans sa quittance et y énonce distinctement la quotité de chaque droit perçu (CGI, art. 1704).

b. Décisions judiciaires passibles d'un droit proportionnel ou progressif

Le secrétaire-greffier doit déposer la minute de la décision, dans les délais les plus brefs, et au plus tard dans les quinze jours de sa date.

À chaque transmission, un bordereau est rédigé, en double exemplaire.

Dès réception, le comptable liquide les droits exigibles et avise le redevable (cf. REC n° 7793-2).

Si les droits sont payés dans les délais, le comptable exécute la formalité, et porte la quittance de l'enregistrement sur la minute de la décision, qu'il renvoie au secrétaire-greffier.

Si les droits sont payés après la date limite d'enregistrement, le redevable encourt une taxation d'office, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 67 du LPF (BOI-ENR-DG-40-10-20-10 au § 200).

Passé ce délai, la minute est renvoyée au secrétaire-greffier. Lorsque les droits sont réglés, le secrétaire-greffier en est avisé et présente à nouveau la minute, sur laquelle est portée la mention d'enregistrement.

Remarque : Aucune copie ou expédition ne peut être délivrée avant l'exécution de la formalité (CGI, art. 862, al. 1).

L'extrait d'acte prévu à l'article 860 du CGI est rédigé par le comptable.

c. Autres actes

Ils sont portés d'une manière succincte, au fur et à mesure de leur présentation, sur un « bordereau de journée » établi par le comptable. En fin de journée, le bordereau est totalisé et enregistré en bloc au registre de formalité.

III. Dispense de la formalité

6860

De nombreux actes qui, par leur forme ou leur objet devraient être soumis à la formalité sont, pour des motifs divers, le plus souvent dispensés de cette dernière. Cette dispense a pour corollaire une exonération d'impôt (cf. n° 6874).

Toutefois, certains actes authentiques dispensés de la formalité donnent ouverture, le cas échéant, à des droits fixes qui sont généralement payés sur états (cf. n° 6826).

Remarque : Bien que donnant seulement ouverture au droit fixe des actes innomés, les conventions dressées par les notaires et affectées d'une condition suspensive portant transmission de droits réels immobiliers sont soumises obligatoirement à la formalité compte tenu de la nature des biens qu'elles comprennent (BOI-ENR-DG-20-40 au § 240).

IV. Refus de la formalité de l'enregistrement

6861

1. Principes

En principe, la formalité peut être donnée à tout écrit, quelles qu'en soient la nature et la forme, pourvu qu'il soit rédigé en langue française ou accompagné d'une traduction certifiée par un traducteur assermenté.

La formalité doit cependant être refusée dans certains cas (service incompétent, présentation non accompagnée du versement des droits simples, absence de bordereau, absence de déclaration estimative et détaillée).

La formalité est également refusée pour les actes soumis à la formalité fusionnée et pour les actes contenant des dispositions sujettes à publicité foncière, même s'ils ne relèvent pas de la formalité fusionnée, dès lors qu'ils ne sont pas dressés en la forme authentique.

2. Cas particulier

Les actes mixtes établis depuis le 1er juillet 1999 relèvent obligatoirement de la formalité fusionnée. Ce régime se traduit par une interdiction d'enregistrer au service des impôts les actes mixtes, désormais exclus de la double formalité (CGI, ann. III, art. 260). En conséquence, l'acte présenté à tort au service des impôts doit faire l'objet d'un refus dans les conditions habituelles.

B. La formalité fusionnée

(BOI-ENR-DG-40-20)

6862

Les caractères de la formalité fusionnée sont sensiblement les mêmes que ceux de la formalité de l'enregistrement proprement dite (cf. n° 6856).

Remarque : L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime à compter du 1er janvier 2013 le régime des conservateurs des hypothèques, remplace corrélativement les conservations des hypothèques par des « services chargés de la publicité foncière » et instaure une contribution de sécurité immobilière due à l'État par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions sont commentées

au Livre XXIV relatif à la Publicité foncière auquel il convient de se reporter.

I. Modalités d'application

6863

La formalité fusionnée ne peut être donnée qu'à des actes, à l'exclusion des mutations verbales, dès lors que celles-ci ne sont pas susceptibles d'être publiées.

1. Présentation des documents

6863-1

La formalité fusionnée est exécutée sur la présentation, au service chargé de la publicité foncière compétent, de deux expéditions intégrales établies dans les conditions fixées au 3 de l'article 67 modifié du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 (CGI, ann. III, art. 253, I).

Les actes eux-mêmes doivent, en règle générale, être passés en la forme authentique (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié, art. 4, 1er al.).

En outre, une réquisition de formalité fusionnée est nécessaire lorsqu'il s'agit d'actes soumis facultativement à cette formalité (CGI, ann. III, art. 253, IV).

Pour les actes rédigés depuis le 1er juillet 1998, les articles 34 et 34-1 du décret du 4 janvier 1955 rendent obligatoire l'insertion d'une partie normalisée dans les expéditions, extraits littéraux ou copies des actes de vente autre que judiciaire. Cette partie, située obligatoirement en début de l'acte, doit contenir les éléments indispensables à la publicité des droits réels et à l'assiette de la contribution de sécurité immobilière prévue à l'article 879 du CGI, des impôts, droits et taxes. Cette réglementation étant antérieure à l'entrée en vigueur des dispositions soumettant à la formalité fusionnée les actes mixtes, elle n'est applicable qu'aux ventes portant exclusivement sur des immeubles. En conséquence, la production d'une partie normalisée ne peut être exigée pour les actes constatant la vente d'immeubles et de meubles (BOI-ENR-DG-40-20-20-10).

2. Exécution de la formalité

6863-2

Les requérants doivent remettre au service chargé de la publicité foncière, en même temps que les pièces à soumettre à la formalité, l'ensemble des documents dont le dépôt est prescrit tant en matière d'enregistrement qu'en matière de publicité foncière (CGI, ann. III, art. 254).

C'est ainsi notamment que les actes en cause doivent, le cas échéant, être récapitulés sur un bordereau, conformément aux dispositions de l'article 853 du CGI. Le dépôt de ce bordereau n'est exigé qu'en un seul exemplaire.

En outre, les officiers publics qui requièrent la formalité doivent remettre, pour les actes et décisions judiciaires qui contiennent des dispositions soumises à publicité foncière et pour les attestations après décès, en double exemplaire, un extrait, dit extrait d'acte modèle n° 1 ou modèle n° 2. Cet extrait peut être remplacé par une simple reproduction de la partie normalisée du document hypothécaire (CGI, art. 860 ; BOI-ENR-DG-40-20-20-10 au II).

> **Remarque :** L'extrait analytique reprend de manière concise les dispositions de l'acte soumis à la formalité. En cas d'acte mixte, il doit notamment contenir les indications concernant à la fois les clauses immobilières et mobilières de l'acte. Si dans l'extrait d'acte ne figurent pas les dispositions relatives aux clauses mobilières, le refus du dépôt doit être prononcé.

Les pièces présentées à la formalité fusionnée sont inscrites « jour par jour et par ordre numérique » sur le « registre des dépôts » (C. civ., art. 2453), qui est arrêté quotidiennement par le service chargé de la publicité foncière. Ce registre peut être informatisé (C. civ., art. 2454).

Sur l'expédition destinée à être restituée au requérant, le service chargé de la publicité foncière inscrit une mention constatant l'exécution de la formalité et portant quittance des taxes et contribution. Cette mention exprime la date de la formalité, la référence du dépôt, le volume et le numéro du registre de formalité ainsi que le montant des sommes perçues dont le total est inscrit en toutes lettres (CGI, ann. III, art. 384 quinquies A).

II. Refus du dépôt ou rejet de la formalité

(BOI-ENR-DG-40-20-20-20 au II)

6864

Le refus de dépôt (cf. PUF n° 9661) sanctionne les irrégularités graves lors de la présentation de l'acte à la formalité.

Ainsi, il y a lieu de refuser d'exécuter la formalité fusionnée :

- dans les cas où une telle sanction est prévue par la réglementation en vigueur en matière d'enregistrement (cf. n° 6861), ou en matière de publicité foncière (CGI, ann. III, art. 257) ;

- dans certains cas concernant spécialement la formalité fusionnée. Il en est ainsi notamment :

• à défaut de production de la partie normalisée, ou si celle-ci ne figure pas au début de l'acte ou n'est pas terminée par une mention de clôture. Il en est de même si le certificat de conformité ne mentionne pas le nombre de pages de la partie normalisée ;
• en cas d'absence de l'extrait, ou s'il apparaît, entre l'extrait déposé et le document à publier, une discordance faisant obstacle à la détermination de l'assiette ou au contrôle de l'impôt (CGI, art. 860, 3e alinéa, in fine). Il en est de même si, dans l'extrait d'acte relatif à un acte mixte, les dispositions relatives aux clauses mobilières ne figurent pas ;
• en cas d'absence de projet de liquidation détaillée de l'impôt (CGI, ann. III, art. 255 et CGI art. 257).

6864-1

Le rejet (cf. PUF n° 9662), quant à lui, sanctionne des irrégularités moins importantes ou n'apparaissant qu'à la suite de rapprochements avec les formalités antérieures.

La formalité est rejetée si, par exemple :

- le document à conserver au service ne contient pas les éléments de la désignation des parties suivants : domicile, profession pour les personnes physiques, date et lieu de dépôt des statuts pour les personnes morales ;

- une discordance existe entre ce document et les documents antérieurement publiés au regard des éléments de désignation des parties ou des immeubles.

Conformément au IV de l'article 647 du CGI, modifié par l'article 26 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte, en cas de rejet de la formalité de publicité foncière ou de refus avec inscription provisoire conservatoire l'acte est néanmoins réputé enregistré à la date du dépôt. Pour plus de précisions sur le rejet de la formalité de publicité foncière, il convient de se reporter au V du BOI-ENR-DG-40-20-20-20.

C. Services compétents

I. Généralités

6865

La formalité ne peut être effectuée qu'à certains services chargés de la publicité foncière désignés par la loi, compte tenu de la nature juridique de l'acte ou de l'opération imposable (forme et objet). Cette compétence est une compétence territoriale fondée sur le fait que chaque département comporte un nombre variable de services des impôts dont le ressort comprend, en général, plusieurs cantons et, en principe, un service chargé de la publicité foncière « par arrondissement de tribunal de police correctionnelle ».

La formalité accomplie dans un service incompétent est, en principe, inopérante et le paiement des droits à ce service non libératoire.

II. Formalité de l'enregistrement proprement dite

(BOI-ENR-DG-40-10-30)

6866

1. Actes notariés

Les notaires doivent faire enregistrer leurs actes au service des impôts dans le ressort duquel ils ont leur résidence légale (CGI, art. 650, 1).

2. Actes extrajudiciaires

Les huissiers et autres agents ayant pouvoir de faire des exploits ou procès-verbaux sont tenus de faire enregistrer leurs actes soit au service des impôts de leur résidence, soit à celui du lieu où ils les ont faits (CGI, art. 650, 2).

3. Actes judiciaires et administratifs

Les greffiers et les secrétaires des administrations centrales et municipales doivent faire enregistrer leurs actes au service des impôts dans le ressort duquel ils exercent leurs fonctions (CGI, art. 650, 3).

4. Actes sous seing privé

a. Ceux de ces actes qui portent transmission de propriété, *d'usufruit ou de jouissance d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles ou cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail d'immeuble doivent être enregistrés au service des impôts de la situation des biens (CGI, art. 652).*

b. Les autres actes sous seing privé soumis obligatoirement à la formalité *doivent être présentés au service des impôts du domicile de l'une des parties contractantes (CGI, art. 652).*

c. Les actes sous seing privé non soumis obligatoirement à la formalité *peuvent être enregistrés dans n'importe quel service des impôts (CGI, art. 654).*

5. Actes passés en pays étranger

Ces actes peuvent être enregistrés dans tous les services des impôts indistinctement (CGI, art. 654).

6. Actes et déclarations concernant les grandes entreprises et les sociétés qui leur sont liées

Par dérogation aux dispositions des articles 650 à 654 du CGI, les actes et déclarations relatifs aux opérations concernant les entreprises tenues de souscrire leurs déclarations de résultats auprès de la Direction des grandes entreprises peuvent être enregistrés ou faites auprès de cette même direction (CGI, art. 654 bis).

III. Formalité fusionnée

(BOI-ENR-DG-40-20-30)

6867

La formalité fusionnée a lieu au service chargé de la publicité foncière de la situation des immeubles quelle que soit la résidence du rédacteur de l'acte. À Mayotte, la formalité fusionnée a lieu au service de la conservation de la propriété immobilière (CGI, art. 657 modifié par l'article 26 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013).

Lorsqu'un acte concerne des immeubles ou droits immobiliers situés dans le ressort de plusieurs services de la publicité foncière la formalité fusionnée est exécutée au service où la publicité est requise en premier lieu. Ce service est l'un quelconque des services intéressés au choix du requérant ; il est indiqué dans chacune des expéditions présentées à la formalité (CGI, ann. III, art. 251).

Le service où la formalité fusionnée est exécutée perçoit la totalité des droits et taxes exigibles ainsi que, le cas échéant, les pénalités de retard encourues. Par dérogation à la disposition qui précède, la contribution de sécurité immobilière prévue à l'article 879 du CGI est également due dans chacun des autres services (CGI, ann. III, art. 253, II).

Pour plus de précisions sur les formalités intéressant plusieurs services de la publicité foncière, il convient de se reporter au tableau figurant au Livre XXIV PUF n° 9733 qui récapitule les situations susceptibles d'être rencontrées.

D. Délais

I. Généralités

6868

Les délais fixés par la loi sont de rigueur et ne peuvent être prorogés (CGI, art. 1702). Inversement, ils sont suspensifs du paiement des droits, et aucune poursuite ne peut être exercée tant qu'ils ne sont pas expirés.

Le jour de la date de l'acte ou de l'opération juridique n'est pas compté dans le délai ; au contraire, le

jour de l'expiration du délai fait partie de ce dernier. Quand le délai est fixé en mois, il se calcule de quantième en quantième.

Lorsque le jour de l'expiration du délai est un jour de fermeture totale ou partielle du service, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable qui suit (CGI, art. 648).

II. Formalité de l'enregistrement proprement dite

(BOI-ENR-DG-40-10-40)

1. Délais applicables aux actes

6869

a. Délai général d'un mois

Les actes soumis obligatoirement à la formalité doivent, en règle générale, être présentés à l'enregistrement dans le délai d'un mois à compter de leur date (CGI, art. 635).

b. Délais spéciaux

1° Délai de 10 jours

Ce délai s'applique aux promesses unilatérales de vente de biens ou droits immobiliers (code civil, art. 1589-2) lorsqu'elles sont rédigées par actes sous seing privé.

2° Délai de 3 ou de 6 mois (CGI, art. 636)

Les testaments déposés chez les notaires, ou reçus par eux doivent être enregistrés dans un délai de 3 mois à compter du décès du testateur. Depuis le 1er janvier 2008, les testaments-partages déposés chez les notaires ou reçus par eux doivent être enregistrés au plus tard lors de l'enregistrement de l'acte constatant le partage de la succession.

c. Délai particulier (CGI, art. 635 A)

Les dons manuels révélés à l'administration fiscale par le donataire doivent être enregistrés (ou déclarés) par le donataire ou ses représentants dans le délai d'un mois à compter de leur révélation.

Toutefois, pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 €, la déclaration doit être réalisée :

- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ou, sur option du donataire lors de la révélation du don, dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ;

- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé, lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

d. Départements d'outre-mer

Les actes passés dans les départements d'outre-mer sont soumis depuis le 1er mars 2002 à l'enregistrement dans les délais de droit commun.

2. Délais applicables aux opérations juridiques non constatées par un acte

6870

a. Mutations verbales entre vifs et opérations diverses concernant les sociétés

1° Délai général d'un mois

Les déclarations de mutations verbales de propriété ou d'usufruit d'immeubles, de fonds de commerce, de clientèles ou d'offices, ainsi que les déclarations de cessions verbales de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble doivent être souscrites dans le mois de l'entrée en possession (CGI, art. 638).

Les cessions verbales d'actions, de parts de fondateurs, de parts bénéficiaires des sociétés non cotées en bourse, de parts de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, ou de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens du troisième alinéa du 2° du I de l'article 726 du CGI doivent également être déclarées dans le mois de leur date (CGI, art. 639).

Enfin, à défaut d'actes les constatant, la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société, d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement d'intérêt public ainsi que l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de leur capital doivent être déclarés dans le mois qui

suit leur réalisation (CGI, art. 638 A).

2° Délai particulier (CGI, art. 635 A)

À défaut d'acte les constatant, les dons manuels révélés à l'administration fiscale par le donataire doivent être déclarés dans le délai d'un mois à compter de leur révélation.

Toutefois, pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 €, la déclaration doit être réalisée :

- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ou, sur option du donataire lors de la révélation du don, dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ;

- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé, lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

b. Mutations par décès

Les redevables disposent en général d'un délai de six mois à partir du jour du décès pour souscrire la déclaration de succession (CGI, art. 641 ; cf. n° 7176).

III. Formalité fusionnée

(CGI, art. 647, III modifié par l'article 26 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte ; BOI-ENR-DG-40-20-40)

6871

Depuis le 1er novembre 2011, la formalité fusionnée doit être requise dans le délai d'un mois à compter de la date de l'acte. Toutefois, en cas d'adjudication, ce délai est porté à deux mois.

6871-1

La formalité fusionnée doit être requise dans le délai d'un mois à compter de la date de l'acte. Toutefois, en cas d'adjudication, ce délai est porté à deux mois. En ce qui concerne les actes dont la publication ou ceux portant sur des droits dont l'inscription est facultative, les formalités de l'enregistrement et de la publicité foncière ou de l'inscription demeurent distinctes si la formalité fusionnée n'a pas été requise dans le délai prévu à l'article 635 du CGI pour la formalité de l'enregistrement.

Lorsque le dépôt d'un acte a été refusé pour une cause non susceptible de régularisation dans un délai normal, cet acte sort du champ d'application de la formalité fusionnée pour se retrouver dans le champ d'application de la formalité de l'enregistrement, étant observé que le vice qui l'entache peut, dans certains cas, entraîner également le refus de cette formalité.

Lorsqu'un acte a fait l'objet d'un refus de publier, et que la régularisation ne peut être opérée, aucune pénalité sanctionnant le retard dans l'inexécution de la formalité de l'enregistrement n'est exigible si celle-ci est requise dans le délai prévu pour la formalité fusionnée. Pour le calcul de ce délai, il est fait abstraction de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé au service chargé de la publicité foncière et sa présentation à l'enregistrement lorsque celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus (CGI, ann. III, art. 406 A 27).

Chapitre 4 : Liquidation et paiement

A. Liquidation

(BOI-ENR-DG-30 au II-B)

6872

I. Règles d'arrondissement

Les sommes ou valeurs servant de base aux droits ou taxes exigibles sont arrondies à l'euro le plus

proche. La même règle s'applique pour l'arrondissement des montants des droits ou taxes exigibles, étant observé qu'en présence de plusieurs droits particuliers, cet arrondissement porte sur chaque somme faisant l'objet d'une imputation comptable distincte (CGI, art. 1724).

II. Minimum de perception

L'ensemble des droits proportionnels, progressifs ou dégressifs exigibles sur un acte ou une mutation ne peut être inférieur à 25 € (CGI, art. 674).

B. Paiement

6873

Voir BOI-ENR-DG-50.

Titre 7 : Régimes particuliers

(BOI-ENR-DG-20)

Chapitre 1 : Actes exempts de l'enregistrement

(BOI-ENR-DG-20-40)

6874

De nombreux actes qui, par leur forme ou leur objet, devraient être soumis à la formalité sont, pour des motifs divers, dispensés à la fois de la formalité et des droits d'enregistrement (CGI, art. 1020 à CGI, art. 1136).

En cas de présentation volontaire, ils sont soumis au droit fixe des actes innomés (CGI, art. 679, 3° et CGI, art. 680).

Chapitre 2 : Actes à enregistrer gratis

(BOI-ENR-DG-20-50)

6875

Certains actes sont soumis à la formalité, mais ne donnent lieu à aucun droit : ils sont enregistrés gratis.

Il est possible de citer à titre d'exemple certaines opérations réalisées par les collectivités publiques ou par des organismes parapublics (cf. n° 7020) ou encore certaines acquisitions de bois et forêts ou terrains destinés à être reboisés (cf. n° 7017 et 7017-1).

Chapitre 3 : Actes à enregistrer en débet

(BOI-ENR-DG-20-60)

6876

Dans certaines hypothèses, la formalité est bien effectuée dans les délais légaux, mais le paiement de l'impôt est laissé en suspens ; le recouvrement est poursuivi ultérieurement par le service des impôts ou par une autre administration. Il en est ainsi notamment pour les décisions des juridictions répressives (cf. n° 6817).

Partie 2 : Tarif des droits d'enregistrement

(BOI-ENR)

6890

À la suite des dispositions générales relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière, et pour tenir compte de la diversité des droits d'enregistrement, il a paru opportun d'énoncer dans un tableau les principales opérations juridiques et les droits qui leur sont applicables.

Les tarifs indiqués sont ceux en vigueur au 1er janvier 2014.

Certaines opérations, à la fois plus fréquentes et plus complexes, font l'objet de commentaires détaillés dans les différentes parties du présent Livre XVI ou dans d'autres Livres du Précis de fiscalité. Le renvoi à ces commentaires est indiqué dans la colonne « Observations ».

TARIF DES PRINCIPAUX DROITS D'ENREGISTREMENT			
6891	**Abandonnement des biens :** - non translatif - translatif	 125,00 € Droit de mutation	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.
6892	**Absence**	125,00 €	Bien entendu, la déclaration de succession de l'absent donne normalement ouverture aux droits de mutation à titre gratuit. Cf. nos 7170 et suivants.
6893	**Acceptations pures et simples** de successions, legs ou communautés (CGI, art. 848, 6°)	125,00 €	
6894	**Accidents du travail**	En principe exemption	
6895	**Accroissement** [taxe d'] (CGI, art. 1005 et CGI, art. 1006) : - immeubles - meubles	 0,70% 0,40%	Taxe annuelle sur la valeur brute des biens meubles et immeubles possédés par les sociétés civiles ou associations dont les statuts admettent l'adjonction de nouveaux membres et comportent une clause réversion.
6896	**Actes constatant la formation, la modification ou l'extinction d'un contrat de fiducie** (CGI, art. 1133 quater)	125,00 €	Cf. n° 6828.
6897	**Acte de complément ou d'exécution d'actes antérieurement enregistrés**	125,00 €	
6898	**Actes, baux ou conventions visés à l'article 37 de la loi n° 2008-735 du 28 juillet 2008 relative aux contrats de partenariat**	125,00 €	CGI, art. 1048 ter. Cf. n° 6825-1.
6899	**Actes innomés** (CGI, art. 680)	125,00 €	Tous actes non tarifés par le CGI.
6900	**Actes judiciaires**	En principe exemption	Cf. nos 6815 et suivants.
6901	**Actes de notoriété** : - autres que ceux constatant l'usucapion - en vue du règlement d'une indivision successorale comportant des biens et droits immobiliers sis en Corse	 25,00 € Exonération	 Cf. CGI, art. 846 bis. Actes établis entre le 1er janvier 2002 et le 31 décembre 2014 et faisant référence au texte prévoyant l'exonération (CGI, art. 1135).
6902	**Adoption :** Déclaration	 125,00 €	
6903	**Assurances** (prélèvement sur certaines sommes dues par les organismes d') [CGI, art. 990 I]	20 % ou 25 % ou, **pour les contrats dénoués par décès intervenus à compter du 1er juillet 2014**, 31,25 %	Cf. Livre XVII TCAS nos 7531 et suivants ; loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 9).

6904	**Assurances** (taxe sur les conventions d') (CGI, art. 991 à CGI, art. 1004) : *Risques d'incendie :* - tarif normal - couverts auprès des caisses départementales - risques agricoles non exonérés - biens affectés à une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole et bâtiments administratifs des collectivités locales - pertes d'exploitation consécutives à l'incendie des mêmes biens *Risques de toute nature :* - véhicules terrestres à moteur non exonérés - navigation maritime ou fluviale des bateaux de sport ou de plaisance *Contrats d'assurance maladie non exonérés* *Toutes autres assurances imposables.*	 30,00% 24,00% 7,00% 7,00% 7,00% 18,00% 19,00% 7,00% 9,00%	Cf. Livre XVII TCAS n[os] 7501 et suivants.
6905			
6906	**Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages** (Code des assurances, art. L. 421-1, L. 421-4, L. 421-4-1 (nouveau) et L. 421-4-2 (nouveau) ; CGI, art. 1628 quater abrogé par le II de l'article 62 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 **à compter de l'entrée en vigueur de la loi précitée**) : *Entreprises d'assurances et assurés*		L'article 1628 quater du CGI est abrogé **à l'occasion de la nouvelle codification des articles du code des assurances relatifs aux contributions pour l'alimentation du fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages** (en application du I de l'article 62 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013). Contributions perçues ou acquittées selon les même règles et sous les mêmes garanties et sanctions que la taxe sur les conventions d'assurance prévue à l'article 991 du CGI. Contributions recouvrées par le fonds de garantie.

	Non-assurés responsables	10,00% des indemnités restant à leur charge	Taux pouvant être ramené à 5 % lorsque l'accident a été provoqué par un véhicule utilisé par l'État ou par un État étranger. Il est également ramené à 5 % des indemnités restant à leur propre charge pour les bénéficiaires d'une assurance avec franchise (code des assurances, art. L. 421-4-2 issu du I de l'article 62 de la loi n° 2013-1279 précitée). La contribution est recouvrée par les services de la direction générale des finances publiques selon les mêmes règles, sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière de droits d'enregistrement (code des assurances, art. L. 421-4-1 issu du I de l'article 62 de la loi n° 2013-1279 précitée).
6907	**Fonds de garantie contre les actes de terrorisme** (Code des assurances, art. L. 422-1 modifié par le I de l'article 62 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013) :		Fonds alimenté par un prélèvement sur les contrats d'assurances de biens. Contribution perçue suivant les mêmes règles et sous les même garanties et sanctions que la taxe sur les convention d'assurance prévue à l'article 991 du CGI. Elle est recouvrée par le fonds de garantie.
	Contribution	3,30 € par contrat	Tarif applicable fixé par l'arrêté du 11 septembre 2013 - JO du 14 septembre). À noter que le montant de la contribution est compris entre 0 € et 6.50 € (montant maximum fixé par la loi n° 2013-1279 de finance rectificative pour 2013).
6908	**Fonds commun des accidents du travail agricole** (CGI, art. 1622 ; CGI, ann. III, art. 336 bis à 336 ter) : Un arrêté fixe chaque année le montant et la répartition entre les organismes concernés des contributions au fonds. Les contributions dues sont notifiées à chacun des organismes par la Caisse des dépôts et consignations, avant le 30 septembre de chaque année.		Chaque organisme redevable acquitte sa contribution auprès du service des impôts chargé du recouvrement dont relève son siège social. Ce recouvrement s'effectue sous la forme de deux acomptes correspondant chacun à 40 % de la contribution de l'année précédente et versés au plus tard les 20 avril et 20 juillet, le solde de la contribution due étant acquitté au plus tard le 30 octobre.

6909	**Fonds national de garantie des calamités agricoles** (CGI, art. 1635 bis A) :		Ce fonds est chargé d'indemniser les dommages matériels causés aux exploitations agricoles par les calamités.
	Contribution additionnelle perçue à raison des assurances couvrant les dommages aux bâtiments et au cheptel mort affectés aux exploitations agricoles, ainsi que les risques de responsabilité civile et de dommages relatifs aux véhicules utilitaires affectés aux exploitations agricoles	11,00%	Cette contribution est assise sur la totalité des primes ou cotisations. Elle est liquidée et recouvrée suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et sanctions que la taxe annuelle sur les conventions d'assurances prévue à l'article 991 du CGI.
	Contribution additionnelle particulière applicable aux exploitations conchylicoles	30 % ou 100 %	Le taux de 30 % ou 100 % est fonction de l'objet du contrat d'assurance et du lieu d'installation géographique des exploitations concernées.
6910	**Fonds de prévention des risques naturels majeurs** [FPRNM] (CGI, art. 1635 bis AD). Prélèvement assis sur le produit des primes ou cotisations additionnelles relatives à la garantie contre le risque des catastrophes naturelles	12,00%	Arrêté du 4 mars 2009 – JO du 20 mars. Ce prélèvement est recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la taxe sur les conventions d'assurances prévue à l'article 991 du CGI.
6911	**Attestation notariée** (CGI, art. 680).	125,00 € Exonération	Sous la condition que l'acte :
	Après décès en vue du règlement d'une indivision successorale comportant des immeubles situés en Corse (CGI, art. 1135)		- soit dressé avant le 31 décembre 2014 ; - précise qu'il est établi dans le cadre du IV de l'article 11 de la loi n° 85-1403 du 30 décembre 1985.
6912	**Bail**		
	- emphytéotique, autre que celui visé à l'article 1048 ter du CGI (CGI, art. 689)	0,70%	
	• taxe de publicité foncière		
	- à durée limitée d'immeubles de plus de douze ans (CGI, art. 742)	0,70%	
	• taxe de publicité foncière		
	- à réhabilitation	0,70%	Sauf décision d'exonération prise par les conseils généraux.
	• taxe de publicité foncière		
6913	**Cautionnement**	125,00 €	
6914	**Certificat de propriété** (CGI, art. 848, 1°)	125,00 €	Exonération des certificats établis par les secrétariats des juridictions judiciaires.
6915	**Cessions :**		Cf. n° 7116 (loi n° 2011-1977 de finances pour 2012, art. 3).

	- d'actions, de parts de fondateur, de parts bénéficiaires des sociétés par actions négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du CoMoiF ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CoMoFi ; d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions non négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du CoMoFi ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CoMoFi qui ne sont pas à prépondérance immobilière, et de parts ou titres du capital, souscrits par les clients des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs qui ne sont pas à prépondérance immobilière (CGI, art. 726, I-1°)	Barème dégressif du 1er janvier 2012 au 31 juillet 2012 et 0,1 % à compter du 1er août 2012	Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012
	- de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière (CGI, art. 726, I-2°)	5,00%	Les cessions, autres que celles soumises au taux de 5 %, de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, sont soumises au taux de 3 % (sans application du plafonnement). Dans ce cas, il est appliqué sur la valeur de chaque part sociale un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société (CGI, art. 726, I-1° bis). Cf. nos 7116 et suivants pour les cas particuliers.
	- de bail, baux de biens de toute nature à durée limitée (CGI, art. 738)	125,00 €	
	- de clientèle (CGI, art. 719)	Barème dégressif	Cf. nos 7094 et 7098 et suivants.
	- de droit au bail (CGI, art. 725)	Barème dégressif	Cf. nos 7110 et suivants.
	- de droits successifs (CGI, art. 750) :		Cf. nos 7313 et 7314. Exonération de certaines cessions relatives à des immeubles sis en Corse (CGI, art. 750 bis A).
	• entre membres originaires de l'indivision	2,50%	
	• autres cessions	Régime des ventes	
	- d'obligations	125,00 €	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.
6916	**Clôture d'inventaires** (CGI, art. 848, 3°)	125,00 €	

6917	**Command** [déclaration de] (CGI, art. 686 ; cf. n° 6988)	125,00 € ou régime des ventes	Régime étendu aux déclarations de command à la suite d'adjucation ou de vente de fonds de commerce (cf. n° 7093).
6918	**Concessions perpétuelles** dans les cimetières (CGI, art. 744).		Régime des baux d'immeuble à durée illimitée : cf. n° 7155.
6919	**Contrat de mariage** (CGI, art. 847, 1°)	125,00 €	Avec ou sans apport. Les contrats qui contiennent des libéralités ou d'autres conventions passibles d'un droit proportionnel ou progressif demeurent assujettis à la formalité dans les conditions qui leur sont propres. Cf. également n° 6826, renvoi 1.
6920	**Créances :**		
	- cession de gré à gré	125,00 €	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.
	- cession par vente publique (CGI, art. 733)	1,20%	Cf. nos 7130 et suivants.
	- délégation	125,00 €	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.
6921	**Décharge**	125,00 €	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.
6922	**Déclarations et états descriptifs de division** établis en vue de l'application des articles L. 526-1 à L. 526-3 du code de commerce	25,00 €	Cf. CGI, art. 846 bis.
6923	**Délivrance de legs**	125,00 €	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement.
6924	**Donation** (CGI, art. 751 à CGI, art. 808)		Cf. nos 7261 et suivants.
6925	**Droit au bail** [cession de] (CGI, art. 725)	Barème dégressif	Cf. nos 7110 à 7114.
6926	**Échanges d'immeubles** (CGI, art. 684) :		
	Purs et simples	5,00%	Cf. n° 7061. Échanges ruraux, régimes spéciaux : cf. nos 7063 à 7068.
	Soultes d'échanges	Régime des ventes	Cf. n° 6931.
6927	**Expropriation**	Exempt	
6928	**Faillite personnelle :**		
	Répartition aux créanciers	Exempt	
	Décision judiciaires autres que celles portant mutation de propriété, usufruit ou de jouissance	Exempt	
	Ventes d'immeubles		Cf. nos 6981 et suivants.
6929	**Fonds de commerce** [cession de] (CGI, art. 719) :		Cf. nos 7091 et suivants.

	Régime normal	Barème spécifique	
	Aménagement et développement du territoire	Barème particulier	Cf. n° 7100.
6930	**Gage immobilier**	125,00 €	
6931	I**mmeubles** [ventes d'] (CGI, art. 682 à CGI, art. 717, CGI, art. 1594 A à CGI, art. 1594 F sexies, CGI, art. 1594 G) :		
	Régime normal		Cf. nos 6981 et suivants.
	Régimes spéciaux		Cf. nos 7000 et suivants.
6932	**Inventaires** (CGI, art. 848, 2°)	125,00 €	Par vacation.
6933	**Licitation** (CGI, art. 750) :		
	De biens dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale, issus d'une donation partage ou acquis par des époux ou des pacsées :		
	• régime général	2,50%	Cf. n° 7310.
	• indivisions successorales en Corse	Exonération	Cf. n° 7310. Régime temporaire (CGI, art. 750 bis A).
	Autres licitations	Régime des ventes	Cf. n° 7311.
6934	**Location-accession à la propriété** (contrat de)	125,00 €	Le transfert de propriété donne ouverture aux droits de mutation ou à la TVA.
6935	**Mainlevée d'hypothèque**	25,00 €	Cf. CGI, art 846 bis.
6936	**Mandat à effet posthume** (CGI, art. 680)	125,00 €	
6937	**Meubles** [ventes de] (CGI, art. 731 à CGI, art. 735) :		Cf. nos 4383 et suivants.
	Cessions amiables	125,00 €	Acte notarié ou acte sous seing privé présenté volontairement ; cf. n° 7138.
	Ventes publiques de meubles incorporels	1,20%	Cf. n° 7134.
	Ventes publiques de meubles corporels.	1,20% + T. add.	Cf. n° 7134 et nos 7135 à 7137 pour certaines exemptions. Exonération pour certains biens meubles corporels de certains organismes d'intérêt général (cf. nos 7130 et suiv.).
6938	**Minimum de perception** des droits proportionnels et progressifs (CGI, art. 674)	25,00 €	
6939			
6940	**Offices** (transmissions à titre onéreux) (CGI, art. 724)	Barème dégressif	Cf. nos 7104 à 7109.
6941	**Partages** (CGI, art. 746 à CGI, art. 748 bis) :		Cf. nos 7300 et suivants.
	Immobiliers	2,50%	Exonération des partages de succession comportant des biens immobiliers situés en Corse (CGI, art. 750 bis A) et de certains partages d'immeubles bâtis (CGI, art. 749 A ; cf. n° 7303-3).

			Exonération, sous conditions, en cas de transformation d'une société ou d'un organisme placé sous le régime des sociétés de personnes en association d'avocats (CGI, art. 749 B ; cf. n° 7304).
	Mobiliers	2,50%	
	Soultes :		
	- dans les partages de succession ou de communauté conjugale	2,50%	
	- dans les autres partages	Régime des ventes	Cf. n° 4138.
6942			
6943	**Prisée de meubles** (CGI, art. 848, 4°)	125,00 €	
6944	**Procuration**	25,00 €	Cf. CGI, art. 846 bis.
	- en vue du règlement d'une indivision successorale comportant des biens immobiliers sis en Corse	Exonération	Actes authentiques dressés avant le 31 décembre 2014 et faisant référence au texte prévoyant l'exonération (CGI, art. 1135).
6945	**Produits pharmaceutiques** [dépôt de certaines demandes relatives aux] (CGI, art. 1635 bis AE)	Fixé par décret dans la limite de 7 600,00 € 21 000,00 € 50 000,00 € 1 200,00 €	Cf. article 26 de la loi n° 2011-1906 de financement de la sécurité sociale pour 2012. Cf. article 26 de la loi n° 2012-1404 de financement de la sécurité sociale pour 2013. Le droit est perçu au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés. Il est recouvré et contrôlé selon les mêmes garanties et sanctions qu'en matière de droits d'enregistrement.
	– enregistrement de médicaments homéopathiques		
	– enregistrement de médicaments traditionnels à base de plantes		
	– autorisation de mise sur le marché, reconnaissance mutuelle ou autorisation d'importation parallèle		
	– demande de visa et de dépôts de publicité		
6946	**Quittance**	125,00 €	
6947	**Rectification pure et simple**	125,00 €	
6948			
6949	**Renonciation** pure et simple à succession, legs ou communauté (CGI, art. 847, 2°)	125,00 €	
6950	**Rentes** (constitution, cession, rachat, remboursement)	125,00 €	
6951	**Sociétés** (CGI, art. 808 A à CGI, art. 832) :		Cf. nos 7330 et suivants.

	Droit fixe d'apport	375 ou 500 €	Sauf exonérations (CGI, art. 810 bis, 810 ter et 810 quater ; cf. nos 7353, 7357 et 7346).
	Apports partiels d'actif	375 ou 500 €	Cf. n° 7381.
	Apports purs et simples :		Sauf application du droit fixe de 375 ou 500 € ou exonération (CGI, art. 810, III ; CGI, art. 810 bis et 810 ter ; cf. nos 7336 à 7348 et 7357).
	- d'immeubles ou de droits immobiliers à des personnes morales passibles de l'IS par des personnes non passibles de cet impôt	2,20% + T. add.	
	- de fonds de commerce, clientèle, droit à un bail ou à une promesse de bail	Barème dégressif + T. add.	
	Apports à titre onéreux	2,20% + T. add.	Sauf application du tarif des ventes plus avantageux.
	Augmentation de capital	375 ou 500 €	Cf. nos 7356 et suivants.
	Fusion : réalisation définitive	375 ou 500 €	Cf. nos 7376 et 7378.
	Fusion : projet	125,00 €	Cf. n° 7379.
	Dissolution de sociétés ne contenant aucune transmission de biens	375 ou 500 €	Cf. n° 7383.
	Prorogation de sociétés	375 ou 500 €	Cf. n° 7375.
	Changement de régime fiscal	2,20 % ou barème dégressif + T. add.	Sauf application du droit fixe de 375 ou 500 € (CGI, art. 809, II ; cf. nos 7367 à 7374).
	Transformation de sociétés civiles de placement immobilier en organismes de placement collectif immobilier	Exonération	Cf. n° 7366.
	Transformation de certaines sociétés civiles à objet strictement immobilier en sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable	Exonération	Cf. n° 7366.
	RÉGIMES SPÉCIAUX		
6952	**1. Sociétés immobilières transparentes de copropriété** (CGI, art. 1655 ter) :		Cf. Livre IV RFPI dernière partie.
	Constitution des sociétés :		
	- apports purs et simples	Exonération ou TVA	
	- apports à titre onéreux	2,20% + T. add.	Sauf application du tarif des ventes plus avantageux.
	Augmentation de capital :		
	- au moyen d'apports nouveaux	375 ou 500 € ou TVA	CGI, art. 828, I-2°.
	- par incorporation de réserves	375 ou 500 €	CGI, art. 828, I-2°.
	Prorogation. Partage pur et simple	375 ou 500 €	CGI, art. 828, I-2°.

6953	**2. Sociétés d'habitation à loyer modéré** (CGI, art. 827, I-1° et CGI, art. 1052, I) :		
	Apports purs et simples	Gratis	
	Attribution d'actif net	375 ou 500 €	
6954	**3. Sociétés civiles immobilières d'accession progressive à la propriété** (code de la construction et de l'habitation, art. L. 443-6-2 et suivants) :		
	Actes de dissolution et de partage	375 ou 500 €	CGI, art. 828, I-4°.
6955	**4. Sociétés coopératives agricoles :**		
	Sociétés coopératives de céréales, d'insémination artificielle, d'utilisation du matériel agricole :		
	Actes, pièces et écrits de toute nature.	Exemption	
	Apports immobiliers à titre pur et simple.	375 ou 500 €	Ou exonération en cas de constitution de société (CGI, art. 810 bis).
	Autres actes concernant les immeubles.	0,70%	
6956	**5. Mutuelles :**		
	Actes constitutifs	Exemption	
	Actes concernant les immeubles	0,70%	
6957	**Successions** (CGI, art. 751 à CGI, art. 808)		Cf. nos 7171 et suivants.
6958	**Taxes additionnelles aux droits de mutation à titre onéreux :**		
	- des immeubles et droits immobiliers :		
	• taxe départementale	1,60%	Sauf pour les mutations soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement perçus au profit du département (cf. nos 6981 et suiv.).
	• taxe communale ou perçue au profit du fonds départemental de péréquation (communes de moins de 5 000 habitants ; CGI, art. 1595 bis)	1,20%	La taxe additionnelle n'est pas perçue lorsque la mutation est soumise au droit proportionnel de 0, 70 %.
	- de meubles corporels vendus aux enchères publiques :		Cf. nos 7135 et suivants pour exceptions.
	• taxe départementale	0,50%	
	• taxe communale ou perçue au profit du fonds départemental de péréquation (communes de moins de 5 000 habitants ; CGI, art. 1595 bis)	0,40%	

	- de fonds de commerce, de clientèle , d'offices publics ou ministériels, de droit à un bail ou de bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble : • taxe départementale (CGI, art. 1595) • taxe communale ou perçue au profit du fond départemental de péréquation (communes de moins de 5 000 habitants ; CGI, art. 1595 bis)	Taux progressif Taux progressif	Cf. nos 7098, 7107 et 7112. Cf. nos 7098, 7107 et 7112.
6959	**Testaments** (CGI, art. 848, 5°)	125,00 €	
6960	**Testaments-partages**	2,50%	Les partages testamentaires étant de véritables partages, ils donnent lieu au droit proportionnel de partage et non au droit fixe, comme les testaments ordinaires (cf. n° 7306).
6961	**Titre d'occupation temporaire du domaine public de l'État :** - délivrance, cession, transmission, retrait	125,00 €	
6962	**Transfert de biens immeubles entre établissements d'utilité publique.** Actes contenant des dispositions sujettes à publicité foncière	25,00 €	Taxe fixe applicable depuis le 1er janvier 2001 (CGI, art. 1020).
6963	**Vente avec faculté de rachat** (retrait dans le délai)	125,00 €	
6964	**Versements en capital** effectués en application des articles 274 du code civil, 278 du code civil et 279-1 du code civil et qui ne sont pas soumis aux dispositions de l'article 80 quater du CGI (CGI, art. 1133 ter)	125,00 €	Cf. n° 6827.

Partie 3 : Mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles

(BOI-ENR-DMTOI-10)

6980

L'article 77 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010 a augmenté, pour les actes passés et conventions conclues depuis le 1er janvier 2011, les tarifs des droits perçus sur les mutations immobilières.

Le BOI-ENR-DMTOI présente les nouvelles règles applicables en matière de droits de mutation à titre onéreux à certaines opérations portant sur des immeubles telles qu'elles ont été redéfinies par l'article

16 de la loi n° 2010-237 de finances rectificative pour 2010 entrée en vigueur le 11 mars 2010.

Titre 1 : Ventes d'immeubles

(CGI, art. 682 à CGI, art. 717 et CGI, art. 1594 A à CGI, art. 1594 F sexies et CGI, art. 1594-0 G ; BOI-ENR-DMTOI-10)

Chapitre 1 : Généralités

(BOI-ENR-DMTOI-10-20)

A. Droits exigibles

6981

Les actes constatant des mutations à titre onéreux d'immeubles donnent lieu, en principe, à la formalité unique. Sous réserve de divers régimes d'exonérations (cf. n^{os} 7001 et suiv.), ils sont soumis à une taxe de publicité foncière perçue au profit du département.

Lorsqu'ils sont exclus de la formalité unique (cf. n° 6811), ils sont assujettis à un droit d'enregistrement perçu au profit du département qui est exigible lors de la formalité de l'enregistrement au même taux que celui de la taxe de publicité foncière applicable aux actes de même nature faisant l'objet de la formalité unique. Aucune taxe de publicité foncière n'est réclamée au moment de la publication au service chargé de la publicité foncière (CGI, art. 665).

> **Précision :** Le second alinéa de l'article 665 du CGI est modifié par le I du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 corrélativement à la modification de l'article 647 du CGI opérée par le G du I du même article 17 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013. Cette modification a pour objet de ne plus exclure les mutations à titre gratuit du champ d'application de la formalité fusionnée. Ces nouvelles dispositions issues de la loi n° 2013-1279 sont applicables aux mutations à titre gratuit intervenant à compter du 1er juillet 2014.

Lorsqu'un acte constatant une mutation à titre onéreux d'immeubles a été établi sous seing privé, la formalité unique n'est pas susceptible d'être accomplie : il est fait en outre défense aux comptables publics compétents d'enregistrer un tel acte (CGI, art. 660). Le droit d'enregistrement au taux prévu en matière de taxe de publicité foncière n'en demeure pas moins exigible sur l'acte dont la validité entre les parties reste entière.

Lorsque, exceptionnellement, elles ne sont pas constatées par un acte, les mutations à titre onéreux d'immeubles qui ne sont pas susceptibles en pareille hypothèse d'être publiées n'en doivent pas moins être déclarées au service des impôts et soumises au droit d'enregistrement (CGI, art. 638 et CGI, art. 662). Ce droit est perçu selon le tarif prévu en ce qui concerne les opérations de même nature donnant lieu au paiement de la taxe de publicité foncière (CGI, art. 682).

B. Taxes additionnelles exigibles

I. Principe

6982

Les mutations à titre onéreux d'immeubles ou de fractions d'immeubles constatées par acte authentique signé depuis le 1er janvier 1999 sont soumises à une taxe additionnelle de 1,20 %. Cette taxe est perçue au profit de la commune sur laquelle les biens sont situés, si elle a plus de 5 000 habitants ou, quelle que soit l'importance de la population, si elle est classée comme station de tourisme au sens de la sous-section 2 de la section 2 du chapitre III du titre III du livre Ier du code de tourisme (CGI, art. 1584) ; dans les autres cas, elle est perçue au profit d'un fonds de péréquation départemental (CGI, art. 1595 bis).

Cependant, lorsque la mutation est soumise au droit proportionnel de 0,70 %, cette taxe additionnelle n'est pas perçue (CGI, art. 1584 et CGI, art. 1595 bis).

II. Exceptions

6983

1. Réduction du taux de la taxe communale (CGI, art. 1584 bis)

Le conseil municipal peut, sur délibération, réduire le taux de la taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière jusqu'à 0,5 % pour les mutations visées au 1° du 1 de l'article 1584 du CGI, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

a. la mutation s'inscrit dans le cadre d'une opération consistant :

1° soit en des ventes par lots déclenchant le droit de préemption prévu à l'article 10 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 relative à la protection des occupants de locaux à usage d'habitation ou le droit de préemption prévu à l'article 15 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 ;

2° soit en la vente d'un ou plusieurs lots, consécutive à la mise en copropriété d'un immeuble en raison de l'exercice, par l'un des locataires ou occupants de bonne foi, du droit de préemption prévu à l'article 10-1 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 précitée ;

b. la mutation porte sur un logement occupé ;

c. l'acquéreur s'engage dans l'acte d'acquisition à affecter le logement à la location pendant une période minimale de six ans à compter de la date d'acquisition.

Les dispositions de l'article 1594 E du CGI sont applicables (cf. n° 6998).

2. Exonération sur délibération de la taxe communale (CGI, art. 1584 ter)

Les communes peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de la taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière les cessions, autres que la première, de chacune des parts de sociétés civiles immobilières de capitalisation mentionnées à l'article L. 443-6-2 du code de la construction et de l'habitation représentatives de fractions d'immeubles.

Les dispositions de l'article 1594 E du CGI sont applicables (cf. n° 6998).

C. Frais exigibles

6984

Depuis le 1er janvier 2011, l'État perçoit au titre de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvements et de non-valeurs 2,37 % ou 2,14 % du montant de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement perçu au profit du département (CGI, art. 1647, V). Cette somme est calculée en sus du montant de la taxe ou du droit perçu au profit du département.

Chapitre 2 : Champ d'application

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-10)

6985

La taxe de publicité foncière ou le droit d'enregistrement frappe les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux (CGI, art. 683, I-al. 1).

L'exigibilité de cette taxe ou de ce droit est donc subordonnée à la double condition :

- que la convention s'analyse en une mutation à titre onéreux ;

- que la mutation porte sur un bien présentant le caractère immobilier.

Elle dépend également des règles concernant la territorialité de l'impôt.

A. Conventions taxables

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 au I)

I. Ventes

6986

La vente est une convention par laquelle une des parties s'oblige à livrer une chose et l'autre à la payer (code civil, art. 1582). Elle est imposable, quelle que soit sa qualification (vente, cession, revente...) ou sa forme.

Pour être taxable, la vente doit être parfaite et emporter des effets certains et actuels.

1. Ventes parfaites

6986-1

Une vente est parfaite lorsqu'il y a (code civil, art. 1583) :

- accord des parties, autrement dit consentement réciproque ;

La simple pollicitation ou offre de vente non acceptée n'est soumise qu'au droit fixe des actes innomés. La promesse unilatérale de vente est nulle et de nul effet si elle n'est pas constatée par un acte authentique ou par un acte sous seing privé enregistré dans le délai de dix jours à compter de la date de son acceptation par le bénéficiaire (code civil, art. 1589-2). La promesse synallagmatique de vente est considérée comme une vente (code civil, art. 1589).

- accord sur la chose, c'est-à-dire, l'objet de la mutation ;

L'objet de la vente doit être désigné de façon à pouvoir être identifié mais il n'est pas nécessaire que ses caractéristiques soient entièrement connues.

- accord sur le prix, c'est-à-dire, la contrepartie fournie par l'acquéreur au vendeur en échange de la chose cédée.

Il suffit que les parties soient d'accord sur la manière de fixer le prix, encore qu'il ne soit pas liquidé dans l'acte. Mais, il importe que la fixation du prix ne dépende pas de la volonté de l'une des parties ou d'un tiers. D'autre part, le mode de paiement du prix doit être arrêté par les parties.

Si l'une de ces conditions n'est pas remplie, l'acte constitue un acte imparfait non soumis, en principe, à la formalité. En revanche, dès lors que le contrat est apparemment valide, l'impôt est, en principe, exigible même si la vente est susceptible d'annulation ou de résolution.

2. Effets certains et actuels

6986-2

La taxe de publicité foncière ne peut être perçue tant que subsiste une incertitude sur la réalisation de la mutation ; c'est le cas des ventes sous condition suspensive (cf. n° 6846). Les ventes sous condition résolutoire sont immédiatement assujetties à l'impôt (cf. n° 6847).

II. Conventions relatives à l'usufruit

6987

Cf. BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 au II.

III. Autres mutations

6988

Il s'agit des mutations suivantes :

- adjudication ;

- déclaration de command et d'adjudicataire, c'est-à-dire la désignation dans un certain délai d'une tierce personne qui prendra le contrat à son compte, est assujettie à l'imposition fixe de 125 € lorsque la faculté de déclarer command a été réservée dans le contrat de vente ou dans l'acte d'adjudication et que la déclaration, faite par acte public ou par acte sous seing privé déposé chez un notaire avant l'expiration du délai fixé, a été notifiée à l'administration dans les vingt-quatre heures de la vente. Si les conditions ne sont pas respectées, la déclaration de command est considérée comme translative (CGI, art. 686) ;

- rétrocessions, annulations et résolutions amiables de contrats translatifs, ventes avec faculté de rachat (anciennement, ventes à réméré) ;

- transaction, dation en paiement, locations-ventes et locations attributions, bail emphytéotique, bail à construction, bail à réhabilitation, conventions non constatées par un acte, mutations secrètes d'immeubles.

6988-1

Enfin, la taxe de publicité foncière perçue au profit du département est susceptible de s'appliquer, sous certaines conditions, aux soultes d'échanges (cf. n° 7062) ou de partages (cf. n° 7307), aux licitations et aux cessions de droits successifs à l'exception de celles soumises à une taxation de 2,50 % (cf. n^{os} 7310 et suiv.) et aux cessions de droits sociaux censés représenter des immeubles (CGI, art. 727, CGI, art. 728 et CGI, art. 1655 ter ; cf. n° 7120). En revanche, les apports en société à titre onéreux sont soumis à la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État (cf. n^{os} 7349-1 et suiv.).

B. Biens imposables

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 au III-A)

6989

La taxe de publicité foncière est exigible sur les ventes d'immeubles par nature, d'immeubles par destination, d'immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent et d'immeubles par détermination de la loi.

Remarque : Les actes portant mutation simultanée de meubles et d'immeubles donnent ouverture aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière perçus sur la totalité du prix au taux réglé pour les immeubles à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers et qu'ils ne soient désignés et estimés, article par article, dans le contrat (CGI, art. 735).

C. Territorialité

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-10 au III-B)

6990

La taxe de publicité foncière ne peut, en principe, atteindre que les biens situés sur le territoire français (France métropolitaine et départements d'outre-mer).

Les mutations d'immeubles sis en France constatées par actes passés à l'étranger doivent être déclarées dans le mois de l'entrée en possession, au service des impôts de la situation des biens (CGI, art. 638). Elles donnent ouverture au droit d'enregistrement perçu au même tarif que la taxe de publicité foncière prévue pour les mutations de même nature.

Les actes (notariés ou sous seing privé présentés volontairement à la formalité) passés en France et constatant des mutations d'immeubles sis à l'étranger (y compris à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis-et-Futuna et dans les Terres australes et antarctiques françaises où l'enregistrement n'est pas établi) donnent ouverture au droit de 5 % (CGI, art. 714 modifié par l'article 26 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte). Ces actes ne donnent pas ouverture aux taxes additionnelles.

Remarque : Les institutions spécialisées des Nations unies peuvent, sous certaines conditions, être exonérées des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière normalement exigibles à l'occasion d'une acquisition. La Direction de la législation fiscale (bureau E2) est compétente pour constater qu'une opération ouvre droit à cette mesure.

Chapitre 3 : Assiette

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-20)

6991

La base de perception de l'impôt est constituée par le prix exprimé dans l'acte, augmenté de toutes les charges en capital et de toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre et pour quelque cause que ce soit (cf. remarque ci-après), ou sur la valeur vénale réelle de l'immeuble si elle est supérieure.

Remarque : Pour l'application de cette disposition, il y a lieu de considérer que la notion de prix exprimé s'entend du prix hors TVA lorsque le montant de la TVA due par le cédant est mentionné distinctement dans l'acte translatif de

propriété, que la mutation soit soumise à la TVA sur le prix total ou sur la marge. Si la TVA n'a pas été mentionnée distinctement, la liquidation des droits doit être effectuée sur le prix payé par l'acquéreur incluant la TVA.

Pour la détermination de la valeur de l'usufruit et de la nue-propriété, en cas de démembrement du droit de propriété, cf. n° 6853.

A. Prix et autres éléments imposables

6992

Le prix peut consister non seulement en une somme d'argent mais en créances, valeurs mobilières, obligations de faire et meubles de toute nature.

Lorsqu'il n'est pas exprimé en argent, il y a lieu d'en fournir une évaluation pour la perception des droits. Lorsque le prix est payable à terme avec intérêts, ces derniers ne sont pas taxables. Le prix de cession des primes à la construction échappe également à toute taxation proportionnelle.

Le prix est souvent formé par une rente viagère : la perception est alors établie sur le capital de la rente exprimé dans l'acte ou fixé par une déclaration estimative des parties. Lorsque la rente est stipulée pour une durée fixe, le contrat s'analyse en une vente moyennant un prix payable par annuités et le droit de mutation est dû sur le total des annuités.

Lorsque le prix est assorti d'une clause de variabilité en fonction d'indices économiques, l'administration admet, dans un souci de simplification, que l'impôt soit liquidé de manière définitive sur le prix porté à l'acte ou sur l'estimation faite par les parties. Cette mesure de tempérament ne s'applique pas au cas où la détermination même du prix dépend d'événements ultérieurs et présente un caractère aléatoire.

6992-1

Les charges augmentatives du prix sont constituées par les prestations supplémentaires que le contrat impose à l'acquéreur ainsi que par les avantages indirects que l'acheteur procure au vendeur. Il suffit, d'une part que ces avantages soient procurés au vendeur lui-même et non au bien transmis et, d'autre part, que les charges ainsi imposées par l'acte de vente n'incombent pas, en toute hypothèse, à l'acquéreur en vertu des usages et de la loi.

6992-2

Exemples de charges à ajouter au prix :

- paiement par l'acquéreur de dettes du vendeur ;

- frais antérieurs au contrat, mis à la charge de l'acquéreur [par exemple, commission toutes taxes comprises contractuellement mise à la charge du vendeur, mais versée au lieu et place de celui-ci par l'acquéreur ;

- rente à servir par l'acquéreur à la place du vendeur ;

- constructions et travaux à exécuter au profit du vendeur ;

- réserve de jouissance au profit du vendeur, si le prix de la vente est payé comptant ;

- remise en état des lieux, en fin d'exploitation, d'une carrière mise à la charge de l'acquéreur alors qu'elle constitue une obligation personnelle de l'exploitant (Cass. com., 1er juin 1993, Bull. IV, n° 216).

6992-3

En revanche, ne constituent pas des charges soumises aux droits de mutation à titre onéreux :

- les obligations personnelles à l'acquéreur que la loi fait peser sur celui-ci ;

- les charges réelles qui grèvent l'immeuble dont la propriété est transférée ;

- la rémunération de l'intermédiaire contractuellement mise à la charge de l'acquéreur, dès lors qu'aucune disposition légale ou réglementaire ne met la charge du paiement de cette commission au vendeur (Cass com., 12 décembre 1995, n° 94-10791) ;

- les frais préalables (frais ordinaires de poursuite) payés par l'adjudicataire dans le cas d'une vente par adjudication judiciaire (RM Legendre, n°00280, JO Sénat 27 novembre 1997, p. 3289) ;

- l'engagement pris par l'acheteur d'acquitter la taxe foncière pour une période postérieure à l'entrée en jouissance d'un immeuble ne constitue pas une charge augmentative du prix (cf. RES N° 2009/01 au BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-20).

6992-4

Lorsque le contrat met à la charge du vendeur des obligations incombant normalement à l'acquéreur, le montant de ces charges est déduit du prix pour la liquidation des droits. C'est ainsi que l'impôt est liquidé sur le prix, déduction faite des frais lorsque la vente est consentie « contrat en main ».

B. Valeur vénale réelle

6993

Selon la Cour de cassation, la valeur vénale réelle d'un immeuble est constituée par le prix qui pourrait être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel compte tenu de l'état dans lequel se trouve l'immeuble avant la mutation et des clauses de l'acte de vente. Il convient donc, pour appréhender cette valeur, de se placer du point de vue d'un acheteur quelconque (valeur commune, intrinsèque) et non d'une personne déterminée (valeur de convenance). Autrement dit, seuls sont à prendre en compte pour l'estimation du bien, les éléments réels d'appréciation (qu'il s'agisse de facteurs d'ordre socio-économique, physique ou juridique), abstraction faite de circonstances propres à la situation personnelle des parties.

Lorsque le prix stipulé ou l'évaluation fournie est inférieur à la valeur vénale réelle, l'administration peut, en vertu de l'article L. 17 du LPF et sauf mise en œuvre des dispositions de l'article L. 18 du LPF, opérer un rehaussement en suivant la procédure de rectification contradictoire.

C. Abattements sur la base

(BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-50)

I. Abattement sur l'assiette de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles à usage d'habitation et de garages

(CGI, art. 1594 F ter)

6994

Les conseils généraux peuvent instituer un abattement sur l'assiette de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement pour les acquisitions effectuées depuis le 1er janvier 1999 :

- d'immeubles ou de fractions d'immeubles destinés à être affectés à l'habitation à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de ne pas les affecter à un usage autre pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date de l'acte d'acquisition ;

- de terrains ou locaux à usage de garages à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de ne pas affecter les terrains ou locaux à une exploitation à caractère commercial ou professionnel pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date de l'acte d'acquisition.

II. Abattement sur l'assiette de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable à la première cession à titre onéreux d'immeubles mentionnés au 4° du 2 de l'article 793 du CGI « constructions nouvelles »

(CGI, art. 1055 bis)

6995

Sous certaines conditions, la première cession à titre onéreux de tels immeubles peut bénéficier d'un abattement de 91 000 € sur l'assiette de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement (cf. n° 7041).

Le cas échéant, les abattements visés aux n^{os} 6994 et 6995 peuvent se cumuler.

Titre 2 : Tarifs, régimes spéciaux et exonérations

(BOI-ENR-DMTOI-10)

6996

Les tarifs des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière exigibles sur les mutations à titre onéreux d'immeubles ont été profondément modifiés par la loi de finances pour 1999. Ainsi, depuis le 1er janvier 1999 :

- le tarif de droit commun, qui pouvait s'établir à 15,40 % maximum, a été ramené au taux qui était appliqué dans chaque département au 31 décembre 1998 aux mutations à titre onéreux d'immeubles à usage d'habitation et de garage mentionnés aux anciens articles 710 et 711 du CGI. Son champ d'application a été élargi à un certain nombre de mutations qui bénéficiaient auparavant d'un régime spécial ;

- les différents régimes spéciaux existants ont été aménagés du fait de l'abaissement du tarif de droit commun ;

- un régime spécial de faveur a été créé pour les ventes de locaux professionnels et d'immeubles non bâtis ;

- le taux du droit supplémentaire exigible en cas de déchéance de certains régimes de faveur a été abaissé de 6 % à 1 %.

La loi de finances pour 2000 a de nouveau aménagé ce dispositif en unifiant à 3,60 % le tarif de droit commun applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles, quelle que soit leur destination. Corrélativement, les différents régimes de faveur instaurant des taux de 3,60 % ou plus ont été abrogés.

L'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 a supprimé la plupart des droits ou taxes supplémentaires de 1 % qui étaient auparavant exigibles en cas de déchéance de certains régimes de faveur.

En raison de la suppression du droit de timbre de dimension, l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2004 a instauré, à compter du 1er janvier 2006, une taxe additionnelle de 0,20 %, perçue au profit de l'État, qui s'ajoutait au droit départemental d'enregistrement ou à la taxe départementale de publicité foncière perçue en application des dispositions de l'article 1594 D du CGI. De même, les autres taux de droit d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière perçu au profit des départements et notamment la taxe de publicité de 0,60 % était majorée d'une taxe additionnelle de 0,10 % perçue au profit de l'État. Ces taux étaient applicables jusqu'au 31 décembre 2010.

En effet, l'article 77 de la loi de finances pour 2010 a modifié les taux en vigueur depuis le 1er janvier 2011. La taxe additionnelle perçue au profit de l'État est supprimée (art. 678 bis du CGI ; cf. Précis de fiscalité édition 2010). Les taux de droit d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière perçu au profit des départements passent, selon le cas, de 3,60 % à 3,80 % et de 0,60 % à 0,70 %.

Chapitre 1 : Tarif

(BOI-ENR-DMTOI-10-20)

A. Mode de fixation des taux

(Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 77)

I. Principes

6997

L'article 1594 D du CGI prévoit que le taux de droit commun de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles est fixé à 3,80 % depuis le 1er janvier 2011.

Ce taux peut être modifié par les conseils généraux sans que ces modifications puissent avoir pour effet de le réduire, en principe, à moins de 1,20 % ou de le relever au-delà de 3,80 %.

Cependant, conformément au I de l'article 77 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, les conseils généraux peuvent relever le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement prévu à l'article 1594 D du CGI au-delà de 3,80 % et dans la limite de 4,50 % pour les actes passés et les conventions conclues entre le 1er mars 2014 et le 29 février 2016. Pour les modalités pratiques de ce relèvement temporaire du taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement, voir **n° 6998**.

II. Modalités pratiques

6998

La faculté de modulation accordée aux conseils généraux n'est pas applicable au droit proportionnel de 0,70 % (taux en vigueur depuis le 1er janvier 2011) [CGI, art. 1594 F quinquies].

Les délibérations des conseils généraux sont notifiées aux services des finances publiques dans les conditions prévues à l'article 1639 A du CGI (cf. IF n^{os} 6001 et suiv). Les décisions prennent effet le 1er juin. À défaut de vote ou en cas de non-respect des règles énoncées ci-avant, les taux en vigueur sont reconduits (CGI, art. 1594 E).

Les délibérations des conseils généraux prises en application du I de l'article 77 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 (relèvement temporaire du taux de taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement ; cf. **n° 6997**) s'appliquent dans les conditions suivantes :

- les délibérations notifiées selon les modalités prévues au III de l'article 1639 A du CGI au plus tard le 15 avril 2014, ou entre le 1er décembre 2014 et le 15 avril 2015, s'appliquent aux actes passés et aux conventions conclues à compter du premier jour du deuxième mois suivant la notification ;

- les délibérations notifiées selon les modalités prévues au III de l'article 1639 A du CGI entre le 16 avril et le 30 novembre 2014 s'appliquent aux actes passés et aux conventions conclues à compter du 1er janvier 2015.

Pour les actes passés et les conventions conclues à compter du 1er mars 2016, le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement voté par les conseils généraux ayant pris des délibérations en application du I de l'article 77 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 est, sauf délibération expresse contraire de ces assemblées prise en application du second alinéa de l'article 1594 D du CGI et notifiée aux services fiscaux selon les modalités prévues au III de l'article 1639 A du même code, au plus tard le 31 janvier 2016, celui en vigueur avant la mise en œuvre du I de l'article 77 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014.

Précision : Les taux applicables dans chaque département sont consultables sur le site www.impots.gouv.fr (professionnels - accès spécialisés - notaires et géomètres experts).

B. Tarif de droit commun

(CGI, art. 683 et CGI, art. 1594 D)

6999

Depuis le 1er janvier 2011, les mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles ne bénéficiant pas d'un régime spécial (cf. n^{os} 7001 et suiv.) sont soumises au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière au taux maximum de 3,80 % (cf. n° 6997) à la taxe additionnelle de 1,20 % perçue au profit de la commune de situation de l'immeuble et au prélèvement de 2,37 % (cf. n^{os} 6982 à 6984).

C. Tarifs particuliers

7000

I. Immeubles situés en Guyane

(CGI, art. 1043 A ; BOI-ENR-DMTOI-10-100)

Dans ce département, les tarifs des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière sont réduits de moitié, sauf lorsqu'ils sont perçus au taux prévu à l'article 1594 D du CGI. Les cessions d'immeubles sis en Guyane sont donc passibles du taux de 3,80 % (majoré des taxes additionnelles et du prélèvement ; cf. **n° 6999**).

II. Immeubles situés à l'étranger et à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et dans les Terres australes et antarctiques françaises

Voir n° 6990.

Chapitre 2 : Régimes spéciaux et exonérations

A. Immeubles destinés à l'habitation et garages

(CGI, art. 1594 F ter ; BOI-ENR-DMTOI-10-30)

I. Principes

7001

Lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA immobilière, les acquisitions d'immeubles ou de fractions d'immeubles destinés à l'habitation et de garages sont, en principe, soumises, depuis le 1er janvier 2011, au tarif de droit commun de 3,80 % (cf. n° 6997) ainsi qu'à la taxe additionnelle de 1,20 % perçue au profit de la commune et au prélèvement de 2,37 % (cf. n^{os} 6982 à 6984).

II. Abattement sur la base

7002

Les conseils généraux peuvent instituer un abattement sur l'assiette de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement pour certaines acquisitions d'immeubles ou fractions d'immeubles à usage d'habitation ou de garages définis aux a et b du 1er alinéa de l'article 1594 F ter du CGI. Cet abattement ne peut donc être institué que sur :

- les immeubles ou fractions d'immeubles destinés à être affectés à l'habitation à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de ne pas les affecter à un autre usage pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date d'acquisition ;

- les terrains ou locaux à usage de garages à la condition que l'acquéreur prenne l'engagement de ne pas affecter les terrains ou locaux à une exploitation à caractère commercial ou professionnel pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date de l'acte d'acquisition.

Le montant de cet abattement, qui ne peut être inférieur à 7 600 € ni supérieur à 46 000 €, est fixé, dans ces limites, par fraction de 7 600 €. L'abattement ne concerne pas la taxe additionnelle perçue au profit de la commune qui continue à être liquidée sur le montant brut de l'assiette de la taxe de publicité foncière (ou du droit d'enregistrement) avant application de l'abattement voté par le conseil général. Les dispositions de l'article 1594 E du CGI sont applicables à l'institution de cet abattement (cf. n° 6998).

Les conseils généraux ont également la possibilité, par une délibération spécifique, de limiter le bénéfice de l'abattement visé ci-avant aux acquisitions portant sur les mêmes immeubles situés dans les zones de revitalisation rurale définies à l'article 1465 A du CGI.

Remarque : L'article 16-I de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 complète le II de l'article 1465 A du CGI.

Cet abattement, qu'il soit général à l'ensemble du département ou limité à ses zones de revitalisation rurale, se cumule, le cas échéant, avec l'abattement prévu à l'article 1055 bis du CGI pour première cession à titre onéreux d'une construction nouvelle.

L'abattement sur la base, s'il a été institué, est applicable à toutes les mutations à titre onéreux de tels immeubles assujetties au tarif des ventes (dations en paiement, soultes d'échanges...), qu'elles portent sur la pleine propriété d'un immeuble ou sur un droit d'usage ou d'habitation, sur un usufruit, une nue-propriété ou des droits indivis immobiliers. Il bénéficie également, le cas échéant, aux mutations de jouissance à vie ou à durée illimitée, aux cessions de parts ou actions des sociétés visées aux articles 727, 728 et 1655 ter du CGI.

Les droits sont liquidés au tarif prévu à l'article 1594 D du CGI après application de l'abattement prévu à l'article 1594 F ter du CGI.

En cas de non-respect de l'engagement d'affectation à l'habitation souscrit, l'acquéreur est tenu d'acquitter le complément de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement et de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeurs dont l'acquisition a été dispensée, augmentés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

B. Terrains à bâtir non soumis à la TVA

(CGI, art. 1594 D)

7003

Les acquisitions de terrains réalisées par des personnes physiques depuis le 22 octobre 1998 ne sont plus assujetties à la TVA lorsque ces terrains sont destinés à la construction d'immeubles que ces personnes affectent à un usage d'habitation. Ces acquisitions sont désormais assujetties à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement de 3,80 % depuis le 1er janvier 2011, auquel s'ajoutent la taxe additionnelle communale de 1,20 % et le prélèvement de 2,37 %.

7003-1

Ce tarif s'applique aux acquisitions de terrains par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles qu'elles affectent à un usage d'habitation. Ces acquisitions concernent notamment les terrains nus, les droits de surélévation, et les immeubles inachevés, sous les conditions suivantes :

- l'acquéreur doit être une personne physique ;

- la construction édifiée doit être affectée à un usage d'habitation, que l'acquéreur s'en réserve l'usage ou qu'il la donne en location à des tiers.

En cas de construction d'un immeuble à usage mixte, les règles suivantes sont applicables :

- les acquisitions de terrains par une personne physique en vue de la construction de locaux servant à la fois à un usage d'habitation et à l'exercice d'une profession libérale exonérée de TVA (médecins, etc...) et soumise aux bénéfices non commerciaux sont assimilées pour la totalité à des acquisitions de terrains en vue de la construction de locaux d'habitation. Ces acquisitions se trouvent en conséquence en dehors du champ d'application de la TVA immobilière ;

- en revanche, les terrains acquis par les personnes physiques en vue de la construction de locaux à usage mixte d'habitation et professionnel (y compris les activités libérales imposables à la TVA), commercial ou industriel ne sont pas assimilés pour leur superficie totale à des terrains acquis en vue de la construction de locaux à usage d'habitation. Seule la quote-part du terrain qui peut être rattachée aux locaux à usage d'habitation est soumise aux droits de mutation.

C. Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles

(BOI-ENR-DMTOI-10-40)

I. Application d'un taux réduit ou d'un droit fixe

(CGI, art. 1594 F quinquies, A)

7004

Le A de l'article 1594 F quinquies du CGI prévoit que sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux réduit les mutations à titre onéreux de terrains à bâtir et d'immeubles neufs mentionnés au 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI lorsqu'elles sont soumises à la TVA, sauf application des modalités de taxation sur la marge prévues à l'article 268 du CGI lorsque l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction (BOI-TVA-IMM-10-20-10).

Le bénéfice du taux réduit est conditionné au paiement de la TVA ou à la justification de sa prise en charge (CGI, ann. II, art. 251).

Dans cette situation, le 1° du 1 de l'article 1584 du CGI précise que la taxe additionnelle n'est pas perçue.

Bénéficient ainsi de ce taux réduit de droits de mutations (sous réserve d'application de l'article 1594-0 G du CGI) les acquisitions :

- de terrains à bâtir réalisées auprès d'un assujetti à la TVA, lorsqu'elles sont soumises à la TVA sur le prix total parce que l'article 268 du CGI ne trouve pas à s'appliquer ;

- d'immeubles bâtis achevés depuis cinq ans au plus réalisées auprès d'un assujetti quel que soit le nombre de mutations de cette nature qui interviennent dans cette période ;

- d'immeubles bâtis achevés depuis cinq ans au plus réalisées auprès d'un non assujetti et ayant fait l'objet d'une promesse de vente signée avant le 31 décembre 2012 lorsque la faculté prévue au BOI-TVA-IMM-10-10-20 au II-A a été mise en œuvre (mesure transitoire dans le cadre de l'abrogation du a du 2° du 3 du I de l'article 257 du CGI par le 1 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012).

Il est admis que l'application de la dispense de TVA prévue à l'article 257 bis du CGI ne fasse pas obstacle à l'application des dispositions du A de l'article 1594 F quinquies du CGI lorsque la transmission porte sur un immeuble achevé depuis cinq ans au plus, voire sur des terrains à bâtir attachés à l'universalité transmise.

Lorsque l'immeuble a fait l'objet de travaux de second œuvre qui n'ont pas donné lieu à l'application du taux réduit de TVA prévu à l'article 279-0 bis du CGI et que tous les planchers de l'immeuble contribuent à la résistance ou à la solidité de l'ouvrage, il demeure admis que le I du A de l'article 1594 F quinquies du CGI trouve à s'appliquer, nonobstant l'application éventuelle de l'article 268 du CGI, en ne prenant en compte que les cinq autres éléments mentionnés à l'article 245 A de l'annexe II au CGI pour déterminer si l'immeuble a été rendu à l'état neuf au regard du d) du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI.

Il résulte de la combinaison des articles 1594-0 G du CGI et 691 bis du CGI que les actes portant acquisition de terrains à bâtir et de biens assimilés qui donnent lieu au paiement de la TVA, et qui sont à ce titre exonérés de droits proportionnels d'enregistrement ou de la taxe proportionnelle de publicité foncière sous réserve du respect des conditions prévues par le A de l'article 1594-0 G du CGI sont passibles d'un droit ou d'une taxe fixe.

Le régime des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles est examiné plus amplement dans la neuvième partie du livre IX TVA à laquelle il convient de se reporter.

II. Exonération liée à l'engagement de construire

(CGI, art. 1594-0 G, A ; Décret n° 2011-263 du 11 mars 2011 fixant les modalités d'application des exonérations de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement lors de l'acquisition d'un bien immobilier en cas d'engagement de production d'un immeuble neuf ; BOI-ENR-DMTOI-10-40 au II)

7005

1. Exonération de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement des acquisitions d'immeubles réalisées par des assujettis à la TVA (CGI, art. 1594-0 G, A-I)

Sous réserve de l'article 691 bis du CGI, sont exonérées de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les acquisitions d'immeubles réalisées par une personne assujettie au sens de l'article 256 A du CGI, lorsque l'acte d'acquisition contient l'engagement, pris par l'acquéreur, d'effectuer dans un délai de quatre ans les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf au sens du 2° du 2 du I de l'article 257 du CGI ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé.

2. Condition liée à l'exécution des travaux

Cette exonération est subordonnée à la condition que l'acquéreur justifie à l'expiration du délai de quatre ans, sauf application du délai de prorogation (cf. 6 ci-dessous), de l'exécution des travaux prévus au a ci-dessus.

> **Précision :** La production d'un immeuble neuf comme l'achèvement d'un immeuble repris en cours de construction donne déjà lieu à une information de l'administration destinée au suivi de la livraison à soi-même qui intervient à cette occasion. Le I de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI précise donc que la justification du respect de l'engagement pris par l'acquéreur résulte du dépôt de la déclaration spéciale prescrite au I de l'article 244 de l'annexe II au CGI (imprimé n° 940), lequel doit intervenir dans le mois de l'achèvement de l'immeuble.

3. Conditions liées à la superficie du terrain (CGI, art. 1594-0 G, A-III)

Cette exonération n'est applicable aux terrains destinés à la construction de maisons individuelles qu'à concurrence d'une superficie de 2 500 mètres carrés par maison, ou de la superficie minimale exigée par la réglementation sur le permis de construire si elle est supérieure.

Elle profite sans limitation de superficie aux terrains destinés à la construction d'immeubles collectifs, à condition que les constructions à édifier couvrent, avec leurs cours et jardins, la totalité des terrains

acquis.

Pour les terrains destinés à la construction d'immeubles non affectés à l'habitation pour les trois-quarts au moins de leur superficie totale, elle est applicable dans la limite des surfaces occupées par les constructions à édifier et par les dépendances nécessaires à l'exploitation de ces constructions.

4. Cas des acquisitions successives (CGI, art. 1594-0 G, A-II, al. 2)

En cas d'acquisitions successives entre personnes assujetties à la TVA, l'engagement pris par le cédant peut être repris par l'acquéreur auquel s'impose alors le délai imparti au cédant.

5. Substitution de l'engagement de revendre prévu à l'article 1115 du CGI à l'engagement de construire (CGI, art. 1594-0 G, A-II, al. 2)

La personne à laquelle s'impose l'engagement mentionné au a ci-dessus peut, dans la limite de cinq années à compter de la date à laquelle il a été souscrit par le premier acquéreur, y substituer l'engagement de revendre prévu à l'article 1115 du CGI qui est réputé avoir pris effet à compter de cette même date.

Les modalités de cette substitution qui prend la forme d'un acte complémentaire à l'acte de mutation comportant l'engagement de construire auquel se substitue le nouvel engagement sont précisées au VI de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI (Décret n° 2011-263 du 11 mars 2011 fixant les modalités d'application des exonérations de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement lors de l'acquisition d'un bien immobilier en cas d'engagement de production d'un immeuble neuf).

6. Prolongation du délai d'engagement (CGI, art. 1594-0 G, A-IV)

Sur demande de l'acquéreur, une prolongation annuelle renouvelable du délai de quatre ans fixé au a ci-dessus peut être accordée par le directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation des immeubles dans les conditions fixées au III de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI.

L'absence de notification d'un refus motivé de l'administration à l'issue d'un délai de deux mois suivant une demande de prolongation de l'engagement de construire vaut acceptation de la demande.

7. Non respect de l'engagement de construire (CGI, art. 1840 G ter ; cf. CF n° 8599)

Lorsque l'engagement de construire n'est pas respecté à l'échéance du délai qu'il comporte, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition de l'immeuble sur lequel portait l'engagement, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur qui en résultent.

8. Précisions diverses

En cas d'acquisition d'un terrain compris dans le périmètre d'une association syndicale de remembrement, le délai de quatre ans ne commence à courir qu'à compter de la décision de clôture des opérations de remembrement (CGI, art. 1594-0 G, A-V).

Pour l'application de ces dispositions, les immeubles ou fractions d'immeubles destinés à une exploitation à caractère commercial ou professionnel ne sont pas considérés comme affectés à l'habitation.

Par ailleurs, le décret n° 2011-263 du 11 mars 2011 fixe les modalités d'application des exonérations de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement lors de l'acquisition d'un bien immobilier en cas d'engagement de production d'un immeuble neuf.

D. Régime spécial des achats en vue de la revente

(CGI, art. 1115 ; BOI-ENR-DMTOI-10-50)

I. Exonération des droits et taxes de mutation liée à l'engagement de revendre

7006

Depuis le 11 mars 2010, sous réserve des dispositions de l'article 1020 du CGI, les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans (CGI, art. 1115, al. 1).

Remarque : Conformément aux dispositions de l'article 1020 du CGI, les mutations sont néanmoins soumises à la taxe de publicité foncière au taux global de 0,715 % lorsqu'elle portent sur des immeubles dès lors qu'elles entrent dans les prévisions du 1° de l'article 677 du CGI (lequel vise notamment les transmissions de propriété ou d'usufruit de

biens immeubles).

Un engagement de cette nature peut donc être souscrit par tout assujetti agissant en tant que tel, indépendamment de la qualité du cédant.

Précision (CGI, art. 1115, dernier alinéa) : Pour les reventes consistant en des ventes par lots déclenchant le droit de préemption prévu à l'article 10 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 relative à la protection des occupants de locaux à usage d'habitation ou celui prévu à l'article 15 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986, le délai prévu pour l'application de l'engagement de revendre visé au premier alinéa est ramené à deux ans.

Pour l'application de l'engagement de revendre, les transferts de droits ou de biens dans un patrimoine fiduciaire et les apports purs et simples effectués ne sont pas considérés comme des ventes (CGI , art. 1115, al. 4).

Dans deux arrêts rendus début 2010 (arrêt du 2 février 2010, n° 154 FS-P+B, et arrêt du 7 avril 2010, n° 433 FS-P+B) la Cour de cassation a jugé qu'il n'y avait pas revente dans les cas suivants :

- lors d'une opération de fusion par absorption d'une société ayant acquis un immeuble sous le régime de l'article 1115 du CGI ;

- lors du retrait d'un associé du capital d'une SCI par attribution d'un immeuble.

II. Cas des acquisitions successives

(CGI, art. 1115, al. 2)

7007

En cas d'acquisitions successives par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A du CGI, le délai imparti au premier acquéreur s'impose à chacune de ces personnes.

Il en résulte qu'en cas de mutations successives entre assujettis, c'est celui qui se trouve propriétaire de l'immeuble à l'expiration du délai de cinq ans décompté à compter de la première acquisition qui a donné lieu à l'application des dispositions de l'article 1115 du CGI qui est tenu d'acquitter le complément de taxe, frais et intérêt de retard sur la valeur de sa propre acquisition dès lors que lui-même s'est placé sous le bénéfice de ces dispositions.

III. Substitution de l'engagement de construire prévu au I du A de l'article 1594-0 G du CGI à l'engagement de revendre

(CGI, art. 1594-0 G, A-II, dernier alinéa)

7008

L'engagement de revendre est réputé respecté si l'acquéreur auquel il est opposable y a substitué avant son échéance un engagement de construire tel que prévu au I du A de l'article 1594-0 G du CGI.

Cette substitution s'opère par souscription auprès de l'administration dans les conditions et formes prescrites au V de l'article 266 bis de l'annexe III au CGI.

IV. Déchéance du régime de faveur

7009

1. Principe

La déchéance est encourue du seul fait que les biens acquis n'ont pas été revendus dans le délai de cinq ans. La jurisprudence précédemment construite à cet égard dans le régime antérieur des marchands de biens apparaît transposable aux opérations professionnelles placées sous le couvert de l'article 1115 du CGI dans sa rédaction issue de la loi du 9 mars 2010.

Ainsi, la portée de l'engagement doit être appréciée sans avoir à rechercher l'intention des parties.

Toutefois, il y aurait lieu de prendre en compte la force majeure invoquée par un acquéreur qui serait en mesure d'établir qu'à raison d'une circonstance présentant les caractères d'extériorité et d'imprévisibilité, il a été dans l'impossibilité insurmontable de vendre pendant toute la durée de son obligation.

Par ailleurs, un assujetti qui, avant l'expiration du délai de cinq ans, consent une donation du bien

acquis sous le régime spécial des achats effectués en vue de la revente est déchu du bénéfice de ce régime.

Il en va de même lors de la transformation d'une SARL en SCI dès lors qu'une telle transformation n'entraîne pas, au regard des dispositions de l'article 1115 du CGI, mutation d'immeuble, et sauf à ce que l'engagement de la SARL soit repris par la SCI dans un acte rectificatif.

Dans le même sens, un bien qualifié d'immeuble lors de son acquisition sous le régime de l'article 1115 du CGI doit, pour continuer de bénéficier dudit régime, avoir conservé sa nature immobilière lors de sa revente avant l'expiration du délai légal. Ainsi l'exonération est remise en cause à hauteur de la partie du prix d'acquisition excédant la valeur du sol lorsque l'exploitation de sa superficie est cédée par anticipation sur la cession du sol.

2. Conséquences du non respect de l'engagement de revendre (CGI, art 1840 G ter)

a. Non respect total de l'engagement de revendre

Conformément à l'article 1840 G ter du CGI, lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est pas respecté, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, liquidés d'après les tarifs en vigueur au jour de l'acquisition du bien en cause, ainsi que du complément de frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non valeur qui en résultent.

L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI est décompté du premier jour du mois suivant la date d'expiration du délai légal de présentation de l'acte d'acquisition à la formalité et doit être versé comme le principal dans le mois suivant l'expiration du délai imparti. Dans le cas où l'acquisition est affectée d'une condition suspensive, le point de départ du délai de cinq ans est la date de la réalisation de la condition suspensive.

b. Non respect partiel de l'engagement de revendre

Lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est respecté que pour une fraction du bien sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été dispensé, ainsi que des frais et intérêts de retard qui en résultent, à hauteur de la différence entre le prix auquel il avait acquis le bien et le prix auquel a été vendu la (ou les) fraction du bien pour laquelle l'engagement a été respecté. Cette solution s'applique par parcelle ou lot lorsque leur prix d'acquisition a été distingué dans l'acte.

V. Prorogation annuelle du délai d'engagement

(CGI, art. 1594-0 G, A-IV bis)

7010

Une prorogation annuelle renouvelable du délai de cinq ans pour revendre peut être accordée, par le directeur départemental ou régional des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble ayant fait l'objet de l'engagement, si celui-ci est situé dans le périmètre d'une zone d'aménagement concertée (ZAC) définie à l'article L. 311-1 du code de l'urbanisme et qu'il a été acquis par la personne chargée de l'aménagement ou de l'équipement de cette zone.

> **Remarque :** Les ZAC sont des zones à l'intérieur desquelles une collectivité publique ou un établissement public décide d'intervenir pour réaliser ou faire réaliser l'aménagement et l'équipement de terrains, notamment ceux que cette collectivité ou cet établissement a acquis ou acquerra en vue de les céder ou de les concéder à des utilisateurs privés ou publics.

En pratique, cette disposition dérogatoire peut trouver à s'appliquer aux terrains, voire aux constructions destinées à être démolies, que l'aménageur de zone a acquises dans les emprises qu'il prévoit de rétrocéder sans y réaliser lui-même de travaux qui l'auraient conduit à prendre un engagement de construire tel que prévu au I du A de l'article 1594-0 G du CGI.

La demande de prorogation doit être formulée au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai de cinq ans précédemment imparti pour revendre, et adressée par pli recommandé avec avis de réception postale. Elle doit être motivée et préciser la consistance de l'immeuble concerné, ainsi que le montant des droits dont l'exonération a été subordonnée à la réalisation de l'engagement prévu à l'article 1115 du CGI (CGI, ann. III, art. 266 bis, IV).

La prorogation susceptible d'être accordée peut être renouvelée dans les mêmes conditions.

> **Remarque :** De telles prorogations annuelles peuvent être notamment accordées en raison des retards pris dans la commercialisation de la ZAC du fait de difficultés administratives ou techniques, ainsi que des délais nécessaires à l'appropriation de l'ensemble du foncier de la zone qui peut conditionner la rétrocession des emprises en cause.

E. Crédit-bail

(CGI, art. 1594 F quinquies, H ; BOI-ENR-DMTOI-10-60)

I. Régimes applicables

7011

1. Régime de droit commun

Lorsqu'elle n'entre pas dans le champ d'application de la TVA immobilière, l'acquisition par le locataire des immeubles loués en vertu d'un contrat de crédit-bail immobilier ou de cession-bail donne ouverture à la taxe de publicité foncière au taux de droit commun (cf. n° 6997). Il en est de même pour les acquisitions réalisées dans le cadre d'une convention de location par une commune ou par une chambre de commerce et d'industrie (RM Gambier n° 54994, AN JO Débats du 4 mai 1992, p. 2044) à une entreprise d'usines ou ateliers-relais, qui est assimilable à un contrat de crédit-bail.

Précision : La cession-bail est l'opération par laquelle une société de crédit-bail achète à une entreprise un investissement déjà réalisé et le lui donne aussitôt à bail en vertu d'un contrat de crédit-bail.

2. Régime de faveur conditionnel

Le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement est réduit à 0,70 % depuis le 1er janvier 2011 lorsqu'une société de crédit-bail acquiert un immeuble dont elle concède immédiatement la jouissance au vendeur par un contrat de crédit-bail, à la condition que ce dernier fasse l'objet d'une publication si cette formalité est obligatoire en application des dispositions de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié, c'est-à-dire lorsque le contrat de crédit-bail immobilier emporte constitution d'un bail d'une durée supérieure à 12 ans (CGI, art. 1594 F quinquies, H).

Remarque : Le régime de faveur conditionnel applicable aux SOFERGIE a été supprimé en raison de l'abrogation des dispositions du I de l'article 1594 F quinquies du CGI pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2000. Cependant, cette suppression est sans conséquence pratique dès lors que les dispositions du H du même article permettent aux SOFERGIE, en leur qualité de sociétés de crédit-bail, de continuer de soumettre, dans les mêmes conditions, à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,70 % les acquisitions dont elles concèdent immédiatement la jouissance au vendeur par un contrat de crédit-bail.

3. Régime applicable aux contrats d'ijara : voir BOI-DJC-FIN.

II. Assiette

7012

Pour les immeubles acquis en vertu d'un contrat de crédit-bail immobilier, la taxe de publicité foncière ou le droit d'enregistrement prévu aux articles 683, 1594 D et au H de l'article 1594 F quinquies du CGI est liquidé sur le prix de vente, abstraction faite de la valeur vénale du bien transmis.

Cette règle demeure applicable lorsque le contrat de crédit-bail immobilier a été soumis à la formalité de publicité foncière dans le délai de trois mois prévu à l'article 33 du décret du 4 janvier 1955 modifié. En revanche, si le contrat de crédit-bail dont la publication était obligatoire (en pratique, il s'agit des contrats de crédit-bail conclus pour une durée de plus de 12 années à compter du 1er janvier 1996) n'a pas été publié ou a été publié tardivement, c'est-à-dire postérieurement au délai de trois mois susvisé, l'assiette des droits de mutation à titre onéreux est constituée par la valeur vénale du bien au jour de l'acquisition par le preneur si elle est supérieure au prix de cession.

F. Acquisitions par les jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation d'immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale

(CGI, art. 1594 F quinquies, E-I ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-10)

7013

Le I du E de l'article 1594 F quinquies du CGI réduit à 0,70 %, depuis le 1er janvier 2011, le taux du droit de mutation à titre onéreux applicable aux acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale définies au II de l'article 1465 A du CGI qui sont effectués par les agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation des jeunes agriculteurs, dans la limite de 99 000 €.

Remarque : L'article 16-I de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 complète le II de l'article 1465 A du CGI.

I. Opérations concernées

La taxation réduite s'applique aux ventes, quelle que soit leur forme (de gré à gré, adjudication) mais également aux opérations qui comportent, en droit fiscal, transmission à titre onéreux de propriété (soulte d'échange ou de partage dans la mesure où la soulte est due par le jeune agriculteur bénéficiaire des aides, licitation ou cession de droits successifs portant sur des immeubles ruraux, sous réserve que ses actes n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions des articles 748 et 750 du CGI : cf. n^{os} 7306 et 7310).

II. Conditions d'application

L'acquisition doit concerner un immeuble rural situé dans une zone de revitalisation rurale.

Remarque : Le caractère rural ou urbain d'un immeuble dépend non de sa situation, mais de sa nature et de sa principale destination. Un immeuble est considéré comme rural s'il est principalement affecté à un usage agricole au jour du transfert de propriété. La profession de l'acquéreur n'a pas à être prise en considération.

L'acquisition doit être réalisée par un agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation des jeunes agriculteurs prévues aux articles D. 343-9 et D. 343-13 du code rural et de la pêche maritime (dotation d'installation aux jeunes agriculteurs ou prêts à moyen terme spéciaux d'installation), que cet agriculteur soit exploitant individuel ou associé d'une société civile à objet agricole. Ainsi, peut notamment bénéficier du régime de faveur, l'associé :

- d'un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) ;

- d'un groupement foncier agricole (GFA) ;

- d'une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) ;

- d'une société civile d'exploitation agricole (SCEA) ;

- d'un groupement foncier rural (GFR) mentionné aux articles L. 322-22 à L. 322-24 du code rural et de la pêche maritime dès lors que les biens acquis sont des immeubles ruraux à usage agricole.

L'acquisition doit intervenir dans le délai de quatre ans suivant l'octroi des aides, délai calculé de quantième en quantième à compter de la date de l'octroi de ces dernières.

En cas d'acquisitions successives susceptibles de bénéficier du régime de faveur, les actes, autres que le premier, doivent comporter le rappel des acquisitions effectuées par le même acquéreur ayant bénéficié du même régime et préciser le prix ou la valeur des biens précédemment acquis.

Un certificat délivré sans frais par le directeur départemental de l'agriculture, précisant la date de l'octroi des aides, doit être joint à l'acte.

En ce qui concerne les bénéficiaires des prêts à moyen terme spéciaux d'installation (MTS), l'acte constatant l'acquisition doit être appuyé d'une attestation délivrée par l'établissement bancaire ayant accordé le prêt précisant que l'acquéreur a bénéficié d'un prêt à moyen terme spécial d'installation prévu à l'article D. 343-13 du code rural et de la pêche maritime.

À défaut de production de cette attestation lors de la présentation de l'acte à la formalité, la taxe de publicité foncière est perçue dans les conditions de droit commun. Cette perception est définitive.

III. Portée du régime de faveur

Le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement est fixé à 0,70 % depuis le 1er janvier 2011. Le prélèvement de 2,14 % est perçu en supplément, mais s'agissant d'un droit à 0,70 %, la taxe additionnelle communale n'est pas perçue (cf. n° 6982).

Ce régime ne s'applique qu'à hauteur de 99 000 €. Si l'acquisition (ou les acquisitions) effectuée dans les quatre ans suivant l'octroi des aides excède ce chiffre, le surplus est imposé au tarif de droit commun (cf. n° 6997).

Remarque : Ce régime est applicable à la totalité du prix d'acquisition (dans la limite de 99 000 €) lorsque celle-ci est signée par le seul acquéreur bénéficiaire des aides à l'installation, alors même qu'il est marié sous un régime de communauté et que son conjoint n'est pas bénéficiaire desdites aides (RM Colcombet n° 21736, AN 12 avril 1999, p. 2207 ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-10 § 60).

IV. Déchéance du régime de faveur

Le remboursement des aides à l'installation des jeunes agriculteurs prévues aux articles D. 343-9 et D. 343-13 du code rural et de la pêche maritime entraîne la déchéance du régime de faveur : l'acquéreur doit alors acquitter le complément de droit ou taxe dont les acquisitions ont été dispensées, ainsi que l'intérêt de retard (CGI, art. 1840 G ter ; cf. CF n° 8599).

G. Acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale réalisées en vue de les donner à bail à de jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation

(CGI, art. 1594 F quinquies, E-II ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-20)

7014

Le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable à la fraction du prix ou de la valeur n'excédant pas 99 000 € est réduit à 0,70 %, depuis le 1er janvier 2011, pour les acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale définies au II de l'article 1465 A du CGI sous réserve que l'acquéreur prenne, dans l'acte d'acquisition, l'engagement pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de justifier, au plus tard au terme d'un délai d'un an à compter de la date du transfert de propriété, que le bien acquis a été donné à bail à long terme ou à bail cessible à un jeune agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation.

Remarque : Le I de l'article 16 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 complète le II de l'article 1465 A du CGI.

I. Immeubles concernés

La mesure concerne les acquisitions portant sur des immeubles ruraux situés dans les zones de revitalisation rurale définies au II de l'article 1465 A du CGI.

Remarque : Le caractère rural ou urbain d'un immeuble dépend non de sa situation, mais de sa nature et de sa principale destination. Un immeuble est considéré comme rural s'il est principalement affecté à un usage agricole au jour du transfert de propriété. La profession de l'acquéreur n'a pas à être prise en considération.

II. Conditions d'application du dispositif

Le bénéfice du taux réduit est subordonné à l'engagement pris dans l'acte d'acquisition par l'acquéreur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de justifier, au plus tard au terme d'un délai d'un an à compter de la date du transfert de propriété, que le bien acquis a été donné à bail à long terme à un jeune agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation.

L'engagement de donner à bail à long terme doit être pris dans l'acte d'acquisition. Il concerne l'acquéreur lui-même et ses ayants cause à titre gratuit. L'acquéreur peut être une personne physique ou une personne morale.

L'engagement doit être justifié au plus tard au terme d'un délai d'un an à compter de la date du transfert de propriété, de la conclusion d'un bail à long terme avec un jeune agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation. Cette justification résultera, en pratique, de la production d'une copie du bail accompagnée d'un document attestant de l'octroi des aides à l'installation du preneur.

Remarque : La preuve de l'octroi des aides à l'installation du preneur pourra, notamment, résulter de la production du certificat délivré par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt visé au I du E de l'article 1594 F quinquies du CGI (cf. n° 7013).

Le bail conclu doit être un bail à long terme. Il doit donc s'agir d'un bail conclu dans les conditions prévues aux articles L. 416-1 à L. 416-6, L. 416-8 et L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime.

Le preneur doit être un jeune agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation prévues aux articles D. 343-9 et D. 343-13 du code rural et de la pêche maritime.

Le preneur peut être exploitant individuel ou associé d'une société civile à objet agricole (cf. n° 7013).

III. Exonération de la taxe communale additionnelle

S'agissant d'un droit à 0,70 %, la taxe additionnelle communale n'est pas perçue (CGI, art. 1584 et

CGI, art. 1595 bis).

IV. Déchéance du régime de faveur

Le remboursement des aides à l'installation des jeunes agriculteurs prévues aux articles D. 343-9 et D. 343-13 du code rural et de la pêche maritime entraîne la déchéance du régime de faveur ; il en est de même du non-respect de l'engagement de donner à bail à long terme les biens acquis dans le délai d'un an à un jeune agriculteur aidé ou lorsque le bail n'atteint pas son terme de 18 ans ; l'acquéreur doit alors acquitter le complément de droit ou taxe dont les acquisitions ont été dispensées, ainsi que l'intérêt de retard (CGI, art. 1840 G ter ; cf. CF n° 8599).

H. Acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers

(CGI, art. 1594 F quinquies, D ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-30)

7015

Sous certaines conditions, les acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux réduit de 0,70 % depuis le 1er janvier 2011. Le même taux est applicable aux acquisitions faites, sous les mêmes conditions, en vue de l'installation d'un descendant majeur de l'acquéreur.

I. Champ d'application du régime de faveur

7015-1

1. Nature des mutations

Le tarif réduit est applicable à toute mutation à titre onéreux de propriété, d'usufruit ou de nue-propriété d'immeuble qui serait normalement passible du droit de vente, et notamment : aux ventes, aux soultes d'échanges et aux soultes de partages ayant un caractère translatif du point de vue fiscal.

Remarques :

La cession des droits indivis par un ex-époux à son ex-conjoint portant sur des immeubles ruraux est susceptible de bénéficier des dispositions du D de l'article 1594 F quinquies du CGI.

En cas d'acquisition démembrée d'un immeuble rural, à savoir la nue-propriété par une personne physique et l'usufruit par une personne morale dont la personne physique est associée, seule l'acquisition de l'usufruit de l'immeuble rural par la personne morale pourra bénéficier du tarif réduit prévu au D de l'article 1594 F quinquies du CGI (RES N° 2010/51 au BOI-ENR-DMTOI-10-70-30 .

2. Nature des biens

Le tarif réduit n'est appliqué qu'aux acquisitions du droit de propriété des immeubles ruraux ; il ne peut bénéficier aux acquisitions de parts d'un groupement foncier agricole.

Remarques :

Sur la notion d'immeuble rural, cf. n° 7013, renvoi 1. Il est précisé que les bâtiments d'habitation de l'exploitant et de son personnel ont le caractère d'immeubles ruraux lorsqu'ils constituent véritablement l'accessoire d'une exploitation agricole.

Toutefois, le tarif réduit serait susceptible de s'appliquer aux cessions de parts intervenant dans les trois ans de la réalisation de l'apport fait au GFA et relevant par conséquent de l'article 727 du CGI (cf. n° 7119).

Le régime de faveur est applicable aux biens acquis par une société et exploités par elle, aux biens exploités par un usufruitier qui se rend acquéreur de la nue-propriété.

II. Conditions d'application des allégements

7015-2

1. Dispositions applicables aux opérations intervenues depuis le 1er janvier 2009

Les immeubles doivent, au jour de l'acquisition, être exploités depuis au moins deux ans :

- soit en vertu d'un bail consenti à l'acquéreur personne physique, à son conjoint, à ses ascendants ou aux ascendants de son conjoint ou à la personne morale acquéreur ;

- soit en vertu d'une mise à disposition par le preneur au profit de la personne morale acquéreur.

2. Dispositions applicables aux opérations intervenues jusqu'au 31 décembre 2008

Au jour de l'acquisition, les immeubles en cause doivent être exploités en vertu d'un bail consenti à l'acquéreur, à son conjoint, à ses ascendants ou aux ascendants de son conjoint et enregistré ou déclaré depuis au moins deux ans. Le fermier ou, le cas échéant, son descendant majeur qu'il veut installer, doit prendre l'engagement, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de mettre personnellement en valeur les biens ruraux acquis pendant un délai minimal de cinq ans à compter de la date du transfert de propriété.

III. Déchéance du régime de faveur

7015-3

1. Causes de la déchéance

a. Principe

Deux causes de déchéance sont prévues :

- la cessation par l'acquéreur ou, éventuellement, par le descendant installé ou par les ayants cause à titre gratuit, de l'exploitation personnelle du fonds, dans le délai de cinq ans à compter de la date de son acquisition ;

- l'aliénation à titre onéreux, dans le même délai, de la totalité ou d'une partie du fonds. La cession de la nue-propriété est assimilée à une cession partielle et entraîne la déchéance du régime de faveur même lorsque l'exploitation est poursuivie par le cédant usufruitier.

b. Exceptions

La déchéance n'est pas encourue dans les situations suivantes :

- rupture de l'engagement motivée par un cas de force majeure, c'est-à-dire par un événement imprévisible, insurmontable et totalement étranger au fermier acquéreur, à la condition qu'il y ait un lien de causalité directe avec le non-respect de l'engagement ;

- aliénation à titre onéreux ou location consenties par l'acquéreur, soit à un descendant ou au conjoint de celui-ci, qui s'engage lui-même à continuer personnellement l'exploitation jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans à compter de la date d'acquisition initiale, soit au descendant pour l'installation duquel l'acquisition a été réalisée ;

- aménagement en gîte rural à condition que les locations saisonnières conservent un caractère nettement accessoire, cette condition étant réputée satisfaite lorsque les loyers perçus ne dépassent pas 10 % du total des recettes tirées de la propriété ;

- échange, à la double condition que les biens reçus en contre-échange aient une valeur au moins égale à celle des immeubles cédés et que l'engagement d'exploitation personnelle pris à l'égard de ceux-ci soit reporté sur ceux-là ;

- départ en retraite de l'exploitant lorsque les immeubles ruraux bénéficiant du régime de faveur sont compris dans les superficies dont un agriculteur est autorisé à poursuivre la mise en valeur dans les conditions prévues à l'article L. 732-39 du code rural et de la pêche maritime ;

- apport des biens acquis à un GFA, un GAEC, une EARL ou une société civile d'exploitation agricole à la condition que l'apporteur prenne dans l'acte d'apport l'engagement pour lui, son conjoint et ses ayants-cause à titre gratuit de conserver les parts jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans à compter de la date du transfert de propriété initial.

> **Remarque :** En revanche, la déchéance du régime de faveur est encourue lorsque les parts reçues en rémunération de l'apport font l'objet d'une vente ou d'un échange dans le délai restant à courir entre la date de l'apport et l'expiration du délai de cinq ans suivant la date du transfert de propriété initial. La mutation à titre gratuit des parts résultant du décès ou d'une donation n'entraîne pas la déchéance du régime de faveur à la condition que les héritiers, légataires ou donataires conservent ces parts jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans susvisé.

- mise à la disposition d'une société civile agricole des biens acquis, lorsque cette mise à disposition est effectuée dans les conditions fixées à l'article L. 411-2 du code rural et de la pêche maritime, c'est-à-dire notamment, lorsque le propriétaire auteur de la mise à disposition participe effectivement à leur exploitation au sein de la société. La mise à disposition doit, en outre, être réalisée conformément aux dispositions de l'article L. 411-37 du code rural et de la pêche maritime prévues pour les preneurs de baux ruraux et, ne pas donner lieu, de ce fait, à l'attribution de parts (RM Daunay, n° 4365, JO Sénat du 17 mars 1994, p. 591 ;

- jouissance des biens acquis concédée à titre onéreux, notamment par bail, à un groupement foncier

agricole (GFA), à un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC), à une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) ou à une société civile d'exploitation agricole (SCEA) à condition que l'acquéreur ou ses ayants cause à titre gratuit continuent de mettre personnellement en valeur les biens acquis dans le cadre du groupement ou de la société, jusqu'à l'expiration du délai de cinq années à compter de la date d'acquisition.

Remarque : Il est admis que le régime de faveur est également maintenu en cas de concession à titre onéreux de la jouissance des biens acquis à un groupement foncier rural (GFR) visé aux articles L. 322-22 à L. 322-24 du code rural et de la pêche maritime dès lors que les biens dont la jouissance est concédée à titre onéreux sont des immeubles ruraux à usage agricole.

2. Effets de la déchéance

En cas de déchéance du régime de faveur et après mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire (cf. CF n^{os} 8207 et suiv.), l'acquéreur ou ses ayants cause à titre gratuit sont tenus d'acquitter sans délai le complément de droit ou de taxe et la taxe additionnelle communale dont les acquisitions ont été dispensées, ainsi que l'intérêt de retard (CGI, art. 1840 G ter ; cf. CF n° 8599).

La déchéance n'atteint que la partie du prix d'acquisition afférente aux immeubles affectés par l'événement qui la provoque.

I. Dispositions diverses en faveur de l'agriculture ou de la forêt

I. Opérations réalisées par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER)

(CGI, art. 1028 à CGI, art. 1028 ter ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-40)

1. Opérations visées à l'article 1028 bis du CGI

7016

Il résulte des dispositions de l'article 1028 bis du CGI que sont exonérées de toute perception au profit du Trésor toutes les acquisitions réalisées par les SAFER conformément à leur mission et à leurs moyens d'actions définis à l'article L. 141-1 du code rural et de la pêche maritime. Tel est le cas des acquisitions :

- de biens ruraux, des terres, d'exploitations agricoles ou forestières ;

- de parts de sociétés donnant vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance de biens agricoles ou forestiers ;

- de la totalité des parts ou actions de sociétés ayant pour objet principal l'exploitation ou la propriété agricole, et notamment des parts de groupements fonciers agricoles.

2. Opérations visées à l'article 1028 ter du CGI

7016-1

a. Champ d'application

L'article 1028 ter du CGI dispense de perception au profit du Trésor :

- toutes les cessions effectuées par les SAFER au titre de l'article L. 141-1 du code rural et de la pêche maritime, dont la destination répond aux dispositions dudit article et qui sont assorties d'un engagement de l'acquéreur pris pour lui et ses ayants cause de conserver cette destination pendant un délai de dix ans à compter du transfert de propriété ;

- sous les mêmes conditions, les acquisitions réalisées par une personne substituée dans les droits à l'achat conférés à une SAFER par une promesse de vente ayant acquis date certaine, dans les six mois de la conclusion de ladite promesse.

b. Déchéance du régime de faveur

Lorsque l'engagement prévu à l'article 1028 ter du CGI n'est pas respecté, l'acquéreur ou ses ayants cause est tenu d'acquitter les droits et taxes dont l'acquisition avait été exonérée et l'intérêt de retard (CGI, art. 1840 G ter ; cf. CF n° 8599).

Les droits rappelés et l'intérêt de retard légalement exigibles doivent être acquittés à la première réquisition de l'administration. Celle-ci devra être précédée, dans tous les cas, de la mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire (cf. CF n^{os} 8207 et suiv.) à l'encontre du propriétaire.

II. Acquisitions de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés

(CGI, art. 1137 ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-50)

1. Champ d'application du régime de faveur

7017

Depuis le 1er janvier 2005, l'article 1137 du CGI donne la possibilité aux conseils généraux et aux conseils municipaux de délibérer en vue d'exonérer des droits dus à raison des acquisitions de propriétés en nature de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés constatées par un acte authentique signé avant le 1er janvier 2011, chacun pour leur part.

Les délibérations des conseils généraux et des conseils municipaux doivent être notifiées aux services des finances publiques avant le 31 mars pour prendre effet le 1er juin suivant.

L'exonération du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière rend impossible la perception des droits et taxes additionnels à ces droits ou qui sont basés sur ces droits. En conséquence, les délibérations des conseils municipaux auront une portée réelle dans l'hypothèse où le département dans lequel les communes concernées sont situées n'a pas voté l'exonération. La liste des départements et communes ayant voté l'exonération est consultable sur le site www.impots.gouv.fr (professionnels - accès spécialisés - notaires et géomètres experts).

Lorsque, postérieurement à la signature de l'acte, une disposition législative ou réglementaire ou une décision administrative édicte une interdiction de boisement, l'acquéreur est délié de son engagement. L'exonération n'est donc pas remise en cause dans cette hypothèse.

2. Déchéance du régime de faveur

7017-1

En cas de manquement à l'un des engagements pris dans les conditions prévues à l'article 1137 du CGI, l'acquéreur est tenu d'acquitter l'imposition dont il avait été exonéré et, en outre, un droit supplémentaire de 1 %, ainsi que l'intérêt de retard (CGI, art. 1840 G ter ; cf. CF n° 8599).

Les infractions visées ci-dessus sont constatées par des procès-verbaux dressés par les agents de la direction départementale de l'agriculture et de la forêt. Le service des impôts n'intervient donc pas dans la recherche des infractions qui peuvent être commises. La déchéance du régime de faveur n'atteint que la partie du prix afférente aux biens qui ne sont pas reboisés ou qui ne présentent pas l'une des garanties visées au **n° 7017** lorsque l'engagement n'est pas respecté que sur une partie des biens en cause.

III. Sociétés coopératives agricoles

(CGI, art. 1030 et CGI, art. 1031 ; BOI-ENR-DMTOI-10-70-60)

7018

Les sociétés coopératives de céréales ainsi que leurs unions et les sociétés d'insémination artificielle et d'utilisation de matériel agricole bénéficient du tarif de 0,70 %, depuis le 1er janvier 2011, pour les acquisitions ou ventes immobilières qu'elles effectuent. Par mesure de tempérament, ce tarif est, sous certaines conditions, applicable aux acquisitions réalisées par les sociétés coopératives à objet mixte si elles effectuent des opérations sur les céréales.

IV. Opérations immobilières réalisées en vue de la mise en valeur des terres incultes

(BOI-ENR-DMTOI-10-70-70)

7019

1. Application générale du régime de faveur de mise en valeur des terres incultes (CGI, art. 1025)

Les dispositions de l'article 1025 du CGI prévoient que les contrats de concession, certificats, procès-verbaux et, d'une façon générale, tous actes se rapportant au classement ou à la concession des terres incultes ou manifestement sous-exploitées sont exonérés sous réserve des dispositions de

l'article 1020 du CGI, des droits d'enregistrement.

2. Application du régime de faveur de mise en valeur des terres incultes dans les départements d'outre-mer (CGI, art. 1594 F quinquies, F et CGI, art. 1594-0 F sexies créé par l'article 27 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013)

Les ventes résultant de l'application de l'article L. 181-5 du code rural et de la pêche maritime, de l'article L. 181-6 du code rural et de la pêche maritime, de l'article L. 181-7 du code rural et de la pêche maritime et de l'article L. 181-8 du code rural et de la pêche maritime relatifs à la mise en valeur agricole des terres incultes, des terres laissées à l'abandon et des terres insuffisamment exploitées de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Réunion et de la Guyane sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,70 % (CGI, art. 1594 F quinquies, F).

À compter du 1er janvier 2014, il en va de même des ventes résultant de l'application des articles L. 182-12 du code rural et d ela pêche maritime à L. 182-22 du code rural et de la pêche maritime relatifs à la mise en valeur agricole des terres incultes, des terres laissées à l'abandon et des terres insuffisamment exploitées de Mayotte (CGI, art. 1594-0 F sexies créé par l'article 27 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013).

Par ailleurs, les exemptions de droits d'enregistrement mentionnées à l'article 1025 du CGI, concernant les actes se rapportant au classement ou à la concession des terres incultes ou manifestement sous-exploitées, sont applicables à Mayotte (cf. RM Chaulet n° 2603, JO AN du 13 décembre 1993 p.4477 au BOI-ENR-DMTOI-10-70-70).

Sur la réduction des tarifs des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière en Guyane, voir n° 7000.

J. Opérations réalisées par les collectivités publiques ou par des organismes parapublics

(BOI-ENR-DMTOI-10-80)

I. Actes soumis gratis à la formalité

7020

Sont soumis gratis à la formalité les actes constatant :

- les acquisitions d'immeubles réalisées par l'État et les administrations publiques, les établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance de l'État, les établissements publics d'aménagement (pour les seules acquisitions faites pour le compte de l'État), les chambres de commerce maritimes, les ports autonomes, les chambres de commerce de l'intérieur gérant des installations portuaires, l'institution mentionnée à l'article L. 5312-1 du code du travail (Pôle emploi), la SNCF, le centre national des œuvres universitaires et scolaires (CNOUS) et les centres régionaux des œuvres universitaires et scolaires (CROUS) [CGI, art. 1040] ;

- les acquisitions immobilières effectuées à l'amiable et à titre onéreux par les communes, les syndicats de communes, les communautés de communes visées à l'article L. 5214-1 du code général des collectivités territoriales, les établissements publics fonciers créés en application des articles L. 324-1 et suiv. du code de l'urbanisme, les départements, les régions, les établissements publics communaux, départementaux ou régionaux, les établissements publics d'aménagement (pour les seules acquisitions faites pour le compte d'une collectivité locale), les sociétés d'économie mixte à participation publique majoritaire qui agissent en tant que concessionnaires d'opérations d'aménagement ou de service public et par les chambres de commerce, de métiers ou d'agriculture (CGI, art. 1042, I-al. 1) ;

- les transferts de biens, droits et obligations résultant de fusions ou de regroupements de communes ainsi que les transferts de biens, droits et obligations effectués entre établissements publics de coopération intercommunale (CGI, art. 1042 A). Ces transferts sont exonérés de la contribution prévue à l'article 879 du CGI pour les communes nouvelles instituées à compter du 1er janvier 2014 conformément aux I et III de l'article 46 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ;

- sous réserve du I de l'article 257 du CGI, les acquisitions faites, à l'amiable et à titre onéreux, des immeubles domaniaux reconnus inutiles par le ministre de la défense et ayant bénéficié du dispositif prévu à l'article 67 de la loi n° 2008-1425 de finances pour 2009, par des sociétés publiques locales créées en application de l'article L. 1531-1 du code général des collectivités territoriales ou par des sociétés publiques locales d'aménagement créées en application de l'article L. 327-1 du code de l'urbanisme et qui agissent en tant que concessionnaire de l'opération d'aménagement (CGI, art. 1042,

III nouveau issu de l'article 14 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; disposition applicable aux actes d'acquisition signés à compter du 1er janvier 2014) ;

- les expropriations d'immeubles pour cause d'utilité publique (CGI, art. 1045) ;

- les acquisitions d'immeubles effectuées en vue de l'aménagement de zones à urbaniser par priorité par les collectivités et par les organismes concessionnaires de cet aménagement, les acquisitions d'immeubles situés dans les zones soumises à droit de préemption, les rétrocessions et les cessions d'actif opérées par l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation ou par des sociétés civiles immobilières dont elle détient la majorité des parts, en faveur des régimes de retraites complémentaires obligatoires des salariés du secteur privé par répartition institués par voie d'accords collectifs interprofessionnels (CGI, art. 1594-0 G, B) ;

- les acquisitions d'immeubles situés dans les zones définies à l'article L. 243-1 du code rural et de la pêche maritime par le conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres (CGI, art. 1041) ;

- les acquisitions et échanges d'immeubles situés dans les cœurs d'un parc national faits par l'établissement public de ce parc sont exonérés des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière (CGI, art. 1045 bis).

II. Opérations donnant ouverture à la taxe de publicité foncière

7021

Donnent ouverture à la taxe de publicité foncière au taux de 0,70 %, depuis le 1er janvier 2011 :

- les opérations de rénovation urbaine (CGI, art. 1594 F quinquies, B) ;

- les cessions gratuites aux collectivités de terrains classés, visées à l'article L. 130-2 du code de l'urbanisme (CGI, art. 1594 F quinquies, C).

III. Imposition de droit commun

7022

Sont imposables dans les conditions de droit commun les acquisitions faites pour leur propre compte par les établissements publics d'aménagement.

K. Mesures de caractère social

(BOI-ENR-DMTOI-10-90)

I. Mesures en faveur des services de l'aide sociale et de l'assistance à l'enfance

(BOI-ENR-DMTOI-10-90-10 au I)

7023

La taxe de publicité foncière au taux de 0,70 %, depuis le 1er janvier 2011, s'applique :

- aux acquisitions immobilières effectuées par des établissements agréés pour recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale (CGI, art. 1066, I) ;

- aux acquisitions immobilières faites sous certaines conditions par des organismes figurant sur une liste dressée par arrêté du ministre chargé du budget (CGI, art. 1066, II) ;

- aux acquisitions immobilières effectuées par des organismes habilités à participer au service de l'aide sociale à l'enfance (CGI, art. 1067).

Remarque : Le dispositif visé à l'article 1066 du CGI (cf. ci-dessus, deux premiers tirets) est donc susceptible de s'appliquer aux acquisitions d'immeubles à usage de foyers de jeunes travailleurs, de centres sociaux ou d'hôtels sociaux réalisées par des organismes agréés au titre de l'aide sociale ou s'engageant à justifier, dans le délai de cinq ans de l'acquisition, dudit agrément donné à titre définitif ou par certains organismes pour le compte d'associations susceptibles de bénéficier de la taxation réduite si elles procédaient directement aux acquisitions considérées.

II. Croix-rouge française

(CGI, art. 1071 ; BOI-ENR-DMTOI-10-90-10 au II)

7024

Les acquisitions, par la Croix-Rouge française, des immeubles nécessaires à son fonctionnement sont assujetties à la taxe de publicité foncière au taux de 0,70 % depuis le 1er janvier 2011.

III. Sécurité sociale

(CGI, art. 1027, CGI, art. 1070 et CGI, art. 1084 ; BOI-ENR-DMTOI-10-90-10 au III)

7025

Sont exonérées de la taxe de publicité foncière et, par voie de conséquence, de taxe additionnelle, les acquisitions immobilières effectuées par les caisses de sécurité sociale proprement dites, la caisse nationale du régime social des indépendants (RSI) et leurs caisses régionales, les organismes de sécurité sociale dans les mines, les caisses d'allocations familiales, les caisses de mutualité sociale agricole, la caisse de retraite et de prévoyance des clercs et employés de notaire, l'établissement national des invalides de la marine. Ce régime a été étendu aux acquisitions effectuées notamment par la caisse autonome de retraite des médecins français, la caisse nationale de prévoyance du bâtiment, des travaux publics et des industries connexes, la caisse autonome de prévoyance nationale du Rhône, la caisse de retraite du personnel au sol de la compagnie nationale Air France.

IV. Habitations à loyer modéré

(BOI-ENR-DMTOI-10-90-20)

1. Régimes fiscaux particuliers en faveur de certaines opérations effectuées par les organismes d'HLM

7026

a. Acquisitions en vue de leur revente de lots de copropriétés faisant l'objet d'un plan de sauvegarde (CGI, art. 1594 F quinquies, L)

Le L de l'article 1594 F quinquies du CGI prévoit que les acquisitions en vue de leur revente de lots de copropriétés faisant l'objet d'un plan de sauvegarde, en application de l'article L. 615-1 du code de la construction et de l'habitation, par des sociétés anonymes et des sociétés anonymes coopératives de production d'habitations à loyer modéré ainsi que par des sociétés d'économie mixte sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,70 %.

Remarques :

Les reventes desdits lots ne bénéficient pas de ce dispositif.

Ce régime de faveur concerne les sociétés anonymes d'HLM définies à l'article L. 422-2 du code de la construction et de l'habitation, les sociétés anonymes coopératives de production d'HLM visées à l'article L. 422-3 du code de la construction et de l'habitation et les sociétés d'économie mixte.

Les acquisitions réalisées par les offices publics de l'habitat et par les offices publics d'aménagement et de construction demeurent exonérées de toute perception au profit du Trésor (CGI, art. 1042 ; cf. n° 7020).

b. Autres régimes spéciaux

Il existe également des régimes spéciaux pour :

- les cessions amiables de maisons individuelles à loyer modéré (CGI, art. 716) ;

- la résolution des contrats de vente de maisons individuelles à loyer modéré (CGI, art. 717) ;

- les transferts de biens aux organismes d'HLM et à certaines sociétés d'économie mixte (CGI, art. 1050) ;

- les transferts de biens entre organismes d'HLM (CGI, art. 1051, 1°) ;

- les acquisitions, réalisées avant le 31 décembre 2013, par les organismes d'HLM de logements faisant l'objet d'un conventionnement mentionné aux articles L. 351-2 et L. 321-8 du code de la construction et de l'habitation (CGI, art. 1051, 1° bis).

Voir également RES N° 2009/26 au BOI-ENR-DMTOI-10-90-20 § 30 en ce qui concerne l'acquisition par une SEM d'immeubles à usage de logement social.

2. Exonération facultative des cessions de logements réalisées par les organismes d'HLM ou par les sociétés d'économie mixte (CGI, art. 1594 G)

7027

Les conseils généraux peuvent exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement, les cessions de logements réalisées par les organismes d'habitations à loyer modéré à condition que la mutation entre dans le champ d'application de l'article 61 de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 tendant à favoriser l'investissement locatif, l'accession à la propriété de logements sociaux et le développement de l'offre foncière.

Le bénéfice du régime de faveur sur délibération des conseils généraux prévu à l'article 1594 G du CGI est étendu, sous les mêmes conditions, aux sociétés d'économie mixte pour les cessions de logements intervenues par actes passés depuis le 1er juin 1999.

Conformément aux dispositions de l'article 1594 E du CGI, les délibérations des conseils généraux sont notifiées aux services des finances publiques dans les conditions prévues à l'article 1639 A du CGI (cf. IF n° 6008). Elles prennent effet le 1er juin suivant. À défaut de notification dans les délais, le régime applicable l'année précédente est reconduit. L'exonération prévue à l'article 1594 G du CGI est globale. Dès lors, les délibérations concernent indifféremment les cessions réalisées par les organismes HLM et les SEM. Elles ont pour effet d'exonérer également les mutations en cause de taxe additionnelle. L'exonération doit être mentionnée dans l'acte de vente.

La liste des départements pour lesquels le Conseil Général s'est prononcé en faveur d'une telle exonération est consultable sur le site www.impots.gouv.fr (professionnels - accès spécialisés - notaires et géomètres-experts).

3. Exonération facultative des acquisitions de certains logements par les organismes d'HLM ou par les sociétés d'économie mixte (CGI, art. 1594 H)

7028

Les conseils généraux peuvent exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les acquisitions par les organismes d'HLM ou par les sociétés d'économie mixte d'immeubles d'habitation construits ou acquis par des accédants à la propriété qui ont contracté des prêts aidés par l'État (PAP) entre le 1er juillet 1981 et le 31 décembre 1984 et qui ne peuvent honorer leurs échéances. L'exonération est subordonnée au maintien dans les lieux des cédants aux termes d'une clause insérée dans l'acte de vente. Les délibérations des conseils généraux prennent effet dans les délais prévus par l'article 1594 E du CGI (cf. n° 6998).

4. Exonération facultative des acquisitions de certains logements précédemment acquis par les organismes d'HLM ou par les sociétés d'économie mixte (CGI, art. 1594 H-0 bis)

7029

Le conseil général peut, sur délibération, exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les acquisitions de logements précédemment acquis auprès d'organismes d'habitations à loyer modéré dans les conditions prévues au huitième alinéa de l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation lorsqu'elles résultent de la mise en œuvre d'une garantie de rachat prévue au titre des garanties visées à ce même article. La délibération prend effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI (cf. n° 6998).

V. Parts de sociétés civiles immobilières d'accession progressive à la propriété

(CGI, art. 1594 H bis ; BOI-ENR-DG-60-10-20)

7030

Les départements peuvent, par une délibération prise dans les conditions prévues à l'article 1639 A bis du CGI, exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les cessions, autres que la première, de chacune des parts de sociétés civiles immobilières de capitalisation mentionnées à l'article L. 443-6-2 du code de la construction et de l'habitation représentatives de fractions d'immeubles.

Les dispositions de l'article 1594 E du CGI sont applicables (cf. n° 6998).

VI. Mutuelles de retraite des anciens combattants et victimes de guerre

(CGI, art. 1594 I ; BOI-ENR-DMTOI-10-90-10 au IV-B)

7031

Les acquisitions immobilières réalisées par les mutuelles de retraite des anciens combattants et victimes de guerre qui bénéficient de la majoration de l'État prévue à l'article L. 222-2 du code de la mutualité (il s'agit de « l'Union des mutuelles de retraite des anciens combattants et victimes de guerre » et de « la France mutualiste »), peuvent être exonérées de la taxe de publicité foncière ou des droits d'enregistrement sur délibération du conseil général prenant effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI (CGI, art. 1594 I).

L. Acquisition destinée à être affectée à l'exploitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances dans les départements d'outre-mer

(CGI, art. 1594 I bis ; BOI-ENR-DMTOI-10-100 au II)

7032

Les conseils généraux des départements d'outre-mer peuvent, sur délibération, exonérer de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement les acquisitions d'immeubles que l'acquéreur s'engage à affecter, dans un délai de quatre ans suivant la date de l'acte d'acquisition, à l'exploitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances classés pour une durée minimale de huit ans.

En cas de rupture de l'engagement, l'amende prévue à l'article 1840 G ter s'applique (cf. CF n° 8599).

La liste des départements d'outre-mer pour lesquels le Conseil Général s'est prononcé en faveur d'une telle exonération est consultable sur le site www.impots.gouv.fr (professionnels - accès spécialisés - notaires et géomètres-experts).

M. Cessions de parts de copropriété portant sur des hôtels, sur des résidences de tourisme ou des villages de vacances classés acquis sous le régime de défiscalisation en faveur de l'outre mer

(CGI, art. 1594 I ter ; CGI, ann. III, art 328 G decies ; BOI-ENR-DMTOI-10-100 au II)

7033

Les conseils généraux des départements d'outre-mer peuvent, sur délibération, exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les cessions de parts de copropriété portant sur des hôtels, des résidences de tourisme ou des villages de vacances classés, acquis sous le régime de défiscalisation prévu par les articles 238 bis HA du CGI et 238 bis HD du CGI dans leur rédaction issue de l'article 22 de la loi n° 86-824 du 11 juillet 1986 de finances rectificative pour 1986.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné aux conditions que l'acquéreur s'engage, dans l'acte d'acquisition, à affecter l'immeuble à l'exploitation hôtelière pendant au moins cinq ans et à y réaliser des travaux de rénovation, et que le prix de cession au mètre carré soit inférieur à 6 400 €. En cas d'inobservation de l'engagement d'affectation, les droits non perçus lors de l'acquisition sont exigibles à première réquisition.

Le bénéfice de l'exonération est également subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

La délibération prend effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI.

N. Vente par lots d'un immeuble déclenchant le droit de préemption

(CGI, art. 1594 F sexies ; BOI-ENR-DMTOI-10-110)

7034

Le conseil général peut, sur délibération, réduire le taux de la taxe de publicité foncière ou des droits d'enregistrement jusqu'à 0,70 % depuis le 1er janvier 2011, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1° la mutation s'inscrit dans le cadre d'une opération consistant :

- soit en des ventes par lots déclenchant le droit de préemption prévu à l'article 10 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 relative à la protection des occupants de locaux à usage d'habitation ou le droit de préemption prévu à l'article 15 de la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 ;

- soit en la vente d'un ou plusieurs lots, consécutive à la mise en copropriété d'un immeuble en raison de l'exercice, par l'un des locataires ou occupants de bonne foi, du droit de préemption prévu à l'article 10-1 de la loi n° 75-1351 du 31 décembre 1975 précitée ;

2° la vente porte sur un logement occupé ;

3° l'acquéreur s'engage dans l'acte d'acquisition à affecter le logement à la location pendant une période minimale de six ans à compter de la date d'acquisition.

Les dispositions de l'article 1594 E du CGI sont applicables (cf. n° 6998).

O. Vente de logements à usage locatif social situés dans les départements d'outre mer

(CGI, art. 1594 I quater ; BOI-ENR-DMTOI-10-100 au III)

7035

Les conseils généraux des départements d'outre-mer peuvent, sur délibération, exonérer de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement les cessions de logements visés au 1° du I de l'article 199 undecies C du CGI.

P. Autres régimes spéciaux

I. Entreprises d'assurances et de capitalisation, de crédit différé

7036

Voir BOI-ENR-DMTOI-10-130 au I.

II. Lotissements

7037

Voir BOI-ENR-DMTOI-10-130 au II.

III. Biens sinistrés

7038

Voir BOI-ENR-DMTOI-10-130 au III.

IV. Acquisitions de locaux diplomatiques et consulaires

7039

Voir BOI-ENR-DMTOI-10-130 au V et BOI-INT.

V. Transfert d'immeubles entre organismes d'intérêt public et établissements d'utilité publique

(BOI-ENR-DMTOI-10-80-20 au VI)

7040

Actuellement, les transmissions d'immeubles entre les organismes poursuivant une œuvre d'intérêt public et les établissements reconnus d'utilité publique ou au profit des établissements publics répondant aux conditions prévues à l'article 1039 du CGI sont assujetties, dans tous les cas, à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au tarif fixe de 25 €.

Bien entendu, les actes constatant les opérations visées à l'article 1039 du CGI demeurent dispensés du droit de timbre.

VI. Première cession à titre onéreux d'une construction nouvelle

(CGI, art. 1055 bis ; BOI-ENR-DMTOI-10-30)

7041

1. Champ d'application

La première cession à titre onéreux d'immeubles mentionnés au 4° du 2 de l'article 793 du CGI bénéficie d'un abattement de 91 000 € sur l'assiette des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière.

Il s'agit des immeubles acquis neufs ou en état futur d'achèvement, par acte authentique signé entre le 1er juin 1993 et le 31 décembre 1994 inclus, pour lesquels la déclaration d'achèvement des travaux a été déposée avant le 1er juillet 1994 à la mairie de la commune sur le territoire de laquelle l'immeuble concerné a été édifié.

2. Conditions d'application de l'abattement

a. L'immeuble cédé ne doit pas avoir fait l'objet d'une transmission à titre gratuit depuis son acquisition (CGI, art. 1055 bis, 1°)

Il n'est donc pas possible de bénéficier successivement pour un même immeuble de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit plafonnée à 46 000 € mis en place par le même dispositif (cf. n° 7224) et de l'abattement de 91 000 €.

b. L'immeuble doit avoir été utilisé de manière continue à titre d'habitation principale pendant une durée minimale de cinq ans (délai décompté de quantième à quantième) depuis son acquisition ou son achèvement s'il est postérieur (CGI, art. 1055 bis, 2°)

La condition d'affectation à l'habitation principale peut être remplie par l'acquéreur lui-même ou par toute autre personne qui bénéficie d'une autorisation d'occuper le logement, à la condition que cette dernière en fasse son habitation principale (location, mise à la disposition gratuite d'un membre de la famille de l'acquéreur...).

c. L'acquéreur doit prendre l'engagement de ne pas affecter l'immeuble à un autre usage que l'habitation pendant une durée minimale de trois ans à compter de la date de l'acte d'acquisition (CGI, art. 1055 bis, 3°)

La durée de cet engagement est indépendante de celle de l'obligation d'affectation de l'immeuble à l'habitation principale de l'acquéreur ou de l'occupant prévue au 2° de l'article 1055 bis du CGI ; elle s'y ajoute.

d. Non-cumul avec les réductions prévues en matière d'impôt sur le revenu : les dispositions qui précèdent ne s'appliquent pas aux immeubles pour lesquels l'acquéreur a bénéficié des réductions d'impôt prévues en faveur de l'immobilier dans les départements et autres collectivités françaises d'outre-mer (CGI, art. 199 undecies A).

e. Déchéance du régime de faveur : BOI-ENR-DMTOI-10-30 au III.

f. Liquidation des droits de mutation à titre onéreux : l'abattement s'applique sur l'assiette des droits, c'est-à-dire le prix stipulé dans l'acte ou la valeur vénale de l'immeuble si elle est supérieure, soumise au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière

L'abattement de 91 000 € est un abattement global, attaché à la valeur totale de l'immeuble. Dès lors, en cas de cession d'une quote-part de l'immeuble, l'abattement s'applique au prorata de la valeur des droits indivis ou démembrés cédés par rapport à la valeur totale de l'immeuble.

Il se cumule, le cas échéant, avec l'abattement sur l'assiette de la taxe applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles à usage d'habitation et de garages que les conseils généraux ont la faculté d'instituer dans leur département (CGI, art. 1594 F ter ; cf. n° 7002).

g. Obligations déclaratives des parties dans l'acte et justificatifs à fournir : BOI-ENR-DMTOI-10-30 au II-B-3.

VII. Transferts de biens

(BOI-ENR-DMTOI-10-130 au IV)

7042

Certains transferts ou apports de biens, ainsi que certaines transformations d'établissements ou d'organismes ne donnent pas lieu au paiement d'impôts, de taxes, de redevances, de droits, de rémunération, de salaire ou d'honoraire au profit de l'État, de ses agents ou de toute autre personne publique dans les conditions prévues par la loi. Sont notamment concernés :

- les transferts de biens entre organismes de sécurité sociale mentionnés dans le code de la sécurité sociale et les transferts de biens de leurs comités d'entreprise consécutifs à la fusion d'organismes (CGI, art. 1085) ;

- les transferts de biens (mobiliers et immobiliers) et droits résultant de la transformation des institutions de retraite supplémentaire (IRS) en institutions de prévoyance (IP) ou en institutions de gestion de retraite supplémentaire (IGRS) effectuées dans le cadre de l'article 116 de la loi n° 2003-775 du 21 août 2003 ;

- le transfert des biens, droits et obligations à l'établissement public dénommé « La Monnaie de Paris » ;

- le transfert des biens, droits et obligations à la fédération nationale de la pêche et de la protection du milieu aquatique (loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, art. 91) ;

- le transfert des biens, droits et obligations du Conseil supérieur de la pêche à l'Office national de l'eau et des milieux aquatiques (loi n° 2006-1772 du 30 décembre 2006 sur l'eau et les milieux aquatiques, art. 88) ;

- le transfert des biens propres, autorisations, droits et obligations suite à séparation juridique entre la gestion d'un réseau de distribution d'électricité ou de gaz naturel et l'exercice des activités de production ou de fourniture d'électricité ou de gaz naturel (loi n° 2004-803 du 9 août 2004 relative au service public de l'électricité et du gaz et aux entreprises électriques et gazières, art. 14 modifié par l'article 23 de la loi n° 2006-1537 du 7 décembre 2006 relative au secteur de l'énergie) ;

- le transfert des actifs immobiliers inutiles aux missions de l'État et de ses établissements publics à la société SOVAFIM ;

- le transfert, au profit de l'État, des biens immobiliers et des droits et obligations qui s'y rattachent, résultant de la dissolution de l'établissement public Charbonnages de France ;

- l'apport de biens, droits et obligations de l'Agence de l'innovation industrielle à l'établissement public industriel et commercial OSEO et à la société anonyme OSEO Innovation ;

- le transfert des biens mobiliers du domaine public ou privé de l'État au Haut Conseil du commissariat aux comptes ;

- le transfert à titre gratuit de biens mobiliers et immobiliers effectués par l'État au profit d'établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (code de l'éducation, art. L. 719-14) ;

- le transfert des droits et obligations afférents aux contrats d'emprunts figurant au passif du bilan de l'établissement public dénommé « ERAP » à l'État en contrepartie d'une livraison à ce dernier de titres de participations détenus par cet établissement, pour une valeur identique à ces droits et obligations ;

- le transfert des éléments de passif et d'actif de l'établissement public « Autoroutes de France » ainsi que les droits et obligations nés de son activité à l'État ;

- les cessions à l'euro symbolique, aux communes qui en font la demande, des immeubles domaniaux reconnus inutiles par le ministre de la défense dans le cadre des opérations de restructuration de la défense réalisées entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2014 ;

- le transfert des droits et obligations du fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles et de l'établissement de gestion du fonds de financement des prestations sociales des non-salariés agricoles, à compter du 1er janvier 2009, à la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole (loi de financement de la sécurité sociale pour 2009, art. 17) ;

- le transfert des biens, droits et obligations des sociétés France 2, France 3, France 5 et Réseau France Outre mer à la société France Télévisions dans le cadre d'une fusion-absorption réalisée du

seul fait de la loi, prenant effet à la date du 1er janvier 2009, ainsi que le transfert dans les mêmes conditions des biens, droits et obligations de la société dénommée France 4 à France Télévisions (loi n° 2009-258 du 5 mars 2009 relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision, art. 86) ;

- le transfert des droits et obligations ainsi que des biens de toute nature de l'État, de l'agence régionale de l'hospitalisation, du groupement régional de santé publique, de l'union régionale des caisses d'assurance maladie, de la mission régionale de santé ainsi que, pour la partie des compétences transférées, de la caisse régionale d'assurance maladie à l'agence régionale de santé (loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, art. 129) :

- les transferts de propriété des biens immeubles aux départements des parcs de l'équipement (loi n° 2009-1291 du 26 octobre 2009 relative au transfert aux départements des parcs de l'équipement et à l'évolution de la situation des ouvriers des parcs et ateliers, art. 15 modifié par l'article 31 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009) ;

- les actes de transfert et de reprise de biens entre le Syndicat des transports d'Île-de-France et la Régie autonome des transports parisiens (loi n° 2009-1503 du 8 décembre 2009 relative à l'organisation et à la régulation des transports ferroviaires et portant diverses dispositions relatives aux transports, art. 6) ;

- le transfert des biens, droits et obligations de l'État attachés aux activités du centre d'études de Gramat au Commissariat à l'énergie atomique ;

- le transfert en jouissance du parc immobilier bâti appartenant à l'État actuellement remis en dotation à l'Office national des forêts, des immeubles inscrits au tableau général des propriétés de l'État et utilisés par l'office sans avoir fait l'objet d'une remise en dotation, ainsi que des immeubles utilisés par l'office et qui n'étaient pas inscrits au tableau, au moyen d'un bail emphytéotique global dont les conditions sont définies par la convention-cadre entre cet établissement et l'État signée le 27 juillet 2009 ;

- les transferts de biens mobiliers et immobiliers, droits et obligations résultant de l'application de la réforme de la représentation devant les cours d'appel ;

- l'ensemble des opérations résultant de la transformation de La Poste en société est réalisé à titre gratuit et ne donne lieu au paiement d'aucun impôt, rémunération, salaire ou honoraire au profit de l'État, de ses agents ou de toute autre personne publique (loi n° 2010-123 du 9 février 2010 relative à l'entreprise publique La Poste et aux activités postales, art. 1er) ;

- les transferts de biens de toute nature, immobiliers et mobiliers, et les droits et obligations de toute nature se rattachant à ces biens nécessaires à l'exercice des missions de l'établissement public « Société du Grand Paris » (loi n° 2010-597 du 3 juin 2010 relative au Grand Paris, art. 12) ;

- les transferts de biens immobiliers ou des droits et obligations se rattachant aux opérations de fusion entre établissements du réseau des chambres de commerce et d'industrie (loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art.10) ;

- les transferts de biens immobiliers ou des droits et obligations se rattachant aux opérations de fusion entre établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat (loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art.17).

VIII. Constitution en association du comité de concertation et de coordination de l'apprentissage, du bâtiment et des travaux publics

7043

Les opérations entraînées par cette constitution en association ne donnent pas lieu à la perception de droits, impôts ou taxes de quelque nature que ce soit.

Titre 3 : Échanges

(BOI-ENR-DMTOI-20)

7060

L'échange est un contrat par lequel les parties se donnent respectivement une chose pour une autre (C. civ., art. 1702). Au point de vue fiscal, seuls les échanges d'immeubles sont soumis à une tarification spéciale. Les autres échanges constituent de véritables ventes et sont taxés comme telles.

Chapitre 1 : Échanges d'immeubles

A. Régime de droit commun

(CGI, art. 684 ; BOI-ENR-DMTOI-20-10)

I. Échange pur et simple

7061

L'échange pur et simple, c'est-à-dire portant sur des immeubles d'égale valeur, est soumis à la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État au taux de 5 % sur la valeur de l'un des lots, à l'exclusion des taxes additionnelles.

Les immeubles sont estimés d'après leur valeur vénale réelle à la date de la transmission, déterminée par une déclaration estimative des parties.

II. Échange comportant une soulte ou une plus-value

7062

Lorsque les immeubles échangés sont d'inégale valeur ou qu'il est stipulé une soulte à la charge de l'un des coéchangistes, l'opération s'analyse du point de vue fiscal en un échange à concurrence de la valeur du lot le plus faible et une vente à concurrence de la différence de valeur des deux lots ou de la soulte. Dès lors, l'acte donne ouverture à la taxe de publicité foncière perçue au profit de l'État au taux de 5 % sur la valeur du lot le plus faible et au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière perçue au profit du département au taux prévu pour la vente du ou des immeubles compris dans le lot le plus important à concurrence du montant de la soulte ou de la plus-value sur lequel s'applique la taxe additionnelle communale. Le prélèvement de 2,37 % (taux en vigueur depuis le 1er janvier 2011) est perçu en supplément sur le droit ou la taxe perçu au profit du département (CGI, art. 1647, V).

B. Régimes spéciaux et exonérations

(BOI-ENR-DMTOI-20-30)

I. Échanges d'immeubles ruraux

(BOI-ENR-DMTOI-20-30 au I)

7063

1. Aménagements fonciers collectifs (CGI, art. 1023)

Les échanges d'immeubles ruraux relatifs à l'application des chapitres Ier, II, III, VII et VIII du titre II et des chapitres II, III et IV du titre III du livre Ier du code rural et de la pêche maritime ayant pour objet de faciliter l'aménagement foncier sont exonérés de tous droits et taxes. La formalité demeure obligatoire.

2. Échanges individuels ou multilatéraux d'immeubles ruraux (CGI, art. 708)

Les échanges d'immeubles ruraux effectués conformément à l'article L. 124-1 du code rural et de la pêche maritime sont exonérés de la taxe de publicité foncière ou, le cas échéant, du droit d'enregistrement.

L'application de ce régime est subordonnée aux conditions suivantes :

- les immeubles échangés doivent être des immeubles ruraux ;

- les immeubles échangés doivent être situés dans le même canton ou dans un canton et dans une commune limitrophe de ce canton. À défaut, l'un des immeubles échangés doit être contigu aux

propriétés rurales de celui des échangistes qui le reçoit, et les biens doivent avoir été acquis suivant acte enregistré depuis plus de deux ans ou recueillis à titre héréditaire ;

- le contrat doit contenir les énonciations prescrites par l'article 11 du décret n° 56-112 du 24 janvier 1956, modifié par l'article 2 du décret n° 65-713 du 16 août 1965 et par l'article 2 du décret n° 81-67 du 26 janvier 1981, concernant notamment les coéchangistes et les biens échangés.

Les échanges remplissant les conditions ci-dessus bénéficient d'une exonération de taxe ou de droit d'échange. Les soultes et plus-values demeurent imposables dans les conditions ordinaires, au tarif prévu pour les ventes.

3. Échanges réalisés par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER)

Ces échanges ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor (CGI, art. 1028 à CGI, art. 1028 ter).

II. Aménagement foncier urbain

(CGI, art. 1055 et CGI, art. 1058 ; BOI-ENR-DMTOI-20-30 au II)

7064

Sous certaines conditions, les aménagements amiables de terrains destinés à la construction de maisons d'habitation et les aménagements fonciers effectués par les associations syndicales sont exonérés de tous droits.

III. Échanges d'immeubles dont la vente est susceptible de bénéficier d'un régime de faveur

(BOI-ENR-DMTOI-20-30 au III)

7065

Lorsque l'échange porte sur des immeubles dont la vente est susceptible de bénéficier d'un régime de faveur et, à condition que les parties le requièrent expressément, il a été décidé d'appliquer le régime des ventes dans tous les cas où une telle solution serait moins onéreuse pour les parties. Il convient donc, en principe, de procéder à une double liquidation et de retenir celle dont le résultat est le moins élevé. Le droit de vente appliqué à l'immeuble échangé reste perçu au profit de l'État.

IV. Échanges de mines et carrières

(CGI, art. 699 et CGI, art. 700 ; BOI-ENR-DMTOI-20-30 au IV ; Ordonnance n° 2011-91 du 20 janvier 2011 portant codification de la partie législative du code minier, art. 9)

7066

Les échanges effectués en vue du remembrement des mines concédées ou amodiées ainsi que les échanges de droits de propriété ou de droits d'exploitation portant sur des carrières ou des minières rendues concessibles par décret bénéficient, sous certaines conditions, du régime fiscal édicté pour les échanges d'immeubles ruraux par l'article 708 du CGI (cf. n° 7063).

V. Échanges d'immeubles situés à l'étranger

(BOI-ENR-DMTOI-20-30 au V)

7067

Le tarif édicté par l'article 714 du CGI (5 %) s'applique sur la valeur du lot le plus important dans le cas d'immeubles tous situés à l'étranger. Mais l'échange d'immeubles étrangers contre des immeubles français est taxé comme une vente d'immeubles situés en France, le droit ordinaire de mutation étant perçu sur la valeur de ces derniers ; si une soulte est stipulée, elle est soumise au droit de 5 % si elle est payée par le titulaire du bien français et au droit ordinaire de vente dans le cas contraire.

VI. Échanges faits par l'état, les régions, les départements, les communes et certains établissements publics

(CGI, art. 1040 et CGI, art. 1041 ; BOI-ENR-DMTOI-20-30 au VI)

7068

Les échanges faits par l'État, ses établissements scientifiques, d'assistance et de bienfaisance et par les établissements publics d'aménagement lorsqu'ils agissent pour le compte de l'État sont exonérés de la taxe de publicité foncière. Il en est de même pour les échanges d'immeubles situés dans les zones définies à l'article L. 322-1 du code de l'environnement et réalisés par le conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres. Toutefois, les soultes payées à l'État ou aux établissements susvisés donnent ouverture à la taxe de publicité foncière perçue au profit du département au taux prévu pour les ventes.

Il est admis que ces règles sont applicables aux échanges faits par les régions, les départements, les communes, leurs établissements publics et par les établissements publics d'aménagement lorsqu'ils agissent pour le compte des collectivités locales et des établissements publics locaux visés à l'article 1042 du CGI.

Remarque : Sont imposables dans les conditions de droit commun les échanges réalisés, pour leur propre compte, par les établissements publics d'aménagement.

Chapitre 2 : Échanges d'un immeuble contre un meuble ou d'un meuble contre un autre meuble

(BOI-ENR-DMTOI-20-20)

7069

Ces échanges constituent, fiscalement, de véritables ventes : l'obligation de transférer chacun des deux biens échangés a pour cause l'obligation de transférer l'autre bien, de sorte que ces deux transmissions sont dépendantes et qu'un seul droit de mutation à titre onéreux est exigible.

Le régime fiscal applicable à ces échanges est le suivant :

- si les biens sont des biens soumis, en cas de vente, à des droits de même nature, il y a lieu de percevoir le droit dont le taux est le plus élevé (CGI, art. 670 ; cf. n° 6844). Le bien auquel s'applique ce taux est réputé être l'objet transmis, tandis que l'autre bien est considéré comme faisant fonction de prix ;

- si les biens échangés sont des biens soumis, en cas de vente, à des droits de nature différente, il convient de taxer la transmission, qui doit être considérée comme principale. Ainsi, l'échange d'un immeuble contre un meuble corporel ou une créance donne lieu à la perception du droit de vente d'immeuble.

Partie 4 : Mutations à titre onéreux de meubles

(CGI, art. 718 à CGI, art. 735 ; BOI-ENR-DMTOM)

7090

Le régime fiscal des mutations de propriété à titre onéreux de meubles varie suivant la nature juridique de ces biens. Les transmissions à titre onéreux de biens mobiliers étrangers corporels ou incorporels opérées par actes passés en France sont soumises aux droits de mutation dans les mêmes conditions que si elles avaient pour objet des biens français de même nature (CGI, art. 718).

Titre 1 : Cessions de fonds de commerce et de clientèles, conventions assimilées

(BOI-ENR-DMTOM-10)

Chapitre 1 : Définition

7091

Un fonds de commerce est l'universalité juridique des droits et valeurs au moyen desquels s'exerce un négoce ou une industrie. Il se compose ordinairement de trois éléments : la clientèle ou achalandage, le droit au bail et le matériel. Il n'est pas indispensable que ces éléments soient réunis pour constituer l'entité juridique qu'est le fonds de commerce. Toutefois, il ne peut y avoir cession de fonds de commerce s'il n'y a pas cession d'une clientèle, sans laquelle le fonds ne peut exister.

Chapitre 2 : Champ d'application

7092

L'impôt frappe les cessions de fonds de commerce, les cessions de clientèles et certaines conventions assimilées, qu'elles soient constatées par un acte ou simplement verbales.

A. Cessions de fonds de commerce

(BOI-ENR-DMTOM-10-10-10)

7093

Aux termes de l'article 719 du CGI, les conventions taxables sont toutes les mutations à titre onéreux de fonds de commerce.

I. Éléments constitutifs du fonds de commerce

7093-1

Ces éléments qui, considérés globalement, présentent un caractère mobilier incorporel sont :

1. Des éléments incorporels, à savoir :

a. L'achalandage ou clientèle *à quoi il convient de rattacher tous les droits accessoires qui concourent à former et à maintenir les relations entre cet établissement et le public, tels que le nom commercial, l'enseigne, les droits de propriété industrielle (procédés de fabrication, marques de fabrique et de commerce, brevets d'invention, dessins, modèles etc.), les autorisations administratives ou licences donnant le droit d'exploiter le fonds, les marchés en cours.*

b. Le droit au bail, *ou droit de prendre la suite du cédant dans le bail consenti par le propriétaire des locaux où s'exploite le fonds.*

2. Des éléments corporels, à savoir :

a. Le matériel, *qui comprend tous les objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds. Ces objets doivent donner lieu à un inventaire détaillé et estimatif dans un état en trois exemplaires rédigé sur des formules spéciales fournies gratuitement par l'administration.*

b. Les marchandises, *dispensées de la TVA et exonérées des droits d'enregistrement.*

II. Cessions isolées d'éléments du fonds

7093-2

Les cessions d'éléments du fonds autres que la clientèle sont soumises au régime ordinaire prévu

pour la nature des biens cédés.

En revanche, le droit de mutation prévu à l'article 719 du CGI est applicable lorsqu'il est établi que, quoique constatées par des actes séparés et à des dates différentes, les mutations des divers éléments d'un fonds de commerce sont corrélatives et ne forment qu'un seul et même acte (Cass. com. 6 juin 1990, pourvoi n° 89-11437 ; Cass. com. 21 octobre 1997, pourvoi n° 95-19911).

Ainsi, dès lors qu'est apportée la preuve de la cession des principaux éléments du fonds, même par actes distincts, la cession est taxable en application des dispositions de l'article 719 du CGI, peu important l'existence d'autres actes conclus par l'acquéreur avec des tiers (Cass. com. 20 juin 2006, pourvoi n° 04-18787).

Est également passible du droit de mutation prévu à l'article 719 du CGI le fonds de commerce dont l'ensemble des éléments ont été cédés séparément, peu important que la mutation du fonds ait été opérée par deux cédants au bénéfice de deux acquéreurs (Cass. com. 23 octobre 2007, pourvoi n° 06-18570). Le fonds de commerce ne peut donc pas être morcelé artificiellement en réalisant des cessions concomitantes entre filiales d'un même groupe pour échapper à la taxation de l'ensemble en application de l'article 719 du CGI.

En outre, la cession isolée du matériel donne ouverture au droit de mutation lorsque l'opération a pour résultat de permettre au bénéficiaire de la cession d'exercer les fonctions, la profession ou l'emploi dont dépendait le matériel.

Enfin, la vente verbale d'un matériel entraîne la cession de clientèle, dès lors qu'elle s'accompagne de la transmission de la marque sous laquelle sont commercialisés les produits.

Remarque : Déclaration ou élection de command. Il est admis que les déclarations ou élections de command à la suite d'adjudication ou de vente de fonds de commerce ou de droit à un bail bénéficient du régime fiscal prévu à l'article 686 du CGI (cf. n° 6988).

B. Cessions de clientèles

(BOI-ENR-DMTOM-10-10-20)

7094

L'article 719 du CGI concerne :

- les cessions des clientèles commerciales ;

- les cessions des clientèles civiles, exercées au moyen d'un courant d'affaires avec le public (architectes, avocats, dentistes, etc.).

C. Conventions assimilées à des cessions de fonds de commerce ou de clientèles - conventions de successeurs

(CGI, art. 720 ; BOI-ENR-DMTOM-10-10-30)

7095

Toute convention à titre onéreux ayant pour effet de permettre à une personne d'exercer, fût-ce partiellement, une profession, une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire, même lorsque ladite convention ne s'accompagne pas d'une cession de clientèle est passible des droits de mutation à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle.

Cette disposition trouve à s'appliquer lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- les opérations en cause doivent procéder d'accords contractuels ;

- la convention doit avoir été conclue à titre onéreux ;

- la profession, l'emploi ou la fonction exercée par le successeur doit être identique à celle qui était exercée par le précédent titulaire, étant observé que la notion d'identité d'activité est à interpréter strictement.

Elle est applicable notamment :

- aux cessions de clientèles juridiquement hors du commerce lorsqu'elles sont présentées sous une forme autre qu'une cession de clientèle (engagement de présenter le successeur) ;

- à certains contrats de nature particulière passés entre le titulaire d'une profession, d'une fonction ou

d'un emploi et son successeur (cession de portefeuilles d'agents d'assurances ou de carte de représentant de commerce non salarié, cession de licence de débit de boissons, transfert d'autorisation de stationnement de taxis, cession de fournisseurs intervenant entre industriels laitiers, etc.) ;

- aux conventions conclues entre des sociétés appartenant au même groupe, dès lors que, par ailleurs, se trouvent remplies les conditions requises par ce texte. À cet égard, la circonstance que l'opération en cause soit réalisée dans le cadre d'une restructuration ou d'une réorganisation du groupe n'est pas de nature à lui ôter son caractère onéreux. Le caractère onéreux de la convention résulte du seul paiement exigé de la société cessionnaire pour la cession des biens (arrêt Cour de cassation, com. 12 novembre 1996, n° 1682 D).

La circonstance qu'antérieurement à la convention de successeur, l'acquéreur exerçait une activité identique à celle du cédant, ne fait pas obstacle à cette règle. Par exemple, est taxable la convention par laquelle une société d'exploitation portuaire a repris la totalité des opérations de transbordement précédemment assurées par la société titulaire, alors même que la société cessionnaire pratiquait déjà une telle activité dans le même port.

En principe, l'article 720 du CGI n'est pas applicable aux conventions entrant dans les prévisions d'une autre disposition spéciale de la loi fiscale. Ainsi, les cessions de droits sociaux ne peuvent être imposées comme des conventions de successeurs dès l'instant où elles entrent dans les prévisions de l'article 726 du CGI ou, le cas échéant, de l'article 727 du CGI. Toutefois, lorsqu'elle est corrélative à la cessation de l'activité du cédant, la cession de parts de sociétés civiles de moyens est imposable dans les conditions prévues à l'article 720 du CGI.

Les actes constatant la cession de gré à gré de cheptel et autres objets mobiliers dépendant d'une exploitation agricole sont exclus du champ d'application de l'article 720 du CGI (CGI, art. 732) et enregistrés au droit fixe de 125 € lorsque cette cession n'est pas corrélative à la vente totale ou partielle des terres (cf. n° 7139).

D. Solutions diverses

(BOI-ENR-DMTOM-10-10-30 au III)

7096

- le rachat de contingents de meunerie par la caisse professionnelle de l'industrie meunière n'est soumis qu'au droit fixe des actes innomés (cf. n° 6825) ;

- le transfert de concession de marque automobile est soumis au droit de mutation de fonds de commerce ;

- dans le cas d'indemnités versées par des organismes professionnels à des entreprises industrielles ou commerciales en contrepartie d'une cessation totale ou partielle, en principe le droit de mutation n'est pas exigible ;

- en cas d'indemnité de dépossession de clientèle versée par les intermédiaires en publicité, le droit de mutation n'est pas exigible sauf accord contractuel de transmission de clientèle ;

- la cession d'une souche aviaire (espèce déterminée de volaille) est taxable ;

- la transmission du droit d'exploitation d'un procédé de fabrication concomitante à la cession d'autres éléments de l'entreprise est soumise au droit de mutation ;

- les cessions de la gérance d'un débit de tabacs ne peuvent faire l'objet d'un prix particulier, mais elles confèrent une plus-value au fonds cédé, exploité conjointement avec le débit de tabacs ;

- la cession de la seule activité de distribution est taxable lorsqu'elle est autonome, c'est-à-dire distincte de l'activité de production qui seule requiert la disposition des droits de propriété industrielle et d'un savoir-faire (arrêt Cour de cassation, com. 12 novembre 1996, n° 1682 D) ;

- la cession d'un manège exploité par son acquéreur est également soumise au droit de mutation. Il importe peu que l'activité poursuivie soit d'une ampleur différente de celle de l'activité exercée par le prédécesseur et qu'elle ne soit pas exercée dans les mêmes lieux (arrêts Cour de cassation, com. 27 juin 2000, n° 1376 F-D et 11 juillet 2000, n° 1546-F-D).

Chapitre 3 : Assiette du droit

(BOI-ENR-DMTOM-10-20-10)

7097

Le droit d'enregistrement et les taxes additionnelles sont perçus sur le prix, augmenté des charges (pour la définition des charges, cf. n^{os} 6992-1 à 6992-4), ou, si elle est supérieure, sur la valeur vénale (LPF, art. L. 17). Pour les biens mobiliers d'investissement d'un fonds de commerce, le prix s'entend d'un prix hors TVA, quel que soit le régime fiscal de ces biens au regard de la TVA.

Les charges sont réparties, s'il y a lieu, proportionnellement aux prix respectifs des marchandises neuves et des autres éléments du fonds.

Pour les conventions visées par l'article 720 du CGI (cf. **n° 7095**), les droits sont exigibles sur toutes les sommes dont le paiement est imposé au successeur, sous quelque dénomination que ce soit, ainsi que sur toutes les charges lui incombant au même titre (CGI, art. 720, 2e al.).

Chapitre 4 : Tarif

(CGI, art. 719 ; BOI-ENR-DMTOM-10-20-20)

7098

Les mutations à titre onéreux de fonds de commerce, de clientèle et les conventions assimilées sont soumises à un droit d'enregistrement perçu au profit de l'État et aux taxes additionnelles départementale et communale selon le barème suivant.

Fraction de la valeur taxable	Tarif applicable (en pourcentage)		
	Droit budgétaire	Taxe départementale (CGI, art. 1595)	Taxe communale (CGI, art. 1584 et 1595 bis)
N'excédant pas 23 000 €	0	0	0
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	2	0,6	0,4
Comprise entre 107 000 € et 200 000 €	0,6	1,4	1
Supérieure à 200 000 €	2,6	1,4	1

(1) L'ensemble des droits portant sur une mutation de fonds de commerce ou une convention assimilée ne peut être inférieur au minimum de perception prévu à l'article 674 du CGI (actuellement 25 €).

7098-1

Cas particulier des marchandises neuves.

On entend par « marchandises neuves », les biens qui sont l'objet direct du commerce exploité dans le fonds, c'est-à-dire ceux qui sont destinés à être vendus. Les matières premières, qui entrent dans la fabrication, sont assimilées aux marchandises neuves.

Les ventes de marchandises neuves corrélatives à la cession ou à l'apport en société d'un fonds de commerce ou cédées dans le cadre d'une convention de successeur sont exonérées du droit d'enregistrement ainsi que des taxes additionnelles lorsqu'elles donnent lieu à la perception de la TVA ou en sont dispensées en application de l'article 257 bis du CGI (CGI, art. 723, al. 1).

En principe, dans le cas contraire, les marchandises neuves garnissant le fonds ne sont assujetties qu'à un droit de 1,50 % à condition qu'il soit stipulé, en ce qui les concerne, un prix particulier et qu'elles soient désignées et estimées article par article dans un état distinct, dont quatre exemplaires, rédigés sur des formules spéciales fournies par l'administration (état n° 2676), doivent rester déposés au service des impôts auprès duquel la formalité est requise (CGI, art. 723, al. 2).

Chapitre 5 : Régimes spéciaux et exonérations

A. Cessions de brevets d'invention, de droits de possession industrielle ou de marques de fabrique

(CGI, art. 731 ; BOI-ENR-DMTOM-10-30-10)

7099

I. Brevets d'invention

Les cessions de brevets exploités donnent ouverture au droit fixe de 125 € que la formalité soit obligatoire ou non.

Si le brevet n'est pas exploité, la cession s'analyse en une vente de meubles (cf. n^{os} 7130 et suiv.).

II. Droits de possession industrielle

Les cessions de droits de possession industrielle sont assujetties également au droit fixe de 125 € s'ils ne sont pas cédés en même temps que tout ou partie du fonds de commerce dont ils dépendent.

III. Marques de fabrique

La cession d'une marque de fabrique ou de commerce exploitée doit être soumise aux droits d'enregistrement dans les conditions prévues à l'article 719 du CGI, à l'exclusion de la TVA. En matière de crédit bail portant sur une marque exploitée, cf. RES N° 2009/31 au BOI-ENR-DMTOM-10-30-10.

En revanche, la cession d'une marque de fabrique non exploitée donne lieu au paiement de la TVA.

Par ailleurs, la concession de l'usage d'un nom commercial n'entre pas dans les prévisions de l'article 719 du CGI, applicable aux seules mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle. Une telle prestation de service est soumise à la TVA dans les conditions prévues par l'article 259 B du CGI (arrêt Cour de cassation, com. 12 janvier 1993, Bull. IV, n° 7).

B. Aménagement et développement du territoire

(CGI, art. 722 bis modifié par l'article 20 de la loi n° 2014-173 du 21 février 21014 de programmation pour la ville et la cohésion urbaine ; BOI-ENR-DMTOM-10-30-20)

7100

Le taux de 2 % du droit de mutation prévu à l'article 719 du CGI est réduit à 0 % pour les acquisitions de fonds de commerce et de clientèle réalisées dans les zones franches urbaines définies respectivement au B du 3 de l'article 42 de la loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire, ainsi que dans les zones de revitalisation rurale mentionnées à l'article 1465 A du CGI. Ces acquisitions sont donc soumises au barème de taxation visé ci-dessous.

Fraction de la valeur taxable	Tarif applicable (en pourcentage)			
	Droit budgétaire	Taxe départementale (CGI, art. 1595)	Taxe communale (CGI, art. 1584 et 1595 bis)	Cumul
N'excédant pas 23 000 €	0	0	0	0 (1)
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	0	0,6	0,4	1
Comprise entre 107 000 € et 200 000 €	0,6	1,4	1	3
Supérieure à 200 000 €	2,6	1,4	1	5

(1) L'ensemble des droits portant sur une mutation de fonds de commerce ou une convention assimilée ne peut être inférieur au minimum de perception prévu à l'article 674 du CGI

(actuellement 25 €).

Pour bénéficier du taux réduit, l'acquéreur doit prendre, lors de la mutation, l'engagement de maintenir l'exploitation du bien acquis pendant une période minimale de cinq ans à compter de cette date. Il est cependant admis que l'acquéreur qui a omis de prendre cet engagement puisse réparer cette omission dans un acte complémentaire déposé dans le délai de réclamation prévu à l'article R* 196-1 du LPF courant à compter de la date de l'acte initial. Cet acte complémentaire est assujetti au droit fixe des actes innomés prévu à l'article 680 du CGI (RM Valleix, JO AN du 1er juillet 1996, p. 3535). Lorsque cet engagement n'est pas respecté, l'acquéreur est tenu d'acquitter, à première réquisition, le complément d'imposition dont il avait été dispensé.

Le bénéfice de la réduction octroyée depuis le 1er janvier 2007 est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis* (ce règlement est accessible *via* le BOI-ENR-DMTOM-10-30-20.

C. Achats effectués en vue de la revente

(CGI, art. 1115 ; BOI-ENR-DMTOM-10-30-30 au I)

7101

Les achats de cette nature effectués par les marchands de biens sont exonérés de tous droits et taxes de mutation aux conditions et sous les sanctions énoncées à propos des opérations analogues portant sur des immeubles (cf. n° 7006).

D. Acquisitions par les collectivités territoriales

(CGI, art. 1042, I-al. 2 ; BOI-ENR-DMTOM-10-30-30 au II)

7102

Les acquisitions de fonds de commerce réalisées par les communes ou syndicats de communes, les établissements publics fonciers créés en application des articles L. 324-1 et suiv. du code de l'urbanisme, les départements, les régions et par les établissements publics communaux, départementaux ou régionaux ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor lorsqu'elles sont effectuées dans le cadre des articles 5, 48 et 66 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 modifiée, relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions.

La délibération de l'autorité compétente pour décider l'opération doit faire référence aux dispositions législatives en cause et être annexée à l'acte.

E. Acquisitions par un membre de la famille du cédant ou un salarié de l'entreprise

(CGI, art. 732 ter ; BOI-ENR-DMTOM-10-20-20 au III)

7103

Pour la liquidation des droits d'enregistrement en cas de cession en pleine propriété de fonds artisanaux, de fonds de commerce, de fonds agricoles ou de clientèles d'une entreprise individuelle ou de parts ou actions d'une société, il est appliqué un abattement de 300 000 € sur la valeur du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle, si les conditions suivantes sont réunies :

1° L'entreprise ou la société exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier ;

2° La vente est consentie :

a) Soit au titulaire d'un contrat de travail à durée indéterminée depuis au moins deux ans et qui exerce ses fonctions à temps plein ou d'un contrat d'apprentissage en cours au jour de la cession, conclu avec l'entreprise dont le fonds ou la clientèle est cédé ou avec la société dont les parts ou actions sont cédées ;

b) Soit au conjoint du cédant, à son partenaire lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1

du code civil, à ses ascendants ou descendants en ligne directe ou à ses frères et sœurs ;

3° Lorsque la vente porte sur des fonds ou clientèles ou parts ou actions acquis à titre onéreux, ceux-ci ont été détenus depuis plus de deux ans par le vendeur ;

4° Les acquéreurs poursuivent, à titre d'activité professionnelle unique et de manière effective et continue, pendant les cinq années qui suivent la date de la vente, l'exploitation du fonds ou de la clientèle cédé ou l'activité de la société dont les parts ou actions sont cédées et l'un d'eux assure, pendant la même période, la direction effective de l'entreprise. Dans le cas où l'entreprise fait l'objet d'un jugement prononçant l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire prévue au titre IV du livre VI du code de commerce dans les cinq années qui suivent la date de la cession, il n'est pas procédé à la déchéance du régime de faveur.

Ces dispositions ne peuvent s'appliquer qu'une seule fois entre un même cédant et un même acquéreur.

Titre 2 : Cessions d'offices publics et ministériels

(CGI, art. 724 ; BOI-ENR-DMTOM-20)

Chapitre 1 : Cessions proprement dites

(BOI-ENR-DMTOM-20 au I)

A. Définition

7104

Les offices sont les charges d'officiers publics ou ministériels dont les titulaires jouissent du droit de présentation, c'est-à-dire du droit de présenter un successeur à l'agrément du gouvernement et de recevoir de ce successeur le prix de leur démission.

Le droit de présentation est reconnu aux avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, commissaires-priseurs judiciaires, greffiers des tribunaux de commerce, huissiers de justice et notaires.

B. Champ d'application

7105

Tout traité ou convention ayant pour objet la transmission à titre onéreux ou gratuit d'un office, de la clientèle, des minutes, répertoires, recouvrements et autres objets en dépendant doit être constaté par écrit et enregistré, avant d'être produit à l'appui de la demande de nomination du successeur désigné (CGI, art. 859).

Les droits sont exigibles, et immédiatement perçus, dès l'enregistrement de l'acte, sous réserve de restitution totale ou partielle en cas de non-agrément ou de réduction de prix par la chancellerie (CGI, art. 1964). La demande en restitution doit être effectuée dans les délais fixés par l'article R*. 196-1 du LPF.

Toutefois, lorsque ces mêmes traités ou conventions sont soumis à une condition suspensive autre que l'agrément du successeur (obtention d'un prêt, par exemple), non réalisée lors de la présentation de l'acte à la formalité prévue par l'article 859 du CGI, seul est alors perçu le droit fixe des actes innomés. Dans cette hypothèse, les droits dus en application des articles 724 ou 726 du CGI sont exigibles dans le mois de la réalisation de la condition.

C. Assiette du droit

7106

Les droits sont exigibles non seulement sur le prix principal de l'office, mais encore sur la partie du prix

s'appliquant aux créances restant à recouvrer et comprises dans l'acte de cession, ou aux objets mobiliers garnissant l'étude et cédés avec l'office, même si un prix particulier a été exprimé pour le mobilier.

D. Tarif

7107

Les cessions à titre onéreux d'offices publics ou ministériels sont soumises à un droit d'enregistrement perçu au profit de l'État et aux taxes additionnelles selon le même barème que celui prévu pour les mutations à titre onéreux de fonds de commerce (cf. n° 7098).

Chapitre 2 : Opérations assimilées au point de vue fiscal à des cessions d'offices

(BOI-ENR-DMTOM-20 au II)

7108

Les droits et taxes précités frappent également :

- en cas de création de nouvelles charges ou de nomination de nouveaux titulaires sans présentation, les indemnités imposées aux nouveaux titulaires (CGI, art. 724, II) ;

- en cas de suppression d'offices, les indemnités imposées aux titulaires d'offices voisins bénéficiant de la suppression (CGI, art. 724, III).

Chapitre 3 : Cessions d'offices publics et ministériels et opérations assimilées effectuées dans certaines zones

7109

Les transmissions à titre onéreux d'offices publics et ministériels sont normalement exclues du bénéfice du dispositif visé à l'article 722 bis du CGI (cf. n° 7100).

Toutefois, compte tenu du fait que les cessions d'offices publics et ministériels visées à l'article 724 du CGI impliquent la transmission de la clientèle et d'éléments permettant l'exercice de la profession et de la finalité de la mesure instituée par l'article 722 bis du CGI (maintien du service public, de l'activité économique et de l'emploi dans des zones particulièrement fragiles), il est admis que ces cessions sont susceptibles de bénéficier du régime de faveur prévu à l'article 722 bis sous réserve, bien entendu, que les conditions d'application de cette mesure soient satisfaites.

Cette solution est applicable aux transmissions à titre onéreux d'offices publics et ministériels proprement dites (cf. n° 7104) et aux opérations assimilées à des cessions d'offices (cf. n° 7108).

Titre 3 : Cessions du droit à un bail d'immeuble et conventions assimilées

(BOI-ENR-DMTOM-30)

Chapitre 1 : Cessions du droit à un bail d'immeuble

(CGI, art. 725 ; BOI-ENR-DMTOM-30 au I)

A. Champ d'application

7110

Le droit au bail est le droit de prendre la suite du cédant dans le bail consenti par le propriétaire des locaux.

La transmission de ce droit est soumise à la formalité et à l'impôt, quelle que soit la forme qui lui est donnée par les parties (cession de droit au bail, cession de pas-de-porte, indemnité de départ et même cession du bénéfice d'une simple promesse de bail), qu'elle comporte ou non le versement d'une indemnité, qu'elle ait donné lieu ou non à rédaction d'un écrit.

De même, il n'y a pas à distinguer selon la nature ou l'affectation du local donné à bail ou selon l'objet du bail (commercial, rural ou d'habitation). Ainsi, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, la cession du bail contenu dans un contrat de crédit-bail immobilier doit être soumise aux droits de mutation à titre onéreux prévu au premier alinéa de l'article 725 du CGI.

7110-1

Toutefois, il est nécessaire qu'un bail ait été conclu ou une promesse de bail consentie et que le titulaire du droit de jouissance ou le bénéficiaire de la promesse cède ses droits à un tiers. À cet égard, conformément à la jurisprudence, la cession d'un droit au bail ne peut intervenir qu'entre un preneur sortant et un preneur entrant (arrêts Cour de cassation, com. 23 juin 1987, Bull IV, n° 158 et com. 4 mai 1993, Bull. IV, n° 168).

7110-2

Déclaration ou élection de command : cf. remarque au n° 7093-2.

B. Assiette de l'impôt

7111

L'impôt est perçu :

- soit sur le montant de la somme ou de l'indemnité stipulée au profit du cédant ;

- soit sur la valeur vénale réelle du droit cédé, déterminée par une déclaration estimative des parties, lorsque la convention ne mentionne aucune indemnité ou lorsque cette indemnité est inférieure à la valeur vénale (CGI, art. 725, 2e al.).

C. Tarif

7112

Les actes passés et les conventions conclues portant cession du droit à un bail d'immeuble et conventions assimilées, donnent ouverture à un droit d'enregistrement perçu au profit de l'État et aux taxes additionnelles selon un barème identique à celui prévu pour les mutations à titre onéreux de fonds de commerce (cf. n° 7098).

Chapitre 2 : Conventions ayant pour effet de transférer le droit à la jouissance de certains immeubles

(BOI-ENR-DMTOM-30 au II)

A. Champ d'application

7113

En vertu des dispositions du 3e alinéa de l'article 725 du CGI, le régime fiscal des cessions de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble est applicable à tous actes ou conventions, quelles qu'en soient la nature, les modalités, la forme ou la qualification, ayant pour effet, direct ou indirect, de transférer le droit à la jouissance d'immeubles ou de locaux entrant dans les prévisions des articles L. 145-1 à L. 145-3 du code de commerce.

Remarque : Ces articles visent essentiellement les locaux à usage commercial, industriel ou artisanal et les locaux abritant des établissements d'enseignement. Ils ne s'appliquent ni aux locaux affectés principalement à l'habitation ou à l'exercice d'une profession autre que l'enseignement, ni aux biens ruraux.

Le 3e alinéa de l'article 725 du CGI n'institue au profit de l'administration qu'une présomption relative de cession dont la force probante doit en outre être corroborée par des présomptions simples tirées des circonstances de fait.

Ainsi, à titre d'exemple, la cession d'un droit au bail ne pouvant intervenir qu'entre un preneur sortant et un preneur entrant, l'octroi d'un bail sur un immeuble à un tiers par le propriétaire de locaux, après la libération de ceux-ci par un précédent occupant à titre gratuit, ne peut être assimilé à la cession d'un droit au bail entrant dans le champ d'application de l'article 725 du CGI (arrêt Cour de cassation, com. 4 mai 1993, Bull. IV, n° 168).

De même, l'application du régime fiscal des cessions de droit à un bail d'immeuble est écartée :

- en cas de location d'un local neuf ou d'un local précédemment occupé par le propriétaire ;

- en cas de résiliation ou de non-renouvellement du bail d'un local dont le propriétaire veut se réserver la jouissance personnelle ou qu'il veut vendre libre de location.

En revanche, les dispositions du 3e alinéa de l'article 725 du CGI peuvent s'appliquer en cas de :

- location consécutive à l'échéance normale d'un bail antérieur non renouvelé ;

- sous-location consentie avec l'accord tacite ou exprès du propriétaire.

B. Assiette et liquidation de l'impôt

7114

Les droits exigibles au tarif ci-dessus (cf. n° 7112) sont liquidés sur le montant des sommes ou indemnités versées par le nouveau titulaire du droit à la jouissance. Ils sont perçus d'après la valeur vénale réelle de ce droit lorsqu'elle est supérieure à ces sommes ou indemnités ou encore lorsqu' aucun versement n'a été stipulé.

Ils ne sont pas dus sur le montant de l'indemnité versée au bailleur en contrepartie de nouveaux avantages consentis par lui au preneur entrant.

Titre 4 : Cessions à titre onéreux de droits sociaux

(BOI-ENR-DMTOM-40)

Chapitre 1 : Régime de droit commun

(BOI-ENR-DMTOM-40-10)

A. Champ d'application

7115

Aux termes du 7° du 2 de l'article 635 du CGI, les actes portant cession d'actions, de parts de fondateurs ou parts bénéficiaires ou cession de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions doivent être enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur date. Il en est de même depuis le 1er janvier 1999 pour les actes portant cession de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens du troisième alinéa du 2° du I de l'article 726 du CGI, y compris, à compter du 1er novembre 2011, lorsque ces cessions sont réalisées à l'étranger et quelle que soit la nationalité des parties (CGI, art. 635, 2-7° bis).

Par ailleurs, à défaut d'actes, les cessions d'actions, de parts de fondateurs, de parts bénéficiaires des sociétés dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du code monétaire et financier, de parts des sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ou de participations dans des personnes morales à prépondérance

immobilière au sens du dernier alinéa du 2° du I de l'article 726 du CGI doivent être déclarées dans le mois de leur date (CGI, art. 639).

La cession doit avoir pour objet un véritable droit social, c'est-à-dire un droit incorporel mobilier distinct des biens sociaux.

Enfin, le régime ordinaire n'est applicable que si la cession n'a pas pour effet de mettre fin à la vie de la société (cf. n^{os} 7382 et suiv.).

Remarques :

Depuis le 1er janvier 1999, sont seules dispensées de l'enregistrement obligatoire les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires de sociétés cotées en bourse qui ne sont pas constatées par un acte.

Les opérations portant sur les actions des sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) sont exclues du champ d'application du présent dispositif dans la mesure où elles ne peuvent être considérées comme des cessions.

Des précisions relatives à la territorialité applicables aux cessions d'actions de sociétés cotées ou non cotées, ainsi que des précisions relative à la territorialité des entreprises gérant des marchés financiers figurent dans le BOI-ENR-DMTOM-40-10-10 aux IV et V.

B. Tarif et assiette du droit

(CGI, art. 726 ; BOI-ENR-DMTOM-40-10-20)

I. Tarif applicable

(CGI, art. 726, I)

7116

Sauf exceptions (cf. n^{os} 7120 à 7129), les cessions de droits sociaux donnent ouverture à un droit d'enregistrement dont le taux diffère selon la nature des droits sociaux concernés et la composition de l'actif de la personne morale dont les droits sociaux sont cédés.

1. À compter du 1er août 2012, le taux est fixé à 0,1 % (CGI, art. 726, I-1° ; loi n° 2012-354 du 14 mars 2012) :

- les actes portant cession d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier (CoMoFi) ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CoMoFi ;

Remarque : Des précisions sur les notions d'actions cotées et d'acte figurent au BOI-ENR-DMTOM-40-10-10 au II.

- les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions non négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du CoMoFi ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CoMoFi et de parts ou titres du capital, souscrits par les clients, des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs autres que les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière.

Lorsque les cessions mentionnées ci-dessus s'opèrent par acte passé à l'étranger et qu'elles portent sur des actions ou parts de sociétés ayant leur siège en France, ces cessions sont soumises au droit d'enregistrement dans les conditions prévues au 1° du I de l'article 726 du CGI, sauf imputation, le cas échéant, d'un crédit d'impôt égal au montant des droits d'enregistrement effectivement acquittés dans l'État d'immatriculation ou l'État de résidence de chacune des personnes concernées, conformément à la législation de cet État et dans le cadre d'une formalité obligatoire d'enregistrement de chacune de ces cessions. Ce crédit d'impôt est imputable sur l'impôt français afférent à chacune de ces cessions, dans la limite de cet impôt.

Le tarif applicable du 1er janvier 2012 au 31 juillet 2012 est fixé à 3 % pour la fraction d'assiette inférieure à 200 000 €, 0,5 % pour la fraction comprise entre 200 000 € et 500 000 000 € et 0,25 % pour la fraction excédant 500 000 000 €.

2. Le taux est fixé à 3 % pour les cessions, autres que les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière, de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé par actions (CGI, 726, I-1° bis)

Le taux est fixé à 3 % pour les cessions, autres que les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière (qui sont soumises au taux de 5 %), de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé par actions. Dans ce cas, il est appliqué sur la valeur de

chaque part sociale un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société (pour l'application de cet abattement, cf. n° 7118).

3. Le taux est fixé à 5 % pour les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière (CGI, art. 726, I-2°)

Sont à prépondérance immobilière, quelque soit leur nationalité, les personnes morales dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier (CoMoFi) ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CoMoFi et dont l'actif brut total est constitué pour plus de la moitié d'immeubles ou de droits immobiliers sis en France, ou de participations dans des personnes morales, quelque soit leur nationalité, dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du CoMoFi ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CoMoFi et elles-mêmes à prépondérance immobilière.

Ce dispositif s'applique quel que soit le nombre de personnes morales à prépondérance immobilière qui s'interposent pour qualifier de personne morale à prépondérance immobilière la personne morale dont les titres sont cédés.

À compter du 1er novembre 2011, lorsque les cessions de ces participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière ont réalisées à l'étranger, elles doivent être constatées dans le délai d'un mois par un acte reçu en la forme authentique par un notaire exerçant en France.

II. Exclusions

7117

1. Le droit d'enregistrement prévu aux 1° et 1° bis du I de l'article 726 du CGI ne s'applique pas, depuis le 1er août 2012 (CGI, 726, II-a à d ; loi n° 2012-354 du 14 mars 2012) :

- aux acquisitions de droits sociaux réalisées dans le cadre du rachat de ses propres titres par une société destinés à être cédés aux adhérents d'un plan d'épargne d'entreprise dans le cadre du Titre III du livre III de la troisième partie du code du travail ou d'une augmentation de capital, à l'exception, depuis le 16 mars 2012, des rachats d'actions effectués dans les conditions prévues à l'article L. 225-209-2 du code de commerce ;

- aux acquisitions de droits sociaux de sociétés placées sous procédure de sauvegarde ou en redressement judiciaire ;

- aux acquisitions de droits sociaux entre sociétés membres du même groupe, au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, au moment de l'acquisition de droits concernée, aux acquisitions de droits entre sociétés du même groupe, au sens de l'article 223 A du CGI, et aux acquisitions intervenant dans les conditions prévues aux articles 210 A, 210 B, 220 quater, 220 quater A et 220 quater B du CGI ;

- aux opérations taxées au titre de l'article 235 ter ZD du CGI.

Pour plus de précisions sur les exonérations successives depuis le 1er janvier 2012, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTOM-40-10-10 au III.

2. Sont exclues de l'application du dispositif prévu à l'égard des cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière :

- les personnes morales dont les droits sociaux sont négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier (CoMoFi) ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du CoMoFi ;

- les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction et de gestion de logements sociaux ;

- les personnes morales qui n'émettent pas de participations. Il en est ainsi notamment des associations, des fondations et des syndicats.

Par ailleurs, lorsqu'elles s'opèrent par acte passé à l'étranger depuis le 1er janvier 2010, les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière définies au 2° du I de l'article 726 du CGI sont soumises au droit d'enregistrement dans les conditions prévues à cet article, sauf imputation, le cas échéant, d'un crédit d'impôt égal au montant des droits d'enregistrement effectivement acquittés dans l'État d'immatriculation de chacune des personnes morales concernées, conformément à la législation de cet État et dans le cadre d'une formalité obligatoire d'enregistrement de chacune de ces cessions. Ce crédit d'impôt est imputable sur l'impôt français afférent à chacune de ces cessions, dans la limite de cet impôt (CGI, art. 718 bis).

3. Remarques :

1. Le paiement des dividendes, en application de l'article L. 232-12 du code de commerce, aux titulaires des actions d'une société sous la forme de remise d'actions détenues en portefeuille ne constitue pas une cession d'actions (Cour de cassation, com. 31 mai 1988, n°87-10134).

2. Hormis le cas où la société anonyme reviendrait à sa forme antérieure, la transformation régulière et effective d'une société à responsabilité limitée en société anonyme, suivie de la cession des actions de la société anonyme ne relève pas de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF (Cour de cassation, com. n° 94-20070 du10 décembre 1996).

3. Régime applicable aux contrats de la finance islamique, voir BOI-DJC-FIN.

III. Assiette

7118

1. Principe (CGI, art. 726, II-al. 1)

Le droit est assis sur le prix exprimé, augmenté éventuellement des charges, ou sur une estimation des parties si la valeur réelle lui est supérieure.

2. Application de l'abattement de 23 000 €

Pour les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions qui ne sont pas à prépondérance immobilière, il est fait application sur la valeur de chaque part sociale d'un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société.

L'abattement de 23 000 € s'applique aux cessions démembrées de droits sociaux. À cet égard, le barème prévu à l'article 669 du CGI ne sert qu'à déterminer la valeur de la nue-propriété ou de l'usufruit des parts sociales faisant l'objet de la cession. Il n'y a pas lieu, en revanche, de l'appliquer au montant de l'abattement de 23 000 €.

Toutefois, à l'instar du régime applicable en matière de cession directe de fonds de commerce (CGI, art. 719), la cession, dans un même acte et au profit d'un même acquéreur de l'usufruit de parts sociales par un premier vendeur et de la nue-propriété par une autre personne, donne lieu à l'application d'un abattement unique de 23 000 €.

Le redevable mentionne, dans l'acte de cession ou, à défaut dans la déclaration n° 2759 ou par pièce jointe, les éléments permettant de calculer l'abattement pratiqué pour obtenir la valeur des parts servant à la liquidation des droits de mutation.

3. Assiette applicable aux cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière (CGI, art. 726, II-al. 2)

S'agissant des titres visés au 2° du I de l'article 726 du CGI, à l'exception des titres de sociétés civiles de placement immobilier offerts au public, l'assiette du droit d'enregistrement comprend, à concurrence de la fraction des titres cédés, la valeur réelle des biens et droits immobiliers détenus, directement ou indirectement, au travers d'autres personnes morales à prépondérance immobilière, après déduction du seul passif afférent à l'acquisition desdits biens et droits immobiliers, ainsi que la valeur réelle des autres éléments d'actifs bruts.

Chapitre 2 : Cessions de droits sociaux dans les trois ans de l'apport

(CGI, art. 727 ; BOI-ENR-DMTOM-40-20)

7119

Lorsqu'elles interviennent dans les trois ans de la réalisation définitive de l'apport fait à la société, les cessions de parts sociales, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, sont considérées, au point de vue fiscal, comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés.

Pour la perception de l'impôt, chaque élément d'apport est évalué distinctement, avec indication des numéros des parts attribuées en rémunération à chacun d'eux. À défaut de ces évaluations et indications, les droits sont perçus au tarif immobilier.

Ces dispositions sont applicables aux cessions d'actions d'apport et de parts de fondateur effectuées pendant la période de non-négociabilité ainsi qu'aux cessions de parts de sociétés de fait, de sociétés en participation, de parts d'entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée (EURL) ou d'exploitations agricoles à responsabilité limitée unipersonnelles ou de famille soumises au régime des sociétés de personnes.

En revanche, elles ne s'appliquent pas aux cessions d'actions ou de parts émises par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (y compris les cessions de parts de fondateur effectuées pendant la période de non-négociabilité) qui entrent dans le cadre du régime de droit commun prévu à l'article 726 du CGI.

Chapitre 3 : Régimes spéciaux et exonérations

A. Cessions de droits sociaux des sociétés immobilières de copropriété

(CGI, art. 728, CGI, art. 729 et CGI, art. 1655 ter, et CGI, ann. II, art. 292 ; BOI-ENR-DMTOI-10-120 au I-B-1)

7120

Les cessions de droits sociaux émis par les sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI sont régies par le principe de la transparence fiscale lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. Ce principe a pour conséquence de faire abstraction totale de la personnalité morale de la société.

Par suite, les cessions à titre onéreux de droits émis par les collectivités en cause sont considérées comme ayant pour objet, non pas un droit incorporel mobilier, mais les biens représentés par les titres ou droits cédés. Autrement dit, ces cessions ne sont pas soumises au droit de cession à titre onéreux de droits sociaux, mais à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement perçu au profit du département et exigible sur la mutation des immeubles qui sont l'objet de la convention, taxes additionnelles en sus (cf. n° 6982).

Toutefois, si la cession intervient avant l'établissement d'un état de division et l'affectation des actions ou parts à une fraction déterminée d'immeuble, elle est réputée avoir pour objet une quote-part indivise de l'actif social et se trouve soumise au régime fiscal prévu à l'égard des biens réputés transmis.

Ce régime s'applique également aux cessions d'actions ou de parts de sociétés fiscalement non transparentes, lorsqu'elles confèrent à leur possesseur le droit à la jouissance d'immeubles ou de fractions d'immeubles, quels que soient l'objet statutaire et l'activité réelle de la société émettrice (cf. Cour de cassation, 14 novembre 2007, n° 1245 F-P+B). Il en est notamment ainsi :

- des actions ou parts de sociétés concessionnaires d'établissement et d'exploitation de ports de plaisance donnant vocation à la jouissance d'un anneau d'amarrage, même si ce droit de jouissance porte partiellement sur le domaine public (, 4 octobre 1994, n° 1706 D, 30 mai 1995, n° 1107 D, 17 octobre 1995, n° 1705 D et 27 février 1996, n° 399 D). Dans ce cas, l'assiette taxable est constituée par le prix global payé pour acquérir les actions ou parts sociales ;

- des parts des sociétés d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé régies par la loi n° 86-18 du 16 janvier 1986 ;

- des parts d'une SCI ayant pour objet l'aménagement d'un parc résidentiel de loisirs-caravaning et qui, sans en être propriétaire, dispose d'un bail emphytéotique sur un domaine, dès lors que les acquéreurs de parts sociales bénéficient de la jouissance de lots de terrain nu, aux fins d'y installer une caravane ou une maison mobile (Cour de cassation, com. 4 juin 1996, n° 1059 D).

> **Remarque :** Le paiement de dividendes aux actionnaires d'une société anonyme sous la forme de remise de parts d'une société civile immobilière ne constitue pas une cession des droits de jouissance correspondants. Dès lors, les dispositions de l'article 728 du CGI sont inapplicables à une telle opération (Cour de cassation, com. 6 avril 1993, n^{os} 608 D et 609 D).

B. Cessions de parts de groupements fonciers agricoles, de groupements fonciers ruraux et de groupements forestiers

(CGI, art. 730 ter ; BOI-ENR-DMTOM-40-50 au I-B)

7121

Les cessions de parts de groupements fonciers agricoles, de groupements fonciers ruraux et de groupements forestiers représentatives d'apports de biens indivis sont soumises à un droit d'enregistrement de 2, 50 %, à compter du 1er janvier 2012, lorsqu'elles interviennent entre les apporteurs desdits biens, leurs conjoints survivants ou leurs ayants droit à titre gratuit, dès lors que ces apporteurs étaient parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclus.

Le taux réduit de 2, 50 % est également applicable aux cessions intervenant entre l'apporteur de la nue-propriété du bien et celui qui a apporté l'usufruit lorsque le démembrement de la propriété du bien représenté par les parts cédées a son origine dans une dévolution successorale.

L'article 730 ter du CGI est applicable même si l'alliance est rompue par l'effet du divorce (exemple : cession par un ex-gendre à son ex-beau-père).

7121-1

Remarque : conformément à l'article L. 214-85 du code monétaire et financier, les parts de sociétés d'épargne forestière créées par l'article 9-V de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt (JO du 11 juillet) sont assimilées aux parts d'intérêt détenues dans un groupement forestier pour l'application de la loi fiscale, à l'exception de l'article 885 H du CGI (visant l'ISF).

C. Cessions de gré à gré de parts de groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), d'exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) ou de sociétés civiles à objet principalement agricole

(CGI, art. 730 bis ; BOI-ENR-DMTOM-40-50 au I-A)

7122

Depuis le 1er janvier 2009, relève du droit fixe de 125 €, l'ensemble des cessions de parts :

- de GAEC ;

- d'EARL non passible de l'IS ;

- de sociétés civiles à objet principalement agricole, qu'elles soient ou non exploitantes (SCEA, GFA même non exploitants, GAF, groupements forestiers, GFR etc.).

Ces cessions sont soumises au droit fixe qu'elles soient ou non constatées par un acte.

Cela étant, dans l'hypothèse où l'application du régime de droit commun des cessions de parts prévu à l'article 726 du CGI est de nature à donner ouverture à des droits inférieurs au droit fixe prévu à l'article 730 bis du CGI, ce sont les droits de mutation à titre onéreux déterminés selon le régime de droit commun qui doivent être perçus.

Remarques :

1. Conformément à l'article L. 214-85 du code monétaire et financier, les parts de sociétés d'épargne forestière créées par l'article 9-V de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt (JO du 11 juillet) sont assimilées aux parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier pour l'application de la loi fiscale, à l'exception de l'article 885 H du CGI (visant l'ISF).

2. Pour l'application de l'article 730 bis du CGI, les SCI, ne peuvent pas être considérées comme des sociétés à objet principalement agricole dès lors qu'elles ne relèvent pas des dispositions du code rural et de la pêche maritime.

D. Cessions de parts de sociétés de fait ou de sociétés en participation

7123

Voir BOI-ENR-DMTOM-40-50 au VI.

E. Acquisitions d'actions de sociétés d'économie mixte locales par les communes, les départements, les régions et leurs groupements

(CGI, art. 1042, II ; BOI-ENR-DMTOM-40-50 au II)

7124

Les acquisitions d'actions réalisées par les communes, les départements, les régions et leurs groupements dans le cadre de l'article L. 1522-1 du code général des collectivités territoriales sont exonérées de droit d'enregistrement sous réserve que la décision de l'assemblée délibérante compétente pour décider de l'opération fasse référence à la disposition législative en cause et soit annexée à l'acte. Les actes demeurent soumis à la formalité de l'enregistrement dans le mois de leur date, mais sont enregistrés gratis.

F. Cessions de parts de fonds communs de placement à risques

(CGI, art. 730 quater ; BOI-ENR-DMTOM-40-50 au III)

7125

Ces parts sont cessibles, contrairement aux parts des fonds communs de placement ordinaires. Leur cession n'entraîne l'exigibilité d'aucun droit d'enregistrement ; il y a dispense de la formalité dans le cas où elle serait normalement obligatoire.

G. Cessions de parts de fonds communs de créances

(BOI-ENR-DMTOM-40-50 au III)

7126

Elles ne donnent pas ouverture au droit de cession de droits sociaux prévu par l'article 726 du CGI. Toutefois, lorsque la cession est constatée par un acte notarié ou par un acte sous seing privé présenté volontairement à la formalité, il est perçu le droit fixe de 125 € (CGI, art. 680).

H. Cessions de droits sociaux dans le cadre du rachat d'une entreprise par ses salariés

7127

Les acquisitions de droits sociaux effectuées par une société créée en vue d'en racheter une autre dans les conditions prévues aux articles 220 quater ou 220 quater A du CGI, sont exonérées du droit prévu à l'article 726 du même code. Lorsque le rachat a été soumis à l'accord du ministre chargé des finances, prévu à l'article 220 quater B du CGI, le bénéfice de l'exonération est subordonné à cet accord (CGI, art. 726, II-al.3).

De même, les acquisitions de droits sociaux effectuées par une société créée en vue de racheter une autre société dans les conditions prévues à l'article 220 nonies du CGI sont exonérées des droits d'enregistrement (CGI, art. 732 bis).

I. Cessions de droits sociaux résultant d'opérations de pensions

(CGI, art. 726, II-al. 4 ; BOI-ENR-DMTOM-40-50 au VIII)

7128

Les cessions de droits sociaux résultant d'opérations de pensions régies par les articles L.211-27 à L. 211-34 du code monétaire et financier sont exonérées du droit prévu à l'article 726 du CGI.

La pension se définit comme l'opération par laquelle une personne morale, un fonds commun de placement ou un fonds commun de créances cède en pleine propriété à une autre personne morale, à un fonds commun de placement ou à un fonds commun de créances, moyennant un prix convenu, des valeurs, titres ou effets et par laquelle le cédant et le cessionnaire s'engagent respectivement et irrévocablement, le premier à reprendre les valeurs, titres ou effets, le second à les rétrocéder pour un prix et à une date convenus.

Lors de la conclusion de la pension, le cédant transfère la propriété des valeurs, titres ou effets au cessionnaire qui lui remet les liquidités correspondantes.

Au dénouement de l'opération, le cessionnaire restitue les valeurs, titres ou effets au cédant contre paiement du prix convenu, c'est-à-dire, en principe, le prix de cession augmenté de la rémunération du

cessionnaire.

Pour assurer la neutralité fiscale de ces opérations, les opérations de pension réalisées dans les conditions prévues par les articles L. 211-27 à L. 211-34 du code monétaire et financier et les cessions de droits sociaux qui en résultent sont exonérées du droit de mutation à titre onéreux prévu à l'article 726 du CGI.

J. Cessions de parts ou actions des organismes de placement collectif immobilier (OPCI)

(CGI, art. 730 quinquies)

7129

Les cessions de parts ou actions des organismes de placement collectif immobilier (OPCI) sont exonérés de droit d'enregistrement, sauf :

- lorsque l'acquéreur détient ou détiendra suite à son acquisition plus de 10 % des parts ou actions de l'OPCI, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères ou sœurs, ou indirectement par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés dont lui-même ou les personnes précitées détiendraient plus de 50 % des droits financiers ou des droits de vote ;

- ou lorsque l'acquéreur, personne morale ou fonds, détient ou détiendra suite à son acquisition plus de 20 % des parts ou actions de l'OPCI au sens de l'article L. 214-101 du code monétaire et financier.

Lorsque l'exonération n'est pas applicable, les cessions sont soumises à un droit d'enregistrement au taux fixé au 2° du I de l'article 726 du CGI.

Ces dispositions sont applicables depuis l'entrée en vigueur mentionnée à l'article 7 de l'ordonnance n° 2005-1278 du 13 octobre 2005 définissant le régime juridique de ces organismes.

Chapitre 4 : Taxe sur la cession de titres d'un éditeur de service de communication audiovisuelle

(CGI, art. 1019 créé par l'article 44 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

7129-1

L'article 44 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 instaure, à compter du 1er janvier 2014, sous un nouvel article 1019 du CGI une taxe sur la cession de titres d'un éditeur de service de communication audiovisuelle.

Ainsi, tout apport, cession ou échange de titres ayant fait l'objet d'un agrément dans les conditions prévues au cinquième alinéa de l'article 42-3 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication est soumis à une taxe de 5 %, assise sur la valeur des titres apportés, cédés ou échangés. Cette taxe est due par la personne ayant, au terme des apports, cessions ou échanges réalisés sur ses titres, transféré le contrôle de la société titulaire de l'autorisation d'usage de la ressource radioélectrique.

La taxe s'applique à l'ensemble des apports, cessions ou échanges dont le cumul au cours de six mois a atteint un montant au moins égal à dix millions d'euros et a abouti au transfert de contrôle de la société titulaire de l'autorisation.

Tout apport, cession ou échange de titres réalisé entre sociétés du même groupe, au sens de l'article 223 A du CGI, est exonéré de la taxe.

Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe interviennent au moment de la délivrance, par le Conseil supérieur de l'audiovisuel, de l'agrément prévu au cinquième alinéa de l'article 42-3 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 précitée.

Cette taxe est due et acquittée auprès du comptable public au plus tard le 1er mai de l'année qui suit celle de l'apport, de la cession ou de l'échange. Le paiement est accompagné d'un état, conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître les renseignements nécessaires à l'identification de la personne assujettie et à la détermination du montant dû.

Cette taxe est recouvrée selon les règles et sous les sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement.

Titre 5 : Autres ventes de meubles

(BOI-ENR-DMTOM-50)

7130

Pour les ventes de meubles autres que les cessions de fonds de commerce et assimilées, les cessions d'offices, les cessions de droit au bail et les cessions de droits sociaux, des règles différentes sont applicables selon qu'il s'agisse :

- d'une vente publique, assujettie obligatoirement à la formalité (CGI, art. 635, 2-6°) ;

- ou d'une vente de gré à gré, en principe dispensée de la formalité de l'enregistrement.

Chapitre 1 : Ventes publiques

(CGI, art. 733 ; BOI-ENR-DMTOM-50-10)

A. Champ d'application

I. Principes généraux

7131

Le régime des ventes de meubles s'applique aux procès-verbaux constatant une adjudication aux enchères publiques ou toute autre vente faite avec publicité et concurrence (vente sur soumissions cachetées, vente au rabais) :

- de tous biens meubles incorporels autres que les fonds de commerce, les clientèles, les cessions de droit à un bail, les offices ministériels et les actions ou parts de sociétés et ce, quelle que soit la qualité du vendeur ;

- de biens meubles corporels lorsque le vendeur n'est pas un assujetti à la TVA redevable de la taxe au titre de cette opération ou exonéré en application du I de l'article 262 du CGI.

II. Cas particulier des intermédiaires

7132

Aucun droit fixe ou proportionnel d'enregistrement n'est dû lorsque l'intermédiaire agit en son nom propre.

En revanche, lorsque l'intermédiaire intervient pour le compte et au nom d'autrui, les ventes aux enchères publiques de biens meubles corporels demeurent assujetties aux droits d'enregistrement dans les conditions prévues au n° 7134 et sous réserve de l'exonération exposée au n° 7135.

Remarque : Il résulte des conditions dans lesquelles se déroulent les ventes aux enchères publiques que les commissaires-priseurs procédant à ces opérations interviennent généralement comme des intermédiaires agissant en leur nom propre.

Sur les règles de TVA applicables, cf. TVA n^{os} 4900 et suiv.

B. Assiette

7133

Les droits et taxes sont assis sur le prix cumulé des ventes taxables constatées par le même procès-

verbal et non sur le prix à payer par chaque adjudicataire ; à ce prix il convient d'ajouter, le cas échéant, les charges (définition des charges, cf. n^{os} 6992-1 à 6992-4) imposées aux acquéreurs (CGI, art. 733).

La fraction du forfait représentant les frais incombant légalement au vendeur et acquittée par l'adjudicataire constitue une charge taxable.

C. Tarif

7134

1. Les ventes publiques de meubles incorporels sont soumises au droit proportionnel au profit de l'État fixé à 1,20 %, lorsque ces ventes ne sont pas soumises, en raison de leur objet, à un tarif différent (vente de fonds de commerce, par exemple). Les taxes additionnelles ne sont pas exigibles.

2. Les ventes publiques de meubles corporels imposables supportent :

- le droit proportionnel de 1,20 % au profit de l'État ;

- et, sous réserve des exemptions visées au n° 7137 :

• la taxe additionnelle perçue au profit des départements au taux de 0,50 % (CGI, art. 1595) ;

• la taxe additionnelle perçue au profit des communes ou du fonds départemental de péréquation, au taux de 0,40 % (CGI, art. 1584 et CGI, art.1595 bis).

D. Régimes spéciaux et exonérations

(BOI-ENR-DMTOM-50-10 au VI)

I. Ventes publiques de certains biens meubles corporels visant à procurer des ressources à des organismes d'intérêt général à vocation humanitaire d'assistance ou de bienfaisance

7135

Depuis le 1er janvier 2006, conformément aux dispositions du 2° de l'article 733 du CGI, les ventes aux enchères publiques d'objets d'art, d'antiquité ou de collection, réalisées par des organismes d'intérêt général à vocation humanitaire d'assistance ou de bienfaisance et à leur profit exclusif ne sont soumises à aucun droit proportionnel. En outre, les ventes doivent être réalisées dans le cadre, au plus, des six manifestations annuelles de bienfaisance ou de soutien qui ouvrent droit à l'exonération de TVA prévue au c du 1° du 7 de l'article 261 du CGI (cf. TVA n^{os} 4371 et suiv.), doivent être dépourvues de caractère commercial pour le donateur et ne doivent pas donner lieu à perception d'honoraires par les personnes chargées de procéder à la vente (il s'agit essentiellement des sociétés de ventes volontaires de meubles aux enchères publiques et, accessoirement, des notaires et huissiers de justice).

II. Acquisitions d'éléments du patrimoine artistique national

7136

En vertu de l'article 1131 du CGI, l'acquéreur d'une œuvre d'art, de livres, d'objets de collection ou de documents de haute valeur artistique ou historique est exonéré des droits de mutation et des taxes annexes afférents à son acquisition lorsqu'il en fait don à l'État, avec son agrément, dans le délai prévu pour l'enregistrement de l'acte constatant la mutation. Il est admis que l'offre de donation à l'État puisse être assortie de la condition que le bien faisant l'objet de la libéralité soit affecté par l'État à un musée départemental ou communal.

III. Ventes publiques de meubles corporels dispensées des taxes additionnelles

7137

Diverses catégories de ventes publiques de meubles corporels échappent aux taxes additionnelles (CGI, art. 1584, 2 et CGI, art. 1595 ter). Il en est ainsi pour les biens suivants :

- les ventes d'instruments et autres objets mobiliers dépendant effectivement d'une exploitation agricole, à l'exclusion des biens à l'usage personnel du cultivateur. Le point de savoir si les objets aliénés dépendent ou non d'une exploitation agricole est une pure question de fait ; l'acte doit faire connaître si cette condition est remplie ou non ;

- les ventes d'objets donnés en gage prévues par l'article L. 521-3 du code de commerce ;

- les ventes opérées en vertu de la législation sur les warrants hôteliers ;

- les ventes opérées en vertu de l'article L. 342-11 du code rural et de la pêche maritime ;

- les ventes de marchandises avariées par suite d'événements de mer et de débris de navires naufragés ;

- les ventes de véhicules automobiles, de tracteurs agricoles, de cycles à moteur et remorques tractées ou semi-portées assujettis à déclaration de mise en circulation et à l'immatriculation ;

- les ventes d'aéronefs, ainsi que de navires ou de bateaux servant soit à la navigation maritime, soit à la navigation intérieure, autres que les yachts ou bateaux de plaisance.

Chapitre 2 : Ventes de gré à gré

(BOI-ENR-DMTOM-50-20)

A. Principe

7138

Les mutations à titre onéreux ne revêtant pas la forme d'une vente publique et ayant pour objet des meubles dont la mutation n'est pas soumise à un régime particulier sont dispensées de la formalité de l'enregistrement, si elles sont constatées par un acte sous seing privé ou si elles sont verbales. Lorsqu'elles sont présentées volontairement à la formalité ou constatées par acte notarié, ces mutations ne donnent ouverture qu'au droit fixe des actes innomés (CGI, art. 680).

B. Cas particuliers

I. Cessions de cheptel et autres objets mobiliers dépendant d'une exploitation agricole

7139

Les actes constatant la cession de gré à gré de cheptel et autres objets mobiliers dépendant d'une exploitation agricole sont enregistrés au droit fixe de 125 € lorsque cette cession n'est pas corrélative à la vente totale ou partielle des terres (CGI, art. 732). Cette règle ne s'applique qu'aux cessions de biens qui revêtent un caractère mobilier. En revanche, lorsque les biens constituent des immeubles par destination, leur cession est soumise en tous points au régime fiscal des ventes d'immeubles (cf. n^{os} 6997 et suiv.)

En l'absence de toute aliénation concomitante des terres, la vente de matériel corrélative à la cession des bâtiments d'exploitation est donc soumise au droit fixe prévu par l'article 732 du CGI. Toutefois, cette solution ne saurait être étendue aux hypothèses où l'exploitation n'implique pas l'usage d'une terre (exploitations hors sol).

II. Cessions d'améliorations culturales apportées aux fonds agricoles

7140

Les contrats constatant le versement d'indemnités représentatives d'améliorations culturales sont taxés au droit fixe de 125 € prévu à l'article 732 du CGI lorsqu'elles ne sont pas corrélatives à la vente totale ou partielle des terres.

Dans le cas contraire, ces indemnités sont soumises au tarif des mutations à titre onéreux d'immeubles (cf. n^{os} 6997 et suiv.). Autrement dit, le tarif des mutations à titre onéreux d'immeubles n'est applicable que si lesdites indemnités sont exigées par le propriétaire des terres, et que ces terres sont elles-mêmes cédées. Le fait que les autres éléments du fonds soient ou non aliénés est sans

incidence à ce titre.

III. Cessions des installations, matériels et produits dépendant d'une exploitation de cultures marines

7141

La cession de gré à gré des installations, matériels et produits dépendant d'une exploitation de cultures marines en contrepartie de l'indemnité de substitution telle que fixée, par la commission des cultures marines, à l'article 12-5 du décret n° 83-228 du 22 mars 1983 est enregistrée au droit fixe de 125 € prévu à l'article 732 du CGI.

IV. Cessions à titres onéreux de fonds agricoles

7142

Le droit fixe de 125 € s'applique pour les cessions à titre onéreux de fonds agricoles composés de tout ou partie des éléments énumérés au dernier alinéa de l'article L. 311-3 du code rural et de la pêche maritime, y compris, pour les cessions réalisées depuis le 7 janvier 2006, dans le cas où elles sont concomitantes à la cession à titre onéreux des terres agricoles dépendant de l'exploitation (CGI, article 732).

V. Cession d'un navire de pêche artisanale

(CGI, art. 732 A)

7143

Les actes constatant la cession de gré à gré d'un navire de pêche artisanale et du matériel servant à son exploitation sont enregistrés au droit fixe de 125 €.

Partie 5 : Mutations de jouissance à titre onéreux de meubles ou d'immeubles

(CGI, art. 635 et CGI, art. 640, CGI, art. 738 à CGI, art. 744 ; BOI-ENR-JOMI)

7150

Le bail ou louage de choses est un contrat par lequel l'une des parties (le bailleur) s'oblige à fournir à l'autre partie (le preneur) la jouissance temporaire d'un bien (meuble ou immeuble) moyennant un prix (le loyer) que le preneur s'engage à payer (C. civ., art. 1709).

On distingue les « baux à loyers » qui ont pour objet la location de maisons ou de meubles (le preneur est appelé locataire), des « baux à ferme » qui constatent la location de biens ruraux (le preneur est appelé fermier et les loyers fermages).

Le régime fiscal des baux varie suivant la nature du bien sur lequel il porte, sa durée ou encore sa nature particulière.

Jusqu'à la réforme introduite par la loi de finances rectificative pour 1998 et modifiée par la loi de finances pour 2000, les baux d'immeubles à durée limitée et certains baux de meubles étaient généralement frappés par un droit d'enregistrement spécifique dénommé « droit de bail » auquel pouvait, dans certains cas, s'ajouter une taxe additionnelle.

Depuis l'intervention de cette réforme, les mêmes baux ne sont plus soumis aux droits d'enregistrement. Actuellement, les bailleurs personnes morales sont tenus d'acquitter, le cas échéant, une contribution annuelle sur les revenus locatifs déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt sur les sociétés.

7150-1

Après un aperçu des règles de dispense d'enregistrement régissant les baux à durée limitée d'immeubles et de certains meubles assujettis, le cas échéant, à la contribution annuelle sur les revenus locatifs, sont exposés dans le présent titre les régimes applicables aux baux qui restent soumis aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière.

Titre 1 : Baux à durée limitée d'immeubles ou baux de certains meubles soumis éventuellement à la contribution annuelle sur les revenus locatifs

(BOI-ENR-JOMI-10 au I ; RES N° 2008/9)

Chapitre 1 : Dispense de l'enregistrement

7151

Les actes constatant mutation de jouissance à durée limitée d'immeubles, fonds de commerce, clientèles, ou quelle qu'en soit la durée, de droits de chasse ou de droits de pêche sont dispensés de la formalité de l'enregistrement. Cette dispense de formalité s'applique quel que soit le montant annuel du loyer, et quelle que soit la forme de l'acte.

En revanche, les mutations de jouissance à vie ou à durée illimitée d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles demeurent assujetties à l'enregistrement (cf. ci-après n^{os} 7155 à 7157).

Seuls les cas de présentation volontaire à la formalité de l'enregistrement donnent lieu à la perception de droits fixes d'enregistrement.

Chapitre 2 : Présentation volontaire à la formalité

7152

La présentation à la formalité de l'enregistrement des actes constatant des baux et sous-baux à durée limitée d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles donne lieu à la perception du droit fixe de 25 € prévu à l'article 739 du CGI.

La présentation à cette formalité des actes constatant des baux et sous-baux de droits de chasse ou de droits de pêche donne lieu à la perception du droit fixe de 125 € des actes innomés prévu à l'article 680 du CGI.

Il en est de même de la présentation à la formalité des cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux à durée illimitée de droits de chasse ou de pêche.

La présentation à la formalité des cessions, subrogations, rétrocessions et résiliations de baux à durée limitée de biens de toute nature donne lieu à la perception du droit fixe de 125 € prévu à l'article 738 du CGI.

Chapitre 3 : Entrée en vigueur

7153

Ces dispositions s'appliquent à tous les baux concernés signés depuis le 1er janvier 1999.

Titre 2 : Baux soumis à publication au fichier immobilier

(CGI, art. 742, CGI, art. 743 et CGI, art. 743 bis ; BOI-ENR-JOMI-10 au I-B)

7154

Les baux d'immeubles à durée limitée de plus de douze ans, à l'exception de ceux mentionnés à l'article 1048 ter du CGI (cf. n° 6825-1), doivent être publiés au fichier immobilier. La taxe de publicité foncière est perçue lors de la publication de l'acte au fichier immobilier, au taux de 0,70 % à compter du 1er janvier 2011. Cette taxe est liquidée sur le prix exprimé, augmenté des charges imposées au preneur, ou sur la valeur locative réelle des biens loués si cette valeur est supérieure au prix augmenté des charges. Elle est due sur le montant cumulé de toutes les années à courir).

Toutefois, pour les immeubles loués pour une période supérieure à douze ans dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, l'assiette de la taxe de publicité foncière est réduite du montant de la quote-part de loyers correspondant aux frais financiers versés par le preneur. Pour les contrats de crédit-bail d'une durée supérieure à douze ans, la détermination de l'assiette taxable à la TPF au taux de 0,70 % est donc constituée par le montant cumulé des loyers diminué de la rémunération versée au crédit-bailleur (c'est-à-dire de la quote-part prise en compte pour la fixation du prix de vente telle qu'elle est mentionnée à l'article 38 quindecies H de l'annexe III au CGI).

La quote-part de loyers correspondant aux frais financiers (c'est-à-dire la quote-part de loyers prise en compte pour la fixation du prix de vente) doit être indiquée distinctement dans le contrat de crédit-bail pour bénéficier de la réduction d'assiette susvisée.

Sont néanmoins exonérés de cette taxe (CGI, art. 743) :

- les baux ruraux à long terme, dont la durée est, en principe, d'au moins dix-huit ans ;

- les baux à construction (BOI-ENR-JOMI-30 au II) ;

- les baux emphytéotiques qui concourent à la production d'immeubles (BOI-ENR-JOMI-30 au I) ;

- les baux à réhabilitation sur délibération du conseil général prenant effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI (CGI, art. 1594 J ; BOI-ENR-JOMI-30 au III). Dans cette hypothèse, l'acte présenté à la formalité doit faire mention du bénéfice de cette exonération ;

- les baux à durée limitée d'immeubles, faits pour une durée supérieure à douze années, relatifs à des résidences de tourisme soumises au classement prévu à l'article L. 321-1 du code de tourisme sur délibération du Conseil général prenant effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI (CGI, art. 1594 J bis) ;

- les baux cessibles conclu en application des articles L. 418-1 à 418-5 du code rural et de la pêche maritime.

Les baux précités sont assujettis, le cas échéant, à la contribution annuelle sur les revenus locatifs visée à l'article 234 nonies du CGI dans les conditions exposées au Livre IV aux n^{os} 1710 et suivants.

Remarque : Les institutions spécialisées des Nations unies peuvent, sous certaines conditions, être exonérées des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière normalement exigibles à l'occasion d'une prise à bail (bail de plus de 12 ans ou emphytéotique). La Direction de la législation fiscale (bureau E2) est compétente pour constater qu'une opération ouvre droit à cette mesure (BOI-ENR-JOMI-10 au I-D).

Titre 3 : Baux d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle à durée illimitée ou à vie

(CGI, art. 744 ; BOI-ENR-JOMI-10 au II et BOI-ENR-JOMI-20 au II)

Chapitre 1 : Tarif

7155

Les baux à vie et les baux à durée illimitée portant sur des immeubles, des fonds de commerce ou des clientèles sont assujettis aux mêmes droits, taxes et régimes de faveur que les mutations de propriété à titre onéreux des biens auxquels ils se rapportent.

Chapitre 2 : Assiette et paiement du droit

7156

Le droit est dû lors de l'accomplissement de la formalité. Il est liquidé :

- pour les baux à vie : sur un capital formé de dix fois le prix annuel augmenté des charges ;

- pour les baux à durée illimitée : sur un capital formé de vingt fois la rente ou le prix annuel augmenté des charges.

Le paiement des droits et taxes ne peut, en principe, être fractionné.

Chapitre 3 : Cessions, résiliations et rétrocessions de baux à vie ou à durée illimitée

7157

Ces actes donnent ouverture à la taxe de publicité foncière dans les mêmes conditions que les baux eux-mêmes.

Partie 6 : Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles

(CGI, art. 750 ter à CGI, art. 808 ; BOI-ENR-DMTG)

7170

Les mutations à titre gratuit sont celles qui ne comportent, en principe, la fourniture d'aucune contrepartie par leur bénéficiaire ; lorsqu'elles sont l'effet de la volonté des intéressés, elles procèdent d'une intention de libéralité.

Elles peuvent résulter du décès (transmissions ab intestat ou testamentaires) ou avoir lieu entre vifs (donations).

Titre 1 : Successions ou mutations par décès

(BOI-ENR-DMTG-10)

Chapitre 1 : Conditions d'exigibilité des droits de mutation par décès

A. Mutations imposables

(BOI-ENR-DMTG-10-10-10)

7171

Les droits de mutation par décès frappent toutes les transmissions de biens qui s'effectuent à l'occasion du décès, c'est-à-dire celles qui résultent :

1. De la dévolution légale (successions ab intestat) ;

2. De dispositions testamentaires (legs universel, legs à titre universel ou à titre particulier). La délivrance d'un legs quelle que soit sa forme n'est astreinte à aucun formalisme particulier (RES N° 2005/25) ;

3. De donations à cause de mort, dont la réalisation est subordonnée au décès du donateur (donations éventuelles, donations de biens à venir ou institutions contractuelles, donations cumulatives de biens présents et à venir) [code civil art. 1082, code civil, art. 1084 et code civil, art. 1093] ;

4. D'une clause de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun (cf. n° 7186).

En revanche, les droits ne sont pas dus sur la réunion de l'usufruit à la nue-propriété par le décès de l'usufruitier et, sous réserve des dispositions de l'article 757 B du CGI (cf. n° 7185), sur les sommes stipulées payables lors du décès de l'assuré à un bénéficiaire déterminé (assurance-vie).

Il est précisé que même avant le 22 août 2007, date de la suppression des droits de mutation par décès à l'égard du conjoint survivant, les droits n'étaient pas dus sur les biens de communauté recueillis par l'époux survivant, en vertu d'une convention de mariage (communauté universelle notamment) ni sur la pension alimentaire que l'époux survivant pouvait demander à la succession de son conjoint.

B. Fait générateur

(BOI-ENR-DMTG-10-30)

7172

C'est le décès qui constitue le fait générateur de l'impôt (en ce sens, Cass. com., arrêt du 7 janvier 1997, Bull IV n° 7, p. 5). Par suite, la date de ce décès doit seule être prise en considération :

- pour déterminer le point de départ du délai imparti pour souscrire la déclaration de succession ;

- pour déterminer le tarif applicable.

Il n'en est autrement qu'en cas de legs sous condition suspensive. C'est la date de réalisation de la condition qui entre alors en ligne de compte.

Remarque : En cas d'absence, le fait générateur se situe au jour de la transcription du « jugement déclaratif d'absence » sur les registres de l'état civil.

Chapitre 2 : Déclaration de succession

(BOI-ENR-DMTG-10-60)

A. Personnes tenues de souscrire la déclaration

(CGI, art. 800 ; BOI-ENR-DMTG-10-60-20)

I. Principe

7173

Les héritiers, les légataires ou donataires, leurs mandataires (mandat spécial et exprès donné par écrit) ou leurs représentants légaux sont tenus de souscrire une déclaration détaillée, dite « de succession ». Les divers redevables peuvent néanmoins se réunir pour rédiger une déclaration unique portant sur l'intégralité de la succession.

II. Exceptions

7174

Sont dispensés de souscrire la déclaration :

- pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, les ayants cause en ligne directe, le conjoint survivant et le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité, lorsque l'actif brut successoral est inférieur à 50 000 € et à la condition que ces personnes n'aient pas bénéficié antérieurement, de la part du défunt, d'une donation ou d'un don manuel non enregistré ou non déclaré ;

- les autres héritiers, légataires ou donataires lorsque l'actif brut successoral est inférieur à 3 000 €.

B. Forme et contenu

(BOI-ENR-DMTG-10-60-30)

7175

La déclaration est souscrite sur une formule spéciale (modèle n° 2705 [CERFA n° 11277] et modèle n° 2706 [CERFA n°10486] disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires"). En principe, elle doit être déposée en double exemplaire lorsque l'actif brut successoral, imposable ou non, excède, depuis le 1er janvier 2004, les seuils indiqués au n° 7174.

Toutefois, il est admis que les déclarations de succession ne soient souscrites en double exemplaire que lorsqu'elles comportent des actifs bruts, imposables ou non, d'une valeur totale supérieure à 15 000 €, sans qu'il y ait lieu de distinguer si la dévolution est faite en ligne directe ou au profit de collatéraux ou de non-parents.

La déclaration de succession indique notamment :

- l'état civil du défunt et des héritiers, donataires ou légataires et leur situation de famille ;

- la date du décès ;

- le lien de parenté ;

- les donations consenties antérieurement par le défunt ;

- l'énumération et l'estimation détaillée de l'actif successoral et du passif qui le grève ;

- une affirmation de sincérité qui, indifféremment, peut être écrite à la main, dactylographiée ou apposée à l'aide d'un cachet.

En outre, si des immeubles dépendant de la succession sont situés dans la circonscription d'un service autre que celui où est déposée la déclaration, ils doivent être détaillés sur un imprimé spécial (modèle n° 2709) pour chaque service de la situation des biens.

Remarque : Le notariat est autorisé à substituer aux imprimés n^{os} 2705, 2706 et 2709 des documents reproduits et servis par ordinateur.

C. Lieu de dépôt de la déclaration et délais

I. Lieu de dépôt de la déclaration

(BOI-ENR-DMTG-10-60-40)

7176

La déclaration de succession est déposée (CGI, art. 656) :

- si le défunt était domicilié en France, au service des impôts dont dépend son domicile, quelle que soit la situation des valeurs mobilières ou immobilières à déclarer ;

- si le défunt n'était pas domicilié en France, à la Recette des non résidents, 10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex. Toutefois, si le défunt résidait habituellement dans la Principauté de Monaco, qu'il ait été ou non fiscalement domicilié en France, la déclaration de succession doit être déposée au service des impôts de Menton (7, rue Victor Hugo, 06507 Menton Cedex) [CGI, ann. IV, art. 121 Z quinquies].

II. Délais de dépôt de la déclaration

(BOI-ENR-DMTG-10-60-50 ; Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 11 ; Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte, art. 26)

7177

1. Principes

Les délais sont de six mois, à compter du jour du décès, si celui-ci a lieu en France métropolitaine et d'une année dans tous les autres cas (CGI, art. 641).

Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane, de Mayotte et de la Réunion, le délai est également de six mois à compter du décès lorsque le défunt est décédé dans le département où il était domicilié et d'une année dans tous les autres cas.

Toutefois, en ce qui concerne la Réunion, le délai est de deux ans à compter du jour du décès lorsque celui dont on recueille la succession est décédé ailleurs qu'à Madagascar, à l'Ile Maurice, en Europe ou en Afrique.

Le délai de deux ans mentionné à l'alinéa ci-dessus est également applicable à Mayotte lorsque celui dont on recueille la succession est décédé ailleurs qu'à Madagascar, aux Comores, en Europe ou en Afrique (CGI, art. 642 modifié par l'article 26 de l'ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte).

2. Cas particuliers

a. Successions comportant des biens ou droits immobiliers dont la propriété est incertaine

Pour les successions ouvertes à compter de la date de publication de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, il est fait application des nouvelles dispositions de l'article 641 bis du CGI issues du A du I de l'article 11 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014.

En vertu de ces nouvelles dispositions, les délais prévus à l'article 641 du CGI sont portés à vingt-quatre mois pour les déclarations de succession comportant des immeubles ou des droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié, à la condition que les attestations notariées mentionnées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière, relatives à ces biens, soient publiées dans ce même délai.

Cette mesure de portée générale permet ainsi aux personnes concernées de mener à bien les démarches de reconstitution des titres de propriété.

Par ces nouvelles dispositions, le régime de faveur qui était en vigueur pour les successions comportant des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse jusqu'au 31 décembre 2012 (régime exposé au b-1° ci-dessous) est généralisé à l'ensemble du territoire français pour les successions ouvertes à compter du 30 décembre 2013.

b. Successions comportant des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse

1° Successions ouvertes entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2012

Pour les successions ouvertes entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2012, quels que soient le domicile du défunt et les autres biens composant son patrimoine, l'article 641 bis du CGI (dans sa rédaction en vigueur avant le 30 décembre 2013) prévoit que les délais prévus à l'article 641 du CGI sont portés à vingt-quatre mois pour les déclarations de succession comportant des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse.

Toutefois, ces dispositions ne sont applicables aux déclarations de succession comportant des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté antérieurement à son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié qu'à la condition que les attestations notariées visées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière relatives à ces biens soient publiées dans les vingt-quatre mois du

décès.

En outre, ces dispositions ne sont pas applicables aux biens et droits immobiliers situés en Corse acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTG-10-60-50 au II-G.

2° Successions ouvertes à compter du 1er janvier 2013

Pour les successions ouvertes à compter du 1er janvier 2013, les dispositions de droit commun s'appliquent.

3. Précisions

Le cas échéant, le délai ne court qu'à partir du jour de l'événement qui réintègre des biens dans la succession, postérieurement au décès.

Par ailleurs, lorsque les biens héréditaires ont été placés sous le séquestre judiciaire prévu à l'article 1961, 2° du code civil (sans que le séquestre ait été investi du mandat de souscrire la déclaration de succession), le point de départ du délai de déclaration est reporté à la date de la mainlevée définitive du séquestre.

Enfin, en cas de contestation judiciaire portant sur la dévolution successorale, il y a lieu, au regard de l'obligation déclarative, de faire application des principes jurisprudentiels suivants :

- les héritiers légitimes, les héritiers naturels et le conjoint survivant restent tenus de souscrire la déclaration de succession dans le délai légal courant du jour du décès, même lorsque leurs droits sont contestés, dès lors que ces personnes se trouvent, en application de l'article 724 du code civil saisies, sans condition, de plein droit de la succession (Cass. com., arrêt du 17 octobre 1995, n° 93-19043 ; Cass com. arrêt du 26 mars 2008, n° 07-11703) ;

- le légataire universel qui n'est ni héritier, ni conjoint survivant et dont les droits sont judiciairement contestés bénéficie d'un report du délai de déclaration dont le point de départ est fixé au jour où ces droits sont définitivement reconnus par la décision de justice ; le bénéfice de ce report n'est pas subordonné à la condition que l'intéressé ait été dépossédé des biens compris dans le legs pendant la durée de l'instance (Cass. com., arrêt du 1er avril 1997, n° 95-13181).

D. Défaut de dépôt de la déclaration

(LPF, art. L. 66, 4° et LPF, art. L. 67)

7178

Sauf régularisation de leur situation dans les 90 jours de la notification d'une première mise en demeure, les héritiers ou légataires qui n'ont pas présenté à la formalité, dans le délai légal, une déclaration de succession régulière accompagnée du paiement des droits sont taxés d'office.

Remarque : Aucune mise en demeure d'avoir à soumettre la déclaration de succession à l'enregistrement n'est adressée avant la fin du douzième mois suivant celui du décès.

E. Sanctions

(CGI, art. 1727 et CGI, art. 1728)

7179

Les droits acquittés hors délai sont assortis de l'intérêt de retard (cf. CF n^{os} 8492 et suiv.) calculé à compter du premier jour du mois suivant celui de l'expiration du délai légal d'enregistrement des déclarations.

De plus, les majorations de droits destinées à sanctionner le défaut ou le retard dans la souscription d'une déclaration sont applicables (cf. CF n^{os} 8499 et suiv.). Toutefois :

- la majoration de 10 % n'est applicable que si la déclaration de succession n'a pas été enregistrée avant la fin du douzième mois (ou du trentième mois en cas de présence d'immeubles ou de droits immobiliers situés en Corse : cf. n° 7176) suivant celui du décès ;

- la majoration de 40 % est exigible lorsque la déclaration n'a pas été présentée dans les 90 jours suivant la réception d'une mise en demeure.

Par ailleurs, il est admis que l'intérêt de retard soit calculé compte tenu des acomptes versés

spontanément avant la présentation de la déclaration à l'enregistrement. Il a été également admis que la base de calcul de la majoration de 10 % soit réduite du montant des acomptes versés avant la fin du douzième mois suivant le décès. En revanche, cette mesure de tempérament n'est pas applicable pour la détermination de la base de calcul de la majoration de 40 %.

Chapitre 3 : Biens à déclarer

(BOI-ENR-DMTG-10-10-20)

A. Règles générales

(BOI-ENR-DMTG-10-10-20-10)

7180

La déclaration de succession doit comprendre tous les biens (imposables ou non) qui faisaient partie du patrimoine du défunt au jour du décès.

Les biens composant le patrimoine du défunt ne sauraient faire l'objet d'une énumération exhaustive. Il s'agit principalement des biens suivants étant précisé que cette liste n'a qu'un caractère indicatif :

- immeubles non bâtis (terrains à bâtir, terres agricoles, bois et forêts, landes, pâtures, etc.) ;

- immeubles, bâtis, quelle que soit leur affectation (à usage industriel, commercial, artisanal, agricole ou de profession libérale ou à usage d'habitation), que les immeubles soient loués ou que le propriétaire s'en réserve la jouissance et sans qu'il y ait à distinguer selon qu'il s'agit de la résidence principale ou secondaire ;

- immeubles en cours de construction ;

- droits réels immobiliers (usufruit, droit d'usage, droit du preneur d'un bail à construction, etc.) ;

- entreprises industrielles, commerciales, artisanales ;

- exploitations agricoles ;

- fonds de commerce et clientèles ;

- charges et offices ;

- droits de propriété industrielle (brevets d'invention, marques de fabrique, dessins et modèles) ;

- droits de propriété littéraire ou artistique ;

- meubles meublants ;

- bons du Trésor, bons de caisse, bons de capitalisation et tous titres de même nature ;

- parts sociales, parts de fonds communs de placement, valeurs mobilières cotées ou non cotées, y compris celles figurant dans les comptes d'épargne à long terme (BOI-ENR-DMTG-10-10-20-30) ;

- créances, dépôts de toute nature (y compris les livrets de caisse d'épargne) et avoirs en espèces ;

- voitures automobiles, motocyclettes, yachts et bateaux de plaisance à moteur fixe, hors-bord ou à voile, avions de tourisme, chevaux de course, chevaux de selle ;

- bijoux, or et métaux précieux ;

- les unités de compte virtuelles stockées sur un support électronique (notamment les "bitcoins").

B. Règles de territorialité

(CGI, art. 750 ter ; BOI-ENR-DMTG-10-10-30)

7181

Sous réserve des dispositions des conventions internationales, il convient d'opérer la distinction suivante.

I. Le défunt a son domicile fiscal en France

(CGI, art. 750 ter, 1°)

7182

L'imposition est générale et les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles à raison des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France et notamment des fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient.

Pour les donations consenties à compter de la publication de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et pour les décès intervenus à cette même date, les droits de mutation à titre gratuit sont également exigibles à raison des biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI et produits qui y sont capitalisés.

II. Le défunt n'a pas son domicile fiscal en France

(CGI, art. 750 ter, 2° et 3°)

7183

1. L'héritier, le donataire ou le légataire n'a pas son domicile fiscal en France au jour de la mutation ou ne l'a pas eu pendant au moins six ans au cours des dix années précédant celle-ci (CGI, art. 750 ter, 2°)

a. Principe

Les droits de mutation à titre gratuit sont dus à raison des biens meubles et immeubles situés en France que ces derniers soient possédés directement ou indirectement, et notamment les fonds publics français, parts d'intérêts, créances et valeurs mobilières françaises.

Pour les donations consenties à compter de la publication de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et pour les décès intervenus à cette même date, les droits de mutation à titre gratuit sont également exigibles à raison des biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI et produits qui y sont capitalisés.

b. Application

Sont notamment considérées comme françaises :

- les créances sur un débiteur qui est établi en France ou qui y a son domicile fiscal au sens de l'article 4 B du CGI ainsi que les valeurs mobilières émises par l'État français, une personne morale de droit public française ou une société qui a en France son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective ;

- les actions ou parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société ;

- les participations dans des personnes morales ou organismes étrangers qui permettent de posséder indirectement un immeuble ou un droit immobilier en France. À cet égard, tout immeuble ou droit immobilier est réputé possédé indirectement lorsqu'il appartient à des personnes morales ou des organismes dont le donateur ou le défunt, seul ou conjointement avec son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et sœurs, détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participations au sens de l'article 990 D du CGI, quel que soit le nombre de personnes morales ou d'organismes interposés.

La valeur des immeubles ou droits immobiliers possédés indirectement est déterminée par la proportion de la valeur de ces biens ou des actions, parts ou droits représentatifs de tels biens dans l'actif total des organismes ou personnes morales dont le donateur ou le défunt détient directement les parts, actions ou droits.

7183-1

Pour l'application des dispositions visées au **n° 7183**, à partir du 2ème tiret du b, ne sont pas pris en considération les immeubles situés sur le territoire français affectés par une personne morale ou un organisme à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole, ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

7183-2

Remarque :

Dans l'hypothèse où un donateur ou un défunt, domicilié hors de France détient, au jour du fait générateur des droits de mutation à titre gratuit, plus de 50 % d'une société à prépondérance immobilière dont le siège est à l'étranger, il est précisé que la taxation aux droits de mutation à titre gratuit en France des titres détenus par celui-ci pourra être effectuée indifféremment :

- sur le fondement des dispositions relatives aux actions, parts ou droits de personnes morales ou d'organismes dont la propriété permet au donateur ou au défunt de posséder, directement ou par personne interposée, plus de la moitié des titres d'une personne morale ou d'un organisme, propriétaire d'immeubles sis en France (CGI, art. 750 ter, 2°-al. 2) ;

- sur le fondement des dispositions relatives aux titres de société à prépondérance immobilière (CGI, art. 750 ter, 2°-al. 4).

En effet, la valeur imposable des titres retenue pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit est la même dans les deux cas.

2. L'héritier, le donataire ou le légataire a son domicile fiscal en France au jour de la mutation et l'a eu également au moins six ans au cours des dix années précédant celle-ci (CGI, art. 750 ter, 3°)

7184

Lorsque l'héritier, le donataire ou le légataire est fiscalement domicilié en France, au jour de la mutation, et y a été domicilié six ans au moins au cours des dix années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens, le 3° de l'article 750 ter du CGI permet d'imposer en France les biens français et étrangers figurant dans :

- les successions ouvertes à l'étranger depuis le 1er janvier 1999 ;

- les donations, constatées ou non par acte passé en France ou à l'étranger, réalisées à compter de la même date.

Les droits de mutation à titre gratuit sont alors exigibles à raison des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI et produits qui y sont capitalisés, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, reçus par l'héritier, le donataire ou le légataire ou le bénéficiaire d'un trust défini au même article 792-0 bis qui a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque cet héritier, ce donataire ou ce bénéficiaire d'un trust a eu son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens.

7184-1

Remarque :

La France a conclu des conventions fiscales qui traitent des droits de successions. Certaines d'entre elles concernent également les droits sur les donations (BOI-INT).

Ces conventions répartissent les droits d'imposer en fonction de l'État de la résidence fiscale du défunt (ou du donateur) et du lieu de situation des biens faisant partie de la succession (ou de la donation) sans prendre en compte la situation des héritiers ou légataires (ou donataires).

Elles ont pour effet de priver la France du droit d'imposer les biens légués ou donnés par un défunt ou un donateur non résident à un bénéficiaire résident de France, s'ils sont situés hors de France (dans l'autre État partie à la convention ou dans un État tiers) ou bien non imposables en application de la convention.

Sauf cas particulier, ces conventions s'opposent, dès lors à l'application des dispositions du troisième alinéa de l'article 750 ter du CGI.

C. Cas particuliers

I. Sommes versées en vertu de contrats d'assurances en cas de décès

(CGI, art. 757 B ; BOI-ENR-DMTG-10-10-20-20)

7185

Remarque :

L'article 990 I du CGI prévoit un prélèvement sur certaines sommes versées par les assureurs à raison du décès de l'assuré, lorsque ces sommes n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B du CGI.

Ce dispositif, qui est exposé au Livre XVII TCAS n[os] 7531 et suiv., n'a pas d'incidence sur les dispositions de l'article 757 B du CGI exposées ci-après.

1. Décès intervenu après l'entrée en vigueur de la loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 (soit à Paris, le 2 janvier 1992, et partout ailleurs, un jour franc après l'arrivée du JO au chef-lieu d'arrondissement) et contrat souscrit avant le 20 novembre 1991

7185-1

Dans ce cas, les sommes versées ne donnent pas ouverture aux droits de mutation par décès, quel que soit l'âge de l'assuré à la date de conclusion du contrat ou du versement des primes, à la condition toutefois que ce contrat n'ait pas fait l'objet, à compter du 20 novembre 1991, de nouvelles clauses modifiant l'économie du contrat concerné.

Dans cette hypothèse, le capital ou la rente payable au décès de l'assuré entrerait dans le champ d'application du dispositif visé au b ci-après dès lors que les modifications essentielles apportées ne permettraient plus de considérer qu'il s'agit d'un contrat souscrit avant le 20 novembre 1991.

À ce sujet, il est précisé que le seul versement de nouvelles primes non prévues dans le contrat originel ou le versement de primes disproportionnées par rapport à celles payées avant le 20 novembre 1991 ne peut pas être analysé comme une modification substantielle de l'économie du contrat de nature à supprimer l'antériorité du contrat pour la détermination du régime fiscal des nouvelles primes versées.

2. Décès intervenu après l'entrée en vigueur de la loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 (soit à Paris, le 2 janvier 1992, et partout ailleurs, un jour franc après l'arrivée du JO au chef-lieu d'arrondissement) et contrat souscrit depuis le 20 novembre 1991

7185-2

Les dispositions de l'article 757 B du CGI s'appliquent selon les modalités ci-après.

Les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par un assureur à raison du décès de l'assuré sont assujetties aux droits de succession à concurrence de la fraction des primes versées après l'âge de soixante-dix ans qui excèdent 30 500 €.

- Toutes les primes versées après le soixante-dixième anniversaire de l'assuré sont prises en compte, quel que soit l'âge de ce dernier au moment de la souscription du contrat. Il convient de retenir l'âge de l'assuré sur la tête duquel le contrat en cause est souscrit et non l'âge du souscripteur qui peut être une personne différente de l'assuré.

- En revanche, sont exclues de l'assiette des droits de mutation par décès les sommes qui correspondent soit aux primes versées avant le soixante-dixième anniversaire de l'assuré, soit aux produits attachés au contrat (y compris ceux de ces produits qui se rapportent aux primes versées après le soixante-dixième anniversaire de l'assuré).

- Seule la fraction des primes versées après le soixante-dixième anniversaire de l'assuré qui excède 30 500 € est taxable. Cet abattement est appliqué en globalisant toutes les primes versées après le soixante-dixième anniversaire de l'assuré au titre de l'ensemble des contrats souscrits sur sa tête par lui-même ou par des tiers. En cas de pluralités de bénéficiaires, l'abattement est réparti entre les bénéficiaires concernés au prorata de la part leur revenant dans les primes taxables aux termes du ou des contrats.

- Cas particuliers : contrats souscrits en unités de compte et rachats partiels ou avances.

3. Précisions

7185-3

1. Pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, la loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat exonère de droits de mutation par décès le conjoint survivant, le partenaire lié au défunt par un PACS et sous certaines conditions les frères et sœurs privilégiés vivant ensemble. Les personnes précitées sont ainsi exonérées de droits de mutation par décès sur les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement par un assureur, à raison du décès de l'assuré. Il en résulte qu'en cas de pluralité de bénéficiaires, il n'est pas tenu compte de la part revenant aux personnes précitées exonérées de droits de mutation par décès, pour répartir l'abattement de 30 500 € entre les différents bénéficiaires.

Remarque : Cette solution a vocation à s'appliquer dans toutes les situations où un bénéficiaire est exonéré ès qualités de droits de mutation par décès, quel que soit le fondement sur lequel il est exonéré.

2. Lorsqu'elles ne sont pas susceptibles d'être taxées aux droits de mutation à titre gratuit dans le cadre des dispositions de l'article 757 B du CGI, les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par un assureur à raison de primes versées et de contrats souscrits depuis le 13 octobre 1998 peuvent, sous certaines conditions et dans certaines limites, donner lieu à un prélèvement conformément aux dispositions de l'article 990 I du CGI. En toute hypothèse, pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, le conjoint survivant, le partenaire lié au défunt par un PACS, les frères et les sœurs privilégiés vivant ensemble qui sont exonérés de droit de mutation par décès ne sont plus assujettis au prélèvement (cf. n^{os} 7531 et suiv.).

3. En principe, le transfert d'un PEP « assurance » vers un autre PEP « assurance » géré par un organisme différent, de même que le simple transfert d'un PEP « assurance monosupport » vers un PEP « assurance multisupport », ne remettent pas en cause l'antériorité du contrat initial.

4. La transformation d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros en un bon ou contrat dont une part significative ou l'intégralité des sommes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (contrats multisupports) ne remet pas en cause l'antériorité du contrat ;

5. Le nantissement du contrat d'assurance sur la vie et la clause de l'avenant à ce contrat prévoyant la suspension de la désignation initiale des bénéficiaires au profit du créancier nanti permet de considérer que le contrat a été conclu sans désignation d'un bénéficiaire.

Par suite du gage et pendant la durée de la suspension de la désignation des bénéficiaires, l'administration fiscale est en droit d'opposer aux héritières [...] les dispositions de l'article L. 132-11 du code des assurances selon lequel lorsque l'assurance en cas de décès a été conclue sans désignation d'un bénéficiaire, le capital ou la rente garantis font partie du patrimoine ou de la succession du contractant (Cass. civ. 2ème, arrêt du 9 février 2012, n°11-12109).

6. Pour des précisions sur les modalités d'imposition des contrats d'imposition d'assurance-vie soumis au régime de l'article 757 B du CGI en cas de démembrement de la clause bénéficiaire, voir BOI-ENR-DMTG-10-10-20-20 au II-A.

II. Biens recueillis en vertu d'une clause de tontine

(CGI, art. 754 A ; BOI-ENR-DMTG-10-10-20-30 au I)

7186

Les biens recueillis en vertu d'une clause de tontine insérée dans un contrat d'acquisition en commun sont au point de vue fiscal réputés transmis à titre gratuit à chacun des bénéficiaires de l'accroissement.

Par exception, sauf si le bénéficiaire opte pour l'application des droits de mutation par décès, les droits de mutation à titre onéreux continuent d'être exigibles lorsque les quatre conditions suivantes sont simultanément réunies :

- le bien doit avoir été acquis en commun par deux personnes ;

- le bien acquis est un immeuble ;

- il constitue l'habitation principale commune des deux acquéreurs au jour du décès du pré-mourant ;

- la valeur globale de l'immeuble à cette même date est inférieure à 76 000 €.

III. Biens recueillis par un héritier ou un légataire bénéficiaire du dispositif du cantonnement

(CGI, art. 788 bis ; BOI-ENR-DMTG-10-20-50-30)

7187

Depuis le 1er janvier 2007, les biens recueillis par un héritier ou un légataire en application de l'article 1002-1 ou du deuxième alinéa de l'article 1094-1 du code civil sont réputés transmis à titre gratuit par le défunt.

Il résulte de ces dispositions qu'en cas de cantonnement de l'émolument du légataire ou du conjoint survivant, ce dernier n'est imposé que sur la part qu'il prend effectivement dans son legs. En conséquence, l'époux ou le légataire exerçant le cantonnement est taxé aux droits de mutation à titre gratuit, au tarif qui lui est personnellement applicable, uniquement sur les biens qu'il recueille effectivement.

S'agissant des successibles qui bénéficient du cantonnement, les droits sont liquidés sur leur part successorale (qui comprend les biens reçus suite à l'exercice du cantonnement) selon le tarif et les abattements applicables en fonction de leur lien de parenté avec le défunt pour l'ensemble des biens qu'ils reçoivent.

IV. Dons consentis en application de l'article 885-0 V bis A du CGI

(CGI, art. 757 C ; BOI-ENR-DMTG-10-20-20 au V-B)

7188

Les droits de mutation à titre gratuit ne s'appliquent pas aux dons pris en compte pour la détermination de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI (cf. Livre XV PAT n^{os} 6582 à 6586).

D. Preuve du droit de propriété

(BOI-ENR-DMTG-10-10-40)

7189

La preuve du droit de propriété du *de cujus* résulte de l'application de règles de droit civil telles que la théorie de la propriété apparente (cf. n° 6842), la théorie de l'accession (C. civ., art. 546) et la présomption de propriété établie par l'article 2276 du code civil en faveur du possesseur de meubles.

La preuve du droit de propriété résulte aussi de diverses présomptions légales de portée purement fiscale :

- est réputé faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, tout bien appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue-propriété à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, ou à ses donataires ou légataires, ou à des personnes interposées, à moins qu'il n'y ait eu donation régulière et que cette donation, si elle n'est pas constatée dans un contrat de mariage, ait été consentie plus de trois mois avant le décès ou, depuis le 1er janvier 2007, qu'il y ait eu démembrement de propriété effectué à titre gratuit, réalisé plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propriété a été déterminée selon le barème prévu à l'article 669 du CGI (CGI, art. 751 ; BOI-ENR-DMTG-10-10-40-10). À ce sujet, dans un arrêt du 23 janvier 2007 n°05-14403, la Cour de cassation a rappelé que la démonstration du caractère réel et sincère du démembrement de propriété ne peut résulter du fait que l'héritier s'est personnellement acquitté du prix de la nue-propriété du bien en cause dès lors que le défunt détenteur de l'usufruit lui a préalablement fait don d'une somme permettant ladite acquisition. À cet égard, peu importe que la somme d'argent ayant permis l'acquisition ait été donnée plus de trois mois avant le décès de l'usufruitier. La preuve contraire peut notamment résulter d'une donation des deniers constatée par un acte ayant date certaine, quel qu'en soit l'auteur, en vue de financer, plus de trois mois avant le décès, l'acquisition de tout ou partie de la nue-propriété d'un bien, sous réserve de justifier de l'origine des deniers dans l'acte en constatant l'emploi ;

- sont présumées, jusqu'à preuve du contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les actions, obligations, parts de fondateur ou bénéficiaires, parts sociales et toutes autres créances dont le défunt a eu la propriété ou a perçu les revenus ou à raison desquels il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant son décès (CGI, art. 752, premier alinéa ; BOI-ENR-DMTG-10-10-40-20) ; Pour les décès intervenus à compter de la publication de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, les biens ou droits placés dans un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI sont également présumés faire partie de la succession.

Depuis le 1er janvier 2007, cette présomption n'est pas appliquée aux biens ayant fait l'objet d'une libéralité graduelle ou résiduelle, telle que visée aux articles 1048 à 1061 du code civil (CGI, art. 752, al. 3). L'utilisation de cette présomption, qui entraîne un renversement de la charge de la preuve, doit être réservée aux situations dans lesquelles les mouvements constatés sont révélateurs d'un comportement visant à éluder l'impôt ;

- lorsqu'ils ne justifient pas avoir effectué toute diligence pour assurer l'application effective des dispositions des articles L. 212-3 ou L. 211-4 du code monétaire et financier (inscription en compte des valeurs mobilières), les gérants, le président du conseil d'administration ou du directoire de la société émettrice sont présumés, sauf preuve contraire, être les propriétaires des actions qui ne revêtiraient pas la forme nominative ou qui n'auraient pas été vendues dans les conditions prévues au III de l'article L. 212-3 ou des titres financiers non présentés pour inscription en compte ou qui n'auraient pas été vendus dans les conditions prévues au 5e alinéa de l'article L. 211-4 du code monétaire et

financier (CGI, art. 754 B) ;

- sont considérés comme appartenant conjointement aux déposants et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part virile, sauf preuve contraire, les titres, sommes ou valeurs existant chez les dépositaires et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité (CGI, art. 753 ; BOI-ENR-DMTG-10-10-40-30) ou trouvés dans un coffre-fort loué conjointement par plusieurs personnes (CGI, art. 754 ; BOI-ENR-DMTG-10-10-40-40) ;

- sont présumés dépendre de la succession du défunt, les immeubles inscrits à son nom à la matrice cadastrale et pour lesquels il a acquitté la taxe foncière deux fois au moins ainsi que les fonds de commerce et clientèles pour lesquels il était inscrit au rôle des impôts locaux et a effectué au moins deux paiements au titre de la contribution économique territoriale (CGI, art. 1881 et CGI, art. 1882). Cette présomption n'est pas irréfragable.

Chapitre 4 : Évaluation des biens héréditaires

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10)

A. Principe

7190

En principe, les biens transmis sont évalués à leur valeur vénale au jour du fait générateur de l'impôt. Les droits de mutation par décès sont, en conséquence, assis sur une déclaration estimative des redevables. Cependant, pour certains biens, il existe des bases légales d'évaluation.

Sur la notion de valeur vénale réelle, cf. n° 6993.

Il est précisé que l'état d'indivision dans lequel se trouvent les héritiers sur la pleine propriété d'un bien reçu par succession est sans incidence sur la valeur vénale de ce bien au jour de sa transmission (Cour de cassation, com., arrêt du 28 janvier 2003, n° 190 F-D et arrêt du 20 mars 2007, n° 05-17139).

B. Précisions

I. Valeurs mobilières françaises et étrangères

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 au I)

7191

Pour les valeurs mobilières françaises et étrangères de toute nature admises aux négociations sur un marché réglementé, le capital imposable est déterminé par le cours moyen de la bourse au jour du fait générateur de l'impôt ou, pour les successions, par la moyenne des trente derniers cours qui précèdent la transmission (CGI, art. 759).

Toutefois, en cas de démembrement de propriété des titres cotés, les dispositions de l'article 759 du CGI doivent être combinées avec celles de l'article 669 (ex 762) du même code, qui fixe le barème d'évaluation des usufruits (Cass.com., 23 février 1999, n° 96-19507).

II. Créances à terme

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 au II)

7192

Les créances à terme sont évaluées pour leur valeur nominale en ajoutant tous les intérêts échus et non encore payés au décès ainsi que ceux courus à la même date. Toutefois, elles font l'objet d'une déclaration estimative lorsque le débiteur se trouve en état de procédure de sauvegarde, de redressement ou liquidation judiciaires ou de déconfiture (CGI, art. 760).

Remarque : Les soldes créditeurs de comptes d'associés ne doivent pas être considérés comme des créances à terme. Ils donnent lieu à une déclaration estimative des parties.

III. Parts ou actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM)

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 au III)

7193

Les actions de SICAV et les parts de FCP sont évaluées sur la base de leur dernière valeur de rachat connue à la date de la donation ou du décès.

Concernant la valeur des actifs exposés dans le cadre de l'affaire Madoff, cf. RES N° 2009/37 au BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40.

IV. Titres non cotés ou actifs incorporels

(CGI, art. 764 A ; BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 au IV)

7194

En cas de décès d'une des personnes désignées ci-dessous, il est tenu compte, pour la liquidation des droits de mutation par décès dus par ses héritiers, légataires ou donataires, de la dépréciation éventuelle résultant dudit décès et affectant la valeur des titres non cotés ou des actifs incorporels transmis. Sont visés les décès :

- du gérant d'une société à responsabilité limitée ou d'une société en commandite par actions non cotée ;

- de l'un des associés en nom d'une société de personnes ;

- de l'une des personnes qui assument la direction générale d'une société par actions non cotée ;

- de l'exploitant d'un fonds de commerce ou d'une clientèle ;

- du titulaire d'un office public ou ministériel.

V. Immeubles

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-30)

7195

C'est également la valeur vénale réelle qui est prise en considération. Pour les immeubles dont le propriétaire a l'usage à la date de la transmission, cette valeur vénale réelle est réputée égale à la valeur libre de toute occupation. Toutefois, si dans les deux années qui ont précédé ou suivi le décès, les immeubles ont fait l'objet d'une adjudication, les droits ne peuvent être calculés sur une somme inférieure au prix d'adjudication augmenté des charges (CGI, art. 761).

Pour les successions ouvertes depuis le 1er janvier 1999, l'article 764 bis du CGI précise qu'il est effectué un abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant au jour du décès la résidence principale du défunt lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint.

Depuis le 1er janvier 2002, cet abattement s'applique dans les mêmes conditions lorsque les enfants majeurs du défunt ou de son conjoint sont incapables de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise au sens du II de l'article 779 du CGI.

Depuis le 1er janvier 2005, cet abattement s'applique, dans les mêmes conditions que pour les couples mariés, à l'égard des partenaires liés par un pacte civil de solidarité.

Par trois arrêts des 28 janvier 2003 (Cass com., n° 01-12273), 11 février 2003 (Cass. com., n° 11-12301) et 12 mai 2004 (Com., n° 01-13697), la Cour de cassation a précisé les modalités d'évaluation des immeubles transmis à titre gratuit.

Remarque : Pour les successions ouvertes depuis le 23 janvier 2002, les règles d'évaluation des biens immobiliers situés en Corse sont celles de droit commun. Toutefois, certaines exonérations sont prévues (cf. n° 7232).

VI. Biens ou droits transférés dans un patrimoine fiduciaire

(CGI, art. 766 bis ; BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40 au V)

7196

Depuis le 1er février 2009, pour la liquidation des droits de mutation par décès, les biens ou droits transférés dans un patrimoine fiduciaire ou ceux éventuellement acquis en remploi, ainsi que les fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits, qui font de plein droit retour à la succession du constituant, sont compris dans son patrimoine pour leur valeur vénale nette à la date du décès.

VII. Meubles meublants

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-20 au I)

7197

Pour les meubles meublants, et sauf preuve contraire, leur valeur est fixée suivant les bases ci-après (CGI, art. 764, I) :

- prix d'une vente publique intervenue dans les deux ans du décès ;

- à défaut, estimation contenue dans un inventaire dressé conformément à l'article 789 du code civil dans les cinq ans du décès ;

- à défaut, déclaration estimative avec minimum d'un forfait égal à 5 % de la valeur brute de l'ensemble des autres biens héréditaires.

Remarque : Dès lors qu'il est établi que l'inventaire, dressé après décès, des meubles meublants dépendant d'une succession, comporte des omissions et des sous-évaluations, l'administration peut écarter cet inventaire pour faire application du forfait légal de 5 % (Cour de cassation, com. 8 février 2000, n° 352 D).

VIII. Autres biens meubles corporels

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-20 au II)

7198

Pour les autres biens meubles corporels, le forfait de 5 % n'est pas applicable.

IX. Bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-20 au III)

7199

Pour ces biens, l'estimation ne peut, sauf preuve contraire, être inférieure :

- au prix net de la vente publique intervenue dans les deux ans du décès ;

- à défaut, à l'évaluation contenue dans tout acte estimatif dressé dans les cinq ans du décès, sans toutefois que cette évaluation puisse être inférieure à celle faite dans le contrat d'assurance contre le vol ou l'incendie, en cours au jour du décès et conclu par le défunt, son conjoint ou ses auteurs moins de dix ans avant l'ouverture de la succession ; s'il existe plusieurs polices susceptibles d'être retenues, la valeur imposable est égale à la moyenne des évaluations figurant dans ces polices (CGI, art. 764, II) ;

- à défaut des bases légales ci-dessus (vente publique et acte estimatif) et en l'absence de contrat d'assurance, à la déclaration détaillée et estimative des parties étant précisé que le forfait de 5 % prévu pour les meubles meublants n'est pas applicable.

X. Usufruit et nue-propriété

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-50 au I)

7200

Cf. barème figurant au n° 6853.

XI. Droit d'habitation et d'usage

(CGI, art. 762 bis ; BOI-ENR-DMTG-10-40-10-50 au II)

7201

Pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, la valeur des droits d'habitation et d'usage instaurés en faveur du conjoint survivant par l'article 764 du code civil est de 60 % de la valeur de l'usufruit déterminée conformément au I de l'article 669 du CGI (cf. n° 6853).

Pour l'application de ce barème, il convient de prendre en compte l'âge du conjoint survivant au terme de l'exercice du droit temporaire au logement, soit un an après le décès.

XII. Dépôt d'une déclaration de succession rectificative modifiant la valeur vénale initialement déclarée

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-60)

7202

Le dépôt d'une déclaration rectificative modifiant à la baisse la valeur d'un bien équivaut à une réclamation contentieuse soumise aux règles de droit commun et son auteur doit, s'il entend se faire rembourser la fraction de droits de succession acquittés antérieurement, établir la sur-évaluation de la valeur initialement déclarée.

En cas de déclaration rectificative augmentant la valeur d'un bien, l'ayant-droit verse lors du dépôt les droits complémentaires correspondant à la majoration de l'actif successoral. Dans ce dernier cas, le service conserve la possibilité d'appliquer la majoration prévue par l'article 1729 du CGI en cas de manquement délibéré s'il établit que le contribuable connaissait la valeur réelle du bien dès l'origine. En toute hypothèse, en cas de cession du bien concerné, il convient d'harmoniser les positions à prendre au regard des droits de succession et de l'impôt sur les plus-values (rapp. RFPI n° 1762).

Chapitre 5 : Exonérations et régimes spéciaux

7203

La loi prévoit un certain nombre d'exonérations ou de régimes spéciaux motivés par la qualité du défunt ou du successeur ou liés à la nature ou la situation des biens transmis.

A. Exonérations motivées par la qualité du défunt ou du successeur

(BOI-ENR-DMTG-10-20-10 et BOI-ENR-DMTG-10-20-20)

7204

Sont exonérés de l'impôt de mutation à titre gratuit :

1. Les personnes dispensées de dépôt de déclaration de succession en application des dispositions de l'article 800 du CGI (CGI, art. 796-0 ; cf. n° 7174).

2. Pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, le conjoint survivant et le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité (PACS) (CGI, art. 796-0 bis). Il convient d'appliquer aux personnes ayant conclu un partenariat civil à l'étranger, sous réserve qu'il ne soit pas contraire à l'ordre public, le régime prévu en faveur des personnes ayant conclu un PACS.

> **Remarque :** Pour les décès intervenus à compter du 22 août 2007, les clauses de réversion d'usufruit relèvent, quelle que soit la qualité de leur bénéficiaire, du régime des droits de mutation par décès. Les réversions d'usufruit au profit du conjoint survivant ou du partenaire lié par un PACS sont donc désormais exonérées de droits de mutation par décès puisque les successions entre époux ou entre partenaires liés par un PACS sont elles-mêmes exonérées (CGI, art. 796-0 quater).

3. Pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, la part de chaque frère ou sœur âgé de plus de 50 ans ou invalide, célibataire, veuf, divorcé ou séparé de corps, dans les conditions fixées à

l'article 796-0 ter du CGI.

4. Les successions des victimes de guerre ou d'actes de terrorisme pour les parts nettes recueillies par les ascendants, les descendants, ainsi que par ses frères et sœurs ou leurs descendants. Il en est de même pour les successions, ouvertes à compter du 1er janvier 2008, des militaires décédés lors de leur participation à une opération extérieure (OPEX) ou dans les trois années suivant la fin de celle-ci, des blessures reçues ou des maladies contractées pendant cette opération. L'exonération s'applique également pour les successions des policiers, gendarmes et agents des douanes décédés dans l'accomplissement de leur mission, cités à l'ordre de la Nation (CGI, art. 796).

Pour les personnes de nationalité française, victimes à l'étranger d'un acte de terrorisme, la condition d'immatriculation auprès des autorités consulaires est supprimée.

Cette exonération s'applique également aux successions des militaires français « soldats de la paix » qui ont trouvé la mort au cours des opérations de maintien de l'ordre menées sur le territoire de l'ex-Yougoslavie. Elle est en outre susceptible de bénéficier, en fonction des éléments de fait propres à chaque affaire, aux successions des civils de nationalité française décédés dans le cadre de missions humanitaires effectuées dans ce pays, sous l'égide du Haut Commissariat aux Réfugiés (RM Marsaud n° 22732, JO AN du 15 mai 1995, p. 2487).

Cette exonération s'applique également aux successions des militaires français qui ont trouvé la mort le 6 novembre 2004, lors des événements de Bouaké en Côte d'Ivoire. Le cas échéant, les redevables peuvent déposer des demandes en restitution des droits acquittés pour les successions entrant dans le champ d'application du dispositif.

5. Les successions des sapeurs-pompiers professionnels ou volontaires décédés en opération de secours, cités à l'ordre de la Nation (CGI, art. 796, I-8°).

6. Les dons et legs consentis à l'État et aux établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance (CGI, art. 1040, I).

7. Les dons et legs consentis aux établissements publics ou d'utilité publique dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé (CGI, art. 795, 2°). Il est admis que les associations déclarées dont les ressources sont exclusivement affectées à la recherche médicale ou scientifique à caractère désintéressé bénéficient de cette exonération.

8. Les dons et legs faits aux établissements publics charitables, aux mutuelles et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux. Cette exonération a été étendue aux associations simplement déclarées dont l'objet est l'assistance et la bienfaisance ainsi qu'aux établissements publics dont les ressources sont affectées à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux (CGI, art. 795, 4°).

9. Les dons et legs faits aux organismes d'habitations à loyer modéré ou à leurs unions (CGI, art. 795, 7°).

10. Les dons et legs faits aux régions, départements, communes, à leurs établissements publics et aux établissements publics hospitaliers lorsque ces dons et legs sont affectés à des activités non lucratives (CGI, art. 794, I).

11. Les dons et legs d'immeubles situés dans les cœurs des parcs nationaux, faits au profit de l'établissement public du parc national concerné (CGI, art. 795, 13°).

12. Les dons et legs faits à divers autres organismes.

13. Les dons et legs aux fondations universitaires, aux fondations partenariales et établissements d'enseignement supérieur reconnus d'utilité publique, aux sociétés d'éducation populaire gratuite reconnues d'utilité publique et aux établissements reconnus d'utilité publique et subventionnées par l'État, aux associations d'enseignement supérieur reconnues d'utilité publique ayant pour objet de soutenir des œuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées (CGI, art. 795, 5°).

14. Les dons et legs consentis aux fonds de dotation répondant aux conditions fixées au g du 1 de l'article 200 du CGI (CGI, art. 795, 14°).

B. Régime spécial dans le cas de libéralités graduelles ou résiduelles

(CGI, art. 784 C ; BOI-ENR-DMTG-10-20-50-10)

7205

Depuis le 1er janvier 2007, dans le cas de libéralités graduelles ou résiduelles telles que visées aux articles 1048 du code civil à 1061 du code civil, lors de la transmission, le légataire ou le donataire institué en premier est redevable des droits de mutation à titre gratuit sur l'actif transmis dans les conditions de droit commun. Le légataire ou donataire institué en second n'est redevable d'aucun droit.

Au décès du premier légataire ou donataire, l'actif transmis est taxé d'après le degré de parenté existant entre le testateur ou le donateur et le second légataire ou donataire. Le régime fiscal applicable et la valeur imposable des biens transmis au second légataire ou donataire sont déterminés en se plaçant à la date du décès du premier gratifié.

Les droits acquittés par le premier légataire ou donataire sont imputés sur les droits dus sur les mêmes biens par le second légataire ou donataire. Cette imputation est également admise lorsque les droits dus sur la première transmission ont été pris en charge par le donateur.

C. Exonérations ou régimes spéciaux en raison de la nature ou de la situation des biens transmis

I. Parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale

(CGI, art. 787 B ; BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10)

7206

L'article 787 B du CGI prévoit que sont exonérées de droit de mutation, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs si les conditions figurant aux **n^{os} 7207 et suivants** sont réunies.

Ces dispositions s'appliquent en cas de donation avec réserve d'usufruit à la condition que les droits de vote de l'usufruitier soient statutairement limités aux décisions concernant l'affectation des bénéfices.

1. Conditions de l'exonération partielle

7207

Les parts ou les actions concernées doivent faire l'objet d'un engagement collectif de conservation d'une durée minimale de deux ans en cours au jour de la transmission, qui a été pris par le défunt ou le donateur, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, avec d'autres associés.

Depuis le 26 septembre 2007, lorsque les parts ou actions transmises par décès n'ont pas fait l'objet d'un engagement collectif de conservation, un ou des héritiers ou légataires peuvent entre eux ou avec d'autres associés conclure dans les six mois qui suivent la transmission l'engagement prévu à l'alinéa ci-dessus.

7207-1

L'engagement collectif de conservation doit porter sur au moins 20 % des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société s'ils sont admis à la négociation sur un marché réglementé ou, à défaut, sur au moins 34 %, y compris les parts ou actions transmises.

Ces pourcentages doivent être respectés tout au long de la durée de l'engagement collectif de conservation. Les associés de l'engagement collectif de conservation peuvent effectuer entre eux des cessions ou donations des titres soumis à l'engagement. Ils peuvent également admettre un nouvel associé dans l'engagement collectif à condition que cet engagement collectif soit reconduit pour une durée minimale de deux ans (CGI, art. 787 B, b).

L'engagement collectif de conservation est opposable à l'administration à compter de la date de l'enregistrement de l'acte qui le constate. Dans le cas de titres admis à la négociation sur un marché réglementé, l'engagement collectif de conservation doit être transmis à l'Autorité des marchés financiers (AMF), conformément aux dispositions de l'article L. 233-11 du code de commerce.

Depuis le 26 septembre 2007, l'engagement collectif de conservation est réputé acquis lorsque les parts ou actions détenues depuis deux ans au moins par une personne physique seule ou avec son conjoint ou le partenaire avec lequel elle est liée par un PACS atteignent le seuil de 20 % ou de 34 %, sous réserve que cette personne ou son conjoint ou son partenaire lié par un PACS exerce depuis

plus de deux ans au moins dans la société concernée son activité professionnelle principale ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis du CGI lorsque la société est soumise à l'impôt sur les sociétés.

Pour le calcul des pourcentages de 20 % ou 34 %, il est tenu compte des titres détenus par une société possédant directement une participation dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation auquel elle a souscrit.

La valeur des titres de cette société qui sont transmis bénéficie de l'exonération partielle à proportion de la valeur réelle de son actif brut qui correspond à la participation ayant fait l'objet de l'engagement collectif de conservation.

L'exonération s'applique également lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation.

Dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable, dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation.

Le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à la condition que les participations soient conservées inchangées à chaque niveau d'interposition pendant toute la durée de l'engagement collectif. Toutefois, le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause en cas d'augmentation de la participation détenue par les sociétés interposées.

7207-2

Chacun des héritiers, donataires ou légataires prend l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver les parts ou les actions transmises pendant une durée de quatre ans (six ans jusqu'au 25 septembre 2007) à compter de la fin de l'engagement collectif de conservation qui était en cours au jour de la transmission.

7207-3

Depuis le 26 septembre 2007, l'un des associés ayant souscrit l'engagement collectif de conservation ou l'un des héritiers, donataires ou légataires qui a pris l'engagement de conserver les titre reçus pendant quatre ans doit exercer effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, pendant la durée de l'engagement minimal de deux ans et pendant les trois années qui suivent la date de la transmission, son activité professionnelle principale si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 ter du CGI, ou l'une des fonctions énumérées au 1° de l'article 885 O bis du même code (il s'agit des fonctions de dirigeants évoquées au Livre XV PAT n° 6527) lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

2. Portée de l'exonération

7208

L'article 787 B du CGI exonère de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions transmises répondant aux conditions exposées ci-avant.

En cas de mutation par décès, le passif afférent à ces parts ou actions, imputé en priorité sur la valeur desdits biens conformément aux dispositions de l'article 769 du CGI, est déductible de l'actif héréditaire dans la même proportion (rapp. n° 7240). En outre, pour la détermination du forfait mobilier de 5 %, il n'est pas tenu compte de la fraction des biens ainsi exonérée de droits mutation par décès.

3. Obligations déclaratives

7209

Les obligations déclaratives sont fixées par les articles 294 bis à 294 quater de l'annexe II au CGI.

Voir également le BOI-ENR-DMTG-10-20-40-30.

4. Remise en cause du régime de faveur (BOI-ENR-DMTG-10-20-40-20)

7210

a. Principe

L'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit est susceptible d'être remise en cause lorsque :

- l'engagement collectif de conservation en cours au jour de la transmission n'a pas été respecté du fait de la cession à titre onéreux ou de la donation (autre qu'une donation remplissant les conditions prévues au i de l'article 787 B du CGI [cf. n° 7210 au 4ème point du b]) des parts ou actions de la société par un associé à une personne n'ayant pas souscrit l'engagement collectif de conservation ou du fait du non-respect des conditions de seuils de 20 % à 34 % à un moment quelconque pendant la durée de l'engagement ;

- la condition liée à la durée minimale de l'exercice d'une fonction dirigeante au sein de la société n'a pas été respectée.

La remise en cause entraîne alors l'exigibilité du complément de droits de mutation par décès dus au jour du décès, sans préjudice de l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

b. Exceptions

• Non respect de l'engagement collectif de conservation par l'un des signataires (CGI, art. 787 B, e bis)

En cas de non-respect de la condition prévue au n° 7207 par l'un des signataires, l'exonération partielle n'est pas remise en cause à l'égard des signataires autres que le cédant si :

- soit les titres que ces autres signataires détiennent ensemble respectent la condition prévue au n° 4512-2 et ceux-ci les conservent jusqu'au terme initialement prévu ;

- soit le cessionnaire s'associe à l'engagement collectif à raison des titres cédés afin que le pourcentage prévu au n° 4512-2 demeure respecté. Dans ce cas, l'engagement collectif est reconduit pour une durée minimale de deux ans pour l'ensemble des signataires.

• Apport de titres

En cas de non-respect de la condition prévue au n° 7207-2 par suite d'un apport partiellement rémunéré par la prise en charge d'une soulte consécutive à un partage ou d'un apport pur et simple de titres d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale à une société dont l'objet unique est la gestion de son propre patrimoine constitué exclusivement de participations dans une ou plusieurs sociétés du même groupe que la société dont les parts ou actions ont été transmises et ayant une activité soit similaire, soit connexe et complémentaire, l'exonération partielle n'est pas remise en cause si les conditions suivantes sont réunies :

- la société bénéficiaire de l'apport est détenue en totalité par les personnes physiques bénéficiaires de l'exonération. Le donateur peut toutefois détenir une participation directe dans le capital social de cette société, sans que cette participation puisse être majoritaire. Elle est dirigée directement par une ou plusieurs des personnes physiques bénéficiaires de l'exonération. Les conditions tenant à la composition de l'actif de la société, à la détention de son capital et à sa direction doivent être respectées à l'issue de l'opération d'apport et jusqu'au terme de l'engagement ;

- la société bénéficiaire de l'apport prend l'engagement de conserver les titres apportés jusqu'au terme de l'engagement ;

- les héritiers, donataires ou légataires, associés de la société bénéficiaire des apports doivent conserver, pendant la durée mentionnée au tiret ci-dessus, les titres reçus en contrepartie de l'opération d'apport.

• Fusion, scission, augmentation de capital

Depuis le 1er janvier 2007, en cas de non-respect des conditions prévues aux n^{os} 7207 et 7207-1 par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A du CGI ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée lors d'une mutation à titre gratuit avant l'une de ces opérations n'est pas remise en cause si les signataires respectent l'engagement collectif jusqu'à son terme. Les titres reçus en contrepartie de ces opérations doivent être conservés jusqu'au même terme. De même, cette exonération n'est pas non plus remise en cause lorsque la condition prévue au n° 7207-1 n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

Depuis le 1er janvier 2007, en cas de non-respect de la condition prévue au n° 7207-2 par suite d'une fusion ou d'une scission au sens de l'article 817 A du CGI ou d'une augmentation de capital, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause si les titres reçus en contrepartie de ces opérations sont conservés par le signataire de l'engagement jusqu'à son terme.

De même, l'exonération partielle n'est pas remise en cause lorsque la condition prévue au n° 7207-1 ou au n° 7207-2 n'est pas respectée par suite d'une annulation des titres pour cause de pertes ou de liquidation judiciaire.

• Donation

Depuis le 1er janvier 2008, en cas de non-respect de la condition de conservation prévue au n° 4512-2 par suite d'une donation, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause, à condition que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et que le ou les donataires poursuivent l'engagement jusqu'à son terme.

5. Déchéance du régime de faveur

7211

Sauf non-remise en cause visée au **n° 7210**, la rupture de l'engagement individuel de conserver directement et indirectement la participation transmise au jour du décès entraîne pour l'héritier, le donataire ou le légataire ou, le cas échéant, ses ayants cause à titre gratuit, l'exigibilité du complément de droits de mutation par décès et de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727).

II. Biens meubles et immeubles affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle

(CGI, art. 787 C ; BOI-ENR-DMTG-10-20-40-40)

7212

L'article 787 C du CGI prévoit que sont exonérés de droits de mutation, à concurrence de 75 % de leur valeur, la totalité ou une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale si les conditions figurant au **n° 7213** sont réunies.

1. Conditions de l'exonération partielle

7213

L'entreprise individuelle concernée doit avoir été détenue depuis plus de deux ans par le défunt ou le donateur lorsqu'elle a été acquise à titre onéreux.

En revanche, aucun délai de détention n'est exigé lorsque le défunt ou le donateur a acquis l'entreprise individuelle autrement qu'à titre onéreux (mutation à titre gratuit ou création).

Chacun des héritiers, donataires ou légataires doit prendre l'engagement dans la déclaration de succession ou l'acte de donation, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de conserver l'ensemble des biens affectés à l'exploitation de l'entreprise pendant une durée de quatre ans à compter de la date de la transmission.

L'un des héritiers, donataires ou légataires doit effectivement exploiter l'entreprise individuelle pendant les trois années qui suivent la date de la transmission. Cette obligation implique que cette personne exerce effectivement à titre habituel et principal son activité au sein de l'entreprise.

2. Portée de l'exonération

7214

L'article 787 C du CGI exonère de droits de mutation par décès, à hauteur de 75 %, la valeur de l'ensemble ou d'une quote-part indivise de l'ensemble des biens nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle répondant aux conditions exposées ci-avant.

En cas de mutation par décès, les commentaires relatifs au passif affectant ces biens ainsi que ceux relatifs aux modalités de calcul du forfait mobilier développés ci-avant au n° 7208 sont applicables.

3. Obligations déclaratives

7215

Cf. ci-dessus n° 7213 et article 294 quater de l'annexe II au CGI.

4. Remise en cause et déchéance du régime de faveur

7216

La rupture de l'engagement individuel de conservation des biens transmis entraîne l'exigibilité du complément de droits de mutation à titre gratuit et de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727).

En cas de non-respect des autres conditions d'exonération posées par le texte, le complément de droits est également assorti de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727).

Toutefois, depuis le 1er janvier 2008, en cas de non-respect de la condition de conservation pendant quatre ans par suite d'une donation, l'exonération partielle accordée au titre de la mutation à titre gratuit n'est pas remise en cause, à condition que le ou les donataires soient le ou les descendants du donateur et que le ou les donataires poursuivent l'engagement jusqu'à son terme.

III. Bois et forêts et parts de groupements forestiers

(CGI, art. 793, 1-3° et 2-2° et 3 : Loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 14 ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 32, E ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10)

1. Bois et forêts

7217

Sont dispensées des droits à concurrence des trois quarts de leur montant, les mutations à titre gratuit intéressant les propriétés en nature de bois et forêts, à la double condition :

- que les parties produisent un certificat du directeur départemental des territoires ou du directeur départemental des territoires et de la mer (décret n° 2012-653 du 4 mai 2012) attestant que les bois et forêts sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-4 du code forestier et à l'article L. 313-2 du code forestier ;

> **Précision :** Les modalités de délivrance du certificat sont précisées par les articles 281 F à 281 J de l'annexe III au CGI (en matière d'ISF, les mêmes modalités sont précisées par les articles 299 ter à 299 sexies de l'annexe III au CGI).

- qu'elles prennent pour elles et leur ayants cause, l'engagement :

  • soit d'appliquer pendant trente ans aux bois et forêts objets de la mutation l'une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-4 et à l'article L. 313-2 du code forestier ;
  • soit, lorsque, au moment de la mutation, aucune garantie de gestion durable n'est appliquée aux bois et forêts en cause, de présenter dans le délai de trois ans à compter de la mutation et d'appliquer jusqu'à l'expiration du délai de trente ans précité une telle garantie. Dans cette situation, le bénéficiaire s'engage en outre à appliquer le régime d'exploitation normale prévu au décret du 28 juin 1930 aux bois et forêts pendant le délai nécessaire à la présentation de l'une des garanties de gestion durable.

En cas de transmission de bois et forêts à l'État ou aux collectivités et organismes mentionnés aux I et II de l'article 1042 du CGI, l'engagement est réputé définitivement satisfait à concurrence d'une fraction de la valeur des biens exonérée déterminée par le rapport entre la superficie des biens objets de la transmission et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit. La même règle s'applique au mutations de jouissance ou de propriété au profit d'établissements ou de sociétés, en vue de la réalisation d'équipements, aménagements ou constructions d'intérêt public qui pourraient donner lieu à l'établissement d'une servitude d'utilité publique au titre de ladite mutation, ainsi qu'aux bois et forêts faisant l'objet d'une interdiction de reconstituer les boisements après coupe rase en application des deuxième à neuvième alinéas de l'article L. 126-1 du code rural et de la pêche maritime. Parallèlement, l'hypothèque légale du Trésor s'éteint de plein droit (CGI, art. 1929, 3).

L'article 281 H bis de l'annexe III au CGI fixe les obligations déclaratives incombant aux bénéficiaires de l'exonération partielle prévue au 2° du 2 de l'article 793 du CGI.

Pour les conséquences en cas de rupture de l'engagement, il convient de se reporter au Livre XIX CF n° 8597.

2. Compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA)

7218

Le E de l'article 32 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 instaure une nouvelle exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit pour les sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance (compte créé par le même article 32 de la loi précitée). Ce nouveau régime de faveur est codifié au nouveau 3 de l'article 793 du CGI.

En vertu de ces dispositions, sont exonérées des droits de mutation à titre gratuit, les sommes, à concurrence des trois quarts de leur montant, déposées sur le compte d'investissement forestier et d'assurance mentionné aux articles L. 352-1 à L. 352-5 du code forestier, à condition :

- que l'acte constatant la donation ou la déclaration de succession soit appuyé d'un certificat délivré par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que les bois et forêts du titulaire du compte sont susceptibles de présenter une des garanties

de gestion durable prévues à l'article L. 124-1 du code forestier ;

- qu'il contienne l'engagement par l'héritier, le légataire ou le donataire, pris pour lui et ses ayants cause, d'employer les sommes objets de la mutation conformément aux articles L. 352-3 et L. 352-4 du code forestier pendant trente ans.

Pour les conséquences en cas de manquement à l'engagement prévu au b du 3 de l'article 793 du CGI, il convient de se reporter au Livre XIX CF n° 8597.

3. Parts de groupements forestiers

7219

Remarque : En matière de droits de mutation à titre gratuit, les parts de sociétés d'épargne forestière sont assimilées à des parts de groupements forestiers.

Les parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier sont exonérées, sous certaines conditions, des droits de mutation à titre gratuit à concurrence des 3/4 de leur valeur vénale (CGI, art. 793, 1-3°).

L'exonération est limitée à la fraction de la valeur nette correspondant aux biens en nature de bois et forêts et aux sommes déposées sur un compte d'investissement forestier et d'assurance mentionné aux articles L. 352-1 à L. 352-5 du code forestier (CIFA institué par l'article 32 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 ; cf. également **n° 7218**).

Trois conditions doivent être simultanément réunies pour bénéficier de l'exonération partielle :

- l'acte constatant la donation ou la déclaration de succession doit être appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental de l'agriculture et de la forêt attestant que :

- les bois et forêts du groupement ou de la société d'épargne forestière sont susceptibles de présenter une des garanties de gestion durable prévues aux articles L. 124-1 à L. 124-4, et L. 313-2 du code forestier,

- les friches et landes appartenant au groupement ou à la société sont susceptibles de reboisement et présentent une vocation forestière,

- les terrains pastoraux appartenant au groupement ou à la société sont susceptibles d'un régime d'exploitation normale ;

- le groupement forestier (ou la société d'épargne forestière), par l'intermédiaire de son représentant, doit prendre, selon le cas, l'un des engagements prévus au b du 2° du 2 de l'article 793 du CGI .

En outre, le groupement (ou la société d'épargne forestière) doit s'engager :

- à reboiser ses friches et landes dans un délai de cinq ans à compter de la délivrance du certificat et à les soumettre ensuite au régime défini au b du 2° du 2 et au b du nouveau 3 (cf. n° 7217) de l'article 793 du CGI ;

- à soumettre pendant trente ans ses terrains pastoraux à un régime d'exploitation normale ou à défaut à les reboiser ;

- pour les parts acquises à titre onéreux, l'exonération partielle de droits prévue au 3° du 1 de l'article 793 du CGI n'est accordée que si ces parts sont détenues par le donateur ou le défunt depuis plus de deux ans.

Il convient, dès lors, pour déterminer la fraction de la valeur des parts ouvrant droit au bénéfice du régime de faveur, de procéder à une ventilation de la valeur vénale des parts entre d'une part, la fraction correspondant aux biens exonérés partiellement et, d'autre part, la fraction correspondant aux autres biens.Il est précisé que la déchéance du régime de faveur ne doit pas être prononcer en cas de transmission de bois et forêts à l'État ou aux collectivités et organismes mentionnés aux I et II de l'article 1042 du CGI par un groupement forestier.

L'article 281 H bis de l'annexe III au CGI fixe les obligations déclaratives incombant aux bénéficiaires de l'exonération partielle prévue au 3° du 1 de l'article 793 du CGI.

Pour les conséquences en cas de manquement à l'engagement pris par un groupement forestier, il convient de se reporter au Livre XIX CF n° 8597.

4. Mesure exceptionnelle d'assouplissement des conditions pour bénéficier des régimes de faveur prévus au 3° du 1 et au 2° du 2 de l'article 793 du CGI

7220

Compte tenu de l'ampleur exceptionnelle des chablis et volis causés par les tempêtes du mois de janvier 2009 et afin d'encourager les propriétaires forestiers à dégager leurs parcelles boisées et à reconstituer les peuplements détruits, il a été décidé d'assouplir provisoirement les conditions pour

bénéficier des régimes fiscaux de faveur spécifiques aux espaces boisés prévus au 3° du 1 et au 2° du 2 de l'article 793 du CGI.

IV. Parts de groupements fonciers agricoles

(CGI, art. 793, 1-4° ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-30)

7221

Les transmissions à titre gratuit successives de parts de GFA réalisées depuis le 1er juillet 1992 sont partiellement exonérées (cf. **n° 7222-1**) de droits de mutation, à concurrence de la fraction de la valeur nette des parts qui correspond aux biens grevés d'un bail rural à long terme ou d'un bail cessible, que ces biens aient été apportés par les associés ou acquis à un autre titre par le groupement.

La détermination de la fraction de la valeur des parts ouvrant droit au bénéfice du régime de faveur s'effectue de la même façon que pour les parts de groupements forestiers (cf. n° 7218).

En outre, l'exonération partielle est soumise aux conditions et limites ci-après.

1. Conditions de l'exonération

Il faut :

- que le GFA réponde aux caractéristiques des articles L. 322-1 à L. 322-21, L. 322-23 et L. 322-24 du code rural et de la pêche maritime ;

- que les statuts du groupement lui interdisent l'exploitation en faire-valoir direct ;

- que les immeubles à destination agricole constituant le patrimoine du groupement aient été donnés à bail à long terme dans les conditions prévues par les articles L. 416-1 à L. 416-6, L. 416-8 et L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime ou à bail cessible dans les conditions prévues par les articles L. 418-1 à L. 418-5 du code rural et de la pêche maritime ;

- que les parts aient été détenues depuis deux ans au moins par le défunt ou le donateur, sauf si elles ont été attribuées en rémunération d'apports d'immeubles agricoles lors de la constitution du groupement ;

- que les parts restent la propriété du donataire, héritier et légataire pendant cinq ans au moins à compter de la date de la transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI (CGI, art. 793 bis, al. 1er). À ce sujet, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, l'annulation d'une partie des parts du GFA par réduction du capital du fait du retrait de certains immeubles du patrimoine dudit GFA doit être analysée comme un défaut de conservation des parts qui, même partiel, entraîne la déchéance totale du régime de faveur (Cour de cassation, arrêt du 3 novembre 2004, n° 02-14421).

2. Portée de l'exonération : cf. n° **7222-1**.

3. Bail consenti au donataire de la transmission

L'exonération partielle des mutations à titre gratuit de parts de GFA ne s'applique pas lorsque le bail a été consenti depuis moins de deux ans au donataire de la transmission, à son conjoint, à un de leurs descendants ou à une société contrôlée par une ou plusieurs de ces personnes. La computation du délai de deux ans s'effectue à compter de la date à laquelle le bail a acquis date certaine (date de l'acte si acte authentique, date de l'enregistrement si acte sous seing privé).

V. Biens agricoles donnés à bail à long terme

(CGI, art. 793, 2-3° ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-20)

7222

Toutes les transmissions à titre gratuit successives d'immeubles ruraux loués par bail dans les conditions prévues aux articles L. 416-1 à L. 416-6, L. 416-8 et L. 416-9 ainsi qu'aux articles L. 418-1 à L. 418-5 du code rural et de la pêche maritime réalisées depuis le 1er juillet 1992 sont exonérées des droits de mutation à concurrence d'une fraction (cf. n° 7222-1) de la valeur vénale de ces biens. L'exonération partielle ne s'applique pas lorsque le bail a été consenti depuis moins de deux ans au donataire de la transmission, à son conjoint, à un de leurs descendants ou à une société contrôlée par une ou plusieurs de ces personnes. La computation du délai de deux ans s'effectue à compter de la date à laquelle le bail a acquis date certaine.

Cette exonération partielle est subordonnée à la condition que les biens reçus restent la propriété du

donataire, héritier et légataire pendant cinq ans au moins à compter de la date de transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI (CGI, art. 793 bis, al. 1er).

7222-1

Portée de l'exonération visée aux nos 7221 et 7222

Les mutations à titre gratuit de parts de GFA et de biens ruraux loués par bail à long terme sont exonérées, sous les conditions visées ci-dessus, des droits de mutation à concurrence des trois quarts :

- de la fraction de la valeur nette des parts de GFA qui correspondent aux biens effectivement grevés d'un bail rural à long terme, c'est-à-dire aux biens ruraux ;

- de la valeur vénale des biens donnés à bail rural à long terme.

Lorsque la valeur totale des biens susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle transmis par le donateur ou le défunt à chaque donataire, héritier ou légataire excède 101 897 €, l'exonération est ramenée à 50 % au-delà de cette limite (CGI, art. 793 bis).

Remarque : Plafond applicable aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 1er janvier 2011.

La limite s'apprécie au niveau de chaque part héréditaire ou de chaque légataire s'il s'agit de succession ou de chaque donateur et donataire s'il s'agit de mutation à titre gratuit entre vifs.

Si les biens transmis comprennent à la fois des parts de groupements fonciers agricoles et des immeubles ruraux loués par bail à long terme, cette limite trouve à s'appliquer au titre de chaque catégorie de biens.

Pour l'appréciation de la limite de 101 897 €(*), il est tenu compte de toutes les donations antérieures de biens ruraux loués par bail à long terme et de parts de GFA, consenties par la même personne à un titre, à une date et sous une forme quelconques, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans au jour de la nouvelle mutation à titre gratuit de ces mêmes biens. En outre, seuls sont pris en compte les biens qui ont effectivement bénéficié du régime de faveur dans le cadre de ces donations antérieures.

Remarque : Le délai quinze ans est applicable aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de la publication de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012. Il était auparavant de six ans.

VI. Parts de groupements fonciers ruraux

(CGI, art. 848 bis ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-40)

7223

L'article 848 bis du CGI définit le régime fiscal applicable aux parts de groupements fonciers ruraux (GFR).

En ce qui concerne les droits de mutation à titre gratuit, il prévoit que les parts de GFR sont soumises, pour la fraction des parts représentative de biens de nature forestière, aux dispositions applicables aux parts de groupements forestiers et, pour celle représentative de biens de nature agricole, aux dispositions applicables aux parts de groupements fonciers agricoles (GFA).

1. Régime fiscal applicable à la fraction des parts représentatives de biens de nature forestière

Les transmissions à titre gratuit, entre vifs ou par décès, de parts de GFR sont susceptibles de bénéficier, au titre de leur fraction représentative de biens de nature forestière, de l'exonération partielle prévue au 3° du 1 de l'article 793 du CGI, dès lors que les conditions d'application de cette disposition sont satisfaites (cf. nos 7217 et 7219).

La rupture de l'engagement pris par le GFR entraîne l'exigibilité des droits et pénalités dans les mêmes conditions qu'en matière de groupement forestier (cf. CF n° 8597).

2. Régime fiscal applicable à la fraction des parts représentative de biens de nature agricole

Les transmissions à titre gratuit, entre vifs ou par décès, de parts de GFR sont susceptibles de bénéficier, au titre de leur fraction représentative de biens de nature agricole, de l'exonération partielle prévue au 4° du 1 de l'article 793 du CGI dès lors que les conditions d'application de cette disposition sont satisfaites (cf. **n° 7221**).

La portée de l'exonération est identique à celle exposée au n° 7222-1.

VII. Première transmission à titre gratuit d'une construction nouvelle acquise entre le 1er juin 1993 et le 31 décembre 1994

(CGI, art. 793, 2-4° et CGI, art. 793 ter ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-90)

7224

1. Champ d'application

Lors de leur première transmission à titre gratuit, les immeubles acquis neufs ou en état futur d'achèvement dont la déclaration d'achèvement des travaux prévue par la réglementation de l'urbanisme a été déposée avant le 1er juillet 1994 à la mairie de la commune sur le territoire de laquelle l'immeuble concerné a été édifié et dont l'acquisition par le donateur ou le défunt a été constatée par un acte authentique signé entre le 1er juin 1993 et le 31 décembre 1994, sont exonérés, dans certaines limites, des droits de mutation à titre gratuit. Le présent dispositif ne s'applique ni aux terrains à bâtir, ni aux parts de sociétés de gestion ou d'investissement (SCI, SCPI, SII). En revanche, il s'applique aux parts des sociétés mentionnées à l'article 1655 ter du CGI et aux opérations portant sur des immeubles ayant fait l'objet d'une rénovation lourde ou de réhabilitation exceptionnelle, achevée avant le 1er juillet 1994 et acquis entre le 1er juin 1993 et le 31 décembre 1994 sous le régime de la TVA immobilière.

L'exonération est subordonnée à la condition que les immeubles aient été exclusivement affectés de manière continue à l'habitation principale pendant une durée minimale de cinq ans à compter de l'acquisition ou de l'achèvement s'il est postérieur. En cas de donation de l'immeuble par l'acquéreur avant l'expiration du délai de cinq ans, l'obligation d'affecter l'immeuble de manière continue à l'habitation principale incombe au donataire pour la période restant à courir entre la date de la donation et la date d'expiration du délai de cinq ans.

La condition de cinq ans n'est toutefois pas opposable en cas de décès de l'acquéreur ou du donataire durant ce délai.

La condition d'affectation à l'habitation principale peut être remplie par l'acquéreur lui-même, le donataire ou par toute autre personne qui bénéficie d'une autorisation d'occuper le logement, à la condition que cette dernière en fasse son habitation principale (location, mise à la disposition gratuite d'un membre de la famille de l'acquéreur etc.).

2. Modalités d'application de l'exonération

L'exonération est plafonnée à 46 000 € par part reçue par chacun des donataires, héritiers ou légataires.

Le bénéfice de l'exonération se cumule avec les abattements de droit commun. Le montant de l'exonération est calculé sur la valeur de l'immeuble ou de la quote-part revenant au bénéficiaire de la mutation, avant application des abattements généraux. Seule la fraction taxable desdits biens bénéficiera éventuellement des abattements de droit commun si ceux-ci n'ont pas déjà été utilisés.

Pour l'application du plafonnement de 46 000 €, il est tenu compte de l'ensemble des transmissions à titre gratuit consenties par une même personne à un même bénéficiaire, en vertu des dispositions prévues aux 4°, 5° et 6° du 2 de l'article 793 du CGI. Il s'agit donc d'un plafond commun à l'ensemble des dispositifs d'exonération visés aux **n^{os} 7224, 7225 et 7226**.

La règle du non-rappel des donations passées depuis plus de six ans est applicable (cf. n° 7256). Bien entendu, l'abattement est applicable une seule fois par bénéficiaire au cours d'une période de dix années.

Les dispositions du 1er alinéa de l'article 769 du CGI sont applicables à l'égard des dettes contractées pour l'achat des biens exonérés en cause.

Pour la détermination du forfait mobilier (cf. n° 7191), conformément au principe général, il n'est pas tenu compte des biens exonérés de droits soit totalement, soit, en cas d'exonération partielle, à concurrence de la partie exonérée. Cette exclusion vaut donc pour l'exonération instituée par le présent dispositif.

3. Non-cumul avec les réductions prévues en matière d'impôt sur le revenu

Les dispositions qui précèdent ne s'appliquent pas aux immeubles pour lesquels l'acquéreur a bénéficié des réductions d'impôt prévues en faveur de l'immobilier dans les départements et autres collectivités françaises d'outre-mer (CGI, art. 199 undecies A ; cf. IR n^{os} 150 et suiv.). Toutefois, en cas d'acquisition en indivision, il est admis que chaque coïndivisaire puisse opter, au prorata de ses droits dans l'indivision, pour l'un des dispositifs précités.

4. Obligations déclaratives des parties

Conformément à l'article 294 E de l'annexe II au CGI, les déclarations de succession et les actes de donation comprenant des biens mentionnés au 4° du 2 de l'article 793 du CGI doivent comporter les mentions suivantes :

- références de la publication de l'acte d'acquisition du bien, date d'acquisition, identité des parties ainsi que les nom, qualités et résidence du rédacteur de l'acte ;

- l'affirmation que le défunt ou le donateur n'a pas bénéficié pour cet immeuble des réductions d'impôt prévues à l'article 199 undecies A du CGI.

5. Pièces justificatives

Lors de son dépôt à la formalité, la déclaration de succession ou l'acte de donation doit être appuyé d'une copie de la déclaration d'achèvement des travaux mentionnée au 4° du 2 de l'article 793 du CGI.

VIII. Première transmission à titre gratuit d'un immeuble acquis neuf entre le 1er août et le 31 décembre 1995

(CGI, art. 793, 2-5° et CGI, art. 793 ter ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-100)

7225

1. Champ d'application

Lors de leur première transmission à titre gratuit, les immeubles acquis neufs dont la déclaration d'achèvement de travaux prévue par la réglementation de l'urbanisme a été déposée avant le 31 décembre 1994 à la mairie de la commune sur le territoire de laquelle l'immeuble concerné a été édifié et dont l'acquisition par le donateur ou le défunt a été constatée par un acte authentique signé entre le 1er août 1995 et le 31 décembre 1995, sont exonérés, dans certaines limites, des droits de mutation à titre gratuit.

L'exonération est subordonnée à la condition que les immeubles aient été exclusivement affectés de manière continue à l'habitation principale pendant une durée minimale de deux ans à compter de l'acquisition. La condition de deux ans n'est pas opposable en cas de décès de l'acquéreur durant ce délai. L'exonération est également subordonnée à la condition que le donataire, l'héritier ou le légataire ou leurs ayants cause prennent l'engagement de ne pas affecter les immeubles à un autre usage que l'habitation pendant une durée minimale de trois ans à compter de la transmission à titre gratuit. La durée de cet engagement est indépendante de celle de l'obligation d'affectation de l'immeuble à l'habitation principale visée ci-avant.

La condition d'affectation à l'habitation principale peut être remplie par l'acquéreur lui-même ou tout autre personne qui bénéficie d'une autorisation d'occuper le logement et qui l'affecte à sa résidence principale.

2. Modalités d'application de l'exonération : cf. le 2 du n° 7224.

3. Non-cumul avec les réductions prévues en matière d'impôt sur le revenu : cf. le 3 du **n° 7224**.

4. Obligations déclaratives des parties

Conformément à l'article 294 A de l'annexe II au CGI, les déclarations de succession ou les actes de donation comprenant des biens mentionnés au 5° du 2 de l'article 793 du CGI doivent comporter les mentions suivantes :

- références de la publication de l'acte d'acquisition du bien, date d'acquisition, identité des parties ainsi que les nom, qualités et résidence du rédacteur de l'acte ;

- la déclaration que l'immeuble a été exclusivement affecté de manière continue à l'habitation principale à compter de son acquisition pendant une période minimale de deux ans en cas de donation ou jusqu'au jour du décès lorsque celui-ci intervient dans les deux années de l'acquisition ;

- l'affirmation que le défunt ou le donateur n'a pas bénéficié pour cet immeuble des réductions d'impôt prévues à l'article 199 undecies A du CGI ;

- l'engagement de ne pas affecter les immeubles à un autre usage que l'habitation pendant une durée minimum de trois ans à compter de la transmission à titre gratuit.

5. Pièces justificatives

Lors de son dépôt à la formalité, l'acte de donation ou la déclaration de succession doit être appuyé d'une copie de la déclaration d'achèvement des travaux mentionnée au 5° du 2 de l'article 793 du CGI.

IX. Première transmission à titre gratuit de logements anciens acquis entre le 1er août 1995 et le 31 décembre 1996 et donnés en location

(CGI, art. 793, 2-6°, CGI, art. 793 ter et CGI, art. 793 quater ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-110)

7226

1. Champ d'application

Lors de leur première transmission à titre gratuit, les immeubles ou fractions d'immeubles mentionnés aux anciens articles 710 et 711 du CGI (il s'agit d'immeubles destinés à être affectés à l'usage d'habitation et de garage), sont exonérés, à concurrence des trois quarts de leur valeur et dans certaines limites, des droits de mutation à titre gratuit lorsque l'acquisition par le donateur ou le défunt a été constatée par un acte authentique signé entre le 1er août 1995 et le 31 décembre 1996 et qu'elle n'a pas donné lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

2. Modalités d'application de l'exonération

L'exonération est plafonnée dans les mêmes limites que ci-dessus (cf. n° 7224 au 2). Elle est en outre subordonnée aux conditions suivantes :

- les immeubles doivent avoir été donnés en location par le propriétaire dans les conditions prévues aux 3° et 4° de l'article 199 decies B ancien du CGI (locations consenties aux personnes disposant de revenus « intermédiaires »), pendant une durée minimale de neuf ans, à une personne qui les a affectés de manière exclusive et continue à son habitation principale. La location ne doit être conclue ni avec un membre du foyer fiscal du contribuable, ni avec un de ses ascendants ou descendants ;

- la location doit avoir pris effet dans les six mois de l'acquisition de l'immeuble ;

- lorsqu'au jour de la transmission à titre gratuit, le délai de neuf ans n'est pas expiré, le bénéfice de l'exonération partielle est subordonné à l'engagement des donataires, héritiers ou légataires pour eux et leurs ayants cause de maintenir en location, dans les mêmes conditions, les biens transmis jusqu'à l'expiration de ce délai. Lorsque cet engagement n'est pas respecté, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI (CGI, art. 793 quater).

3. Obligations déclaratives des parties

Conformément à l'article 294 B de l'annexe II au CGI, la déclaration de succession ou l'acte de donation comprenant des biens mentionnés au 6° du 2 de l'article 793 du CGI doit comporter les mentions suivantes :

- références de la publication de l'acte d'acquisition du bien, date d'acquisition, identité des parties ainsi que les nom, qualités et résidence du rédacteur de l'acte ;

- lorsque la transmission à titre gratuit est faite avant l'expiration du délai de neuf ans, l'engagement de maintenir les biens transmis en location, dans les conditions prévues aux 3° et 4° de l'article 199 decies B ancien du CGI, à une personne qui les affecte de manière exclusive et continue à son habitation principale.

4. Pièces justificatives

Lors de son dépôt à la formalité, l'acte de donation ou la déclaration de succession doit être appuyé :

- d'une copie des baux d'habitation conclus depuis l'acquisition des biens avec le ou les preneurs successifs ;

- d'une copie de l'avis d'imposition du ou des locataires successifs établi au titre des revenus de l'année précédant celle de la conclusion de leur bail ou à défaut une déclaration sur l'honneur souscrite par les locataires attestant du montant de leurs revenus nets de frais professionnels figurant sur leur avis d'imposition établi au titre des revenus de l'année précitée.

X. Successions et donations entre vifs de certaines propriétés non bâties incluses dans les espaces naturels

(CGI, art. 793, 2-7° modifié par l'article 14 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-50)

7227

Les successions et donations entre vifs, à concurrence des trois quarts de leur montant, intéressant

les propriétés non bâties qui ne sont pas en nature de bois et forêts et qui sont incluses dans les espaces naturels délimités en application des articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2 et L. 414-1 du code de l'environnement et de leurs textes d'application, ou délimités en application de l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, sont exonérées à la condition :

- que l'acte constatant la donation ou la déclaration de succession soit appuyé d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer (décret n° 2012-653 du 4 mai 2012) attestant que les propriétés concernées font l'objet d'un engagement de gestion conforme aux objectifs de conservation de ces espaces ;

- qu'il contienne l'engagement par l'héritier, le légataire ou le donataire, pris pour lui et ses ayants cause, d'appliquer pendant dix-huit ans aux espaces naturels objets de la mutation des garanties de gestion conformes aux objectifs de conservation de ces espaces et dont le contenu est défini par décret.

Cette exonération n'est pas cumulable avec une autre exonération applicable en matière de droits de mutation à titre gratuit.

En cas de transmission de propriétés non bâties, qui sont incluses dans les espaces naturels délimités en application des articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2 et L. 414-1 du code de l'environnement et de leurs textes d'application, ou délimités en application de l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, à l'État ou aux collectivités et organismes mentionnés aux I et II de l'article 1042 du CGI, l'engagement est réputé définitivement satisfait à concurrence d'une fraction de la valeur des biens exonérée, celle-ci étant déterminée par le rapport entre la superficie des biens objets de la transmission et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit. La même règle s'applique aux mutations de jouissance ou de propriété au profit d'établissements ou de sociétés, en vue de la réalisation d'équipements, aménagements ou constructions d'intérêt public, qui pourraient donner lieu à l'établissement d'une servitude d'utilité publique au titre de ladite mutation.

XI. Réversion de rentes viagères

(CGI, art. 793, 1-5° ; BOI-ENR-DMTG-10-20-10 au V)

7228

Les reversions de rentes viagères entre parents en ligne directe sont exonérées des droits de mutation à titre gratuit. Cette exonération s'appliquait également aux reversions de rentes viagères entre époux lorsque les successions entre époux étaient taxables.

XII. Contrat de travail à salaire différé

(CGI, art. 793, 1-6° ; BOI-ENR-DMTG-10-20-10 au VI)

7229

La transmission par décès du bénéfice du contrat de travail à salaire différé dont la dévolution est régie par l'article L. 321-14 du code rural et de la pêche maritime est exonérée de tout droit de succession.

XIII. Œuvres d'art, livres, objets de collection

(CGI, art. 1131 ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-80)

7230

Sont exonérés les œuvres d'art, livres, objets de collection ou documents de haute valeur artistique ou historique dont il est fait don à l'État avec son agrément. Il est admis que l'offre de donation à l'État puisse être assortie de la condition que le bien faisant l'objet de la libéralité soit affecté par l'État à un musée départemental ou municipal.

XIV. Immeubles classés ou inscrits sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques

(CGI, art. 795 A ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-60)

7231

Sont exonérés les biens immeubles par nature ou par destination qui sont, pour l'essentiel, classés ou inscrits sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques, ainsi que les biens meubles qui en constituent le complément historique ou artistique, dès lors que les héritiers, les donataires ou les légataires ont souscrit avec les ministres chargés de la culture et des finances une convention à durée indéterminée prévoyant le maintien dans l'immeuble des meubles exonérés et leurs conditions de présentation, les modalités d'accès du public ainsi que les conditions d'entretien des biens exonérés. Les bénéficiaires qui demandent l'application de cette exonération doivent remettre au service des impôts compétent pour enregistrer l'acte de donation ou la déclaration de succession, dans les délais prévus pour cet enregistrement, une copie de la demande de convention ou d'adhésion à une convention existante, certifiée par le service du département de la culture compétent.

La convention, dont le modèle type figure en annexe au décret n° 2003-1238 du 17 décembre 2003, est invalidée et les droits exonérés rappelés lorsque :

- l'un des engagements n'est pas respecté par les héritiers, donataires ou légataires ;

- tout ou partie des biens exonérés fait l'objet d'un transfert de propriété ou d'un retrait ;

- une nouvelle mutation à titre gratuit entre vifs (et non par décès) intervient et que les donataires n'adhèrent pas à la convention.

Toutefois, en cas de détention en indivision, le bénéfice du régime de faveur n'est pas remis en cause lorsqu'un membre de l'indivision cède ses droits sur les biens considérés à un autre membre de l'indivision ou en cas de partage de l'indivision entraînant la sortie d'un ou de plusieurs co-indivisaires de cette dernière (RES N° 2006/4 au BOI-ENR-DMTG-10-20-30-60).

Enfin, lorsque la convention a été signée par plusieurs héritiers, donataires ou légataires, le décès de l'un d'entre eux peut entraîner la remise en cause de l'exonération accordée aux survivants si les conditions du respect des engagements souscrits ne sont pas rassemblées soit par l'adhésion à la convention des héritiers du défunt, soit par le rachat à ces derniers, par les signataires survivants de la convention, de leurs droits sur les biens en cause.

En cas de remise en cause de l'exonération, les biens initialement exonérés sont soumis aux droits de mutation sur la base de leur valeur au jour où la convention n'est pas respectée ou de la valeur déclarée lors de la donation ou du décès si cette valeur est supérieure, sans préjudice de l'application de l'intérêt de retard.

7231-1

Ces dispositions s'appliquent, dans les mêmes conditions, aux parts des sociétés civiles qui détiennent en pleine propriété et gèrent des biens mentionnés au premier alinéa de l'article 795 A du CGI et dont les revenus sont imposés dans la catégorie des revenus fonciers. Ces sociétés doivent être constituées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, leurs conjoints et, le cas échéant, les enfants de ces différentes personnes. Les parts de ces sociétés doivent rester la propriété de ces personnes ou de leurs descendants.

L'exonération de ces parts ne s'applique qu'à concurrence de la fraction de leur valeur nette qui correspond aux biens mentionnés au premier alinéa de l'article 795 A du CGI. Elle est par ailleurs, subordonnée aux conditions suivantes :

- les parts doivent être détenues depuis plus de deux ans par le donateur ou le défunt lorsque celui-ci les a souscrites ou acquises à titre onéreux ;

- les parts doivent rester la propriété du donataire, héritier ou légataire pendant un délai de cinq ans à compter de la date de la transmission à titre gratuit. Lorsque cette condition n'est pas respectée, les droits sont rappelés, majorés de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI ;

- les bénéficiaires de la mutation à titre gratuit doivent prendre l'engagement d'adhérer à la convention mentionnée au premier alinéa de l'article 795 A du CGI qui aura été signée entre la société civile et les ministres de la culture et des finances.

Les obligations déclaratives des héritiers, donataires ou légataires de parts de sociétés civiles propriétaires de monuments historiques qui demandent à bénéficier des dispositions de l'article 795 A sont définies par l'article 281 ter de l'annexe III au CGI.

XV. Immeubles et droits immobiliers situés en Corse

(CGI, art. 1135 bis ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-120)

7232

Pour les successions ouvertes entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2012, les immeubles et droits immobiliers situés en Corse, autres que ceux acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002, sont exonérés en totalité de droits de mutation par décès.

Pour les successions ouvertes entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2017, cette exonération est applicable à concurrence de la moitié de la valeur des immeubles et droits immobiliers situés en Corse, autres que ceux acquis à titre onéreux à compter du 23 janvier 2002.

Pour les successions ouvertes à compter du 1er janvier 2018, les immeubles et droits immobiliers situés en Corse sont soumis aux droits de mutation par décès dans les conditions de droit commun.

Ces exonérations ne sont applicables aux immeubles et droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté antérieurement à son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié qu'à la condition que les attestations notariées mentionnées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière relatives à ces biens soient publiées dans les vingt-quatre mois du décès.

À défaut de publication d'une telle attestattion dans les vingt-quatre mois du décès, l'article 1840 G ter du CGI prévoit que les héritiers ou légataires ou leurs ayants cause à titre gratuit sont tenus d'acquitter dans le mois suivant l'expiration du délai de deux ans les droits de succession afférents aux immeubles ou droits réels immobiliers en cause et dont la mutation par décès a été dispensée. À ce droit s'ajoute l'intérêt de retard et un droit supplémentaire égal à 1 % de la valeur vénale des immeubles ou droits réels immobiliers en cause.

XVI. Renonciation à l'action en réduction prévue à l'article 929 du code civil

(CGI, art. 756 bis ; BOI-ENR-DMTG-10-20-50-20)

7233

Depuis le 1er janvier 2007, la renonciation à l'action en réduction prévue à l'article 929 du code civil n'est pas soumise aux droits de mutation à titre gratuit.

XVII. Droit de retour prévu à l'article 738-2 du code civil

(CGI, art. 763 bis)

7234

Depuis le 1er janvier 2007, le droit de retour légal institué en faveur des père et mère et prévu à l'article 738-2 du code civil ne donne pas lieu à perception de droits de mutation à titre gratuit.

Cette absence de taxation est acquise, que le retour s'exerce en nature ou en valeur. Lorsque le droit de retour s'exerce en valeur (le bien a été aliéné ou la valeur du bien excède la part de succession qui revient aux parents), il s'exécute dans la limite de l'actif successoral. Lorsque les biens donnés sont des espèces, le droit de retour s'exerce pour la valeur nominale de la somme donnée.

XVIII. Transmission des biens ou droits faisant l'objet d'un contrat de fiducie ou des fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits

(CGI, art. 792 bis)

7235

Lorsqu'il est constaté une transmission dans une intention libérale de biens ou droits faisant l'objet d'un contrat de fiducie ou des fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits, les droits de mutation à titre gratuit s'appliquent sur la valeur des biens, droits ou fruits ainsi transférés, appréciée à la date de ce transfert. Ils sont liquidés selon le tarif applicable entre personnes non parentes mentionné au tableau III de l'article 777 du CGI.

Pour l'application des dispositions mentionnées ci-dessus, l'intention libérale est notamment caractérisée lorsque la transmission est dénuée de contrepartie réelle ou lorsqu'un avantage en nature ou résultant d'une minoration du prix de cession est accordé à un tiers par le fiduciaire dans le cadre de la gestion du patrimoine fiduciaire. Dans ce dernier cas, les droits de mutation à titre gratuit s'appliquent sur la valeur de cet avantage.

XIX. Transmission des biens ou droits placés dans un trust et des produits qui y sont capitalisés

(CGI, art. 792-0 bis ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière ; BOI-ENR-DMTG-30)

7236

On entend par trust l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un État autre que la France par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé.

On entend par constituant du trust soit la personne physique qui l'a constitué, soit, lorsqu'il a été constitué par une personne physique agissant à titre professionnel ou par une personne morale, la personne physique qui y a placé des biens et droits (CGI, art. 792-0 bis, I).

La transmission par donation ou succession de biens ou droits placés dans un trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés est, pour la valeur vénale nette des biens, droits ou produits concernés à la date de la transmission, soumise aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté existant entre le constituant et le bénéficiaire.

Dans les cas où la qualification de donation et celle de succession ne s'appliquent pas, les biens, droits ou produits capitalisés placés dans un trust qui sont transmis aux bénéficiaires au décès du constituant sans être intégrés à sa succession ou qui restent dans le trust après le décès du constituant sont soumis aux droits de mutation par décès dans les conditions suivantes :

- si, à la date du décès, la part des biens, droits ou produits capitalisés qui est due à un bénéficiaire est déterminée, cette part est soumise aux droits de mutation par décès selon le lien de parenté entre le constituant et le bénéficiaire ;

- si, à la date du décès, une part déterminée des biens, droits ou produits capitalisés est due globalement à des descendants du constituant, cette part est soumise à des droits de mutation à titre gratuit par décès au taux applicable à la dernière tranche du tableau I de l'article 777 du CGI ;

- la valeur des biens, droits ou produits capitalisés placés dans le trust, nette des parts mentionnées aux deux premiers tirets ci-dessus, est soumise à des droits de mutation à titre gratuit par décès au taux applicable à la dernière tranche du tableau III de l'article 777 du CGI.

Sans préjudice de l'application de l'article 784 du CGI à ces droits ainsi qu'aux droits de mutation à titre gratuit mentionnés au 1 du II de l'article 792-0 bis du code précité en cas de transmission par donation, la perception des droits de mutation par décès mentionnés au 1 et au a du 2 du II de l'article 792-0 bis du CGI est effectuée en ajoutant la valeur des biens, droits et produits qu'ils imposent à celle des autres biens compris dans la déclaration de succession pour l'application d'un tarif progressif et pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779 et 780 du CGI.

Les droits de mutation à titre gratuit mentionnés aux b et c du 2 du II de l'article 792-0 bis du CGI sont acquittés et versés au comptable public compétent par l'administrateur du trust dans les délais prévus à l'article 641 du CGI, à compter du décès du constituant. À défaut et dans le cas où l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI ou n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement, les bénéficiaires du trust sont solidairement responsables du paiement des droits.

Par exception, lorsque l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI ou lorsque le trust a été constitué après le 11 mai 2011 et que, au moment de la constitution du trust, le constituant était fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI, les droits de donation et les droits de mutation par décès sont dus au taux applicable à la dernière tranche du tableau III de l'article 777 du CGI.

Le bénéficiaire est réputé être un constituant du trust pour l'application du II de l'article 792-0 bis du CGI, à raison des biens, droits et produits capitalisés placés dans un trust dont le constituant est décédé à la date de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et à raison de ceux qui sont imposés dans les conditions prévues aux 1 et 2 du II du même article 792-0 bis et de leurs produits capitalisés (CGI, art. 792-0 bis, II).

En application de l'article 1649 AB du CGI, modifié par l'article 11 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, l'administrateur d'un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI dont le constituant ou l'un au moins des bénéficiaires a son domicile fiscal en France ou qui comprend un bien ou un droit qui y est situé est tenu d'en déclarer la constitution, le nom du constituant et des bénéficiaires, la modification ou l'extinction, ainsi que le contenu de ses termes.

Par ailleurs, il est institué un registre public des trusts. Il recense nécessairement les trusts déclarés, le nom de l'administrateur, le nom du constituant, le nom des bénéficiaires et la date de constitution du trust.

Ce registre est placé sous la responsabilité du ministre chargé de l'économie et des finances. Les modalités de consultation du registre sont précisées par décret en Conseil d'État.

L'administrateur d'un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI qui a son domicile fiscal en France est tenu d'en déclarer la constitution, la modification ou l'extinction ainsi que le contenu de ses termes.

> **Précision :** Les nouvelles dispositions issues de l'article 11 de la loi n° 2013-1117 précitée s'appliquent à compter du 8 décembre 2013.

L'administrateur d'un trust déclare également la valeur vénale au 1er janvier de l'année des biens, droits et produits mentionnés aux 1° et 2° du III de l'article 990 J du CGI.

Les modalités d'application de l'article 1649 AB du CGI sont fixées par décret.

XX. Immeubles non bâtis indivis et droits portant sur ces immeubles, indivis au sein d'une parcelle cadastrale et dépourvus de titres de propriété

(CGI, art. 797 rétabli par le D du I de l'article 11 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-ENR-DMTG-10-20-30-130)

7236-1

Les immeubles non bâtis et les droits portant sur ces immeubles sont exonérés de droits de mutation par décès aux conditions suivantes :

- les immeubles considérés sont indivis au sein d'une parcelle cadastrale (cf. BOI-CAD-DIFF-10 au I-A-3 pour la définition de parcelle cadastrale) ;

- la valeur totale des immeubles considérés est inférieure à 5 000 € lorsqu'ils sont constitués d'une seule parcelle et à 10 000 € lorsqu'ils sont constitués de deux parcelles contiguës ;

- le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié ;

- les attestations notariées mentionnées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière et relatives à ces biens sont publiées dans un délai de vingt-quatre mois à compter du décès.

> **Précision :** En vertu de l'article 2453 du code civil, il est précisé que la date de publication des attestations notariées s'entend de la date à laquelle elles sont déposées au service de publicité foncière, sauf dans l'hypothèse où le comptable public responsable du service chargé de la publicité foncière opposerait un refus de dépôt ou un rejet de la formalité conformément aux cas prévus par les textes applicables en matière de publicité foncière.

Cette exonération n'est applicable qu'à raison d'une seule parcelle ou de deux parcelles contiguës en indivision par succession.

À défaut de publication des attestations notariées dans les vingt-quatre mois du décès, l'article 1840 G ter du CGI prévoit que les héritiers ou légataires, ou leurs ayants cause à titre gratuit sont tenus d'acquitter dans le mois suivant l'expiration du délai de vingt-quatre mois les droits de succession afférents aux immeubles ou aux droits réels immobiliers en cause et dont la mutation par décès a été dispensée.

Les dispositions de l'article 797 du CGI sont applicables aux mutations par décès intervenues à compter de la date de publication de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, soit le 30 décembre 2013.

Chapitre 6 : Déduction du passif

(CGI, art. 767 à CGI, art. 775 sexies nouveau issu du B du I de l'article 11 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; LPF, art. L. 20 et L. 21 ; BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10)

A. Dettes déductibles

7237

Les dettes à la charge du défunt sont déductibles de l'actif héréditaire si les trois conditions suivantes sont simultanément réunies.

I. La dette doit être à la charge personnelle du défunt et exister au jour de son décès

7237-1

1. Règles générales

Seules les dettes à la charge personnelle du défunt au jour de l'ouverture de la succession peuvent être admises en déduction de l'actif héréditaire (CGI, art. 768).

Cette condition s'oppose à la déduction des dettes qui ne prennent naissance qu'après le décès.

2. Cas particulier des dettes dont l'existence est incertaine

a. Obligation de faire

Une obligation de faire ne constitue pas une dette déductible au sens de l'article 768 du CGI (Cass. com., arrêt du 23 février 1993, n°91-10236).

b. Obligation éventuelle

Le cautionnement est une obligation éventuelle, non susceptible d'être admise en déduction (Cass. com., arrêt du 4 mai 1993, n°91-11488).

c. Dette litigieuse

Une dette fiscale mise à la charge du défunt par voie de proposition de rectification avant son décès, mais contestée par le *de cujus* et ses ayants droit, est incertaine et ne peut être déduite de l'actif successoral aussi longtemps qu'elle reste litigieuse (Cass. com., arrêt du 16 novembre 1999, n° 97-10072).

d. Dette solidaire

La dette solidairement contractée par le défunt n'est déductible qu'à hauteur de la part virile de ce dernier (Cass. com., arrêt du 4 mai 1993, n°91-11488).

3. Exceptions : dettes nées postérieurement au décès et admises néanmoins en déduction

a. Frais funéraires (CGI, art. 775)

Pour les successions ouvertes depuis le 1er janvier 2003, les frais funéraires sont admis en déduction de l'actif successoral pour un montant de 1 500 € ou pour la totalité de l'actif si celui-ci est inférieur à ce montant.

Remarque : Pour les successions ouvertes jusqu'au 31 décembre 2002, ce montant était de 910 €.

Par mesure de simplification, le montant de 1500 € est une déduction forfaitaire acquise au redevable sans justification.

b. Le droit temporaire au logement (CGI, art. 775 quater)

Le montant des loyers ou indemnités d'occupation effectivement remboursé par la succession au conjoint survivant ou au partenaire lié au défunt par un PACS en application de l'article 515-6 du code civil et de l'article 763 du code civil peut être déduit de l'actif successoral.

c. Frais de reconstitution des titres de propriété d'immeubles ou de droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié (CGI, art. 775 sexies nouveau issu de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014)

Les frais de reconstitution des titres de propriété d'immeubles ou de droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié, mis à la charge des héritiers par le notaire, peuvent être admis en déduction de l'actif successoral.

Ces frais sont admis en déduction, sur justificatifs, dans la limite de la valeur déclarée de ces biens, à la condition que les attestations notariées mentionnées au 3° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière, relatives à ces biens, soient publiées dans un

délai de vingt-quatre mois à compter du décès.

Ces dispositions s'appliquent aux successions ouvertes à compter de la date de publication de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, soit le 30 décembre 2013.

d. Indemnités de préavis et de licenciement dues à raison de la rupture du contrat de travail du fait même du décès de l'employeur

Les indemnités de préavis et de licenciement dues à raison de la rupture du contrat de travail du fait même du décès de l'employeur sont retenues au passif de la succession de l'employeur, à la condition que celles-ci ne soient pas prises en compte comme une charge déductible d'une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (RM Baudot n° 12826, JO Sénat du 8 juin 2000, p. 2067).

II. La dette dont la déduction est demandée ne doit pas être formellement exclue par la loi

7237-2

Voir **n° 7238**.

III. La dette doit être justifiée

7237-3

Il appartient aux héritiers de justifier de l'existence au jour du décès d'une dette dont ils demandent la déduction de l'actif successoral (Cass. Com., 12 novembre 1996, n° 94-20095 ; cf. **n° 7239**).

L'existence de la dette peut être prouvée par tous les moyens compatibles avec la procédure écrite, c'est-à-dire par des actes ou écrits, ou encore par des présomptions suffisantes, graves, précises ou concordantes.

La justification des dettes prévue à l'article 768 du CGI par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite peut résulter d'une transaction mettant fin à une procédure diligentée à l'encontre du *de cujus* (Cass. com., arrêt du 3 décembre 1991, n° 89-20533).

En revanche, la preuve par témoignage ou par l'aveu des parties est exclue.

IV. Applications diverses

7237-4

1. Impôts non consécutifs à un contrôle fiscal

Les impôts dus par le défunt, même mis en recouvrement postérieurement au décès, sont déductibles dans les conditions ordinaires.

Toutefois, certains impôts, bien que dus en partie pour une période postérieure au décès, sont déductibles en totalité.

Il est ainsi admis que le montant des prélèvements sociaux dus à la suite de la clôture d'un plan d'épargne en actions, en raison du décès de son titulaire, soit déduit de l'actif successoral existant au jour du décès (RM Michel n° 35835, JO AN du 7 février 2000, p. 864).

Il en est également ainsi de la dette fiscale résultant de la taxation d'une plus-value sur biens non amortissables bénéficiant du report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI qui n'est pas une dette certaine à la charge du défunt et n'est donc pas déductible de l'actif successoral au regard de l'article 768 du CGI, lorsque les héritiers ont choisi le maintien du report d'imposition. Dans ce cas, l'imposition de la plus-value constitue une dette personnelle des héritiers qu'ils auront à acquitter lors d'une cession future des actions recueillies. À l'inverse, il convient de considérer que la dette afférente à la plus-value pour laquelle les héritiers ont renoncé à opter pour le maintien du report d'imposition pour lui préférer l'imposition immédiate est déductible, au jour du décès, de l'actif successoral (Cass. com., arrêt du 25 janvier 2005, n° 03-13985).

En outre, en matière de dettes successorales définitivement arrêtées par voie de transaction postérieurement au décès, la Cour de cassation rappelle, conformément à une jurisprudence constante (Cass. com., 3 décembre 1991, n° 89-20533 ; Cass. com., 16 mai 1995, n° 92-20658), que seule doit être déduite de l'actif imposable la somme contradictoirement et définitivement arrêtée avec le créancier par voie transactionnelle.

2. Rémunération du mandataire à titre posthume (CGI, art. 775 quinquies)

La rémunération du mandataire à titre posthume est déductible de l'actif successoral, déterminée de manière définitive dans les six mois suivant le décès, dans la limite de 0,5 % de l'actif successoral géré. Cette déduction ne peut excéder 10 000 €.

B. Dettes non déductibles

(BOI-ENR-DMTG-10-40-20-20)

7238

I. Principes

Conformément à l'article 773 du CGI, ne sont pas déductibles :

- les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire ;

- les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. La preuve contraire ne peut être rapportée que si ces dettes résultent d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé ayant acquis date certaine, au sens de l'article 1328 du code civil, avant l'ouverture de la succession (en ce sens, cf. arrêts Cour de cassation, com. 10 juin 1997, n°95-14543 et com. 21 mars 2000, n° 97-17288) ;

À cet égard, ne donne pas date certaine à la dette du défunt envers son épouse au titre d'un prêt qu'elle lui avait consenti, un document bancaire intitulé « compte rendu de réalisation d'un emprunt n'ayant pas le caractère d'investissement direct contracté à l'étranger par un résident auprès d'un non-résident » et adressé à la Direction du Trésor (Cass. com., arrêt du 9 avril 1991, n° 89-16780).

- les dettes reconnues par testament ;

- les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois lors de l'ouverture de la succession ;

- les dettes pour lesquelles le délai de prescription est accompli.

II. Exception

Par dérogation au principe de non-déductibilité des dettes consenties par le défunt à ses héritiers, les sommes dues à certains descendants d'exploitants agricoles au titre d'un contrat de travail à salaire différé sont, dans les conditions prévues à l'article 774 du CGI, déductibles.

C. Justifications à produire par les héritiers

(BOI-ENR-DMTG-10-40-20-30)

7239

Les dettes dont la déduction est demandée sont détaillées article par article dans un inventaire certifié par le déposant et annexé à la déclaration de la succession (CGI, art. 770, al. 1). Il est admis toutefois que l'inventaire puisse être inséré dans le corps de la déclaration.

Si la dette résulte d'un acte authentique ou d'un jugement, il suffit d'indiquer, dans la déclaration de succession, soit la date de l'acte, le nom et la résidence de l'officier ministériel qui l'a reçu, soit la date de la décision judiciaire et la juridiction dont elle émane.

Si la dette ne résulte pas d'un acte authentique, les héritiers doivent produire le titre lui-même.

Dans tous les cas, il peut être réclamé une attestation du créancier certifiant l'existence de la dette au moment de l'ouverture de la succession (LPF, art. L. 20).

D. Dettes soumises à une imputation spéciale

(BOI-ENR-DMTG-10-40-20-40)

7240

Les dettes contractées pour l'achat ou dans l'intérêt de biens exonérés de droits de mutation à titre gratuit sont imputées par priorité sur la valeur des biens qu'elles ont servi à acheter ou qu'elles garantissent (CGI, art. 769). Lorsqu'un bien n'est assujetti aux droits de mutation à titre gratuit que pour une fraction de sa valeur, le passif afférent à ce bien est déductible de l'actif héréditaire dans la même proportion.

E. Autres déductions

7241

Sont également déductibles de l'actif successoral :

- les biens que le défunt a détachés de son patrimoine par actes entre vifs ou de dernière volonté (legs, donations en avancement d'hoirie, etc.) ;

- les biens qu'il ne détenait qu'à titre précaire (sommes et valeurs détenues en usufruit, en qualité de tuteur, mandataire, dépositaire ou créancier gagiste) ;

- pour leur valeur nominale, les rentes et indemnités versées ou dues au défunt en réparation de dommages corporels liés à un accident ou à une maladie (CGI, art. 775 bis).

Chapitre 7 : Liquidation et recouvrement des droits

A. Liquidation des droits de succession

7242

Elle s'effectue sur la part nette recueillie par chaque ayant droit selon les dispositions ci-après .

I. Successions en ligne directe

(CGI, art. 779, I ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20)

1. Abattement sur la part des ascendants ou des descendants

7243

Pour les mutations à titre gratuit, il est effectué un abattement sur la part de chacun des ascendants et sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés par suite de prédécès ou de renonciation.

Pour les successions ouvertes et les donations consenties à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, l'abattement est porté à 100 000 € (il était de 159 325 € auparavant).

Par ailleurs, l'actualisation annuelle de cet abattement, comme d'ailleurs celle de tous les abattements visés à l'article 779 du CGI, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la même loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 à compter du 1er janvier 2013.

2. Précisions

7244

Entre les représentants des enfants prédécédés ou, depuis le 1er janvier 2007, renonçants, l'abattement se divise d'après les règles de la dévolution légale, c'est-à-dire abstraction faite de tous les avantages particuliers qui ont pu être consentis par le défunt à certains de ses descendants.

Les abattements sont strictement personnels ; lorsque la part revenant à un héritier est inférieure au montant de l'abattement auquel il peut prétendre, la fraction d'abattement en excédent ne peut être reportée sur la part des autres héritiers.

L'abattement prévu par l'article 779 du CGI constitue un élément du tarif des mutations à titre gratuit dont l'application s'impose quand les conditions énoncées par la loi sont réunies (RM Valleix n° 39457 , JO AN du 5 juin 2000, p. 3418).

3. Taux (BOI-ENR-DMTG-10-50-30)

7245

Chaque part successorale supporte les droits de mutation suivant des taux progressifs (CGI, art. 777).

Fraction de part nette taxable (successions ouvertes à compter de 2011)	Tarif applicable %
N'excédant pas 8 072 €	5
Comprise entre 8 072 € et 12 109 €	10
Comprise entre 12 109 € et 15 932 €	15
Comprise entre 15 932 € et 552 324 €	20
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40
Au-delà de 1 805 677 €	45
Fraction de part nette taxable (successions ouvertes en 2010)	**Tarif applicable %**
N'excédant pas 7 953 €	5
Comprise entre 7 953 € et 11 930 €	10
Comprise entre 11 930 € et 15 697 €	15
Comprise entre 15 697 € et 544 173 €	20
Comprise entre 544 173 € et 889 514 €	30
Comprise entre 889 514 € et 1 779 029 €	35
Au-delà de 1 779 029 €	40

Remarques :

1. Bénéficient du tarif de la ligne directe les libéralités faites au profit d'enfants abandonnés par suite d'événements de guerre, lorsqu'ils ont reçu dans leur minorité des secours et des soins non interrompus pendant cinq ans au moins, de la part du disposant et que celui-ci n'a pu légalement les adopter (CGI, art. 778).

2. La donation-partage consentie en application de l'article 1076-1 du code civil est soumise au tarif en ligne directe sur l'intégralité de la valeur du bien donné (CGI, art. 778 bis).

3. L'actualisation annuelle des limites des tranches des tarifs ci-dessus dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

II. Successions en ligne collatérale ou entre personnes non parentes non liées par un PACS

1. Abattement en cas de dons à une association ou une fondation reconnue d'utilité publique, à l'État ou à une collectivité territoriale (CGI, art. 788, III ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au VI)

7246

Pour la perception des droits de mutation par décès, il est effectué un abattement sur la part nette de tout héritier, donataire ou légataire correspondant à la valeur des biens reçus du défunt, évalués au jour du décès et remis par celui-ci à une fondation reconnue d'utilité publique répondant aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200 du CGI ou aux sommes versées par celui-ci à une association reconnue d'utilité publique répondant aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200 du CGI, à l'État, à ses établissements publics ou à un organisme mentionné à l'article 794 du CGI en remploi des sommes, droits ou valeurs reçus du défunt. Cet abattement s'applique à la double condition :

- que la libéralité soit effectuée, à titre définitif et en pleine propriété, dans les six mois suivant le décès .

- que soient jointes à la déclaration de succession des pièces justificatives établies conformément au modèle annexé à l'arrêté du 15 octobre 2004 (JO du 24 novembre) attestant du montant et de la date de la libéralité ainsi que de l'identité des bénéficiaires.

L'application de cet abattement n'est pas cumulable avec le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 200 du CGI.

Remarque : L'extension aux dons faits aux établissements publics de l'État s'applique aux successions ouvertes depuis le 1er janvier 2007.

2. Abattement spécial (CGI, art. 788, IV ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au V)

7247

À défaut d'autre abattement, à l'exception de celui mentionné au n° , un abattement de 1 594 € s'applique sur chaque part successorale.

Le bénéfice de cet abattement profite aux héritiers ou légataires, quel que soit leur lien de parenté avec le défunt et même si aucun lien ne les unit. Il peut ainsi bénéficier à un petit-enfant, appelé à la succession de son aïeul, du vivant de son auteur, soit à titre de légataire, soit par suite de la renonciation de son auteur, dès lors que l'abattement prévu au b du I de l'article 779 du CGI ne s'applique pas dans ces cas.

Toutefois, cet abattement ne peut profiter à un héritier qui a épuisé l'abattement auquel il pouvait prétendre.

L'actualisation annuelle de cet abattement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi 2012-958 de finances rectificative pour 2012, à compter du 1er janvier 2013.

3. Taux (CGI, art. 777 ; BOI-ENR-DMTG-10-50-30)

7248

Fraction de part nette taxable (successions ouvertes à compter de 2011)	Tarif applicable (en %)
Entre frères et sœurs vivants ou représentés :	
- n'excédant pas 24 430 €	35
- supérieure à 24 430 €	45
Entre parents jusqu'au 4e degré inclusivement	55
Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non parentes	60
Fraction de part nette taxable (successions ouvertes en 2010)	**Tarif applicable (en %)**
Entre frères et sœurs vivants ou représentés :	
- n'excédant pas 24 069 €	35
- supérieure à 24 069 €	45
Entre parents jusqu'au 4e degré inclusivement	55
Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non parentes	60

Remarques :

1. L'actualisation annuelle des limites des tranches des tarifs ci-dessus dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

2. Sous réserve des exceptions prévues au I de l'article 794 du CGI et à l'article 795 du CGI, les dons et les legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique sont soumis aux tarifs fixés pour les successions entre frères et sœurs.

III. Dispositions communes

1. Abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux (CGI, art. 779, II ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au IV)

7249

Il est effectué un abattement de 159 325 € sur la part de tout héritier, légataire ou donataire, incapable de travailler dans des conditions normales de rentabilité, en raison d'une infirmité physique ou mentale, congénitale ou acquise.

Remarque : Ce montant d'abattement est applicable pour les donations consenties et les successions ouvertes à compter du 1er janvier 2011.

L'actualisation annuelle de cet abattement, comme d'ailleurs celle de tous les abattements visés à l'article 779 du CGI, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la même loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 à compter du 1er janvier 2013.

L'abattement en faveur des handicapés physiques ou mentaux ne se cumule pas avec l'abattement visé au IV de l'article 788 du CGI (cf. n° 7247).

2. Abattement applicable aux mutations à titre gratuit entre frères et sœurs (CGI, art. 779, IV ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au II)

7250

Lorsque l'exonération prévue à l'article 796-0 bis du CGI n'est pas applicable, le IV de l'article 779 du même code prévoit l'application d'un abattement, pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, sur la part de chacun des frères et sœurs.

L'actualisation annuelle de cet abattement, comme d'ailleurs celle de tous les abattements visés à l'article 779 du CGI, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la même loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 à compter du 1er janvier 2013.

Pour les successions ouvertes et les donations consenties à compter de 2011, cet abattement s'élève ainsi à 15 932 €.

En cas d'héritier renonçant, les représentants collatéraux du renonçant se partagent l'abattement personnel du renonçant.

S'agissant des donations, aucune condition tenant à l'âge du donateur ou à la forme de la donation n'est requise pour bénéficier de cet abattement et la réduction de droits liée à l'âge du donateur et celle prévue pour charge de famille peuvent également, le cas échéant, s'appliquer.

3. Abattement applicable aux mutations à titre gratuit en faveur des neveux et nièces (CGI, art. 779, V ; BOI-ENR-DMTG-10-50-20 au III)

7251

L'abattement prévu par le V de l'article 779 du CGI s'applique sur la part de chacun des neveux et nièces du défunt ou du donateur.

Il s'élève à 7 967 € pour les successions ouvertes et les donations consenties à compter de 2011.

L'actualisation annuelle de cet abattement, comme d'ailleurs celle de tous les abattements visés à l'article 779 du CGI, dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la même loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 à compter du 1er janvier 2013.

4. Réductions pour charges de famille (CGI, art. 780 ; BOI-ENR-DMTG-10-50-40 au I)

7252

L'héritier, le donataire ou légataire, qui, au jour du décès ou de la donation, a trois enfants ou plus vivants ou représentés, bénéficie, sur les droits à sa charge, d'une réduction de 100 % qui ne peut toutefois excéder 305 € par enfant en sus du deuxième. Ce maximum est porté à 610 € en ce qui concerne les donations et successions en ligne directe et les donations entre époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité.

Est compté comme enfant vivant ou représenté, l'enfant qui :

- est décédé après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus ;

- ou, âgé de moins de 16 ans, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation (CGI, art. 781).

5. Mutilés de guerre (CGI, art. 782 ; BOI-ENR-DMTG-10-50-40 au II)

7253

Les droits de mutation à titre gratuit dus par les mutilés de guerre frappés d'une invalidité de 50 % au minimum sont réduits de moitié, mais cette réduction ne peut excéder 305 €.

6. Enfant adoptif (CGI, art. 786 ; BOI-ENR-DMTG-10-50-80)

7254

Dans le cas où un adopté simple recueille la succession de l'adoptant, les droits de mutation à titre gratuit sont perçus au tarif prévu pour le lien de parenté naturelle existant entre eux ou, le cas échéant, au tarif applicable aux transmissions entre personnes non parentes.

Toutefois, cette règle n'est pas applicable aux transmissions faites en faveur :

- d'enfants issus d'un premier mariage du conjoint de l'adoptant, d'enfants naturels reconnus du conjoint de l'adoptant, ou d'enfants ayant fait l'objet d'une adoption plénière par le conjoint de l'adoptant ;

- de pupilles de la nation ou de l'assistance publique ainsi que d'orphelins d'un père mort pour la France ;

- d'adoptés qui, soit dans leur minorité et pendant cinq ans au moins, soit dans leur minorité et leur majorité et pendant dix ans au moins, auront reçu de l'adoptant des soins et secours non interrompus et sont en mesure d'en justifier ;

- d'adoptés dont le ou les adoptants ont perdu, morts pour la France, tous leurs descendants en ligne directe ;

- d'adoptés dont les liens de parenté avec la famille naturelle ont été déclarés rompus par le tribunal saisi de la requête en adoption, sous le régime antérieur à l'entrée en vigueur de la loi n° 66-500 du 11 juillet 1966 ;

- des successibles en ligne directe descendante des personnes visées ci-dessus ;

- d'adoptés, anciens déportés politiques ou enfants de déportés n'ayant pas de famille naturelle en ligne directe.

Dans ces différents cas, les transmissions à titre gratuit de l'adoptant à l'adopté bénéficient du régime applicable aux mutations en ligne directe.

Il en est de même, après le décès de l'adoptant, pour les transmissions à titre gratuit faites à l'adopté par les ascendants de l'adoptant.

Par ailleurs, la transmission des biens de l'adopté à l'enfant légitime de l'adoptant peut bénéficier du tarif entre frères et sœurs, si l'adopté entre dans un cas d'exception prévu par l'article 786 du CGI.

Les adoptés ayant fait l'objet d'une adoption plénière de la part des adoptants sont assimilés aux enfants légitimes.

Remarque : L'article 787 A du CGI dispose que, bénéficient du régime fiscal des mutations à titre gratuit en ligne directe, sous la condition mentionnée ci-dessous, les dons et legs consentis :

- aux pupilles de l'État ou de la Nation ;

- aux enfants visés au 3° de l'article L. 222-5 du code de l'action sociale et des familles. Il s'agit d'enfants dont les parents ont fait l'objet d'un retrait partiel de l'autorité parentale, ou dont la garde de droit a été confiée au service de l'aide sociale à l'enfance. Le donataire ou le légataire peut justifier de sa qualité d'enfant visé à l'article L. 222-5, 3° du code de l'action sociale et des familles par tout mode de preuve en sa possession compatible avec la procédure écrite : copie de décision judiciaire, arrêté d'admission du mineur auprès du service de l'aide sociale à l'enfance, etc.

Le donateur ou le défunt doit avoir pourvu à l'entretien du bénéficiaire pendant cinq ans au moins au cours de sa minorité. Il importe peu, à cet égard, que les parents nourriciers aient perçu une allocation mensuelle d'un service public. Lorsque ces conditions sont remplies, le tarif en ligne directe trouve à s'appliquer, quel que soit l'âge du légataire ou du donataire au jour du décès ou de la donation.

Sous les mêmes conditions, le bénéfice de l'article 787 A du CGI s'applique aux successions dévolues conformément à la loi (ab intestat).

Précision : les dispositions des articles 786 et 787 A du CGI prévoyant l'application du tarif des mutations à titre gratuit en ligne directe en faveur de certains adoptés, pupilles de l'État ou de la Nation et des enfants visés au 3° de l'article L. 222-5 du code de l'action sociale et des familles ne sauraient être étendues à la totalité des enfants recueillis.

7. Enfants naturels reconnus

7255

L'enfant naturel légalement reconnu a, dans les successions de ses père et mère et autres ascendants ainsi que de ses frères et sœurs et autres collatéraux, les mêmes droits qu'un enfant légitime (C. civ., art. 757). En conséquence, il n'y a aucune distinction à faire pour l'application des abattements ou des tarifs entre les liens de parenté légitime et les liens de parenté naturelle.

8. Réintégration des donations antérieures (CGI, art. 784 ; BOI-ENR-DMTG-10-50-50)

7256

a. La règle du rappel fiscal (ou rapport fiscal)

Les parties sont tenues de faire connaître, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties à un titre et sous une forme quelconque par le donateur ou le défunt aux donataires, héritiers ou légataires et, dans l'affirmative, le montant de ces donations ainsi que, le cas échéant, les noms, qualités et résidences des officiers ministériels qui ont reçu les actes de donation, et la date de l'enregistrement de ces actes.

La perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles passées depuis plus de quinze ans, et, lorsqu'il y a lieu à application d'un tarif progressif, en considérant ceux de ces biens dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit comme inclus dans les tranches les plus élevées de l'actif imposable.

Remarque : Ce délai de quinze ans s'applique aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012. L'article 7-I de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 avait rétabli le délai décennal du rappel fiscal applicable aux donations réalisées avant le 1er janvier 2006 (le délai du rappel fiscal avait en effet été ramené à six ans en 2006 puis allongé à dix ans à compter du 31 juillet 2011.)

b. Le non-rappel fiscal

Pour bénéficier du non-rappel fiscal, les donations antérieures doivent :

- Constituer de véritables donations, opposables à l'administration, c'est-à-dire avoir été présentées à la formalité de l'enregistrement et avoir été soumises aux droits de donation.

Toutefois, la circonstance que l'acte de donation ne donne pas lieu à la perception immédiate de droits de mutation à titre gratuit, notamment du fait que le montant cumulé des biens donnés soit inférieur au montant des abattements personnels dont le donataire peut bénéficier n'est pas de nature à priver cet acte du non-rappel lors d'une nouvelle transmission qui interviendrait plus de quinze ans après la présentation de cet acte à l'enregistrement.

En outre, la simple reconnaissance d'un don manuel par le donateur, qui ne peut donner lieu au paiement des droits de mutation, n'est pas susceptible d'être considérée comme une donation ouvrant droit au bénéfice du non-rappel.

- Avoir été passées depuis plus de quinze ans avant la nouvelle transmission à titre gratuit.

Ce délai se décompte de quantième à quantième et court du jour où la donation a acquis date certaine (signature de l'acte notarié par les parties, enregistrement de l'acte s'il s'agit d'un acte sous seing privé, jour de la décision ayant acquis autorité de la chose jugée qui constate la donation).

Les dispositions qui précèdent entraînent lors du décès les conséquences suivantes :

- les abattements sur l'actif sont appliqués déduction faite des abattements dont les héritiers ou légataires ont déjà bénéficié, à l'exception des abattements pratiqués sur des donations régulièrement enregistrées depuis plus de quinze ans ;

- il est tenu compte des réductions de droits déjà effectuées, hormis de celles relatives aux donations régulièrement enregistrées depuis plus de quinze ans ;

- la tarification est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la déclaration de succession, celle des biens qui ont fait l'objet de donations antérieures, à l'exception de celles régulièrement enregistrées depuis plus de quinze ans.

c. Abattement sur la valeur des biens ayant fait l'objet de la donation

Le dispositif progressif d'application du rappel fiscal (abattement sur la valeur des biens ayant fait l'objet de la donation), initialement prévu par la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011, est supprimé par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 pour les donations consenties à compter de sa publication.

Pour plus de précisions sur ce point, voir BOI-ENR-DMTG-10-50-50.

Remarques :

1. Par un arrêt du 31 mars 2004 (Bull. IV, n° 68), la Cour de cassation a décidé que les droits exigibles en cas de réintégration de dons manuels non révélés à l'administration avant le décès du donateur constituaient des droits de mutation par décès. Il s'ensuit que l'ensemble des textes relatifs aux droits de succession leurs sont applicables, et notamment les règles de solidarité entre cohéritiers prévues par l'article 1709 du CGI.

Depuis le 22 août 2007, cette règle de solidarité ne s'applique plus au conjoint survivant désormais exonéré de droits de succession (cf. article 8 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat). Depuis le 1er janvier 2009, l'article 83 de la loi de finances pour 2009 prévoit que cette solidarité ne s'applique pas aux co-héritiers exonérés de droits de mutation par décès.

2. Les donations de moins de quinze ans consenties aux petits-enfants en application de l'article 1078-4 du code civil ne sont pas rapportables dans la succession de leur père ou mère (CGI, art. 776 ter). En conséquence, la donation faite par l'aïeul à un petit-enfant moins de quinze ans avant le décès de l'enfant qui y a consenti n'étant pas fiscalement rapportable dans la succession de ce dernier, les biens reçus par le petit-enfant ne seront pas pris en compte pour le calcul des droits de succession de l'enfant qui a consenti à la donation-partage. Cette disposition ne concerne que les donations-partages dans lesquelles les parents consentent à ce que leurs enfants soient désignés comme bénéficiaires en leurs lieu et place.

9. Renonciation (BOI-ENR-DMTG-10-50-80 au IV)

7257

Dans l'hypothèse où un héritier renonce à une succession, les droits dus par les héritiers acceptants, c'est-à-dire les descendants du renonçant, sont calculés comme si ces derniers avaient été les bénéficiaires directs de la succession.

10. Biens recueillis dans le cadre du mécanisme du cantonnement (CGI, art. 788 bis)

7258

Cf. n° 7187.

11. Autres dispositions communes

7259

a. Imputation sur l'impôt exigible en France (CGI, art. 784 A ; BOI-ENR-DMTG-10-50-60)

Lorsque les droits de mutation à titre gratuit frappent les biens situés hors de France d'un défunt ayant son domicile fiscal en France (cf. n° 7182) ou reçus par un héritier, donataire ou légataire ayant son domicile fiscal en France (cf. n° 7184), le montant des droits de mutation à titre gratuit acquitté, le cas échéant, hors de France, est imputable sur l'impôt exigible en France. Cette imputation est limitée à l'impôt acquitté sur les biens meubles et immeubles situés hors de France.

b. Application de la règle dite « du taux effectif » (BOI-ENR-DMTG-10-50-70)

Certaines conventions internationales signées par la France en matière d'impôt sur les successions prévoient la possibilité de calculer l'impôt exigible en France à raison des biens héréditaires imposables en France en vertu de ces conventions selon la règle dite du « taux effectif » ou « taux moyen ».

Cette règle consiste à calculer l'impôt afférent à ces biens au taux de l'impôt correspondant à l'ensemble des biens qui auraient été imposés en l'absence de dispositions spécifiques exonérant certains d'entre eux.

Concrètement, l'impôt est calculé sur le montant total des biens du défunt mais il n'est dû qu'en proportion de la part que représentent les biens effectivement soumis à l'imposition dans le montant total des biens.

B. Paiement des droits, contrôle et contentieux

7260

Pour le paiement des droits, cf. REC n^{os} 7780 et suivants.

Pour le contrôle, cf. CF n^{os} 8102 et suivants.

Pour le contentieux, cf. CTX n^{os} 8840 et suivants.

Voir également le BOI-ENR-DMTG-10-70.

Titre 2 : Donations

(BOI-ENR-DMTG-20)

Chapitre 1 : Généralités

7261

La donation entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte (C. civ., art. 894).

Les mutations à titre gratuit entre vifs sont, en principe, soumises aux mêmes droits d'enregistrement que les mutations par décès.

Elles donnent, en outre, ouverture à la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 % (CGI, art. 791) lorsqu'elles portent sur des immeubles.

Les actes de donation portant sur des immeubles intervenant à compter du 1er juillet 2014 entrent dans le champ d'application de la formalité fusionnée. Une seule formalité est accomplie au service de publicité foncière du lieu de situation de l'immeuble (CGI, art. 657).

Remarque : Le second alinéa du I de l'article 647 du CGI précisant les actes exclus du champ d'application de la formalité fusionnée a été modifié par le G du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013. En vertu des nouvelles dispositions, les mutations à titre gratuit intervenant à compter du 1er juillet 2014 ne sont plus exclues du champ d'application de la formalité fusionnée (cf. n° 6811).

Voir également au BOI-ENR-DMTG-20-40.

Chapitre 2 : Conditions d'exigibilité du droit de donation

(BOI-ENR-DMTG-20-10)

A. Principe

7262

L'exigibilité du droit de donation est subordonnée à trois conditions :

- il doit s'agir d'un contrat à titre gratuit. Les simples charges imposées au donataire n'enlèvent pas au contrat son caractère gratuit. Cependant, si les charges étaient égales ou supérieures à la valeur des biens donnés, l'administration serait en droit d'établir que la prétendue donation constitue en réalité une vente ou même une donation en sens opposé. À l'inverse, un contrat qualifié « vente » peut être considéré comme une donation lorsqu'il existe un ensemble de présomptions graves, précises et concordantes, démontrant que l'acte dissimule la portée véritable de la convention. Ainsi, constitue une donation déguisée le contrat passé sous la forme d'une vente d'immeuble moyennant un prix converti en une rente viagère dont le montant n'excède pas le revenu des immeubles abandonnés ;

- le donateur doit se dessaisir immédiatement des biens donnés. D'une manière générale, le droit de donation ne peut être perçu sur les réserves stipulées à son profit par le donateur. Ces réserves sont à distinguer des charges ;

- la donation doit être acceptée par le donataire.

Les donations doivent, en principe, être constatées par actes notariés (C. civ., art. 931). Mais, la nullité des actes restant sans influence sur la perception, le droit de donation doit être perçu même sur une donation sous seing privé et sur les contrats qui ne revêtent pas la forme d'un acte de donation (donations déguisées, donations indirectes. En ce sens, cf. arrêt Cour de cassation, com. 2 décembre 1997, Bull IV n° 319, p. 277).

Remarque : L'existence d'une donation indirecte peut résulter de l'absence de paiement de la rente viagère annuelle promise par un héritier au de cujus, en contrepartie d'une donation de biens immobiliers. De même, la souscription d'un contrat d'assurance-vie pour lequel les personnes du souscripteur et des assurés sont distinctes peut constituer une donation indirecte en l'absence d'éléments contredisant l'intention libérale du souscripteur (arrêts Cour de cassation, com. 20 octobre 1998, n°96-20960 et 1er décembre 1998, n° 1873 D).

B. Cas particuliers

I. Dons manuels

(CGI, art. 635 A et CGI, art. 757 ; BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10 au I ; CGI, ann. III, art. 281 E)

7263

Les dons manuels sont originairement ceux qui se font par la simple remise d'objets mobiliers de la main à la main.

Toutefois, eu égard à la naissance de nouvelles formes de transmissions des biens et à l'évolution jurisprudentielle, la notion de don manuel peut actuellement porter sur des biens corporels et incorporels et même se réaliser par un simple jeu d'écriture. À cet égard, la Cour de cassation considère que la forme dématérialisée des titres au porteur permet, lors du virement de compte à compte, leur transmission par don manuel (Cass. com., 19 mai 1998 ; n° 96-16252).

En application de l'article 757 du CGI, les dons manuels sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit :

1. Lorsqu'ils sont constatés dans un acte soumis à la formalité de l'enregistrement renfermant leur déclaration par le donataire ou ses représentants ;

2. Lorsqu'ils font l'objet d'une reconnaissance judiciaire ;

3. Lorsqu'ils sont révélés à l'administration fiscale par le donataire.

Cette dernière disposition est applicable aux dons manuels révélés depuis le 1er janvier 1992 à l'administration fiscale, soit spontanément, soit en réponse à une demande de l'administration, soit au cours d'une procédure de contrôle ou d'une procédure contentieuse. Dans cette dernière hypothèse, la date de la révélation du don manuel constitue le fait générateur des droits de donation, tant au regard du délai de son enregistrement ou de sa déclaration que de la détermination de la législation applicable et de la valeur imposable (en ce sens, cf. arrêt Cour de cassation, com. 10 octobre 2000, n° 1684 FS-P).

En application de l'article 635 A du CGI, et de l'article 281 E de l'annexe III au CGI, le don manuel ainsi révélé doit être déclaré par le donataire sur un formulaire (n° 2735) délivré gratuitement par l'administration. La déclaration doit être déposée en double exemplaire accompagnée du paiement des droits (cf. toutefois REC n^{os} 7781 et suiv.), dans le mois suivant la révélation du don, au service des impôts du domicile du donataire. Toutefois, pour les dons manuels dont le montant est supérieur à 15 000 €, la déclaration doit être réalisée :

- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale ou, sur option du donataire lors de la révélation du don, dans le délai d'un mois qui suit la date du décès du donateur ;

- dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle ce don a été révélé, lorsque cette révélation est la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

Précision : La Cour de cassation précise par un arrêt du 19 janvier 2010 (Cass. com 19 janvier 2010, n° 08-21476), que le courrier de l'avocat qui représente le contribuable au cours de la procédure d'imposition vaut révélation. La Cour de cassation juge en outre que, la possibilité pour un avocat de représenter un contribuable au cours de la procédure d'imposition n'étant pas subordonnée à la justification du mandat qu'il a reçu, la validité de la révélation faite par l'avocat dans ce cadre ne l'est pas non plus.

Pour les dons manuels consentis à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, les droits de mutation à titre gratuit sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou de son enregistrement, ou sur sa valeur au jour de la donation si celle-ci est supérieure. Le tarif et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la déclaration ou de l'enregistrement du don manuel (CGI, art. 757).

Par ailleurs, il est rappelé que, dans la déclaration de succession du donateur, ses héritiers doivent énoncer tous les dons manuels que le défunt leur a consentis à l'exception toutefois de ceux ayant le caractère de présents d'usage au sens de l'article 852 du code civil.

Bien entendu, la dispense du rappel des donations antérieures de plus de quinze ans s'applique dans les mêmes conditions que pour les autres donations (cf. n° 7256).

Remarques :

1. Ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 du CGI (CGI, art. 757, dernier alinéa). Il est signalé que les associations de financement électoral et les associations de financement des partis politiques telles que définies à l'article 200 du CGI sont considérées, pour l'application de ce dispositif, comme d'intérêt général (RM Masson n° 05683, JO Sénat du 12 février 2004 p.363).

2. L'ensemble des textes relatifs aux droits de succession et notamment les règles de solidarité entre cohéritiers prévues par l'article 1709 du CGI sont applicables aux droits exigibles sur les dons manuels non révélés à l'administration avant le décès du donateur .

À compter du 22 août 2007, cette règle de solidarité ne s'applique plus au conjoint survivant désormais exonéré de droits de succession (cf. article 8 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir

d'achat).

II. Règlements financiers après divorce

(CGI, art. 757 A ; BOI-ENR-DMTG-20-10-20-20)

1. Dispositions applicables aux décisions de versement de prestation compensatoire intervenues avant le 1er janvier 2005

7264

La prestation compensatoire entre époux prend la forme d'un capital, dont le montant est fixé par le juge. Lorsque la consistance des biens du débiteur s'y prête, la pension alimentaire destinée à pourvoir à l'entretien et à l'éducation des enfants peut être remplacée par le versement d'une somme d'argent entre les mains d'un organisme accrédité chargé d'accorder en contrepartie à l'enfant une rente indexée, l'abandon de biens en usufruit ou l'affectation de biens productifs de revenus (C. civ., art. 274, art. 275 et art. 294 [abrogé au 5 mars 2002] dans leur rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2005).

Pour l'application du régime fiscal prévu par l'article 757 A du CGI, il convient d'entendre par « versement en capital » le versement d'une somme d'argent ainsi que l'abandon de l'usufruit de biens meubles ou immeubles. En revanche, l'affectation de biens productifs de revenus ne constitue pas un « versement en capital » et ne peut, en aucun cas, donner ouverture aux droits de mutation à titre gratuit ; il en est de même lorsque la prestation compensatoire prend la forme d'une rente viagère.

a. Versement au profit d'un enfant

Il est exonéré à concurrence de 2 700 € par année restant à courir jusqu'à ce que le bénéficiaire atteigne l'âge de la majorité, soit 18 ans, quelle que soit la nature des biens transmis.

En cas de transfert de biens ou droits immobiliers, la publication au service chargé de la publicité foncière rend exigible la taxe de publicité foncière à 0,70 % (taux en vigueur à compter du 1er janvier 2011).

Lorsque le versement en capital excède 2 700 € par année jusqu'à la majorité du bénéficiaire, cet excédent est soumis aux droits de mutation à titre gratuit dans les mêmes conditions qu'une donation.

b. Versement entre époux

Lorsqu'ils proviennent de biens propres de l'un d'eux, les versements en capital entre ex-époux qui ne sont pas soumis aux dispositions de l'article 80 quater du CGI sont assujettis aux droits de mutation à titre gratuit.

Par suite, sont imposables aux droits de mutations à titre gratuit les prestations compensatoires en capital provenant de biens propres du conjoint débiteur et qui prennent la forme soit d'un seul versement de somme d'argent ou de plusieurs versements échelonnés de sommes d'argent sur une durée au plus égale à douze mois, soit d'un abandon de biens.

En revanche, les prestations compensatoires en capital réalisées au moyen de versements échelonnés d'une somme d'argent sur une période de plus de douze mois ne rendent pas exigibles les droits de mutation à titre gratuit.

Les versements en capital constitués en biens de communauté sont assimilés à des opérations de partage et sont assujettis au seul droit prévu à l'article 748 du CGI, sans déduction des soultes et plus-values (cf. n° 7306).

De même, les prestations compensatoires en capital versées au moyen de biens indivis entre deux époux séparés de biens et acquis pendant la durée du mariage sont soumises au droit de partage prévu à l'article 748 du CGI.

En revanche, les versements en capital effectués au moyen de biens indivis entre les époux séparés de biens, acquis antérieurement à leur union, demeurent assujettis aux droits de mutation à titre gratuit dans les conditions de droit commun prévues à l'article 757 A du CGI.

2. Dispositions applicables aux décisions de versement de prestation compensatoire intervenues depuis le 1er janvier 2005

7265

a. Versement au profit d'un enfant

Conformément aux dispositions de l'article 757 A du CGI, les versements en capital prévus par l'article 373-2-3 du code civil sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit à concurrence de 2 700 € par

année restant à courir jusqu'à ce que le bénéficiaire atteigne l'âge de la majorité, soit 18 ans.

Lorsque le versement en capital excède 2 700 € par année jusqu'à la majorité du bénéficiaire, cet excédent est soumis aux droits de mutation à titre gratuit dans les mêmes conditions qu'une donation.

b. Versement entre ex-époux

Voir BOI-ENR-DMTG-20-10-20-20.

III. Droits du constituant résultant du contrat de fiducie

(CGI, art. 668 ter)

7266

Pour l'application des droits d'enregistrement, les droits du constituant résultant du contrat de fiducie sont réputés porter sur les biens formant le patrimoine fiduciaire. Lors de la transmission de ces droits, les droits de mutation sont exigibles selon la nature des biens et droits transmis.

IV. Avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées

(CGI, art. 755)

7267

Le I de l'article 8 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 rétablit un article 755 du CGI, applicable aux demandes adressées par l'administration à compter du 1er janvier 2013, en vertu duquel les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 23 C du LPF (article créé par le II du même article 8 de la loi n° 2012-1510 précitée en matière de contrôle des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France) sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit assujetti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L. 23 C du LPF, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé mentionné au tableau III de l'article 777 du CGI (tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents ; cf. n° 7248).

S'agissant de l'assiette des droits dus, cf. n° 7272.

Chapitre 3 : Exonérations et régimes spéciaux

A. Exonérations permanentes

(BOI-ENR-DMTG-20-20-20 au I)

I. Exonérations communes avec les successions

7268

La plupart des exonérations prévues en faveur des successions sont également applicables aux donations sous les mêmes conditions.

Sont ainsi applicables aux donations les exonérations énumérées aux n^{os} 7204 à 7231-1 ci-avant, à l'exception de celles visant :

- les personnes dispensées du dépôt de déclaration de succession ;

- les successions entre époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité ;

- les successions entre frères ou sœurs âgés de plus de 50 ans ou invalides vivant ensemble ;

- les successions des victimes de guerre ou d'actes de terrorisme ;

- les successions des sapeurs-pompiers professionnels ou volontaires cités à l'ordre de la nation ;

- la transmission par décès du contrat de travail à salaire différé.

II. Exonérations propres aux donations : dons de sommes en argent

(CGI, art. 790 G)

7269

Pour les donations consenties depuis le 22 août 2007, l'article 790 G du CGI instaure un dispositif pérenne d'exonération de droits de mutation à titre gratuit, des dons de sommes d'argent consentis, sous certaines conditions au profit de chacun de ses enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants, ou ses neveux et nièces ou par représentation, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce en l'absence de descendance.

Remarque : L'extension, par représentation, à un petit-neveu ou une petite-nièce est applicable aux donations consenties depuis le 29 décembre 2007.

Pour les donations consenties à compter de 2011, l'exonération de droits de mutation à titre gratuit est accordée dans la limite de 31 865 €. L'actualisation annuelle de ce montant dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 à compter du 1er janvier 2013.

1. Nature des biens pouvant être transmis

L'exonération de droit de mutation à titre gratuit s'applique aux seuls dons de sommes d'argent réalisés en pleine propriété qui sont effectués par chèque, par virement, par mandat ou par remises d'espèces.

2. Personnes physiques susceptibles de bénéficier de l'exonération

Ce dispositif est réservé aux dons de sommes d'argent effectué au profit d'un enfant, petit-enfant, arrière-petit-enfant ou, pour le donateur n'ayant pas d'enfant, de petit-enfant ou d'arrière-petit-enfant, au profit d'un neveu ou d'une nièce ou, par représentation, d'un petit-neveu ou d'une petite-nièce.

Le bénéficiaire du don doit être majeur, c'est-à-dire être âgé de 18 ans révolus ou avoir fait l'objet d'une mesure d'émancipation au jour de la transmission.

3. Conditions devant être réunies par le donateur

Le donateur doit être :

- soit le père, la mère, le grand-père, la grand-mère, l'arrière-grand-père, l'arrière-grand-mère, un oncle, une tante, un grand-oncle ou une grand-tante du donataire ;

- âgé de moins de quatre-vingts ans, au jour de la transmission.

4. Montant de l'exonération

L'exonération de droits de mutation à titre gratuit est limité à la transmission d'une somme d'argent d'un montant maximal de 31 865 € tous les quinze ans (montant applicable pour les donations consenties à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012).

Remarque : Le délai pour bénéficier de cette exonération est allongé par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012. Auparavant, il était de dix ans.

Ce montant s'apprécie pour chaque bénéficiaire à raison de la libéralité qui lui est consentie par chacun de ses parents, grands-parents, arrière-grands-parents, oncles, tantes, grands-oncles ou grand-tantes. Dès lors, quel que soit le nombre de donations consenties par un même donateur à un même bénéficiaire, l'avantage fiscal est limité à 31 865 € à compter du 1er janvier 2011.

5. Cumul de l'exonération avec les abattements de droit commun

Cette exonération se cumule avec les abattements prévus aux I, II et V de l'article 779 du CGI et aux articles 790 B et 790 D du CGI.

6. Donations successives

Pour l'application de ce dispositif, les règles fiscales relatives au rappel des donations passées depuis moins de six ans ne sont pas applicables.

7. Forme de la libéralité et formalité de l'enregistrement

L'exonération est susceptible de s'appliquer quel que soit le support qui constate le don : acte notarié, sous seing privé ou déclaration de don manuel.

Dans l'hypothèse de la rédaction d'un acte de donation, notarié ou sous seing privé, c'est cet acte portant transmission qui devra faire l'objet d'un enregistrement.

En l'absence d'acte, le don de somme d'argent devra faire l'objet d'une déclaration auprès de l'administration fiscale par la souscription en double exemplaire de l'imprimé modèle 2731 disponible sur le site internet www.impots.gouv.fr dans la rubrique « Recherche d'un formulaires ». Dans un souci de simplification, il est admis que, dans l'hypothèse où un don est effectué pour un montant supérieur à celui exonéré, le donataire souscrive une déclaration de don manuel modèle 2735. Dans ce cas, une mention doit être portée dans cette déclaration indiquant expressément que le donataire entend bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 790 G du CGI.

8. Délai et lieu d'enregistrement de la libéralité

Pour les actes notariés, le droit commun est applicable : les notaires doivent faire enregistrer leurs actes au service des impôts dans le ressort duquel ils ont leur résidence dans un délai d'un mois à compter de leur date.

Pour les actes sous seing privé, ces actes devront faire l'objet d'un enregistrement au service des impôts du domicile du donataire dans un délai d'un mois à compter de la date du don.

Pour les déclarations de dons de sommes d'argent, la déclaration doit être déposée au service des impôts du domicile du donataire dans le mois qui suit la date du don.

B. Exonération temporaire applicable entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2010

(CGI, art 790 A bis ; BOI-ENR-DMTG-20-20-20 au II)

7270

Les dons de sommes d'argent consentis en pleine propriété à un enfant, un petit-enfant, un arrière-petit-enfant ou, à défaut d'une telle descendance, un neveu ou une nièce, sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit dans la limite de 30 000 € si les conditions suivantes sont réunies :

- les sommes sont affectées avant la fin de la deuxième année suivant la date du transfert soit à la souscription au capital initial d'une société répondant à la définition des petites et moyennes entreprises figurant à l'annexe I au règlement (CE) n° 70/2001 de la Commission, du 12 janvier 2001, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'État en faveur des petites et moyennes entreprises, modifié par le règlement (CE) n° 364/2004, du 25 février 2004, soit à l'acquisition de biens meubles ou immeubles affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle répondant à cette définition (cf. RES N° 2006/59 au BOI-ENR-DMTG-20-20-20). Pour les avantages octroyés à compter du 1er janvier 2009, les sociétés doivent satisfaire à la définition des PME qui figure à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission, du 6 août 2008, déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ;

- le donataire exerce son activité professionnelle principale dans la société ou l'entreprise pendant une période de cinq ans à compter de l'affectation des sommes mentionnées au premier tiret (cf. également RES N° 2006/60 au BOI-ENR-DMTG-20-20-20) ;

- l'activité de la société ou de l'entreprise est industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale pendant la période mentionnée au deuxième tiret.

Le donataire ne peut bénéficier du dispositif qu'une seule fois par donateur.

Ces dispositions s'appliquent aux sommes versées entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2010.

Chapitre 4 : Assiette, liquidation et paiement des droits

7271

Les règles relatives à l'assiette, à la liquidation et au paiement des droits afférents aux donations sont les mêmes que celles relatives aux successions, sous les réserves suivantes.

A. Assiette

(BOI-ENR-DMTG-20-30-10)

I. Règles spécifiques d'évaluation

7272

1. L'abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble constituant la résidence principale (cf. n° 7191) ne trouve pas à s'appliquer aux droits de mutation à titre gratuit entre vifs.

2. En cas de donation de titres cotés, il est admis que soit retenu pour la liquidation des droits dus le dernier cours connu du titre en bourse, c'est-à-dire le cours de clôture de la veille du jour du fait générateur de l'impôt.

3. Le mobilier doit faire l'objet d'une évaluation par les parties. Les inventaires et autres actes estimatifs ne forment pas une base légale d'évaluation et le forfait de 5 % prévu pour les meubles meublants transmis par décès est inapplicable.

4. Par ailleurs, la valeur imposable des bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection ne peut être inférieure à 60 % de l'évaluation faite dans les contrats ou conventions d'assurances contre le vol ou contre l'incendie en cours à la date de la donation et conclus par le donateur, son conjoint ou ses auteurs depuis moins de dix ans (CGI, art. 776, II).

5. En ce qui concerne la possibilité pour les dirigeants d'entreprise de consulter l'administration sur la valeur de l'entreprise qu'ils projettent de donner, cf. RC n° 7225.

6. Les droits de mutation à titre gratuit dus en application du premier alinéa de l'article 755 du CGI (cf. n° 7267) sont calculés sur la valeur la plus élevée connue de l'administration des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'informations ou de justifications prévue à l'article L. 23 C du LPF, diminuée de la valeur des avoirs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées (CGI, art. 755).

Précision : Ces dispositions sont applicables aux demandes adressées par l'administration à compter du 1er janvier 2013.

II. Déductibilité de certaines dettes

(CGI, art. 776 bis)

7273

Depuis le 1er janvier 2005, les dettes contractées par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens objets de la donation, qui sont mises à la charge du donataire dans l'acte de donation et dont la prise en charge par le donataire est notifiée au créancier sont, sous certaines conditions, déductibles de l'assiette des droits de donation.

1. Dettes pouvant être prises en compte pour la liquidation des droits de donation

7273-1

a. Nature de la dette

Pour être éligible au dispositif, la dette doit :

- s'analyser en une obligation de payer et non une obligation de faire ;

- être certaine au jour de la donation, ce qui implique qu'elle soit antérieure à celle-ci (les dettes sous condition suspensive et les dettes litigieuses sont exclues du bénéfice du régime) ;

- résulter d'un contrat ;

- avoir été contractée par le donateur pour l'acquisition ou dans l'intérêt des biens objets de la donation. Il est donc indispensable qu'il y ait un lien entre la dette transférée et le bien transmis. Ainsi, sont notamment déductibles les crédits contractés par le donateur pour l'acquisition des biens transmis ou pour procéder à des améliorations ou des travaux, ainsi que les dettes contractées pour l'exploitation de l'activité exercée au moyen des biens donnés.

b. Identité du créancier

Lorsque la donation porte sur la totalité ou une quote-part indivise des biens meubles et immeubles corporels et incorporels affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, ne peuvent être déduites les dettes contractées auprès du cercle familial (donataire et son conjoint, ainsi que le conjoint du donateur, ses descendants, ses parents et autres ascendants, ses frères et sœurs , ses oncles et tantes, et les frères et sœurs de ses autres ascendants, ses beaux-parents et les autres ascendants de son

conjoint).

Lorsque la donation porte sur des biens autres qu'une entreprise individuelle, la dette est déductible uniquement si le créancier est un établissement de crédit. En conséquence, les dettes contractées auprès des personnes physiques, en particulier auprès du cercle familial, ne sont pas déductibles.

c. Montant de la dette

Le montant de la dette prise en charge doit demeurer d'une valeur inférieure à la valeur du bien donné. Dans ce cas, en effet, la stipulation de la prise en charge par le donataire de la dette du donateur ne change pas le caractère de la convention, qui reste une libéralité pour le tout, à moins, bien entendu, que les parties n'indiquent clairement leur volonté de dissocier les dispositions à titre onéreux ou à titre gratuit de l'acte.

2. Modalités de prise en compte des dettes déductibles

7273-2

Pour que la dette puisse être déduite pour la liquidation des droits de donation, son transfert au donataire doit répondre à un certain formalisme. En effet, ce transfert doit être mentionné dans l'acte de donation et la prise en charge de la dette par le donataire doit être notifiée au créancier.

a. Mention dans l'acte de donation

Les dettes ne sont susceptibles d'être déductibles que si elles sont mises à la charge du donataire dans l'acte de donation. Il est précisé qu'en cas de donation-partage, la dette afférente au bien transmis à l'un des donataires sera prise en compte uniquement pour la liquidation des droits de ce dernier.

L'acte de donation doit donc détailler les dettes transmises avec mention de l'identité du créancier. Cette mention est opposable au donataire et au donateur, parties à l'acte de donation.

b. Notification au créancier

La prise en charge de la dette par le donataire doit être notifiée au créancier.

Il est précisé que la procédure de notification n'implique pas l'accord ou l'acceptation du créancier. De même, il n'est pas nécessaire que l'opération soit accompagnée d'une délégation parfaite avec décharge de la dette du donateur vis-à-vis du créancier.

En tout état de cause, cette procédure n'impose pas le recours aux services d'un officier ministériel. La preuve de cette notification peut être apportée par tous moyens.

3. Contrôle de l'effectivité des dettes et de leur paiement par le donataire

7273-3

Sur demande de l'administration, le donataire doit prouver qu'il a supporté le paiement effectif de la dette. Il s'agit pour l'administration de s'assurer du respect des stipulations de l'acte de donation.

Cela étant, il n'est pas nécessaire que le donataire ait payé personnellement, pour autant qu'il supporte effectivement dans son patrimoine la charge de la dette.

Il est précisé que, par mesure de tempérament, dans l'hypothèse où seule une partie de la dette aura été payée par le donataire, la remise en cause du régime de faveur s'effectuera à concurrence de la fraction de la dette n'ayant pas fait l'objet d'un paiement par le donataire.

Par ailleurs, si la dette est apurée par un jugement de liquidation judiciaire du donataire, la disparition de la dette rend la condition de l'effectivité du paiement sans objet. De même, l'apurement de la dette en raison du dénouement d'un contrat d'assurance-décès souscrit par le donataire rend la condition de l'effectivité du paiement sans objet.

La demande de justification ne peut être effectuée par l'administration au-delà de l'expiration d'un délai de trois ans suivant la date d'échéance de la dette, telle que mentionnée dans l'acte de donation.

Enfin, l'article L. 21 A du LPF prévoit que l'administration peut demander au donataire des justifications relatives aux dettes mises à sa charge dans l'acte de donation. En l'absence de réponse ou si les justifications produites sont estimées insuffisantes, l'administration peut rectifier l'acte de donation en se conformant à la procédure de rectification contradictoire prévue par l'article L. 55 du LPF.

4. Conséquences sur d'autres impôts

7273-4

Cf. BOI-ENR-DMTG-20-30-10 au II-D.

III. Exonération des conventions de transmission du patrimoine prévues par les articles 1078-1 et 1078-2 du code civil

(CGI, art. 776 A)

7274

L'article 776 A du CGI dispose que, conformément à l'article 1078-3 du code civil, les conventions prévues par les articles 1078-1 et 1078-2 du code civil ne sont pas soumises aux droits de mutation à titre gratuit.

Le premier alinéa s'applique au bien réincorporé dans une donation-partage faite à des descendants de degrés différents conformément à une convention conclue en application de l'article 1078-7 du code précité, y compris lorsque ce bien est réattribué à un descendant du premier donataire lors de la donation-partage. Cette opération est soumise au droit de partage.

Par exception au deuxième alinéa, lorsque le bien réincorporé a été transmis par l'ascendant donateur à son enfant par une donation intervenue moins de quinze ans avant la donation-partage et qu'il est réattribué à un descendant du donataire initial, les droits de mutation à titre gratuit sont dus en fonction du lien de parenté entre l'ascendant donateur et son petit-enfant alloti. Dans ce cas, les droits acquittés lors de la première donation à raison du bien réincorporé sont imputés sur les droits dus à raison du même bien lors de la donation-partage.

Remarque : Le délai de quinze ans est applicable aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012. Il était auparavant de six ans.

En outre, il est précisé qu'en l'absence de donation de biens nouveaux, le droit de partage prévu par l'article 746 du CGI reste exigible sur la valeur des biens incorporés à la convention et partagés au jour de l'acte (2,50 % sur l'actif net partagé).

Par ailleurs, si la convention, en plus des biens réincorporés, prévoit une donation de biens nouveaux, les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles sur les nouveaux biens donnés et les biens réincorporés sont soumis au droit de partage, pour leur valeur à la date de l'acte.

B. Liquidation

I. Réintégration des donations antérieures : la règle du rappel fiscal

(CGI, art. 784)

7275

Sauf lorsque le non-rappel est expressément prévu, il est fait application des règles exposées au n° 7256 concernant la réintégration des donations antérieures.

Toutefois, les donations de moins de quinze ans consenties aux petits-enfants en application de l'article 1078-4 du code civil ne sont pas rapportables dans la succession de leur père ou mère (CGI, art. 776 ter).

II. Abattements

(BOI-ENR-DMTG-20-30-20-20)

1. Abattements communs aux donations et aux successions

7276

Les donations bénéficient, au même titre que les successions, des abattements visés au I de l'article 779 du CGI (cf. n° 7243), au II du même article 779 (cf. n° 7249), au IV de ce même article 779 (cf. n° 7250) et au V de l'article 779 du CGI (cf. n° 7251).

Remarques :

- lorsqu'elle est faite en vue de l'« établissement » des enfants au sens de l'article 1438 du code civil, la donation conjointe par le père et la mère d'un bien propre à l'un d'eux est censée faite pour moitié par chacun des parents et bénéficie du double abattement de 100 00 € (montant applicable pour les donations consenties à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012) ;

- lorsqu'une personne désire procéder à une transmission de son patrimoine au moyen de donations successives, il n'est pas possible de renoncer au bénéfice de l'abattement lors d'une première donation pour le reporter sur une donation ultérieure consentie avant l'expiration du délai de rapport des donations. En effet, l'abattement prévu par l'article 779 du CGI constitue un élément du tarif des mutations à titre gratuit dont l'application s'impose quand les conditions édictées par la loi sont réunies (RM Valleix n° 39457, JO AN du 5 juin 2000, p. 3418).

2. Abattements non applicables aux donations

7277

Les abattements visés aux III et IV de l'article 788 du CGI (cf. n^{os} 7246 et 7247) ne sont pas applicables aux donations.

3. Abattements applicables uniquement aux donations

7278

a. Donations au conjoint du donateur (CGI, art. 790 E)

L'abattement prévu par l'article 790 E du CGI s'applique sur la part du conjoint du donateur.

Pour les donations consenties à compter de 2011, il s'élève à 80 724 €.

L'actualisation annuelle de cet abattement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 à compter du 1er janvier 2013.

b. Donations au partenaire lié au donateur par un pacte civil de solidarité (CGI, art. 790 F)

L'abattement prévu par l'article 790 F du CGI s'applique sur la part du partenaire lié au donateur par un pacte civil de solidarité.

Pour les donations consenties à compter de 2011, il s'élève à 80 724 €.

L'actualisation annuelle de cet abattement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 à compter du 1er janvier 2013.

Le bénéfice de cet abattement est remis en cause lorsque le pacte prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'un d'entre eux.

Il convient d'appliquer aux personnes ayant conclu un partenariat civil à l'étranger, sous réserve qu'il ne soit pas contraire à l'ordre public, le régime prévu en faveur des personnes ayant conclu un PACS.

c. Donations consenties par les grands-parents à leurs petits-enfants (CGI, art. 790 B)

L'abattement prévu par l'article 790 B du CGI s'applique sur la part de chacun des petits-enfants pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs. La règle du non-rappel des donations passées depuis plus de 6 ans est applicable (cf. n° 7275). De même, cet abattement est cumulable avec l'abattement prévu à l'article 779, II du CGI en faveur des handicapés physiques ou mentaux (cf. n° 7249), avec la réduction de droits pour charge de famille prévue à l'article 780 du CGI (cf. n° 7252) et avec la réduction de droits instituée en faveur des donations (cf. n° 7281).

Pour les donations consenties à compter de 2011, il s'élève à 31 865 €.

Pour l'application de cet abattement, les petits-enfants décédés du donateur sont représentés par leurs descendants donataires dans les conditions prévues par le code civil en matière de représentation successorale.

L'actualisation annuelle de cet abattement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 à compter du 1er janvier 2013.

d. Donations consenties par les arrière-grands-parents à leurs arrière-petits-enfants (CGI, art. 790 D)

L'abattement prévu par l'article 790 D du CGI s'applique sur la part de chacun des arrière-petits-enfants du donateur.

Pour les donations consenties à compter de 2011, il s'élève à 5 310 €.

L'actualisation annuelle de cet abattement dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 à compter du 1er janvier 2013.

e. Donations au personnel salarié d'une entreprise (CGI, art. 790 A)

Sous certaines conditions, l'article 790 A du CGI prévoit l'application d'un abattement de 300 000 € en cas de donation en pleine propriété, en faveur des salariés d'une entreprise, de fonds artisanaux, de fonds de commerce, de fonds agricoles ou de clientèles d'une entreprise individuelle ou de parts ou actions d'une société. Cet abattement, appliqué sur option du donataire sur la valeur du fonds ou de la clientèle ou sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle, ne peut s'appliquer qu'une seule fois entre un même donateur et un même donataire.

III. Liquidation applicable en cas de donations-partages faites à des descendants de degrés différents (dites donations transgénérationnelles)

(BOI-ENR-DMTG-20-30-20-30)

7279

L'article 784 B du CGI précise qu'en cas de donation-partage faite à des descendants de degrés différents, les droits sont liquidés en fonction du lien de parenté existant entre l'ascendant donateur et les descendants allotis.

Ainsi, en cas de donation-partage faite en faveur de petits-enfants dont les parents ont consenti qu'ils soient allotis totalement en leurs lieu et place, les droits sont dus uniquement en fonction du lien de parenté existant entre le grand-parent et les descendants gratifiés. En conséquence, dans cette hypothèse, les petits-enfants bénéficient uniquement de leur propre abattement qui n'est pas cumulable avec celui prévu en faveur des enfants.

De même, lorsque les enfants et les petits-enfants sont appelés ensemble à une donation-partage, chacun bénéficie, sur la part nette reçue, du tarif applicable en ligne directe et de l'abattement, respectivement prévu en faveur des enfants ou des petits-enfants.

IV. Taux

(BOI-ENR-DMTG-20-30-20-40)

7280

Les taux sont déterminés selon les règles en vigueur à la date de la donation, de la déclaration ou de la révélation par le donataire ou de la reconnaissance judiciaire du don manuel.

Les taux applicables en ligne directe, en ligne collatérale et entre non-parents non liés par un PACS sont identiques à ceux prévus pour les successions (cf. n^{os} 7245 et suiv.).

Les taux applicables aux donations entre époux ou entre partenaires liés par un pacte civil de solidarité (PACS) sont les suivants :

TARIF DES DROITS APPLICABLES ENTRE ÉPOUX OU PARTENAIRES D'UN PACS	
Fraction de part nette taxable (donations consenties à compter de 2011)	**Tarif applicable (en %)**
N'excédant pas 8 072 €	5
Comprise entre 8 072 € et 15 932 €	10
Comprise entre 15 932 € et 31 865 €	15
Comprise entre 31 865 € et 552 324 €	20
Comprise entre 552 324 € et 902 838 €	30
Comprise entre 902 838 € et 1 805 677 €	40
Au-delà de 1 805 677 €	45
Fraction de part nette taxable (donations consenties en 2010)	**Tarif applicable (en %)**
N'excédant pas 7 953 €	5
Comprise entre 7 953 € et 15 697 €	10
Comprise entre 15 697 € et 31 395 €	15

Comprise entre 31 395 € et 544 173 €	20
Comprise entre 544 173 € et 889 514 €	30
Comprise entre 889 514 € et 1 779 029 €	35
Au-delà de 1 779 029 €	40

Remarques :

1. L'actualisation annuelle des limites des tranches des tarifs ci-dessus dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu est supprimée par la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

2. Il convient d'appliquer aux personnes ayant conclu un partenariat civil à l'étranger, sous réserve qu'il ne soit pas contraire à l'ordre public, le régime prévu en faveur des personnes ayant conclu un PACS.

V. Réduction des droits

(BOI-ENR-DMTG-20-30-20-50)

7281

1. Réductions communes aux donations et aux successions

Les donations bénéficient, au même titre que les successions :

- des réductions pour charges de famille visées à l'article 780 du CGI (cf. n° 7252) ;

- de la réduction en faveur des mutilés de guerre visée à l'article 782 du CGI (cf. n° 7253).

2. Réductions applicables uniquement aux donations (CGI, art. 790)

Les donations en pleine propriété des parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'article 787 B du CGI bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants du CGI d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans (CGI, art. 790, I).

Les donations en pleine propriété de la totalité ou d'une quote-part indivise de l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale qui réunissent les conditions énumérées à l'article 787 C du CGI bénéficient sur les droits liquidés en application des articles 777 et suivants du CGI d'une réduction de 50 % lorsque le donateur est âgé de moins de soixante-dix ans (CGI, art. 790, II).

VI. Imputation des droits acquittés lors d'une première donation de biens ayant fait retour au donateur

(CGI, art. 791 ter ; BOI-ENR-DMTG-20-30-20-60)

7282

En cas de donation en ligne directe de biens antérieurement transmis à un premier donataire en ligne directe et ayant fait retour au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, les droits acquittés lors de la première donation sont imputés sur les droits dus lors de la seconde donation. La nouvelle donation doit intervenir dans les cinq ans du retour des biens dans le patrimoine du donateur. Cette disposition s'applique aux donations consenties depuis le 29 décembre 2007, y compris si elles portent sur des biens qui ont fait retour dans le patrimoine du donateur avant cette date.

Nonobstant les dispositions prévues au premier alinéa ci-dessus, en cas de retour des biens au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, ce retour ouvre droit, dans le délai légal de réclamation à compter du décès du donataire, à restitution des droits de mutation à titre gratuit acquittés lors de la donation résolue.

C. Paiement

7283

Cf. REC n^{os} 7780 et suivants.

Partie 7 : Partages et opérations assimilées

(BOI-ENR-PTG)

Titre 1 : Partages

(CGI, art. 635, 1-7° ; CGI, art. 746 à CGI, art. 749 B et CGI, art. 750 bis A ; BOI-ENR-PTG-10)

7300

Le partage est le contrat qui a pour objet de mettre fin à une indivision par la répartition des biens indivis entre les coïndivisaires.

Les partages qui peuvent être amiables ou judiciaires, se distinguent au point de vue du mode de répartition des biens, en partages purs et simples et partages avec soultes ou plus-values.

Chapitre 1 : Partages purs et simples

(BOI-ENR-PTG-10-10)

A. Champ d'application

7301

En vertu de l'article 647 du CGI, les partages de biens immeubles sont soumis à la formalité fusionnée et à la taxe de publicité foncière à laquelle sont incorporés les droits d'enregistrement. Il en est de même pour les partages portant à la fois sur des meubles et des immeubles effectués par actes établis depuis le 1er juillet 1999.

B. Conditions d'exigibilité

7302

Le droit de partage n'est exigible que si un acte constate le partage. Un partage verbal n'est pas soumis à la formalité obligatoire.

Il est nécessaire de plus, qu'il existe une indivision entre les copartageants et que cette indivision soit justifiée. Enfin, il faut que chaque copartageant reçoive, en remplacement de ses droits indivis sur la masse à partager, des droits exclusifs sur certains biens.

C. Tarif, assiette et liquidation

7303

Le tarif de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement applicable aux partages purs et simples est fixé, à compter du 1er janvier 2012, à 2,50 % (CGI, art. 746).

Aux termes de l'article 747 du CGI, le droit de partage ou la taxe de publicité foncière sont liquidés sur le montant de l'actif net partagé, c'est-à-dire sur l'actif brut cumulé des biens français et étrangers, déduction faite du passif grevant la masse indivise.

La valeur taxable des biens partagés est leur valeur vénale réelle (sur cette notion, cf. n° 7252). Si l'actif net partagé n'est pas déterminé dans l'acte, une déclaration estimative détaillée doit être fournie.

Les biens doivent, en principe, être estimés à la date de l'acte de partage. Cependant, sous réserve du cas de fraude ou d'erreur, les parties peuvent indiquer une autre date comme étant celle de la jouissance divise.

D. Cas particuliers

I. Partage partiel

7303-1

Si les copropriétaires ne partagent qu'une fraction de biens indivis, l'impôt de partage n'est exigible que sur la valeur de cette fraction. Mais si l'un des indivisaires est loti d'une manière définitive au moyen d'attributions représentant sa part alors que les autres copropriétaires restent dans l'indivision pour le surplus de la masse, l'impôt est dû sur la totalité des biens indivis.

II. Régime temporaire en Corse

(CGI, art. 750 bis A)

7303-2

Les actes de partage de succession dressés entre le 1er janvier 1986 et le 31 décembre 2014 sont exonérés du droit de 2,50 % à hauteur de la valeur des immeubles situés en Corse, à condition que l'acte soit authentique et précise les références du texte prévoyant l'exonération.

Cette exonération est applicable quel que soit le lieu du décès et du domicile tant du défunt que des parties à l'acte.

III. Immeubles soumis à la loi n° 65-557 modifiée du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis

(CGI, art. 749 A)

7303-3

Les partages d'immeubles bâtis, de groupe d'immeubles bâtis ou d'ensembles immobiliers soumis à la loi n° 65-557 modifiée du 10 juillet 1965 et la redistribution des parties communes consécutive à ces partages sont exonérés du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière prévus à l'article 746 du CGI.

IV. Transformation d'une société ou d'un organisme placé sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 ter du CGI en association d'avocats

(CGI, art. 749 B)

7304

Sont exonérées du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière prévus à l'article 746 du CGI les opérations de transformation mentionnées au premier alinéa de l'article 151 octies C du CGI réalisées depuis le 1er janvier 2009.

V. Partage d'une succession comportant des immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié

7304-1

En cas de partage d'une succession incluant à la fois des immeubles ou droits immobiliers titrés et des immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié, le droit de partage acquitté lors du premier partage est imputable sur les droits dus à raison du nouveau partage incluant les immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'avait pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement transcrit ou publié et qui ont été titrés, à la condition que chacun des copartageants conservent les biens ou droits qui leur ont été attribués lors du premier partage.

Chapitre 2 : Partages avec soultes ou plus-values

(BOI-ENR-PTG-10-20)

A. Généralités

7305

Il y a partage avec soulte lorsque l'un ou plusieurs des copartageants reçoit des attributions supérieures à ses droits, à charge de verser aux autres une somme d'argent. La soulte peut aussi résulter d'une inégale répartition du passif.

Il y a plus-value si la valeur d'un lot excède les droits de l'attributaire sans que ce dernier ait à fournir une compensation.

En droit civil, les partages avec soultes ou plus-values sont déclaratifs. Mais en droit fiscal, ils sont en principe considérés comme translatifs dans la limite de ces soultes ou plus-values.

B. Partages de biens indivis dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale ou effectués selon les dispositions de l'article 1542 du code civil entre époux séparés de biens

7306

Ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou des plus-values et sont soumis au droit de 2,50 %, liquidé sur la valeur de l'actif partagé, déduction faite du passif mais sans déduction des soultes ou plus-values.

Pour bénéficier de ce régime, le partage doit remplir simultanément deux conditions :

- il doit porter sur des biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale ou avoir été acquis conjointement par des époux séparés de biens pendant la durée du mariage ;

- il doit intervenir entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux.

Depuis le 1er janvier 2008, les mêmes dispositions s'appliquent aux partages portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et aux partages portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un PACS ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage.

Remarques :

1. En cas de partage portant sur des immeubles ruraux loués à l'attributaire, les parties peuvent demander le bénéfice du tarif de 0,70 %, à compter du 1er janvier 2011, au lieu de 2,50 % à concurrence du montant de la soulte imputable sur l'immeuble rural loué (CGI, art. 1594 F quinquies, D ; cf. n° 7015) ;

2. Lorsqu'un lot grevé de la soulte comprend des biens dont la mutation serait passible de la TVA, celle-ci n'est pas exigible dès lors que le partage avec soulte n'est pas translatif. C'est le droit de 2,50 % qui est dû ;

3. En ce qui concerne le régime temporaire applicable en Corse, cf. n° 7303-2.

4. Testament-partage. - Les partages testamentaires étant, en droit civil et en droit fiscal, de véritables partages, ils donnent lieu au droit proportionnel de partage prévu par l'article 746 du CGI et non au droit fixe, comme les testaments ordinaires (cf. BOI-ENR-PTG-10-30 au I).

C. Autres partages

7307

Parmi ces partages, on peut citer notamment :

- les partages de société (cf. n^{os} 7387 et suiv.) ;

- les partages de biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale ne relevant pas du régime de faveur ;

- les partages d'indivision conventionnelle prévue à l'article 1873-1 du code civil.

Les soultes stipulées dans ces partages ou les plus-values donnent ouverture, à concurrence de leur montant, aux droits de mutation à titre onéreux (cf. n^{os} 6981 à 6983). Ces derniers sont perçus aux

taux prévus selon la nature des biens compris dans le lot grevé de la soulte. Si la soulte s'impute sur des biens dont la mutation est passible de la TVA, c'est cette taxe qui est due et non les droits de mutation.

Lorsque le lot grevé de la soulte ou plus-value comprend des biens dont la mutation est passible d'impôts différents ou des droits à des taux différents, le montant de cette soulte ou plus-value est réparti proportionnellement à la valeur de chaque bien pour la liquidation des droits. Le cas échéant, il est fait application des régimes spéciaux et exonérations prévus en matière de mutations à titre onéreux.

Par ailleurs, si un même copartageant reçoit et paye des soultes, il est opéré une compensation, la différence étant taxée.

Le droit de partage au taux de 2,50 % est perçu sur l'actif net partagé, déduction faite des soultes ou plus-values même en cas d'exonération.

Remarque : Si la soulte résulte d'une inégale répartition du passif, on ne peut déduire à la fois son montant et l'intégralité du passif. Dans ce cas, il convient de déduire seulement le passif.

Chapitre 3 : Partages d'une nature particulière

(BOI-ENR-PTG-10-30)

7308

Certains partages bénéficient d'un régime fiscal particulier, tel est le cas notamment :

- des donations-partages (BOI-ENR-DMTG-20-20-10 au I) ;

- du contrat de travail à salaire différé de l'exploitant agricole ;

- des groupements fonciers agricoles ;

- des partages judiciaires ou soumis à homologation ;

- des partages avec l'État.

Titre 2 : Licitations

(CGI, art. 750 et CGI, art. 750 bis A ; BOI-ENR-PTG-20)

7309

La licitation est la vente aux enchères d'un bien indivis. Elle peut avoir lieu au profit d'un indivisaire ou au profit d'un tiers.

Chapitre 1 : Licitations de biens dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale ou effectuées selon les dispositions de l'article 1542 du code civil entre époux séparés de biens ou portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage ou acquis par des partenaires ayant conclu un PACS ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage

(BOI-ENR-PTG-20-10)

7310

Pour les licitations de biens dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale, lorsque les conditions tenant à l'origine des biens et à la qualité de l'attributaire sont réunies (voir n° 7306, règles identiques aux partages), ces licitations ne supportent qu'une imposition de 2,50 % (CGI, art. 750, II). Il en est de même des licitations portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et des licitations portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un PACS ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage.

Celle-ci est liquidée sur le montant des parts acquises, c'est-à-dire sur le prix augmenté des charges, déduction faite de la part de l'adjudicataire. Toutefois, si la licitation fait cesser l'indivision, ce droit est perçu sur la valeur totale du bien licité, déduction faite du passif. Lorsque la cessation de l'indivision a été précédée de plusieurs licitations au profit d'un ou des colicitants, le droit de 2,50 % est liquidé sur le montant de l'actif net partagé, déduction faite du prix de la ou des licitations qui auront déjà supporté le même droit.

Toutefois, les licitations de biens héréditaires répondant aux conditions prévues au II de l'article 750 du CGI, et intervenant entre le 1er janvier 1986 et le 31 décembre 2014 sont exonérées du droit de 2,50 % à hauteur de la valeur des immeubles situés en Corse, à condition que l'acte soit authentique et précise les références du texte prévoyant l'exonération (CGI, art. 750 bis A). Cette exonération est applicable quel que soit le lieu du décès et du domicile tant du défunt que des parties à l'acte .

Précision : Le taux de 2,50 % est applicable à compter du 1er janvier 2012.

Chapitre 2 : Autres licitations

(BOI-ENR-PTG-20-20)

7311

Les autres licitations sont soumises au régime des ventes ordinaires. Les droits de mutation (cf. n^{os} 6981 à 6983) sont perçus dans les conditions suivantes :

- lorsqu'elle est prononcée au profit d'un étranger à l'indivision, la licitation est taxée sur la totalité du prix, au tarif prévu pour les mutations à titre onéreux des biens en cause ;

- lorsque la licitation est tranchée au profit d'un colicitant, l'impôt de mutation frappe seulement les parts acquises par ce dernier à moins que l'état d'indivision du bien licité ne soit pas justifié auquel cas l'impôt est exigible sur la valeur totale du bien licité (CGI, art. 750).

Titre 3 : Cessions de droits successifs

(CGI, art. 750 et CGI, art. 750 bis A ; BOI-ENR-PTG-30)

7312

La cession de droits successifs est un contrat par lequel une personne appelée à une succession ouverte vend à un cohéritier ou à un tiers tous ses droits, actifs et passifs, dans ladite succession.

Chapitre 1 : Cessions de droits successifs entre indivisaires originaires

(CGI, art. 750, II ; BOI-ENR-PTG-30-10)

7313

Les cessions de droits successifs consenties à un ou plusieurs membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux donnent ouverture à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 2,50 % à l'exclusion de toute taxe ou droit afférent aux mutations à titre onéreux.

Cette taxe ou ce droit de 2,50 % est liquidé sur le prix augmenté des charges ou sur la valeur vénale des biens correspondant aux droits cédés.

Cessions de droits successifs faisant cesser l'indivision.

Lorsqu'elles font cesser l'indivision, ces cessions qui constituent de véritables partages, rendent exigible la taxe ou le droit sur la valeur de la totalité des biens, déduction faite du passif.

Toutefois, lorsqu'elles interviennent entre le 1er janvier 1986 et le 31 décembre 2014, ces cessions sont exonérées du droit de 2,50 % à hauteur de la valeur des immeubles situés en Corse, à condition que l'acte soit authentique et précise les références du texte prévoyant l'exonération. Cette exonération est applicable quel que soit le lieu du décès et du domicile tant du défunt que des parties à l'acte (CGI, art. 750 bis A).

Précision : Le taux de 2,50 % est applicable à compter du 1er janvier 2012.

Chapitre 2 : Autres cessions de droits successifs

(BOI-ENR-PTG-30-20)

7314

Elles sont soumises aux droits de mutation sur le prix augmenté des charges ou sur la valeur vénale réelle des biens, au taux réglé pour les ventes (cf. n^{os} 6981 à 6983) et déterminé d'après la nature des biens transmis.

Le prix de la cession doit être réparti entre les divers biens indivis proportionnellement à leur importance respective, sans tenir compte de l'imputation faite par les parties.

Partie 8 : Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés

(CGI, art. 808 A à CGI, art. 834 bis ; BOI-ENR-AVS)

7330

La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Elle peut également être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne (EURL et EARL à associé unique). Les associés s'engagent à contribuer aux pertes (C. civ., art. 1832).

Une société régulièrement constituée acquiert une personnalité juridique distincte de celle du (ou des) associé(s). C'est l'imposition des opérations juridiques propres à cette personne morale aux divers moments de son existence (constitution, modification, dissolution et partage) qui est examinée dans le présent titre.

Les développements qui suivent exposent le régime fiscal de ces opérations tel qu'il est actuellement en vigueur.

Titre 1 : Constitution des sociétés

(BOI-ENR-AVS-10)

Chapitre 1 : Généralités

7331

La création d'une société suppose l'affectation à cette personne morale d'un patrimoine distinct de celui du ou des associés. L'apport de ce patrimoine forme naturellement la base de l'impôt.

Ce patrimoine est normalement constitué par les « apports purs et simples » effectués par le ou les associés en échange de droits sociaux soumis aux aléas de l'entreprise qui sont de l'essence même de la société ; mais, il peut comprendre aussi des apports rémunérés par un équivalent soustrait aux risques sociaux, dits « apports à titre onéreux ».

Si cette distinction entre les apports purs et simples et les apports à titre onéreux est primordiale dans le cas où l'opération n'entre pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, elle ne présente, par contre, aucun intérêt lorsque les biens apportés sont soumis à cet impôt (rapp. n° 7353).

Les actes établis jusqu'au 30 juin 1999 et constatant la constitution de sociétés sont soumis à la formalité fusionnée ou à la double formalité selon qu'ils constatent l'apport de biens exclusivement immobiliers ou non. Les actes établis depuis le 1er juillet 1999 sont soumis à la formalité fusionnée même s'ils constatent l'apport de biens non exclusivement immobiliers.

7331-1

Actuellement, les apports contenus dans les actes de constitution de sociétés sont exonérés de tout droit (CGI, art. 810 bis). Sont ainsi exonérés :

- les apports purs et simples de biens de toute nature faits à une personne morale non passible de l'impôt sur les sociétés ;

- certains apports purs et simples réalisés au profit d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ;

- l'apport à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif en cas d'apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle ;

- les apports à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif en cas d'apports immobiliers à certains groupements (GAEC, GFA, groupements forestiers, groupements fonciers ruraux, EARL) ;

- les apports de meubles ou d'immeubles entrant dans le champ d'application de la TVA.

Chapitre 2 : Apports purs et simples

(BOI-ENR-AVS-10-10)

7332

Les apports purs et simples sont ceux qui confèrent à l'apporteur, en échange de sa mise, de simples droits sociaux exposés à tous les risques de l'entreprise.

Les apports purs et simples peuvent être soumis à deux régimes fiscaux différents dont la loi a délimité les champs d'application respectifs (cf. remarque ci-dessous) en s'inspirant de la distinction fondamentale opérée par la fiscalité des revenus entre les sociétés de personnes, dont les bénéfices sont imposés directement au nom de chaque associé (CGI, art. 8), et les sociétés de capitaux qui sont imposées personnellement à l'impôt sur les sociétés (IS).

Remarque : Compte tenu, le cas échéant, des dispositions des I et II de l'article 808 A du CGI concernant la territorialité. À ce sujet, il est précisé que les dispositions du 3° du 1 de l'article 809 du CGI sont conformes au droit communautaire et peuvent s'appliquer indépendamment des règles de territorialité prévues au I de l'article 808 A du même code.

A. Apports purs et simples soumis au régime de droit commun

(CGI, art. 809, I-1° et 2° ; CGI, art. 810, I et CGI, art. 810 bis ; BOI-ENR-AVS-10-10-10)

7333

Conformément aux dispositions de l'article 810 bis du CGI, les apports réalisés lors de la constitution de sociétés sont exonérés du droit fixe de 375 € ou de 500 € prévu à l'article 810 du CGI.

Le droit fixe de 375 € est dû à raison des actes et opérations intéressant les sociétés dont le capital social n'excède pas 225 000 €. Il est porté à 500 € pour les actes et opérations concernant les sociétés dont le capital excède 225 000 €. Il est précisé que pour l'application de ces tarifs la valeur du capital s'apprécie en fonction de l'opération qui justifie l'enregistrement :

- en cas d'apport en société, c'est la valeur du capital de la société à l'issue de l'opération d'apport qui est prise en compte ;

- en cas de fusion-absorption, il convient de tenir compte du capital de la société absorbante à l'issue de l'opération ;

- en ce qui concerne les opérations de scission, la valeur en capital de la société scindée est retenue ;

- en cas de dissolution d'une société, il est tenu compte du capital de la société au moment du prononcé de la dissolution.

Les autres dispositions figurant dans les actes ou déclarations, ainsi que dans leurs annexes établis à l'occasion de la constitution de sociétés dont les apports sont exonérés, sont également dispensées du droit fixe de 125 € prévu à l'article 680 du CGI. Cette exonération bénéficie notamment aux dispositions suivantes : désignation des dirigeants, pouvoirs donnés pour accomplir les formalités de constitution, état des actes accomplis pour le compte de la société en formation.

I. Champ d'application de l'exonération

7334

L'exonération s'applique aux actes constitutifs de sociétés ou groupements constatant :

- des apports en numéraire à des sociétés quelconques ;

- des apports d'immeubles ou droits immobiliers, fonds de commerce, clientèles, droits au bail ou à une promesse de bail faits à des sociétés non passibles de l'IS ou entre sociétés ou autres personnes morales passibles les unes et les autres de l'IS (cf. toutefois n° 7344) ;

- des apports d'autres biens meubles à des sociétés quelconques.

Cas particulier : Apport à une SARL familiale, cf. n° 7345.

II. Modalités d'application de l'exonération

7335

Les actes ou, à défaut, les déclarations exonérés en vertu de l'article 810 bis du CGI demeurent obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement prévue par le 5° du 1 de l'article 635 du CGI.

1. Acte ou déclaration.

À défaut d'acte la constatant, la formation d'une société, d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement d'intérêt public doit donner lieu au dépôt d'une déclaration au service des impôts compétent dans le mois qui suit sa réalisation (CGI, art. 638 A).

La déclaration doit être déposée au service des impôts compétent ; elle doit préciser la désignation et le régime fiscal des apporteurs et de la société ou du groupement bénéficiaire des apports, la consistance et l'origine de propriété de ces derniers, leur caractère pur et simple ou à titre onéreux, la valeur de chacun des éléments et, le cas échéant, le montant du capital nominal créé (CGI, ann. III, art. 250 A et art. 251 A).

2. Exonération du droit d'enregistrement.

Les actes ou déclarations constatant des apports purs et simples réalisés à l'occasion de la constitution de sociétés sont exonérés du droit fixe de 375 € ou de 500 € et ne donnent pas ouverture au droit fixe de 125 € prévu à l'article 680 du CGI.

Depuis le 14 juillet 2000, l'exonération du droit fixe prévu à l'article 680 du CGI s'applique à ces actes ou déclarations même s'ils contiennent d'autres dispositions ou sont accompagnés d'annexes.

B. Apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux

(CGI, art. 809, I-3° ; CGI, art. 810, III et CGI, art. 810 bis ; BOI-ENR-AVS-10-10-20)

7336

Les apports purs et simples faits à une personne morale passible de l'IS par une personne (physique ou morale) non soumise à cet impôt sont assimilés à des mutations à titre onéreux dans la mesure où ils ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail d'immeuble.

I. Conditions d'exigibilité

7337

1. L'impôt de mutation ne peut être perçu que si les biens apportés ont leur assiette matérielle ou juridique en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer.

2. L'apport doit être consenti à titre pur et simple.

3. L'apport doit être fait par une personne physique ou par une personne morale non passible de l'IS.

4. Le bénéficiaire de l'apport doit être une personne morale passible de l'IS.

Ces conditions s'apprécient à la date de l'acte constatant la réalisation définitive de l'apport.

II. Tarif applicable

(CGI, art. 810, III et CGI, art. 810 bis)

1. Taux normal

7338

Depuis le 1er janvier 2006, le taux normal du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière perçus sur les apports purs et simples visés au n° 4605 est fixé à 2,20 % pour les apports qui ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers (2 % auparavant).

Les apports purs et simples visés au n° 4605, qui ont pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail sont taxables selon le tarif prévu à l'article 719 du CGI (cf. n° 7098).

Si le droit de mutation à titre onéreux de certains biens est inférieur, c'est le droit de mutation à titre onéreux qui est perçu. Pour déterminer quel est le droit le plus faible, il convient de procéder à une double liquidation.

2. Enregistrement au droit fixe ou exonération

a. Champ d'application

7339

Jusqu'au 31 décembre 1999, les apports purs et simples faits à une personne morale passible de l'IS par une personne (physique ou morale) non soumise à cet impôt et qui portent sur des fonds de commerce, des clientèles, des droits à un bail ou à une promesse de bail donnaient lieu au paiement du droit fixe prévu à l'article 810, III du CGI, si l'apporteur s'engageait à conserver pendant cinq ans les titres reçus en contrepartie de l'apport.

Depuis le 1er janvier 2000, conformément aux dispositions de l'article 810 bis du CGI, ces apports, lorsqu'ils sont réalisés lors de la constitution de sociétés, sont exonérés du droit fixe prévu à l'article 810 du CGI.

L'exonération du droit fixe ne dispense pas les apporteurs de prendre, dans l'acte d'apport ou dans la déclaration prévue à l'article 638 A du CGI, et de respecter l'engagement de conservation des titres remis en contrepartie de leurs apports.

Le droit fixe prévu au III de l'article 810 du CGI ou l'exonération prévue à l'article 810 bis du même code sont également applicables, sous la même condition d'engagement de conservation des titres, aux apports d'immeubles ou de droits immobiliers compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

Compte tenu du champ d'application défini ci-avant, demeurent soumis au droit de 2,20 % (majoré des taxes additionnelles ; cf. n° 6958) ou au tarif prévu à l'article 719 du CGI, les apports :

- d'immeubles non affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, même s'ils sont compris dans l'ensemble apporté ;

- d'immeubles affectés à l'exploitation de manière isolée ;

- d'autres biens entrant dans le champ d'application du droit de 2,20 % ou du tarif prévu à l'article 719 du CGI pour lesquels l'engagement de conservation des titres n'a pas été pris ou n'a pas été respecté (cf. **n^{os} 7340 et suiv.**).

b. Engagement de conservation des titres

7340

• Étendue de l'engagement.

Pour les apports réalisés depuis le 1er janvier 2002 et ceux déjà réalisés à cette date pour lesquels les engagements de conservation sont en cours au 1er janvier 2002, l'application du droit fixe ou de l'exonération est subordonnée à la condition que l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans (antérieurement, cette durée était de cinq ans) les titres reçus en contrepartie de l'apport. Cet engagement doit être pris dans l'acte qui est soumis à la formalité ou dans la déclaration prévue à l'article 638 A du CGI.

Remarque : Les apports immobiliers aux associations de la loi de 1901 ou aux syndicats professionnels sont soumis aux mêmes droits et taxes que les apports aux sociétés civiles ou commerciales (CGI, art. 809, I-2°). L'enregistrement au droit fixe ou l'exonération d'apports de biens qui rendraient exigible le droit de 2,20 % devrait être subordonné à l'engagement de conservation des titres. Toutefois, dès lors que l'apport à ces organismes n'est pas rémunéré par des droits sociaux, l'engagement de conservation est sans objet. Sa souscription n'est donc pas nécessaire pour l'application du droit fixe ou de l'exonération.

• Rupture de l'engagement.

Lorsque l'engagement n'est pas respecté par le détenteur des titres, la société bénéficiaire de l'apport est redevable de la différence entre, d'une part, le droit de 2,20 % majoré des taxes additionnelles ou du tarif prévu à l'article 719 du CGI et d'autre part, les droits et taxes initialement acquittés. Cette différence est exigible immédiatement. Le complément de droits ne peut faire l'objet du paiement fractionné prévu à l'article 1717 du CGI.

Remarque : Lorsque l'acte ou la déclaration a initialement bénéficié de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI, la totalité du droit de mutation aux tarifs prévus au 1er alinéa du III de l'article 810 du CGI est immédiatement exigible.

L'associé peut souscrire ou acquérir des parts ou actions de la société postérieurement à l'engagement : en cas de cession de ces parts ou actions, l'engagement n'est pas rompu tant que l'associé détient un nombre de droits sociaux au moins égal à celui sur lequel a porté l'engagement.

7341

L'application du droit fixe ou de l'exonération n'est pas remise en cause :

- en cas de décès du détenteur des titres ou droits sociaux ;

- en cas de donation des titres ou droits sociaux, lorsque le donataire prend dans l'acte l'engagement de les conserver jusqu'au terme de la troisième année suivant l'apport. Cet engagement peut être souscrit soit dans un acte authentique, soit dans un acte sous seing privé ayant date certaine. Au cas où cet engagement n'est pas respecté, la reprise s'effectue dans les mêmes conditions qu'en cas de rupture de l'engagement initial ;

- en cas de cession par les associés de titres détenus au moment du changement de régime fiscal, à condition que le cessionnaire prenne dans l'acte, et respecte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la troisième année suivant le changement de régime fiscal lorsque ce dernier intervient entre le 1er janvier 1997 et le 31 décembre 2001 (CGI, art. 810, III-al. 6).

Remarques :

1. L'engagement de conservation des titres pendant trois ans est applicable aux apports réalisés depuis le 1er janvier 2002 et à ceux déjà réalisés à cette date pour lesquels les engagements de conservation sont en cours au 1er janvier 2002. Antérieurement, cet engagement était de cinq ans.

2. Les conséquences de l'agrément délivré en matière d'impôt sur les sociétés en application des dispositions de l'article 115, 2 du CGI à une attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de l'article 210 B du CGI aux associés de la société apporteuse sont étendues, depuis le 1er décembre 2006, aux droits d'enregistrement.

Ainsi, en cas de délivrance de l'agrément, il est admis que cette attribution de titres ne soit pas considérée comme une rupture de l'engagement souscrit en application des dispositions du III de l'article 810 du CGI, sous réserve que les associés attributaires des titres reprennent à leur compte l'engagement de conservation des titres d'une durée de trois ans à compter de l'apport.

En outre, il est également admis que, dans le cas d'opérations ultérieures telles qu'une fusion ou une opération assimilée affectant les engagements de conservation, la décision expresse de maintien du régime de faveur en matière

d'impôt sur les sociétés prise par l'autorité ayant accordé l'agrément d'origine emporte également maintien du régime de faveur en matière de droits d'enregistrement, les engagements de conservation des titres d'une durée de trois ans à compter de l'apport, souscrits en application des dispositions de l'article 810, III du CGI, étant alors transférés aux nouveaux attributaires des titres.

c. Cas particulier : apport mixte de fonds de commerce réalisé depuis le 15 septembre 1999

7342

En cas d'apport mixte de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail soumis au régime du 3° du I de l'article 809 du CGI, pour lequel l'apporteur ne souscrit pas ou ne respecte pas l'engagement de conservation des titres (cf. **n° 7340**), le barème prévu à l'article 719 du CGI s'applique, depuis le 15 septembre 1999, globalement sur la valeur du bien apporté, et non sur chacune des fractions de sa valeur taxable représentatives, d'une part, de l'apport à titre onéreux et, d'autre part, de l'apport pur et simple.

d. Règles applicables en cas de partage ultérieur de biens ayant bénéficié de l'enregistrement au droit fixe ou de l'exonération (cf. également n^{os} 7387 et suiv.)

7343

Les biens apportés dont l'apport a été soumis au droit fixe prévu au I de l'article 810 du CGI ou a été exonéré en vertu des dispositions de l'article 810 bis du CGI, peuvent faire l'objet d'un partage entre les associés, soit en cours, soit en fin de société. Si ces biens sont attribués à un associé autre que l'apporteur initial, le droit de mutation afférent à ces biens est exigible lors du partage.

En revanche, aucun droit de mutation n'est dû si le bien est attribué à l'apporteur initial. Toutefois, s'il s'agit d'un immeuble ou d'un droit immobilier, l'opération donne ouverture au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière de 0,70 % prévu à l'article 678 du CGI.

En application de cette règle, la mutation conditionnelle des apports est donc rétablie pour les sociétés passibles de l'IS mais uniquement pour les biens qui ont bénéficié de l'application du droit fixe ou de l'exonération (ou du taux réduit de 1 % pour les apports ou changements de régime fiscal effectués en 1991).

Ainsi les règles applicables au partage des sociétés passibles de l'IS diffèrent selon le régime fiscal applicable à ces biens au moment de l'apport. Il en est ainsi notamment selon que l'apport a été effectué avant ou après le 1er janvier 1991. De même, à compter de cette date, les règles sont différentes selon que l'apporteur a ou non pris l'engagement de conserver pendant une certaine période (cf. n° 7340) les titres reçus en rémunération de l'apport ou encore selon la nature des biens apportés. Le régime applicable peut d'ailleurs être remis en cause en cas de non respect de l'engagement de conservation. En outre, en ce qui concerne les immeubles, le droit fixe ou l'exonération (ou le droit réduit de 1 %) a pu être (ou non) appliqué selon qu'ils étaient (ou non) compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé de l'apporteur affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

e. Règles applicables en cas d'apport ultérieur à une autre société passible de l'IS

7344

Les apports effectués par une personne morale passible de l'IS à une autre personne soumise au même impôt sont, en principe, enregistrés au droit fixe de 375 € ou de 500 €. Par dérogation à ce principe, le droit de 2,20 % majoré des taxes additionnelles ou le tarif prévu à l'article 719 du CGI est applicable lorsqu'un bien précédemment reçu en apport et enregistré au droit fixe (ou au taux réduit de 1 % en 1991) ou exonéré en vertu des dispositions de l'article 810 bis du CGI est apporté à nouveau à une autre société passible de l'IS. La société apporteuse se trouve donc placée à cet égard dans la même situation que si elle n'était pas passible de l'IS. Bien entendu, le nouvel apport soumis au droit de 2,20 % ou au tarif prévu à l'article 719 du CGI pourra également bénéficier de l'enregistrement au droit fixe ou de l'exonération si les conditions de ce régime sont réunies, en particulier l'engagement de conservation des titres (cf. n° 7340).

3. Cas particulier : apports à une SARL familiale

7345

Lorsque la SARL a opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, les apports constitutifs bénéficiaient jusqu'au 31 décembre 1999 du droit fixe prévu au I de l'article 810 du CGI. Depuis le 1er janvier 2000, ces apports sont exonérés du droit fixe prévu à l'article 810 du CGI en vertu des dispositions de l'article 810 bis du CGI.

C. Apports mobiliers à une société créée en vue du rachat d'une entreprise par ses salariés

(CGI, art. 810 quater)

7346

Les actes constatant les apports mobiliers effectués dans les conditions prévues à l'article 220 nonies du CGI sont enregistrés gratuitement.

D. Transfert de biens réalisés conformément aux dispositions de l'article 208 septies du CGI

(CGI, art. 810, VI)

7347

Les opérations visées aux I et II de l'article 208 septies du CGI donnent lieu à la perception du droit fixe d'enregistrement prévu au I de l'article 810 du CGI.

E. Recouvrement des droits

7348

Lorsqu'il est exigible, le droit est dû, en principe, sur l'acte qui constate la constitution définitive de la société. À défaut d'acte, le paiement des droits est effectué lors du dépôt de la déclaration spéciale prévue par l'article 638 A du CGI dans le délai du mois qui suit leur réalisation.

Toutefois, les actes constatant la formation de sociétés commerciales sont provisoirement enregistrés gratis (CGI, art. 1717 bis). Les notaires rédacteurs de tels actes sont par voie de conséquence affranchis de l'obligation d'acquitter les droits prévus au 1° de l'article 1705 du CGI.

Cette mesure profite à toutes les sociétés commerciales par leur forme (sociétés par actions, sociétés par actions simplifiées, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en commandite simple, sociétés en nom collectif etc.) et aux sociétés en participation qui ont un caractère commercial, lorsque leur création fait l'objet d'un acte enregistré.

En sont exclus les actes constatant la formation de sociétés civiles, de groupements d'intérêt économique ou de groupements d'intérêt public pour lesquels les droits proportionnels doivent être acquittés dans le délai d'un mois à compter de leur formation.

Sous réserve d'un fractionnement éventuel (CGI, art. 1717, I), les droits et taxes normalement dus sont exigibles auprès des parties qui ont comparu à l'acte (en l'espèce, les apporteurs), au plus tard, à l'expiration d'un délai de trois mois à compter de la date de ces actes.

Chapitre 3 : Apports à titre onéreux

(BOI-ENR-AVS-10-20)

A. Principe

7349

L'apport à titre onéreux s'analyse en une véritable vente consentie par l'apporteur à la société et est soumis au régime fiscal des mutations à titre onéreux d'après la nature des biens qui en sont l'objet.

I. Modalités de l'apport à titre onéreux

7349-1

La contrepartie d'un apport à titre onéreux peut revêtir des formes diverses et peut consister notamment :

- en une remise d'espèces à verser par la société ;

- en une remise de biens en nature ;

- en des obligations émises par la société ;

- ou en la prise en charge d'un passif personnel à l'apporteur.

II. Régime fiscal

7349-2

L'assimilation de l'apport à titre onéreux à une mutation est complète, non seulement en ce qui concerne le tarif (sous réserve de la remarque ci-après) et la liquidation de l'impôt, mais également son exigibilité ; les apports à titre onéreux d'immeubles, de fonds de commerce, de droit à un bail doivent, à défaut d'acte, être déclarés dans le mois de leur réalisation.

Si les apports à titre onéreux d'un associé comprennent des meubles et des immeubles, les dispositions de l'article 735 du CGI sont applicables (cf. n° 6989).

Indépendamment du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière, ces apports sont soumis aux taxes additionnelles s'ils ont pour objet des immeubles, des droits immobiliers, des fonds de commerce ou des droits à un bail.

Remarque : À la différence des taxe ou droits exigibles sur les cessions à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers qui sont perçus au profit du département, les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière exigibles à raison des apports à titre onéreux de ces mêmes biens restent perçus au profit de l'État.

III. Cas particulier : apports à titre onéreux d'immeubles

7349-3

Depuis le 15 septembre 1999, l'article 683 bis du CGI assujettit la fraction des apports d'immeubles ou de droits immobiliers réalisés à titre onéreux à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement de 2,20 %, auquel s'ajoutent les taxes additionnelles communale et départementale (CGI, art. 1584, CGI, art. 1595 et CGI, art. 1595 bis).

B. Exceptions

I. Apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle

7350

L'apport à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif dont sont grevés les apports bénéficie d'un régime particulier.

1. Champ d'application

7350-1

Le régime de faveur est applicable en cas d'apport à titre onéreux résultant de la prise en charge par la société du passif incombant à un exploitant individuel qui apporte à une société l'ensemble de ses éléments d'actif professionnel dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI (CGI, art. 809, I bis). L'apport doit avoir pour objet soit l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exercice d'une activité professionnelle, soit une branche complète d'activité.

2. Tarif

7350-2

Depuis le 1er janvier 2000, ces apports sont exonérés du droit fixe prévu au I bis de l'article 809 du CGI en vertu des dispositions de l'article 810 bis du CGI.

L'exonération du droit fixe ne dispense pas les apporteurs de prendre, dans l'acte d'apport ou dans la déclaration prévue à l'article 638 A du CGI, et de respecter l'engagement de conservation des titres remis en contrepartie de leurs apports.

L'engagement de conservation des titres est de trois ans pour les apports réalisés depuis le 1er janvier

2002 et ceux déjà réalisés à cette date pour lesquels les engagements de conservation sont en cours au 1er janvier 2002. Antérieurement, cet engagement était de cinq ans.

Lorsque l'engagement de conservation des titres n'est pas pris, le droit de 2,20 % majoré des taxes additionnelles ou le tarif prévu à l'article 719 du CGI est exigible.

Par ailleurs, lorsqu'un acte donne ouverture à plusieurs dispositions indépendantes donnant chacune ouverture à un droit fixe, un seul droit fixe est perçu, celui dont le tarif est le plus élevé.

3. Remise en cause de l'exonération

7350-3

L'exonération est remise en cause :

1° Lorsque la société cesse de remplir les conditions qui lui ont permis de bénéficier du régime spécial prévu au I bis de l'article 809 du CGI. Dans ce cas, lorsque l'acte ou la déclaration a initialement bénéficié de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI, la totalité du droit de mutation ordinaire majoré des taxes additionnelles est immédiatement exigible.

2° Lorsque l'apporteur ne respecte pas son engagement de conserver les titres remis en contrepartie de son apport pendant trois ans (cf. **n° 7350-2**). En cas de non-respect de l'engagement de conservation des titres, les dispositions prévues au III de l'article 810 du CGI sont applicables (cf. n° 7340). Toutefois, la reprise n'est pas effectuée dans les cas prévus au n° 7341.

II. Apport à des organismes agricoles (GAEC, GFA, GAF, EARL) ou des groupements forestiers

7351

Il est admis que les apports à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif grevant les immeubles apportés à ces organismes soient imposés au même tarif que les apports purs et simples. En conséquence, depuis le 1er janvier 2000, ces apports sont donc exonérés de ce droit fixe en vertu des dispositions de l'article 810 bis du CGI.

Chapitre 4 : Apports mixtes

(BOI-ENR-AVS-10-30)

7352

L'apport d'un associé peut être pur et simple pour partie et à titre onéreux pour le surplus.

L'apporteur est alors admis à déclarer dans l'acte quels sont les biens transmis à titre onéreux. À défaut de ventilation, l'impôt est perçu en imputant le passif sur chacun des biens apportés proportionnellement à leur valeur respective.

Chapitre 5 : Apports soumis à la TVA

7353

Depuis le 1er janvier 2000, les apports de meubles bénéficient de l'exonération visée à l'article 810 bis du CGI.

Titre 2 : Actes passés dans le cours de l'existence de la société

(BOI-ENR-AVS-20)

7354

Les plus importants de ces actes sont l'augmentation, la réduction et l'amortissement du capital, le changement de type juridique, la prorogation et la fusion.

Toutes ces opérations sont soumises à l'enregistrement même si elles ne sont pas constatées par un acte.

Par ailleurs, à ces diverses modifications du pacte social, il convient de rattacher notamment les conséquences qu'entraîne le changement de régime fiscal des sociétés qui, au cours de leur existence, deviennent passibles de l'IS.

Chapitre 1 : Augmentation de capital

(BOI-ENR-AVS-20-10)

7355

L'augmentation de capital peut être réalisée soit au moyen d'apports nouveaux, soit par incorporation de réserves, de bénéfices ou de provisions.

Elle peut également être rendue nécessaire par la conversion en euros du capital de la société.

A. Augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux

(BOI-ENR-AVS-20-10 au I)

I. Augmentation de capital en numéraire et assimilés

7356

L'enregistrement de l'acte ou de la déclaration constatant l'augmentation de capital en numéraire ou par conversion d'obligations en actions dans les sociétés passibles de l'IS est soumis à un droit fixe de 375 € ou de 500 €.

II. Augmentation de capital en nature

7357

Cette opération est soumise au même régime fiscal que les constitutions de société (cf. n^{os} 7331 et suiv.).

1. L'imposition est exigible :

- pour une société par actions, dans le cas d'augmentation comportant des apports en nature ou des avantages particuliers, sur le procès-verbal de l'assemblée extraordinaire unique ;

- pour les autres sociétés, ainsi que pour les groupements d'intérêt économique et les groupements d'intérêt public, sur l'acte constatant l'augmentation ou, à défaut, sur une déclaration spéciale (CGI, art. 638 A).

2. Exonération (CGI, art. 810 ter)

Conformément aux dispositions de l'article 810 ter du CGI, les apports à un groupement forestier constitué dans les conditions prévues par les articles L. 241-1 à L. 246-2 du code forestier, réalisés postérieurement à la constitution de la société et constitués de terrains en nature de bois et forêts ou de terrains nus à boiser, lorsqu'ils sont d'une surface inférieure à cinq hectares et d'un montant inférieur à 7 623 €, sont exonérés du droit fixe de 375 € ou de 500 € prévu à l'article 810 du CGI.

III. Sociétés à capital variable

7358

L'augmentation nette du capital d'une société à capital variable (SICAV, coopératives etc.), constatée à la clôture d'un exercice est enregistrée au droit fixe de 375 € ou de 500 €. Ce droit fixe est perçu sur le procès-verbal de l'assemblée générale des associés qui statue sur les résultats de l'exercice (CGI, art.

825).

IV. Sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable

7359

Le rachat par une telle société de ses propres actions est soumis à un droit d'enregistrement au taux fixé au 2° du I de l'article 726 du CGI lorsque le porteur des actions se trouve dans l'un des cas mentionnés aux a et b de l'article 730 quinquies du CGI (cf. n° 7129). Toutefois, pour les rachats de parts effectués depuis le 1er janvier 2008, ce droit d'enregistrement ne s'applique pas lorsque le porteur qui demande le rachat de ses parts est lui-même un organisme de placement collectif immobilier.

B. Augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions

(CGI, art. 812 ; BOI-ENR-AVS-20-10 au II)

7360

Les augmentations de capital par incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions de toute nature sont enregistrées au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €.

C. Augmentation de capital rendue nécessaire par la conversion en euros du capital des sociétés

(CGI, art. 834 bis ; BOI-ENR-AVS-20-10 au I)

7361

Aux termes de l'article 834 bis du CGI, les opérations d'augmentation de capital rendues nécessaires par la conversion en euros du capital des sociétés sont exonérées de droits d'enregistrement.

Cette exonération est strictement limitée aux opérations d'augmentation de capital qui résultent d'un arrondissement du capital de la société ou de la valeur nominale des titres de celle-ci jusqu'à l'euro immédiatement supérieur.

En conséquence, elle ne peut bénéficier à des augmentations de capital qui ne répondent pas à cette condition ou à des opérations d'autre nature, même concomitantes ou constatées dans le même acte ou la même déclaration (ex. : pouvoir, changement de siège social...).

Toutefois, ces opérations d'augmentation de capital liées à la conversion à l'euro bien qu'exonérées de droits d'enregistrement demeurent soumises obligatoirement à la formalité de l'enregistrement en application des dispositions du 5° du 1 de l'article 635 et de l'article 638 A du CGI.

L'exonération de droits d'enregistrement s'applique aux opérations d'augmentation de capital réalisées depuis le 1er janvier 1999.

D. Souscriptions de parts de fonds de placement immobilier (FPI)

(CGI, art. 832 A)

7362

Les souscriptions de parts de fonds de placement immobilier sont dispensés de tout droit d'enregistrement.

Chapitre 2 : réduction et amortissement du capital

(BOI-ENR-AVS-20-20)

A. Réduction du capital

7363

I. Principe

(CGI, art. 814 C)

Sous réserve des dispositions du dernier alinéa du III de l'article 810 du CGI, sont enregistrés au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € :

- les réductions de capital de sociétés contre annulation ou réduction du nominal ou du nombre de titres ;

- les réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres, avec attribution de biens sociaux aux associés, y compris du numéraire, lorsqu'un seul acte est établi pour constater les deux opérations ;

- les actes de réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres lorsque deux actes distincts sont dressés pour constater les deux opérations.

II. Cas particulier de la réduction rendue nécessaire par la conversion du capital en euros

Cette opération est exonérée de droits d'enregistrement en application de l'article 834 bis du CGI. Cette exonération est strictement limitée aux opérations de réduction de capital qui résultent d'un arrondissement du capital de la société ou de la valeur nominale des titres de celle-ci jusqu'à l'euro immédiatement inférieur.

L'opération ainsi exonérée de droits demeure néanmoins soumise obligatoirement à la formalité de l'enregistrement.

B. Amortissement du capital

7364

Le droit de partage n'est pas exigible ; seul le droit fixe des actes innomés (CGI, art. 680 ; cf. n° 6825) est applicable sur l'acte constatant l'amortissement du capital.

Chapitre 3 : Changement de type juridique

(CGI, art. 828 bis ; BOI-ENR-AVS-20-30)

A. Principe

7365

Le régime fiscal des changements de forme de sociétés dépend des effets qu'entraînent ces opérations à l'égard de la personnalité de la société.

Quand la transformation ne donne pas naissance à une société nouvelle, l'acte qui la constate est assujetti au droit fixe des actes innomés (CGI, art. 680 ; cf. n° 6825).

Il en est ainsi lorsque le changement est prévu ou autorisé par la loi. L'article 1844-3 du code civil prévoit, en effet, que la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Il en est de même de la prorogation (cf. n° 7375) ou de toute autre modification statutaire.

En cas de création d'une personne morale nouvelle le changement de forme emporte la dissolution de la société, les impôts prévus pour les constitutions de sociétés sont alors exigibles.

B. Cas particuliers

7366

I. Transformation d'une société de fait ou d'une société en participation en société d'une autre forme

Voir BOI-ENR-AVS-40-40 au III.

II. Non immatriculation au registre du commerce et des sociétés avant le 1er novembre 2002 des sociétés civiles constituées avant le 1er juillet 1978

Voir BOI-ENR-AVS-40-40 au VI.

III. Transformation des sociétés civiles à caractère immobilier

(CGI, art. 828 bis)

Sont exonérés des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et de la contribution de sécurité immobilière prévue à l'article 879 du CGI les transferts de biens, droits et obligations résultant de la transformation :

- des sociétés civiles de placement immobilier en organismes de placement collectif immobilier (OPCI) ;

- des sociétés civiles à objet strictement immobilier (SCI), dont les parts sont détenues par une entreprise d'assurance en représentation de provisions mathématiques relatives aux engagements exprimés en unités de compte de contrats d'assurance sur la vie ou de capitalisation, en sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV).

Remarque :

Cette disposition s'applique à la transformation d'une SCI en SPPICAV quand bien même son capital est détenu par deux entreprises d'assurance et que l'intégralité de ses parts ne sont pas détenues en représentation de provisions mathématiques relatives aux engagements exprimés en unités de compte d'assurance sur la vie ou de capitalisation (RES N° 2010/54 au BOI-ENR-AVS-20-30-10).

Chapitre 4 : Changement de régime fiscal des sociétés

(CGI, art. 809, II ; BOI-ENR-AVS-20-40)

7367

Lorsqu'une personne morale dont les résultats ne sont pas soumis à l'IS devient passible de cet impôt à la suite d'une option ou d'un changement de forme, le changement de son régime fiscal rend les droits de mutation à titre onéreux exigibles sur les apports d'immeubles, de droits immobiliers, de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail qui lui ont été faits depuis le 1er août 1965 par des personnes non soumises à l'IS.

Par un arrêt du 20 novembre 2007 (Cass.com., 20 novembre 2007, n° 05-19296), la Cour de cassation précise que les droits de mutation à titre onéreux sont exigibles du seul fait du changement de régime fiscal de la société bénéficiaire de l'apport. La situation de la société apporteuse n'a pas à être prise en compte.

A. Tarif applicable

(CGI, art. 810, III)

I. Taux normal

7368

Le taux normal du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière perçus sur les apports purs et simples visés au n° 4645 est fixé à 2,20 % à compter du 1er janvier 2006 pour les apports qui ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers (2 % précédemment). Les apports purs et simples qui ont pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail sont taxables selon le tarif prévu à l'article 719 du CGI (cf. n° 7098).

Si le droit de mutation à titre onéreux de certains biens est inférieur, c'est le droit de mutation à titre onéreux qui est perçu. Pour déterminer quel est le droit le plus faible, il convient de procéder à une double liquidation.

II. Enregistrement au droit fixe

1. Champ d'application

7369

Pour les personnes morales qui deviennent passibles de l'IS, l'enregistrement des apports purs et simples de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail visés ci-dessus n° 4645 donne lieu au paiement du droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € au lieu du tarif prévu à l'article 719 du CGI si les associés s'engagent à conserver pendant trois ans (cf. n° 7370) les droits sociaux détenus par eux à la date du changement de régime fiscal. Le droit fixe est également applicable, sous la même condition d'engagement de conservation des titres aux apports d'immeubles ou de droits immobiliers compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle à la date du changement de régime fiscal.

2. Engagement de conservation des titres

7370

a. Étendue de l'engagement

Pour les apports réalisés depuis le 1er janvier 2002 et ceux déjà réalisés à cette date pour lesquels les engagements de conservation sont en cours au 1er janvier 2002, l'application du droit fixe est subordonnée à la condition que les associés s'engagent à conserver pendant trois ans (antérieurement, cette durée était de cinq ans) les droits sociaux détenus par eux à la date du changement de régime fiscal. Cet engagement doit être pris dans la déclaration prévue à l'article 295 de l'annexe II au CGI (cf. n° 7373).

b. Rupture de l'engagement

Lorsque l'engagement n'est pas respecté par le détenteur des titres, la société qui s'est transformée est redevable de la différence entre, d'une part, le droit de 2,20 % majoré des taxes additionnelles ou le tarif prévu à l'article 719 du CGI et d'autre part les droits et taxes initialement acquittés. Cette différence est exigible immédiatement. Le complément de droits ne peut faire l'objet du paiement fractionné prévu à l'article 1717 du CGI.

L'associé peut souscrire ou acquérir des parts ou actions de la société postérieurement à l'engagement : en cas de cession de ces parts ou actions, l'engagement n'est pas rompu tant que l'associé détient un nombre de droits sociaux au moins égal à celui sur lequel a porté l'engagement.

7371

L'application du droit fixe n'est pas remise en cause :

- en cas de décès du détenteur des titres ou droits sociaux ;

- en cas de donation des titres ou droits sociaux, lorsque le donataire prend dans l'acte l'engagement de les conserver jusqu'au terme de la troisième année suivant le changement de régime fiscal. Cet engagement peut être souscrit soit dans un acte authentique, soit dans un acte sous-seing privé ayant date certaine. Au cas où cet engagement n'est pas respecté, la reprise s'effectue dans les mêmes conditions qu'en cas de rupture de l'engagement initial ;

- en cas de cession par les associés de titres détenus au moment du changement de régime fiscal, à condition que le cessionnaire prenne dans l'acte et respecte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la troisième année suivant le changement de régime fiscal, lorsque ce dernier intervient entre le 1er janvier 1997 et le 31 décembre 2001 (CGI, art. 810, III-al. 6). Cette mesure est susceptible de s'appliquer à des changements de régime fiscal tels, notamment, que :

  • l'option d'une société de personnes (société civile professionnelle, par exemple) pour le régime des sociétés de capitaux (CGI, art. 206, 3 et CGI, art. 239) ;

• la transformation d'une société qui relevait antérieurement du régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI en société passible de l'impôt sur les sociétés, même si cette transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

7372

3. Règles applicables en cas de partage ou d'apport ultérieur : cf. n^{os} 7343 et 7344.

B. Modalités de taxation

7373

Lorsque le droit proportionnel est dû, il est calculé sur la valeur vénale des biens à la date du changement.

Les droits et taxes exigibles sont liquidés au vu d'une déclaration détaillée et estimative souscrite, en double exemplaire, par la société débitrice au service des impôts dont dépend le lieu d'établissement de l'IS (CGI, ann. II, art. 295 et 296).

C. Option des sociétés créées de fait et des sociétés en participation pour le régime des sociétés de capitaux

7374

Voir BOI-ENR-AVS-40-40 au III.

Chapitre 5 : Prorogation de société

(BOI-ENR-AVS-20-50)

7375

Les actes portant prorogation pure et simple de société sont soumis au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € prévu au 1° de l'article 811 du CGI.

À défaut d'actes, les prorogations de sociétés doivent faire l'objet de déclarations spéciales au service des impôts compétent, dans le mois qui suit leur réalisation (CGI, art. 638 A).

Chapitre 6 : Fusions de sociétés

(CGI, art. 816, I ; BOI-ENR-AVS-20-60 ; voir également BOI-IS-FUS-10-20-20)

7376

Les fusions de sociétés se traduisent juridiquement soit par des augmentations de capital de sociétés préexistantes, soit par la constitution de sociétés nouvelles.

Voir également RES N° 2006/1 au BOI-ENR-AVS-20-60-30-10.

A. Champ d'application

7376-1

Le régime des fusions s'applique aux actes qui constatent des opérations de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou des organismes passibles de l'IS (CGI, art. 816, I). Toutefois, conformément aux dispositions du II de l'article 816 A du CGI, il s'applique même lorsque la société apporteuse n'est pas passible de l'IS, mais à concurrence seulement des apports autres que ceux assimilés à des mutations à titre onéreux en vertu du 3° du I de l'article 809 du CGI (cf. n° 7336).

Précision : Les organismes sans but lucratif et spécialement les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 ou régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés en vertu du 1 ou du 5 de l'article 206 du CGI bénéficient du régime de faveur

prévu au I de l'article 816 du CGI.

B. Contenu

7377

Les apports purs et simples sont soumis à un tarif fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €.

La prise en charge de tout ou partie du passif grevant les apports ne donne ouverture à aucun droit. Les apports à titre onéreux autres que ceux résultant de la prise en charge du passif sont taxables dans les conditions de droit commun.

C. Cas particulier : fusion dite « à l'anglaise »

7378

Voir BOI-ENR-AVS-20-60-30-20 au II.

D. Projets de fusion

7379

Les projets de fusion présentés à la formalité de l'enregistrement sont soumis au droit fixe des actes innomés prévu par l'article 680 du CGI, qu'ils soient obligatoirement présentés à la formalité lorsqu'ils sont rédigés en la forme notariée ou facultativement lorsqu'ils sont établis sous seing privé. Bien entendu, les droits dus à l'occasion de la fusion de sociétés sont perçus lors de l'accomplissement des formalités auxquelles sont soumis les actes qui constatent la réalisation définitive de la fusion.

Chapitre 7 : Division ou scission de sociétés

(CGI, art. 817, I et CGI, art. 817 B ; BOI-ENR-AVS-20-70)

7380

Conformément aux dispositions de l'article 301 D de l'annexe II du CGI, constitue une scission, l'opération par laquelle une société transfère à compter de la même date l'ensemble de son actif et de son passif à plusieurs sociétés relevant du statut fiscal des sociétés de capitaux, en voie de formation ou préexistante, lorsque la société apporteuse est dissoute et les apports rémunérés par l'attribution de droits représentatifs du capital de la société bénéficiaire. Toutefois, ces apports peuvent faire l'objet de règlements sous une autre forme dans la limite de 10 % de la valeur normale des droits attribués.

Le régime fiscal des fusions s'applique aux opérations de division ou de scission de sociétés (cf. n^{os} 7376 à 7378).

En outre, le régime des fusions prévu à l'article 816 du CGI s'applique également aux scissions agréées depuis le 1er janvier 2002 dans les conditions prévues au 3 de l'article 210 B du CGI (cf. IS n^{os} 4039 et suiv. ; CGI, art. 817 B).

Chapitre 8 : Apports partiels d'actif

(CGI, art. 817 et CGI, art. 817 B ; BOI-ENR-AVS-20-80)

7381

Conformément aux dispositions de l'article 301 E de l'annexe II au CGI, constitue un apport partiel d'actif l'opération par laquelle une société apporte à une société relevant du statut fiscal des sociétés de capitaux, en voie de formation ou préexistante, l'ensemble des éléments qui forment soit une, soit plusieurs branches complètes et autonomes d'activité, lorsque l'opération n'entraîne pas la dissolution de la société apporteuse et qu'elle est rémunérée par l'attribution de droits représentatifs du capital de la société bénéficiaire. Toutefois, ces apports peuvent faire l'objet de règlements sous une autre forme

dans la limite de 10 % de la valeur nominale des droits attribués.

Pour les opérations réalisées depuis le 15 octobre 1993, les dispositions relatives aux opérations de fusion s'appliquent dans les mêmes conditions aux apports partiels d'actif (cf. n^{os} 7376 à 7378).

En outre, le régime des fusions prévu à l'article 816 du CGI s'applique également aux apports partiels d'actifs agréés depuis le 1er janvier 2002 dans les conditions prévues au 3 de l'article 210 B du CGI. Dès lors, depuis le 1er janvier 2002, l'octroi de l'agrément aux opérations d'apports partiels d'actif ne portant pas sur une branche complète et autonome d'activité entraînera automatiquement l'application du droit fixe et l'exonération corrélative des droits de mutation sur la prise en charge du passif prévus à l'article 816 du CGI (cf. IS n^{os} 4039 et suiv. ; CGI, art. 817 B).

Titre 3 : Actes relatifs à la dissolution et au partage des sociétés

(BOI-ENR-AVS-30)

Chapitre 1 : Dissolution de sociétés

A. Dissolution pure et simple

(BOI-ENR-AVS-30-10 au I)

I. Cas de dissolution

7382

Une société prend fin par l'expiration du temps pour lequel elle a été constituée, par la réalisation ou l'extinction de son objet, par l'annulation du contrat de société, par la dissolution anticipée décidée par les associés ou prononcée par un tribunal, par l'effet d'un jugement ordonnant la liquidation judiciaire ou la cession totale des actifs de la société ; par toute autre cause prévue par les statuts (code civil, art. 1844-7).

Les cessions massives de droits sociaux, accompagnées ou suivies de modifications statutaires, ne peuvent donner lieu à une requalification en cessions d'entreprise au regard des droits d'enregistrement que si, juridiquement, les transformations envisagées entraînent la disparition des sociétés initiales et la création d'une personne morale nouvelle. En outre, l'administration n'invoque pas les dispositions de l'article L. 64 du LPF pour requalifier en cession d'actif suivie de la création d'une personne morale nouvelle toute opération de cession de parts des sociétés de personnes, civiles ou commerciales, même si elle porte sur l'intégralité des titres.

En cas de réunion de toutes les parts sociales en une seule main, la personne morale survit tant que la dissolution effective de la société n'est pas intervenue.

II. Formalité de l'enregistrement et tarif

7383

Les actes portant dissolution de sociétés doivent être enregistrés dans le délai d'un mois (CGI, art. 635, 1-5°). À défaut d'acte, les parties doivent déposer une déclaration dans le mois qui suit la réalisation de la dissolution (CGI, art. 638 A).

Lorsqu'ils ne portent aucune transmission de biens entre les associés ou autres personnes, les actes ou déclarations constatant la dissolution d'une société sont enregistrés au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € prévu au 2° de l'article 811 du CGI.

Les dissolutions d'associations, de GIE ou de GIP sont quant à elles passibles du droit fixe de 125 € prévu à l'article 680 du CGI.

B. Opérations intervenant durant la liquidation

(BOI-ENR-AVS-30-10 au II)

7384

La dissolution de la société est généralement suivie d'une période de liquidation à l'issue de laquelle il est procédé s'il y a lieu au partage de l'actif net. Durant cette période, les cessions de droits sociaux et les ventes de biens sociaux sont soumises aux droits suivants.

I. Cessions de droits sociaux

7385

Durant la période de liquidation, les cessions de droits sociaux sont soumises aux mêmes règles que celles consenties avant la dissolution.

Lorsque la liquidation est terminée, les cessions de droits sociaux ne portent plus sur un droit incorporel mobilier mais ont pour objet un droit de copropriété indivise sur tous les biens composant l'actif social. Ces cessions donnent ouverture aux droits de mutation ordinaires afférents à la nature des biens composant le fonds commun. Dans cette situation, les règles de perception de ces droits diffèrent suivant que la cession est consentie à un tiers non associé ou à un associé.

1. Cessions consenties à un tiers

7385-1

Elles sont passibles du droit de vente, d'après la nature des biens, sans qu'il y ait lieu de distinguer entre les apports et les acquêts sociaux.

2. Cessions consenties à un associé

7385-2

Il convient de distinguer selon que la société est ou non passible de l'IS.

a. Sociétés non passibles de l'IS (il en est de même pour les groupements d'intérêt économique et les groupements d'intérêt public)

D'après la doctrine administrative, le bien apporté n'est pas transmis par l'apporteur à la société, mais fait l'objet d'une mutation entre associés, mutation soumise à la condition suspensive de l'attribution effective du bien, au moment où il sort du patrimoine social, à un associé autre que l'apporteur. En vertu de cette théorie, dite théorie de la mutation conditionnelle des apports, l'impôt de mutation devient donc rétroactivement exigible sur l'acte d'apport lorsque le bien apporté est attribué à un associé autre que l'apporteur.

Au contraire, si ce bien est attribué à l'apporteur, celui-ci est censé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire (CGI, art. 727, I-4°).

Cette doctrine s'applique exclusivement aux apports purs et simples de corps certains, dans le cas où ils sont attribués à un associé et non à un tiers, et dès lors que le sort du bien apporté est définitivement fixé par son attribution à un associé (cession-partage).

Pour les cessions au profit d'un associé, les conséquences de la théorie rappelée ci-dessus sont les suivantes :

- l'impôt est liquidé comme en matière de licitation pour les acquêts sociaux (exemple : apports de choses fongibles) ;

- aucun droit de mutation n'est exigible pour les apports de corps certains émanant du cessionnaire ;

- le droit de vente est exigible sur l'intégralité des apports censés être transmis et pas seulement sur les parts acquises, pour les apports de corps certains émanant d'associés autres que le cessionnaire.

Il y a lieu d'appliquer distinctement les règles afférentes à chaque catégorie de biens pour les acquêts sociaux et les apports de corps certains.

b. Sociétés passibles de l'IS

Le principe de la mutation conditionnelle des apports rappelé ci-dessus n'est applicable aux sociétés passibles de l'IS qu'à raison des seuls biens qui ont bénéficié de l'application du droit fixe ou du taux réduit prévu au III de l'article 810 du CGI ou de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI.

Aussi, pour les cessions au profit d'un associé, les règles diffèrent selon le régime fiscal applicable aux biens en cause au moment de l'apport.

- Biens ayant bénéficié au moment de l'apport du droit fixe ou du taux réduit prévu au III de l'article 810 du CGI ou de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI.

Aucun droit de mutation n'est dû si le bien est repris par l'apporteur initial (sous réserve, pour les immeubles, de la perception de la taxe de publicité foncière de 0,70 %).

En revanche, si ces biens sont attribués à un associé autre que l'apporteur initial, le droit de mutation à titre onéreux est exigible.

Remarque : Lorsque la rupture de l'engagement de conservation des titres a donné lieu à la perception du droit de 2,20 % ou du tarif prévu à l'article 719 du CGI (cf. n° 7340), les biens apportés peuvent être attribués à un autre associé que l'apporteur en franchise de droit de mutation.

- Biens autres que ceux visés ci-dessus.

Ils ont fiscalement le caractère d'acquêts sociaux et l'impôt doit être liquidé en appliquant les règles relatives aux licitations.

II. Vente des biens sociaux

7386

Durant la liquidation, la vente des biens sociaux entraîne l'exigibilité des droits de mutation afférents à la nature du bien vendu. Il en est de même après la clôture de la liquidation. Toutefois, il y a lieu de distinguer suivant que la vente a été faite au profit de tiers ou au profit d'associés selon qu'il s'agit d'acquêts sociaux et de biens apportés ou non par l'associé adjudicataire (cf. **n^{os} 7384 et suiv.**).

Chapitre 2 : Partage des sociétés

(BOI-ENR-AVS-30-20)

7387

Les règles à appliquer aux actes constatant un partage de société diffèrent suivant que la société en cause relève ou non de l'IS.

Un régime particulier est prévu dans le cas des sociétés de fait ou des sociétés en participation.

A. Partage des sociétés passibles de l'IS

(BOI-ENR-AVS-30-20-10)

7388

Le principe de la mutation conditionnelle des apports n'est applicable aux sociétés passibles de l'IS qu'à raison des seuls biens qui ont bénéficié de l'application du droit fixe ou du taux réduit prévu au III de l'article 810 du CGI ou de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI.

Aussi, pour les partages de sociétés passibles de l'IS, les règles diffèrent selon le régime fiscal applicable aux biens en cause au moment de l'apport.

I. Partage de biens ayant bénéficié au moment de l'apport du droit fixe ou du taux réduit de 1 % prévu au III de l'article 810 du CGI ou de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI

7388-1

1. Attribution à l'apporteur. Aucun droit de mutation ou de partage n'est dû si le bien est attribué à l'apporteur initial. Toutefois, s'il s'agit d'immeubles, la taxe de publicité foncière de 0,70 % est exigible.

2. Attribution à un associé autre que l'apporteur. Cette attribution entraîne l'exigibilité du droit de mutation afférent aux biens concernés sur leur valeur totale à la date du partage et au tarif en vigueur à cette date.

Remarque : Lorsque la rupture de l'engagement de conservation des titres a donné lieu à la perception du droit de 2,20 % ou du tarif prévu à l'article 719 du CGI (cf. nos 7340 et 7370), les biens apportés peuvent être attribués à un associé autre que l'apporteur en franchise de droit de mutation.

II. Partage des biens autres que ceux visés au n° 7388-1

7388-2

Ils sont assujettis au droit de partage de 2,50 % (taux applicable à compter du 1er janvier 2012)prévu à l'article 746 du CGI liquidé sur l'actif net partagé. Les droits de mutation à titre onéreux ne sont éventuellement perçus que sur les soultes ou plus-values, conformément aux règles ordinaires des partages (cf. nos 7300 et suiv.).

B. Partage des sociétés non passibles de l'IS

(BOI-ENR-AVS-30-20-20)

7389

Remarque : Il en est de même pour les groupements d'intérêt économique et les groupements d'intérêt public.

Il convient de combiner les règles applicables aux partages ordinaires et celles résultant de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

I. Partage des acquêts sociaux

Ils sont assujettis à un droit de 2,50 %. Ce droit est liquidé sur l'actif net partagé, c'est-à-dire sur l'actif brut diminué du passif et des soultes. Lorsqu'un associé reçoit des biens dont la valeur excède la part d'actif qui devrait normalement lui revenir, compte tenu de la proportion des droits sociaux qu'il détient dans le groupement, le partage est considéré comme comportant une plus-value sur laquelle est exigible le droit de mutation à titre onéreux.

II. Apports purs et simples de corps certains attribués à l'apporteur

Cette attribution ne donne ouverture ni à l'impôt de mutation, ni même au droit de partage. Toutefois, s'il s'agit d'immeubles ou de droits immobiliers, la taxe de publicité foncière de 0,70 % est due.

III. Apports purs et simples de corps certains attribués à un associé autre que l'apporteur

Cette attribution entraîne la transmission du bien : elle est donc soumise au droit de vente sur la valeur totale du bien, à la date du partage et au tarif en vigueur à cette date.

Partie 9 : Timbre et taxes assimilées

(BOI-ENR-TIM)

7400

Depuis le 1er janvier 2006, la mise en place de la dématérialisation du droit de timbre a conduit à la

suppression du droit de timbre de dimension visé aux anciens articles 899 et suivants du CGI. Afin de neutraliser les effets financiers de cette suppression, les taxes et droits perçus à l'occasion de la présentation à la formalité des conventions ou actes passés à compter de cette date sont soit majorés pour ceux perçus au profit de l'État, soit soumis à une taxe additionnelle (perçue au profit de l'État) pour ceux perçus au profit des départements.

Seuls restent évoqués dans cette neuvième partie du Livre XVI, les droits de timbre restant actuellement en vigueur.

Remarque :

Une demande de restitution de timbres mobiles de la série unique et de la série spéciale des timbres-amendes peut être favorablement accueillie lorsque ces valeurs, objet de la demande de restitution, ne sont pas oblitérées.

Elle ne peut concerner que les timbres de ces séries qui sont en vigueur, à savoir :

- les timbres mobiles de la série unique, créés par l'arrêté du 6 août 2001 ;

- les timbres-amendes, créés par l'arrêté du 2 août 2001.

Les personnes ayant acquis par anticipation des timbres appartenant aux deux séries précitées peuvent déposer leur demande de remboursement auprès de tout service des impôts ou trésorerie.

En ce qui concerne le contrôle et les sanctions relatifs aux droits de timbre, cf. CF n^{os} 8600 et suivants.

7400-1

Par ailleurs, certains placements financiers réalisés sous la forme de souscription de bons de caisse ou assimilés, de bons du Trésor ou de bons ou contrats de capitalisation offrent la possibilité aux porteurs de détenir des avoirs qui peuvent demeurer anonymes vis-à-vis de l'administration fiscale. En contrepartie, les porteurs des bons sont soumis au régime fiscal de l'anonymat, c'est-à-dire à un prélèvement libératoire sur les produits [CGI, art.125-0 A et CGI, art. 125 A, III bis-6°] et à un prélèvement sur la valeur en capital des bons (CGI, art. 990 A).

Lorsqu'au contraire le souscripteur d'un tel bon ou contrat et le bénéficiaire, s'il est différent, révèlent leur identité et leur domicile fiscal à l'administration, le régime de droit commun propre à chacun des produits concernés est applicable.

Alors que, pour les bons ou contrats émis ou souscrits antérieurement au 1er janvier 1998, l'option pour le nominatif ou l'anonymat peut être exercée au plus tard au moment du paiement des produits capitalisés, pour les bons ou contrats émis ou souscrits à compter du 1er janvier 1998, le régime du nominatif s'applique uniquement si le souscripteur et le bénéficiaire, s'il est différent, ont autorisé, lors de la souscription du bon ou du contrat, l'établissement auprès duquel celui-ci a été souscrit à communiquer leur identité et leur domicile fiscal à l'administration fiscale et à condition, sauf exceptions limitativement prévues, de conserver ce bon ou contrat jusqu'au remboursement.

Les règles particulières au prélèvement d'office sur la valeur en capital des bons sont examinées dans le Titre 3 de cette neuvième partie du Livre XVI, ainsi qu'au BOI-ENR-TIM-40.

Titre 1 : Timbre des formules de chèques

(CGI, art. 916 A ; BOI-ENR-TIM-10)

7401

Les formules de chèques ne répondant pas aux caractéristiques de barrement d'avance et de non-transmissibilité par voie d'endossement mentionnées à l'article 85 de la loi n° 78-1239 du 29 décembre 1978 sont soumises à un droit de timbre.

Le tarif du droit de timbre est fixé à 1,5 € par formule de chèque.

Titre 2 : Droits de délivrance de documents et perceptions diverses

Chapitre 1 : Titres de séjour et de travail

(Code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile, art. L. 311-13 modifié par l'article 52 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-ENR-TIM-20-10 ; Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 42)

7402

La délivrance d'un premier titre de séjour figurant parmi ceux mentionnés aux 1° à 3° de l'article L. 311-2 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile donne lieu à la perception d'une taxe dont le montant est fixé par décret entre 150 € et 280 €. Ces limites sont respectivement ramenées à 55 € et 70 € pour les étrangers auxquels est délivrée une carte de séjour au titre des articles L. 313-7 et L. 313-7-1, du 9° de l'article L. 313-11 et du 3° de l'article L. 314-11 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile. Elles sont ramenées à 100 € et 170 € pour les étrangers entrés en France au titre du regroupement familial en tant qu'enfants mineurs.

Remarque : Ces dispositions ne sont pas applicables avant le 31 décembre 2011 aux conjoints et aux enfants d'étrangers dont la demande de regroupement familial a été autorisée avant la publication de la loi de finances pour 2009 et ayant acquitté à ce titre la redevance prévue par la réglementation en vigueur.

Ces dispositions ne sont pas applicables aux étrangers qui sollicitent un titre de séjour au titre des 2° bis, 10° et 11° de l'article L. 313-11, de l'article L. 313-13 et des 4°, 5°, 6°, 8° et 9° de l'article L. 314-11 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile ni aux travailleurs temporaires et saisonniers mentionnés aux 1° et 4° de l'article L. 313-10 du code précité. La délivrance d'un visa de long séjour valant ou dispensant de titre de séjour donne lieu, outre les droits de visa prévus par la réglementation en vigueur, à la perception de la taxe correspondant au titre de séjour que ce visa remplace.

Le renouvellement des titres de séjour autres que ceux délivrés aux étrangers titulaires d'un contrat de travail saisonnier et aux retraités mentionnés, respectivement, au 4° de l'article L. 313-10 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile et à l'article L. 317-1 du même code, ainsi que la fourniture de duplicata donnent lieu à la perception d'une taxe dont le montant est fixé par décret, selon la nature et la durée du titre, entre un minimum égal à 55 € et un maximum égal à 250 €. Ces limites sont respectivement ramenées à 15 € et 30 € pour les étrangers auxquels est délivrée une carte de séjour d'une durée d'un an au titre de l'article L. 313-7 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile. La taxe de renouvellement n'est acquittée qu'une fois par période d'un an.

La délivrance, le renouvellement et la fourniture de duplicata des documents de circulation délivrés aux étrangers mineurs au titre des articles L. 321-3 et L. 321-4 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile donnent lieu à la perception d'une taxe dont le montant est de 45 €.

Ces taxes sont acquittées soit au moyen de timbres mobiles, soit par la voie électronique au moyen d'un timbre dématérialisé, dans les conditions prévues au chapitre II du titre IV de la première partie du livre Ier du CGI.

Les modalités d'application de ces dispositions sont précisées, en tant que de besoin, par décret.

Remarque : Les dispositions visées ci-dessus sont applicables à la délivrance, au renouvellement et à la fourniture de duplicata des titres de séjour et des documents de circulation pour étrangers mineurs prévus par les traités ou accords internationaux, sauf stipulations contraires prévues par ces traités ou accords.

Chapitre 2 : Passeports et autres titres de voyage

(CGI, art. 953 et CGI, art. 954 ; BOI-ENR-TIM-20-20)

Remarque :
Sous certaines conditions, la délivrance des documents suivants ne donne lieu à la perception d'aucun droit ou taxe, lorsqu'ils ont été délivrés en remplacement des documents de même nature détruits ou perdus lors d'intempéries survenues à compter du 1er janvier 2003 (il s'agit notamment

des inondations, coulées de boue et mouvements de terrains) dans les communes ou départements mentionnés dans un arrêté portant constatation d'état de catastrophe naturelle :
- les passeports (CGI, art. 953, I) ;
- les titres de voyage délivrés aux réfugiés ou apatrides (CGI, art. 953, IV) ;
- les sauf-conduits délivrés aux étrangers titulaires d'un titre de séjour (CGI, art. 953, V).

A. Passeports

7403

I. Tarif applicable aux passeports ordinaires

Le passeport délivré en France est soumis à un droit de timbre dont le tarif est fixé à 89 €.

Si le demandeur fournit deux photographies d'identité, tel que prévu à l'article 6-1 du décret n° 2005-1726 du 30 décembre 2005 relatif aux passeports, le montant du titre est de 86 € à compter du 1er janvier 2010.

II. Tarifs dérogatoires

1. Passeports délivrés aux mineurs

À compter du 1er janvier 2009 :

- le tarif du droit de timbre du passeport délivré à un mineur de quinze ans et plus est fixé à 45 € ;

- pour le mineur de moins de quinze ans, ce tarif est fixé à 20 €.

Si le demandeur fournit deux photographies d'identité, tel que prévu à l'article 6-1 du décret n° 2005-1726 du 30 décembre 2005 relatif aux passeports, le montant du titre est fixé, à compter du 1er janvier 2010, à 42 € pour un mineur de quinze ans et plus, et à 17 € pour un enfant de moins de quinze ans.

2. Passeports de service et de mission

La délivrance des passeports de service et de mission pour les agents civils et militaires de l'État se rendant à l'étranger est effectuée gratuitement.

3. Passeports délivrés à titre exceptionnel et pour un motif d'urgence

Le tarif applicable au passeport délivré à titre exceptionnel et pour un motif d'urgence dûment justifié ou délivré par une autorité qui n'est pas celle du lieu de résidence ou du domicile du demandeur est de 30 €.

Remarques :

Le renouvellement du passeport est effectué à titre gratuit, jusqu'à concurrence de sa durée de validité dans les cas suivants :

- changement d'adresse ;

- erreur imputable à l'administration ;

- pages du passeport réservées au visa entièrement utilisées.

Dans le cadre de sa mission de réception et de saisie des demandes de passeport, le maire peut décider de ne pas procéder au recueil de l'image numérisée du visage du demandeur. Dans ce cas, le demandeur doit fournir deux photographies d'identité de format 35 x 45 mm identiques, récentes et parfaitement ressemblantes, le représentant de face et tête nue, et conformes à un modèle-type fixé par arrêté du ministre de l'intérieur.

Sous certaines conditions, la délivrance d'un passeport électronique en remplacement d'un passeport Delphine délivré après le 25 octobre 2005 a été exonérée de droit de timbre.

Les passeports, délivrés aux personnes véritablement indigentes et reconnues hors d'état d'en acquitter le montant, sont délivrés gratuitement (CGI, art. 955).

B. Autres titres de voyage

7404

Il s'agit des :

- sauf-conduits délivrés aux étrangers titulaires d'un titre de séjour, valables pour une durée maximum de trois mois	8,00 €
- **titres de voyage des réfugiés et apatrides valables deux ans**	8,00 €
- **visas de passeports étrangers :**	
• valables un an pour l'aller et le retour	12,00 €
• valables un an pour la sortie	6,00 €

Précision : Le produit des taxes et des droits prévus aux articles L. 311-13, L. 311-14 et L. 311-16 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile, aux IV et V de l'article 953 du CGI et à l'article 954 du CGI peut être recouvré par l'Office français de l'immigration et de l'intégration conformément à l'article L. 311-17 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile instauré par l'article 63 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

Chapitre 3 : Carte nationale d'identité

(CGI, art. 1628 bis ; BOI-ENR-TIM-20-30)

7405

En cas de non-présentation de la carte nationale d'identité en vue de son renouvellement, celui-ci est soumis à un droit de timbre dont le tarif est fixé à 25 €.

Toutefois, les demandes de renouvellement de carte nationale d'identité faites à la suite d'intempéries sont dispensées de la perception de ce droit.

Remarque : Les cartes nationales d'identité, délivrées aux personnes véritablement indigentes et reconnues hors d'état d'en acquitter le montant, sont délivrées gratuitement (CGI, art. 955).

Chapitre 4 : Conduite des navires

(CGI, art. 963, IV et V ; BOI-ENR-TIM-20-40)

7406

Donnent lieu à la perception d'un droit de timbre :

- la délivrance du permis de conduire les bateaux de plaisance à moteur : 60 €

- le droit d'examen pour l'obtention de l'option côtière, de l'option eaux intérieures, de l'extension hauturière et de l'extension grande plaisance eaux intérieures : 38 €

Chapitre 5 : Permis de chasser

7407

A. Validation annuelle du permis de chasser

(CGI, 1635 bis N)

L'article 1635 bis N du CGI prévoit, pour la validation du permis de chasser, un droit de timbre annuel de 9 € au profit de l'Office national de la chasse et de la faune sauvage. Ce droit de timbre est toutefois affecté à hauteur de 4 € aux fédérations départementales des chasseurs, lorsque les redevances cynégétiques sont encaissées par un régisseur de recettes de l'État placé auprès d'elles.

B. Délivrance initiale du permis de chasser

La délivrance initiale du permis de chasser donne lieu au paiement d'une redevance dont le montant est fixé par l'article R. 423-11 du code de l'environnement, issu du décret n° 2010-181 du 24 février 2010 relatif à la redevance pour la délivrance du permis de chasser.

Chapitre 6 : Documents relatifs à la conduite des véhicules à moteur

(BOI-ENR-TIM-20-60)

Remarque :
Sous certaines conditions, la délivrance des documents suivants ne donne lieu à la perception d'aucun droit ou taxe, lorsqu'ils ont été délivrés en remplacement des documents de même nature détruits ou perdus lors d'intempéries survenues à compter du 1er janvier 2003 (il s'agit notamment des inondations, coulées de boue et mouvements de terrains) dans les communes ou départements mentionnés dans un arrêté portant constatation d'état de catastrophe naturelle :
- duplicata des permis de conduire des véhicules automobiles, des motocyclettes et de tous autres véhicules à moteur (CGI, art. 1599 quaterdecies) ;
- duplicata des certificats d'immatriculation (CGI, art. 1599 octodecies) ;
- primata des certificats d'immatriculation des véhicules acquis en remplacement de ceux détruits lors du sinistre (CGI, art. 1599 sexdecies, I).
Les demandes de primata de certificat d'immatriculation des véhicules automobiles acquis en remplacement de ceux détruits lors des intempéries et les demandes de duplicata de certificat d'immatriculation remplaçant ceux détruits ou perdus lors des intempéries sont dispensées de la taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules de 4 € mentionnée à l'article 1628-0 bis du CGI.

A. Permis de conduire (carte rose)

7408

Le tarif régional s'applique.

B. Taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules

(CGI, art. 1628-0 bis)

7409

La délivrance du certificat d'immatriculation d'un véhicule neuf ou d'occasion est soumise à un droit de timbre dit « taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules » dont le montant est fixé à 4 €.

La taxe n'est pas due lorsque la délivrance du certificat d'immatriculation est faite conformément aux 3 et 4 de l'article 1599 octodecies ou à l'article 1599 novodecies A du CGI (notamment : changement d'état matrimonial, tel que mariage, divorce, veuvage ; changement de domicile ; erreur de saisie...).

De même, aucune taxe n'est due au titre de la délivrance des certificats d'immatriculation des cyclomoteurs à deux roues et des cyclomoteurs à trois roues non carrossés.

Ce droit de timbre est perçu selon les modalités applicables à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules mentionnée à l'article 1599 quindecies du CGI (cf. ci-dessous **n° 7410**).

C. Taxe régionale sur les cartes grises

(CGI, art. 1599 quindecies à CGI, art. 1599 novodecies A ; BOI-ENR-TIM-20-60-20)

I. Champ d'application

L'article 1599 quindecies du CGI prévoit la perception au profit des régions et de la collectivité territoriale de Corse d'une taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules.

Cette taxe est proportionnelle ou fixe.

Elle est affectée à la région dans laquelle se situe le domicile du propriétaire du véhicule.

Toutefois, lorsque le propriétaire est une personne morale ou une entreprise individuelle, la taxe est affectée à la région où se situe l'établissement auquel le véhicule est affecté à titre principal.

Pour un véhicule de location, la taxe est affectée à la région où se situe l'établissement où, au titre du premier contrat de location, le véhicule est mis à la disposition du locataire.

Pour un véhicule faisant l'objet soit d'un contrat de crédit-bail, soit d'un contrat de location de deux ans ou plus, la taxe est affectée à la région où se situe le domicile du locataire ou, si le locataire est une personne morale ou une entreprise individuelle, l'établissement auquel le véhicule est affecté à titre principal.

La taxe due lors de la délivrance d'un certificat d'immatriculation des séries TT et WW est affectée à la région dans laquelle est effectuée la demande d'immatriculation.

La taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules est assise et recouvrée comme un droit de timbre.

Toutefois, des exemptions ont été prévues, notamment en ce qui concerne :

- les véhicules neufs affectés à la démonstration, lorsque le PTAC n'excède pas 3,5 tonnes ;

- les véhicules appartenant à l'État ;

- les véhicules des agents diplomatiques et consulaires ;

- certains véhicules précédemment immatriculés en Allemagne dans la série FFA.

Par ailleurs, la taxe n'est pas due lorsque la délivrance du certificat d'immatriculation est consécutive à un changement de situation matrimoniale (mariage, divorce, veuvage), à un changement de domicile, à une erreur de saisie lors d'une opération d'immatriculation ou lorsque la délivrance du certificat est la conséquence de l'usurpation du numéro d'immatriculation du véhicule. La taxe n'est pas non plus due lorsque l'opération d'immatriculation a pour seul objet la conversion du numéro d'immatriculation du véhicule vers le système d'immatriculation mis en œuvre à compter du 1er janvier 2009.

Lorsque la délivrance du certificat d'immatriculation est consécutive à différents événements, seul l'événement qui a pour conséquence la taxe la plus élevée est pris en compte.

De même, aucune taxe n'est due au titre de la délivrance des certificats d'immatriculation des cyclomoteurs à deux roues et des cyclomoteurs à trois roues non carrossés.

> **Remarque :** L'article 10 de la directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969, modifiée, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, n'interdit pas la perception de la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules (CJCE, arrêt du 11 décembre 1997, affaire C-8/96).

II. Taux de la taxe

1. Taux proportionnel normal

La taxe est proportionnelle à la puissance du véhicule. Le taux unitaire est fixé par cheval-vapeur.

> **Remarque :** Les voitures particulières mises en circulation pour la première fois à compter du 1er juillet 1998 font l'objet d'une nouvelle formule de calcul de leur puissance administrative et donc fiscale, qui se fonde sur la puissance réelle du moteur et les émissions de dioxyde de carbone (CGI, art. 1599 sexdecies).

2. Taux proportionnels réduits

- réduction de moitié du taux unitaire par cheval-vapeur, pour certaines catégories de véhicules : les véhicules utilitaires d'un PTAC supérieur à 3,5 tonnes, les tracteurs non agricoles, les motocyclettes ;

- réduction de moitié en raison de l'âge du véhicule : le taux unitaire par cheval-vapeur de la taxe proportionnelle et celui réduit de moitié visé ci-dessus sont réduits de moitié pour les véhicules ayant plus de dix ans d'âge.

3. Taxes fixes

Elles sont une fraction ou un multiple du taux unitaire par cheval-vapeur de la taxe proportionnelle.

Les taxes fixes s'appliquent à la délivrance :

- d'une part, des duplicata de cartes grises,

- d'autre part, de certificats d'immatriculation limitativement énumérés (cartes grises de la série W, WW, TT, vélomoteurs, remorques et véhicules agricoles etc.).

La taxe fixe s'applique aussi à la délivrance :

- des certificats délivrés en cas de modification d'état civil d'une personne physique, ou en cas de simple changement de dénomination sociale d'une personne physique ;

- des certificats délivrés en cas de modification des caractéristiques techniques du véhicule ;

- des certificats délivrés en cas de modification de l'usage du véhicule.

III. Modalités de fixation des taux

Le taux unitaire par cheval-vapeur de la taxe est fixé chaque année par délibération du conseil régional ou du conseil exécutif de Corse. Les proportions établies entre le taux unitaire de la taxe proportionnelle et ceux des taxes proportionnelles ou fixes prévues par la loi ne peuvent être modifiées par le conseil régional ou le conseil exécutif de Corse, non plus que les catégories auxquelles ces taux sont applicables.

IV. Exonérations soumises à une délibération du conseil régional ou de l'assemblée de Corse

Le conseil régional ou l'assemblée de Corse peuvent, sur délibération, exonérer en totalité ou à concurrence de la moitié de la taxe proportionnelle sur les certificats d'immatriculation (taxe régionale sur les cartes grises) les véhicules spécialement équipés pour fonctionner, exclusivement ou non, au moyen de l'énergie électrique, du gaz naturel-véhicules, du gaz de pétrole liquéfié ou au superéthanol E85 mentionné au 1 du tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes (CGI, art. 1599 novodecies A). En pratique, l'exonération totale ou de moitié bénéficie notamment aux véhicules automobiles dont le certificat d'immatriculation est revêtu à la rubrique « source d'énergie » d'une des mentions suivantes : EL (électricité), GN (gaz naturel), EN (bicarburation essence-gaz naturel), GP (gaz de pétrole liquéfié en tant que carburant exclusif), EG (bicarburation essence-GPL), EE (véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation à l'essence), GL (véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation diesel) ou FE (véhicules dits à carburant modulable - ou « flexfuel » - c'est-à-dire conçus pour utiliser indifféremment du superéthanol E 85 ou du supercarburant sans plomb).

L'exonération décidée par le conseil régional et, pour la Corse, l'assemblée, s'applique également à la taxe fixe prévue pour la délivrance de certificats d'immatriculation en cas de modifications des caractéristiques techniques du véhicule lorsque la délivrance du certificat d'immatriculation est consécutive à une modification des caractéristiques techniques du véhicule afin de l'équiper pour fonctionner, exclusivement ou non, au moyen d'une énergie mentionnée ci-dessus.

D. Taxe additionnelle à la taxe proportionnelle sur les cartes grises

(CGI, art. 1010 bis modifié par l'article 31 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-ENR-TIM-20-60-30)

7411

L'article 1010 bis du CGI a institué une taxe sur les véhicules de tourisme les plus polluants. L'article 24-VII de la loi de finances pour 2011 a modifié pour partie l'article 1010 bis du CGI afin de tirer les conséquences, sur le plan fiscal, de l'adoption de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, qui s'est substituée à la directive 70/156/CEE du Conseil du 6 février 1970 concernant le rapprochement des législations des États membres relatives à la réception des véhicules à moteur et de leurs remorques.

Cette nouvelle directive offre aux constructeurs la possibilité d'homologuer certaines voitures

particulières, qui ont toutes les apparences intérieures et extérieures d'une voiture particulière, dans la catégorie des véhicules conçus et construits pour le transport de marchandises ayant un poids maximal ne dépassant pas 3,5 tonnes (catégorie N1), sans avoir besoin de les transformer en véhicules à deux places.

I. Champ d'application

1. Véhicules concernés

La taxe additionnelle s'applique aux véhicules de tourisme qui remplissent les deux conditions cumulatives suivantes :

- être définis à l'article 1010 du CGI. Il s'agit des voitures particulières au sens du 1 du C de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, ainsi que des véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens ;

- et être mis en circulation à compter du 1er juin 2004.

En revanche, la taxe n'est pas due pour les véhicules acquis depuis le 1er janvier 2008, lorsque le certificat d'immatriculation a donné lieu au paiement de la taxe prévue à l'article 1011 bis du CGI (cf. n° 7412).

2. Immatriculations soumises à la taxe additionnelle

Les véhicules de tourisme donnant lieu au paiement d'une taxe proportionnelle lors de leur immatriculation sont soumis à la taxe additionnelle.

Toutefois, la taxe n'est pas due en cas de délivrance des certificats prévus aux articles 1599 septdecies et 1599 octodecies du CGI qui visent respectivement :

- les certificats d'immatriculation des séries « W », réservée à certains professionnels de l'automobile, et « WW » qui est une immatriculation temporaire ;

- les duplicatas de certificats et les primata de certificats délivrés en cas de modification d'état civil ou de simple changement de dénomination sociale, sans création d'un être moral nouveau, de la personne physique ou de la personne morale propriétaire du véhicule.

II. Assiette et tarif

Pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, qui ont fait l'objet d'une réception communautaire au sens de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, la taxe est assise sur le nombre de grammes de dioxyde de carbone (CO2) émis par kilomètre.

Le taux d'émissions de CO2 des véhicules est, en principe, indiqué sur les cartes grises. S'agissant du tarif applicable, un barème progressif a été mis en place, comportant trois tranches réparties de la manière suivante :

Nombre de grammes de dioxyde de carbone émis par kilomètre	Tarif applicable par gramme de dioxyde de carbone (en euros)
- n'excédant pas 200	0
- fraction supérieure à 200 et inférieure ou égale à 250	2
- fraction supérieure à 250	4

Pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, autres que ceux mentionnés ci-dessus au b, c'est à dire les véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire mais d'une réception nationale ou à titre isolé (par exemple, les véhicules importés d'un autre marché tel que le marché américain ou asiatique), la taxe est assise sur la puissance administrative. Le barème forfaitaire applicable prévoit trois tarifs :

Puissance fiscale	Tarif forfaitaire (en euros)
- inférieure à 10	0
- supérieure ou égale à 10 et inférieure à 15	100

- supérieure ou égale à 15	300

Pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI spécialement équipés pour fonctionner au moyen du superéthanol E85 mentionné au 1 du tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes, le montant de la taxe applicable, tel qu'il résulte des barèmes mentionnés dans les tableaux ci-dessus, est réduit de 40 %. Cet abattement ne s'applique pas aux véhicules dont les émissions de dioxyde de carbone sont supérieures à 250 grammes par kilomètre.

III. Recouvrement de la taxe

La taxe sur les véhicules de tourisme les plus polluants est recouvrée comme en matière de taxe sur les certificats d'immatriculation. Elle est perçue par les régies de préfecture ou de sous-préfecture. Elle est assise comme un droit de timbre.

L'article 198 sexies de l'annexe IV au CGI précise que les droits et taxes exigibles sur les certificats d'immatriculation des véhicules à moteur, y compris ceux des séries « W » et « WW », sont acquittés sur état au moyen de formules sans valeur fiscale revêtues d'une mention faisant apparaître la nature et le montant desdits droits et taxes.

E. Malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes

(CGI, art. 1011 bis modifié par l'article 54 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-ENR-TIM-20-60-30 au IV ; Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 17)

7412

L'article 1011 bis du CGI institue un malus écologique, également appelé « écopastille », applicable aux véhicules de tourisme les plus polluants. L'article 24-VIII de la loi de finances pour 2011 a modifié pour partie l'article 1011 bis du CGI afin de tirer les conséquences, sur le plan fiscal, de l'adoption de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, qui s'est substituée à la directive 70/156/CEE du Conseil du 6 février 1970 concernant le rapprochement des législations des États membres relatives à la réception des véhicules à moteur et de leurs remorques.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent depuis le 1er octobre 2010. Ainsi, les véhicules qui ont fait l'objet d'une première immatriculation en France ou à l'étranger à compter du 1er janvier 2008, à l'exception des véhicules ayant donné lieu, avant le 5 décembre 2007, à une commande accompagnée du versement d'un acompte, supportent une taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules prévue à l'article 1599 quindecies du CGI (cf. n° 7410), lors de la délivrance de leur première immatriculation en France.

I. Champ d'application

1. Véhicules concernés

La taxe additionnelle s'applique aux véhicules de tourisme qui remplissent les deux conditions cumulatives suivantes :

- être définis à l'article 1010 du CGI. Il s'agit des voitures particulières au sens du 1 du C de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, ainsi que des véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens ;

- et pour lesquels un certificat d'immatriculation est délivré pour la première fois en France, dès lors qu'ils ont fait l'objet d'une première immatriculation en France ou à l'étranger à compter du 1er janvier 2008.

2. Cas des véhicules des agents consulaires et diplomatiques

Les véhicules des agents consulaires et diplomatiques qui font l'objet d'une immatriculation particulière, les véhicules immatriculés dans les séries W, WW, WAL à WZL ou dans les séries WAE à WZE ou encore IT, ne sont pas soumis à cette taxe additionnelle.

3. Véhicules exclus

Depuis le 1er juillet 2009, la taxe n'est pas due :

- sur les certificats d'immatriculation des véhicules immatriculés dans le genre « véhicule automoteur spécialisé » (VASP) ou voiture particulière carrosserie « Handicap » ;

- sur les certificats d'immatriculation des véhicules acquis par une personne titulaire de la carte d'invalidité mentionnée à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles ou par une personne dont au moins un enfant mineur ou à charge, et du même foyer fiscal, est titulaire de cette carte. Cette exonération ne s'applique qu'à un seul véhicule par bénéficiaire.

II. Assiette et tarif

Pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, qui ont fait l'objet d'une réception communautaire au sens de la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 septembre 2007 établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, la taxe est assise sur le nombre de grammes de dioxyde de carbone (CO_2) émis par kilomètre.

Le barème suivant est applicable aux véhicules immatriculés à compter du 1er janvier 2014 (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 54) :

Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)	Tarif de la taxe (en euros) Année d'immatriculation À partir de 2013
Taux ≤ 130	0
130 < taux ≤ 135	150
135 < taux ≤ 140	250
140 < taux ≤ 145	500
145 < taux ≤ 150	900
150 < taux ≤ 155	1600
155 < taux ≤ 175	2200
175 < taux ≤ 180	3000
180 < taux ≤ 185	3600
185 < taux ≤ 190	4000
190 < taux ≤ 200	6500
200 < taux	8000

Pour la détermination des tarifs mentionnés au tableau ci-dessus, le taux d'émissions de dioxyde de carbone des véhicules est diminué de 20 grammes par kilomètre par enfant à charge au sens de l'article L. 521-1 du code de la sécurité sociale, à compter du troisième enfant et pour un seul véhicule de cinq places assises et plus par foyer.

Cette réduction fait l'objet d'une demande de remboursement auprès du service mentionné sur l'avis d'impôt sur le revenu du redevable de la taxe. Le remboursement est égal à la différence entre le montant de la taxe acquitté au moment de l'immatriculation du véhicule et le montant de la taxe effectivement dû après application de la réduction du taux d'émission de dioxyde de carbone prévue par enfant à charge. Le décret n° 2009-616 du 3 juin 2009 fixe les conditions dans lesquelles sont adressées les demandes de remboursement, et notamment les pièces justificatives à produire.

> **Remarque :** Le taux d'émission de CO_2 d'un véhicule est en principe indiqué sur la carte grise, cette mention étant prévue par l'arrêté du 22 septembre 2003 modifiant l'arrêté du 5 novembre 1984 relatif à l'immatriculation des véhicules. Toutefois, si cette mention ne figure pas sur la carte grise, il convient de se rapporter aux documents techniques du véhicule, qui sont en principe fournis lors de l'acquisition, et qui doivent mentionner le taux d'émission de CO_2 mesuré lors de la réception. Cependant, seules font foi les données émanant de l'Organisme Technique Central (organisme chargé de l'homologation des véhicules) prévu à l'article R. 323-7 du code de la route.

Pour les véhicules de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI, autres que ceux mentionnés ci-dessus au II, la taxe est assise sur la puissance administrative.

Le barème suivant est applicable aux véhicules immatriculés à compter du 1er janvier 2014 (loi n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 54) :

Puissance fiscale (en chevaux-vapeur)	Montant de la taxe (en euros)
Puissance fiscale ≤ 5	0
6 ≤ puissance fiscale ≤ 7	1500
8 ≤ puissance fiscale ≤ 9	2000
10 ≤ puissance fiscale ≤ 11	3600
12 ≤ puissance fiscale ≤ 16	6000
Puissance fiscale > 16	8000

Pour les véhicules introduits en France après avoir été immatriculés dans un autre pays, la taxe est réduite d'un dixième par année entamée depuis cette immatriculation.

Les véhicules spécialement équipés pour fonctionner au moyen du superéthanol E85 mentionné au tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes bénéficient d'un abattement de 40 % sur les taux d'émissions de dioxyde de carbone, au sens de la directive 2007/46/CE, du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, figurant dans le premier tableau mentionné au a ci-dessus. Cet abattement ne s'applique pas aux véhicules dont les émissions de dioxyde de carbone sont supérieures à 250 grammes par kilomètre.

III. Recouvrement de la taxe

La taxe est recouvrée selon les mêmes règles et dans les mêmes conditions que la taxe prévue à l'article 1599 quindecies du CGI (cf. REC n° 7686).

L'État effectue un prélèvement de 2 % sur le montant de cette taxe pour frais d'assiette et de recouvrement (CGI, art. 1647, XIV).

F. Taxe additionnelle à la taxe régionale sur les cartes grises des véhicules utilitaires perçue au profit de l'association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports

(CGI, art. 1635 bis M ; BOI-ENR-TIM-20-60-30 au I)

7413

L'article 1635 bis M du CGI prévoit une taxe destinée à financer le développement des actions de formation professionnelle dans les transports routiers. Cette taxe est perçue en addition de celle prévue à l'article 1599 quindecies du CGI lors de la délivrance des certificats d'immatriculation des véhicules automobiles de transport de marchandises, des tracteurs routiers et des véhicules de transport en commun de personnes. L'article 159 octies de l'annexe IV au CGI fixe le montant de cette taxe (cf. tableau ci-après). Elle est recouvrée, contrôlée et sanctionnée selon les règles et sous les mêmes conditions que la taxe régionale sur les cartes grises prévue à l'article 1599 quindecies du CGI.

Désignation	Montant de la taxe (en €)
Véhicules automobiles de transport de marchandises :	
- dont le PTAC[1] est inférieur ou égal à 3,5 tonnes	34
- dont le PTAC est supérieur à 3,5 tonnes et inférieur à 6 tonnes	127
- dont le PTAC est égal ou supérieur à 6 tonnes et inférieur à 11 tonnes	189
Véhicules automobiles de transport de marchandises dont le PTAC est égal ou supérieur à 11 tonnes, tracteurs routiers et véhicules de transport en commun de personnes	285

[1]Poids total autorisé en charge.

Remarque : Les limites maximales de cette taxe jusqu'au 31 décembre 2016 sont prévues au II de l'article 1635 bis M du CGI.

G. Redevance pour frais d'acheminement des certificats d'immatriculation des véhicules

(Décret n° 2008-850 du 26 août 2008 ; BOI-ENR-TIM-20-60-60)

7414

À compter du 1er janvier 2009, l'acheminement, au domicile du titulaire, d'un certificat d'immatriculation d'un véhicule neuf ou d'occasion autre qu'un cyclomoteur tel que défini à l'article R. 311-1 du code de la route donne lieu au versement d'une redevance dont le montant est fixé à 2,50 € par l'arrêté ministériel du 24 décembre 2008 (JO du 30).

H. Taxe annuelle sur la détention des véhicules les plus polluants

(CGI, art. 1011 ter ; BOI-ENR-TIM-20-60-40)

7415

I. Principe

Une taxe annuelle est due pour la détention de véhicules qui répondent aux conditions suivantes :

- d'une part, le véhicule est un véhicule de tourisme au sens de l'article 1010 du CGI. Sont ainsi considérés comme véhicule de tourisme au sens de l'article précité, les voitures particulières au sens du 1 du C de l'annexe II à la directive 2007/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 5 septembre 2007, établissant un cadre pour la réception des véhicules à moteur, de leurs remorques et des systèmes, des composants et des entités techniques destinés à ces véhicules, ainsi que les véhicules à usages multiples qui, tout en étant classés en catégorie N1 au sens de cette même annexe, sont destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens.

- et d'autre part :

• s'il a fait l'objet d'une réception communautaire au sens de la directive mentionnée ci-dessus, son taux d'émission de dioxyde de carbone, tel qu'indiqué sur le certificat d'immatriculation, excède la limite suivante) :

Année de la première immatriculation	Taux d'émission de dioxyde de carbone (en grammes par kilomètre)
2009	250
2010	245
2011	245
2012 et au-delà	190

• s'il n'a pas fait l'objet de la réception prévue mentionnée ci-dessus, sa puissance administrative excède 16 chevaux-vapeur.

II. Exonérations

Sont exonérés de cette taxe :

- les véhicules immatriculés dans le genre « Véhicules automoteurs spécialisés » ou voiture particulière carrosserie « Handicap » ;

- les véhicules immatriculés par les personnes titulaires de la carte d'invalidité mentionnée à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles ou une personne dont au moins un enfant mineur ou à charge, et du même foyer fiscal, est titulaire de cette carte ;

- les véhicules soumis à la taxe prévue à l'article 1010 du CGI.

III. Redevables de la taxe

La taxe est due par toutes les personnes propriétaires ou locataires, dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat ou d'un contrat souscrit pour une durée d'au moins deux ans, au 1er janvier de l'année d'imposition, de véhicules répondant aux conditions fixées au a ci-dessus.

IV. Montant de la taxe

Le montant de la taxe est de 160 € par véhicule.

V. Date d'exigibilité

La taxe est due à partir de l'année qui suit la délivrance du certificat d'immatriculation du véhicule.

VI. Liquidation et recouvrement

Elle est liquidée par les services de la direction générale des finances publiques. À cet effet, les services du ministère de l'intérieur communiquent les données relatives à l'immatriculation des véhicules soumis à taxe annuelle dont le certificat a été délivré dans l'année et aux titulaires de ces certificats.

La taxe est recouvrée comme en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine.

Chapitre 7 : Requêtes enregistrées auprès des cours d'appel

(CGI, art. 1635 bis P ; BOI-ENR-TIM-20-80 ; Décret n° 2011-645 du 9 juin 2011 ; Loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 91)

7416

Il est institué un droit d'un montant de 150 € dû par les parties à l'instance d'appel lorsque la constitution d'avocat est obligatoire devant la cour d'appel. Le droit est acquitté par l'avocat postulant pour le compte de son client soit par voie de timbres mobiles, soit par voie électronique. Il n'est pas dû par la partie bénéficiaire de l'aide juridictionnelle.

Le produit de ce droit est affecté au fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel (création dans le cadre de la réforme de la représentation devant les cours d'appel).

Les modalités de perception et les justifications de l'acquittement de ce droit sont fixées par décret en Conseil d'État.

Ces dispositions s'appliquent aux appels interjetés à compter du 1er janvier 2011 à la condition que le fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel ait été créé et jusqu'au 31 décembre 2023 (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 91).

Chapitre 8 : Contribution pour l'aide juridique

(CGI, art. 1635 bis Q abrogé par l'article 128 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 ; BOI-ENR-TIM-20-90)

7416-1

Le I de l'article 128 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 supprime la contribution pour l'aide juridique pour les instances introduites à compter du 1er janvier 2014 en abrogeant l'article 1635 bis Q du CGI.

> **Précision :** Conformément au V du même article 128 de la loi de finances pour 2014 précitée, l'article 21-1 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques et l'article 28 de la loi n° 91-647 du 10 juillet 1991 relative à l'aide juridique demeurent applicables, dans leur rédaction en vigueur au 31 décembre 2013, aux contributions dues, en application de l'article 1635 bis Q du CGI, pour les instances introduites jusqu'au 31 décembre 2013.

Pour les instances introduites à compter du 1er octobre 2011 (et jusqu'au 31 décembre 2013), par dérogation aux articles 1089 A et 1089 B du CGI, une contribution pour l'aide juridique de 35 € était perçue par instance introduite en matière civile, commerciale, prud'homale, sociale ou rurale devant une juridiction judiciaire ou par instance introduite devant une juridiction administrative.

La contribution pour l'aide juridique était exigible lors de l'introduction de l'instance. Elle était due par la

partie introduisant une instance.

Toutefois, la contribution pour l'aide juridique n'était pas due :

1° Par les personnes bénéficiaires de l'aide juridictionnelle ;

2° Par l'État ;

3° Pour les procédures introduites devant la commission d'indemnisation des victimes d'infraction, devant le juge des enfants, le juge des libertés et de la détention et le juge des tutelles ;

4° Pour les procédures de traitement des situations de surendettement des particuliers et les procédures de redressement et de liquidation judiciaires ;

5° Pour les recours introduits devant une juridiction administrative à l'encontre de toute décision individuelle relative à l'entrée, au séjour et à l'éloignement d'un étranger sur le territoire français ainsi qu'au droit d'asile ;

6° Pour la procédure mentionnée à l'article L. 521-2 du code de justice administrative ;

7° Pour la procédure mentionnée à l'article 515-9 du code civil ;

8° Pour la procédure mentionnée à l'article L. 34 du code électoral.

Lorsqu'une même instance donnait lieu à plusieurs procédures successives devant la même juridiction, la contribution n'était due qu'au titre de la première des procédures intentées.

Chapitre 9 : Demandes de naturalisation et de réintégration et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage

(CGI, art. 958 et CGI, art. 959 ; Décret n° 2011-645 du 9 juin 2011)

7417

Les demandes de naturalisation, les demandes de réintégration dans la nationalité française et les déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage sont soumises à un droit de timbre de 55 € perçu dans les formes prévues à l'article L. 311-13 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile. Le produit de ce timbre est affecté à l'Office français de l'immigration et de l'intégration (CGI, art. 958).

Les personnes véritablement indigentes et reconnues hors d'état d'en acquitter le montant sont exonérées du droit de timbre prévu à l'article 958 du CGI (CGI, art. 959).

Précisions :

1. Ces dispositions sont applicables à Saint-Barthélemy et à Saint-Martin.

2. Le produit de ce droit peut être recouvré par l'Office français de l'immigration et de l'intégration conformément à l'article L. 311-17 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile instauré par l'article 63 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013.

Chapitre 10 : Aide publique à une couverture de santé

(CGI, art. 968 E abrogé par la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 ; BOI-ENR-TIM-20-100 ; Décret n° 2011-273 du 15 mars 2011)

7418

L'article 41 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 abroge l'article 968 E du CGI et supprime ainsi, à compter du 4 juillet 2012 (effet rétroactif de la mesure) le droit de timbre annuel d'un montant de 30 € exigible pour les demandes d'aide médicale de l'État.

Le droit aux prestations mentionnées à l'article L. 251-2 du code de l'action sociale et des familles était conditionné par le paiement de ce droit de timbre rendu exigible pour les demandes d'aide médicale de l'État déposées depuis le 1er mars 2011.

Titre 3 : Prélèvement d'office sur les bons et titres anonymes

(CGI, art. 990 A à 990 C ; BOI-ENR-TIM-40)

Chapitre 1 : Champ d'application

(BOI-ENR-TIM-40-10)

A. Bons, titres, contrats de capitalisation et placements anonymes de même nature émis ou souscrits depuis le 1er janvier 1998

(CGI, art. 990 A, 2e et 3e alinéas)

7425

Les bons et titres mentionnés au 2° du III bis de l'article 125 A du CGI ainsi que les bons et contrats de capitalisation mentionnés à l'article 125-0 A du CGI et les placements de même nature émis ou souscrits depuis le 1er janvier 1998 sont soumis d'office à un prélèvement assis sur leur montant nominal, lorsque le souscripteur et le bénéficiaire, s'il est différent, n'ont pas autorisé, lors de la souscription, l'établissement auprès duquel les bons, titres ou contrats ont été souscrits à communiquer leur identité et leur domicile fiscal à l'administration fiscale ou lorsque le bon, titre ou contrat, a été cédé.

Ces dispositions ne sont toutefois applicables que si la cession des bons ou contrats de capitalisation souscrits à titre nominatif par une personne physique ne résulte pas d'une transmission entre vifs ou à cause de mort ayant fait l'objet d'une déclaration à l'administration fiscale.

Les modalités d'application de ce dispositif qui modifie le champ d'application du prélèvement figurent aux articles 49 G et 49 I bis de l'annexe III au CGI.

B. Bons et titres anonymes émis ou souscrits avant le 1er janvier 1998

(CGI, art. 990 A, 1er alinéa)

7426

I. Nature des placements

Le prélèvement est applicable :

- aux diverses catégories de bons énumérées au 2° du III bis de l'article 125 A du CGI ;

- ainsi qu'aux titres de même nature, quelle que soit la date d'émission de ces bons ou titres, et par conséquent quel que soit le taux du prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu sur les produits de placements à revenu fixe qui a été ou qui sera appliqué.

Peu importe que ce détenteur soit une personne physique ou une personne morale.

En revanche, sont exclus du prélèvement les bons de caisse émis par les entreprises autres que les établissements de crédit.

II. Condition relative à l'anonymat

Sont considérés comme anonymes les bons et titres dont le détenteur n'autorise pas l'établissement payeur à communiquer à l'administration fiscale son identité et son domicile fiscal au moment d'un paiement d'intérêts ou du remboursement, lorsque l'un ou l'autre de ces événements est susceptible d'entraîner l'application du prélèvement.

Seuls les placements pour lesquels le détenteur entend conserver l'anonymat sont soumis au prélèvement.

Chapitre 2 : Fait générateur

(CGI, art. 990 B ; BOI-ENR-TIM-40-20)

7427

Le prélèvement est dû, autant de fois que le 1er janvier d'une année se trouve compris dans la période allant de l'émission du bon (ou, si l'émission est antérieure au 1er janvier 1982, de cette dernière date inclusivement), au remboursement du bon.

Si la période allant de l'émission au remboursement du bon est inférieure à un an et si elle ne comprend pas un 1er janvier, ce prélèvement est calculé en proportion de la durée du bon par rapport à une année entière.

Chapitre 3 : Assiette et taux

(BOI-ENR-TIM-40-30)

7428

Le prélèvement est assis sur le montant nominal du bon. Ainsi, dans le cas où les intérêts sont précomptés, il est opéré non sur les sommes versées à la souscription, mais sur le montant réel en capital figurant sur le bon.

Les intérêts qui sont, quant à eux, soumis à l'impôt sur le revenu n'ont pas à être compris dans l'assiette du prélèvement.

Le prélèvement est calculé au taux de 2 % (CGI, art. 990 B).

Chapitre 4 : Recouvrement

(CGI, art. 990 C ; BOI-ENR-TIM-40-70)

7429

Cf. REC n° 7796.

Chapitre 5 : Régularisation

(BOI-ENR-TIM-40-40)

7430

Le prélèvement perçu est susceptible d'être régularisé dans deux cas : remboursement par anticipation et augmentation du taux du prélèvement.

Partie 10 : Droit dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne

(CGI, art. 1012 ; Loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne)

7450

Il est institué un droit fixe dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne dans les cas suivants :

1° Lors du dépôt d'une demande d'agrément, le droit dû, fixé par décret, est supérieur à 2 000 € et inférieur ou égal à 15 000 €. Ce droit est exigible le jour du dépôt de la demande, auprès de l'Autorité de régulation des jeux en ligne, de tout opérateur de jeux ou de paris en ligne ;

2° Au titre de chaque agrément délivré ou renouvelé, au 1er janvier de chaque année suivant celle au cours de laquelle l'agrément a été délivré ou renouvelé, le droit dû, fixé par décret, est supérieur à 10 000 € et inférieur ou égal à 40 000 € ;

3° Lors d'une demande de renouvellement de l'agrément, le droit dû, fixé par décret, est supérieur à 1 000 € et inférieur ou égal à 10 000 €. Il est exigible de l'opérateur le jour du dépôt de la demande auprès de l'Autorité de régulation des jeux en ligne.

Ce droit mentionné est recouvré et contrôlé selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière de droit d'enregistrement. Il est acquitté selon des modalités fixées par décret.

Le délai de paiement de ce droit est de trente jours à compter de la date de réception de l'avis de paiement. Le montant est majoré du taux d'intérêt légal mensualisé par mois de retard à compter du trente et unième jour suivant la date de réception de l'avis de paiement, tout mois entamé étant compté en entier.

Partie 11 : Taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres

(CGI, art. 1013 ; BOI-ENR-TIM-20-70)

7451

L'article 1013 du CGI institue une taxe annuelle sur la détention de résidences mobiles terrestres occupées à titre d'habitat principal sur le territoire national.

> **Remarque :** L'article 1013 du CGI a été créé par l'article 35-I de la loi n° 2010-1568 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010. Corrélativement, l'article 35-II de la loi précitée a abrogé, à compter du 1er janvier 2011, l'article 1595 quater du CGI qui prévoyait une taxe annuelle d'habitation sur les résidences mobiles terrestres, laquelle de fait n'est pas entrée en vigueur.

Cette nouvelle taxe est applicable pour la première fois au titre de la période d'imposition s'étendant du 1er octobre 2011 au 30 septembre 2012.

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-ENR-TIM-20-70 au I)

Chapitre 1 : Résidence imposable

7452

La taxe est due par tout propriétaire d'une ou plusieurs résidences mobiles terrestres utilisées à titre de résidence principale sur le territoire national. Lorsque la résidence principale est, le cas échéant, composée de plusieurs résidences mobiles terrestres, la taxe est due au titre de chacune de ces résidences.

Pour être soumise à la taxe, la résidence mobile terrestre doit remplir cumulativement les quatre conditions suivantes :

- répondre à la définition de la résidence mobile terrestre ;

- être affectée à l'habitation ;

- constituer l'habitat principal du redevable ;

- être utilisée sur le territoire national.

Chapitre 2 : Redevable de la taxe

(CGI, art. 1013, II, dernier alinéa)

7453

Le redevable de la taxe est le propriétaire de la résidence mobile. Néanmoins, par commodité, il est admis que le paiement de la taxe puisse être effectué par une autre personne que celle figurant en tant que propriétaire sur la carte grise de la résidence mobile.

Chapitre 3 : Cas d'exonération de la taxe

(CGI, art. 1013, III)

7454

Le III de l'article 1013 du CGI prévoit quatre cas d'exonération de la taxe, tenant soit à l'ancienneté de la résidence mobile, soit à la qualité du redevable de la taxe.

A. Exonération tenant à la date de première mise en circulation de la résidence mobile

7455

Sont exonérées de la taxe, les résidences mobiles terrestres qui, au 1er octobre de l'année d'imposition, ont une date de première mise en circulation antérieure de plus de quinze ans, c'est-à-dire à partir de quinze ans et un jour (CGI, art. 1013, III-1°).

B. Exonération tenant à la qualité du redevable ou de son conjoint

7456

Sont exonérés de la taxe :

- les titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées mentionnée à l'article L. 815-1 du code de la sécurité sociale ou de l'allocation supplémentaire d'invalidité mentionnée à l'article L. 815-24 du code de la sécurité sociale (CGI, art. 1013, III-2°) ;

- les titulaires de l'allocation aux adultes handicapés mentionnée aux articles L. 821-1 et suivants du code de la sécurité sociale, lorsque le montant de leurs revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI (CGI, art. 1013, III-3°) ;

- les personnes atteintes d'une infirmité ou d'une invalidité les empêchant de subvenir par leur travail

aux nécessités de l'existence, lorsque le montant de leurs revenus de l'année précédente n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI (CGI, art. 1013, III-4°).

Remarque : Pour l'ensemble des situations visées ci-dessus, l'exonération de la taxe est accordée que ce soit le propriétaire de la résidence mobile, son conjoint ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité qui est titulaire de l'allocation concernée ou qui remplit la condition d'infirmité ou d'invalidité ouvrant droit à l'exonération.

Titre 2 : Modalités déclaratives de la taxe

(BOI-ENR-TIM-20-70 au II)

Chapitre 1 : Principe d'annualité

A. Application du principe

(CGI, art. 1013, II-al. 1 et 2)

7457

La taxe est due par période d'imposition s'étendant du 1er octobre d'une année au 30 septembre de l'année suivante. Elle est exigible à l'ouverture de la période d'imposition, soit le 1er octobre de chaque année.

Elle doit être acquittée avant le 30 septembre. Lorsque la résidence mobile a été acquise entre le 1er août et le 30 septembre, la taxe n'est pas exigible pour la période d'imposition en cours.

Le caractère annuel de la taxe s'oppose à ce qu'elle puisse faire l'objet d'une réduction, d'une restitution, d'une imputation.

B. Résidence mobile mise en circulation en cours de période d'imposition

7458

Lorsque la résidence mobile est mise en circulation en cours de période d'imposition, la taxe est exigible dans le mois de la première mise en circulation.

Lorsque le jour de l'expiration du délai d'un mois pour le paiement de la taxe est un jour de fermeture du service des impôts, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable qui suit. Pendant ce délai, la sanction prévue au VIII de l'article 1013 du CGI n'est pas applicable.

Toutefois, la taxe n'est pas due pour la période en cours si la première mise en circulation a lieu entre le 1er août et le 30 septembre de la même année.

C. Changement de situation en cours de période d'imposition

7459

La taxe n'est pas due lorsque la résidence mobile ou son propriétaire est en situation de bénéficier de l'une des exonérations prévues aux 2°, 3° et 4° du III de l'article 1013 du CGI (cf. n^{os} 7454 à 7456 ci-dessus).

Lorsque le changement de situation qui conduit à exonérer la résidence mobile intervient au cours de la période d'imposition, la taxe acquittée reste due. L'exonération est prise en compte au titre de la période d'imposition suivante.

D. Résidence mobile d'occasion acquise en cours de période d'imposition

7460

Le récépissé représentatif du paiement de la taxe acquittée par le propriétaire de la résidence mobile à l'ouverture de la période d'imposition (ou dans le mois suivant la première mise en circulation de la résidence mobile) reste attaché à la résidence mobile jusqu'au terme de la période d'imposition.

En cas de vente d'une résidence mobile en cours de période d'imposition, le récépissé produit lors du paiement de la taxe reste valide. Il est transmis à l'acquéreur, qui règle de façon amiable avec le vendeur l'éventuel dédommagement auquel ce dernier peut prétendre.

Lorsque la résidence mobile d'occasion est cédée par un propriétaire bénéficiant de l'une des exonérations de la taxe prévues aux 2°, 3° et 4° du III de l'article 1013 du CGI (cf. n^{os} 7454 à 7456 ci-dessus), à un acquéreur non exonéré, le récépissé « gratis » reste valable jusqu'à la fin de la période d'imposition. La situation du nouvel acquéreur sera prise en compte pour l'établissement de la taxe due au titre de la période d'imposition suivante.

Chapitre 2 : Tarifs de la taxe

(CGI, art. 1013, IV)

7461

Le tarif de la taxe est fixé à :

- 150 € par résidence mobile dont la date de première mise en circulation est antérieure d'au plus dix ans au premier jour de l'ouverture de la période d'imposition ;

- 100 € par résidence mobile dont la date de première mise en circulation est de plus de dix ans et d'au plus quinze ans au premier jour de l'ouverture de la période d'imposition soit le 1er octobre de l'année.

L'ancienneté de la résidence est déterminée à partir de la date de première mise en circulation figurant sur la carte grise de la résidence mobile concernée et s'apprécie au premier jour de la période d'imposition, c'est-à-dire au 1er octobre de l'année.

Chapitre 3 : Dépôt de la déclaration et paiement de la taxe

A. Exigibilité de la taxe

7462

Le fait générateur de la taxe est constitué :

- soit par la possession d'une résidence mobile à usage d'habitation principale à l'ouverture de la période d'imposition (1er octobre) ;

- soit par la mise en circulation d'une résidence mobile entre le 1er octobre d'une année et le 31 juillet de l'année suivante.

B. Dépôt de la déclaration

(CGI, art. 1013, V)

7463

La taxe sur les résidences mobiles relève de la procédure de paiement sur déclaration. La déclaration est souscrite sur l'imprimé n° 2094 (CERFA n° 14464) disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires").

Elle est déposée au plus tard le 30 septembre au service des impôts le plus proche du lieu de stationnement de la résidence mobile au cours de cette période, sur présentation du certificat

d'immatriculation (carte grise) de la résidence mobile.

Le règlement de la taxe est réalisé par les moyens de paiement ordinaires.

Un récépissé de paiement est alors délivré par le service et remis au redevable.

C. Récépissé

7464

Le montant de la taxe est fonction de l'ancienneté de la résidence mobile.

Jusqu'à la quinzième année suivant la date de première mise en circulation, il est remis contre paiement de la taxe un récépissé au titre de chaque résidence mobile déclarée.

D. Récépissé portant la mention « gratis »

7465

Un récépissé portant la mention « gratis » est remis par le service des impôts dans deux situations :

- lorsque le propriétaire de la résidence mobile ou son conjoint bénéficie de l'exonération de taxe prévue aux 2°, 3° ou 4° du III de l'article 1013 du CGI (cf. n^{os} 7454 à 7456 ci-dessus) ;

- lorsque la date de première mise en circulation de la résidence mobile est antérieure de plus de quinze ans à la date d'ouverture de la période d'imposition concernée.

E. Duplicata du récépissé

(CGI, art. 1013, VII)

7466

Le VII de l'article 1013 du CGI prévoit la délivrance d'un duplicata en cas de perte, vol ou destruction du récépissé remis au moment du paiement de la taxe.

La demande de duplicata doit être faite auprès du service des impôts qui a enregistré la déclaration, soit directement sur place, soit par écrit.

Titre 3 : Contrôle et sanctions

(CGI, art. 1013, VIII et IX ; BOI-ENR-TIM-20-70 au III)

7467

Le contrôle de la taxe est réalisé à l'occasion de contrôles routiers par les agents habilités. Le récépissé fourni par le service des impôts lors du paiement de la taxe permet d'attester que le contribuable est à jour de ses obligations fiscales en la matière au titre de la période d'imposition concernée.

Le défaut de présentation du récépissé, constaté par procès-verbal établi au nom de la personne tractant ou conduisant la résidence mobile terrestre, est sanctionné par une amende de 210 € par récépissé non présenté (CGI, art. 1013, VIII).

Le contrôle et le contentieux de la taxe sont assurés selon les règles et garanties applicables en matière de droits d'enregistrement (CGI, art. 1013, IX).

Livre XVII : Taxe sur les conventions d'assurances et taxes assimilées

Introduction

7500

Le présent Livre XVII Taxe sur les conventions d'assurances et taxes assimilées (TCAS) est consacré :

- à la taxe sur les conventions d'assurances (première partie, n^{os} 7501 et suivants) ;

- aux taxes assimilées (deuxième partie, n^{os} 7530 et suivants). Seul le prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurance en vertu de contrats d'assurances en cas de décès de l'assuré et la taxe sur la transformation de contrats en cours en contrats euro-croissance sont étudiés dans cette deuxième partie (cf. précision ci-dessous).

> **Précision :** Outre le prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurances en vertu de contrats d'assurances en cas de décès de l'assuré et la taxe sur la transformation de contrats en cours en contrats euro-croissance, d'autres taxes sont assimilées à la taxe sur les conventions d'assurances : taxes à percevoir pour l'alimentation du fonds commun des accidents du travail agricole, fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages, fonds national de gestion des risques en agriculture, contribution au fonds de garantie contre les actes de terrorisme et d'autres infractions, fonds de prévention des risques naturels majeurs cotisation pour la caisse d'assurance accidents agricoles perçue en Alsace-Moselle. Ces taxes font l'objet de commentaires au BOI-TCAS-AUT ainsi que pour certaines dans la deuxième partie du Livre XVI relatif à l'Enregistrement.

Les commentaires exposés dans le présent Livre XVII, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, étaient traités dans les chapitres 3 et 5 de la troisième partie du Livre V.

Partie 1 : Taxe sur les conventions d'assurances

(CGI, art. 991 à CGI, art. 1004 ; BOI-TCAS-ASSUR)

Titre 1 : Champ d'application

(BOI-TCAS-ASSUR-10)

Chapitre 1 : Conventions taxables

7501

La taxe sur les conventions d'assurances touche toutes les conventions d'assurances conclues avec une société ou compagnie d'assurances ou avec tout autre assureur français ou étranger (CGI, art. 991).

La taxe est due, quels que soient le lieu et la date auxquels ces conventions sont ou ont été conclues.

Chapitre 2 : Exonérations

7502

Sont notamment exonérés de la taxe :

- les assurances bénéficiant, en vertu de dispositions exceptionnelles autres que celles de l'article 1087 du CGI, de l'exonération des droits d'enregistrement, à l'exception, pour les primes ou cotisations échues depuis le 1er octobre 2002, de celles couvrant les risques maladie souscrites auprès des mutuelles définies par l'article L. 111-1 du code de la mutualité (CGI, art. 995, 2°) ;

- les contrats d'assurances sur corps, marchandises transportées et responsabilité civile du transporteur, des navires de commerce, des navires de pêche et des aéronefs souscrits contre les risques de toute nature de navigation maritime, fluviale ou aérienne (CGI, art. 995, 3° et 4°) ;

- les contrats d'assurances sur la vie et assimilés y compris les contrats de rente viagère (CGI, art. 995, 5°) ;

- les contrats d'assurances sur les risques de gel et de tempêtes sur récoltes ou sur bois sur pied (CGI, art. 995, 6°) ;

- les contrats d'assurances sur marchandises transportées et responsabilité civile du transporteur des transports terrestres (CGI, art. 995, 7°) ;

- les assurances des crédits à l'exportation (CGI, art. 995, 8°) ;

- les contrats de garantie souscrits par les fonds communs de créances, en application de l'article L. 214-47 du code monétaire et financier et de l'article 9 modifié du décret n° 89-158 du 9 mars 1989, auprès des entreprises d'assurances, pour se couvrir contre les risques de défaillance des débiteurs de créances (CGI, art. 995, 9°) ;

- les contrats souscrits par le centre national de transfusion sanguine pour le compte des centres de transfusion sanguine auprès du groupement d'assureurs de risques de transfusion sanguine (CGI, art. 995, 10°) ;

- les assurances contre les risques de toute nature relatifs aux véhicules terrestres à moteur utilitaires d'un poids total autorisé en charge supérieur à 3,5 tonnes (CGI, art. 995, 11°) ;

- les contrats d'assurance couvrant les risques de toute nature afférents aux récoltes, cultures, cheptel vif, cheptel mort, dont les camions, camionnettes et fourgonnettes à utilisation exclusivement utilitaire, qui sont affectés aux exploitations agricoles et exclusivement nécessaires au fonctionnement de celles-ci ainsi qu'aux bâtiments affectés aux exploitations agricoles et exclusivement nécessaires à leur fonctionnement (CGI, art. 995, 12°) ;

- les contrats d'assurance maladie complémentaire couvrant les personnes physiques ou morales qui exercent exclusivement ou principalement une des professions agricoles ou connexes à l'agriculture définies à l'article L. 722-4 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 722-9 du code rural et de la pêche maritime, au 1° de l'article L. 722-10 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 722-21 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 722-28 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 722-29 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 731-25 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 741-2 du code rural et de la pêche maritime ainsi que leurs salariés et les membres de la famille de ces personnes, lorsqu'ils vivent avec elles sur l'exploitation, si ces garanties respectent les conditions mentionnées à l'article L. 871-1 du code de la sécurité sociale (cette dernière condition n'est pas applicable aux garanties en cours au 1er janvier 2008) (CGI, art. 995, 13°) ;

- les contrats d'assurance dépendance (CGI, art. 995, 14°) ;

- les cotisations versées par les exploitants de remontées mécaniques dans le cadre du système mutualiste d'assurance contre les aléas climatiques (disposition applicable depuis le 1er janvier 2003) (CGI, art. 995, 17°) ;

- sous certaines conditions, les contrats d'assurances de groupe et opérations collectives et notamment les contrats d'assurances « personnes âgées dépendantes » souscrits par des institutions de retraite ou de prévoyance complémentaire et destinés à servir une rente aux personnes âgées

ayant perdu leur autonomie (CGI, art. 998, 1°) ;

- sous certaines conditions, la convention d'assurance souscrite par une entreprise afin de garantir aux membres de son personnel salarié une indemnité de fin de carrière lors de leur départ à la retraite ou une indemnité de cessation d'activité versée dans le cadre de l'article 2 de la loi n° 96-126 du 21 février 1996 portant création d'un fonds paritaire d'intervention en faveur de l'emploi (CGI, art. 998, 3°).

Sont également exonérés les contrats d'assurance dont le risque se trouve situé hors de France ou ne se rapporte pas à un établissement industriel, commercial ou agricole sis en France ; à défaut de situation matérielle certaine ou de rapport certain avec un établissement industriel, commercial ou agricole, les risques sont réputés situés au lieu du domicile ou du principal établissement du souscripteur (CGI, art. 1000, al. 1).

Titre 2 : Assiette

(BOI-TCAS-ASSUR-20)

7503

La taxe est perçue sur le montant des sommes stipulées au profit de l'assureur et de tous accessoires dont celui-ci bénéficie directement ou indirectement du fait de l'assuré (CGI, art. 991, al. 2).

Sont notamment passibles de la taxe :

- les primes proprement dites ou cotisations et leurs majorations ;

- les frais mis à la charge de l'assuré tels qu'impôts, frais de recouvrement et de répertoire, de gestion, d'estimation des biens assurés, coût des polices et avenants, honoraires de révision des contrats, remises allouées par les compagnies à leurs agents ou courtiers à titre d'honoraires ou de frais d'encaissement ;

- les indemnités de résiliation payées par l'assuré.

7503-1

Par contre, n'entrent pas dans l'assiette de la taxe :

- les sommes allouées judiciairement à l'assureur ;

- les participations aux bénéfices de primes ayant déjà supporté l'impôt et affectées, soit à l'augmentation du capital assuré, soit à la diminution de la prime à payer ;

- les contributions et taxes parafiscales perçues par l'assureur au profit des différents fonds de garantie.

Titre 3 : Fait générateur

(BOI-TCAS-ASSUR-20)

7504

La date d'échéance des primes ou cotisations, quelles que soient la date de conclusion du contrat et celle du paiement effectif, constitue le fait générateur de la taxe.

Titre 4 : Tarif

(CGI, art. 1001 ; BOI-TCAS-ASSUR-30-10)

7505

Le tarif de la taxe applicable est celui en vigueur à la date de l'échéance des primes ou cotisations.

Il diffère selon l'objet des contrats concernés. Pour plus de précisions sur les différents tarifs applicables, il convient de se reporter au BOI-TCAS-ASSUR-30-10.

Précisions :

1. Les conventions d'assurances passées dans les départements d'outre-mer sont soumises au même tarif qu'en France métropolitaine.

Toutefois, dans le département de la Guyane, les tarifs de la taxe sur les conventions d'assurances sont réduits de moitié.

De même, pour les primes émises jusqu'au 31 décembre 2018 et afférentes à des risques situés dans le Département de Mayotte, le tarif de la taxe sur les conventions d'assurance est réduit de moitié (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 57).

2. Le taux du prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement appliqué à la taxe mentionnée au 2° bis de l'article 1001 du CGI est fixé, à compter du 1er janvier 2011, à 0,5 % (arrêté du 6 janvier 2011 pris en application du III de l'article 1647 du CGI fixant le niveau des frais d'assiette et de recouvrement de différents impôts et taxes affectés à des organismes sociaux, art. 3).

3. Pour les primes ou cotisations échues à compter du 1er octobre 2011, le produit de la taxe est affecté aux départements, à l'exception du produit de la taxe afférente aux contrats visés au 2° bis de l'article 1001 du CGI, qui est affecté, par parts égales, à la Caisse nationale des allocations familiales et à la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés.

4. Selon le 5° bis de l'article 1001 du CGI, le tarif de la taxe spéciale sur les contrats d'assurance est fixé à 18 % pour les assurances contre les risques de toute nature relatifs aux véhicules terrestres à moteur. Le 6° de l'article 1001 du même code précise que ce tarif est fixé à 9 % pour toutes autres assurances.

La Cour de cassation par un arrêt rendu le 31 janvier 2006 (Cass. com., 31 janvier 2006, pourvoi n°03-19832) a précisé la notion de risques de toute nature relatifs aux véhicules terrestres à moteur. La haute juridiction juge qu'il y a lieu d'appliquer le taux de 18 % prévu au 5° bis de l'article 1001 du CGI à l'ensemble des garanties contenues dans un contrat d'assurance automobile qui portent sur des risques indissociables par nature de ceux couverts par les garanties principales du contrat, à savoir dommage matériel et responsabilité civile.

À la lumière de ce principe, la Cour de cassation a rendu une série d'arrêts qui viennent confirmer l'application du taux de 18 % à plusieurs garanties accessoires ou complémentaires attachées à ces contrats d'assurance (cf. notamment Cass. com., 7 avril 2010, pourvoi n° 09-14090 et Cass. com., 15 mars 2011, pourvoi n°10-10652 au BOI-TCAS-ASSUR-30-10-30).

Titre 5 : Obligations des redevables

BOI-TCAS-ASSUR-40

7506

Les sociétés et compagnies d'assurances et tous autres assureurs établis en France, dans un État membre de l'Union européenne ou un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen agissant en France en libre prestation de services sont tenus avant de commencer leurs opérations, de déposer auprès du service des impôts dont dépend leur siège social (ou établissement) une déclaration d'existence énonçant la nature de ces opérations et les noms du directeur de la société ou du chef de l'établissement (CGI, art. 1003).

Les assureurs étrangers établis en dehors de l'Espace économique européen sont tenus de faire agréer par le service des impôts un représentant fiscal français personnellement responsable de la taxe et des pénalités (CGI, art. 1004 ; CGI, ann. II, art. 306 F).

Remarque : Le 2 du F du I de l'article 64 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 a abrogé l'article 1002 du CGI selon lequel un répertoire coté, paraphé et visé soit par un des juges du tribunal de commerce, soit par le juge du tribunal d'instance, devait être tenu par les courtiers et autres intermédiaires prêtant habituellement ou occasionnellement leur entremise pour des opérations conclues avec des assureurs étrangers établis dans l'Espace économique européen n'ayant en France ni établissement, ni agence, ni succursale. Cette obligation spécifique est donc supprimée.

Titre 6 : Liquidation et paiement

(BOI-TCAS-ASSUR-30-20)

7507

La taxe sur les conventions d'assurances est liquidée et versée (cf. REC n° 7799) :

- par l'assureur lui-même ou son représentant responsable s'il s'agit d'un assureur étranger établi en dehors de l'Espace économique européen.

Elle est versée dans les quinze jours qui suivent la fin du mois considéré au service des impôts du lieu du principal établissement (cf. toutefois **n° 7507-1**), accompagnée d'une déclaration **n° 2787**, CERFA n° 11096, accessible *via* la rubrique « Recherche de formulaires » sur le site www.impot.gouv.fr. Toutefois, dans le même délai de quinze jours suivant chaque mois, les entreprises peuvent verser la taxe provisoirement liquidée sur le montant des primes et autres sommes stipulées au profit de l'assureur qui ont fait l'objet d'une émission de quittance au cours du mois précédant le mois considéré, déduction faite des annulations et remboursements constatés au cours du même mois. Le solde qui, le cas échéant, reste dû est perçu le 15 du deuxième mois suivant le mois considéré. Si la taxe provisoirement liquidée est supérieure à la taxe due, l'excédent est reporté. La possibilité d'opérer provisoirement la liquidation de la taxe est offerte chaque mois aux entreprises. La régularisation intervient alors obligatoirement le mois suivant. Il appartient au déclarant d'indiquer le mois de référence retenu à chaque échéance ;

- par le courtier ou l'intermédiaire : le versement de la taxe est effectué dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui au cours duquel la convention est conclue, accompagné d'une formule **n° 2787**, au service des impôts de sa résidence (cf. toutefois **n° 7507-1**) ;

- enfin, par l'assuré lorsque l'assurance est souscrite directement à l'étranger, sans l'entremise d'un courtier ou intermédiaire, auprès d'un assureur étranger établi en dehors de l'Espace économique européen n'ayant pas de représentant en France, ou lorsque l'intermédiaire dans certains cas n'est pas tenu au paiement de la taxe ; en ce cas, le paiement de la taxe s'effectue au service des impôts de la situation matérielle ou présumée du risque (cf. toutefois **n° 7507-1**) dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui où se place chaque échéance des sommes stipulées au profit de l'assureur.

7507-1

Les sommes supérieures à 1 500 € (par échéance et par support déclaratif) versées au titre de la taxe sur les conventions d'assurance doivent être acquittées par voie de virement directement opéré sur le compte courant du Trésor à la Banque de France. Dans ce cas, parallèlement à l'envoi de la déclaration au service des impôts territorialement compétent, le redevable donne l'ordre à sa banque de virer la somme dont il est débiteur, dans le respect des délais légaux de déclaration et de règlement.

Partie 2 : Taxes assimilées

7530

Sont assimilées à la taxe sur les conventions d'assurances, les taxes suivantes :

- taxes à percevoir pour l'alimentation du fonds commun des accidents du travail agricole (BOI-TCAS-AUT-10 ; cf. ENR n° 6908) ;

- fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages (BOI-TCAS-AUT-20 ; cf. ENR n° 6906) ;

- fonds national de gestion des risques en agriculture (BOI-TCAS-AUT-30) ;

- contribution au fonds de garantie contre les actes de terrorisme et d'autres infractions (BOI-TCAS-AUT-40 ; cf. ENR n° 6907) ;

- fonds de prévention des risques naturels majeurs (BOI-TCAS-AUT-50 ; cf. ENR n° 6910) ;

- prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurances en vertu de contrats

d'assurances en cas de décès de l'assuré (BOI-TCAS-AUT-60 ; **n^os^ 7531 et suivants**) ;

- cotisation pour la caisse d'assurance accidents agricoles perçue en Alsace-Moselle (BOI-TCAS-AUT-70) ;

- taxe sur la transformation de contrats en cours en contrats euro-croissance (cf. n° 7580).

Seul le prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurances en vertu de contrats d'assurances en cas de décès de l'assuré et la taxe sur la transformation de contrats en cours en contrats euro-croissance font l'objet de développements plus détaillés dans la présente partie.

Titre 1 : Prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurance en vertu de contrats d'assurances en cas de décès de l'assuré

(CGI, art. 990 I ; BOI-TCAS-AUT-60)

7531

Remarque : Le prélèvement sur certaines sommes versées par les assureurs à raison du décès de l'assuré est applicable lorsque ces sommes n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B du CGI. Ce dispositif n'a donc pas d'incidence sur les dispositions de l'article 757 B du CGI commentées dans le Livre XVI ENR au n° 7185.

Chapitre 1 : Champ d'application du prélèvement

(BOI-TCAS-AUT-60 au I ; Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 9)

7532

L'article 990 I du CGI institue un prélèvement sur les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement à un bénéficiaire par un ou plusieurs organismes d'assurances et assimilés, à raison du décès de l'assuré, lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 757 B du CGI.

Pour les sommes, rentes ou valeurs versées à raison des décès intervenus à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, ce prélèvement s'élève à 20 % pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire inférieure ou égale à la limite inférieure de la septième ligne de la première colonne du tableau I de l'article 777 du CGI, et à 25 % pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire excédant cette limite.

Pour les contrats dénoués par décès intervenus à compter du 1er juillet 2014, ce prélèvement s'élève à 20 % pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire inférieure ou égale à 700 000 €, et à 31,25 % pour la fraction de la part taxable de chaque bénéficiaire excédant cette limite (loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 9).

Remarques :

1. En principe, le transfert d'un PEP « assurance » vers un autre PEP « assurance » géré par un organisme différent, de même que le simple transfert d'un PEP « assurance monosupport » vers un PEP « assurance multisupport » ne remettent pas en cause l'antériorité du contrat initial.

2. La transformation d'un contrat d'assurance-vie ou d'un bon ou contrat de capitalisation en euros en un bon ou contrat dont une part significative ou l'intégralité des sommes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte (contrats multisupports) ne remet pas en cause l'antériorité du contrat.

3. Le bénéficiaire n'est pas assujetti au prélèvement lorsqu'il est exonéré de droits de mutation à titre gratuit en application des dispositions de l'article 795 du CGI ou, pour les successions ouvertes depuis le 22 août 2007, de celles de l'article 796-0 bis du CGI et de l'article 796-0 ter du CGI.

A. Contrats taxables

7533

I. Contrats désignant un ou plusieurs bénéficiaires

Les sommes, rentes ou valeurs sont assujetties au prélèvement dès lors qu'elles sont dues à un bénéficiaire à titre gratuit désigné au contrat.

Les contrats sans désignation de bénéficiaire ou ceux qui revêtent un caractère onéreux ne sont pas concernés.

II. Contrats prévoyant le versement direct ou indirect par un ou plusieurs organismes d'assurance et assimilés

Il s'agit des sociétés ou entreprises d'assurances, des mutuelles, des institutions de prévoyance et des organismes de même nature.

III. Contrats n'entrant pas dans le champ d'application de l'article 757 B du CGI

Les sommes versées ne doivent pas entrer dans le champ d'application de l'article 757 B du CGI.

Remarque : Les reversions de rente viagère entre parents en ligne directe ou au profit du conjoint survivant intégrées dans le calcul de la rente servie à l'assuré de son vivant ne sont pas soumises au prélèvement.

B. Territorialité

7534

Le prélèvement institué par l'article 990 I du CGI s'applique aux sommes, rentes ou valeurs dues au titre des contrats dont le souscripteur ou l'adhérent s'agissant d'un contrat groupe est une personne physique ayant, à la date de souscription ou d'adhésion au contrat, son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI. Cette règle est applicable que le contrat soit régi par la loi française ou par une loi étrangère.

Pour les sommes, rentes ou valeurs versées à raison des décès intervenus à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, le bénéficiaire est assujetti au prélèvement prévu au premier alinéa de l'article 990 I du CGI dès lors qu'il a, au moment du décès, son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI et qu'il l'a eu pendant au moins six années au cours des dix années précédant le décès ou dès lors que l'assuré a, au moment du décès, son domicile fiscal en France au sens du même article 4 B du CGI.

C. Contrats exonérés

7535

Le I de l'article 990 I du CGI prévoit que les sommes, rentes ou valeurs dues à raison de certains contrats d'assurance de groupe limitativement énumérés ne sont pas assujetties au prélèvement.

I. Contrats mentionnés au 1° du I de l'**article 199 septies du CGI**

Cf. BOI-TCAS-AUT-60 au I-D-1.

II. Contrats d'assurance de groupe mentionnés aux **articles 154 bis** et **885 J du CGI** et au 1° de l'**article 998 du CGI** et souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle

L'exonération ne concerne que les contrats d'assurance de groupe souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle salariée ou non salariée ; elle est applicable aux contrats d'assurance de groupe souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle non salariée au profit des conjoints collaborateurs.

Elle s'applique également aux contrats mentionnés à l'article 154 bis-0 A du CGI souscrits dans le cadre d'une activité professionnelle non salariée agricole.

Chapitre 2 : Assiette et fait générateur du prélèvement

(Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 9)

A. Assiette

(BOI-TCAS-AUT-60 au II)

I. Méthode générale de détermination de l'assiette

7536

L'assiette de la taxation est constituée :

- pour les contrats rachetables et pour ceux comportant à la fois des garanties d'épargne et de prévoyance :

  • par les sommes, rentes ou valeurs correspondant à la fraction rachetable c'est-à-dire par la valeur de rachat du contrat au jour du décès de l'assuré. Toutefois, pour les contrats à terme fixe, il convient de prendre en compte également les intérêts produits par le contrat entre la date du décès et celle du versement effectif des sommes, rentes ou valeurs,
  • et par les primes correspondant à la fraction non rachetable c'est-à-dire par le produit résultant de la multiplication du montant du capital-décès dû par l'organisme d'assurance ou assimilé, diminué de la valeur de rachat du contrat au jour du décès de l'assuré, par le taux de mortalité qui correspond à l'âge de l'assuré lors de son décès dans la table de mortalité applicable à cette date ;

- pour les contrats non rachetables, par la prime annuelle ou par la prime versée à la conclusion du contrat lorsqu'il s'agit d'une prime unique.

En toute hypothèse, l'assiette du prélèvement ne peut pas excéder le capital réellement versé en cas de décès.

L'exécution de la prestation due au bénéficiaire sous la forme d'une rente reste sans incidence sur l'assiette dès lors qu'il ne s'agit que d'une modalité de paiement de la prestation.

En cas de pluralité de bénéficiaires, l'assiette taxable, déterminée globalement selon les modalités fixées ci-dessus, est répartie pour chaque bénéficiaire selon la part des sommes, rentes ou valeurs qui lui revient.

II. Méthode « globale » de détermination de l'assiette

7537

Compte tenu des difficultés d'application des règles relatives à l'assiette de l'impôt en ce qui concerne la détermination de la fraction rachetable des contrats lorsque les capitaux versés au décès de l'assuré au titre d'un même contrat sont soumis à des régimes fiscaux différents, une méthode dite « globale » simplificatrice a été élaborée et peut être appliquée sur option par les compagnies d'assurance et assimilés.

1. Champ d'application de la méthode globale.

La méthode globale est susceptible de s'appliquer aux seuls contrats rachetables dont le capital ou la rente garantis sont exprimés totalement ou partiellement en unités de compte et qui sont soumis à des régimes fiscaux différents selon la date de versement des primes.

2. Objet de la méthode globale.

La méthode globale repose sur le calcul d'un coefficient d'imposition au prélèvement à chaque nouveau versement de prime.

3. Caractère optionnel de la méthode globale.

L'application de la méthode globale s'effectue sur option exercée par les compagnies d'assurance et assimilées. Cette option est générale et irrévocable. Elle a dû être exercée avant le 31 octobre 2002.

III. Application d'un abattement de 152 500 €

7538

L'assiette du prélèvement est diminuée d'un abattement global de 152 500 € par bénéficiaire.

Lorsque plusieurs contrats sont conclus sur la tête d'un même assuré au profit d'un même bénéficiaire, il convient, pour l'application de l'abattement, de tenir compte de l'ensemble des parts taxables revenant au même bénéficiaire au titre de chacun de ces différents contrats.

Pour les contrats dénoués par décès intervenus à compter du 1er juillet 2014, l'assiette du prélèvement est diminuée d'un abattement proportionnel de 20 % pour les seules sommes, valeurs ou rentes issues des contrats mentionnés au 1 du I bis nouveau de l'article 990 I du CGI et répondant aux conditions prévues au 2 du même I bis nouveau de l'article 990 I du CGI, puis d'un abattement fixe de 152 500 €. Ces nouvelles dispositions issues de l'article 9 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 seront commentées ultérieurement (cf. cependant le **n° 7538-1** relatif à l'abattement proportionnel de 20 %).

IV. Application d'un abattement proportionnel de 20 %

7538-1

L'article 9 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative institue un nouvel I bis à l'article 990 I du CGI, applicable aux contrats dénoués par décès intervenus à compter du 1er juillet 2014.

1. Conformément à ces nouvelles dispositions, les sommes, valeurs ou rentes qui bénéficient de l'abattement proportionnel de 20 % sont celles qui sont issues des contrats et placements de même nature souscrits à compter du 1er janvier 2014 ou des contrats souscrits avant cette date et ayant subi, entre le 1er janvier 2014 et le 1er janvier 2016, une transformation partielle ou totale entrant dans le champ du I de l'article 1er de la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie ou du 2° du I de l'article 125-0 A du CGI, sans qu'il soit fait application du dernier alinéa du même 2° du I de l'article 125-0 A du CGI, et dans lesquels les primes versées sont représentées par une ou plusieurs unités de compte constituées :

a) De parts ou d'actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières ;
b) De placements collectifs relevant des articles L. 214-24-24 du code monétaire et financier (CoMoFi) à L. 214-32-1 du CoMoFi ou des articles L. 214-139 du CoMoFi à L. 214-147 du CoMoFi ;
c) D'organismes de même nature que les organismes mentionnés aux a et b établis soit dans un autre État membre de l'Union européenne, soit dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et qui bénéficient de la procédure de reconnaissance mutuelle des agréments prévue par la directive 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 juillet 2009 portant coordination des dispositions législatives réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) (refonte) ;
d) De parts ou d'actions de sociétés mentionnées au I de l'article 150 UB du CGI ayant leur siège social sur le territoire de l'un des États membres de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;
e) De parts ou d'actions d'organismes de placement collectif immobilier ou de sociétés civiles de placement immobilier.

2. Bénéficient de l'abattement proportionnel de 20 % mentionné au premier alinéa du I de l'article 990 I du CGI, les sommes, valeurs ou rentes issues des contrats définis au 1 du I bis de ce même article 990 I du CGI et qui sont investies notamment :

- 1° En titres et droits mentionnés aux d et e du 1 du I bis de l'article 990 I du CGI (cf. ci-dessus) et contribuant au financement du logement social ou intermédiaire selon des modalités définies par décret en Conseil d'État ;

- 2° Ou en titres d'organismes de placement collectif mentionnés aux a à c du même 1 du I bis de l'article 990 I du CGI dont l'actif est constitué notamment par :

a) Des parts de fonds communs de placement à risques ou de fonds professionnels de capital investissement qui remplissent les conditions prévues au II de l'article 163 quinquies B du CGI, de fonds communs de placement dans l'innovation mentionnés à l'article L. 214-30 du CoMoFi, de fonds d'investissement de proximité mentionnés à l'article L. 214-31 du CoMoFi et d'actions de sociétés de capital-risque, qui remplissent les conditions prévues au I de l'article 1er de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, ou d'un organisme similaire d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;
b) Des actions ou parts émises par des sociétés exerçant une activité mentionnée à l'article 34 du

CGI qui, d'une part, occupent moins de 5 000 personnes et qui, d'autre part, ont un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 1 500 millions d'euros ou un total de bilan n'excédant pas 2 000 millions d'euros, sous réserve que le souscripteur du contrat, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne détiennent pas ensemble, pendant la durée du contrat, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices de la société ou n'ont pas détenu une telle participation à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription du contrat ;

c) Des actifs relevant de l'économie sociale et solidaire respectant des conditions définies par décret en Conseil d'État.

Les titres et droits mentionnés au b du 2° ci-dessus et les titres et droits constituant l'actif des organismes mentionnés aux a et c sont émis par des sociétés qui ont leur siège dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun au taux normal ou le seraient dans les mêmes conditions si elles exerçaient leur activité en France.

Un décret en Conseil d'État détermine les modalités d'appréciation des seuils d'effectif salarié, de chiffre d'affaires et de total de bilan mentionnés au même b du 2° ci-dessus.

Les titres mentionnés au 1° et aux a à c du 2° du 2 ci-dessus représentent au moins 33 % des actifs dont sont constituées les unités de compte mentionnées au 1 du I bis de l'article 990 I du CGI.

3. Les règlements ou les statuts des organismes de placement collectif en valeurs mobilières et des placements collectifs mentionnés au 1 du I bis de l'article 990 I du CGI prévoient le respect des catégories d'investissement prévues au 2 du même I bis de l'article 990 I du CGI.

Un décret en Conseil d'État précise les modalités de calcul et d'appréciation du respect des proportions d'investissement ainsi que les justificatifs à produire par les organismes ou sociétés concernés.

4. Lorsque les organismes de placement collectif en valeurs mobilières, les placements collectifs et les sociétés mentionnés au 1 du I bis de l'article 990 I du CGI recourent à des instruments financiers à terme, à des opérations de pension ainsi qu'à toute autre opération temporaire de cession ou d'acquisition de titres, ces organismes ou sociétés doivent respecter les règles d'investissement de l'actif prévues au 2 du même I bis de l'article 990 I du CGI, calculées en retenant au numérateur la valeur des titres éligibles à ces règles dont ils perçoivent effectivement les produits.

Un décret en Conseil d'État précise les modalités de calcul et les justificatifs à produire par les organismes ou sociétés concernés.

5. Les contrats mentionnés au I bis de l'article 990 I du CGI peuvent également prévoir qu'une partie des primes versées est affectée à l'acquisition de droits qui sont exprimés en unités de compte autres que celles mentionnées au 1 du I bis de l'article 990 I du CGI.

Pour ces contrats, la proportion d'investissement que doivent respecter les unités de compte mentionnées au même 1 du I bis de l'article 990 I du CGI est au moins égale à la proportion prévue au 2 du I bis de l'article 990 I du CGI multipliée par le rapport qui existe entre la prime versée et la part de cette prime représentée par la ou les unités de compte précitées.

V. En cas de démembrement de la clause bénéficiaire

7538-2

Dans l'hypothèse d'un démembrement de la clause bénéficiaire, le nu-propriétaire et l'usufruitier sont considérés, pour l'application du prélèvement, comme bénéficiaires au prorata de la part leur revenant dans les sommes, rentes ou valeurs versées par l'organisme d'assurance, déterminée selon le barème prévu à l'article 669 du CGI. L'abattement prévu au premier alinéa de l'article 990 I du CGI est réparti entre les personnes concernées dans les mêmes proportions. S'agissant des contrats dénoués par décès intervenus à compter du 1er juillet 2014, les deux abattements tels qu'issus des nouvelles dispositions de l'article 9 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 sont répartis entre les personnes concernées dans les mêmes proportions.

B. Fait générateur

(BOI-TCAS-AUT-60 au III-A)

7539

Le fait générateur du prélèvement est le décès de l'assuré qui entraîne l'exécution par l'organisme d'assurance ou assimilé de la garantie prévue au contrat en cas de décès de l'assuré avant le terme du contrat, c'est-à-dire le versement des sommes, rentes ou valeurs dues au bénéficiaire à titre gratuit.

Chapitre 3 : Redevable, liquidation et recouvrement

A. Redevable

(BOI-TCAS-AUT-60 au III-B)

7540

Il résulte des dispositions du II de l'article 990 I du CGI que le redevable du prélèvement est le bénéficiaire désigné au contrat des sommes, rentes ou valeurs qui lui sont versées par l'organisme d'assurance ou assimilé.

Dans le cas d'un démembrement de la clause bénéficiaire d'un contrat d'assurances et de la survie de l'usufruitier à la date de dénouement du contrat, l'assiette du prélèvement est constituée par les droits de l'usufruitier qui correspondent aux sommes, rentes ou valeurs dues. En effet, l'usufruitier est le seul redevable de la taxe dès lors qu'il est le bénéficiaire exclusif du capital décès. À ce titre, il bénéficie de l'abattement de 152 500 €.

Toutefois, le bénéficiaire n'est pas assujetti au prélèvement lorsqu'il est exonéré des droits de mutation à titre gratuit en application des dispositions de l'article 795 du CGI, de l'article 796-0 bis du CGI et de l'article 796-0 ter du CGI.

B. Liquidation

(BOI-TCAS-AUT-60 au IV-A)

7541

En principe, la liquidation du prélèvement et, par suite, le versement des sommes, rentes ou valeurs dues aux bénéficiaires sont subordonnés à la production d'une attestation sur l'honneur qui est remise par le bénéficiaire à l'organisme d'assurance ou assimilé, indiquant le montant des abattements dont l'application a déjà été demandée pour des sommes, rentes ou valeurs entrant dans le champ d'application de ce dispositif qu'il a déjà reçues ou qui lui sont dues à raison du décès du même assuré.

La liquidation est effectuée par l'organisme d'assurance ou assimilé au titre des sommes, rentes ou valeurs dues par lui à chaque bénéficiaire en tenant compte des abattements dont l'application a déjà été demandée à raison des sommes, rentes ou valeurs déjà reçues par le même bénéficiaire ou dues à ce dernier, suite au décès du même assuré.

C. Recouvrement

(BOI-TCAS-AUT-60 au IV-B)

7542

Le prélèvement doit être versé par les organismes d'assurance ou assimilés établis en France dans les quinze jours qui suivent la fin du mois au cours duquel les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par eux ont été versées aux bénéficiaires à titre gratuit, déduction faite du montant des prélèvements dus à raison de ces sommes, rentes ou valeurs.

Le prélèvement est recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la taxe sur les conventions d'assurances prévue aux articles 991 et suivants du CGI.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 1708 du CGI s'appliquent au prélèvement.

Remarque : En abrogeant le III de l'article 990 I du CGI, l'article 72 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 a supprimé l'obligation pour les organismes d'assurance ou assimilés non établis en France de désigner un représentant fiscal.

Chapitre 4 : Obligations déclaratives des organismes d'assurance et assimilés

(BOI-TCAS-AUT-60 au V)

7543

Les organismes d'assurance et assimilés mentionnés au I de l'article 990 I du CGI ne peuvent se libérer des sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par eux à raison du décès de l'assuré, à tout bénéficiaire à titre gratuit désigné au contrat qu'après avoir adressé à la direction des finances publiques du domicile de l'assuré, dans les soixante jours qui suivent le jour où ils ont eu connaissance du décès de celui-ci, une déclaration faisant connaître les renseignements prévus au IV de l'article 806 du CGI et à l'article 306-0 F de l'annexe II au CGI (ces modalités déclaratives sont éventuellement adaptées en cas de contrats à terme fixe).

Précision : L'article 806 du CGI est modifié par l'article 10 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 à compter du 1er janvier 2016.

7543-1

Les déclarations sont établies sur des formules imprimées et délivrées par le service des impôts (déclaration modèle **2739**).

Les dispositions du III de l'article 806 du CGI ne sont pas applicables en ce qui concerne les sommes, rentes ou valeurs dues par les organismes d'assurances et assimilés qui sont assujettis au prélèvement de l'article 990 I du CGI.

Chapitre 5 : Infractions et pénalités

7544

Les sanctions applicables aux infractions relatives au prélèvement sont les mêmes sanctions que celles applicables à la taxe sur les conventions d'assurances. Il en résulte que les sanctions prévues à l'article 1727 du CGI, à l'article 1728 du CGI, à l'article 1729 du CGI et à l'article 1731 du CGI sont, le cas échéant, applicables dans les conditions de droit commun.

Toutefois, s'agissant des décès intervenus entre le 1er janvier 1999 et le 1er février 2000, il avait été décidé de ne pas appliquer les sanctions prévues à l'article 1728 du CGI et à l'article 1731 du CGI. Cette mesure était soumise à la condition que les compagnies d'assurance s'acquittent de leurs obligations déclaratives et de paiement conformément aux textes en vigueur dans un délai supplémentaire expirant le 1er novembre 2000.

Titre 2 : Taxe sur la transformation de contrats en cours en contrats euro-croissance

(Loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 9 ; BOI-TCAS-AUT-80)

7580

L'article 9 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 réforme le régime fiscal de l'assurance-vie. À cette occasion, deux nouveaux contrats sont notamment créés : les contrats euro-croissance et les contrats vie-génération lesquels pourront résulter de la transformation de contrats existants.

Dans ce cadre, conformément au IV de l'article 9 de la loi n° 2013-1279 précitée, il est institué une taxe sur les sommes versées au titre de bons ou contrats mentionnés au 2° du I de l'article 125-0 A du CGI, précédemment affectées à l'acquisition de droits qui ne sont pas exprimés en unités de compte mentionnés au deuxième alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances ni ne relèvent du chapitre II du titre IV du livre Ier du code des assurances, et qui sont affectées à l'acquisition de droits investis en unités de compte mentionnés au I bis de l'article 990 I du CGI ou de droits donnant lieu à la

constitution d'une provision de diversification au titre de la transformation mentionnée au 2° du I de l'article 125-0 A du CGI.

Chapitre 1 : Champ d'application de la taxe

(BOI-TCAS-AUT-80 au I)

7580-1

Cette taxe est due par les entreprises d'assurance régies par le code des assurances, les mutuelles et unions régies par le livre II du code de la mutualité et les institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale.

Les bons ou contrats concernés par la taxe sont ceux dont une part ou l'intégralité des primes a été affectée à l'acquisition de droits exprimés en euros et pour lesquels la transformation du contrat se traduit par une réaffectation des sommes afférentes aux engagements en euros :

- à l'acquisition de droits investis en unités de comptes mentionnés au I bis de l'article 990 I du CGI (les commentaires relatifs aux dispositions de l'article 990 I du CGI figurent aux n^{os} 7531 et suivants et au BOI-TCAS-AUT-60) ;

- ou à l'acquisition de droits donnant lieu à la constitution d'une provision de diversification (contrat dit « euro-croissance » défini par l'ordonnance n° 2014-696 du 26 juin 2014 favorisant la contribution de l'assurance vie au financement de l'économie).

Chapitre 2 : Assiette de la taxe

(BOI-TCAS-AUT-80 au II-A)

7580-2

La taxe est assise sur les sommes affectées à des supports en euros des bons ou contrats mentionnés au 1° du I de l'article 125-0 A du CGI dont une part ou l'intégralité des primes versées est affectée à l'acquisition de droits exprimés en euros et qui, dans le cadre d'une transformation visée au **n° 7580-1**, sont réaffectées :

- à l'acquisition de droits exprimés en unités de compte mentionnés au I bis de l'article 990 I du CGI (les commentaires relatifs aux dispositions de l'article 990 I du CGI figurent aux n^{os} 7531 et suivants et au BOI-TCAS-AUT-60) ;

- à l'acquisition de droits donnant lieu à la constitution d'une provision de diversification.

Les sommes affectées à des supports en euros qui font l'objet d'une réaffectation postérieurement à la transformation du contrat ne sont pas soumises à la taxe.

Chapitre 3 : Liquidation et paiement de la taxe

(BOI-TCAS-AUT-80 au II-B à D)

7580-3

Le taux de cette taxe est de 0,32 %.

Elle s'applique aux transformations de contrats effectués à compter du 1er janvier 2014.

Elle est exigible le premier jour du mois suivant chaque trimestre civil, au titre des sommes réaffectées définies au **n° 7580-2** au cours dudit trimestre.

Elle est déclarée et liquidée dans le mois suivant son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'autorité administrative.

Elle est déposée auprès du service des impôts dont dépend la personne redevable de la taxe. Il s'agit du service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats ou de la Direction des grandes entreprises.

(BOI-TCAS-AUT-80 au III)

7580-4

Elle est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée.

Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe. Dès lors, pour la présentation et l'instruction des réclamations ainsi que la procédure à suivre devant le tribunal administratif, il y a lieu de se conformer aux dispositions des articles L. 193 et suivants du LPF (cf. Livre CTX n^{os} 8800 et suivants et BOI-TVA-PROCD).

Livre XVIII : Recouvrement

Introduction

7600

Les commentaires repris dans le présent Livre XVIII-REC relatif au recouvrement étaient auparavant traités, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, dans le livre IX-REC aux n°s 9000 à 9435.

Le présent livre a pour objet de présenter :

- les dispositions générales, les particularités propres aux impôts recouvrés par voie de rôle, la liste des impôts recouvrés par la DGFiP et les modes de paiement des divers impôts, taxes et contributions (première partie, n° **7600-1** et suivants) ;

- le recouvrement des impôts dus par les particuliers et des droits d'enregistrement et de timbre (deuxième partie, n° 7780 et suivants) ;

- le recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires et des autres impôts dus par les professionnels (troisième partie, n° 7805 et suivants) ;

- les modalités et mesures préalables à la mise en œuvre de l'action en recouvrement (quatrième partie, n° 7850 et suivants) ;

- les sûretés et garanties du recouvrement (cinquième partie, n° 7870 et suivants) ;

- la mise en œuvre du recouvrement forcé (sixième partie, n° 7905 et suivants) ;

- les solidarités diverses et actions patrimoniales (septième partie, n° 7955 et suivants) ;

- les événements affectant l'action en recouvrement (huitième partie, n° 7970 et suivants).

Partie 1 : Dispositions générales, particularités propres aux impôts recouvrés par voie de rôle, liste des impôts recouvrés par la DGFiP et modes de paiement

Titre 1 : Dispositions générales

7600-1

La créance fiscale est d'une nature qui la différencie des créances ordinaires sur de nombreux points ; c'est ainsi que :

- elle est portable ;

- sa perception est obligatoire ;

- elle bénéficie de prérogatives et privilèges facilitant et garantissant son recouvrement.

7601

Le paiement de l'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles, de l'IFA, des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement et des droits de timbre, de l'ISF, de nombreuses retenues et prélèvements à la source, des taxes assises sur les salaires et de diverses taxes spéciales, n'est pas précédé de l'émission d'un titre de perception. L'impôt ou la taxe, calculé par le contribuable, doit être acquitté spontanément dans les délais fixés par les textes législatifs ou réglementaires. En cas de défaut de paiement à l'échéance, le comptable public émet un titre authentifiant la créance du Trésor, l'avis de mise en recouvrement.

En revanche, l'impôt sur le revenu, les impôts directs locaux (cotisation foncière des entreprises, taxe d'habitation et taxe foncière) et les taxes assimilées sont recouvrés par les comptables publics en vertu de rôles établis par le service chargé d'asseoir l'impôt (CGI, art. 1658) et donnent lieu à la délivrance d'avis d'imposition adressés au contribuable.

Titre 2 : Particularités propres aux impôts recouvrés par voie de rôle

(BOI-REC-PART-10-10-10)

Chapitre 1 : Les rôles et leur homologation

7602

Les rôles sont les titres en vertu desquels les comptables publics effectuent et poursuivent le recouvrement de l'impôt sur le revenu, des impôts directs locaux et taxes assimilées. Il s'agit d'une liste des contribuables passibles de l'impôt comportant notamment pour chacun d'eux la base d'imposition, la nature des contributions et taxes, le taux d'imposition et le montant des cotisations, avec le total par article. Cette liste est dressée par le directeur départemental ou régional des finances publiques au vu des éléments fournis par les services d'assiette.

Les rôles des impôts locaux comportent :

7603

- des rôles généraux. Les rôles généraux « primitifs » ou « complémentaires » sont les rôles qui permettent de recouvrer au profit des collectivités pour lesquelles ils sont établis les produits que celles-ci ont décidé de percevoir lors du vote de leur budget au titre d'une année donnée.

Les rôles généraux « complémentaires », portant sur une ou plusieurs taxes principales ou taxes annexes, peuvent être émis, comme les rôles généraux primitifs, jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de l'imposition. Ils sont justifiés soit par une omission dans le budget voté, soit parce que ce dernier n'a pas été voté ou autorisé en temps utile (reconduction du budget de l'année précédente). Toutefois, cette procédure ne saurait être envisagée que dans des circonstances exceptionnelles ;

7604

- des rôles supplémentaires. Ces rôles peuvent être émis pour chacune des taxes principales et des taxes annexes assises sur les mêmes bases. Ils ont pour effet de mettre à la disposition des collectivités locales un supplément de recettes non prévu lors du vote annuel de leur budget et justifié par une augmentation de la matière imposable non comprise dans les rôles généraux ;

7605

- des rôles particuliers qui permettent de réparer en matière de taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties, les insuffisances d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude des déclarations incombant aux contribuables ;

Les rôles d'impôts sur le revenu comprennent :

7606

- les rôles collectifs qui comportent la généralité des contribuables imposés à l'impôt sur le revenu et dépendant d'un même poste comptable (communes non recensées : classement par ordre alphabétique) ou d'une même commune (communes recensées : classement par ordre topographique). Les rôles portent aussi bien sur des impositions primitives que sur des impositions supplémentaires résultant de la réparation d'omissions ou d'inexactitudes ; la CSG, la CRDS et le prélèvement social sur les revenus du patrimoine et sur certains revenus soumis à l'impôt sur le revenu font l'objet d'un rôle spécial distinct de celui relatif à l'impôt sur le revenu ;

> **Remarque** : Les villes recensées sont les localités où l'assiette des impôts locaux donne lieu à un recensement annuel des contribuables. Ce sont généralement les chefs-lieux de département et les villes comptant au moins 5000 habitants de population agglomérée.

7607

- les rôles individuels qui concernent les impositions, notamment d'impôt sur le revenu, faisant l'objet de matrices individuelles (impositions établies à la suite de cession ou cessation d'entreprises, certaines impositions établies à la suite de vérifications et de rehaussements de déclarations, par exemple).

7608

Pour constituer des titres de recouvrement, les rôles doivent être homologués, c'est-à-dire revêtus de la formule qui les rend exécutoires.

Le pouvoir d'homologation appartient en principe au préfet. Depuis le 31 décembre 2010, le préfet peut déléguer ses pouvoirs aux agents de catégorie A désignés par le responsable départemental des finances publiques et détenant au moins le grade d'administrateur des finances publiques adjoint (Ann. II, art. 376-0 bis). La publicité des délégations est assurée par la publication, au Recueil des actes administratifs de la préfecture, des arrêtés de délégation (CGI, art. 1658).

7609

La date de mise en recouvrement des rôles est fixée par l'autorité compétente pour les homologuer. Cette date est indiquée sur le rôle ainsi que sur les avis d'imposition délivrés aux contribuables (CGI, art. 1659). En principe, la mise en recouvrement est fixée au trentième jour suivant celui de l'homologation. Ce délai peut être exceptionnellement allongé ou réduit.

Les rôles doivent être mis en recouvrement dans les limites de temps prévues par la loi en ce qui concerne chaque impôt ou taxe.

Chapitre 2 : Les avis d'imposition

7610

L'avis d'imposition est une copie partielle du rôle établi au nom de chaque contribuable figurant au rôle. Cet avis d'imposition mentionne, notamment, le total par nature d'impôt des sommes à acquitter, les conditions d'exigibilité (voir ci-après) ainsi que la date de mise en recouvrement et la date limite de paiement (LPF, art. L. 253).

A compter de 2014, les avis d'acompte et d'imposition de cotisation foncière des entreprises (CFE) et d'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER) ne sont plus adressés par voie postale aux entreprises ayant l'obligation de recourir à un moyen de paiement dématérialisé de la CFE-IFER (télérèglement, prélèvement à l'échéance ou prélèvement mensuel) au 1er octobre 2013. Ces entreprises doivent se rendre dans leur espace professionnel sur le site www.impots.gouv.fr préalablement aux échéances de paiement des 15 juin (pour l'acompte) et 15 décembre (pour le solde) afin de consulter leur avis.

En 2014, sont concernées par cette mesure les entreprises non soumises à l'impôt sur les sociétés, dont le chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre de l'exercice précédent excède 80 000 €, ainsi que les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires.

En 2015, toutes les entreprises seront concernées par le dispositif de suppression de l'envoi postal des avis d'acompte et d'imposition de CFE-IFER.

Chapitre 3 : L'exigibilité de l'impôt

7612

Les impôts directs qui font l'objet d'un rôle sont, d'une manière générale, exigibles trente jours après la date de la mise en recouvrement de ce rôle (CGI, art. 1663, 1).

Mais ce principe comporte des dérogations.

C'est ainsi que certains impôts ou taxes sont exigibles avant même la mise en recouvrement du rôle. Tel est le cas notamment pour le versement d'acomptes provisionnels. Ce point particulier est traité plus loin (cf. n^{os} 7736 et s.). En matière de cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1679 quinquies), le solde de la taxe (en cas de versement d'acompte) n'est exigible qu'à partir du 1er décembre.

7613

D'autre part, les impôts directs, produits et taxes assimilés recouvrés par voie de rôle deviennent immédiatement exigibles dans les situations prévues par le 2 de l'article 1663 et le 3 de l'article 1664 du CGI, c'est-à-dire en cas de :

- déménagement en dehors du ressort de la perception, à moins que le contribuable n'ait fait connaître, avec justification à l'appui, son nouveau domicile ;

- déménagement à l'étranger (toutefois, le paiement de ces impôts peut être différé par l'octroi de délais de paiement sur production d'une garantie estimée suffisante par le comptable chargé du recouvrement) ;

- vente volontaire ou forcée des biens du contribuable ;

- application d'une majoration pour non-déclaration ou déclaration tardive ou insuffisante des revenus ou bénéfices imposables ;

- cession ou cessation d'entreprise, ou de l'exercice d'une profession non commerciale ; décès de l'exploitant ou du contribuable ;

- droits et pénalités dus au titre de la taxe sur les salaires et de la retenue à la source sur certains revenus non commerciaux ou salariaux ;

- défaut de versement des acomptes provisionnels exigibles.

Remarque : D'autres cas d'exigibilité immédiate de l'impôt sont également prévus :

- retard dans le paiement des acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu (cf. n° 7741) ;

- majoration des droits contestés à tort devant le tribunal administratif (LPF, art. L. 280) ;

- impositions établies dans les conditions prévues aux articles L. 66 à L. 70 du LPF au nom de personnes qui changent fréquemment de lieu de séjour (LPF, art. L. 270).

Lorsque leur montant total par article de rôle est inférieur à 12 €, les cotisations d'impôts directs perçus au profit de l'État et celles d'impôts directs locaux ne sont pas mises en recouvrement ou sont allouées en non valeur (CGI, art. 1657, 2).

7614

Il peut aussi, sous certaines conditions, être sursis au paiement d'impôts mis en recouvrement (LPF, art. L. 277, L. 279, L. 279 A et R* 277-1 et suivants ; décrets n° 2009-985 et 2009-986 du 20 août 2009 ; cf. n° 7866-1 et suiv.).

Chapitre 4 : La délivrance d'extraits de rôles et de bordereaux de situation

7615

Les comptables chargés du recouvrement des impôts directs sont tenus de délivrer, sur papier libre, à toute personne qui en fait la demande, soit un extrait de rôle qui constitue en pratique une copie de l'avis d'imposition qui lui a été adressé, ou un bordereau de situation afférent à ses impôts, soit un certificat de non-inscription au rôle, soit encore une copie de l'avis de mise en recouvrement, selon le comptable compétent pour recouvrer l'impôt (LPF, art. L. 104 et L. 105).

Remarque : Pour les impôts locaux, les extraits de rôle peuvent être délivrés, soit au contribuable lui-même, soit à des tiers pourvu qu'ils soient eux-mêmes inscrits au rôle. Pour les impôts directs d'État et taxes assimilées (impôts sur les revenus, notamment), les extraits ne peuvent être délivrés qu'au contribuable concerné (LPF, art. L. 104). Il est précisé que la règle exposée par cet article ne fait pas obstacle à la délivrance d'un extrait de rôle à une personne dûment mandatée par le contribuable pour le représenter.

Chapitre 5 : Les délais de paiement

(BOI-REC-PREA-20-10, BOI-REC-PART-10-30 ; cf. également n^{os} 7861 et suiv.)

7617

a. Délais de paiement accordés aux contribuables demandeurs d'emploi.

Il a été prescrit aux comptables :

- de faire bénéficier les contribuables à la recherche d'un emploi d'un large étalement du paiement des cotisations fiscales ;

- d'accorder automatiquement à ces contribuables la remise gracieuse de la majoration de 10 % liquidée à l'encontre de ceux qui ne s'acquittent pas de leurs cotisations d'impôt sur le revenu ou d'impôts directs locaux dans les délais légaux.

Les contribuables concernés doivent, selon le cas :

- présenter leur carte d'inscription à l'agence locale de l'emploi (chômeurs à temps complet) ;

- produire une déclaration de l'employeur attestant qu'ils ne sont pas employés à temps plein (chômeurs partiels).

Ceux des intéressés, qui ont opté pour le paiement de l'impôt sur le revenu par prélèvement mensuel, peuvent, à leur demande, revenir au système classique des acomptes provisionnels, pour permettre au comptable compétent d'appliquer les mesures qui précèdent.

b. Délais de paiement accordés aux agriculteurs victimes de calamités naturelles.

Les intéressés peuvent, sur demande, obtenir les délais de paiement nécessaires pour s'acquitter de l'impôt sur le revenu. Après paiement des droits, ils peuvent, sur demande également, bénéficier de la remise ou d'une modération de la majoration de 10 % appliquée à l'impôt.

c. Délais de paiement accordés aux créanciers de l'État.

Les contribuables débiteurs d'impôts directs envers l'État peuvent obtenir automatiquement des délais de paiement auprès des comptables de la DGFIP s'ils justifient qu'ils possèdent envers l'État une créance certaine et exigible. L'instruction codificatrice n° 95-027-A1 du 1er mars 1995 précise les conditions d'application de cette mesure. Les impôts directs visés par ces délais de paiement sont ceux recouvrés uniquement au profit de l'État, notamment l'impôt sur le revenu.

d. Délais de paiement accordés aux contribuables qui perçoivent des revenus entrant dans la catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères ayant fortement baissé (BOI-REC-PART-10-30 au II).

Les contribuables qui perçoivent des revenus entrant dans la catégorie des traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères mentionnés au septième alinéa de l'article 1er du CGI bénéficient, sur leur demande, de délais de paiement pour l'impôt sur le revenu dû par le foyer fiscal au titre de l'année précédente.

Les comptables sont tenus d'accorder ces délais de paiement si une baisse de plus de 30 % est constatée entre le montant des revenus mentionnés ci-dessus et perçus au titre du mois où est formulée la demande et un montant de référence égal à la moyenne de ces mêmes revenus perçus par le foyer fiscal au cours des trois derniers mois précédents.

Si le foyer fiscal dispose d'autres catégories de revenus, la baisse constatée est rapportée au montant de référence majoré du montant mensuel moyen des autres revenus déclarés l'année précédente pour apprécier si le taux de 30 % est atteint.

Pour bénéficier des délais de paiement mentionnés ci-avant, les contribuables doivent produire à l'appui de leur demande les pièces justifiant le montant des revenus.

Les contribuables qui ont fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office en ce qui concerne l'impôt sur le revenu faisant l'objet de la demande de délais de paiement ne peuvent bénéficier de ces dispositions.

Les délais de paiement courent à compter du mois de la demande et jusqu'au 31 mars de l'année suivant celle de la mise en recouvrement de l'imposition.

Le comptable établit un contrat en double exemplaire qui fixe l'échéancier accordé au contribuable.

Titre 3 : Liste des impôts recouvrés par la direction générale des finances publiques

7618

Dans la présentation de la liste qui suit :

- lorsque certains impôts ou taxes sont recouvrés selon les modalités ainsi que sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, le texte (en petits caractères) des observations auxquelles ils donnent lieu est précédé d'un astérisque * ;

- le texte est précédé de deux astérisques ** lorsque ces impôts ou taxes sont, en outre, liquidés sur le même imprimé et dans les mêmes délais que la taxe sur la valeur ajoutée ;

- l'ordre de présentation des impôts et taxes est le même que celui retenu dans le code général des impôts.

Chapitre 1 : Les impôts d'État

A. Impôts directs et taxes assimilées

7619

1. Impôt sur le revenu (CGI, art. 1 A et suiv. ; cf. IR, n^{os} 1 et suiv. ; cf. n^{os} 7736 et suiv.)

7620

2. Retenues à la source et prélèvements sur les revenus de capitaux mobiliers ; prélèvements sur les bons anonymes :

- Valeurs françaises et assimilées (CGI, art. 119 bis, 187, 131 ter, 2 et 1678 bis) ;

- Valeurs étrangères (CGI, art. 115 quinquies) ;

- Prélèvements et recettes divers (CGI, art. 125 A, 125 A III bis 1° bis, 125 A III bis 6°) ;

- Prélèvements sur les bons anonymes (CGI, art. 990 A à 990 C). ;

- Prélèvement sur les dividendes perçus par les particuliers (CGI, art. 117 quater ; cf. n° 7758).

7621

3. Prélèvement sur certains profits ou plus-values réalisés par les personnes physiques, les sociétés ou organismes n'ayant pas d'établissement en France (CGI, art. 244 bis et 244 bis A).

Cf. n^{os} 7769 et 7770.

7622

4. Retenue à la source sur les salaires, pensions et revenus non salariaux versés à des personnes domiciliées hors de France (CGI, art. 182 A, 182 A bis et 182 B).

Cf. n° 7765.

7623

5. Taxe sur les excédents de provisions des entreprises d'assurances de dommages (CGI, art. 235 ter X).

* Cf. IS n° 4000.

7624

6. Taxe d'apprentissage (CGI, art.1599 ter A à 1599 ter M et 1678 quinquies).

* Cf.n° 7830.

7624-1

6 bis. Contribution au développement de l'apprentissage (CGI, art. 1599 quinquies A abrogé au 1er janvier 2014 ; cf. n° 7830-2).

7624-2

6 ter. Contribution supplémentaire à l'apprentissage (CGI, art. 1609 quinvicies ; cf. n° 7830-1)

7625

7. Cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction (CGI, art. 235 bis et 1679 bis A).

Cette cotisation est recouvrée selon les modalités et sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffres d'affaires.

* Cf. n^{os} 7832.

7626

8. Participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue (CGI, art. 235 ter C à 235 ter KH).

* Cf. n° 7831.

7627

9. Taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité (CGI, art. 150 VI à art. 150 VM).

* Cf. livre III-RPPM, n°^{s} 1106 et suiv.

7628

10. Taxe sur les salaires (CGI, art. 231 à 231 bis U)

Cf. n^{os} 7833 et suiv.

7629

11. Prélèvement spécial de 33 % sur les bénéfices résultant de la vente, la location ou l'exploitation d'œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence (CGI, art. 235 ter M et 235 ter MB, 1605 sexies à 1605 octies)

* Cf. TCA n° 5386.

7630

12. Prélèvement spécial relatif aux écarts de conversion sur les prêts en monnaie étrangère

(CGI, art. 235 ter XA).

* Cf. TCA n° 5393.

7631

13. Taxe sur les transactions financières (CGI, art. 235 ter ZD à 235 ter ZD ter ; cf. TCA n° 5416).

7632

14. Impôt sur les sociétés (Décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 ; CGI, art. 205, 1668, Ann. III, art. 358 à 362).

Cf. n° 7815.

7633

15. Imposition forfaitaire annuelle des sociétés (Décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 ; CGI, Ann. III,

art. 366 A bis).

Cf. n° 7822.

7634

16. Contribution sur les revenus locatifs due par les personnes morales (Décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 ; CGI, Ann. III, art. 375 à 381 decies).

Cf. n° 7839.

7635

17. Taxe de risque systémique sur les banques (CGI, art. 235 ter ZE ; BOI-TFP-RSB).

La taxe de risque systémique est déclarée et liquidée :

- pour les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sur l'annexe n° 3310-A (CERFA n° 10960) à la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 du CGI (imprimé disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") déposée au titre du mois de mai ou du deuxième trimestre de l'année au cours de laquelle la taxe est due ;

- pour les personnes non redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sur l'annexe n° 3310-A (CERFA n° 10960) à la déclaration prévue au 1 de l'article 287 du CGI auprès du service chargé du recouvrement dont relève leur siège ou principal établissement au plus tard le 25 juin de l'année au cours de laquelle la taxe est due.

18. Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage perçue dans la région Ile-de-France (CGI, art. 231 ter, cf. n° 7386)

19. Taxe annuelle sur les logements vacants. (CGI, art. 232 ; cf. n° 7772)

20. Contribution additionnelle à L'IFER applicable aux stations radioélectriques (CGI, art. 1609 decies).

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties, sûretés et privilèges sont régis comme en matière de cotisation foncière des entreprises (se reporter au BOI-IF-CFE-40).

21. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI,art. 235 ter ZC ; cf. n° 7819).

22. Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 ter ZAA et 1668 B ; cf. n° 7820).

23. Contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des revenus distribués (CGI, art. 235 ter ZCA ; cf. n° 7821).

24. Taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface (CGI, art. 234 modifié par l'article 64 de la loi de finances rectificative pour 2013).

Pour les personnes physiques, la taxe est établie, contrôlée et recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu et sous les mêmes garanties et sanctions (BOI-IR-DECLA et BOI-IR-PROCD). Le seuil de mise en recouvrement mentionné au 1 bis de l'article 1657 du CGI s'applique à la somme de la taxe et de la cotisation initiale d'impôt sur le revenu.

Pour les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés, la taxe est déclarée, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles d'assiette, d'exigibilité, de liquidation, de recouvrement et de contrôle que l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions (cf. BOI-IS-DECLA et BOI-IS-PROCD).

Pour les sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés, la taxe est déclarée et acquittée par ces sociétés ou groupements auprès du comptable de la direction générale des finances publiques compétent au plus tard à la date prévue pour le dépôt de la déclaration de leur résultat. La taxe est contrôlée et recouvrée selon les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur les sociétés (disposition applicable pour les loyers perçus à compter du 1er janvier 2014).

25. Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CGI, art. 223 sexies).

26. Taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations versée par les entreprises (Loi de finances pour 2014, art. 15).

La taxe est déclarée et liquidée sur une déclaration conforme au modèle établi par l'administration, déposée au plus tard le 30 avril de l'année de son exigibilité. Elle est acquittée lors du dépôt de cette déclaration. La taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

B. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière :

7636

1. Mutations de propriété à titre onéreux (meubles).

Cf. n^{os} 7780 et suiv.

7637

2. Mutations de propriété à titre onéreux (immeubles).

Cf. Enr. n^{os} 6981 et suiv.

7638

3. Mutations à titre gratuit (successions et donations).

Cf. n^{os} 7780 et suiv.

7639

4. Autres conventions (mutations de jouissance, CGI, art. 744 ; partages et opérations assimilées, CGI, art. 746 et suiv. ; actes relatifs aux sociétés, CGI, art. 808 A et suivants ; conventions et actes civils, actes administratifs, actes de l'état civil donnant lieu à la perception de droits fixes, CGI, art. 680, 685, 686, 687, 731, 732, 738, 739...).

Les modalités de recouvrement des droits afférents aux autres conventions sont traitées sous chaque rubrique au livre V « Enregistrement cf. n°^{s} 6800 et suiv., 7150 et suiv., 7330 et suiv.

7640

5. Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques (CGI, art. 990 D à 990 G ; ann. III, art. 313-0 BR, 313-0 BR bis ; ann. IV, art. 121 K ter ; LPF, art. R 23 B-1).

Taxe recouvrée selon les règles et sous les sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement.

7641

6. Transfert d'actif à un groupement forestier (CGI, art. 238 quater).

7642

7. Taxe de publicité foncière (CGI, art. 647, 665, 681, 742, 749, 844).

7643

8. Taxe spéciale sur les conventions d'assurances (CGI, art. 991 à 1004 bis ; ann. III, art. 385 à 390).

Cf. n° 7799.

7643-1

8 bis. Taxe à la charge des entreprises d'assurances, des mutuelles et des institutions de prévoyance (Loi de finances pour 2014, art. 9, IV).

Cette taxe est exigible le premier jour du mois suivant chaque trimestre civil, au titre des sommes réaffectées définies au premier alinéa du IV de l'article précité au cours dudit trimestre. Elle est déclarée et liquidée dans le mois suivant son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'autorité administrative. Elle est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

7644

9. Prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurance et assimilés à raison de contrats d'assurances en cas de décès (CGI, art. 990 I).

cf. n° 7798.

7645

10. Taxe d'accroissement (CGI, art. 1005 et 1006).

Le paiement de cette taxe est effectué, pour l'année écoulée, dans les trois premiers mois de l'année suivante au service des impôts du siège social (cf. Enr. n° 6891).

7645-1

11. Droit fixe dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne (CGI, art. 1012 ; articles 313 BR à 313 BRB de l'annexe III au CGI).

Ce droit est recouvré et contrôlé selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière de droit d'enregistrement. Il est acquitté selon des modalités fixées par le décret n° 2010-494 du 14 mai 2010 (JO du 15 mai 2010).

7646

12. Taxe annuelle sur les résidences mobiles terrestres (CGI, art. 1013)

La taxe, qui revêt la forme d'un droit de timbre, entre en vigueur à compter de la période d'imposition s'étendant du 1er octobre 2011 au 30 septembre 2012.

7646-1

13. Taxe sur la cession de titres d'un éditeur de services de communication audiovisuelle (CGI, art. 1019 créé par l'article 44 de la loi de finances rectificative pour 2013).

Cette taxe est due et acquittée auprès du comptable public au plus tard le 1er mai de l'année qui suit celle de l'apport, de la cession ou de l'échange. Le paiement est accompagné d'un état, conforme au modèle fourni par l'administration, faisant apparaître les renseignements nécessaires à l'identification de la personne assujettie et à la détermination du montant dû. « Cette taxe est recouvrée selon les règles et sous les sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement.

C. Impôt de solidarité sur la fortune

(CGI, art. 885 A et suiv.) :

7647

Cf. n^{os} 7768 et suiv.

7647-1

D. Contribution exceptionnelle sur la fortune

(Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 4 ; cf. PAT n° 6620).

7648

E. Droits de timbre

1. Timbre unique (quittances, passeports, documents divers) [CGI, art. 886 et suiv.].

Cf. n° 7795-3.

2. Timbre des formules de chèques (CGI, art. 916 A ; ann. III, art. 313 BG bis, 313 BG ter ; ann. IV, art. 121 KL bis, 121 KL ter).

Cf. n° 7795-3.

7649

F. Taxes sur le chiffre d'affaires

1. Taxe sur la valeur ajoutée (CGI, art. 287 et 302 septies A, 1692 et suiv.).

Cf. nos 7805 et suiv.

2. Taxes spéciales sur le chiffres d'affaires et taxes assimilées (cf. n° 7813-1 et livre X-TCA, n° 5300 et BOI-TCA

7650

G. Autres taxes

(BOI-TCA)

a. Taxe sur la publicité télévisée (CGI, art. 302 bis KA).

* Cf. TCA n° 5348 et BOI-TCA-PTV

7651

b. Taxe forfaitaire sur les actes des huissiers de justice (CGI, art. 302 bis Y).

* Cf. TCA nos 5360 et s et BOI-TCA-AHJ

7652

c. Taxe sur certaines dépenses de publicité (CGI, art. 302 bis MA et BOI-TCA-CDP).

Cette taxe est déclarée et liquidée sur l'annexe à la déclaration de TVA des opérations du mois de mars de l'année au titre de laquelle elle est due. Elle est acquittée au plus tard lors du dépôt de cette déclaration. Les personnes exonérées de TVA doivent déclarer et liquider la taxe dans les mêmes délais.

Elle est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

La taxe perçue avant le 1er janvier 2006 ayant été déclaré non conforme au droit communautaire, les redevables qui ont l'ont acquittée au cours de la période 1998-2005 ont droit à son remboursement.

7653

d. Taxe additionnelle à la taxe proportionnelle sur les cartes grises (CGI, art. 1010 bis ; ann. IV, art. 198 sexies)

Cette taxe est recouvrée selon les mêmes règles et dans les mêmes conditions que la taxe régionale sur les cartes grises prévue à l'article 1599 quindecies du CGI. Depuis le 1er janvier 2008, elle est perçue au profit du budget général de l'Etat. Elle est assise comme un droit de timbre (cf. BOI-ENR-TIM-20-60-30).

7654

e. Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision (CGI, art. 302 bis KD).

Cette taxe est constatée, liquidée et recouvrée selon les mêmes règles, garanties et sanctions que celles qui sont retenues pour la TVA.

** Cf. TCA, n° 5349 et BOI-TCA-PRT

7655

f. Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision (CGI, art. 302 bis KG et 1693 quinquies).

Cette taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

A compter du 1er janvier 2010, les redevables de la taxe l'acquittent par acomptes mensuels ou trimestriels au moins égaux, respectivement, au douzième ou au quart du montant de la taxe due au titre de l'année civile précédente. Les redevables procèdent à la liquidation de la taxe due au titre d'une année civile considérée lors du dépôt de leur déclaration de TVA du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile suivante. Le complément de taxe éventuellement exigible après déduction des acomptes est versé lors du dépôt de cette déclaration. La taxe ne peut être compensée avec un

éventuel crédit de TVA. Les redevables qui estiment que les acomptes déjà payés au titre de l'année atteignent le montant de la taxe dont ils seront en définitive redevables peuvent surseoir aux paiements des acomptes suivants. Si le montant de la taxe est supérieur de plus de 20 % au montant des acomptes versés, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration prévue à l'article 1731 du même code sont applicables aux sommes dont le versement a été différé.

** Cf. TCA, n° 5350 et BOI-TVA-PCT

7656

g. Taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques (CGI, art. 302 bis KH et 1693 sexies).

Cette taxe, est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.A compter du 1er janvier 2010, les redevables de la taxe prévue à l'article 302 bis KH du CGI acquittent cette taxe par acomptes mensuels ou trimestriels au moins égaux, respectivement, au douzième ou au quart du montant de la taxe due au titre l'année civile précédente. Le complément de taxe exigible au vu de la déclaration mentionnée au V de l'article 302 bis KH est versé lors du dépôt de celle-ci. Les redevables qui estiment que les acomptes déjà payés au titre de l'année atteignent le montant de la taxe dont ils seront en définitive redevables peuvent surseoir aux paiements des acomptes suivants. Si le montant de la taxe est supérieur de plus de 20 % au montant des acomptes versés, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration prévue à l'article 1731 du même code sont applicables.

** Cf. TCA, n° 5354 et BOI-TCA-OCE

7657

h. Prélèvements spécifiques aux jeux de casinos exploités en application des articles L. 321-1 à L. 321-7 du code de la sécurité intérieure (loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques, art. 27).

Ces prélèvements sont recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les TCA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes (code général des collectivités territoriales, art. L. 2333-55-2).

7658

i. Prélèvements sur les paris hippiques, sportifs et les jeux de cercle en ligne (CGI, art. 302 bis ZG à 302 bis ZN).

Ces prélèvements sont recouvrés et contrôlés selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les TCA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes (CGI, art. 302 bis ZM).

* Cf. TCA, n° 5405 et suiv et BOI-TCA-PJP

7659

j. Contribution de solidarité territoriale (CGI, art. 302 bis ZC ; cf. TCA n° 5411).

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

7660

k. Contribution sur les activités privées de sécurité (CGI, art. 1609 quintricies ; cf. TCA, n° 5413).

La contribution est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe (cf. BOI-TCA-SECUR).

7661

l. Taxe sur les ventes et les locations de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public (CGI, art. 1609 sexdecies B).

Cette taxe est constatée, liquidée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée (cf. TCA, n° 2973).

Pour frais d'assiette et de recouvrement, l'État effectue un prélèvement de 2,5 % sur le montant de cette taxe (CGI, art. 1647, IX).

Cf. BOI-TCA-VLV

H. Redevances et recettes assimilées

7664

a. Redevances sanitaires d'abattage et de découpage (CGI, art. 302 bis N à 302 bis W ; ann. III, art. 111 quater A et suiv.).

* Cf. n° 7813 ; cf. TCA n^os 5301 et suiv et BOI-TCA-RSAB

7665

b. Redevances sanitaires de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture (CGI, art. 302 bis WA et 302 bis WB ; ann. II, art. 267 quater F et 267 quater G).

Ces redevances sont recouvrées et contrôlées selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA.

* Cf. TCA, n^os 5313 et suiv et BOI-TCA-PPA

7666

c. Redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus (CGI, art. 302 bis WC ; ann. II, art. 267 quater).

Cette redevance est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA (cf. BOI-TCA-CSR).

Les personnes redevables de cette redevance doivent déposer auprès du service des impôts dont elles relèvent pour le dépôt de leurs déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires, une déclaration comportant les indications nécessaires à l'assiette et à la perception de la redevance (cf. CGI, Ann. II, art. 267 quater H).

* Cf. TCA, n^os 5325 et suiv et BOI-TCA-CSR

7667

d. Consignation pour carte de commerce (CGI, art. 302 octies et 1788).

Cf. CGI, ann. III, art. 111 quaterdecies à 111 novodecies.

Chapitre 2 : Les impôts perçus au profit des collectivités locales

7673

1. Impôts directs locaux et taxes assimilées.

a. Taxes foncières :

- Taxe foncière sur les propriétés bâties (CGI, art. 1380 à 1391 E cf. n^os 7766 et s.).

- Taxe foncière sur les propriétés non bâties (CGI, art. 1393 à 1398 Acf. n^os 7766 et s.).

b. Taxe d'habitation (CGI, art. 1407 à 1414 B ; cf. n^os 7766 et s.).

c. Contribution économique territoriale (cotisation foncières des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) (CGI, art. 1447-0 et suiv, 1586 ter et suiv., cf. n^os 7826 et suiv.).

d. Taxes spéciales d'équipement (CGI, art. 1599 quinquies, 1608 et suiv.).

e. Redevances des mines (CGI, art. 1519 ; cf. n° 5841) **et taxe sur l'or extrait de Guyane** (CGI, art. 1599 quinquies B ; n^os 5842 et suivants).

f. Imposition forfaitaire sur les pylones (CGI, art. 1519 A ; cf . N° 5843).

A compter du 1er février 2014, cette taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les

mêmes sanctions, garanties et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces taxes.

g. Taxe sur les éoliennes maritimes (CGI, art. 1519 B et 1519 C ; n° 5844).

A compter du 1er février 2014, cette taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces taxes.

h. Taxe d'enlèvement des ordures ménagères (CGI, art. 1520 et 1639 A bis).

i. Taxe de balayage (CGI, art. 1528).

j. Taxe sur la cession de terrains constructibles (CGI, art. 1529).

k. Taxe sur les friches commerciales (CGI, art. 1530).

l. Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (CGI, art. 1635-0 quinquies, 1519 D à 1519 H, 1599 quater A et 1599 quater B ; n°s 5831 et suivants).

m. Taxe sur les surfaces commerciales (loi n° 72-657 du 13 juillet 1972, art. 4 à 7 modifiés par l'article 77 de la loi de finances pour 2010 ; décret n° 2010-1026 du 31 août 2010 ; cf. n° 5846).

A compter du 1er janvier 2010, cette taxe est recouvrée, contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe. La taxe est déclarée et payée avant le 15 juin de l'année au titre de laquelle elle est due.

7674

2. Droit d'enregistrement et taxe de publicité foncière perçus au profit des départements

(CGI, art. 1594 A et suiv.).

7675

3. Taxes additionnelles à certains droits d'enregistrement :

a. Taxes communales (CGI, art. 1584).

b. Taxes départementales (CGI, art. 1595 et suiv.).

7676

4. Taxes d'urbanismes.

Avant le 1er mars 2012 :

- Taxe locale d'équipement (CGI, art. 1585 A à 1585 H, 1635 bis B et 1723 quater à 1723 septies ; CGI, annexe II, articles 317 bis à 317 septies ; CGI, annexe III, articles 328 D bis à 328 D quater ; décret n° 2009-569 du 20 mai 2009).

- Taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement au profit de la région d'Île de France (CGI, art. 1599 octies).

- Taxe spéciale d'équipement perçue dans le département de la Savoie (CGI, art. 1599-0 B).

- Taxe pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement (CGI, art. 1599 B).

- Taxe départementale des espaces naturels sensibles (code de l'urbanisme art. L 142-2).

- Versement pour dépassement du PLD (code de l'urbanisme, ancien art. L. 112-2 ; CGI, art. 1723 octies).

- Participation pour non-réalisation d'aires de stationnement (code de l'urbanisme, art. L 123-1-2, L 332-7-1 et R 332-17 à R 332-23).

- Redevance d'archéologie préventive (code du patrimoine, art. L 524-2 à L 524-16).

À compter du 1er mars 2012 :

- Taxe d'aménagement (code de l'urbanisme, art. L 331-1 à L 331-34).

- Versement pour sous-densité (code de l'urbanisme, art. L 331-5 à L 331-47).

7677

5. Certificats d'immatriculation des véhicules automobiles et autres véhicules à moteur (CGI, art. 1599 quindecies et suiv. ; ann. IV, art. 198 sexies ; décret n° 2008-1283 du 8 décembre 2008).

Instituée au profit des régions et de la collectivité territoriale de Corse, la taxe sur les certificats d'immatriculation, qui peut être proportionnelle ou fixe selon les véhicules, est perçue par les régies de préfecture ou de sous-préfecture. Dans le cadre du nouveau système d'immatriculation des véhicules qui est mis en place depuis le 1er janvier 2009, le paiement de cette taxe peut également être effectué auprès des personnes, titulaires d'une commission délivrée par l'administration des finances, qui transmettent à l'administration les données relatives aux demandes d'immatriculation des véhicules donnant lieu au paiement de cette taxe (CGI, art. 1723 ter-0 B modifié). Elle est assise et recouvrée comme un droit de timbre.

7678

6. Taxe sur les transports publics aérien et maritime en provenance ou à destination de la Corse perçue au profit de la région Corse (CGI, art. 1599 vicies).

** La taxe est recouvrée comme en matière de TVA.

Chapitre 3 : Les impôts affectés à des budgets annexes, fonds, organismes divers

7681

1. Chambres de commerce et d'industrie : taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie (CGI, art. 1600).

7682

2. Chambres de métiers et de l'artisanat : taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat (CGI, art. 1601 à 1601 B).

7683

3. Chambres d'agriculture : taxe pour frais de chambres d'agriculture (CGI, art. 1604).

7684

4. Organismes publics de télévision et de radiodiffusion : Contribution à l'audiovisuel public (ex redevance audiovisuelle) [CGI, art. 1605 à 1605 quater, 1840 W ter, 1840 W quater].

En ce qui concerne le paiement de la contribution à l'audiovisuel public due par les particuliers, cf. n° 7773.

En ce qui concerne le paiement de la contribution à l'audiovisuel public due par les professionnels, cf. n° 7838.

7685

5. Caisse centrale de la Mutualité sociale agricole :

- taxe spéciale sur les huiles effectivement destinées à l'alimentation humaine (CGI, art. 1609 vicies ; ann. III, art. 331 N à 331 V ; ann. IV, art. 159 ter A ; cf. TCA, n^{os} 5335 et suiv.) :

Les éléments de décompte de la taxe sont portés sur une feuille annexe à la déclaration 3310 A.

- taxe sur les véhicules des sociétés (TVS) (CGI, art. 1010 à 1010 B).

* Cf. n° 7840.

7686

6. Fonds d'aide à l'acquisition de véhicules propres : malus applicable aux voitures particulières les plus polluantes (CGI, art. 1011 bis)

Cette taxe est recouvrée selon les mêmes règles et dans les mêmes conditions que la taxe régionale sur les cartes grises prévue à l'article 1599 quindecies du CGI (cf. n° 7677). Ainsi, la taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules est acquittée auprès des régies de préfecture ou de sous-préfecture. A compter du 01/01/2009, elle peut être acquittée auprès des professionnels de la vente automobile avec délivrance concomitante d'un certificat provisoire

d'immatriculation, le certificat définitif étant ensuite adressé par voie postale au domicile du titulaire du certificat d'immatriculation.

7687

7. Développement agricole et rural : taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles (CGI, art. 302 bis MB) :

**Cette taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

7688

8. Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages institué au profit des victimes d'accidents d'automobile et de chasse (CGI, art. 1628 quater abrogé par l'article 62 de la loi de finances rectificative pour 2014 ;code des assurances, articles L. 421-4-1 et L. 421-4-2 nouveaux créés par l'article 62 de la loi de finances rectificative pour 2014).

7689

9. Fonds commun des accidents du travail agricole (CGI, art. 1622, ann. III, art. 336 bis à 336 quater).

7690

10. Office français de l'immigration et de l'intégration (OFII) [décret n° 2009-331 du 25 mars 2009].

Taxes de délivrance et de renouvellement des titres de séjour, des documents de circulation délivrés aux étrangers mineurs et de renouvellement des autorisations de travail acquittées soit par voie d'apposition de timbres mobiles d'une série spéciale soit par voie électronique au moyen d'un timbre dématérialisé, dans des conditions fixées par décret. Taxe pour demande de validation d'une attestation d'accueil recouvrée comme en matière de droit de timbre, droits dus au titre des demandes de naturalisation, de réintégration et dans la nationalité française et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage.

7691

11. Fonds national de gestion des risques en agriculture (CGI, art. 1635 bis A).

7692

12. Fonds de prévention des risques naturels majeurs (CGI, art. 1635 bis AD).

Le fonds est alimenté par un prélèvement recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la taxe sur les conventions d'assurances (cf. n° 7799).

Ce prélèvement est versé à l'appui de la déclaration n° 2787.

7693

13. Centre national du cinéma et de l'image animée (Ordonnance n° 2009-901 du 24 juillet 2009, art. 3, 9 et 11)**.**

a. Prélèvements ou taxes spéciales sur les œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence.

* Cf. n^{os} 7841 et suiv.

7694

14. Centre national du livre (CGI, art. 1609 undecies à 1609 quindecies ; ann. III, art. 331 L et 331 M ; ann. IV, art. 159 AA et 159 AD**).**

a. Taxe sur l'édition des ouvrages de librairie (CGI, art. 1609 duodecies).

** Cf. TCA n° 5342.

b. Taxe sur les appareils de reproduction ou d'impression (CGI, art. 1609 terdecies).

** Cf. TCA n° 5343.

7695

15. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 ter ZC et ann. III, art. 366 L et 366 M).

Depuis le 1er janvier 2008, le produit de la contribution sociale sur l'IS mentionnée à l'article 235 ter ZC du CGI est affecté aux caisses et régimes de sécurité sociale (cf. n° 7819).

7696

16. Taxe due par les concessionnaires d'autoroutes (CGI, art. 302 bis ZB)**.**

*Cf. TCA, n° 5367.

La taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

7697

17. Taxe d'abattage affectée pour partie à l'établissement national des produits de l'agriculture et de la mer [FranceAgriMer] (CGI, art. 1609 septvicies abrogé par l'article 47 de la loi de finances pour 2014).

** Cette taxe est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA (cf. TCA, n° 5368). L'article 47, II, 4° de la loi de finances pour 2014 supprime cette taxe à compter du 1er janvier 2014. En pratique, cette taxe n'était plus perçue depuis le 2 octobre 2013, les tarifs de la taxe ayant été fixés à zéro par l'arrêté du 27 septembre 2013 (JO du 1er octobre 2013).

7698

18. Contribution sur les retransmissions sportives (CGI, art. 302 bis ZE ; cf. TCA**,** n^{os} 5369 et suiv.).

* Cette contribution est constatée, recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

7700

19. Association pour le développement de la formation professionnelle dans les transports (CGI, art. 1635 bis M)**.**

Il a été institué une taxe destinée à financer le développement des actions de formation professionnelle dans les transports routiers. Cette taxe est recouvrée selon les règles et sous les mêmes conditions que la taxe prévue à l'article 1599 quindecies du CGI.

7701

20. Droit de timbre perçu pour la validation du permis de chasser au profit de l'Office national de la chasse et de la faune sauvage (CGI, art. 1635 bis N ; CGI, annexe II, art. 326 bis**).**

7702

21. Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle (CGI, art. 1609 sexvicies).

Taxe instituée au profit de l'Association nationale pour la formation automobile. Elle est recouvrée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires (cf. TCA, n° 5379).

7703

22. Fonds de garantie des risques liés à l'épandage agricole des boues d'épuration urbaines ou industrielles : taxe sur les boues d'épuration urbaines et industrielles (CGI, art. 302 bis ZF**).**

Les redevables procèdent à la liquidation de la taxe due au titre de l'année précédente lors du dépôt de leur déclaration de TVA du mois de mars ou du premier trimestre de l'année civile. La taxe est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la TVA.

** cf. TCA, n° 5400.

7704

23. Institut national de prévention et de l'éducation pour la santé (INPES)**.**

- contribution prévue à l'article 1609 octovicies du CGI (cf. TCA, n° 5402).

- prélèvements sur les paris hippiques, sportifs et les jeux de cercle en ligne (code de la sécurité sociale, art. L. 137-20 à L. 137-22, cf. TCA, n° 5405).

7705

24. Agence nationale des titres sécurisés : taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules (CGI, art. 1628-0 bis)**.**

La délivrance du certificat d'immatriculation d'un véhicule neuf ou d'occasion est soumise à un droit de timbre dit " taxe pour la gestion des certificats d'immatriculation des véhicules " dont le montant est fixé à 4 €. Ce droit de timbre est perçu selon les modalités applicables à la taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules mentionnée à l'article 1599 quindecies du CGI.

7706

25. Droit affecté au fonds d'indemnisation de la profession d'avoués près les cours d'appel (CGI, art. 1635 bis P)**.**

Ce droit est institué pour les appels interjetés à compter du 1er janvier 2012.

7708

26. Fonds de modernisation de la restauration : contribution annuelle sur les ventes de produits alimentaires à consommer sur place ou à emporter (CGI, art. 302 bis Z)**.**

Cette contribution est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA.

7709

27. Centre des monuments nationaux : prélèvements sur les paris hippiques, sportifs et les jeux de cercle en ligne (CGI, art. 302 bis ZG à 302 bis ZN)**.**

Ces prélèvements sont recouvrés et contrôlés selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les TCA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes (CGI, art. 302 bis ZM).

* Cf. TCA, n° 5405.

28. Centre national pour le développement du sports (CNDS) : prélèvement sur les jeux de loterie et les paris sportifs en ligne prévu aux articles 1609 novovicies et 1609 tricies du CGI.

Ces prélèvements sont recouvrés et contrôlés selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à ces mêmes taxes.

* Cf. TCA, n° 5405.

7710

29. Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance affectée à la Caisse nationale des allocations familiales (CNAF) (cf. TFP n° 5852).

La taxe est exigible à la clôture de l'exercice en cours au 30 décembre 2010. Elle est déclarée et liquidée dans les quatre mois de son exigibilité sur une déclaration dont le modèle est fixé par l'administration. Elle est acquittée pour moitié lors du dépôt de cette déclaration et pour moitié dans les seize mois de son exigibilité.

La taxe est recouvrée et contrôlée selon les procédures et sous les mêmes sanctions, garanties et privilèges que la TVA. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à cette même taxe.

7711

30. Taxe spéciale d'équipement au profit de l'établissement public « Société du Grand Paris » (CGI, art. 1609 G)**.**

La taxe est établie et recouvrée suivant les règles définies aux quatrième à sixième alinéas de l'article

1607 bis du CGI.

7712

31. Contribution au fonds paritaire de sécurisation des parcours professionnels (Code du Travail, art. L.6332-19 et D.6332-107-1)

Les sommes versées par les organismes paritaires agréés sont recouvrées selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que les taxes sur le chiffre d'affaires.

7713

32. Contribution pour l'aide juridique (CGI, art. 1635 bis Q abrogé par l'article 128 de la loi de finances pour 2014 ; Décret n° 2011-1202 du 28 septembre 2011)

Cette contribution, qui s'applique aux instances introduites à compter du 1er octobre 2011, est affectée au Conseil national des barreaux. L'article 124 de la loi de finances pour 2014 supprime cette contribution à compter du 1er janvier 2014.

Remarque : En ce qui concerne les divers prélèvements sociaux auxquels sont notamment soumis les produits de placement supportant le prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI, cf. ci-après n° 7761-5 ; cf. CGI, art. 1600-0 D, 1600-0 F bis et 1600-0 I.

Titre 4 : Modes de paiement des divers impôts, taxes et contributions

(BOI-REC-PART-10-20 ; BOI-REC-PRO)

7721

Le paiement de l'impôt peut être effectué en numéraire (sous certaines conditions), par chèque, par titre interbancaire de paiement (pour les impôts directs recouvrés par voie de rôle), par prélèvement automatique (pour les impôts directs recouvrés par voie de rôle), par carte bancaire (pour le paiement de certains timbres fiscaux), par télérèglement (dans certains cas, ce mode de paiement est obligatoire), par certains moyens spécifiques au paiement des droits d'enregistrement (remise d'œuvres d'art, objets de collections, immeubles ou titres), ou par virement (dans certains cas, ce mode de paiement est obligatoire).

Certains impôts ou taxes peuvent également être payées par remises d'œuvres d'art, objets de collections, immeubles ou valeurs du Trésor ou encore par imputation de créances fiscales détenues sur le Trésor sur des échéances futures de paiement.

Ces différents moyens de paiement appellent les commentaires ci-après.

7722

1. Paiement en numéraire (CGI, art. 1680) :

Ce mode de paiement est accepté pour le paiement de tous les impôts, taxes ou cotisations ; toutefois, les impôts directs et taxes assimilées ne sont payables en numéraire que dans une certaine limite . L'article 19 de la loi de finances rectificative pour 2013 abaisse le plafond de paiement en numéraire de 3000 € à 300 € et en étend le périmètre à des créances publiques autres que les impôts. Le seuil de 300 € concerne les impositions de toute nature et les autres recettes publiques recouvrées par l'un des titres exécutoires mentionnés à l'article L. 252 A du LPF. Cette disposition entre en vigueur à compter du 31 décembre 2013.

7723

2. Paiement par chèque (CGI, Ann. IV, art. 199 à 204).

Sous réserve des dispositions spéciales prévues au CGI et de toutes autres mesures que pourrait prescrire l'administration, le paiement des droits, taxes, redevances, soultes, produits des monopoles et autres sommes dues au Trésor peut être fait au moyen de chèques (CGI, ann. IV, art. 199). Toutefois, au delà de certains montants, le paiement de certains impôts ou taxes doit obligatoirement être effectué par virement ou par prélèvement (cf. n° 7729).

Le chèque bancaire ou postal obéit à des règles de forme très strictes (code monétaire et financier, art. L. 131-2). En outre, l'émission d'un chèque destiné au paiement d'impôts ou de taxes est soumise à des dispositions particulières (ann. IV au CGI, art. 200 à 202) ; il est daté du jour ou de la veille de sa remise et, s'il est transmis par la poste, du jour même de son expédition ; il est accompagné, dans ce dernier cas, des actes, déclarations, avis d'imposition, sommations ou de toutes autres pièces nécessaires à la liquidation de l'impôt ou à l'imputation du versement ; enfin, le chèque doit être émis à l'ordre du Trésor public et barré.

Le comptable public peut demander justification de son identité à la partie versante et, dans certains cas, la certification de l'existence de la provision.

La remise du chèque ne vaut pas paiement. Celui-ci n'est réalisé que lorsque le chèque est effectivement encaissé.

La date effective de paiement (utile pour déterminer, le cas échéant, les pénalités de retard) est celle :

- de la remise matérielle du chèque, lorsque celui-ci est remis directement à la caisse du comptable ;

- du dernier jour ouvrable précédent lorsque le chèque est déposé dans la boîte aux lettres du service des impôts ou de la trésorerie ;

- de la date d'envoi, le cachet postal apposé sur l'enveloppe faisant foi de la date d'expédition, lorsque le chèque est envoyé par la poste.

7724

3. Le paiement par titre interbancaire de paiement (TIP).

Les impôts directs recouvrés par voie de rôle peuvent êtres payés par TIP. Figurant sur l'avis d'imposition, il s'agit d'une formule datée et signée par le redevable qui autorise ponctuellement le Trésor public à prélever sur le compte indiqué le montant dû. Toutefois, si l'impôt dû excède 30 000 €, il ne peut être payé par TIP mais doit être obligatoirement acquitté par télérèglement ou par prélèvement (cf. **n° 7727**).

7725

4. Le paiement par prélèvement automatique : ce système est utilisé pour les contribuables qui ont choisi :

- le paiement mensuel de l'impôt sur le revenu ou des impôts directs locaux ;

- le prélèvement automatique à l'échéance dans les conditions prévues par l'article 188 bis de l'annexe IV au CGI pour ces mêmes impôts.

A compter du 1er janvier 2011, ce mode de paiement devient obligatoire sous certaines conditions (cf. **n° 7727**).

Les prélèvements opérés à l'initiative de l'administration fiscale pour le paiement des impôts, droits et taxes mentionnés au CGI n'entraînent aucun frais pour le contribuable (CGI, art. 1724 bis).

7726

5. Le paiement par carte bancaire :

Ce mode de paiement peut être utilisé pour l'acquisition de certains timbres fiscaux auprès de l'administration fiscale ou des distributeurs auxiliaires de l'administration.

7727

6. Le télérèglement :

• Caractère facultatif :

- Les particuliers peuvent accéder à un service de paiement en ligne pour les impôts donnant lieu à l'émission d'un rôle (notamment impôt sur le revenu et impôts directs locaux) : www.impots.gouv.fr [CGI, ann. IV, art. 188 ter].

- Toutes les entreprises relevant d'un régime réel, dès lors qu'elles ont préalablement fait enregistrer leur adhésion aux téléprocédures TVA auprès du service des impôts dont elles dépendent, peuvent procéder au télérèglement de leur TVA simultanément à la télétransmission de leur déclaration (cf. TVA, n^{os} 4729 et suiv.). Elles peuvent soit déclarer et payer en ligne leur TVA par l'intermédiaire du site www.impot.gouv.fr (procédure EFI), soit faire appel à un prestataire qui effectuera ces démarches pour leur compte (procédure EDI).

Remarques :

- les sociétés ont également la possibilité de télépayer l'impôt sur les sociétés (IS), l'imposition forfaitaire annuelle (l'IFA), les contributions assises sur l'IS, la taxe sur les salaires (TS) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) via les procédures EFI ou EDI. Les taxes foncières et la cotisation foncière des entreprises (CFE) peuvent être téléréglées en ligne sur le site www.impot.gouv.fr (procédure EFI). Pour accéder à ce service, elles peuvent créer un espace abonné par le biais d'une démarche simplifiée en deux étapes (création puis activation) en utilisant un SIREN, une adresse électronique et un mot de passe soit utiliser un identifiant et un mot de passe, soit acquérir un certificat électronique auprès d'une autorité de certification et s'abonner au service de paiement en ligne du Ministère de l'économie et des finances.

- l'article 5 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 permet d'acquitter tout droit de timbre par la voie électronique.

• Caractère obligatoire :

- Impôt sur le revenu, taxe d'habitation, contribution à l'audiovisuel public, taxes foncières

A compter du 1er janvier 2011, lorsque leur montant excède 30 000 €, les acomptes mentionnés à l'article 1664 du CGI, l'impôt sur le revenu, la taxe d'habitation et la contribution à l'audiovisuel public, les taxes foncières ainsi que les impositions recouvrées selon les mêmes règles que ces impositions sont acquittés soit par prélèvements opérés à l'initiative du Trésor public sur un compte visé aux 1° ou 2° de l'article 1681 D du CGI soit par télérèglement (CGI, art. 1681 sexies et 1681 septies).

- TVA (voir Remarque)

Depuis le 1er octobre 2013, la TVA ainsi que les taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires doivent être acquittées par télérèglement lorsque :

- l'entreprise n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés et que son chiffre d'affaires ou ses recettes réalisés au titre de l'exercice précédent sont supérieurs à 80 000 € hors taxes ;

- l'entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés, quel que soit le montant de son chiffre d'affaires (CGI, art. 1695 quater ; cf. BIC n^{os} 3362 et suiv.).

- Impôt sur les sociétés, contribution sociale sur l'IS, taxe sur les salaires (voir Remarque). Depuis le 1er octobre 2012, les paiements relatifs à l'impôt sur les sociétés mentionnés à l'article 1668 du CGI, sont effectués par télérèglement quel que soit le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice précédent (CGI, art. 1681 septies, 4). Les redevables astreints au paiement de l'impôt sur les sociétés selon les modalités visées au 4 de l'article 1681 septies du CGI (cf. ci-dessus) acquittent la taxe sur les salaires visée à l'article 231 du CGI par télérèglement (CGI, art. 1681 septies, 5).

Depuis le 1er octobre 2012, les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, qu'elles en soient redevables ou non, acquittent la taxe sur les salaires par télérèglement L'obligation de télérèglement des entreprises soumises à l'IS concerne également la contribution sociale sur l'IS.

Pour la taxe due sur les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2015, l'obligation de paiement par télérèglement de la taxe sur les salaires est étendue à l'ensemble des redevables de cette taxe (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 20).

- Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CGI, art. 1586 ter à 1586 octies)

Le paiement de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, instaurée à compter de l'année 2010 dans le cadre de la mise en place de la contribution économique territoriale, est obligatoirement effectué par télérèglement (CGI, art. 1681 septies, 3).

- Cotisation foncière des entreprises (CFE) et imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER)

A compter du 1er octobre 2011, lorsque le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice précédent est supérieur à 230 000 €, la CFE et son acompte mentionnés à l'article 1679 quinquies du CGI ainsi que l'IFER sont acquittés soit par prélèvements opérés dans les conditions prévues à l'article 1681 D du CGI, soit par télérèglement (CGI, art. 1681 sexies et 1681 septies).

Pour le paiement des impositions dues à compter du 1er octobre 2013, lorsque le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice précédent est supérieur à 80 000 €, la CFE, ses taxes additionnelles, l'IFER et sa contribution additionnelle, les frais mentionnés sur le rôle ainsi que leur acompte sont acquittés soit par prélèvements opérés dans les conditions prévues à l'article 1681 D du CGI, soit par télérèglement. Ces moyens de paiement s'imposent également aux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires. Pour les impositions dues à compter du 1er octobre 2014, ces moyens de paiement sont obligatoires pour tous les redevables de la CFE et de l'IFER quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires ou leur régime d'imposition (CGI, art. 1681 sexies et 1681 septies ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 43).

- Impôts dus par les contribuables relevant de la DGE

Les contribuables relevant de la DGE ont l'obligation de télérégler l'ensemble des impositions dont ils sont redevables (TVA, IS et contributions assimilées, IFA, Cotisation foncière des entreprises, cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, taxe sur les salaires) [cf. CGI, art. 1695 quater et 1681 septies ; ann. III, art. 406 terdecies].

Le paiement par télérèglement des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et de leurs taxes additionnelles et annexes est également obligatoire pour les contribuables qui ont opté pour le paiement de ces taxes auprès de la DGE (CGI, art. 1681 septies, al. 2 ; ann. III, art. 406 terdecies).

Remarque : En revanche, les entités économiques qui sont des démembrements de l'État monégasque, la régie des tabacs par exemple, sont exclues du champ d'obligation de la télédéclaration, du télépaiement de la TVA, de l'IS et de la TS.

7728

7. Le paiement par remise d'œuvres d'art, objets de collection, immeubles, ou en valeurs du Trésor, ou par imputation sur une créance sur l'État : cf. ci-après n^{os} 7784 et 7785.

7729

8. Paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France.

Les redevables qui le souhaitent peuvent régler par virement n'importe quel impôt même s'il est inférieur aux seuils à partir desquels le paiement par virement est obligatoire (Instruction CP 99-016-A1-A21 du 3 février 1999, n° 3-1-2).

Sont obligatoirement acquittés par virement sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France, lorsque leur montant excède 1 500 € par échéance et par support déclaratif :

- le prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI, , le prélèvement prévu à l'article 117 quater du CGI, et les prélèvements établis, liquidés et recouvrés selon les mêmes règles, la retenue à la source prévue à l'article 119 bis du même code et les retenues liquidées et recouvrées selon les mêmes règles ; toutefois, cette disposition ne s'applique pas à la retenue à la source acquittée dans les conditions prévues au 3 de l'article 1672 du CGI [cf. n° 7754], ni aux prélèvements dus dans les conditions du III de l'article 117 quater du CGI et de l'article 125 D du même code (CGI, art. 1681 quinquies,1).

- la taxe sur les conventions d'assurance prévue aux articles 991 et suivants du CGI et les contributions ou prélèvements recouvrés selon les mêmes règles (CGI, art. 1723 quindecies).

Les paiements afférents à la taxe sur les salaires doivent être effectués par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France lorsque leur montant excède 50 000 € (CGI, art. 1681 quinquies, 4). Depuis le 1er octobre 2012, cette obligation concerne les entreprises non soumises à l'obligation de télérèglement mentionnée au 5 de l'article 1681 septies du CGI ainsi que, depuis le 30 décembre 2011, les paiements afférents à la contribution sur les revenus locatifs prévue à l'article 234 nonies du CGI due par une société ou un groupement mentionné à l'article 234 terdecies du même code. Pour la taxe due sur les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2015, l'obligation de paiement par télérèglement de la taxe sur les salaires est étendue à l'ensemble des redevables de cette taxe (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 20).

Depuis le 30 décembre 2011, quel que soit leur montant, la cotisation foncière des entreprises et l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux, recouvrées par voie de rôles, ne peuvent pas être acquittées par virement. Cette interdiction s'applique également à l'acompte de cotisation foncière des entreprises mentionné à l'article 1679 quinquies (CGI, art. 1681 sexies, 4).

Pour le paiement des impositions dues au titre de 2013, cette interdiction s'applique également aux frais mentionnés sur les rôles et aux taxes additionnelles mentionnés à l'article 1679 quinquies ainsi qu'à la contribution additionnelle à l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux mentionnée à l'article 1609 decies du CGI (Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 43).

La date retenue pour apprécier le respect du délai de paiement est la date du règlement interbancaire qui est inscrite sur la copie de l'avis de virement transmise au comptable.

2. Liasse déclarative n° 2787, déclarations n^{os} 2753, 2754, 2764, 2770, 2771 et 2777.

Le non-respect de ces obligations est sanctionné par l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement (CGI, art. 1738, 1).

Le non-respect de l'interdiction de payer un impôt par virement entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué par ce mode de paiement. Cette

majoration ne s'applique pas aux sommes déjà majorées de 0,2 % pour non respect de l'obligation de payer par prélèvement ou par télérèglement (CGI, art. 1738, 3).

7730

9. Imputation de créances fiscales sur des échéances futures de paiement

a. Principe de l'imputation sur échéances futures

Les contribuables professionnels peuvent utiliser à titre de moyen de paiement les créances qu'ils détiennent sur le Trésor.

Il s'agit des :

- crédits et des excédents de taxe ou d'impôt (crédit de TVA, excédent d'impôt sur les sociétés...) ;

- créances imputables sur l'IS et devenues restituables (report en arrière de déficit, crédit impôt recherche, etc) ;

- restitutions à la suite de dégrèvements concernant des impôts encaissés par les services des impôts des entreprises.

L'imputation se distingue de la compensation prévue par l'article 1291 du code civil sur deux points.

Elle est pratiquée à la demande du contribuable et non pas à l'initiative du comptable et elle porte sur une prochaine échéance de paiement alors que la compensation est utilisée pour apurer une dette du contribuable devenue exigible par avis de mise en recouvrement.

Cette faculté, ouverte uniquement aux usagers professionnels, concerne les impôts recouvrés par les services des impôts des entreprises et affectés au budget de l'Etat (impôt sur les sociétés et contributions assimilées, TVA, taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage, participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction).

b. Modalités d'application

Le contribuable demande par écrit à l'aide du formulaire disponible auprès des services des impôts ou téléchargeable sur le site http ://www.impots.gouv.fr, auprès du poste comptable, l'emploi d'une créance clairement précisée pour régler tout ou partie d'une échéance également désignée :

- lors du dépôt d'une demande de remboursement (relevé de solde d'IS excédentaire par exemple) ;

- ou éventuellement lors du dépôt d'une échéance (ex : acompte IS), lorsqu'une demande de remboursement a préalablement été déposée (ex : remboursement de crédit de TVA).

L'imputation peut être acceptée dès lors que le remboursement du crédit est admis. Cette opération ne sera cependant pas possible si le remboursement a déjà été mis en paiement avant que le service des impôts ne reçoive la demande d'imputation.

La demande d'imputation ne peut concerner que des échéances futures, dont la date limite de paiement se situe au moins 30 jours après le dépôt de la demande de remboursement (ex : demande de remboursement de crédit de TVA).

Après vérification de l'existence effective d'une créance sur le Trésor, le contribuable est informé de la suite donnée à sa demande par l'envoi d'une lettre. Celle-ci précise que si l'échéance de paiement s'avère être d'un montant inférieur à la somme imputable, la différence sera remboursée par l'administration ; à l'inverse, si l'échéance est d'un montant supérieur à la somme imputable, le contribuable devra effectuer un paiement complémentaire.

Exemple 1 : Le 23 octobre de l'année N, lors du dépôt de sa demande de remboursement de crédit de TVA pour 1 000 €, la société X sollicite par écrit l'imputation de la totalité de ce remboursement sur son acompte d'impôt sur les sociétés du 15 décembre de l'année N.

Après examen au fond de la demande de remboursement de crédit de TVA dans un délai de 30 jours suivant son dépôt, le service adresse à la société un courrier d'acceptation de l'imputation et procède à l'imputation sur l'acompte.

7731

10. Compensation légale.

Lorsque les conditions sont réunies, les comptables peuvent avoir recours à la compensation légale pour apurer les créances du Trésor.

La compensation légale n'est possible que dans le cas où il existe en même temps :

- une créance de l'administration sur un redevable ;

- une créance de ce même redevable sur l'administration.

Elle peut s'opérer dès lors que les conditions de liquidité et d'exigibilité sont remplies.

7732

11. Compensation fiscale de recouvrement (dettes et créances d'un contribuable) [LPF, art. L 257 B et R 257 B-1 ; BOI-REC-PREA-10-30].

Les articles L. 257 B et R. 257 B-1 du LPF instaurent une compensation fiscale de recouvrement et organisent les modalités pratiques d'information de l'usager. Ce dispositif est entré en vigueur le 16 avril 2009.

a. Définition et caractéristiques de la compensation

La compensation est un mécanisme par lequel s'éteignent simultanément deux obligations existant réciproquement entre deux personnes.

Pour faire l'objet d'une compensation, les dettes respectives doivent présenter les caractéristiques suivantes :

- Réciprocité :. la compensation suppose que deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre.

- Fongibilité : les deux obligations doivent avoir pour effet des choses fongibles de la même espèce (cf. art. 1291, alinéa 1er, du Code civil).

- Liquidité : la compensation est assimilée à un paiement. Elle ne peut donc avoir lieu qu'entre dettes liquides (cf. art. 1291 du Code civil), c'est-à-dire certaines dans leur principe et dont le montant est déterminé.

- Exigibilité : une créance est exigible lorsque son titulaire est en droit de contraindre le débiteur au paiement sans qu'aucun obstacle, temporaire ou perpétuel, ne l'en empêche.

b. Le dispositif

Le comptable public compétent peut affecter au paiement des impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard dus par un redevable, les remboursements, dégrèvements ou restitutions d'impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard constatés au bénéfice de celui-ci.

Cette compensation est purement fiscale, c'est-à-dire que seuls les produits fiscaux sont concernés à l'exclusion des amendes pénales, produits divers, redevances domaniales, droits de douanes etc...

Suivant les principes de droit public et de comptabilité publique, cette compensation est à l'initiative du seul comptable. Elle ne peut donc pas être opposée par le redevable pour se dispenser d'acquitter une dette fiscale. Toutefois, ce redevable peut solliciter du comptable qu'il effectue une telle compensation pour apurer des restes à recouvrer.

L'article R. 257 B-1 du LPF énonce que lorsqu'il exerce la compensation prévue à l'article L. 257 B, le comptable notifie au redevable un avis lui précisant la nature et le montant du remboursement affecté au paiement de la créance.

Selon les juridictions administratives, si la compensation n'est pas juridiquement un acte de poursuite, ses effets sont analogues à ceux d'une double saisie réciproque de deniers et comme telle, contestable suivant la procédure spéciale des oppositions (CAA Bordeaux, arrêt du 17 novembre 1998 n° 96BX00603 ; CAA. Nantes, arrêt du 5 octobre 1999 n° 96NT00476).

Conformément à cette jurisprudence, le redevable peut contester la mise en oeuvre de cette compensation dans les deux mois de la réception de l'avis de compensation suivant la procédure des oppositions aux actes de poursuite (LPF, art. L. 281 et R* 281-1 à R* 281-5). En revanche, l'avis de compensation, qui n'est qu'un document informatif et non un acte de poursuite, ne peut faire l'objet d'une contestation sur sa forme devant le juge de l'exécution.

Partie 2 : Recouvrement des impôts dus par les particuliers et des droits d'enregistrement et de timbre

Titre 1 : Recouvrement des impôts dus par les particuliers

(BOI-REC-PART)

Chapitre 1 : Impôt sur le revenu

7735

L'impôt sur le revenu est recouvré par voie de rôle dans les conditions de droit commun. Ses modalités de paiement comportent cependant deux particularités importantes :

- l'obligation pour certains contribuables d'acquitter des acomptes provisionnels ;

- la possibilité d'opter pour le régime du paiement mensuel de l'impôt.

Les cotisations initiales d'impôt sur le revenu ne sont pas mises en recouvrement lorsque leur montant, avant imputation de tout crédit d'impôt, est inférieur à 61 € (CGI, art. 1657, 1 bis).

En ce qui concerne les personnes mariées, l'impôt est établi au nom de l'époux précédé de la mention « Monsieur ou Madame » (CGI, art. 6, 1- 2e al.). S'il le souhaite, le couple marié peut recevoir l'imposition commune libellée au nom des deux conjoints : Monsieur X ou Mme Y.

Pour les partenaires liés par un Pacte Civil de Solidarité (PACS), l'impôt est établi à leurs deux noms, séparés par le mot « ou » (CGI, art. 6, 1- 3e al).

Remarque : S'agissant du paiement par télérèglement ou par prélèvements opérés à l'initiative du Trésor public cf. n° 7727 et suiv.

A. Régime des acomptes provisionnels

(CGI, art. 1664 et 1730 ; ann. III, art. 357 A à 357 G ; BOI-REC-PART-10-10-20)

I. Principe

7736

Les cotisations à l'impôt sur le revenu pour lesquelles le contribuable a été compris dans les rôles d'une année donnée et qui ont été mises en recouvrement au cours de ladite année donnent lieu, au titre de l'année suivante, au versement d'acomptes provisionnels dès lors que le montant des impositions en cause est au moins égal à un certain montant, soit **345 €** au titre de l'impôt sur le revenu acquitté en 2013. Ainsi, un contribuable soumis à l'impôt sur le revenu en 2013 (revenus de 2012) pour une somme de 355 € doit acquitter des acomptes provisionnels en 2014. Inversement si la cotisation versée en 2013 ne s'est élevée qu'à la somme de 300 €, ce contribuable est dispensé du versement desdits acomptes en 2014.

Est seule dispensée de cette obligation (CGI, ann. III, art. 357 C) la succession de tout contribuable qui, compris dans les rôles d'une année donnée, est décédé avant le 1er janvier de l'année suivante. Dans l'exemple cité ci-dessus, la succession du contribuable en cause serait dispensée d'acompte si l'intéressé était décédé avant le 1er janvier 2014.

II. Dates de versement des acomptes

7737

Les acomptes sont au nombre de deux. Ils doivent, en principe, être versés le premier le 31 janvier, le second le 30 avril de l'année suivant celle au cours de laquelle a été mis en recouvrement l'impôt servant de base de calcul. Pour un contribuable soumis à l'obligation de verser des acomptes provisionnels sur le montant de l'impôt dont il sera redevable en 2014 sur ses revenus réalisés en 2013, les acomptes devront être acquittés le 31 janvier 2014 et le 30 avril 2014.

À défaut de versement dans les délais prescrits de la totalité de l'acompte et, au plus tard, le 15 du mois suivant, les sommes restant dues sont majorées de 10 % (CGI, art. 1730).

Dispense des acomptes : cf. ci-après **n° 7739**.

III. Montant des acomptes

7738

Le montant de chaque acompte est égal au tiers des cotisations mises à la charge du redevable dans les rôles concernant la dernière année au titre de laquelle il a été imposé.

Le montant de l'impôt servant de base au calcul des acomptes doit tenir compte, le cas échéant, des dégrèvements accordés jusqu'au 31 décembre de l'année d'imposition et des cotisations au paiement desquelles le contribuable est, à la même date, en droit de surseoir en vertu d'une disposition légale (CGI, ann. III, art. 357 B).

IV. Dispense et réduction des acomptes

7739

Les contribuables sont autorisés à demander des dispenses ou des réductions d'acomptes en fonction du montant probable de l'impôt sur le revenu à émettre à leur nom au cours de l'année courante. Ils disposent pour cela de deux possibilités.

1. Possibilité légale.

Aux termes du 4 de l'article 1664 du CGI, le contribuable qui estime que le montant du premier versement d'acompte effectué au titre d'une année est égal ou supérieur à la cotisation d'impôt sur le revenu dont il sera finalement redevable, peut se dispenser du second versement prévu pour cette année. Le contribuable redevable de l'acompte unique1 exigible le 30 avril peut limiter son versement au montant de l'impôt futur.

Il est admis qu'un contribuable peut limiter le montant de son versement au titre du premier acompte au montant probable de son impôt ou limiter son versement au titre du deuxième acompte à la différence entre le montant probable de l'impôt à émettre et le montant de l'acompte du 31 janvier.

2. Possibilité administrative.

Les contribuables sont autorisés à tenir compte, pour le paiement des acomptes ou de l'acompte unique exigible le 30 avril, du montant probable de l'impôt à émettre à leur nom au cours de l'année. Si l'impôt probable de l'année leur semble devoir être inférieur à la cotisation de référence définie au 1 de l'article 1664 du CGI (cf. n° 7736), ils peuvent se dispenser de tout versement au titre des acomptes. Si l'impôt de l'année, tout en restant supérieur à cette somme, semble devoir être inférieur à l'impôt de l'année précédente, les contribuables peuvent fixer leurs acomptes ou l'acompte unique (cf. n° 7742) exigible le 30 avril, au tiers, ou à 60 % de l'impôt probable à émettre au cours de l'année.

3. Majoration de 10 %.

Les versements effectués dans les délais au titre de chacun des acomptes provisionnels doivent être au moins égaux au tiers (ou à 60 % en cas d'acompte unique1) de l'impôt dû mais, par application de la règle prévue au 4 de l'article 1730 du CGI, l'insuffisance doit être au moins d'un dixième pour être passible de la majoration de 10 % (toutefois aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence résulte de l'application d'une loi intervenue postérieurement à la date du dépôt de la demande de dispense de paiement de l'acompte).

En pratique, compte tenu des possibilités (légale et administrative) ouvertes aux contribuables pour réduire leurs versements d'acompte ou s'en dispenser, la majoration de 10 % est calculée différemment selon que le contribuable a effectué ou non des versements dans les délais légaux, et que l'impôt de l'année courante est inférieur ou supérieur ou égal à l'impôt ayant servi de base au

calcul des acomptes provisionnels.

V. Lieu de versement des acomptes

7740

Les acomptes doivent, en principe, être versés auprès du comptable détenteur des rôles servant de base aux acomptes.

VI. Paiement du solde

7741

Lorsque l'impôt afférent à l'année en cause est mis en recouvrement, le montant des acomptes déjà versés est imputé en l'acquit de la cotisation dont le contribuable est redevable.

Le solde restant dû doit être payé dans les conditions de droit commun (cf. n° 7611). Toutefois, le solde est immédiatement exigible si tout ou partie d'un acompte n'a pas été versé dans les délais prévus (CGI, art. 1664, 3- al. 2).

Enfin, si le contribuable a changé de domicile et dépend d'une perception autre que celle où il a versé ses acomptes, l'intéressé est tenu de fournir au nouveau comptable la justification de ses versements (CGI, ann. III, art. 357 E).

VII. Cas particulier : impositions tardives

7742

Il peut advenir que les impositions afférentes à une année donnée soient mises en recouvrement après le 31 décembre de ladite année.

Dans cette hypothèse, et à s'en tenir aux principes énoncés ci-avant (cf. n° 7736) ces impositions ne devraient pas entraîner l'obligation de verser des acomptes provisionnels.

Cette situation peut être préjudiciable à la fois au contribuable et au Trésor. C'est pourquoi le 1 de l'article 1664 du CGI prévoit que les contribuables dont la cotisation d'impôt sur le revenu est mise en recouvrement entre le 1er janvier et le 15 avril de la deuxième année suivant celle de la réalisation du revenu sont assujettis au versement d'un acompte provisionnel égal à 60 % de cette cotisation, exigible le 30 avril et payable au plus tard le 15 mai de la même année. Cet acompte n'est pas dû si le montant de la cotisation n'atteint pas la somme de 345 €. Conformément aux règles générales (cf. n° 7737), les sommes non payées le 15 mai suivant subissent la majoration de 10 %. Sur les possibilités de réduction ou de dispense de paiement de cet acompte, cf. n° 7739.

B. Régime du paiement mensuel

(CGI, art. 1681 A à 1681 E et ann. II, art. 376 bis à 376 septies ; BOI-REC-PART-10-10-20)

7743

Au régime de paiement de l'impôt qui vient d'être exposé (paiement en deux acomptes et un solde), le contribuable peut préférer le régime du paiement mensuel.

I. Option pour le paiement mensuel

1. Contribuables concernés.

7744

Tout contribuable passible de l'impôt sur le revenu peut, s'il en exprime le désir, acquitter la cotisation mise à sa charge sous la forme d'un prélèvement mensuel à condition qu'il dispose soit d'un compte de dépôt dans un établissement financier (banque, caisse d'épargne, caisse de crédit agricole, caisse de crédit mutuel, caisse de crédit municipal, centre de chèques postaux, ...), soit d'un compte épargne dans une caisse d'épargne soit, d'un livret A, sous réserve que l'établissement teneur du livret le prévoie dans ses conditions générales de commercialisation, ou d'un livret A ou d'un compte spécial

sur livret du Crédit mutuel relevant du 2 du I de l'article 146 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (CGI, art. 1681 D) ; le prélèvement peut également être opéré sur un compte d'épargne-logement.

Remarque : Ces prélèvements mensuels peuvent également être opérés sur un « compte joint » ou sur un compte ouvert au nom de l'un des deux conjoints, ou d'une tierce personne dès lors que le titulaire du compte a donné son accord exprès.

2. Formes de l'option. Dates d'effet. Renonciation.

L'adhésion au paiement mensuel peut s'effectuer :

- par internet, grâce au service de paiement en ligne accessible sur le portail fiscal (www.impots.gouv.fr), au moyen d'un formulaire en ligne ; le contribuable reçoit ensuite par courrier une autorisation de prélèvement qu'il doit remplir et renvoyer à sa banque ;

- auprès du comptable mentionné sur l'avis d'imposition au moyen d'imprimés fournis par l'administration et accompagnés d'une autorisation du contribuable donnée à l'établissement dépositaire de débiter son compte du montant des avis de prélèvement émis par le Trésor public (CGI, ann. II, art. 376 ter).

Elle peut être formulée (CGI, ann. II, art. 376 quater) :

- au plus tard le 30 juin, si le contribuable souhaite opter pour l'année en cours ; dans ce cas, les prélèvements sont effectués dès cette année, le premier prélèvement étant effectué le premier mois qui suit celui au cours duquel le contribuable formule son option. Lorsque l'option est formulée avant la date d'exigibilité d'un acompte, cet acompte n'est pas dû ;

Remarque : Si le contribuable formule une option avant le 30 juin mais ne souhaite pas opter pour l'année en cours, les prélèvements ne débuteront qu'à compter du 1er janvier de l'année suivante.

- après cette date ; les prélèvements sont alors effectués à compter du 1er janvier de l'année suivante. Toutefois, lorsque l'option est formulée du 16 au 31 décembre, la mensualité due au titre du mois de janvier est perçue avec le prélèvement effectué au mois de février.

L'option est valable pour l'année au cours de laquelle sont effectués les premiers prélèvements et les années suivantes (CGI, ann. II, art. 376 quater, III). En cas de difficultés financières, le contribuable peut toutefois renoncer à tout moment au système du paiement mensuel. Dans cette circonstance, il doit adresser par écrit au comptable un courrier daté et signé, accompagné des justificatifs de sa situation. Les prélèvements sont interrompus dès le mois suivant. S'il souhaite résilier son contrat de mensualisation pour toute autre raison, le contribuable peut effectuer cette demande, soit en ligne, soit en envoyant une demande en ce sens, datée et signée au comptable. Si cette demande est faite avant le 30 juin, elle prend effet le premier mois qui suit celui au cours duquel le contribuable formule sa demande ; lorsque la dénonciation est exercée entre le 1er juillet et le 15 décembre inclus, elle prend effet à compter du mois de janvier de l'année suivante ; lorsqu'elle est exercée du 16 décembre au 31 décembre, elle prend effet à compter du mois de février de l'année suivante (CGI, ann. II, art. 376 quinquies).

II. Montant et modalités du prélèvement mensuel

1. Principes.

7745

Un prélèvement est effectué à l'initiative du Trésor public de janvier à octobre, selon l'avis d'échéance adressé par le comptable . Le prélèvement est effectué le 15 de chaque mois (CGI, ann. II, art. 376 sexies).

Le montant du prélèvement est égal au dixième de l'impôt établi au titre des revenus de l'avant-dernière année (impôt établi en 2012 sur les revenus de 2011 pour les prélèvements à effectuer en 2013, par exemple), ou si cet impôt n'a pas encore été établi, de l'impôt sur les derniers revenus annuels imposés.

Le prélèvement est effectué sans frais.

2. Cas particuliers.

a. Paiement du solde de l'impôt : *cf. ci-après n° **7746.***

b. Personnes n'ayant jamais été imposées : ces personnes peuvent opter pour le paiement mensuel. Elles fixent alors, au comptable de la Direction générale des finances publiques à qui est adressé la demande, la base des prélèvements à effectuer.

c. Prélèvements effectués l'année au cours de laquelle l'option est formulée (CGI, ann. II, art. 376 quater A) : si à la date du premier prélèvement (cf. ci-dessus **n° 7744**), les sommes versées au titre des acomptes sont inférieures au montant cumulé des mensualités dues depuis le 1er janvier, le complément est acquitté avec ce premier prélèvement. Pour les contribuables non soumis à un acompte obligatoire, le paiement des mensualités dues depuis le 1er janvier ou de l'excédent de ces mensualités sur les acomptes versés est réparti en parts égales sur les trois premiers prélèvements mensuels.

Si les sommes versées au titre des acomptes sont supérieures au montant cumulé des mensualités dues depuis le 1er janvier, l'excédent est remboursé au contribuable avant la fin du mois qui suit l'option.

d. Option formulée du 16 au 31 décembre : *cf. ci-dessus **n° 7744.***

e. Modulation ou suspension des prélèvements : *pour tenir compte d'une éventuelle variation de l'impôt d'une année sur l'autre, le contribuable peut demander, sous sa responsabilité, et une seule fois par an :*

- soit la modulation du montant de ses prélèvements (à la hausse ou à la baisse) s'il estime que l'impôt dont il sera finalement redevable différera de celui qui a servi de base aux prélèvements ;

- soit la suspension de ses prélèvements, dès que leur montant atteint celui de la cotisation dont il sera redevable.

Cette demande, qui peut intervenir à la suite d'un dégrèvement ou d'une imposition complémentaire, doit préciser le montant présumé de l'impôt (le mois d'effet pour une demande de suspension), être datée, signée et adressée au comptable au plus tard le dernier jour du mois qui précède celui du prélèvement effectif. Les demandes doivent, en tout état de cause être présentées au plus tard le 30 juin de chaque année. Si le montant de l'impôt présumé par le contribuable est inférieur de plus de 20 % au montant de l'impôt dû, une majoration de 10 % est appliquée à la différence entre les 2/3 de l'impôt dû et les prélèvements effectués entre le mois de janvier et le mois de juillet. Cette différence ainsi que la majoration s'ajoutent au montant du prélèvement qui a lieu le deuxième mois qui suit le mois de la mise en recouvrement de l'impôt (CGI, art. 1681 B).

III. Paiement du solde de l'impôt

(CGI, art. 1681 C)

7746

Si l'impôt est mis en recouvrement avant le 31 octobre, l'avis d'imposition adressé au contribuable précise les conditions de prélèvement de la somme restant due. Ce solde est prélevé le 15 novembre à concurrence du montant mensuel d'un prélèvement et le 15 décembre pour le solde éventuel. Toutefois :

- lorsque, après la mise en recouvrement, le montant du dernier prélèvement de l'année est inférieur au montant visé au 2 de l'article 1657 du CGI (cf. n° 7612), il est ajouté à celui de la mensualité précédente ;

- lorsque le prélèvement de décembre est égal ou supérieur au double d'une mensualité, il est étalé, sauf opposition du contribuable, par prélèvements d'égal montant à partir de la troisième mensualité qui suit la mise en recouvrement du rôle.

Si l'impôt est mis en recouvrement le 31 octobre ou entre le 1er novembre et le 31 décembre, le solde est automatiquement prélevé à la date limite prévue par l'article 1730 du CGI.

Le trop-perçu éventuellement dégagé est remboursé au contribuable immédiatement et au plus tard à la fin du mois qui suit sa constatation (en principe, il est mis fin aux prélèvements dès qu'ils ont atteint le montant de l'impôt mis en recouvrement). De même, si aucun impôt n'a été mis en recouvrement le 31 décembre de l'année des prélèvements, le remboursement des acomptes mensuels est effectué courant janvier.

Le décès du contribuable met fin aux prélèvements mensuels.

IV. Échéances impayées

(CGI, art. 1724 quinquies)

7747

Le prélèvement qui n'est pas honoré par suite d'une insuffisance de provision est réclamé avec le prélèvement du mois suivant.

En cas de deuxième retard de paiement au cours de la même année, le contribuable perd, pour l'année, le bénéfice de son option pour le paiement mensuel. Le recouvrement de l'impôt est alors poursuivi pour l'année en cours suivant les règles de droit commun (cf. n° 7611).

Chapitre 2 : Retenue à la source1 sur certaines rémunérations perçues par les artistes, sportifs et élus locaux

I. Retenue à la source sur certaines rémunérations des artistes, sportifs et auteurs des œuvres de l'esprit

(CGI, art. 182 C et 1671 B)

7750

Les salaires, droits d'auteur et rémunérations versés aux sportifs, artistes du spectacle, auteurs des œuvres de l'esprit ainsi qu'aux interprètes de ces œuvres, à l'exception des architectes et des auteurs de logiciels, qui ont leur domicile fiscal en France, par les personnes passibles de l'impôt sur les sociétés (voir remarque 2) ou de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ainsi que les personnes morales de droit public et les sociétés civiles de perception et de répartition des droits d'auteurs et des droits des artistes interprètes font l'objet, sur demande du bénéficiaire, d'une retenue égale à **15 %** de leur montant brut.

Cette retenue s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle elle a été opérée.

La retenue est acquittée auprès du pôle de gestion publique de la DRFiP de Paris au plus tard le quinzième jour du trimestre civil suivant celui du paiement du revenu. Elle est versée à l'appui d'une déclaration spéciale composée de deux feuillets autocopiants dont l'un est adressé ultérieurement par l'administration au bénéficiaire de la rémunération pour valoir quittance de la retenue versée pour son compte par le débiteur.

Sont notamment applicables les sanctions prévues par l'article 1771 du CGI ; il en est de même des dispositions relatives au privilège du Trésor.

Remarques :

1. En ce qui concerne les retenues à la source imputables sur l'impôt sur le revenu, visées par les articles 182 A, 182 A bis, 182 A ter et 182 B du CGI et recouvrées par les services des impôts des entreprises, cf. n° 7765.

2. Il convient de comprendre parmi ces personnes, même lorsqu'ils sont exonérés de l'impôt sur les sociétés, les organismes et associations sans but lucratif qui organisent des foires, expositions, réunions sportives et autres manifestations publiques à caractère social, éducatif ou culturel.

II. Retenue à la source sur les indemnités de fonction des élus locaux

(CGI, art. 204-0 bis)

7751

Les indemnités de fonction perçues par les élus locaux depuis le 1er janvier 1993 sont soumises à une retenue à la source, libératoire de l'impôt sur le revenu, qui est opérée par les comptables de la Direction générale des finances publiques au moment du versement des indemnités. En cas de cumul de mandats, un seul comptable est chargé de la retenue libératoire (CGI, art. 204-0 bis).

L'élu local peut, toutefois, opter pour une imposition de ses indemnités de fonction à l'impôt sur le

revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires (cf. CGI, art. 204-0 bis).

En ce qui concerne les modalités de restitution de la retenue à la source en cas de trop-perçu, cf. circulaire du 8 janvier 1997 (JO du 23 février 1997, p. 3010) complétée par la circulaire du 31 janvier 2008.

Chapitre 3 : Retenue et prélèvements sur les revenus de capitaux mobiliers

(BOI-IR-DOMIC)

7753

L'imposition des revenus de capitaux mobiliers se caractérise par des prélèvements particuliers qui sont versés directement aux services des impôts par les débiteurs de ces revenus.

Le paiement est accompagné de la souscription de la liasse déclarative n° 2777. et des imprimés n^{os} 2753 et 2754.

Quelle que soit l'adresse du redevable, le paiement des droits accompagné de la déclaration 2777 et, le cas échéant, de la déclaration 2753 doit être effectué au service des impôts des particuliers des non-résidents, 10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex.

Toutefois, les établissements payeurs n'ayant à déclarer et payer que les prélèvements sociaux sur des distributions de dividendes et/ou des versements d'intérêts de comptes courants bloqués d'associés, ainsi que, le cas échéant, le prélèvement forfaitaire sur ces mêmes produits, procèdent au dépôt d'une déclaration n° 2777-D dite « simplifiée » et effectuent le paiement correspondant auprès de leur service des impôts des entreprises (cf n° 7758).

S'agissant du paiement de la retenue à la source sur les bénéfices réalisés par les sociétés étrangères en application de l'article 115 quinquies du CGI (cf. **n° 7755**), le paiement est effectué au service des impôts du lieu d'imposition de la société à l'IS, accompagné d'une déclaration 2754.

Remarque :

L'administration autorise, sous réserve d'une autorisation préalable, la souscription de la déclaration n° 2777 et 2777-D sur des formulaires autres que ceux qu'elle fournit.

I. Retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers

(CGI, art. 119 bis, BOI-IR-DOMIC-10-20-20-60)

1. Produits de placements à revenu variable.

7754

a. Retenue à la source applicable aux produits distribués à des personnes dont le domicile ou le siège est situé hors de France (CGI, art. 1672, 2 et 3 ; ann. III, art. 381 A et 381 A bis ; ann. IV, art. 188-0 H). Les revenus distribués par les sociétés dont le siège est situé en France font l'objet d'une retenue à la source lorsque le domicile fiscal ou le siège des bénéficiaires est situé hors de la France métropolitaine ou des départements d'outre-mer.

Conformément aux dispositions du 2 de l'article 1672 du CGI, cette retenue à la source est opérée par la personne établie en France qui assure le paiement des revenus, qualifiée d'établissement payeur (le redevable légal de la retenue à la source).

Toutefois, en application du 3 de l'article 1672 du CGI, une personne morale établie dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) hors Liechtenstein (un établissement financier en principe) peut désormais acquitter, auprès du Trésor français, la retenue à la source due sur certains revenus distribués par les sociétés françaises, lorsqu'elle remplit l'ensemble des conditions suivantes :

- elle perçoit les revenus distribués du redevable légal de la retenue à la source ;

- elle a été mandatée par ce même redevable légal pour effectuer, en son nom et pour son compte, la déclaration et le paiement de cette retenue à la source ;

- elle a conclu avec l'administration fiscale française une convention établie conformément au modèle

délivré par cette administration, convention qui organise les modalités déclaratives et de paiement de la retenue à la source et qui prévoit la transmission à cette administration de tout document justificatif de ces déclarations et paiements.

Les retenues à la source opérées au cours de chaque mois doivent être versées au service des impôts des particuliers non-résidents, 10, rue du centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex, dans les quinze premiers jours du mois suivant celui au cours duquel l'impôt a été prélevé ou avancé, et donnent lieu au dépôt d'une déclaration n° 2777 (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires»).

Toutefois, sous réserve d'une déclaration préalable, les banques ont la possibilité de verser globalement la retenue effectuée par leurs agences ou succursales (CGI, ann. IV, art. 188 H).

Sur le paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor à la Banque de France, cf. n° 7729.

7755

b. Retenue à la source applicable aux bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères. En vertu de l'article 115 quinquies du CGI, les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont, sauf exonérations, soumis à la retenue à la source prévue par le 2 l'article 119 bis du CGI. Cette retenue doit être versée au service des impôts des entreprises du lieu d'imposition de la société à l'impôt sur les sociétés (CGI, ann. II, art. 379) dans le délai qui lui est imparti pour souscrire sa déclaration de résultats (CGI, art. 1673 bis). Ce versement doit être accompagné d'une déclaration n° 2754 déposée en même temps que la déclaration de résultats. Toutefois, en pratique, le versement peut être effectué sans pénalités jusqu'au 15 du mois suivant l'expiration de ce délai.

7756

Dispense conditionnelle de versement. Les sociétés peuvent limiter le versement de la retenue au montant de l'impôt qui leur paraît définitivement exigible, compte tenu des perspectives de distribution et du domicile de leurs actionnaires.

Lorsqu'elles souhaitent user de cette faculté, elles doivent formuler une demande expresse, jointe à la déclaration n° 2754 (disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires»).

Au cas où le versement effectué se révélerait ultérieurement insuffisant eu égard à l'importance des sommes mises en distribution ou au domicile réel des bénéficiaires, les sociétés intéressées seraient tenues d'acquitter le complément de retenue à la source et l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

7757

2. Produits de placements à revenu fixe.

a Champ d'application de la retenue.

Les produits des bons de caisse ou des obligations, titres participatifs et autres titres d'emprunt négociables sont, en principe, soumis à la retenue à la source prévue au 1 de l'article 119 bis du CGI.

Toutefois, les revenus des obligations, titres participatifs et autres titres d'emprunt négociables émis à compter du 1er janvier 1987, sont placés hors du champ d'application de la retenue ; de plus, lorsque le prélèvement forfaitaire est appliqué aux bons de caisse, il tient lieu de retenue à la source.

b Paiement.

La retenue est payée par la personne qui effectue la distribution (CGI, art. 1672).

Elle doit être versée dans les 15 premiers jours du mois suivant l'expiration de celui au cours duquel les intérêts ont été payés, au service des impôts des particuliers non-résidents, 10, rue du centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex. À l'appui du versement, les redevables doivent souscrire :

- une déclaration n° 2777, pour les produits des bons de caisse ;

- une déclaration n° 2753, pour les revenus des obligations, titres participatifs et autres titres d'emprunt négociables émis avant le 1er janvier 1987.

La retenue à la source sur les bons de caisse peut toutefois être acquittée globalement, sous réserve d'une déclaration préalable, par les banques, les caisses publiques et les caisses d'épargne (CGI, ann. III, art. 381 S).

Sur le paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor à la Banque de France, cf. n° 7729.

II. Prélèvement sur les dividendes percus par les particuliers

(CGI, art. 117 quater, II, III et IV et 1671 C)

7758

1. Dispositions générales

L'article 9 de la loi de finances pour 2013 remplace, à compter du 1er janvier 2013, le prélèvement forfaitaire libératoire sur option par un prélèvement forfaitaire obligatoire (dont peuvent demander à être dispensées les personnes physiques dont le revenu fiscal de référence n'excède pas certaines limites), non libératoire et imputable sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle il a été opéré.

Le prélèvement forfaitaire dû sur les revenus distribués (et les prélèvements sociaux correspondants sont versés au Trésor dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui du paiement des revenus (CGI, art. 1671 C). Ces prélèvements ne peuvent être pris en charge par le débiteur, c'est-à-dire la personne qui assure le paiement desdits prélèvements.

Le paiement des prélèvements précités est effectué à l'appui de la déclaration sur laquelle figure le montant des revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire.

Cette déclaration est déposée, selon le cas :

- soit par l'établissement payeur des revenus, lorsque celui-ci est établi en France ou lorsqu'il est établi hors de France dans un Etat partie à l'EEE, hors Liechtenstein, et qu'il a été mandaté par le contribuable à cet effet ;

- soit par le contribuable lui-même, lorsque l'établissement payeur des revenus est établi hors de France dans un Etat partie à l'accord sur l'EEE, hors Liechtenstein, et que le contribuable ne l'a pas mandaté à cet effet, ou lorsque l'établissement payeur est établi dans un Etat non partie à l'EEE ou au Liechtenstein.

2. Dispositions spécifiques selon la localisation de l'établissement payeur des revenus distribués.

a. L'établissement payeur est établi en France

L'établissement payeur des revenus distribués opère, sous sa propre responsabilité, le prélèvement forfaitaire , et procède à la déclaration et au paiement de ce prélèvement forfaitaire et des prélèvements sociaux correspondants (II de l'article 117 quater du CGI et deuxième alinéa du V de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale).

La déclaration et le paiement du prélèvement forfaitaire et des prélèvements sociaux correspondants sont effectués :

- au service des impôts des entreprises (SIE) auprès duquel l'établissement payeur dépose sa déclaration de résultat ou, à défaut d'une telle déclaration, au service des impôts des entreprises dont relève son siège social, lorsque cet établissement payeur est, à la date du paiement du prélèvement forfaitaire, uniquement redevable de ce prélèvement et/ou des prélèvements sociaux sur des revenus distribués. Dans cette situation, l'établissement payeur dépose une déclaration dite « simplifiée » (n° 2777-D) ;

- au SIE non-résidentes de la direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG), à l'appui d'une déclaration n° 2777, dans les autres cas.

b. L'établissement payeur est établi hors de France

1° L'établissement payeur est établi dans un Etat de l'EEE (hors Liechtenstein)

Lorsque le contribuable se charge lui-même des obligations déclaratives et de paiement du prélèvement forfaitaire et des prélèvements sociaux correspondants, il est tenu de souscrire une déclaration spécifique (n° 2778-DIV). Cette déclaration mentionne le montant des revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire et aux prélèvements sociaux, ainsi que le montant de ces prélèvements. Cette déclaration, accompagnée du paiement des impôts dus, est déposée au service des impôts des entreprises du domicile du contribuable.

Lorsque le contribuable donne mandat à l'établissement payeur européen des revenus distribués pour effectuer, en ses lieu et place, la déclaration et le paiement du prélèvement forfaitaire et des prélèvements sociaux correspondants, cet établissement payeur s'acquitte des obligations déclaratives et de paiement de ces impôts à l'appui de la déclaration n° 2778-DIV. Cette déclaration, établie pour le compte et au nom du contribuable, mentionne le montant des revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire libératoire et aux prélèvements sociaux, ainsi que le montant de ces

prélèvements. Cette déclaration, obligatoirement assortie du paiement des impôts précités dus, est déposée au SIE non-résidentes de la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG).

2° L'établissement payeur est établi hors de l'EEE ou au Liechtenstein.

Dans ce cas, le contribuable est tenu d'effectuer lui-même les obligations déclaratives et de paiement du prélèvement forfaitaire et des prélèvements sociaux correspondants. Pour ce faire, il souscrit la déclaration spécifique n° 2778-DIV. Cette déclaration mentionne le montant des revenus distribués soumis au prélèvement forfaitaire libératoire et aux prélèvements sociaux, ainsi que le montant de ces prélèvements. Cette déclaration, obligatoirement accompagnée du paiement des impôts dus, est déposée au service des impôts du domicile du contribuable.

Remarque s:

La déclaration simplifiée n° 2777 D peut être souscrite sur des formulaires reproduits au moyen de logiciels d'édition et via le mode de téléprocédure EDI.

La déclaration n° 2777 D et la déclaration n° 2778-DIV sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

III. Prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe

7761

Les produits des fonds d'État, obligations, bons de caisse, bons ou contrats de capitalisation ou placements de même nature, bons, autres titres de créance et parts de fonds communs de créances sont, en principe, soumis obligatoirement à compter du 1er janvier 2013 à un prélèvement (CGI, art. 125 A et suiv.).

7761-1

1. Personne tenue d'effectuer le prélèvement. Il s'agit de « l'établissement payeur » des revenus au sens de l'article 75 de l'annexe II au CGI : débiteur lui-même ou personne qui assure le paiement des revenus.

7761-2

Il s'agit généralement du teneur du compte du bénéficiaire et, en cas de paiement des produits hors de France, de l'établissement qui effectue ce paiement.

7761-3

2. Paiement du prélèvement. Les sommes retenues au titre du prélèvement, au cours de chaque mois, sont versées au Trésor dans les quinze premiers jours du mois suivant le paiement des revenus (CGI, art. 1678 quater).

Lorsqu'il est dû à raison de revenus, produits et gains mentionnés aux articles 125-0 A et 125 A du CGI, le prélèvement doit être versé au SIE non-résidentes, 10, rue du centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex, accompagné de la déclaration n° 2777 (cf. CGI, ann. IV, art. 188-0 I, I).

Lorsque ce prélèvement est dû à raison des revenus, produits et gains visés aux I et II de l'article 125 D du CGI, il est versé (CGI, ann. IV, art. 188-0 I, II) :

- à la recette des impôts des non-résidents visée ci-dessus, lorsqu'il est acquitté par la personne qui assure le paiement desdits revenus, produits et gains et qu'elle est mandatée à cet effet par le contribuable ;

- au service des impôts du domicile du contribuable, lorsque ce dernier effectue lui-même le paiement dudit prélèvement .

Toutefois, sous réserve d'une déclaration préalable, les banques, les caisses publiques et les caisses d'épargne ont la possibilité de verser globalement le prélèvement effectué par leurs agences ou succursales, sauf lorsque celui-ci est dû à raison des revenus, produits et gains mentionnés à l'article 125 D du CGI (CGI, ann. III, art. 381 S ; ann. IV, art. 188 I).

7761-4

En ce qui concerne le paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor à la Banque de France, cf. n° 7729.

3. Prélèvements sociaux.

7761-5

Les produits de placement supportant le prélèvement prévu à l'article 125 A du CGI et bénéficiant aux personnes physiques fiscalement domiciliées en France ainsi qu'aux personnes placées sous le régime de l'anonymat fiscal sont soumis à divers prélèvements complémentaires :

- le prélèvement social sur les produits de placements visé au II de l'article 1600-0 F bis du CGI ;

- la contribution sociale généralisée sur les produits de placements visée à l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale (cf. CGI, art. 1600-0 D) ;

- la contribution pour le remboursement de la dette sociale sur les produits de placements prévue à l'article 1600-0 I du CGI ;

- la contribution additionnelle au prélèvement social visée au 2° de l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles.

- le prélèvement de solidarité prévu à l'article 1600-0 S du CGI.

Ils sont établis, contrôlés et recouvrés selon les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que le prélèvement libératoire prévu à l'article 125 A du CGI (cf. ci-dessus **n^{os} 7761 et suiv**.).

Le paiement de l'acompte de la contribution sociale généralisée (CSG), du prélèvement social, de la contribution additionnelle à ce prélèvement sur les produits de placement visés à l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale (repris sous l'article 1600-0 D du CGI), du prélèvement de solidarité et de la contribution pour le remboursement de la dette sociale dus au titre des mois de décembre et janvier par les établissements payeurs intervient le 15 octobre au plus tard..

Chapitre 4 : Retenues à la source sur certains revenus versés à des personnes domiciliées hors de France

(CGI, art. 182 A, 182 A bis, 182 A ter, 182 B et 1671 A ; FP n^{os} 725 et suiv. ; BOI-IR-DOMIC)

7765

Ces retenues à la source, opérées par le débiteur des sommes versées, doivent être remises par ce dernier au service des impôts du lieu de son domicile ou de son siège, ou au service des impôts des entreprises étrangères de la DRESG lorsque le débiteur n'a pas d'établissement en France (cf. BOI-IR-DOMIC-10-20-20).

Les retenues effectuées au cours d'un mois donné sur les sommes payées au cours dudit mois doivent être versées dans les quinze premiers jours du mois suivant.

La retenue à la source n'est ni opérée, ni versée au Trésor lorsque son montant n'excède pas 8 € par mois pour un même salarié, pensionné ou crédirentier dans le cas de la retenue à la source prévue à l'article 182 A, ou pour un même bénéficiaire dans le cas des retenues à la source prévues aux articles 182 A bis et 182 A ter.

Chapitre 5 : Taxe d'habitation et taxes foncières

I. Paiement obligatoire par virement ou prélèvement

7766

En ce qui concerne le paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France ou par prélèvements opérés à l'initiative du Trésor public, cf. n° 7729

II. Paiement mensuel

(CGI, art. 1681 ter et 1681 ter A ; Ann. II, art. 376 bis et suiv. et 384 septies A)

7767

Sur demande du contribuable, la taxe d'habitation et les taxes foncières peuvent être recouvrées par prélèvements mensuels, dans les mêmes conditions que l'impôt sur le revenu.

On se reportera donc aux commentaires exposés ci-avant n^{os} 7743 et suiv.

En revanche, la taxe d'habitation sur les logements vacants (THLV) ne peut être ni mensualisée, ni prélevée à l'échéance. Les modes de paiement offerts aux contribuables pour s'acquitter de la THLV sont exclusivement le TIP, le chèque, le numéraire, le virement et le paiement direct en ligne.

7767-1

Il existe cependant certaines particularités propres au paiement mensuel de la taxe d'habitation et des taxes foncières :

- le contribuable n'étant tenu à aucun paiement d'acompte s'il n'a pas opté pour le paiement mensuel, il n'est pas pénalisé en cas de modulation ou suspension abusive des prélèvements ;

- en cas d'adhésion au prélèvement mensuel pour l'année en cours formulée entre le 1er janvier et le 15 mai, les contribuables n'étant pas soumis à un acompte obligatoire, la somme des mensualités dues depuis le 1er janvier est répartie en parts égales sur les trois premiers prélèvements.

7767-2

L'option pour le recouvrement par prélèvements mensuels de la taxe d'habitation prévue à l'article 1681 ter du CGI, lorsqu'elle est exercée, est également valable pour la contribution à l'audiovisuel public (ex redevance audiovisuelle) due par les personnes physiques imposables à la taxe d'habitation (cf. **n° 7773**). Dans ce cas, les prélèvements sont effectués dans les mêmes conditions que l'impôt sur le revenu et s'appliquent à la somme de la taxe d'habitation et de la redevance audiovisuelle.

Chapitre 6 : Impôt de solidarité sur la fortune

(CGI, art. 885 A et suiv ; PAT. n^{os} 6501 et suiv. ; BOI-PAT-ISF)

7768

L'impôt doit être versé au service des impôts du domicile de la personne imposable au 1er janvier de l'année d'imposition ou auprès du service des impôts des particuliers non-résidents, 10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (tél : 01 57 33 82 00), pour les personnes imposables non domiciliées en France. Toutefois, pour celles résidant habituellement dans la Principauté de Monaco, le service des impôts compétent est celui de Menton (7 rue Victor Hugo, 06507 Menton Cedex).

7768-1

Pour les redevables tenus de souscrire une déclaration d'ISF (redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable égale ou supérieure à 2 570 000 €) , le versement s'effectue lors du dépôt de cette déclaration qui doit intervenir au plus tard le 15 juin de chaque année (CGI, art. 885 W, I).

> **Remarque** : il s'agit de la date applicable pour les redevables domiciliés en France. Cette date est fixée au 15 juillet pour les redevables domiciliés dans la Principauté de Monaco et dans les autres pays d'Europe et au 31 août pour les redevables domiciliés dans le reste du monde. Lorsque cette date est un samedi ou un dimanche, elle est reportée au lundi suivant.

Pour l'ISF dû à compter de l'année 2013, les redevables dont le patrimoine a une valeur nette taxable inférieure à 2 570 000 € et qui sont tenus à l'obligation de déposer la déclaration annuelle de revenus prévue à l'article 170 du CGI mentionnent la valeur brute et la valeur nette taxable de leur patrimoine seulement sur cette déclaration (CGI, art. 885 W, I-2). L'impôt correspondant n'est plus payé spontanément mais recouvré par voie de rôle.

Lorsque la déclaration d'ISF est souscrite pour le compte d'une personne décédée en cours d'année, le dépôt doit être effectué et l'impôt versé dans les six mois à compter du décès. Le cas échéant, le notaire chargé de la succession peut produire cette déclaration à la demande des ayants droit si la succession n'est pas liquidée à la date de production de la déclaration (CGI, art. 885 W, III).

7768-2

L'impôt est recouvré et acquitté sous les mêmes garanties et sanctions que les droits de mutation par décès. Ainsi, il peut être réglé à l'aide des moyens normaux de paiement (cf. n^{os} 7721 et suiv) et par remise d'œuvres d'art ou d'immeubles (cf. n° 7785) ; en revanche, il ne peut pas être réglé par remise de valeurs publiques ni par remise de blocs de titres de sociétés cotées, ni par remise de titres d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières investis en titres de sociétés cotées ou en obligations négociables ni par remise d'obligations négociables (cf. n° 7785) ; le régime du paiement fractionné ou différé ne lui est pas applicable. Par ailleurs, ne sont pas applicables les dispositions du 3 de l'article 1929 du CGI relatives à l'inscription de l'hypothèque légale du Trésor (CGI, art. 1723 ter-00 A).

Toutefois, l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de l'année 2012 par les redevables mentionnés au 2 du I de l'article 885 W est recouvré en vertu d'un rôle rendu exécutoire selon les modalités prévues à l'article. 1658 du CGI. Pour l'impôt dû à compter de 2013, cet impôt pourra être payé, sur demande du redevable, par prélèvement mensuel, dans les conditions prévues à l'article 1681 A du CGI. Cette disposition n'est pas applicable aux impositions résultant de la mise en œuvre d'une rectification ou d'une procédure d'imposition d'office (CGI, art. 1723 ter-00 A ; BOI-PAT-ISF-50-20).

Les époux et les partenaires liés par un PACS sont solidairement responsables du paiement de l'impôt (CGI, art. 1723 ter-00 B).

Toutefois, les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées de l'obligation de paiement prévue à l'article 1723 ter-00 B du CGI. L'octroi de la décharge de responsabilité solidaire prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est subordonné à la réalisation des trois conditions cumulatives suivantes :

- une rupture de la vie commune ;

- une disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur à la date de la demande ;

- un comportement fiscal qui se traduit d'une part, par le respect par le demandeur de ses obligations déclaratives depuis la rupture de la vie commune et, d'autre part, par l'absence de manoeuvres frauduleuses pour se soustraire au paiement de l'impôt.

La procédure de décharge de responsabilité solidaire prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est applicable sur demande expresse de la personne poursuivie en responsabilité. Cette demande doit être adressée au service chargé du recouvrement de la dette de solidarité.

La décharge de responsabilité solidaire est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune dû par les époux ou les partenaires liés par un PACS et la fraction de cette cotisation correspondant à l'actif net du patrimoine propre du demandeur et à la moitié de l'actif net du patrimoine commun du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire lié par un PACS. L'actif net des enfants mineurs du demandeur est ajouté à l'actif net du demandeur soit totalement, soit pour la moitié de son montant, selon que les enfants sont issus ou non de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire lié par un PACS.

S'agissant de l'impôt de solidarité sur la fortune, l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI ainsi que des majorations prévues par les articles 1728 et 1729 du CGI, si ces pénalités concernent le patrimoine propre du demandeur, aucune décharge ne peut lui être accordée. En revanche, s'il s'agit d'une rectification sur le patrimoine commun, la décharge est accordée pour moitié.

Chapitre 7 : Prélèvements sur les profits immobiliers et les plus-values réalisés par les contribuables non domiciliés en France

I. Prélèvement sur certains profits immobiliers

(CGI, art. 244 bis)

7769

Le prélèvement est acquitté au vu de la déclaration n° 3005, établie pour les opérations réalisées par les marchands de biens et assimilés et par les intermédiaires.

La déclaration doit être déposée et le prélèvement acquitté :

- si la plus-value résulte d'un acte soumis à la formalité fusionnée, dans les deux mois de la date de celui-ci au service des impôts de la situation de l'immeuble ;

- dans les autres cas : au moment de la présentation à la formalité de l'enregistrement, de l'acte constatant la cession (ou la déclaration en tenant lieu) au service des impôts dont relève le rédacteur d'acte, ou à celle de la situation du bien cédé s'il s'agit d'un acte sous seing privé.

Le recouvrement de ce prélèvement est assuré suivant les mêmes règles que les droits d'enregistrement.

II. Prélèvement sur certaines plus-values immobilières

7770

L'article 244 bis A du CGI prévoit un prélèvement sur les plus-values réalisées par les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France ou les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France, à l'occasion de la cession d'immeubles situés en France, de droits immobiliers ou d'actions ou parts de sociétés non cotées en bourse.

En ce qui concerne les modalités de recouvrement de ce prélèvement, cf. livre IV-RFPI, n° 1816.

Chapitre 8 : Taxes et produits divers

A. Contribution sociale généralisée, contribution pour le remboursement de la dette sociale, prélèvement social et contribution additionnelle sur les revenus du patrimoine et sur certains revenus soumis à l'impôt sur le revenu

(CGI, art. 1600-0 C, 1600-0 E, 1600-0 F bis-I, 1600-0 G, 1600-0 H)

7771

Ces contributions sont assises et recouvrées selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu.

> **Remarque** : Ces mêmes dispositions s'appliquent aux contributions additionnelles aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et sur les revenus de placements visées à l'article L.14-10-4 du code de l'action sociale et des familles.

Elles sont mises en recouvrement par voie de rôle et exigibles en même temps. Elles font l'objet d'un rôle commun, distinct de celui relatif à l'impôt sur le revenu

Il n'est pas procédé au recouvrement lorsque le montant total du rôle est inférieur à 61 €. En revanche, dès lors que ce montant est égal ou supérieur à 61 €, les contributions sont mises en recouvrement, quel que soit le montant unitaire de chacune d'elle.

Les contribuables mensualisées à l'impôt sur le revenu sont, sauf avis contraire de leur part, prélevés à la date limite de paiement de ces contributions.

La majoration de 10 % prévue à l'article 1730 du CGI est appliquée au montant des contributions qui n'ont pas été acquittées dans les trente jours de la mise en recouvrement du rôle.

B. Taxe annuelle sur les logements vacants

(CGI, art. 232 ; BOI-IF-AUT-60)

7772

Le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions de la taxe sont régis comme en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties (BOI-IF-TFNB et BOI-IF-AUT-60.

La date limite de paiement de la taxe est fixée au 15 décembre.

Les modes de paiement offerts aux contribuables sont exclusivement le TIP, le chèque, le numéraire ou le virement (cf. également n° 7729).

C. Contribution a l'audiovisuel public

(CGI, art. 1605 à 1605 quater et 1840 W ter)

7773

La contribution à l'audiovisuel public (ex redevance audiovisuelle) due par les particuliers est émise et recouvrée comme en matière de taxe d'habitation.

La date limite de paiement est celle de la taxe d'habitation, c'est-à-dire le 15 novembre ou le 15 décembre en fonction du rôle dans lequel la taxe d'habitation est émise. Elle est mensualisable en même temps que la taxe d'habitation (CGI, art. 1681 ter B).

Le redevable dispose de plusieurs modes de paiement pour acquitter la contribution à l'audiovisuel public :

- le paiement direct par titre interbancaire de paiement (TIP), chèque ou espèces ;

- la mensualisation ;

- le prélèvement automatique unique à l'échéance ;

- le paiement direct en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

D. Taxes d'urbanisme

7774

L'article 28 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 réforme la fiscalité de l'urbanisme et institue, à compter du 1er mars 2012, un dispositif composé de deux taxes qui se complètent :

- la taxe d'aménagement, codifiée aux articles L 331-1 à L 331-34 du code de l'urbanisme, qui se substitue à la taxe locale d'équipement (TLE), la taxe départementale des espaces naturels et sensibles (TDENS), la taxe départementale pour le financement des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement (TDCAUE), la taxe spéciale d'équipement du département de la Savoie, la taxe complémentaire à la TLE en région d'Île-de-France et au programme d'aménagement d'ensemble (PAE) ;

- le versement pour sous-densité, codifié aux articles L. 331-35 à L. 331-46 du code de l'urbanisme, réservé aux zones U et AU des plans locaux d'urbanisme (PLU) ou des plans d'occupation des sols (POS). Le versement pour dépassement du plafond légal de densité, prévu par l'article L. 112-2 du code de l'urbanisme, est supprimé de plein droit en cas d'institution du versement pour sous-densité.

La taxe d'aménagement et le versement pour sous-densité sont établis et liquidés par les services de l'État chargés de l'urbanisme dans le département.

La taxe d'aménagement et le versement pour sous-densité sont liquidés et recouvrées par les comptables publics compétents comme des créances étrangères à l'impôt et au domaine et selon les modalités prévues aux articles L. 331-19, L. 331-20 et L. 331-24 à L. 331-29 du code de l'urbanisme.

Remarque : L'arrêté du 14 juin 2010 fixe la liste des services déconcentrés de la DGFiP chargés du recouvrement des taxes d'urbanisme et de la redevance d'archéologie préventive à compter du 1er juillet 2010.

Titre 2 : Recouvrement des droits d'enregistrement et de timbre

Chapitre 1 : Droits d'enregistrement

(BOI-ENR-DG)

7780

La remise au Trésor des droits d'enregistrement comporte des modalités spécifiques de paiement et la désignation du débiteur des droits obéit à des règles particulières (cf. BOI-ENR-DG-50).

Le minimum de perception des droits proportionnels ou progressifs exigibles sur un acte ou une mutation est actuellement fixé à **25 €**.

A. Modalités de paiement

I. Règle du paiement immédiat ou au comptant.

7781

1. Paiement préalable. Le paiement de l'impôt est, en principe, préalable à l'accomplissement de la formalité et indivisible comme cette dernière : les assujettis doivent, sous peine de refus de la formalité, acquitter la totalité des droits réclamés par le comptable de la DGFiP ou le service de la publicité foncière, sauf à se pourvoir ultérieurement en restitution s'ils estiment la perception excessive (CGI, art. 1701).

Remarque : L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime le régime des conservateurs des hypothèques, remplace corrélativement les conservations des hypothèques par « les services chargés de la publicité foncière » et instaure une contribution de sécurité immobilière au profit de l'Etat due par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions sont applicables à compter du 1er janvier 2013.

Les parties ne peuvent exiger l'enregistrement des actes présentés à la formalité en offrant de verser une partie seulement des droits. L'administration accepte toutefois les versements d'acomptes, sauf à procéder à la formalité lors du versement du solde (possibilité fréquemment utilisée en matière de mutations par décès).

7781-1

La règle du paiement immédiat de l'impôt admet toutefois des dérogations (notamment paiement différé et/ou fractionné, cf. n^{os} 7787 et suiv.).

Si un acte ou une déclaration donnant ouverture à une pénalité est déposé, accompagné du versement des droits simples et d'une demande en remise de pénalités, cet acte ou cette déclaration peut être enregistré immédiatement, sauf à donner lieu à régularisation ultérieure en ce qui concerne les pénalités.

7781-2

Sauf possibilité de paiement sur état (cf. n° 7786) ou de droits en débet, les officiers ministériels sont tenus d'acquitter les droits lors de la présentation de leurs actes à la formalité.

7781-3

Toutefois, afin de faciliter les obligations auxquelles les notaires doivent se soumettre, les comptables de la DGFiP et les services chargés de la publicité foncière sont autorisés à accepter, lors du dépôt des actes de ces officiers ministériels, une somme appelée « provision » équivalente au montant approximatif des droits.

Après accomplissement de la formalité et liquidation des droits, il peut apparaître un crédit ou un débit. Le crédit peut être reporté en « avance » sur la feuille de compte suivante, le débit doit être apuré au moment du retrait des actes ou au plus tard à la date de l'arrêté mensuel des écritures du comptable ou conservateur.

7782

2. Moyens normaux de paiement. Le paiement des droits doit être effectif, c'est-à-dire réalisé en espèces ou par tout autre moyen de règlement (mandat ou virement postal, chèque bancaire.

Remarque : Les chèques tirés sur les banques étrangères - non affiliées au réseau français - ne sont pas acceptés.

Dans certains cas, les droits peuvent être acquittés en valeurs d'État (cf. **n° 7784**) ou par remise d'objets d'art, de collection ou d'immeubles (cf. **n° 7785**).

Pour la possibilité de paiement par compensation, cf. n° 7732.

7783

3. Lieu de paiement. Les droits afférents aux actes soumis à la seule formalité de l'enregistrement (cf. Enr. n[os] 6806 et suiv.) sont acquittés au service des impôts chargé de l'exécution de la formalité. Les droits correspondant aux actes soumis à la formalité fusionnée (cf. Enr**.** n[os] 6808 et suiv.), doivent être versés au service chargé de la publicité foncière.

7783-1

Certains actes restent soumis à la double formalité de l'enregistrement et de la publicité foncière. Dans ce cas, ils sont enregistrés en premier lieu au service des impôts, puis publiés au service chargé de la publicité foncière ; les droits afférents aux deux formalités sont recouvrés par le service des impôts ; la publication ultérieure au service chargé de la publicité foncière ne donne lieu qu'à la perception de la contribution de sécurité immobilière.

Toutefois, en matière de mutations à titre gratuit et de baux à durée limitée de plus de douze ans, la dualité des formalités et des perceptions est maintenue : le service des impôts perçoit les droits d'enregistrement, le service chargé de la publicité foncière recouvre la taxe de publicité foncière.

7783-2

4. Date limite de paiement. Le paiement des droits d'enregistrement est, en principe, effectué au comptant avant l'exécution de la formalité (CGI, art. 1701). Les dates limites de paiement ne peuvent, sauf exceptions (cf. **n[os] 7786 et suiv**.), être postérieures à celles requises pour l'exécution de la formalité de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée selon le cas. Pour les délais prévus pour l'accomplissement de cette formalité, cf. Enr. n[os] 6868 et suiv.

II. Moyens de paiement spécifiques aux droits d'enregistrement

7784

1. Paiement en valeurs d'État. Certaines valeurs publiques (valeurs du Trésor ; certificats d'indemnisation représentatifs de la créance sur l'État des Français rapatriés d'Outre-Mer) sont admises en paiement de certains droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière : droits de mutation à titre onéreux limitativement énumérés et droits de mutation à titre gratuit (mutations entre vifs et mutation par décès), pour le paiement en valeurs du Trésor ; droits de mutation par décès exigibles sur la créance, pour le paiement au moyen de la créance sur l'État des Français rapatriés d'Outre-Mer.

7785

2. Paiement par remise d'œuvres d'art, d'objets de collection, d'immeubles ou de titres (CGI, art. 1716 bis, ; ann. II, art. 384 A, 384 A bis, 384 A ter ; BOI-SJ-AGR-50-20).

Après agrément, les droits de mutation à titre gratuit, le droit de partage et l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) peuvent être acquittés par la remise d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection, de documents, de haute valeur artistique ou historique, ou d'immeubles situés dans les zones d'intervention du conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres définies à l'article L. 322-1 du code de l'environnement dont la situation ainsi que l'intérêt écologique ou paysager justifient la conservation à l'état naturel.

À compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2001-602 du 9 juillet 2001 d'orientation sur la forêt (JO du 11 juillet), le paiement des droits mentionnés ci-dessus peut également être effectué au moyen d'immeubles en nature de bois, forêts ou espaces naturels pouvant être incorporés au domaine forestier de l'État.

L'article 53 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 :

- supprime la procédure de dation d'immeubles destinés au logement HLM ainsi que la procédure de dation de blocs de titres de sociétés cotées, d'OPCVM et d'obligations négociables destinées à financer des projets de recherche ou d'enseignement ;

- réserve la procédure de dation en paiement à des montants de droits au moins égaux à 10 000 € au titre de chaque imposition considérée ;

- prévoit que l'offre de dation ne peut être retirée dans le délai de six mois suivant la date de son dépôt. Ce délai peut être prorogé de trois mois par décision motivée de l'autorité administrative, notifiée à l'intéressé ;

- prévoit que si l'intéressé ne donne pas son acceptation à l'agrément des biens offerts en paiement pour la valeur proposée dans l'offre de dation ou s'il retire son offre de dation avant la notification de la

décision d'agrément, les droits dus sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ;

- prévoit que lorsque l'État accepte les biens offerts en paiement pour une valeur libératoire différente de celle proposée par l'intéressé dans son offre, ce dernier dispose de trente jours pour confirmer son offre à cette nouvelle valeur ou pour y renoncer ;

- prévoit que l'offre de dation n'est pas recevable :

• si les biens offerts en paiement ont précédemment donné lieu à deux refus d'agrément ;

• lorsqu'ils sont détenus depuis moins de cinq ans par l'intéressé. Cette condition ne s'applique pas s'ils sont entrés en sa possession par mutation à titre gratuit.

Le décret n° 2012-1241 du 7 novembre 2012 précise les conditions spécifiques d'agrément des offres de dation de biens culturels à haute valeur artistique ou historique.

III. Exceptions à la règle du paiement immédiat

(BOI-ENR-DG-50-20)

7786

1. Paiement sur état. Les droits dus sur les actes dispensés de la présentation matérielle à la formalité de l'enregistrement et passibles d'un droit fixe d'enregistrement sont acquittés sur états mensuels.

Le régime du paiement sur état peut également être utilisé à titre facultatif.

Le paiement sur état concerne :

- obligatoirement, les actes notariés dont la liste est fixée à l'article 60 de l'annexe IV au CGI (à l'exclusion de ceux visés au dernier paragraphe) ;

- facultativement, les actes notariés visés au dernier paragraphe de cet article, les actes soumis à un droit fixe d'enregistrement et qui ont pour seul effet de modifier ou de fixer la quotité des droits des héritiers ou légataires, ainsi que les délivrances de legs mobiliers.

Les droits sont versés au service des impôts compétent dans les vingt premiers jours du mois suivant celui de la rédaction des actes (CGI, ann. III, art. 384 bis A) ;

Remarque : en ce qui concerne les actes des huissiers de justice, cf. TCA, n^{os} 5360 et s.

2. Dispositions générales relatives au paiement différé et/ou fractionné.

Le crédit de paiement différé ou fractionné porte sur le principal des droits exigibles en raison des opérations visées, à l'exclusion des intérêts et majorations de retard ainsi que de tous droits et pénalités dus pour insuffisances ou omissions (CGI, ann. III, art. 398).

La demande de crédit formulée au pied de l'acte ou de la déclaration soumis à la formalité doit contenir une offre de garanties (CGI, ann. III, art. 399) qui peuvent consister, soit en des sûretés réelles d'une valeur au moins égale au montant des sommes au paiement desquelles il est sursis, soit en un engagement solidaire souscrit par des personnes physiques ou morales agréées comme caution. Les biens qui servent à la liquidation des droits de mutation à titre gratuit sont admis en garantie, à la condition que le débiteur fournisse au service des impôts en même temps que sa demande de crédit tous les éléments que l'administration juge nécessaire à la mise à jour de l'évaluation des biens. Ces éléments sont mis à jour et adressés au service mentionné ci-dessus, pour lui permettre d'apprécier la consistance de la garantie, chaque année dans le mois de la date anniversaire de la demande de crédit (CGI, annexe III, art. 400).

Les garanties doivent être constituées dans les trois mois suivant la date de la demande d'admission au crédit.

7787

3. Paiement fractionné (CGI, art. 1717 et ann. III, art. 396 ; BOI-ENR-DG-50-20-10). Une des dérogations au paiement au comptant des droits d'enregistrement (CGI, art. 1701) concerne ceux afférents aux mutations par décès, aux apports en société assimilés à des mutations à titre onéreux.

a. Mutations par décès (CGI, ann. III, art. 404 A). Un régime légal de paiement fractionné, dans un délai de 5 ans, est prévu pour les droits dus en matière de successions.

Ce délai est porté à 10 ans à la condition que l'actif héréditaire comprenne, à concurrence de 50 % au moins, des biens non liquides énumérés à l'article 404 A de l'annexe III au CGI.

Cette disposition ouverte pour le paiement des droits à la charge des héritiers en ligne directe et du conjoint du défunt est désormais étendue au paiement fractionné des droits de mutation par décès dus par l'ensemble des héritiers et légataires.

Le premier versement doit avoir lieu au moment de l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement. Les versements doivent être égaux et être effectués à intervalle de six mois sans que leur nombre puisse être supérieur à dix.

Dans le cas où le délai de fractionnement est porté à dix ans, le nombre de versements autorisé est doublé sans pouvoir dépasser vingt.

b. Apports en sociétés *(*CGI, ann. III, art. 404 C). Les droits visés à l'article 1717 du CGI afférents à certaines opérations constatant des apports en société peuvent être acquittés en trois annuités égales lorsqu'il s'agit d'opérations prévues au II de l'article 809 du CGI ou en cinq annuités égales lorsqu'il s'agit d'apports prévus au 3° du I de l'article 809 du même code.

c. Mutations diverses *:* Les droits afférents aux mutations suivantes peuvent être acquittés en cinq annuités égales (CGI, ann. III, art. 404 D à 404 F) *:*

- acquisitions effectuées dans le cadre des procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires ;

- paiements d'indemnités entre officiers publics et ministériels par suite de suppression d'offices ;

- acquisitions effectuées par des Français rapatriés à l'aide de prêts de reclassement et par les migrants agricoles.

7788

4. Paiement différé (CGI, art. 1717 et ann. III, art. 397, 400, 401, 403, 404 B ; BOI-ENR-DG-50-20-10). Le crédit de paiement différé est applicable aux droits d'enregistrement exigibles en raison des mutations par décès :

- qui comportent dévolution de biens en nue-propriété ;

- qui donnent lieu à l'attribution préférentielle d'une exploitation agricole ou au paiement d'une indemnité en cas de donation ou de legs excédant la quotité disponible ;

Conformément à l'article 404 B de l'annexe III au CGI, le paiement des droits peut être différé jusqu'à l'expiration d'un délai qui ne peut excéder six mois comptés :

- soit de la date de la réunion de l'usufruit à la nue-propriété ou de la cession totale ou partielle de cette dernière ;

- soit du terme du délai imparti à l'attributaire, le légataire ou le donataire pour le paiement des sommes dont il est débiteur envers ses cohéritiers.

La cession totale ou partielle par le légataire, le donataire ou l'attributaire du bien qui lui a été légué, donné ou attribué entraîne l'exigibilité immédiate des droits en suspens.

7789

5. Paiement différé et fractionné en cas de transmissions d'entreprises (CGI, ann. III, art. 397 A, art. 404 GA à 404 GD ; BOI-ENR-DG-50-20-50).

Le paiement des droits d'enregistrement dus à raison de l'ensemble des mutations à titre gratuit portant sur des entreprises (y compris les donations entre vifs portant sur des biens dont la propriété est démembrée) peut être différé pendant cinq ans à compter de la date d'exigibilité de ces droits, puis fractionné sur une période de dix ans ; les droits sont versés par parts égales, à intervalle de six mois au plus, le premier versement étant effectué à l'expiration du délai de paiement différé.

a. Entreprises concernées.

Il doit s'agir d'entreprises ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, le régime d'imposition étant sans influence :

- si la mutation concerne une entreprise individuelle, exploitée par le défunt ou le donateur : elle doit alors porter sur l'ensemble des biens affectés à l'exploitation, le bénéficiaire pouvant les recevoir en pleine propriété, en nue-propriété ou en usufruit ;

- s'il s'agit d'une mutation de parts sociales ou d'actions d'une société non cotée en bourse, le bénéficiaire doit recevoir individuellement au moins 5 % du capital social. En cas de démembrement de la propriété, le seuil de détention de 5 % précité est considéré comme atteint dès lors que la valeur de l'usufruit ou de la nue-propriété atteint au moins cette fraction du capital de la société concernée. Toutefois, depuis le 1er février 2006, les demandes de paiement différé et fractionné sont désormais

accordées aux transmissions à titre gratuit de la nue-propriété de parts sociales ou des actions de sociétés, si celles-ci portent sur au moins 5 % du capital social, comme pour les transmissions en pleine propriété. La circonstance que le nu-propriétaire ne reçoive pas 5 % du capital social en valeur n'est plus un obstacle pour être éligible au régime du paiement différé et fractionné. Pour l'usufruitier, le dispositif antérieur demeure applicable.

L'activité financière des sociétés holdings les exclut donc normalement du champ d'application du dispositif. Mais ce dernier est applicable, les autres conditions étant par ailleurs remplies, lorsqu'il s'agit de sociétés holdings animatrices effectives de leur groupe de sociétés.

Ces dispositions s'appliquent également aux sociétés de fait dans lesquelles le défunt a participé directement à l'exploitation. La mutation doit alors porter sur le patrimoine affecté à l'exploitation par le défunt soit en totalité, soit en partie pour les biens indivis .

b. Déchéance du régime de paiement différé et fractionné *(CGI, ann. III, art. 404 GD).*

La cession de plus du tiers des biens ayant bénéficié du paiement différé et fractionné entraîne pour le cédant l'exigibilité des droits en suspens.

Cependant, l'apport à une société des biens ayant bénéficié du paiement différé et fractionné n'entraîne pas l'exigibilité des droits lorsque le bénéficiaire prend dans l'acte d'apport l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de son apport jusqu'à l'échéance du dernier terme du paiement fractionné.

Sous les mêmes conditions, les opérations de fusion ou de scission concernant des sociétés dont les titres ont bénéficié du paiement différé et fractionné n'entraînent pas la déchéance du paiement différé et fractionné.

Le maintien du paiement différé et fractionné est subordonné à l'engagement du bénéficiaire de conserver les titres reçus jusqu'à l'échéance du dernier terme du paiement fractionné.

La cession à titre gratuit ou à titre onéreux de plus du tiers de la valeur des titres reçus en rémunération de l'apport, ou en échange à l'occasion de l'opération de fusion ou de scission entraîne pour le cédant l'exigibilité immédiate des droits.

7790

6. Intérêt de crédit (CGI, ann. III, art. 401 ; BOI-ENR-DG-50-20-40).

a. Taux de droit commun.

Pour les crédits de paiement accordés depuis le 15 juillet 1996, les droits dont le paiement est différé et/ou fractionné donnent lieu au versement d'intérêts dont le taux est égal, pendant toute la durée du crédit, à celui de l'intérêt légal au jour de la demande du crédit quelles que soient les variations postérieures.

Ce taux, dont seule la première décimale est retenue, est fixé annuellement (0 % pour l'année 2013, 0,71 % pour l'année 2012 ; 0,38 % pour l'année 2011).

b. Taux réduit.

Conformément à l'article 404 GA de l'annexe III au CGI, en cas de transmission d'entreprises, le taux de droit commun peut être réduit des deux tiers, quel que soit le lien de parenté existant entre le donateur ou le défunt et les bénéficiaires :

- lorsque la valeur de l'entreprise ou la valeur nominale des titres comprise dans la part taxable de chaque héritier, donataire ou légataire est supérieure à 10 % de la valeur de l'entreprise ou du capital social ;

- ou lorsque, globalement, plus du tiers du capital social est transmis.

Lorsque la transmission porte sur des biens dont la propriété est démembrée, les pourcentages susvisés s'apprécient en prenant en considération la valeur de l'usufruit ou de la nue-propriété des biens transmis par rapport à celle de l'entreprise ou du capital social des sociétés considérées.

c. Précision.

Le crédit de paiement différé ou fractionné peut être accordé même lorsque le donateur prend à sa charge les droits de donation.

7791

7. Immeubles classés ou inscrits sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques (CGI, art. 795 A, et ann. III, art. 281 bis et 281 ter).

Lorsqu'ils sont en situation de bénéficier des dispositions de l'article 795 A du CGI pour les biens

susvisés (cf. Enr. n° 7231) ou pour les parts de sociétés civiles propriétaires de ces mêmes biens (cf. Enr., n° 7231-1), les intéressés doivent déposer auprès du service des impôts compétent, dans les délais légaux de présentation à l'enregistrement (actes de donation ou déclaration de succession) les documents visés aux articles 281 bis et 281 ter de l'annexe III au CGI. Le paiement des droits afférents à ces biens est différé jusqu'à ce qu'il soit statué sur la demande de convention ou d'adhésion à la convention.

B. Débiteur de l'impôt

I. Obligation au paiement

7792

1. Actes sous seing privé. Toutes les parties ayant figuré à ces actes sont solidaires pour le paiement des droits (CGI, art. 1705, 5°)**.**

Lorsque l'acte n'est pas encore enregistré, cette solidarité des diverses parties s'étend au paiement de tous les droits, car la formalité est indivisible.

Au surplus, il convient d'observer que la clause d'un acte mettant les droits à la charge d'une partie déterminée n'a d'effet qu'entre les particuliers et n'est pas opposable à l'administration.

En principe, la solidarité subsiste même pour le paiement des suppléments de droits dont l'exigibilité est reconnue après l'enregistrement ; toutefois, lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions indépendantes et donnant ouverture à des droits distincts, les suppléments de droits qui frappent chaque disposition ne peuvent être réclamés qu'aux personnes que cette disposition intéresse.

7793

2. Actes notariés. L'obligation des parties est la même à l'égard des actes notariés. Mais le notaire est tenu de faire l'avance des droits, sauf son recours contre les parties (CGI, art. 1705, 1° et CGI, art. 1711). Il doit, au moment du dépôt des actes au bureau, verser les droits réclamés par le service des impôts ou le service chargé de la publicité foncière, et son obligation à cet égard s'étend à toutes les perceptions dont chacun de ses actes forme le titre.

> **Remarque** : L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime le régime des conservateurs des hypothèques, remplace corrélativement les conservations des hypothèques par « les services chargés de la publicité foncière » et instaure une contribution de sécurité immobilière au profit de l'Etat due par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur. Ces dispositions sont applicables à compter du 1er janvier 2013.

En cas de rédaction d'un acte annexe à un autre acte à soumettre obligatoirement à l'enregistrement, le notaire est personnellement responsable des droits et amendes exigibles sur ces actes, cette responsabilité n'étant, toutefois, que subsidiaire (CGI, art. 862).

Par contre, il ne saurait être tenu d'avancer les droits dont l'exigibilité est simplement révélée par un de ses actes (par exemple, les droits dus sur une mutation secrète de propriété qui résulterait incidemment des énonciations d'un acte notarié).

Il y a lieu d'ajouter que l'obligation de faire l'avance des droits cesse pour le notaire aussitôt que la formalité est effectuée. Dès lors, quand le service mentionné ci-dessus fait une perception insuffisante, l'administration ne peut plus s'adresser qu'aux parties pour le recouvrement des droits supplémentaires exigibles.

Enfin, l'obligation faite aux notaires d'avancer les droits exigibles sur les actes de leur ministère vise exclusivement les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière.

7793-1

3. Actes extrajudiciaires. Ces actes sont soumis à des règles semblables à celles exposées pour les actes notariés (CGI, art. 1705, 2°).

7793-2

4. Actes judiciaires. Les greffiers sont tenus de présenter à l'enregistrement les arrêts et jugements et les actes au greffe, et d'acquitter, en même temps, les droits correspondants (CGI, art. 1705, 3°). Si le montant des droits dus sur les décisions ne lui a pas été consigné par les intéressés, le greffier peut s'affranchir de toute responsabilité en fournissant aux agents des impôts, dans les dix jours de l'expiration du délai légal, un extrait, certifié par lui, de l'acte (CGI, art. 1706 et 1840 D).

Le recouvrement des droits simples et des pénalités est alors poursuivi contre les parties qui sont solidaires vis-à-vis du Trésor (CGI, art. 1707).

Si le greffier ne délivre pas l'extrait, il encourt de ce chef l'amende prévue au 1 de l'article 1729 B du CGI et est, en outre, responsable des droits simples exigibles et débiteur des pénalités (CGI, art. 1840 D).

Remarque : Les décisions des juridictions répressives sont soumises à un droit fixe de procédure recouvré par les comptables publics compétents (cf. CGI, art. 1018 A).

7793-3

5. Actes administratifs. Les droits doivent être acquittés par les comptables publics assignataires, pour les actes passés en la forme administrative (CGI, art. 1705, 4°).

À défaut de consignation des droits par les parties, ces comptables publics peuvent, comme les greffiers, s'affranchir de toute responsabilité en déposant un extrait, certifié par eux, des actes. Le recouvrement est alors poursuivi contre les parties tenues solidairement (CGI, art. 1840 D).

7793-4

6. Mutations verbales entre vifs. Le principe de la solidarité s'étend également aux mutations verbales, sous la condition cependant que la mutation soit prouvée à l'encontre des deux contractants.

7793-5

7. Mutations par décès. Les droits de mutation par décès sont payés par les héritiers, donataires ou légataires.

Les cohéritiers, à l'exception, à compter du 1er janvier 2009, de ceux exonérés de droits de mutation par décès, sont solidaires (CGI, art. 1709), alors que chaque légataire est seulement tenu de payer les droits exigibles sur le legs qu'il recueille.

7793-6

8. Dispositions particulières. Certaines dispositions particulières visant le paiement des compléments de droits et pénalités exigibles en cas de non-respect des engagements pris par les redevables pour l'obtention de mesures fiscales de faveur dérogent au principe de la solidarité des parties.

Il en est ainsi notamment à l'égard des acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les ZRR réalisées par les jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation (cf. Enr. n° 7013), des acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les ZRR réalisées en vue de les donner à bail à de jeunes agriculteurs bénéficiaires des aides à l'installation (cf. Enr. n° 7014), des acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers (cf. Enr. n^{os} 7015 et s.), des acquisitions de bois et forêts réalisées avant le 1er janvier 2005, lorsque l'acquéreur a pris l'engagement de reboiser (cf. Enr. n° 7017).

II. Contribution au paiement

7794

1. Débiteur définitif de l'impôt. Les droits sont supportés :

- par le nouveau possesseur (acquéreur, locataire...) en cas de mutation constatée par acte civil ou judiciaire ;

- par la partie à laquelle l'acte profite dans les autres cas (CGI, art. 1712).

Bien que les dispositions de l'article 1712 du CGI ne concernent que les droits exigibles sur les actes, il est admis que les mêmes règles sont applicables aux droits afférents aux conventions verbales.

Il convient d'ailleurs d'observer que, si le débiteur des droits envers le Trésor est désigné de façon impérative, les intéressés peuvent déroger aux règles de contribution et déterminer librement le débiteur final de l'impôt.

7794-1

2. Recours. Si la personne qui a versé l'impôt n'en est pas le débiteur définitif, elle peut exiger de ce dernier le remboursement des droits.

Les officiers publics qui ont fait l'avance des droits dus sur les actes de leur ministère ont une action solidaire contre toutes les parties à ces actes (CGI, art. 1711).

III. Successions vacantes ou en déshérence

7794-2

A défaut de ressources disponibles, les droits d'enregistrement exigibles sur les actes et procédures nécessaires à l'obtention de la décision déclarant la vacance ainsi qu'à la gestion des successions mentionnées au chapitre V du titre premier du livre III du code civil sont liquidés en débet (CGI, art. 1112 ter).

7794-3

IV. Nouvelle donation faisant suite a une donation ayant fait retour au donateur

(CGI, art. 791 ter).

En cas de donation en ligne directe de biens antérieurement transmis à un premier donataire en ligne directe et ayant fait retour au donateur en application des articles 738-2, 951 et 952 du code civil, les droits acquittés lors de la première donation sont imputés sur les droits dus lors de la seconde donation. La nouvelle donation doit intervenir dans les cinq ans du retour des biens dans le patrimoine du donateur.

Chapitre 2 : Droit de timbre

(BOI-ENR-TIM)

7795

Remarque : Le droit de timbre de dimension visé aux articles 899 et suivants du CGI est supprimé depuis le 1er janvier 2006. Corrélativement, les droits fixes et proportionnels d'enregistrement et les taxes fixes et proportionnelles de publicité foncière ont été augmentées. En conséquence, les commentaires relatifs au recouvrement du droit de timbre figurant ci-après ne concernent plus que les droits de timbre encore applicables après cette date.

7795-1

L'impôt du timbre peut être acquitté au moyen de différents modes de paiement.

I. Modalités de paiement

7795-2

1. Moyens de paiement. L'impôt peut être acquitté, selon les cas :

a. Au moyen de timbres mobiles apposés par les parties sur les écrits qu'elles veulent timbrer.

Les timbres utilisés doivent être oblitérés immédiatement après leur apposition par l'inscription de la date de l'oblitération et de la signature ou de l'indication du nom du redevable. Ces mentions peuvent être apposées à la main ou au moyen d'un cachet ; mais, dans tous les cas, l'oblitération doit porter partie sur le timbre et partie sur le papier passible du droit (CGI, ann. III, art. 405 D et 405 F). Il est précisé qu'une demande en restitution de timbres mobiles de la série unique et de la série spéciale des timbres amendes peut être favorablement accueillie lorsque ces valeurs ne sont pas oblitérées. Dans ce cas, le seuil de 8 € visé à l'article 1965 L du CGI est apprécié pour l'ensemble des timbres qui font l'objet de la même demande de restitution.

b. Par visa pour timbre.

Le visa pour timbre est une formalité donnée par le service des impôts ou le service chargé de la publicité foncière sur l'écrit présenté au timbrage. Il consiste en une mention ainsi conçue : « visé pour

valoir timbre au service des impôts de..., le... ; références du service des impôts ; ... somme perçue ... (en lettres), signature.. ».

Ce visa est donné au comptant ou en débet.

c. Par paiement sur états.

Par exception au principe suivant lequel le timbrage doit être effectué avant tout usage du papier et pour faciliter aux contribuables le paiement de l'impôt, l'administration peut, sous certaines conditions, autoriser les redevables à acquitter les droits sur états.

La perception de l'impôt est en principe constatée par l'apposition d'une formule comprenant, d'une part, la mention : « Droit de timbre payé sur état », d'autre part, la date de l'autorisation lorsque celle-ci est nécessaire.

Dans la généralité des cas, l'impôt est versé à l'expiration de chaque mois et dans les vingt premiers jours du mois suivant.

d. Par la voie électronique au moyen d'un timbre dématérialisé *(CGI, art. 887)***.**

Corrélativement à la mise en place de ce nouveau mode de paiement, la possibilité d'acquitter le droit de timbre par paiement à forfait est supprimée.

e. Par compensation ou imputation.

7795-3

2. Divers droits de timbre à acquitter.

a. Timbre des quittances. Les diverses opérations mentionnées aux articles 919 A à 919 C du CGI supportaient un droit de timbre proportionnel ; les articles 919 A à 919 C du CGI sont abrogés par l'article 54 de la loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne.

b. Timbre sur les formules de chèques *(*CGI, art. 916 A ; cf. Enr. n° 7401). Le versement doit être effectué au service des impôts compétent dans les 45 jours suivant l'expiration de chaque trimestre au cours duquel ont été délivrées les formules de chèques, accompagné d'un état établi sur papier libre (CGI, ann. III, art. 313 BG bis et ann. IV, art. 121 KL bis).

c. Timbre des passeports, cartes nationales d'identité et titres de séjour (*art. 953 et suivants du CGI)* (cf. Enr., n^{os} 7403 et suivants).

II. Débiteurs des droits

7795-4

1. Obligation. L'impôt est normalement acquitté par la personne qui achète les timbres mobiles, ou par le redevable autorisé à payer le timbre sur états ou à utiliser une machine à timbrer.

7795-5

2. Contribution. La loi fiscale ne détermine pas en général le redevable définitif de l'impôt qui est donc, d'après le droit commun, soit le débiteur (C. civ., art. 1248), soit celui à qui l'acte profite (C. civ., art. 2438).

Chapitre 3 : Prélèvements et autres taxes recouvrés comme en matière de droits d'enregistrement

A. Prélèvement d'office sur les bons et titres anonymes

(CGI, art. 990 A à 990 C ; BOI-ENR-TIM-40)

7796

Le prélèvement sur les bons et titres anonymes est opéré par l'établissement payeur, en principe, au moment du paiement des intérêts ou, à défaut, au moment du remboursement du bon ou du titre.

Les sommes ainsi retenues, au cours de chaque mois, doivent être versées dans les quinze premiers

jours du mois suivant au SIP non-résidents, 10, rue du Centre, TSA 50014, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (tél : 01 57 33 82 00), accompagnées de la déclaration n° 2777 (CGI, art. 1678 quater ; ann. III, art. 381 S). Lorsque le montant de l'impôt à payer excède 1 500 € par échéance et par support déclaratif, il doit être acquitté par virement sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France (cf. n° 7729).

Les organismes qui versent globalement le prélèvement sur les bons de caisse opéré au titre de l'article 125 A du CGI par des agences ou succursales, sont considérés comme bénéficiant de plein droit de la même faculté pour s'acquitter du prélèvement sur les bons anonymes (art. 188 I de l'ann. IV au CGI). Ce prélèvement est liquidé et recouvré sous les mêmes garanties et sanctions que celui mentionné à l'article 125 A du CGI ; il est donc garanti par le privilège général, non publiable, visé à l'article 1929 du CGI et peut donner lieu à inscription, éventuelle, de l'hypothèque légale du Trésor visée à l'article 1929 ter du CGI.

B. Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques

(CGI, art. 990 D à 990 G)

7797

La taxe est recouvrée selon les règles et sous les mêmes sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement..

C. Prélèvement sur les sommes versées par les organismes d'assurance en vertu de contrats d'assurances en cas de décès

(CGI, art. 990 I)

7798

Ce prélèvement est dû par le bénéficiaire et versé au service des impôts par les organismes d'assurance et assimilés ou leur représentant fiscal dans les 15 jours qui suivent la fin du mois au cours duquel les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues par eux ont été versées aux bénéficiaires à titre gratuit.

Il est recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que la taxe sur les conventions d'assurances (cf. **n° 7799**).

D. Taxe sur les conventions d'assurance

(CGI, art. 991 à 1004 bis ; BOI-TCAS-ASSUR)

7799

Cette taxe est payée à l'appui de la déclaration n° 2787 :

- soit par l'assureur, si cet assureur est, soit une société ou une compagnie française ou établie dans un pays membre de l'espace économique européen, soit un assureur étranger ayant en France un établissement ou un représentant responsable. Elle est versée pour chaque mois, dans les quinze jours qui suivent la fin du mois considéré au service des impôts du lieu du principal établissement. Une liquidation provisoire est admise dans les mêmes délais pour les entreprises ; si un solde reste dû, il est perçu le quinze du deuxième mois suivant le mois considéré ; à l'inverse l'excédent est reporté ;

- soit par le courtier ou l'intermédiaire, dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui au cours duquel les conventions ont été conclues, au service des impôts de sa résidence ;

- soit par l'assuré, lorsque l'assurance est souscrite directement à l'étranger, sans l'entremise d'un courtier ou intermédiaire, auprès d'un assureur étranger n'ayant pas de représentant en France, ou lorsque l'intermédiaire dans certains cas n'est pas tenu au paiement de la taxe ; en ce cas, le paiement de la taxe s'effectue au bureau de la situation matérielle ou présumée du risque dans les quinze premiers jours du mois qui suit celui où se place chaque échéance des sommes stipulées au profit de l'assureur.

S'agissant du paiement obligatoire par virement directement opéré sur le compte du Trésor à la

Banque de France, pour les sommes supérieures à 1500 € (par échéance et par support déclaratif) cf. n° 7729.

Partie 3 : Recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires et des autres impôts dus par les professionnels

Titre 1 : Recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires

7805

Tout redevable des taxes sur le chiffre d'affaires (cf. TVA n^{os} 4200 et suiv.) doit, en principe, déposer spontanément chaque mois ou chaque trimestre une déclaration comportant les indications nécessaires à la liquidation et au recouvrement de ces taxes et acquitter simultanément les droits correspondants (voir toutefois ci-après n^{os} 7809 et suiv., 7811 et suiv.).

Les déclarations en cause doivent être déposées aupès du service des impôts des entreprises dont relève le lieu où doit être établie la déclaration de bénéfice souscrite par l'entreprise pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, les sociétés qui construisent un immeuble ou un groupe d'immeubles en vue de la vente doivent déposer leurs déclarations auprès du service des impôts du lieu de la situation de la construction (CGI, ann. III, art. 38, IV).

En ce qui concerne l'exercice des activités ambulantes, cf. TVA n° 4770.

Les modalités de paiement des taxes sur le chiffre d'affaires diffèrent selon les régimes d'imposition dont l'entreprise relève ou pour lesquels elle a opté, compte tenu des modes de liquidation autorisés :

- régime du chiffre d'affaires réel normal ;

- régime simplifié d'imposition ;

- régime des acomptes provisionnels.

Il est à noter que, pour les opérations de façon, lorsque le façonnier réalise directement ou indirectement plus de 50 % de son chiffre d'affaires avec un même donneur d'ordre, ce dernier est solidairement tenu au paiement de la TVA à raison des opérations qu'ils ont réalisées ensemble. Ces dispositions ne sont pas applicables lorsque le donneur d'ordre établit qu'il n'a pas eu connaissance du non-respect par le façonnier de ses obligations fiscales (cf. CGI, art. 283, 5 ; TVA, n° 4701 ; RES N° 2006/29 au BOI-REC-PREA-10-10-30).

Par ailleurs, l'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens ne serait pas reversée de manière frauduleuse est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe. Ces dispositions et celles prévues au 3 de l'article 272 du CGI ne peuvent pas être cumulativement mises en oeuvre pour un même bien (CGI, art. 283, 4 bis).

Quant aux modes de paiement autorisés pour le règlement des taxes sur le chiffre d'affaires, ils sont édictés par l'article 189 de l'annexe IV au CGI. Sauf paiement obligatoire ou facultatif par télérèglement, ce règlement peut être effectué soit en numéraire, soit au moyen d'un chèque bancaire ou postal, soit par virement, soit par mandat compte.

Chapitre 1 : Recouvrement de la TVA

(BOI-TVA-DECLA)

7806

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) peut être acquittée suivant les régimes énumérés ci-dessous.

A. Régime du chiffre d'affaires réel normal

(CGI, art. 287,2 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10)

7807

Les redevables relevant du régime du chiffre d'affaires réel normal acquittent la TVA en même temps qu'ils déposent la déclaration - modèle CA 3 - des opérations réalisées . Cette déclaration est, en principe, mensuelle (cf. TVA n° 4710). Elle peut être toutefois trimestrielle lorsque la somme à verser est inférieure à 4 000 € par an. Pour apprécier cette limite il y a lieu de se référer au montant annuel des taxes acquitté l'année précédente. Si, au cours d'une année considérée, le montant annuel acquitté est inférieur à 4 000 €, les versements peuvent être effectués par trimestre au cours de l'année suivante.

7807-1

En cas d'ouverture d'une procédure de sauvegarde et de redressement judiciaire, et afin de faciliter l'accomplissement des formalités nécessaires à l'admission au passif (cf. n° 7974), il est souhaitable que le montant de la taxe afférente aux opérations réalisées avant le jugement soit précisé sur la déclaration relative à la période durant laquelle le jugement est prononcé. À défaut, ce montant sera déterminé forfaitairement par le service des impôts des entreprises.

Remarque : L'article 50 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 institue, à compter du 1er janvier 2012, un régime optionnel de consolidation du paiement de la TVA au sein des groupes de sociétés.

Ainsi, par dérogation aux dispositions de l'article 1692 du CGI, les groupes de sociétés remplissant certaines conditions pourront opter pour la centralisation, au niveau de la société tête de groupe, du paiement de la TVA et des taxes assimilées dues par l'ensemble (ou seulement certaines) des sociétés membres du groupe ou, le cas échéant, du remboursement par l'administration des crédits de taxe déductible dont celles-ci bénéficient (CGI, art. 1693 ter ; BOI-TVA-DECLA-20-20-50).

7808

I. Dates limites de paiement

Le dépôt des déclarations et le paiement des droits doivent être effectués le mois suivant la date d'expiration de la période couverte par la déclaration et dans les délais fixés par l'article 39 de l'ann. IV au CGI. Ces dates sont indiquées dans le tableau reproduit au livre III (cf. TVA n° 4710) qui concerne l'ensemble des redevables autres que ceux relevant du régime simplifié de l'agriculture.

Toutefois, les dates limites indiquées sont reportées au premier jour ouvrable suivant lorsqu'elles coïncident avec un samedi, un dimanche ou un jour férié (CGI, ann. IV, art. 199-0). En cas d'utilisation de la voie postale, le cachet de la poste fait foi de la date d'expédition (CGI, ann. IV, art. 39, 1-4°).

La date limite de dépôt de la déclaration et du paiement concomitant des droits figure sur l'imprimé de déclaration n° 3310 CA 3 adressé aux redevables.

7808-1

II. Cas particulier

Pour permettre aux entreprises de remplir leurs obligations fiscales pendant la période de fermeture annuelle pour congés payés, il est admis qu'elles peuvent verser dans le délai légal, et au titre du mois dont la comptabilité ne peut être arrêtée en temps utile, un acompte au moins égal à 80 % :

- soit des taxes acquittées le mois précédent ;

- soit de celles réellement exigibles au titre du mois considéré.

La situation de ces entreprises doit être régularisée le mois suivant.

B. Régime simplifié d'imposition

(CGI, art. 287, 3 ; ann. II, art. 242 sexies et suiv. et 383 ter, ann. IV, art. 39 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30 ; TCA n^{os} 4736 et suiv.).

Dans le cadre de la réforme du régime simplifié d'imposition, l'article 20, XI de la loi de finances rectificative pour 2013 prévoit que :

- les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur aux limites d'application du régime simplifié mais dont le montant de la taxe exigible au titre de l'année précédente est supérieur à **15 000 €** relèvent obligatoirement du régime réel normal d'imposition et sont tenues de déposer mensuellement leur déclaration (CGI, art. 287, 3 bis nouveau ; **dispositions applicables aux acomptes dus à compter du 1er janvier 2015**) ;

- les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A du CGI, à l'exception de ceux mentionnés au 3 bis de cet article (cf. alinéa ci-dessus), déposeront au titre de chaque exercice une déclaration qui détermine la taxe due au titre de la période et le montant des **acomptes semestriels** pour la période ultérieure.

Des **acomptes semestriels** seront versés en juillet et en décembre. Ils seront égaux, respectivement, à 55 % et 40 % de la taxe due au titre de l'exercice précédent avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations. Le complément d'impôt éventuellement exigible sera versé lors du dépôt de la déclaration annuelle (CGI, art. 287, 3 modifié ; **dispositions applicables aux acomptes dus à compter du 1er janvier 2015**).

I. Déclaration annuelle

7809

Les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition déposent, au titre de chaque année ou exercice, une déclaration annuelle 3517 S CA 12 ou CA 12E. Cette déclaration, qui doit être déposée au plus tard le 2ème jour ouvré suivant le 1er mai, détermine la taxe due au titre de la période et le montant des acomptes exigibles en juillet, octobre et décembre de la même année, et avril de l'année suivante (CGI, ann. II, art. 242 sexies).

II. Acomptes

7809-1

Des acomptes trimestriels sont versés en avril, juillet, octobre et décembre aux jours prévus au 1°-d du 1 de l'article 39 de l'annexe IV au CGI. Ils sont égaux au quart de la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations, à l'exception de l'acompte dû en décembre qui est égal au cinquième de cette taxe. Le complément d'impôt éventuellement exigible est versé lors du dépôt de la déclaration annuelle.

Lorsque la déclaration annuelle fait apparaître un excédent de versement, le redevable peut en demander la restitution. À défaut, il peut imputer l'excédent sur le ou les acomptes suivants, en informant le service des impôts des entreprises.

Chaque échéance trimestrielle est précédée d'un avis d'acompte adressé au redevable.

En cas de dépôt tardif ou d'absence de dépôt de la déclaration annuelle, les acomptes antérieurs sont provisoirement reconduits.

III. Dispense ou modulation des acomptes

7809-2

S'il estime que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'année ou de l'exercice est égal ou supérieur au montant de la taxe qui sera finalement due, le redevable peut se dispenser de nouveaux versements en remettant au comptable chargé du recouvrement, avant la date d'exigibilité du prochain versement à effectuer, une déclaration datée et signée.

S'il estime que la taxe due à raison des opérations réalisées au cours d'un trimestre, après imputation de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte correspondant, calculé selon les modalités prévues au **7809-1**, le redevable peut diminuer à due concurrence le montant de cet acompte, en remettant au comptable chargé du

recouvrement, au plus tard à la date d'exigibilité de l'acompte, une déclaration datée et signée. Si ces opérations ont été réalisées au cours d'une période inférieure à trois mois, la modulation n'est admise que si la taxe réellement due est inférieure d'au moins 10 % à l'acompte réduit au prorata du temps.

S'il estime que la taxe sera supérieure d'au moins 10 % à celle qui a servi de base aux acomptes, il peut modifier à la hausse le montant de ces derniers.

Les redevables sont dispensés du versement d'acomptes lorsque la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent, avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure à **1 000 €** . Dans ce cas, le montant total de l'impôt exigible est acquitté lors du dépôt de la déclaration annuelle mentionnée au n° **7809-1**.

IV. Nouveaux redevables

7809-3

Les nouveaux redevables sont autorisés, lors de leur première année d'imposition, à acquitter la TVA par acomptes trimestriels dont ils déterminent eux-mêmes le montant mais dont chacun doit représenter au moins 80 % de l'impôt réellement dû pour le trimestre correspondant.

V. Sanctions

cf. livre XIX-CF, n° 8580.

C. Régime spécial des acomptes provisionnels

(CGI, art. 287,2, et 1693 ; CGI, ann. IV, art. 39 bis)

7810

Les redevables soumis au régime réel normal qui éprouvent des difficultés pour établir leurs déclarations mensuelles peuvent, sur leur demande, être autorisés à disposer d'un délai supplémentaire d'un mois (cf. TVA n° 4710).

Lorsqu'ils bénéficient de ce régime les intéressés doivent verser, à titre d'acompte dans les délais normaux, une somme déterminée par eux en fonction des opérations réalisées, des taxes dues et des déductions auxquelles ils peuvent prétendre, au moins égale à 80 % de celle réellement due (CGI, art. 1693). Ce versement est effectué à l'appui de l'imprimé n° 3515.

Le dépôt de la déclaration n° 3310 CA 3 intervient le mois suivant à la date prévue pour l'entreprise considérée (cf. **n° 7808**).

Si l'acompte versé est inférieur aux droits réellement dus, un versement complémentaire est immédiatement effectué.

7810-1

Au cas où l'acompte versé se révèle inférieur de plus de 20 % à la somme réellement due, la différence entre le montant de l'acompte versé et l'acompte théorique égal à 80 % des droits dus en définitive supporte l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI et la majoration prévue par l'article 1731 du CGI. Si l'acompte versé est supérieur aux droits réellement dus, le trop versé est imputé sur l'acompte dû au titre du mois suivant.

Il est rappelé que le régime des acomptes provisionnels ne peut bénéficier aux redevables qui déposent leurs déclarations trimestriellement.

D. Régime simplifié de l'agriculture

(CGI, art. 298 bis et 1693 bis)

7811

Les exploitants agricoles et les marchands de bestiaux redevables de la TVA et placés sous le régime simplifié de l'agriculture (cf. TVA n^{os} 4941 et suiv.) versent en cours d'année des acomptes trimestriels accompagnés de bulletins d'échéance n° 3525 bis dont le montant doit au moins être égal :

- à 70 % de l'impôt dû pour le trimestre correspondant en ce qui concerne la première année

d'imposition des nouveaux redevables ;

- au 1/5 de l'impôt dû au titre de l'année précédente pour les autres.

Toutefois, s'il estime que les acomptes déjà payés au titre de l'année atteignent le montant de l'impôt dont il sera finalement redevable, l'exploitant peut surseoir au paiement des acomptes suivants.

De plus, les exploitants agricoles sont dispensés du versement d'acomptes lorsque la taxe due au titre de l'année civile précédente, avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure à 1 000 €.

7811-1

Lorsque les acomptes sont exigibles, leurs dates limites de versement sont fixées, pour les taxes dues au titre du trimestre civil précédent, au 5 des mois de mai, août, novembre et février (CGI, ann. IV, art. 39, 1-1° a).

7811-2

Une régularisation annuelle doit être effectuée chaque année, jusqu'à une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai au vu de la déclaration relative à l'année précédente établie sur l'imprimé n° 3517 AGR CA 12 A qui fait également apparaître le montant hors TVA des acquisitions et des livraisons intracommunautaires, la taxe brute calculée sur ces opérations et la taxe déductible y afférente. Lorsque le montant des acomptes versés est inférieur à l'impôt réellement dû, le paiement du solde doit intervenir à cette même date. Dans le cas inverse le trop-versé peut, au gré du redevable, être remboursé ou imputé sur les acomptes à venir. Le versement des acomptes et du solde éventuel doit être effectué auprès du service des impôts des entreprises dont relève l'exploitation principale.

Il est précisé que les redevables placés sous le régime simplifié de l'agriculture peuvent, sur option, acquitter la TVA au vu de déclarations trimestrielles ou mensuelles 3310 CA 3 quel que soit le montant de la taxe due. Ils peuvent également opter pour le dépôt d'une déclaration annuelle correspondant à leur exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile (s'agissant des modalités et des conséquences d'une telle option, cf. TVA n° 4941 et suiv.).

7811-3

Tout retard dans les paiements entraîne l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration prévue par l'article 1731 du CGI. Il en est de même en ce qui concerne les nouveaux assujettis lorsque le montant de l'acompte est insuffisant d'au moins 30 % par rapport à l'impôt dû, ainsi que, sous les mêmes conditions, en cas de suspension du versement des acomptes.

E. Régime des organismes sans but lucratif

7812

Le paiement de la TVA doit être concomitant au dépôt des déclarations n° 3310 CA 3 ou n° 3517 S CA 12 selon le cas.

F. Cas particuliers : acquisitions intracommunautaires

I. Acquisitions intracommunautaires réalisées par des personnes bénéficiant du régime dérogatoire (pbrd)

7812-1

Lorsque les acquisitions de l'espèce réalisées par des PBRD sont soumises de plein droit (dépassement du seuil) ou sur option à la TVA, celle-ci est liquidée et recouvrée sur les imprimés modèle CA 3 (cf. TVA n^{os} 4228 et suiv.).

II. Acquisitions intracommunautaires d'un moyen de transport neuf par des assujettis non habituellement redevables et des non-assujettis

(BOI-TVA-SECT-70-30).

7812-2

La particularité du régime des moyens de transport neufs tient à ce que sont soumises à la TVA les acquisitions intracommunautaires de ces moyens effectuées par une personne bénéficiant d'un régime dérogatoire ou par toute autre personne non assujettie (particuliers notamment). Par ailleurs, leur immatriculation ou leur francisation est subordonnée à la présentation aux services compétents d'un certificat visé par l'administration (cf. TVA n^{os} 5038 et s.).

Chapitre 2 : Recouvrement des redevances et taxes assimilées

I. Redevances sanitaires d'abattage et de découpage

(CGI, art. 302 bis N à 302 bis W et ann. III, art. 111 quater A et suiv.)

7813

Toute personne qui fait abattre un animal dans un abattoir ou qui fait traiter du gibier sauvage par un atelier ayant reçu l'agrément prévu à l'article L. 233-2 du code rural et de la pêche maritime acquitte une redevance sanitaire d'abattage au profit de l'État. Les redevables de la taxe sont tenus de déposer tous les mois au service des impôts dont dépend le lieu de l'abattage ou du traitement, avant le 25 du mois suivant celui au cours duquel les opérations imposables ont été réalisées, une déclaration n° 3490 sur laquelle doivent figurer toutes les indications nécessaires à l'assiette et à la perception de la redevance, accompagnée du paiement des droits. Lorsque la taxe due est inférieure à 150 € par mois, elle est acquittée par trimestre. Cette redevance est constatée et recouvrée suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties, privilèges et sanctions qu'en matière de TVA (CGI, art. 302 bis P).

Par ailleurs, toute personne qui procède à des opérations de découpe de viande avec os acquitte une redevance sanitaire de découpage au profit de l'État. Cette redevance est perçue selon les mêmes modalités que la redevance sanitaire d'abattage [CGI, ann. III, art. 111 quater L] (cf. TCA n^{os} 5301 et suiv.).

II. Taxes spéciales

7813-1

Les taxes spéciales sont perçues à des taux spécifiques ou en addition à la TVA et suivant les mêmes règles. Elles sont, en principe, liquidées sur un imprimé annexe à la déclaration de taxe sur la valeur ajoutée, modèle 3310 A et sont acquittées en même temps que la TVA (cf. n° 7808). Les caractéristiques propres à chacune d'elles sont indiquées dans la liste des produits recouvrés par les comptables de la Direction générale des finances publiques (cf. n^{os} 7685 et suiv.).

7814

Titre 2 : Recouvrement des autres impôts dus par les professionnels

Chapitre 1 : Impôt sur les sociétés, contribution sociale sur l'IS, contribution exceptionnelle sur l'IS, contribution additionnelle à l'IS et IFA

(BOI-REC-PRO)

A. Impôt sur les sociétés

(CGI, art. 1668, 1731 et 1731 A ; Ann. III, art. 358 à 365 ; BOI-IS-DECLA-20-10)

I. Principe général

7815

Le recouvrement de l'impôt sur les sociétés est effectué par les services des impôts des entreprises. Les modalités pratiques du recouvrement sont fixées par les articles 1668 du CGI et 358 à 362 de l'annexe III à ce code.

Conformément à ces textes, l'impôt sur les sociétés donne lieu au versement d'acomptes trimestriels déterminés à partir des résultats du dernier exercice clos.

Les acomptes sont calculés sur la base des résultats du dernier exercice clos à la date de leur échéance et dont le délai de déclaration est expiré. Toutefois, le 1er acompte est calculé sur la base de l'avant dernier exercice clos. Il fait l'objet d'une régularisation lors du versement de l'acompte suivant.

Les paiements des acomptes d'impôt sur les sociétés doivent être effectués au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre de chaque année, comme indiqué au tableau ci-dessous.

Date de clôture comprise entre	1er acompte	2ème acompte	3ème acompte	4ème acompte
Le 20 novembre et le 19 février inclus	15-mars	15-juin	15-septembre	15-décembre
Le 20 février et le 19 mai inclus	15-juin	15-septembre	15-décembre	15-mars
Le 20 mai et le 19 août inclus	15-septembre	15-déc	15-mars	15-juin
Le 20 août et le 19 novembre inclus	15-décembre	15-mars	15-juin	15-septembre

7815-1

Le relevé d'acompte (formulaire 2571) est utilisé pour le paiement des acomptes d'IS, des acomptes des contributions assises sur l'IS, de l'IFA et de l'acompte de CRL dus par les sociétés soumises à l'IS.

Affecté à une seule échéance, le relevé d'acompte mentionne les montants indicatifs d'acomptes d'IS, de contribution sociale sur l'IS ainsi que les montants d'IFA à payer. Ces données sont calculées par l'administration à partir des éléments dont elle dispose au moment de l'impression du formulaire. Elles n'ont qu'une valeur indicative et ne dispensent pas les entreprises de payer l'intégralité des sommes dues en application des articles 1668, 1668 B et 1668 D du CGI.

Lorsque la société estime que le montant des acomptes déjà versés au titre d'un exercice est supérieur à l'impôt dont elle sera redevable au titre de l'exercice concerné, avant imputation des crédits d'impôt, elle peut se dispenser de nouveaux versements d'acomptes. L'entreprise informe l'administration de sa décision de réduire ou se dispenser du paiement des acomptes en cochant la case « minoration » sur la page 1 du relevé d'acompte 2571.

7815-2

Le relevé de solde (formulaire 2572) est utilisé pour la liquidation de l'impôt sur les sociétés, des contributions assises sur l'IS et de la CRL dus par les sociétés soumises à l 'IS.

Le relevé de solde doit être déposé, dûment complété, au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration des résultats. Toutefois, à compter du 1er janvier 2014, si l'exercice est clos au 31 décembre ou si aucun exercice n'est clos en cours d'année, le relevé de solde est à déposer au plus tard le 15 mai de l'année suivante. Par ailleurs, si la liquidation fait apparaître que les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû, l'excédent, défalcation faite des autres impôts directs dus par l'entreprise, est restitué dans les trente jours à compter de la date de dépôt du relevé de solde et de la déclaration de résultat prévue au 1 de l'article 223 du CGI (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 20, III).

Lorsqu'une entreprise souhaite rectifier des éléments de liquidation de l'impôt sur les sociétés, elle dépose un relevé de solde 2572 rectificatif. Si cette nouvelle liquidation de l'impôt résulte d'une modification du bénéfice taxable, une déclaration des résultats 2065 rectificative doit également être

déposée.

Remarque :

- pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2010, les sociétés d'assurance, de réassurance et de capitalisation doivent payer le solde de l'IS dans les conditions de droit commun, la mesure dérogatoire autorisant ces sociétés à régler le solde de l'IS au plus tard le 15 juin étant rapportée.

7815-3

organismes sans but lucratif passibles de l'IS au taux réduit :

Les collectivités publiques ou privées, associations et autres organismes sans but lucratif redevables de l'impôt sur les sociétés aux taux réduits déclarent leurs revenus patrimoniaux imposables sur l'imprimé 2070. Cette déclaration doit être déposée dans les trois mois de la clôture de l'exercice.

L'impôt dû est à verser spontanément au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration. La déclaration 2070 qui accompagne ce versement contient un cadre permettant à l'organisme de calculer son impôt. Ces organismes sont dispensés du versement d'acomptes.

7815-4

II. Dispense de versement d'acomptes

- Les entreprises sont dispensées de verser des acomptes lorsque le montant de l'impôt sur les sociétés de l'exercice de référence est inférieur à **3 000 €** (CGI, ann. III, art. 359, 3) ;

- Les sociétés nouvellement créées sont dispensées du versement d'acomptes au cours de leur premier exercice d'activité ou de leur première période d'imposition. Il en est de même pour les sociétés préexistantes nouvellement soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1668, 1);

- Les organismes sans but lucratif mentionnés au 1er alinéa du 1 bis de l'article 206 du CGI, sont dispensés d'acomptes au cours des douze premiers mois d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Ceux dont le chiffre d'affaires du dernier exercice clos est inférieur à 84 000 €, ainsi que les personnes morales ou organismes imposés au taux de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 219 bis du CGI sont dispensés du versement des acomptes d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1668, 1).

7815-5

III. Modalités particulières de détermination du dernier acompte dû par les grandes entreprises

(CGI, art. 1668,1; BOI-IS-DECLA-20-10)

Un régime spécifique est prévu pour la détermination du dernier acompte dû par les entreprises dont le chiffre d'affaires au cours du dernier exercice clos est d'au moins 250 millions d'euros (seuil applicable pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013 ; 500 millions d'euros antérieurement).

1. Entreprises concernées.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2013, doivent déterminer le montant de leur dernier acompte d'impôt sur les sociétés en fonction du résultat prévisionnel de l'exercice en cours et non du résultat du dernier exercice clos, les sociétés (ou sociétés mères d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI) :

- dont le chiffre d'affaires (ou dont la somme des chiffres d'affaires des sociétés membres du groupe) réalisé au titre du dernier exercice clos ou de la dernière période d'imposition est d'au moins deux cent cinquante millions d'euros et au plus de un milliard d'euros ;

- dont le chiffre d'affaires (ou dont la somme des chiffres d'affaires des sociétés membres du groupe) réalisé au titre du dernier exercice clos ou de la dernière période d'imposition est supérieur à un milliard d'euros et est au plus de cinq milliards d'euros ;

- dont le chiffre d'affaires (ou dont la somme des chiffres d'affaires des sociétés membres du groupe) réalisé au titre du dernier exercice clos ou de la dernière période d'imposition est supérieur à cinq milliards d'euros.

2. Modalités de calcul du dernier acompte.

Conformément aux cinquième à neuvième alinéas du 1 de l'article 1668 du CGI, le dernier acompte à verser au titre d'un exercice par les entreprises précitées est égal à la différence entre :

- 3/4 du montant de l'impôt estimé au titre de cet exercice et les acomptes déjà versés, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est d'au moins deux cent cinquante millions d'euros et au plus égal à un milliard d'euros ;

- 85 % du montant de l'impôt sur les sociétés estimé au titre de cet exercice et les acomptes déjà versés, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à un milliard d'euros et est au plus égal à cinq milliards d'euros ;

- 95 % du montant de l'impôt sur les sociétés estimé au titre de cet exercice et les acomptes déjà versés, pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à cinq milliards d'euros.

3. Pénalités applicables en cas d'insuffisance de versement du dernier acompte.

En cas d'insuffisance de paiement du dernier acompte d'impôt sur les sociétés résultant d'une erreur d'estimation de l'impôt prévisionnel dans les conditions fixées à l'article 1731 A du CGI, les entreprises précitées sont redevables de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du même code.

IV. Modes de paiement de l'IS

7817

Cf. n^{os} 7721 et suiv.

7818

V. Imputation des réductions et crédits d'impôts

Les réductions et crédits d'impôt peuvent s'imputer sur les acomptes d'impôt sur les sociétés versés postérieurement au dépôt des déclarations relatives à ces réductions et crédits d'impôt. Cette règle s'applique aux crédits et réductions d'impôt qui, lorsqu'ils n'ont pas pu être imputés en totalité sur le solde d'IS de l'exercice au titre duquel ils sont constatés, peuvent être imputés sur l'IS dû au titre des exercices suivants.

B. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés

(CGI, art. 235 ter ZC et 1668 D ; ann. III, art. 366 L et 366 M ; BOI-IS-AUT-10)

7819

Le recouvrement de la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés est effectué par les services des impôts des entreprises (décret n° 2004-469 du 25 mai 2004).

Les modalités pratiques du recouvrement sont fixées par les articles 1668 D du CGI et 366 L à 366 M de l'annexe III à ce code.

Les dates de versement concernant les acomptes d'IS s'appliquent aussi aux quatre versements anticipés et au solde de contribution sociale sur l'IS.

Les formulaires 2571 et 2572 sont utilisés pour le paiement respectif des quatre versements anticipés et du solde de la contribution sociale sur l'IS.

C. Contribution exceptionnelle sur l'IS

(CGI, art. 235 ter ZAA et 1668 B ; BOI-IS-AUT-20 ; cf. IS n° 3936)

7820

Cette contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

La contribution mentionnée à l'article 235 ter ZAA est payée spontanément au comptable public compétent, au plus tard à la date prévue au 2 de l'article 1668 du CGI pour le versement du solde de

liquidation de l'impôt sur les sociétés.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, elle donne lieu à un versement anticipé à la date prévue pour le paiement du dernier acompte d'impôt sur les sociétés de l'exercice ou de la période d'imposition.

Le montant du versement anticipé est fixé :

a) Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre 250 millions d'euros et 1 milliard d'euros au cours du dernier exercice clos ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, aux trois quarts du montant de la contribution exceptionnelle estimée au titre de l'exercice ou de la période d'imposition en cours et déterminée selon les modalités prévues au I de l'article 235 ter ZAA du CGI ;

b) Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros au cours du dernier exercice clos ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, à 95 % du montant de la contribution exceptionnelle estimée au titre de l'exercice ou de la période d'imposition en cours et déterminée selon les modalités prévues au même I.

Pour l'application des a et b, le chiffre d'affaires est apprécié, pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

Si le montant du versement anticipé est supérieur à la contribution due, l'excédent est restitué dans les trente jours à compter de la date de dépôt du relevé de solde de l'impôt sur les sociétés mentionné au 2 de l'article 1668 du CGI et à compter du 1er janvier 2014, de la déclaration de résultats prévue au 1 de l'article 223 du CGI (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 20).

D. Contribution additionnelle à l'IS au titre des montants distribués

(CGI, art. 235 ter ZCA ; cf. IS n° 3938)

7821

La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

Elle est payée spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois de la mise en paiement de la distribution. Pour l'application de cette disposition, les sommes réputées distribuées au titre d'un exercice au sens des articles 109 à 117 du CGI sont considérées comme mises en paiement à la clôture de cet exercice.

E. Imposition forfaitaire annuelle des sociétés

(CGI, art. 223 septies, 1668 A abrogés et 1731 ; ann. III, art. 366 A bis ; BOI-IS-DECLA-20-40)

7822

Le recouvrement de l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés est effectué par les services des impôts des entreprises (décret n° 2004-469 du 25 mai 2004).

Les modalités pratiques du recouvrement sont fixées par les articles 1668 A du CGI et 366 A bis de l'annexe III à ce code.

L'imposition forfaitaire visée à l'article 223 septies du CGI doit être payée au plus tard le 15 mars.

L'acompte du 15 mars sert de support de paiement de l'IFA. Le relevé d'acompte 2751 déposé à cette date est donc utilisé pour le paiement de l'IFA.

Remarques :

- l'IFA due par les sociétés relevant du régime de groupe est acquittée par la société mère auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés du lieu d'imposition de cette dernière. La société mère accompagne ce versement du relevé d'acompte 2571 déposé au plus tard le 15 mars de chaque année et qui comporte notamment le montant d'IFA dû par l'ensemble des sociétés du groupe (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZK).

- l'article 14 de la loi de finances pour 2009 modifié par l'article 20 de la loi de finances pour 2011 prévoit la suppression progressive de l'IFA. Cette suppression progressive se traduit par une modification des tranches du barème d'imposition (cf. IS n° 3943). **L'IFA est complètement supprimée à compter du 1er janvier 2014.**

Chapitre 2 : Contribution économique territoriale

(CGI, art. 1679 quinquies, 1679 septies, 1681 quater A, 1687, 1724 quinquies et 1730 ;
CGI, art. 1586 ter à 1586 octies ; BOI-IF-CFE, BOI-CVAE)

7826

A compter du 1er janvier 2010, l'article 2 de la loi de finances pour 2010 supprime la taxe professionnelle et instaure corrélativement une contribution économique territoriale composée d'une cotisation foncière des entreprises (CFE) et d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises remplace la cotisation minimale de taxe professionnelle).

La cotisation foncière des entreprises et les taxes additionnelles sont recouvrées par voie de rôles suivant les modalités et sous les garanties et sanctions prévues en matière de contributions directes. Elles donnent lieu au versement d'un acompte pour les redevables dont la cotisation de l'année précédente dépasse un certain montant.

Par ailleurs, la cotisation foncière des entreprises et les taxes additionnelles peuvent être recouvrées, sur demande du contribuable, au moyen de prélèvements mensuels. Dans certains cas, le paiement par prélèvement ou le télérèglement sont obligatoires (cf. n° 7727).

Enfin, lorsqu'elle est due, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est recouvrée selon des modalités particulières.

A. La cotisation foncière des entreprises

(BOI-IF-CFE-40-10)

I. L'acompte

1. Redevables concernés

7826-1

L'acompte n'est réclamé qu'aux redevables dont le montant de la cotisation foncière des entreprises et de taxes annexes de l'année précédente a atteint au moins 3 000 € et qui n'ont pas demandé le paiement mensualisé prévu à l'article 1681 quater A du CGI (CGI, art. 1679 quinquies).

2. Montant de l'acompte

7826-2

L'acompte est égal à 50 % du montant de la cotisation foncière des entreprises et de taxes annexes établies l'année précédente.

Le redevable peut, sous sa responsabilité, diminuer le montant de l'acompte :

- s'il estime que sa base d'imposition sera réduite d'au moins 25 % par rapport à l'année précédente ;

- ou s'il prévoit la cessation de son activité en cours d'année au sens du I de l'article 1478 du CGI.

Le redevable est également autorisé à réduire le montant de son acompte lorsqu'il a demandé le plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée de l'année précédente.

Le redevable doit, dans ces deux cas, remettre au comptable chargé du recouvrement de la CFE du lieu d'imposition, une déclaration datée et signée (CGI, article 1679 septies).

3. Modalités de recouvrement

7826-3

L'acompte est exigible le 31 mai.

Toute somme non acquittée le 15 juin fait l'objet d'une majoration de 5 %. De même, lorsque le contribuable a réduit son acompte et qu'il apparaît, à la suite de la mise en recouvrement du rôle, que cette réduction est inexacte de plus du dixième, les sommes non réglées sont majorées de 5 % (CGI, art.1731 B; ces dispositions s'appliquent aux rôles généraux de cotisation foncière des entreprises émis au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle mis en recouvrement à compter du 30 novembre

2011).

II. Le solde

7827

Le solde est exigible à partir du 1er décembre (CGI, art. 1679 quinquies).

Les redevables peuvent, sous leur responsabilité, réduire le montant du solde de cotisation foncière des entreprises du montant du dégrèvement attendu du plafonnement de la contribution économique territoriale due au titre de la même année, en remettant au comptable chargé du recouvrement de la cotisation foncière des entreprises une déclaration datée et signée.

La majoration de 5 % est applicable si son paiement n'est pas intervenu dans les 45 jours de la mise en recouvrement du rôle sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours ((CGI, art. 1731 B, 1) ces dispositions s'appliquent aux rôles généraux de cotisation foncière des entreprises émis au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle mis en recouvrement à compter du 30 novembre 2011).

L'impôt restant dû est toutefois exigible en totalité dès la mise en recouvrement du rôle si tout ou partie de l'acompte n'a pas été versé le 15 du mois suivant celui au cours duquel il est devenu exigible (CGI, art. 1664, 3).

III. Option pour le prélèvement mensuel

(CGI, art. 1681 quater A et 1724 quinquies)

7828

La cotisation foncière des entreprises et les taxes additionnelles sont recouvrées soit dans les conditions exposées ci-dessus, soit sur demande du contribuable, au moyen de prélèvements mensuels opérés conformément à l'article 1681 D du CGI.

1. Option (CGI, ann. II, art. 376 bis à 376 quinquies)

Les dispositions relatives aux formes, délais et dates d'effet de l'option pour le paiement mensuel de la cotisation foncière des entreprises sont identiques à celles applicables en matière d'impôt sur le revenu. Dans ces conditions, il convient de se reporter aux commentaires ci-avant n° 7744.

S'agissant de la renonciation à cette option, le contribuable peut renoncer au système du paiement mensuel en adressant à l'administration une dénonciation de son option avant le 30 septembre. La résiliation prend effet le premier mois qui suit celui au cours duquel le contribuable formule sa demande. Lorsque la dénonciation est exercée entre le 1er octobre et le 15 décembre inclus, elle prend effet à compter du mois de janvier de l'année suivante. Lorsqu'elle est exercée du 16 décembre au 31 décembre, elle prend effet à compter du mois de février de l'année suivante (Ann. II, art. 376 quinquies).

2. Montant et modalités du prélèvement mensuel

7828-1

De janvier à octobre, chaque prélèvement est égal au dixième du montant des taxes mises en recouvrement au titre de l'année précédente jusqu'au 31 décembre de cette même année, éventuellement diminuées du montant du dégrèvement attendu au titre de l'article 1647 B sexies du CGI.

Cas particulier : lorsque le contribuable a opté pour le paiement mensuel dès l'année au cours de laquelle l'option est formulée, ou lorsque cette option a été formulée du 16 au 31 décembre, voir ci-avant n^{os} 7744 et 7745.

Les prélèvements ont lieu le 15 de chaque mois (CGI, ann. II, art. 376 sexies).

7828-2

3. Suspension ou modification du montant des prélèvements

a. Suspension. S'il estime que les prélèvements mensuels effectués ont atteint le montant des taxes qui seront mises en recouvrement, le contribuable peut demander la suspension des prélèvements suivants.

b. Modification. S'il estime que le montant des taxes mises en recouvrement différera de celui qui a servi de base aux prélèvements, le contribuable peut demander la modification du montant de ces derniers.

Dans l'un ou l'autre cas, la demande qui ne peut être postérieure au 30 septembre de chaque année, doit préciser le montant présumé des taxes et doit être formulée auprès du comptable compétent au plus tard le dernier jour du mois qui précède celui du prélèvement effectif.

c. Sanction. Si le montant des taxes présumé par le contribuable est inférieur de plus de 20 % au montant des taxes mises en recouvrement, une majoration de 5 % est appliquée à la différence entre la moitié des taxes dues et les prélèvements effectués entre le mois de janvier et le mois de juin. Cette différence ainsi que la majoration s'ajoutent au montant du prélèvement qui a lieu le deuxième mois qui suit le mois de la mise en recouvrement des taxes (dispositions applicables aux rôles généraux de cotisation foncière des entreprises émis au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle mis en recouvrement à compter du 30 novembre 2011 ; CGI, art. 1681 quater A).

4. Paiement du solde

7828-3

Le solde des taxes est prélevé en novembre à concurrence du montant de l'un des prélèvements visé ci-dessus **n° 7828-1**. Le complément éventuel est prélevé en décembre.

Toutefois, si les taxes sont mises en recouvrement après le 31 octobre, le solde est automatiquement prélevé sur le compte du contribuable dans les conditions fixées par les articles 1663, 1731 et 1731 B du CGI (majoration de 5% et intérêt de retard ; ces dispositions s'appliquent aux rôles généraux de cotisation foncière des entreprises émis au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle mis en recouvrement à compter du 30 novembre 2011 ; CGI, art. 1681 quater A).

Il est mis fin aux prélèvements mensuels dès qu'ils ont atteint le montant des taxes mises en recouvrement. Le trop-perçu qui apparaît éventuellement lors de la mise en recouvrement des taxes est immédiatement, et au plus tard à la fin du mois qui suit la constatation du trop-perçu, remboursé au contribuable.

5. Prélèvements impayés (CGI, art. 1724 quinquies)

7828-4

Si un prélèvement mensuel n'est pas opéré à la date limite fixée, la somme qui devait être prélevée est acquittée avec le prélèvement suivant.

En cas de deuxième retard de paiement au cours de la même année, le contribuable perd pour cette année le bénéfice de son option et est soumis aux dispositions de l'article 1679 quinquies du CGI.

B. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

(CGI, art. 1586 ter à 1586 octies, art. 1679 septies ; BOI-CVAE-DECLA-20)

7829

Lorsqu'elle est due, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est recouvrée et contrôlée selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions, garanties, sûretés et privilèges que la taxe sur la valeur ajoutée. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1586 ter, II-3).

Les entreprises dont la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises de l'année précédant celle de l'imposition est supérieure à 3 000 € doivent verser (CGI, art. 1679 septies):

– au plus tard le 15 juin de l'année d'imposition, un premier acompte égal à 50 % de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ;

– au plus tard le 15 septembre de l'année d'imposition, un second acompte égal à 50 % de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises retenue pour le paiement des premier et second acomptes est calculée d'après la valeur ajoutée mentionnée dans la dernière déclaration de résultat exigée en application de l'article 53 A du CGI à la date du paiement des acomptes. Le cas échéant, le montant du second acompte est ajusté de manière à ce que le premier acompte corresponde à la valeur ajoutée mentionnée dans la déclaration de résultat exigée en application de l'article 53 A du CGI à la date du paiement du second acompte.

Les redevables peuvent, sous leur responsabilité, réduire le montant de leurs acomptes de manière à ce que leur montant ne soit pas supérieur à celui de la cotisation qu'ils estiment effectivement due au titre de l'année d'imposition. Cette minoration est possible notamment lorsque la valeur ajoutée produite par l'entreprise est susceptible de diminuer, ou lorsque l'entreprise peut bénéficier des exonérations mentionnées au 1 du II de l'article 1586 ter du CGI et du dégrèvement prévu à l'article 1586 quater du même code.

Exceptionnellement, les redevables sont autorisés, sous leur responsabilité, à minorer leurs acomptes de CVAE due au titre des années 2010 à 2013 en tenant compte du montant attendu, à la date de paiement de chaque acompte, au titre du dégrèvement transitoire prévu par l'article 1647 C quinquies B du CGI.

Chacun des acomptes de CVAE peut être minoré de 50 % du montant attendu au titre du dégrèvement transitoire.

Ces minorations des acomptes de CVAE ne dispensent pas les redevables du dépôt, avant le 31 décembre 2011, d'une demande contentieuse de dégrèvement transitoire.

Pour l'application des exonérations ou des abattements de cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises prévus à l'article 1586 nonies du CGI, les entreprises sont autorisées à limiter le paiement des acomptes de leur cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises dans la proportion entre :

– d'une part, le montant total correspondant aux exonérations et abattements de cotisations foncières des entreprises au titre de l'année précédente, en application du 3° de l'article 1459, des articles 1464 à 1464 I et des articles 1465 à 1466 F du CGI ;

– et, d'autre part, le montant visé à l'alinéa précédent majoré du montant total des cotisations foncières des entreprises dû au titre de l'année précédente.

L'année suivant celle de l'imposition, le redevable doit procéder à la liquidation définitive de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises sur la déclaration n° 1329-DEF à souscrire au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai. Cette dernière est accompagnée, le cas échéant, du versement du solde correspondant. Si la liquidation définitive fait apparaître que l'acompte versé est supérieur à la cotisation effectivement due, l'excédent, déduction faite des autres impôts directs dus par le redevable, est restitué dans les soixante jours de la date de dépôt de la déclaration.

Le paiement de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est obligatoirement effectué par télérèglement (CGI, art. 1681 septies, 3).

La majoration de 5 % prévue au 1 de l'article 1731 du CGI s'applique au contribuable qui a minoré ses acomptes dans les conditions prévues à l'article 1679 septies du CGI lorsqu'à la suite de la liquidation définitive les versements effectués sont inexacts de plus du dixième (CGI, art. 1731, 3).

Chapitre 3 : Taxe d'apprentissage et contribution supplémentaire à l'apprentissage

(BOI-TPS-TA)

A. Taxe d'apprentissage

(CGI, art. 224 à 230 G transférés aux articles 1599 ter A à 1599 ter M, et art.1678 quinquies modifié par l'article 60 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-TPS-TA-40)

7830

L'article 60 de la loi de finances rectificative pour 2013 procède à la fusion de la taxe d'apprentissage avec la contribution au développement de l'apprentissage.

Les dispositions relatives à la taxe d'apprentissage (art. 224 à 230 G du CGI) sont aménagées et transférées aux articles 1599 ter A à 1599 ter M du CGI, tandis que les dispositions relatives à la contribution au développement de l'apprentissage (art. 1599 quinquies A du CGI) sont abrogées.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour les taxes et contributions dues au titre des rémunérations versées à compter du 1er janvier 2014.

La taxe d'apprentissage est recouvrée selon les modalités ainsi que sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux TCA (CGI, art. 1678 quinquies).

Les éléments relatifs à cette taxe doivent être indiqués sur la DADS ou sur la déclaration n° 2460 (destinée aux employeurs ne relevant pas du régime général de sécurité sociale), qui sont déposées chaque année au cours du mois de janvier.

Les entreprises effectuent chaque année les paiements relatif à cette taxe auprès de leurs organismes collecteurs, avant le 1er mars de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due.

Les entreprises qui ne se sont pas libérées auprès d'un organisme collecteur de la totalité du montant à leur charge effectuent un versement de régularisation auprès du service des impôts des entreprises (SIE) compétent entre le 1er mars et le 30 avril de l'année suivant celle au titre de laquelle la taxe est due. Ce paiement fait l'objet d'une majoration égale au montant de l'insuffisance constatée. L'entreprise paie donc les droits restant dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci. Ces sommes sont accompagnées du bordereau de versement 2485, disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires». (CGI, art. 1599 ter I, art. 1678 quinquies, III, et CGI, annexe III, art. 381 XA).

B. Contribution supplémentaire a l'apprentissage

(CGI, art. 1609 quinvicies, 1678 quinquies modifiés par l'article 60 de la loi de finances rectificative pour 2013 ; BOI-TPS-TA-50)

7830-1

La contribution supplémentaire à l'apprentissage doit être réglée auprès d'organismes collecteurs habilités ou agréés, de la même manière que la taxe d'apprentissage, avant le 1er mars de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due.

A compter des déclarations DADS et 2460 déposées en 2011 au titre des rémunérations versées en 2010, les entreprises doivent mentionner leur assujettissement ou non à la contribution supplémentaire à l'apprentissage.

Les entreprises redevables de la contribution supplémentaire à l'apprentissage qui ne se sont pas libérées auprès de l'organisme collecteur agréé de la totalité du montant de contribution à leur charge avant le 1er mars de l'année suivant celle au titre de laquelle la contribution est due effectuent, auprès du service des impôts des entreprises compétent, au plus tard avant le 30 avril de la même année, un versement de régularisation.

Ce paiement fait l'objet d'une majoration égale au montant de l'insuffisance constatée. L'entreprise paie donc les droits restants dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci.

Dans sa nouvelle rédaction issue de l'article 60 de la loi de finances rectificative pour 2013, le 2ème alinéa du V de l'article 1609 quinvicies du CGI prévoit que le produit de la contribution supplémentaire à l'apprentissage est affecté aux centres de formation d'apprentis et aux sections d'apprentissage, selon les modalités définies en application du II de l'article L. 6241-2 du code du travail. Les organismes collecteurs mentionnés au premier alinéa ci-dessus reversent les sommes perçues en application du même premier alinéa au plus tard le 31 mai de la même année (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 60 ; dispositions applicables aux contributions dues au titre des rémunérations versées à compter du 1er janvier 2014).

C. Contribution au développement de l'apprentissage

(CGI, art. 1599 quinquies A abrogé par l'article 60 de la loi de finances rectificative pour 2013, BOI-TPS-TA-50)

7830-2

Pour les rémunérations dues jusqu'au 31 décembre 2013, l'article 1599 quinquies A du CGI prévoit une contribution au développement de l'apprentissage. Pour les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2014, cette contribution est fusionnée avec la taxe d'apprentissage (cf. **n° 7830**).

Rappel des dispositions applicables aux contributions dues au titre des rémunérations versées jusqu'au 31 décembre 2013 :

La contribution au développement de l'apprentissage est due par les personnes ou entreprises redevables de la taxe d'apprentissage en application de l'article 224 du CGI.

La déclaration de contribution au développement d'apprentissage est supprimée à compter du 1er janvier 2008 (pour les rémunérations versées en 2007). Les éléments relatifs à cette contribution doivent être indiqués sur la DADS ou sur la déclaration n° 2460 (destinée aux employeurs ne relevant pas du régime général de sécurité sociale), qui sont déposées chaque année au cours du mois de janvier.

Les entreprises effectuent chaque année les paiements relatif à cette contribution auprès de leurs organismes collecteurs, avant le 1er mars de l'année suivant celle au titre de laquelle elle est due.

Les entreprises qui ne se sont pas libérées auprès d'un organisme collecteur de la totalité du montant à leur charge effectuent un versement de régularisation auprès du service des impôts des entreprises (SIE) compétent entre le 1er mars et le 30 avril de l'année suivant celle au titre de laquelle la contribution est due. Ce paiement fait l'objet d'une majoration égale au montant de l'insuffisance constatée. L'entreprise paie donc les droits restant dus ainsi qu'une majoration d'un montant égal à ceux-ci. Ces sommes sont accompagnées du bordereau de versement 2485, disponible sur le site www.impots.gouv.fr (CGI, art. 1678 quinquies, III et CGI, annexe III, art. 381 XA).

Remarque : les organismes collecteurs reversent au service des impôts les sommes perçues au plus tard le 31 mars de la même année.

Chapitre 4 : Participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue

(CGI, art. 235 ter C à 235 ter KH, 1679 bis B, ann. II, art.163 nonies à 163 sexdecies et 383 bis A ; BOI-TPS-FPC)

7831

L'employeur occupant au minimum 10 salariés et redevable de la participation doit déposer auprès du service des impôts des entreprises [ou auprès de la direction des grandes entreprises (DGE), pour les entreprises relevant de cette direction] (CGI, ann. II, art. 163 quaterdecies), une déclaration (déclaration n° 2483 en double exemplaire) et acquitter le versement correspondant, au plus tard le 30 avril de l'année suivant celle au cours de laquelle les rémunérations ont été versées.

La déclaration n° 2483 mentionne, par ailleurs, les sommes éventuellement dues et les versements effectués au titre de :

- la contribution spécifique de 1 % sur les rémunérations versées aux titulaires de contrats à durée déterminée destinée au financement des congés individuels de formation (C.trav., art. L. 6322-37) ;

- la cotisation destinée au financement des contrats ou périodes de professionnalisation et du droit individuel à la formation.

En cas de cession ou de cessation, la déclaration doit être déposée, et les droits correspondants acquittés, dans les soixante jours de l'événement. En cas de redressement ou de liquidation judiciaires, ce délai est de soixante jours à compter du jugement. En cas de décès de l'exploitant, le délai est de six mois à compter du décès.

Les versements susvisés sont établis et recouvrés selon les modalités et sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Remarque : La déclaration de participation à la formation professionnelle continue des employeurs de moins de dix salariés est supprimée à compter du 1er janvier 2008 (pour les rémunérations versées en 2007). Les éléments relatifs à cette taxe doivent être indiqués sur la DADS ou sur la déclaration n° 2460 (destinée aux employeurs ne relevant pas du régime général de sécurité sociale), qui sont déposées chaque année au cours du mois de janvier.

Chapitre 5 : Cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction et de la participation des employeurs agricoles à l'effort de construction

(CGI, art. 235 bis et 1679 bis A ; BOI-TPS-PEEC)

7832

Les employeurs autres qu'agricoles occupant au minimum vingt salariés doivent, chaque année, consacrer au financement de la construction de logements ou d'opérations assimilées une quote-part des rémunérations versées par eux au cours de l'année civile précédente (code de la construction et de l'habitation, art. L. 313-1). Sont également concernés par cette obligation, sous réserve de certaines exceptions, les employeurs occupant au moins cinquante salariés agricoles et qui exercent une activité agricole les exonérant totalement ou partiellement de la participation à l'effort de construction prévue à l'article L 313-1 du code de la construction et de l'habitation.

Ils disposent, à cet effet, d'un délai qui expire le 31 décembre de l'année suivant celle du versement des rémunérations. Ceux qui n'ont pas procédé, en temps utile, aux investissements auxquels ils étaient tenus, sont assujettis à une cotisation égale à 2 % du montant des rémunérations à raison desquelles l'investissement n'a pas été effectué.

Cette cotisation de 2 % est recouvrée selon les modalités et sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires. Lorsque les employeurs et les employeurs agricoles ne se sont pas acquittés ou pas suffisamment acquittés de leur obligation de paiement au titre de la participation des employeurs et des employeurs agricoles à l'effort de construction, le bordereau de versement (imprimé n° 2485 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») déposé par l'entreprise elle-même au service des impôts des entreprises (SIE) [ou auprès de la direction des grandes entreprises (DGE), pour les entreprises relevant de cette direction], accompagné du paiement de la cotisation de 2 %,

Les déclarations n° 2080 et n° 2080-A ont été supprimées à compter du 1er avril 2014 et l'obligation déclarative est désormais portée sur la DADS (ou la déclaration n° 2460 le cas échéant ; cette déclaration est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires»).

Chapitre 6 : Taxe sur les salaires

(CGI, art. 231 à 231 bis P, art. 1679 ; ann. II, art. 383 ; ann. III, art. 369 à 374 ; BOI-TPS-TS-40)

7833

Le paiement de la taxe sur les salaires est effectué auprès des services des impôts des entreprises [ou auprès de la direction des grandes entreprises (DGE), pour les entreprises relevant de cette direction].

I. Époque des versements

7833-1

La périodicité des versements est déterminée une fois par an, en fonction de la taxe due au titre de l'année précédente.

Ainsi, lorsque le montant total de la taxe sur les salaires acquittée l'année précédente :

a) est inférieur à **4 000 euros**, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées pendant l'année en cours dans les quinze premiers jours de l'année suivante ;

b) est compris entre **4 000 et 10 000 euros**, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées pendant un trimestre déterminé dans les quinze premiers jours du trimestre suivant ;

c) est supérieur à **10 000 euros**, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées pendant un mois déterminé dans les quinze premiers jours du mois suivant ;

Par ailleurs, certaines dispositions sont prévues en cas de cession, cessation ou décès :

- en cas de cession ou de cessation d'activité, l'employeur est tenu de souscrire dans les soixante jours, et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante, la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires accompagnée du paiement y afférent ;

- en cas de décès de l'employeur, la déclaration n° 2502 s'effectue dans les six mois du décès, et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante accompagnée du versement y afférent.

Remarque : Toutefois il est admis que la déclaration puisse être déposée au plus tard à la date légale de dépôt de la déclaration annuelle des salaires (DADS 1), soit au plus tard le 31 janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est due.

Employeurs bénéficiant de la franchise ou de l'abattement prévu à l'article 1679 A du CGI.

Les redevables qui estiment que le montant annuel de leur taxe sur les salaires n'excédera pas celui de la franchise en impôt prévue au deuxième alinéa modifié de l'article 1679 du CGI ou de l'abattement mentionné à l'article 1679 A du CGI ne sont pas tenus de déposer chaque mois ou trimestre le relevé de versement provisionnel mentionné au n° 9306. Les redevables dont le montant annuel de taxe sur les salaires n'excède pas ces mêmes franchise ou abattement sont dispensés du dépôt de la déclaration annuelle mentionnée au **n° 7834**.

II. Lieu de paiement

7833-2

Les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires sont versées au service des impôts des entreprises du lieu dont relève le siège de l'entreprise ou le principal établissement ou le domicile de l'employeur. Toutefois, les entreprises relevant de la DGE ont l'obligation de télérégler leur taxe sur les salaires, pour l'ensemble de leurs établissements, à la DGE.

Toutes les entreprises doivent acquitter globalement la taxe sur les salaires, pour l'ensemble de leurs établissements assujettis à cette taxe, auprès du service des impôts des entreprises dont dépend le lieu de dépôt de la déclaration de résultats.

En cas de transfert du siège ou du principal établissement, les versements s'effectuent auprès du service des impôts des entreprises dont dépend la nouvelle adresse.

III. Modalités de versement

7833-3

Chaque versement, mensuel ou trimestriel, est accompagné d'un relevé de versement provisionnel (formulaire 2501), daté et signé par l'employeur et indiquant notamment sa désignation, sa profession et son adresse, la période à laquelle s'applique ce versement et le montant de la taxe sur les salaires versés.

Toutefois, le versement afférent au dernier trimestre ou au dernier mois de l'année est effectué avec la déclaration annuelle mentionnée au n° 7834.

Les entreprises relevant de la DGE qui doivent obligatoirement acquitter la taxe auprès de la DGE par voie électronique sont dispensées du dépôt des relevés de versement provisionnel. Cette même dispense de dépôt s'applique à l'ensemble des employeurs qui télérèglent la taxe sur les salaires.

En ce qui concerne le paiement par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France, cf. n° 7729.

Remarque : le modèle de relevé de versement provisionnel (formulaire 2501) est disponible en ligne sur le site impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

IV. Régularisation des versements effectués

7834

La déclaration annuelle (déclaration 2502) permettant la liquidation et la régularisation de la taxe sur

les salaires, est déposée, datée et signée par l'employeur, auprès du service des impôts des entreprises du lieu dont relève le siège de l'entreprise ou le principal établissement ou le domicile de l'employeur, au plus tard le 15 janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est due. En fin d'année, les employeurs comparent, d'une part, les sommes effectivement versées durant l'année au titre de la taxe sur les salaires et, d'autre part, le montant des sommes réellement dues.

Remarque : Toutefois il est admis que la déclaration puisse être déposée au plus tard à la date légale de dépôt de la déclaration annuelle des salaires (DADS 1), soit au plus tard le 31 janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est due.

Si le montant des droits dus pour l'année est supérieur aux sommes versées, les redevables doivent joindre le versement complémentaire à la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe .

Remarque : le modèle d'imprimé à utiliser pour la déclaration à déposer (formulaire 2502) est disponible en ligne sur le site impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

V. Défaut de versement ou insuffisance de versement

7835

Toute personne, association ou organisme qui n'a pas versé dans les délais prescrits la taxe sur les salaires dont il est redevable est personnellement imposé par voie d'avis de mise en recouvrement (CGI, art. 1679 bis).

L'intérêt de retard et les majorations prévus aux articles 1727 et 1731 du CGI pour versement tardif ou défaut de versement de la taxe sont également mis en recouvrement par voie d'avis de mise en recouvrement.

Chapitre 7 : Autres taxes ou contributions acquittées par les professionnels

Seules les modalités de recouvrement afférentes aux plus courantes de ces taxes ou contributions sont évoquées ci-après ; en ce qui concerne le recouvrement des autres taxes ou contributions dues par les professionnels et non évoquées ci-après, il convient de se reporter à la liste des impôts recouvrés par la DGFIP figurant aux n^{os} 7618 et suiv.

A. Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées a ces catégories de locaux dans la région Île-de-France

(CGI, art. 231 ter ; BOI-IF-AUT-50)

7836

Cette taxe est due par les propriétaires des locaux et surfaces imposables ou par les personnes publiques ou privées titulaires d'un droit réel sur de tels locaux et surfaces.

Les redevables sont tenus de déposer la déclaration n° 6705 B accompagnée du paiement de l'impôt avant le 1er mars de chaque année, auprès du comptable du lieu de situation des locaux imposables (ou auprès de la DGE pour les entreprises relevant de cette direction).

Le recouvrement de la taxe est régi par les règles qui étaient applicables en matière de taxe sur les salaires jusqu'au 31 décembre 2003. Le privilège du 1° du 2 de l'article 1920 du CGI est donc applicable.

B. Taxes foncières

(CGI, art. 1681 ter A ; CGI, ann. II, art. 376 bis et suiv. et 384 septies A)

7837

cf. n[os] 7766 et suiv.

C. Contribution a l'audiovisuel public

(CGI, art. 1605, 1840 W ter et 1840 W quater ; CGI, ann. II, art. 321 ter et 321 quater ; BOI-TFP-CAP)

7838

Le recouvrement de la contribution à l'audiovisuel public (ex redevance audiovisuelle) due par les professionnels est régi comme en matière de TVA (art.1605 ter, 8° du CGI).

Les modes de paiement autorisés pour le règlement de la contribution à l'audiovisuel public sont, comme pour les taxes sur le chiffres d'affaires, ceux visées à l'article 189 de l'annexe IV au CGI : règlement en numéraire, par chèque postal ou bancaire, par virement opéré sur le compte du Trésor ou par télérèglement.

En cas de non-paiement ou de paiement partiel à l'échéance, le service des impôts des entreprises émet un avis de mise en recouvrement (LPF, art. L. 256 à L. 257 A), qui constitue le titre exécutoire par lequel l'administration authentifie la créance.

D. Contribution sur les revenus locatifs due par les personnes morales

(CGI, Ann. III, art. 375 à 381 quater)

7839

1. Contribution due par les personnes morales soumises à l'IS dans les conditions de droit commun.

La contribution, lorsqu'elle est due par des personnes morales soumises à l'IS dans les conditions de droit commun, est déclarée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions qu'en matière d'impôt sur les sociétés.

En application de l'article 376 de l'annexe III au CGI, l'acompte de contribution sur les revenus locatifs (CRL) est calculé par l'entreprise et acquitté spontanément lors du versement du 4ème acompte d'impôt sur les sociétés, sur le relevé d'acompte d'IS n° 2571 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

L'entreprise est dispensée du versement de l'acompte lorsqu'il n'excède pas 100 €. Le solde de CRL est réglé au plus tard lors du versement du solde d'IS sur le relevé de solde d'IS n° 2572 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

2. Contribution due par les sociétés ou groupements relevant du régime fiscal des sociétés de personnes dont l'un des membres est soumis à l'IS au taux de droit commun.

Conformément aux dispositions de l'article 234 terdecies du CGI, les sociétés versent spontanément un acompte de CRL au plus tard le 15 du dernier mois de l'exercice égal à 2,5 % des recettes taxables perçues au cours de l'exercice précédent, accompagné de l'imprimé n° 2581 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires». Aucun acompte n'est à verser lorsque son montant n'excède pas 100 euros. Le solde de CRL doit être versé au plus tard à la date prévue pour le dépôt de la déclaration de résultats , accompagné de l'imprimé n° 2582 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires».

Lorsque l'entreprise télédéclare ses revenus (déclaration n° 2072-C), le paiement de la CRL se fait lors du dépôt de l'imprimé n° 2582.

Lorsque l'entreprise dépose en format papier sa déclaration des revenus de la société immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés se fait sur la déclaration elle-même, Dans ce cas, le dépôt de la déclaration de résultats doit être accompagnée du paiement de la CRL.

3. Autres personnes morales et organismes de droit public ou privé non soumis à l'impôt sur les sociétés.

Il s'agit des personnes visées au premier alinéa de l'article 234 quaterdecies du CGI.

L'acompte de la contribution sur les revenus locatifs dû par une personne morale ou un organisme de droit public ou privé mentionné au premier alinéa de l'article 234 quaterdecies du CGI est versé

spontanément au plus tard le 15 octobre de l'année suivant celle de la perception des revenus soumis à la contribution accompagné de l'imprimé n° 2073 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires». Cet acompte est égal à 2,5 % de trois-quarts des recettes nettes imposables et perçues au cours de l'année précédente.

Le solde est également acquitté au plus tard le 15 octobre de l'année qui suit celle de la perception des revenus soumis à la contribution sur les revenus locatifs. Il est accompagné de l'imprimé n° 2073.

E. Taxe sur les véhicules des sociétés (TVS)

(CGI, art. 1010 et 1010 B ; ann. III, art. 406 bis)

7840

La taxe est acquittée au vu d'une déclaration (imprimé n° 2855 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique «Recherche de formulaires») souscrite en un seul exemplaire et déposée au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats de l'entreprise. Ainsi, pour les sociétés redevables de cette taxe, à la fois au titre des véhicules qu'elles possèdent ou louent et au titre des véhicules possédés ou loués par ses salariés, une seule déclaration est à déposer.

Cette déclaration doit être déposée dans les deux premiers mois de chaque période, soit dans le courant des mois d'octobre et de novembre de chaque année.

Afin de simplifier les formalités administratives devant normalement être accomplies au titre de la TVS, les sociétés qui ne sont soumises à la TVS qu'au titre des remboursements de frais kilométriques à leurs salariés en application de l'article 1010-0 A du CGI, mais pour lesquelles aucune imposition n'est due après application de l'abattement de 15 000 €, n'ont pas à déposer de déclaration n° 2855.

Les obligations prévues en matière de télédéclaration et de téléréglement pour la TVA ne s'appliquent pas pour la TVS.

F. Prélèvement spécial et taxes sur les œuvres pornographiques ou d'incitation a la violence

I. Prélèvement sur les bénéfices résultant de la production de films pornographiques ou d'incitation a la violence ou de représentations théatrales a caractère pornographique

(CGI, art. 235 ter M et 235 ter MB, 1605 sexies à 1605 octies, ann. II, art. 321 quinquies à 321 octies ; BOI-TCA-FTPV)

7841

En ce qui concerne les modalités de recouvrement de ce prélèvement, cf. TCA n° 5386.

II. Taxe sur les services d'informations ou interactifs a caractère pornographique

(CGI, art. 235 ; CGI, ann. II, art. 159 A à 159 C et 396 bis ; BOI-TCA-SIPV)

7842

En ce qui concerne les modalités de recouvrement de cette taxe, cf. TCA n° 5392.

III. Taxe spéciale sur les films pornographiques ou d'incitation a la violence

(Loi n° 75-1278 du 30 décembre 1975 ; loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983 ; décret n° 76-1226 du 28 décembre 1976)

7843

Le 2 du II de l'article 11 de la loi de finances n° 75-1278 du 30 décembre 1975 a institué une taxe spéciale sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence dont le recouvrement, à défaut de

paiement spontané, est assuré par les comptables comme en matière d'impôts directs ; les titres exécutoires, établis pour la taxe et la majoration de 10 %, sont notifiés par le ministre chargé du cinéma. Cette taxe spéciale a été étendue aux œuvres pornographiques ou d'incitation à la violence diffusées sur support vidéographique lorsqu'elles font l'objet d'une représentation publique par ce support (loi de finances pour 1984, art. 18, IV).

Partie 4 : Modalités et mesures préalables à la mise en œuvre de l'action en recouvrement

7850

Lorsque le contribuable n'a pas acquitté dans les délais prévus la totalité de sa dette, les comptables peuvent engager des poursuites pour recouvrer les sommes dues au Trésor.

Depuis le 1er octobre 2011, les procédures de poursuites applicables aux produits recouvrés par la DGFiP sont harmonisées (art. 55 de la loi de finances rectificative pour 2010 n° 2010-1658 du 29 décembre 2010), et les procédures distinctes, utilisées jusqu'alors par chacune des deux administrations (ex-direction générale des impôts et ex-direction générale de la comptabilité publique) sont unifiées.

Un schéma de relance unique, adapté au comportement du redevable ou du débiteur, est instauré. A défaut de paiement des sommes mentionnées sur l'avis d'imposition à la date limite de paiement ou des sommes authentifiées sur l'avis de mise en recouvrement, le comptable compétent met en oeuvre la procédure de relance directe ou la procédure de relance progressive selon les modalités définies par les articles L. 257-0 A et L. 257-0 B du LPF.

Titre 1 : Phase préliminaire aux poursuites

(BOI-REC-PREA)

Chapitre 1 : Avis de mise en recouvrement

(LPF, art. L. 256 à L. 257 A)

7851

L'impôt sur le revenu et les impôts directs locaux sont recouvrés par les comptables publics compétents en vertu de rôles établis par le service chargé d'asseoir l'impôt. Rendu exécutoire, le rôle n'est pas destiné au contribuable. Celui-ci est informé de sa dette par l'envoi d'un avis d'imposition.

Le paiement des autres impôts et taxes n'est pas précédé de l'émission d'un titre de perception : l'impôt ou la taxe, calculé par le contribuable, doit être acquitté spontanément dans les délais fixés par les textes législatifs ou réglementaires. En cas de défaut de paiement à l'échéance, le comptable public émet un titre authentifiant la créance du Trésor : l'avis de mise en recouvrement (AMR).

A. Définition de l'avis de mise en recouvrement

(BOI-REC-PREA-10-10)

7852

L'avis de mise en recouvrement est un titre exécutoire par lequel le comptable chargé du recouvrement authentifie la créance fiscale non acquittée ou acquittée partiellement dans les délais réglementaires. Il doit être émis systématiquement dès la constatation du défaut de paiement. L'avis de mise en recouvrement sert de base et de point de départ à l'action en recouvrement mais il ne

constitue pas un acte de poursuite.

Remarques:

1. Un avis de mise en recouvrement est également adressé par le comptable public pour la restitution des sommes, droits, taxes et redevances de toute nature mentionnés au premier alinéa de l'article L. 256 du LPF et indûment versés par l'État (LPF, art. L 256, 2è alinéa).

2. Les créances de toute nature recouvrées par voie d'AMR et non acquittées à l'échéance ne sont mises en recouvrement que lorsque leur montant cumulé excède **16 €** (CGI, art. 1724 A).

B. Contenu et domaine d'application

(LPF, art. R* 256-1 et R* 256-2 ; BOI-REC-PREA-10-10-20)

7853

L'avis de mise en recouvrement doit comporter l'affirmation de la créance, à la fois par l'identification du débiteur, la justification et la description des sommes dues, et indiquer expressément les effets de sa notification.

Ainsi, il indique pour chaque impôt ou taxe le montant global des droits, des pénalités et des intérêts de retard qui font l'objet de l'avis.

Il mentionne également que d'autres intérêts de retard pourront être liquidés après le paiement intégral des droits.

Lorsque l'avis de mise en recouvrement est consécutif à une procédure de rectification, il fait référence à la proposition prévue à l'article L. 57 du LPF ou à la notification prévue à l'article L. 76 du LPF et, le cas échéant, au document adressé au contribuable l'informant d'une modification des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications.

A cet égard la Cour de cassation (C ;Cass, arrêt du 2 mai 2007 n° 05-21584) a jugé qu'un avis de mise en recouvrement est suffisamment motivé au sens de l'article R* 256-1 du LPF dès lors qu'il vise l'article qui fonde le redressement au jour du fait générateur de l'impôt.

Lorsqu'en application des dispositions de l'article 223 A du CGI la société mère d'un groupe est amenée à supporter les droits et pénalités résultant d'une procédure de rectification suivie à l'égard d'une ou de plusieurs sociétés du groupe, l'administration adresse à la société mère, préalablement à l'envoi de l'avis de mise en recouvrement correspondant, un document l'informant du montant global par impôt des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable. L'avis de mise en recouvrement, qui peut être alors émis sans délai, fait référence à ce document.

L'avis de mise en recouvrement, dans le cas mentionné au 2ème alinéa de l'article L 256 du LPF (cf. la remarque au n° 7852), indique seulement le montant de la somme indûment versée, et la date de son versement (LPF, art. R* 256-1).

Lorsque le comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie préalablement à chacun d'eux un avis de mise en recouvrement à moins qu'ils n'aient la qualité de représentant ou d'ayant cause du contribuable, telle que mentionnée à l'article 1682 du CGI (LPF, art. R* 256-2).

C. Effets

(BOI-REC-PREA-10-10-20)

7854

Trois effets s'attachent à la notification de l'avis de mise en recouvrement :

1. Authentification de la créance du Trésor ;

2. Ouverture du délai général de réclamation, en faveur du redevable [ce délai expire le 31 décembre de la deuxième année suivante] ;

3. Ouverture du délai de prescription de quatre ans de l'action en recouvrement de l'administration (LPF, art. L. 274 ; cf. ci-après n^{os} 7896 et suiv.).

L'avis de mise en recouvrement constituant le dernier acte de la procédure d'assiette selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, sa défense relève donc exclusivement du contentieux d'assiette et non du contentieux du recouvrement.

D. Modalités d'établissement et de notification

(LPF, art. R* 256-3 à R* 256-7 ; art. R. 256-8 ; BOI-REC-PREA-10-10-20).

7855

L'avis de mise en recouvrement est établi à l'aide de l'imprimé n° 3742 M dit « multicréances ». Il est signé et rendu exécutoire par le comptable. L'avis de mise en recouvrement peut également être signé et rendu exécutoire, sous l'autorité et la responsabilité du comptable, par les agents du service ayant reçu délégation (LPF, art L. 257 A).

L'original est conservé par le comptable et l'ampliation est notifiée au redevable. Depuis l'intervention de l'article 6 de l'ordonnance n° 2003-1235 du 22 décembre 2003, cette notification peut être faite en lettre simple, en lettre recommandée avec accusé de réception, ou exceptionnellement, par voie d'huissier de justice si la notification par voie postale ne peut être effectuée.

L'imprimé permet de désigner distinctement la personne habilitée à recevoir notification des actes de procédure et le redevable légal de l'impôt (cas des indivisions, sociétés de fait, procédures collectives).

Le comptable public compétent pour établir l'avis de mise en recouvrement est soit celui du lieu de déclaration ou d'imposition du redevable soit, dans le cas où ce lieu a été ou aurait dû être modifié, celui compétent à l'issue de ce changement, même si les sommes dues se rapportent à la période antérieure à ce changement (LPF, art. R 256-8, al. 2).

Remarques:

1. En matière de droits d'enregistrement, impôt de solidarité sur la fortune, timbres et taxes assimilées, la notification dont l'avis de réception n'est pas signé par le contribuable lui-même ou par son fondé de pouvoir, mais par un tiers qui n'a pas cette qualité juridique, est régulière à condition que le pli soit remis à l'adresse indiquée par le contribuable et que le signataire de l'avis de réception ait avec le contribuable des liens suffisants d'ordre personnel ou professionnel, de telle sorte que l'on puisse attendre qu'il fasse diligence pour transmettre le pli. Ainsi est par exemple régulier un avis de mise en recouvrement remis à l'adresse indiquée par le contribuable et signé par son conjoint (Cour de cassation, arrêt du 26 juin 2007 n° 906 FP+B).

2. Lorsque les avis de mise en recouvrement ont été détruits dans un cas de force majeure (attentats contre des locaux des impôts notamment), le paiement des créances fiscales peut être poursuivi en vertu d'un nouvel avis de mise en recouvrement qui se substitue à celui précédemment notifié. Il n'interrompt pas le délai de prescription de l'action en recouvrement ouvert par le titre exécutoire initial (LPF, art. L. 256 A).

7856

La notification produit ses effets dès qu'elle a été faite régulièrement même dans le cas où le pli recommandé n'est pas parvenu effectivement au redevable par son fait (LPF, art. R* 256-7).

Les délais de réclamation ou de prescription visés ci-dessus (cf. n° 7854) sont donc ouverts :

- au jour de la remise par les services postaux du pli recommandé au redevable ;

- au jour de la présentation de ce pli à l'adresse de ce dernier lorsque la lettre recommandée n'a pu être distribuée de son fait ;

- au jour de la signification faite par ministère d'huissier de justice .

- à la date mentionnée sur l'avis de mise en recouvrement pour les envois par lettre simple.

Chapitre 2 : Relance des redevables défaillants et mise en demeure de payer

(Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, art. 55 ; Décrets n° 2011-1302 et n° 2011-1303 du 14 octobre 2011 ; BOI-REC-PREA-10-20)

7860

La procédure de relance, codifiée aux articles L. 257-0 A et L. 257-0 B du LPF, s'applique depuis le 1er octobre 2011. L'ancienne procédure a cessé de s'appliquer dès cette date et les procédures engagées avant cette date sont poursuivies avec le nouveau schéma et les nouveaux documents de relance.

La procédure de relance est adaptée au comportement du redevable. Elle donne lieu à l'envoi d'une mise en demeure de payer précédée dans certains cas d'une lettre de relance.

A. Une procédure adaptée au comportement du redevable

7860-1

Après le constat de la défaillance de paiement (défaut de paiement des sommes mentionnées sur l'avis d'imposition à la date limite de paiement ou des sommes mentionnées sur l'avis de mise en recouvrement) et à défaut d'une réclamation contentieuse d'assiette assortie d'une demande de sursis de paiement, le comptable dispose de deux procédures distinctes de relance : la procédure de relance progressive et la procédure de relance directe. Les règles relatives à ces procédures ne trouvent pas à s'appliquer lorsque les produits fiscaux sont immédiatement exigibles (LPF, art. L. 260 ; cf. n° 7860-4).

I. La procédure de relance progressive

La procédure de relance progressive concerne le redevable dont c'est la première défaillance de paiement depuis trois ans (redevable primo-défaillant), sauf cas particuliers visés ci-dessous (cf. n° **7860-2**). Le comptable adresse à ce redevable une lettre de relance lui ouvrant un délai de trente jours pour s'acquitter de sa dette. Ce n'est qu'à l'expiration de ce délai et à défaut de règlement que le comptable peut notifier un avis à tiers détenteur ou une mise en demeure de payer.

Le comptable pourra engager des poursuites (ex : saisie-vente, ...) à l'issue d'un délai de huit jours à compter de la notification de la mise en demeure de payer.

La lettre de relance ne constitue pas un acte de poursuite et ne peut donc être contestée par la voie des oppositions à poursuite. Elle est adressée directement au redevable en courrier simple et non signée.

7860-2

II. La relance directe

La procédure de relance directe se caractérise par l'envoi d'une mise en demeure de payer (LPF, art. L. 257-0 A et L. 257-0 B)

Indépendamment de la situation de primo-défaillance, la procédure de relance directe s'applique lorsque :

- les impositions résultent de l'application d'une procédure de rectification ou d'imposition d'office ;

- les créances sont d'un montant supérieur à 15 000 € (droits et pénalités) ;

- les créances sont nées postérieurement au jugement d'ouverture d'une procédure collective ;

- les créances concernent des entreprises tenues de souscrire leurs déclarations de résultats auprès de la DGE.

Le comptable adresse au redevable une mise en demeure de payer qui ouvre à ce dernier un délai de trente jours pour s'acquitter de ses dettes. A l'expiration de ce délai et à défaut de règlement, le comptable peut engager tous types de poursuites (avis à tiers détenteur, saisie-vente, ...).

> **Remarque :** Pour les intérêts de retard de recouvrement (IRC) dès lors que l'authentification intervient plus tardivement par voie d'AMR, la relance du paiement de ces sommes s'effectue toujours par le biais de la procédure de relance directe.

La mise en demeure de payer comporte les caractères suivants :

- elle est un acte de poursuite ;

- elle n'est pas génératrice de frais au sens de l'article 1912 du CGI ;

- elle interrompt la prescription.

- elle est, quelle que soit la procédure diligentée (directe ou progressive), un préalable nécessaire à l'engagement de procédures génératrices de frais (saisie-vente). Ces poursuites ne pourront intervenir qu'à l'expiration d'un délai de trente jours (procédure de relance directe) ou de huit jours (procédure de relance progressive) suivant sa notification ;

- elle est susceptible de contestation par la voie des oppositions à poursuite ;

- elle vaut commandement en matière de saisie-vente (LPF, art. L.258 A). Si dans les deux ans qui suivent sa notification, aucun acte d'exécution, aucun acte de poursuite quel qu'il soit ou règlement partiel n'est intervenu, il convient de la renouveler (CPCE, art. R. 221-5 et R. 221-8).

La notification de la mise en demeure de payer est effectuée dans la généralité des cas en courrier simple. Toutefois, l'envoi peut être effectué sous pli recommandé avec accusé de réception lorsque les enjeux le justifient : procédure collective, risque de prescription, contentieux en cours, créance consécutive à un contrôle fiscal externe ou à un contrôle sur pièces.

La mise en demeure de payer peut être signifiée par les huissiers des finances publiques ou les huissiers de justice.

III. Le cas particulier des débiteurs publics et des débiteurs internationaux

7860-3

Les débiteurs publics sont constitués par les administrations et services de l'Etat disposant ou non de l'autonomie financière, les collectivités territoriales (régions, départements, communes) ainsi que les établissements publics qui leur sont rattachés, les établissements publics nationaux soumis aux règles de la comptabilité publique quelle que soit la catégorie administrative, industrielle et commerciale, ou scientifique et culturelle, à laquelle ils appartiennent.

S'agissant de personnes morales de droit public, aucune mesure d'exécution forcée ne peut être diligentée à leur encontre et les biens appartenant au domaine public ne peuvent pas être saisis selon d'une part, le principe constant en droit public que l'Administration s'exécute volontairement et acquitte ses dettes de bonne foi et, d'autre part, les principes d'inaliénabilité du domaine public (qui s'étend également au domaine privé des débiteurs publics) et surtout d'insaisissabilité des deniers publics.

La prescription de l'action en recouvrement à l'encontre des débiteurs publics est interrompue conformément à l'article 2 de la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics.

Ainsi seule une lettre de relance - équivalent à une lettre de rappel au sens de l'article 2 de la loi 31 décembre 1968 relative à la prescription quadriennale des créances sur l'Etat et les collectivités locales et qui constitue un acte interruptif de prescription - doit être envoyée au débiteur public.

Les débiteurs internationaux sont constitués par les états étrangers et leurs représentation sur le territoire national (Ambassades, Consulats), certains organismes internationaux (exemples : OTAN, INTERPOL, CERN, OCDE, l'ONU et les organismes internationaux qui en dépendent comme l'OIT, l'UNESCO, l'OMS, etc) ainsi que certaines catégories de fonctionnaires internationaux (diplomates, consuls, agents des missions diplomatiques et consulaires).

La prescription de l'action en recouvrement applicable aux débiteurs internationaux est fondée sur l'article L. 274 du livre des procédures fiscales.

Dès lors, le seul acte de poursuite qui peut leur être notifié est une mise en demeure de payer notifié par voie de remise à Parquet conformément à l'article 684 du code de procédure civile.

B. L'exigibilité immédiate

7860-4

Dès l'exigibilité de l'impôt sur le revenu, des contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et des impositions recouvrées comme les impositions précitées (à l'exclusion de la CFE) et dans les seuls cas prévus au 2 de l'article 1663 du CGI, le comptable peut faire signifier une mise en demeure de payer (LPF, art. L. 260).

La saisie-vente pourra alors être engagée le lendemain de la signification de la mise en demeure de payer ou le 1er jour ouvrable suivant si elle a été pratiquée la veille d'un jour férié.

Chapitre 3 : Compensation

7860-5

Voir le n° 7732.

Titre 2 : Suspension des poursuites

(BOI-REC-PREA-20)

7861

L'action en recouvrement, engagée en principe dès la constatation du défaut de paiement dans les délais légaux, se poursuit à l'initiative du comptable des finances publiques jusqu'au paiement de la somme due, principal et accessoires, pour autant que le délai de prescription ne soit pas parvenu à son terme.

La suspension des mesures de poursuites résulte, soit d'une disposition légale, soit d'un accord , formalisé solennellement et assorti, le cas échéant, de garanties . Dans ce cas, elle donne lieu à un plan d'apurement échelonné dans le temps, dit aussi échéancier.

Le législateur édicte une interdiction d'engager toute mesure de poursuites en cas d'ouverture d'une procédure collective d'apurement du passif : jugement d'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire (BOI-REC-EVTS-10-20).

La même interdiction vise les créanciers parties à l'accord dans le cadre d'une procédure de conciliation (BOI-REC-EVTS-10-10).

En dehors des procédures visant l'ensemble des créanciers, l'article L 277 du LPF crée un droit à suspension des poursuites au bénéfice du contribuable qui demande qu'il soit sursis au paiement d'impositions qu'il conteste.

Les comptables des finances publiques peuvent renoncer, à titre gracieux, à leur droit de poursuite en accordant au contribuable la possibilité de régler de manière échelonnée leur dette.

Enfin, dans le cadre de la procédure spécifique de règlement des difficultés des entreprises ouverte devant la Commission des Chefs des Services Financiers (CCSF), le plan de règlement accordé à l'unanimité est accompagné d'une suspension des poursuites.

Chapitre 1 : Plans de règlements

(BOI-REC-PREA-20-10)

A. Plans accordés par les comptables

(BOI-REC-PREA-20-10-10)

I. Régime général

1. Suspension gracieuse des poursuites

7861-1

A la demande expresse du débiteur, qui se trouve dans l'incapacité de s'acquitter en une fois de la totalité de sa dette, le comptable public peut lui accorder des délais de paiement, à titre exceptionnel et sous certaines conditions, afin de faciliter le recouvrement de sa créance. Cette acceptation de délais, qui conduit à une suspension gracieuse des poursuites, reste l'exception, les contribuables devant considérer que des paiements échelonnés ne constituent, en aucune façon, le mode ordinaire de règlement d'une dette fiscale. Dans les autres cas, le recours à la mensualisation doit être proposé au débiteur quand ce moyen de règlement est possible.

a. Principes applicables.

Les demandes de délais de paiement ne concernent que des créances prises en charge pour défaut, total ou partiel, de paiement à l'échéance. En conséquence, les créances à échoir sont exclues du dispositif.

L'acceptation d'un plan de règlement doit répondre à des difficultés passagères exceptionnelles et imprévisibles rencontrées par les redevables à jour de leurs obligations déclaratives et qui respectent habituellement leurs échéances fiscales.

Pour être acceptée par le comptable, la proposition, formulée par écrit ou oralement par le redevable, doit être assortie de garanties suffisantes pour préserver les droits du Trésor. Sa durée ne doit pas dépasser deux ans.

b. Conditions de forme et effets du plan de règlement.

• Le formalisme : si la demande de plan d'apurement échelonné peut être formulée sans condition de forme pour le redevable, le plan, en tant que tel, doit impérativement être formalisé par un écrit.

Il doit désigner le redevable, les créances sur lesquelles porte son engagement ainsi que les modalités d'apurement et la durée de l'échéancier.

Le plan est souscrit en double exemplaire sur l'un des modèles fournis par l'administration, l'un est conservé par le comptable, l'autre est remis au redevable.

• Les effets du plan de règlement : La souscription d'un plan de règlement et sa formalisation entraînent d'une part, la suspension gracieuse des poursuites pour les créances qui font l'objet du plan et d'autre part, l'absence d'inscription du privilège, prévue au 4 de l'article 1929 quater du CGI, pour les créances nées à compter du 1er juillet 2008 (cf. n° 7874).

Ces deux effets sont subordonnés au respect, par le redevable, de ses obligations fiscales courantes et de l'ensemble des échéances du plan.

c. La dénonciation du plan

En cas de non respect par le redevable du plan d'apurement et/ou de ses obligations fiscales courantes, le comptable public met fin au plan de règlement, en le dénonçant par lettre recommandée avec accusé de réception adressée au redevable.

Dans cette hypothèse, le comptable procède pour les impositions dues par les professionnels à l'inscription du privilège du Trésor dans les deux mois suivant la réception par le redevable de la dénonciation du plan.

7862

2. Débiteurs créanciers de l'État.

Des mesures ont, par ailleurs, été prises en faveur des particuliers et des entreprises créancières de l'État (cf. BOI-REC-PREA-20-10-10).

Un particulier ou une entreprise qui dispose d'une créance certaine et exigible non réglée par l'État ne peut pas être soumis, pour ses propres dettes, à des pénalités ou à des poursuites. Le paiement est alors systématiquement différé jusqu'au règlement de sa dette par l'État et une remise des majorations encourues intervient si aucun intérêt de retard n'a été payé par celui-ci.

Cette mesure est limitée aux dettes envers l'État et n'est pas applicable aux droits indirects payés aux entreprises par leur client pour le compte de l'État. Sont visées par la mesure les créances du Trésor portant notamment sur :

- la taxe d'apprentissage ;

- la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue.

Pour bénéficier des facilités de règlement, la créance sur l'État doit, d'une part, être certaine et exigible et, d'autre part, le retard imputable à l'État doit avoir gêné le règlement de la dette fiscale.

Pour obtenir la suspension des poursuites, le redevable doit produire au comptable chargé du recouvrement une attestation établie par le service ordonnateur, liquidateur de la dépense, indiquant : la nature de la dépense ouvrant droit à paiement, le montant du droit à paiement, la date d'ouverture du droit à paiement, la date prévue de mandatement et le comptable assignataire de la dépense.

II. Régimes particuliers

1. Régimes résultant de textes de droit commun.

7863

S'agissant des procédures collectives (conciliation, sauvegarde, redressement et liquidation judiciaires), cf. **n^os^ 7970 et sui**v.

S'agissant de la procédure de surendettement, à compter du 1er novembre 2010, la loi n° 2010-737 portant réforme du crédit à la consommation prévoit que la suspension des poursuites est automatique et applicable dès que le dossier a été déclaré recevable par la commission de surendettement jusqu'à, selon les cas, l'approbation du plan conventionnel de redressement prévu à l'article L. 331-6 du code

de la consommation, jusqu'à la décision imposant les mesures prévues par l'article L. 331-7 du même code, jusqu'à l'homologation par le juge des mesures recommandées en application des articles L. 331-7-1, L. 331-7-2 et L. 332-5 du code précité ou jusqu'au jugement d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel avec liquidation judiciaire. Cette suspension et cette interdiction ne peut toutefois pas excéder un an. Dès lors, c'est l'ensemble des poursuites qui doivent être suspendues, y compris celles engagées par voie d'ATD.

2. Régimes propres au droit fiscal.

7864

Outre les régimes résultant de textes de droit commun, il existe des régimes particuliers de suspension des poursuites propres au droit fiscal :

- sursis de paiement en cas d'impositions contestées (cf. n° 7866) ;

- revendication d'objets saisis (cf. n° 7985) ;

- impositions afférentes à la période excédant le délai normal de prescription dont le recouvrement est suspendu jusqu'à la décision de la juridiction pénale (LPF, art. L. 187).

B. Plans accordés par la commission des chefs des services financiers (ccsf)

(BOI-REC-PREA-20-10-20)

7865

Le décret n° 2007-686 du 4 mai 2007 a institué dans chaque département une commission des chefs des services financiers et des représentants des organismes de sécurité sociale et de l'assurance chômage pour l'examen de la situation des débiteurs retardataires (CCSF).

La commission étudie avec chaque comptable ou organisme chargé du recouvrement des créances publiques l'établissement d'un plan de règlement échelonné d'une ou plusieurs dettes du débiteur, puis la commission décide à l'unanimité de ses membres l'adoption de ce plan et en arrête les conditions.

La commission peut être saisie de la situation des personnes physiques ou personnes morales de droit privé redevables d'impôts et taxes de toutes natures, de produits divers du budget de l'Etat et de cotisations de sécurité sociale.

Au terme de l'examen du dossier, la commission peut décider, soit d'accorder un plan d'apurement échelonné, soit de refuser des délais de paiement.

Si la commission estime que l'octroi d'un plan d'apurement échelonné ne peut être utilement établi, les créanciers publics retrouvent leur liberté d'action.

Pour plus de précisions voir le BOI-REC-PREA-20-10-20.

Chapitre 2 : Sursis de paiement

(LPF, art. L. 277, R* 277-1, R* 277-2, R. 277-3-1, R. 277-5 à R. 277-7 ; BOI-CTX-DG-20-70-10 ; BOI-REC-PREA-20-20)

7866

La présentation d'une réclamation demeure, en principe, sans effet sur le recouvrement. En effet, le contribuable qui conteste le bien-fondé de son imposition n'est pas dispensé d'acquitter, dans le délai légal, le montant des droits en principal ainsi que celui des amendes ou pénalités y afférentes. Toutefois, le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge est autorisé, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes.

Quelle que soit la nature de l'imposition contestée, le redevable dispose de la faculté de surseoir au paiement de la fraction litigieuse, droits et pénalités y afférentes, s'il en formule expressément la demande dans une réclamation contentieuse recevable, laquelle doit indiquer le montant contesté ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit.

La demande de sursis de paiement suspend l'exigibilité de l'impôt ainsi que la prescription de l'action

en recouvrement jusqu'à la décision définitive sur la réclamation.

A. Condition

7866-1

Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge est autorisé, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes.

B. Effets

7866-2

L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent.

C. Limitation du montant des garanties aux seuls droits contestés et exigibles supérieurs à un certain montant

7866-3

Lorsque la réclamation mentionnée au 1 ci-dessus porte sur un montant de droits supérieurs à 4 500 €, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés.

D. Défaut de constitution de garanties ou garanties insuffisantes

7866-4

À défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés.

Lorsque le comptable a fait procéder à une telle saisie conservatoire, le contribuable peut demander au juge du référé prévu, selon le cas, aux articles L. 279 et L. 279 A du LPF, de prononcer la limitation ou l'abandon de cette mesure si elle comporte des conséquences difficilement réparables. Les dispositions des troisième et quatrième alinéas de l'article L. 279 du LPF sont applicables à cette procédure, la juridiction d'appel étant, selon le cas, le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance (cf. BOI-CTX-ADM-10-90 et BOI-CTX-JUD-10-70).

Partie 5 : Sûretés et garanties du recouvrement

(BOI-REC-GAR)

7870

Les droits des créanciers sont garantis par le patrimoine du débiteur qui forme le " gage commun " , ou général (C. Civil ,art 2284). Le droit de gage général confère au créancier le pouvoir de saisir et de faire vendre aux enchères publiques les biens de son débiteur, en partie ou en totalité, mais ce droit de gage général a une efficacité limitée pour les créanciers non pourvus d'un privilège ou d'une sûreté car ils ne peuvent agir que sur le patrimoine du débiteur tel qu'il se trouve au moment de la saisie (absence de droit de suite) et sont tous en concurrence (absence de droit de préférence).

Cette insécurité relative des créanciers est largement atténuée par l'existence de sûretés :

- sûretés réelles : le gage, l'hypothèque et le privilège

- sûreté personnelle : le cautionnement

En obtenant et en faisant valoir ces sûretés qui lui confèrent un droit de préférence et de suite, le créancier conforte son droit de gage général. Le créancier qui bénéficie d'une sureté est mieux protégé contre l'insolvabilité du débiteur que le créancier chirographaire.

Par ailleurs, l'existence de sûretés est profitable au débiteur lui-même qui trouve plus facilement du crédit si les créanciers sont certains d'être payés à l'échéance.

Les créanciers qui ne peuvent obtenir spontanément de leurs débiteurs des garanties disposent, à certaines conditions, de la possibilité de constituer des mesures conservatoires en vue de sauvegarder leurs droits sur un ou plusieurs éléments du patrimoine de leurs débiteurs.

Le fonds de commerce peut faire l'objet de mesures conservatoires particulières en cas de cession ou d'apport .

Titre 1 : Sûretés réelles

Chapitre 1 : Privilège du trésor

(CGI, art. 1920, 1926, 1927, 1929,1 et 1929 sexies ; BOI-REC-GAR-10-10-20)

7871

Aux termes de l'article 2324 du code civil, le privilège « est un droit que la qualité de la créance donne à un créancier d'être préféré aux autres créanciers même hypothécaires ».

Le privilège du Trésor est un privilège général qui s'exerce :

- sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent ;

- lorsqu'il n'existe pas d'hypothèques conventionnelles, sur tout le matériel servant à l'exploitation d'un établissement commercial, même lorsque ce matériel est réputé immeuble par destination en application des dispositions de l'article 524 du code civil.

Pour certains impôts directs (impôt sur les sociétés relatifs à des revenus d'immeubles, taxe foncière sur les propriétés bâties), il peut s'exercer également sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles concernés par ces impositions.

Il peut être exercé tant que la créance privilégiée n'est pas atteinte par la prescription.

Le Trésor dispose aussi d'un privilège spécial mobilier, pour le recouvrement des taxes foncières et des taxes assimilées (taxe d'enlèvement des ordures ménagères,...) et la fraction d'impôt sur les sociétés due par les sociétés à raison des revenus d'un immeuble ainsi que la taxe sur les bureaux dans la région Ile-de-France. Il affecte les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à l'imposition.

Il confère au Trésor un droit de préférence et un droit de suite.

A. Champ d'application

(BOI-REC-GAR-10-10-20-10)

7872

Le privilège du Trésor garantit le recouvrement :

- des impôts directs et des taxes assimilées (CGI, art. 1920) ;

- des taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées (CGI, art. 1926) ainsi que des taxes recouvrées selon les mêmes modalités et sous les mêmes sûretés et garanties (taxe d'apprentissage, participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue, retenues à la source de l'impôt sur le revenu prévues aux articles 182 A et 182 B du CGI, taxe sur les objets précieux, etc ;

- des droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, droits de timbre et autres droits et taxes assimilés et des droits et taxes perçus selon les mêmes règles

(retenues à la source, prélèvements, précompte, prélèvement sur les bons anonymes, etc., CGI, art. 1929, 1) ;

- des droits, taxes, redevances, soultes et autres impositions, perçus en matière de contributions indirectes (CGI, art. 1927).

En outre, l'article 1929 sexies du CGI prévoit que le privilège qui s'exerce en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes, ainsi que d'impôt sur les sociétés et contributions assimilées, de taxe sur les salaires et taxes recouvrées selon les mêmes modalités, est étendu (dans les mêmes conditions et au même rang que les droits en principal) à l'ensemble des majorations et pénalités d'assiette et de recouvrement appliquées à ces droits.

B. Classement des privilèges

(BOI-REC-GAR-10-10-10-20)

7873

Les privilèges fiscaux sont préférés à tous les privilèges mobiliers du Code civil à l'exception en cas d'ouverture d'une procédure collective, du super privilège des salariés , du privilège des frais de justice antérieurs et postérieurs au jugement d'ouverture (art. L. 622-17 du code de commerce), du privilège de la conciliation, et du créancier d'aliments (pension alimentaire) ainsi que du privilège du propriétaire pour ce qui est dû pour six mois de loyer. Ce dernier privilège ne prime toutefois que celui des contributions indirectes dont le recouvrement est poursuivi ; il en est de même du privilège du vendeur de marchandises encore sous balle et sous corde.

L'ordre des privilèges fiscaux est le suivant :

1° privilège des impôts directs, des TCA et des taxes recouvrées comme les TCA, qui ont le même rang ;

2° privilège des taxes départementales et communales assimilées aux contributions directes ;

3° privilège accordé pour les recouvrements des droits d'enregistrement et taxes perçues selon les mêmes règles ;

4° privilège des contributions indirectes.

L'article 1929 sexies du CGI prévoit que les majorations et pénalités d'assiette et de recouvrement appliquées à la plupart de ces droits ont même rang que les droits en principal (cf. ci-avant n° 7872).

C. Publicité du privilège

(CGI, art. 1929 quater ; CGI, ann. II, art. 396 bis ; CGI, ann. III, art. 416 bis et 416 ter ; CGI, ann. IV, art. 207 sexies ; BOI-REC-GAR-10-10-30)

7874

La publicité du privilège du Trésor tend à faire connaître aux tiers la situation financière réelle des débiteurs d'impôt lorsque l'importance des dettes fiscales l'exige. Pour être soumises à la publicité du privilège, les créances du Trésor (y compris les pénalités d'assiette et de recouvrement privilégiées visées au **n° 7872**) doivent remplir certaines conditions qui tiennent à la qualité du débiteur, à la nature des impositions et au caractère juridique de celles-ci.

La publicité est faite à la diligence du comptable public chargé du recouvrement de la créance privilégiée.

Pour les créances nées à compter du 1er juillet 2008, la publicité est requise par le comptable public lorsque l'ensemble des sommes dues, à un même poste comptable ou service assimilé, à l'issue d'un délai de neuf mois est supérieur à 15 000 €, quel que soit le montant du chiffre d'affaires ou des recettes du redevable.

Le point de départ de ce délai est le 1er jour du mois qui suit la date :

- à laquelle le redevable a encouru une majoration pour défaut de paiement pour les impôts directs recouvrés par les comptables du Trésor ;

- à laquelle un titre exécutoire a été émis, pour les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées et les contributions indirectes, ainsi que pour les impôts directs et taxes assimilées recouvrés par les

comptables des impôts.

A l'expiration du délai de neuf mois, le comptable public dispose d'un délai d'un mois pour effectuer la publicité du privilège du Trésor.

Les dettes qui font l'objet d'un plan d'apurement échelonné (plan de règlement) ne sont plus soumises à la publicité du privilège du Trésor mais elles conservent néanmoins leur caractère privilégié. Dès lors, l'ouverture d'une procédure collective ne remet pas en cause le caractère privilégié des sommes, non publiées, comprises dans un plan d'apurement.

Cette absence de publicité est conditionnée par le respect du plan d'apurement et des obligations fiscales courantes, par le redevable. Les obligations fiscales courantes s'entendent des obligations déclaratives comme des obligations de paiement.

En cas de non respect par le redevable de son plan d'apurement et/ou de ses obligations fiscales courantes, le comptable public met fin au plan d'apurement, en le dénonçant par lettre recommandée avec accusé de réception. Il procède à l'inscription du privilège du Trésor dans le délai de deux mois suivant la réception de cette dénonciation par le redevable.

Précisions :

Les inscriptions se prescrivent par quatre ans. Il appartient au comptable de renouveler l'inscription en temps utile.

Chaque nouvelle inscription, requise par un même comptable à l'encontre d'un même redevable, rend caduque l'inscription précédente.

Le défaut d'inscription d'une créance soumise obligatoirement à la publicité est sanctionné par la perte du privilège attaché au recouvrement de cette somme en cas d'ouverture d'une procédure collective.

Les frais de l'inscription et de la radiation sont à la charge du Trésor.

Le comptable compétent doit demander, dans un délai d'un mois, la radiation totale de l'inscription devenue sans objet, dès lors que le débiteur s'est acquitté de sa dette (CGI, art. 1929 quater, 8 bis). Les frais sont alors à la charge du Trésor. En revanche, si le débiteur demande une radiation partielle, celle-ci reste à sa charge.

Chapitre 2 : L'hypothèque légale du trésor

(CGI, art. 1929 ter, BOI-REC-GAR-10-20-20)

7876

L'article 1929 ter du CGI accorde au Trésor une hypothèque légale sur tous les biens immeubles des redevables pour le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales confié aux comptables de la direction générale des finances publiques.

A. Champ d'application

7877

L'hypothèque légale peut atteindre tous les biens immobiliers appartenant aux redevables directs de l'impôt, personnes physiques ou morales, et aux tiers solidairement responsables. Elle s'applique à toutes les créances recouvrées par les comptables de la direction générale des finances publiques qui ont le caractère d'impositions ou d'amendes fiscales, ainsi qu'aux frais y afférents (à l'exception des produits domaniaux et des pénalités correctionnelles).

B. Inscription

7878

L'hypothèque légale ne peut être inscrite qu'à partir de la date de mise en recouvrement des impositions et des pénalités y afférentes lorsque celles-ci résultent d'une procédure de rectification ou d'imposition d'office, ou à partir de la date à laquelle le contribuable a encouru une majoration ou une pénalité pour défaut de paiement ; elle ne peut être requise que si la créance n'est pas prescrite. S'agissant d'une mesure préventive de nature à porter gravement atteinte au crédit du redevable qu'elle concerne, cette procédure doit être utilisée avec prudence et modération, lorsque la créance n'est pas ou n'est plus garantie par l'exercice des privilèges mobiliers.

L'inscription d'hypothèque est prise directement par le comptable chargé du recouvrement de la

créance, au service chargé de la publicité foncière du lieu de la situation de l'immeuble à hypothéquer.

C. Effets

L'inscription d'hypothèque légale confère au Trésor un droit de préférence et un droit de suite :

7879

1. Droit de préférence. C'est le droit d'être préféré aux autres créanciers non inscrits. L'hypothèque légale du Trésor prend rang à la date de son inscription, mais elle est primée par les privilèges des frais de justice et des salaires dispensés d'inscription.

7879-1

2. Droit de suite. L'inscription d'hypothèque permet au Trésor de suivre l'immeuble hypothéqué entre les mains de l'acquéreur et de le faire vendre, sauf en cas de purge de l'hypothèque par ce dernier.

D. Renouvellement

7880

La durée de l'inscription de l'hypothèque est au maximum de dix ans. Il appartient aux comptables publics de veiller à son renouvellement.

Chapitre 3 : Autres sûretés

7881

Pour garantir les créances du Trésor, les comptables de la direction générale des finances publiques peuvent avoir recours, indépendamment de l'hypothèque légale du Trésor de l'article 1929 ter du CGI, soit à l'hypothèque conventionnelle, soit à l'hypothèque judiciaire lorsqu'il n'est pas possible de prendre une hypothèque légale ou conventionnelle soit encore à l'hypothèque des navires, bateaux et aéronefs.

7881-1

Pour la garantie du recouvrement de certains droits d'enregistrement, le Trésor dispose d'une hypothèque légale :

- sur les immeubles successoraux, pour le recouvrement des droits de mutation par décès (CGI, art. 1929, 2) ;

- sur tout ou partie des immeubles du groupement forestier ou sur l'immeuble en nature de bois et forêts objet de la mutation, pour la garantie des droits complémentaires et supplémentaires éventuellement exigibles en vertu de l'article 1840 G du CGI (CGI, art. 1929, 3).

7881-2

Pour la garantie des droits de mutation par décès qui constituent une dette de la succession, les comptables peuvent en outre, en cas d'urgence, recourir à l'inscription du privilège de la séparation des patrimoines prévue par l'article 878 du code civil.

7881-3

Le Trésor détient également des gages sur des personnes déclarées solidairement responsables des impôts établis au nom du contribuable.

Ces sûretés concernent :

1. La responsabilité des propriétaires ou principaux locataires qui laissent déménager les contribuables logés chez eux sans avoir avisé le comptable compétent, pour la taxe d'habitation (CGI, art. 1686, 1er et 2e alinéas) ou pour la cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1687) due par ces contribuables ;

7881-4

2. La responsabilité des logeurs en garni, pour la taxe d'habitation due par les personnes qu'ils logent

(CGI, art. 1686, 3e alinéa) ;

7881-5

3. La responsabilité des loueurs de bureaux meublés par l'entremise desquels toute personne locataire desdits bureaux doit verser au Trésor, à la fin de chaque mois, 25 % du prix de location en garantie du paiement des impôts dont elle peut être redevable (CGI, art. 1688) ;

7881-6

4. La responsabilité des représentants ou ayants cause du contribuable décédé (CGI, art. 1682) ;

7881-7

5. A compter du 1er janvier 2008, la responsabilité solidaire des époux et partenaires liés par un PACS, en matière d'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune, et en matière de taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit (CGI, art. 1691 bis,I, BOI-CTX-DRS) et en matière d'ISF (CGI art 1723 ter-00 B, BOI-CTX-DRS au § 20).

Toutefois, les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées de ces obligations de paiement. L'octroi de la décharge de responsabilité solidaire prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est subordonné à la réalisation de trois conditions cumulatives suivantes :

- une rupture de la vie commune ;

- une disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur à la date de la demande ;

- un comportement fiscal qui se traduit d'une part, par le respect par le demandeur de ses obligations déclaratives depuis la rupture de la vie commune et, d'autre part, par l'absence de manoeuvres frauduleuses pour se soustraire au paiement de l'impôt.

La procédure de décharge de responsabilité solidaire prévue par le II de l'article 1691 bis du CGI est applicable sur demande expresse de la personne poursuivie en responsabilité. Cette demande doit être adressée au service chargé du recouvrement de la dette de solidarité.

Concernant l'impôt sur le revenu, la décharge de responsabilité solidaire est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt sur le revenu établie pour la période d'imposition commune (impositions primitives et supplémentaires, le cas échéant) d'une part et la fraction de cette cotisation correspondant aux revenus personnels du demandeur et à la moitié des revenus communs du demandeur et de son conjoint ou partenaire lié par un PACS d'autre part. Les revenus des enfants du demandeur sont ajoutés aux revenus du demandeur soit totalement, soit pour la moitié de leur montant, selon que les enfants sont issus ou non du mariage avec le conjoint ou de l'union avec le partenaire lié par un PACS.

Concernant la taxe d'habitation, la décharge de responsabilité solidaire est égale à la moitié des cotisations de taxe d'habitation pour lesquelles le demandeur est recherché en responsabilité solidaire.

S'agissant de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI ainsi que les majorations prévues par les articles 1728 , 1729, 1732 et 1758 A du CGI consécutifs à la rectification d'un bénéfice ou revenu propre au conjoint ou au partenaire lié par un PACS du demandeur, la décharge de l'obligation de paiement est prononcée en totalité. Dans les autres situations, la décharge de responsabilité solidaire au regard des intérêts de retard et des pénalités est prononcée dans les mêmes proportions que l'impôt auquel ils se rapportent. Si les intérêts de retard et les majorations concernent la rectification d'un bénéfice ou d'un revenu propre du demandeur, aucune décharge ne peut être accordée. En revanche, s'il s'agit d'une rectification sur un revenu commun, la décharge est accordée pour moitié.

7882

En toute hypothèse, les personnes en situation de gêne et d'indigence qui ont été déchargées de l'obligation de paiement d'une fraction des impôts dans le cadre des dispositions du II de l'article 1691 bis du CGI, peuvent demander à l'administration de leur accorder une remise totale ou partielle de la fraction des impositions mentionnées aux 1° et 2° du I de l'article 1691 bis du CGI restant à leur charge. Pour l'application de ces dispositions, la situation de gêne et d'indigence s'apprécie au regard de la seule situation de la personne divorcée ou séparée à la date de demande de remise. Cette mesure gracieuse ne peut donner lieu à restitution (CGI, art. 1691 bis, III et IV). S'agissant de l'articulation de la décharge de responsabilité solidaire avec la procédure gracieuse, cf. BOI-CTX-DRS.

7882-1

6. La responsabilité des cessionnaires de fonds de commerce en matière d'impôt sur le revenu (CGI, art. 1684, 1) ;

7882-2

7. La responsabilité des propriétaires non exploitants de fonds de commerce (CGI, art. 1684, 3).

7882-3

8. La responsabilité des successeurs de contribuables exerçant une profession non commerciale, dès lors que la cession a eu lieu à titre onéreux (CGI, art. 1684, 2) ;

7882-4

9. La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés, d'une personne morale ou de tout autre groupement (LPF, art. L. 267) ;

7882-5

10. La responsabilité des dirigeants pour le paiement de la pénalité fiscale visée à l'article 1759 du CGI ou de l'amende prévue à l'article 1740 A du même code en cas de manquement délibéré (cf. CGI, art. 1754) ;

7882-6

11. La responsabilité des complices de délits fiscaux (CGI, art. 1691).

Titre 2 : Garanties du recouvrement

(BOI-REC-GAR-20 et suivants)

Chapitre 1 : Mesures conservatoires

(BOI-REC-GAR-20-10)

7887

Les mesures conservatoires désignent les garanties ou sûretés que peuvent constituer les créanciers en vue de sauvegarder leurs droits, sur un ou plusieurs éléments du patrimoine de leurs débiteurs, l'ensemble des biens du débiteur formant le gage commun de ses créanciers, pour l'ensemble de leurs créances.

Les comptables de la DGFIP peuvent pratiquer, comme tout créancier, des saisies conservatoires et obtenir des sûretés judiciaires régies par le code des procédures civiles d'exécution.

Certaines dispositions du livre des procédures fiscales (LPF) et du code général des impôts (CGI) prévoient la prise de mesures conservatoires dans des situations particulières.

A. Mesures conservatoires prises par les comptables de la dgfip

(BOI-REC-GAR-20-10-10)

I. Mesures conservatoires en cas d'urgence

(code des procédures civiles d'exécution, art. L 511-1 et suiv., art. R 511-1 et suiv.)

7888

Ces mesures ont pour but de protéger les créanciers lorsque le recouvrement de leur créance semble menacé et permettent d'éviter que les débiteurs n'organisent leur insolvabilité.

Dès lors que la créance de l'administration paraît fondée son principe, le comptable peut solliciter du juge de l'exécution l'autorisation de pratiquer une mesure conservatoire sur les biens de son débiteur, sans commandement préalable, s'il justifie de circonstances susceptibles d'en menacer le recouvrement.

Une autorisation préalable du juge n'est pas nécessaire lorsque le créancier se prévaut d'un titre exécutoire ou d'une décision de justice qui n'a pas encore force exécutoire.

La mesure conservatoire prend la forme :

- soit d'une **saisie conservatoire** qui peut porter sur tous les biens mobiliers, corporels ou incorporels appartenant au débiteur même s'ils sont détenus par un tiers ; la saisie a pour effet de rendre les biens indisponibles ; le législateur a organisé quatre procédures de saisies conservatoires différentes :

• la saisie conservatoire des biens meubles corporels ;

• la saisie conservatoire des créances ;

• la saisie conservatoire des droits d'associé et des valeurs mobilières ;

• la saisie conservatoire des biens placés dans un coffre-fort.

Sur présentation d'un titre exécutoire, elle peut faire l'objet d'une conversion en saisie-vente (saisies conservatoires des biens meubles corporels, des droits d'associé et des valeurs mobilières) ou en saisie-attribution (saisie conservatoire des créances) ;

- soit d'une sûreté judiciaire qui peut être constituée sur les immeubles, fonds de commerce, actions, parts sociales et valeurs mobilières appartenant au débiteur ; elle n'est opposable aux tiers qu'au jour de l'accomplissement des formalités de publicité requises par les articles R 532-1 et suivants du code des procédures civiles d'exécution.

II. Mesures conservatoires en cas de créances contestées

7889

Lorsqu'un redevable introduit une réclamation contentieuse relative à des droits, taxes ou impositions qui lui sont réclamés, il est autorisé, dans certains cas, à surseoir au paiement des impositions contestées. En cas de réclamation portant sur un montant de droits supérieur à 4 500 €, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés (cf. BOI-REC-PREA-20-20). Cette demande suspend, lorsque toutes les conditions requises sont satisfaites, l'exigibilité de la créance ainsi que la prescription de l'action en recouvrement.

À défaut de garanties ou si les garanties proposées sont rejetées car insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires prévues par le code des procédures civiles d'exécution pour les impôts contestés (LPF, art. L. 277).

Ce n'est qu'après la décision du service sur la réclamation, devenue définitive, ou, en cas de recours, la notification de la décision de première instance, que les mesures d'exécution pourront être poursuivies jusqu'à leur terme.

III. Mesures conservatoires prises dans le cadre de la procédure de flagrance fiscale

(LPF, art. L. 252 B modifié par l'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 ;
BOI-REC-GAR-20-10-10 au II)

7890

L'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2007 a créé une procédure de flagrance fiscale qui concerne les activités occultes, éphémères ou susceptibles de le devenir à brève échéance, et permet la mise en œuvre de saisies conservatoires à hauteur d'un montant représentatif des impôts afférents à la période en cours pour laquelle l'obligation déclarative n'est pas encore échue.

A compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, le champ d'application de cette procédure est élargi à certaines activités illicites portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique, et le montant des saisies conservatoires est déterminé, pour les contribuables se livrant à de telles activités, sur la base du montant des revenus déterminés dans les conditions prévues à l'article 1649 quater-0 B bis du CGI.

L'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 complète à nouveau cette procédure en permettant :

- d'utiliser directement les constats opérés par d'autres administrations en matière de travail dissimulé ;

- de l'étendre aux situations de défaillances déclaratives les plus graves en matière de taxe sur la valeur ajoutée ;

- d'étendre le champ des mesures conservatoires susceptibles d'être réalisées aux sûretés judiciaires, portant notamment sur des biens immobiliers ;

- d'élargir la période de référence aux périodes achevées mais pour lesquelles aucune obligation déclarative n'est encore arrivée à échéance ;

- de pratiquer des mesures conservatoires sur le montant de l'amende prévue par l'article 1740 B du CGI, appliquée en cas de flagrance ;

- de renforcer le quantum des amendes applicables lorsque l'administration recourt à la procédure de flagrance fiscale pour lutter contre les activités illicites.

Ainsi, aux termes de l'article L. 252 B du LPF, dès la notification du procès verbal mentionné à l'article L. 16-0 BA du LPF, le comptable peut procéder, par dérogation au livre V de la partie législative du code des procédures civiles d'exécution, à une ou plusieurs mesures conservatoires mentionnées aux articles L. 521-1 à L. 533-1 du code des procédures civiles d'exécution à hauteur d'un montant qui ne peut excéder :

1° pour l'impôt sur le revenu, le produit résultant de l'application :

- au montant du chiffre d'affaires ou des recettes brutes hors taxes réalisés au titre de chaque année ou exercice pour lequel aucune obligation déclarative n'est échue, jusqu'à la date du procès-verbal de flagrance fiscale diminué d'un abattement représentatif de charges et de dépenses aux taux prévus au troisième alinéa du 1 de l'article 50-0 du CGI ou au premier alinéa du 1 de l'article 102 ter de ce code, selon la nature de l'activité, ou, pour les personnes mentionnées à l'article 1649 quater-0 B bis du CGI (personnes se livrant à certaines activités illicites), au montant des revenus déterminés dans les conditions prévues à cet article.

- des taux prévus au 1 du I de l'article 197 du CGI en vigueur pour l'imposition des revenus de la précédente année civile à la fraction de chaque part de revenu, le nombre de parts étant fixé, conformément aux I de l'article 194 du même code pour l'imposition des revenus de la précédente année civile, d'après la situation et les charges de famille du contribuable constatées à la date du procès-verbal de flagrance fiscale.

Ce produit ne peut être inférieur à celui résultant de l'application, au montant déterminé au 1er tiret ci-dessus, du taux de 33 1/3 % ;

2° pour l'impôt sur les sociétés, le produit résultant de l'application des taux prévus à l'article 219 du CGI au montant du chiffre d'affaires hors taxes réalisé au titre chaque année ou exercice pour lequel aucune obligation déclarative n'est échue, jusqu'à la date du procès-verbal de flagrance fiscale diminué d'un abattement représentatif de charges aux taux prévus au troisième alinéa du 1 de l'article 50-0 du CGI, selon la nature de l'activité. Ce produit est diminué du montant des acomptes trimestriels versés dans les conditions prévues à l'article 1668 du CGI ;

3° pour la taxe sur la valeur ajoutée, le montant obtenu par application des taux prévus aux articles 278 à 281 nonies du CGI, selon la nature des opérations, à la base du chiffre d'affaires ou des recettes brutes hors taxes réalisés au titre de chaque période pour laquelle aucune obligation déclarative n'est échue, jusqu'à la date du procès-verbal de flagrance fiscale, et sous déduction d'un montant de taxe déductible dans les conditions prévues aux articles 271 à 273 septies C du CGI.

4° Pour l'amende mentionnée à l'article 1740 B du CGI, le montant de cette amende.

IV. Mesures conservatoires pour les personnes qui changent fréquemment de lieu de séjour ou qui séjournent dans des locaux d'emprunt ou des locaux meublés

7891

Une procédure accélérée est prévue par les articles L. 270 et L. 273 du LPF pour les personnes qui changent fréquemment de lieu de séjour ou qui séjournent dans des locaux d'emprunt ou des locaux meublés. Cette procédure permet au comptable public dés l'établissement du titre exécutoire et avant même que le contribuable soit informé de sa dette envers le Trésor de prendre des sûretés sur le patrimoine du contribuable, soit avant la notification de l'avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement (cf. BOI-REC-GAR-20-10-10 § 330 et suiv).

B. Contestation des mesures conservatoires

7892

Une mesure conservatoire peut être contestée devant le juge par le débiteur qui peut obtenir, si son

recours prospère, mainlevée de la mesure. Les modalités de la contestation différent selon la nature des mesures conservatoires (cf. ci-après n° 7982 et suivants) (voir le BOI-REC-GAR-20-10-20).

C. Les différentes mesures conservatoires

(BOI-REC-GAR-20-10-30)

7893

Une saisie conservatoire peut être pratiquée sur tous les biens mobiliers, corporels ou incorporels, appartenant au débiteur, même s'ils sont détenus par un tiers ou s'ils ont fait l'objet d'une saisie conservatoire antérieure. Elle les rend indisponibles.

Une sûreté judiciaire peut être prise à titre conservatoire sur les immeubles, les fonds de commerce, les actions, parts sociales et valeurs mobilières appartenant au débiteur (CPCE, art. L 531-1).

Les procédures de saisie à titre conservatoire peuvent être pratiquées par les agents de la direction générale des finances publiques habilités à exercer des poursuites au nom du comptable (LPF, art. L.258 A).

Le code des procédures civiles d'exécution prévoit quatre procédures de saisie à titre conservatoire portant sur les biens :

- la saisie conservatoire sur les biens meubles corporels (CPCE, art. R 522-1 et suivants.) ;

- la saisie conservatoire des créances (CPCE, art. R 523-1 et suivants) ;

- la saisie conservatoire des droits d'associé et des valeurs mobilières (CPCE, art. R 524-1 et suivants);

- la saisie conservatoire des biens placés dans un coffre-fort (CPCE, art. R 525-1 et suivants).

Chapitre 2 : Sûretés judiciaires

(BOI-REC-GAR-20-20)

7894

Aux termes de l'article L 531-1 du CPCE, une sûreté judiciaire peut être constituée à titre conservatoire sur les immeubles, les fonds de commerce, les actions, parts sociales et valeurs mobilières.

Sur présentation de l'autorisation du juge ou du titre en vertu duquel la loi permet qu'une mesure conservatoire soit pratiquée, une sûreté peut être prise sur un immeuble, un fonds de commerce, des parts sociales ou des valeurs mobilières appartenant au débiteur (CPCE, art. R 531-1).

Quel que soit l'objet sur lequel porte la sûreté judiciaire, les biens objets de la mesure demeurent aliénables et ils restent disponibles pour le débiteur qui n'en est pas dépossédé.

Pour plus de précisions sur cette procédure cf. BOI-REC-GAR-20-20.

Chapitre 3 : Mesures conservatoires particulières sur le fonds de commerce

(BOI-REC-GAR-20-30)

7895

Le fonds de commerce est un ensemble complexe d'éléments corporels et incorporels dont la réunion est nécessaire à un commerçant pour l'exercice de son activité. Cet ensemble, juridiquement distinct des éléments d'actif qui le composent, et soumis à des règles particulières, constitue une universalité juridique. En tant que tel, il a le caractère d'un meuble globalement incorporel.

Un gage mobilier spécifique existe pour les créanciers des commerçants exerçant à titre individuel ou qui exploitent le fonds de commerce dont ils sont propriétaires.

Les lois commerciales organisent la protection des intérêts des créanciers, notamment en entourant la

cession et l'apport des fonds de commerce d'un formalisme particulier.

Ce dispositif a pour objet d'atténuer le risque de diminution de la valeur de ce gage, surtout lorsque le propriétaire du fonds ne peut éviter la vente forcée de son bien, et à assurer la fiabilité d'un nantissement du fonds de commerce.

La législation sur le fonds de commerce, qui figure au titre IV du livre 1er du code de commerce, a pour principal objet la protection des créanciers du propriétaire ou de l'exploitant du fonds de commerce.

L'efficacité du dispositif applicable en cas de cession ou d'apport d'un fonds de commerce repose sur deux particularités de la vente d'un fonds : le prix de vente du fonds est temporairement indisponible et la vente est soumise à une publicité afin que les créanciers puissent faire opposition au paiement du prix voire même requérir la mise aux enchères du fonds avec surenchère du prix.

L'ensemble des mesures destinées à la conservation du gage sont développées au BOI-REC-GAR-20-30.

Chapitre 4 : Le cautionnement

(BOI-REC-GAR-20-40)

7896

Le cautionnement occupe une place prépondérante parmi les garanties de nature conventionnelle dont peuvent bénéficier les comptables.

Il s'agit d'un contrat par lequel une personne appelée caution s'engage envers un créancier à exécuter l'obligation de son débiteur au cas où celui-ci n'y satisferait pas lui-même. Cette sûreté personnelle constitue traditionnellement la contrepartie d'un paiement légalement différé, mais peut également, en matière fiscale, être utilisée comme moyen de prévention contre les risques de fraude ou d'organisation d'insolvabilité.

A. Forme

(BOI-REC-GAR-20-40-10)

7897

Les contrats de cautionnement au profit de l'administration fiscale doivent respecter les conditions de validité de droit commun des contrats (nécessité d'un consentement accordé sans erreur ni violence par une personne capable, capacité juridique du signataire...) et celles spécifiques aux actes de cautionnement (le cautionnement doit être exprès, respecter le principe de proportionnalité et l'acte doit comporter une mention manuscrite résumant l'engagement de la caution).

B. Obligations de la caution

(BOI-REC-GAR-20-40-20)

7898

Le contrat de cautionnement comporte deux obligations mises à la charge de la caution : une obligation de couverture qui naît dès la souscription de l'acte et définit le cadre de la garantie accordée au créancier et une obligation de paiement qui constitue l'objet même de l'engagement.

C. Obligation d'information du créancier

(BOI-REC-GAR-20-40-20-20)

7898-1

Les comptables, en tant que créanciers professionnels, sont soumis à une obligation d'information à l'égard des cautions personnes physiques.

Les informations devant être transmises sont relatives à l'évolution de la dette garantie et à la défaillance du débiteur principal.

D. Mise en cause de la caution

(BOI-REC-GAR-20-40-30)

7899

1. Conditions : la mise en cause de la caution suppose que la créance garantie soit exigible et que le débiteur principal soit défaillant (il suffit donc que le Trésor n'ait pas été payé à l'échéance prévue pour qu'une action contre la caution puisse être engagée).

7899-1

2. Modalités : la caution est mise en cause par voie d'avis de mise en recouvrement (LPF, art. R*. 256-2), puis de mise en demeure de payer (LPF, art. L 257-0 A). Les poursuites à son encontre peuvent être engagées 30 jours après l'envoi de la mise en demeure de payer. Le privilège du Trésor ne peut pas être revendiqué à l'encontre de la caution. En revanche, le comptable a la possibilité d'inscrire l'hypothèque légale sur les biens immobiliers de cette dernière.

E. Incidence de l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre du redevable

(BOI-REC-GAR-20-40-40-10)

7900

Dans ces circonstances :

- les comptables doivent déclarer en intégralité les créances garanties par une caution ;

- l'article 1756 du CGI s'applique également à la caution ;

- le jugement d'ouverture d'une procédure de sauvegarde (C. Com, art. L. 622-28) ou de redressement judiciaire (C.Com, art. L. 631-14) suspend jusqu'au jugement arrêtant le plan ou prononçant la liquidation toute action contre les personnes physiques coobligées ou ayant consenti une sûreté personnelle (cautionnement...) ou ayant affecté ou cédé un bien en garantie.

Le jugement qui arrête le plan de sauvegarde en rend les dispositions opposables à tous. Les personnes physiques coobligées et les personnes ayant consenti une sûreté personnelle ou ayant affecté ou cédé un bien en garantie peuvent se prévaloir des dispositions du plan à l'encontre d'un créancier poursuivant (C.Com, art. L. 626-11, 2° alinéa). En revanche, les personnes morales (coobligées ou ayant consenti un cautionnement ou une garantie autonome) ne peuvent se prévaloir des dispositions du plan.

Les dispositions du plan de cession sont également applicables à tous y compris aux cautions, coobligés ou garants autonomes (C.Com, art. L. 642-5).

En revanche, les coobligés et les personnes ayant consenti une sûreté personnelle ou ayant affecté ou cédé un bien en garantie ne peuvent se prévaloir des dispositions du plan de redressement (C.Com, art. L. 631-20).

L'obligation de la caution est maintenue en cas de clôture pour insuffisance d'actif.

F. Extinction du cautionnement

7900-1

Outre les causes d'extinction du cautionnement liées à l'extinction de la dette principale par le fait du débiteur ou au bénéfice de subrogation, l'obligation de la caution peut prendre fin pour des causes affectant son rapport au créancier.

Dans le rapport entre le créancier et la caution, trois causes d'extinction présentent quelques particularités : le terme prévu dans le contrat de cautionnement, la résiliation unilatérale et la prescription (BOI-REC-GAR-20-40-40-20).

Partie 6 : Mise en œuvre du recouvrement forcé

(BOI-REC-FORCE)

7905

Lorsqu'un contribuable n'a pas acquitté spontanément à l'échéance prévue par les textes le montant de l'impôt dû, des poursuites peuvent être exercées à son encontre aux conditions légales, par le comptable des finances publiques chargé du recouvrement. Les mesures de poursuites tendent à l'apurement de la créance fiscale avec le produit de la saisie de biens (meubles ou immeubles ; corporels ou incorporels ; biens ou créances de sommes d'argent) appartenant au contribuable.

Ces procédures peuvent relever du droit commun ou de dispositifs particuliers prévus par les textes pour les comptables de la DGFiP.

Les procédures de droit commun, applicables à tous les créanciers, sont principalement régies par la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 codifiée au code des procédures civiles d'exécution. Il s'agit, pour l'essentiel, de mesures visant à appréhender des biens meubles corporels ou incorporels, telles que la saisie-vente ou la saisie-attribution. Issue de la loi de 1991, la saisie des rémunérations a été intégrée au code du travail (chapitres relatifs aux saisies et cessions : partie législative, partie réglementaire).

Le corps de règles applicables à la matière civile comporte en outre un dispositif propre aux saisies immobilières (ordonnance n° 2006-461 du 21 avril 2006 réformant la saisie immobilière entrée en vigueur à compter du 1er janvier 2007 et codifiée aux articles L. 311-1 et suivants du code des procédures civiles d'exécution). D'autres procédures spécifiques sont régies par le code de commerce (saisie du fonds de commerce, article L.143-3 et suivants du code de commerce), le code de la propriété intellectuelle (pour la saisie des brevets, les articles L.613-21 et R. 613-51 du code de la propriété intellectuelle) et le code des transports (la saisie de navires aux articles L.5114-23 et suivants, et des aéronefs aux articles L.6123-1 et suivants du code des transports).

Prérogative réservée à l'usage exclusif des comptables des finances publiques en charge du recouvrement de produits fiscaux assortis du privilège du Trésor, l'avis à tiers détenteur est la mesure d'exécution la plus utilisée. Cette procédure fiscale d'exécution définie au livre des procédures fiscales (LPF, art. L.262 à L.263 A), qui permet d'appréhender des créances, dont les rémunérations (ou pensions), obéit à un formalisme simplifié. Les comptables de la DGFiP peuvent ainsi, sur simple demande, obliger un tiers à verser sur les fonds dont il est dépositaire, détenteur ou débiteur à l'égard d'un redevable, les impôts, pénalités et frais accessoires dus par ce dernier, qui sont garantis par un des privilèges du Trésor.

En vertu de l'article L.111-8 du CPCE, les frais de l'exécution forcée sont, en principe, à la charge du débiteur.

Titre 1 : Saisies mobilières de droit commun

(BOI-REC-FORCE-20)

Chapitre 1 : La saisie-vente

(BOI-REC-FORCE-20-30)

7906

La saisie-vente est un acte de poursuite qui permet à tout créancier, muni d'un titre exécutoire constatant une créance liquide et exigible, de faire procéder à la saisie et à la vente des biens mobiliers corporels appartenant à son débiteur, même s'ils sont détenus par un tiers (voir la remarque) (art. L 221-1 du CPCE).

Remarque : Lorsque la créance, autre qu'alimentaire, est inférieure à un certain montant, la saisie-vente ne peut être pratiquée dans le local d'habitation du débiteur, sauf autorisation du juge de l'exécution, que si le recouvrement n'est

pas possible par voie de saisie d'un compte de dépôt ou des rémunérations du travail (art. L 221-2 du CPCE). L'autorisation du juge de l'exécution est requise, dans tous les cas, lorsque la saisie-vente doit être pratiquée dans le local d'habitation d'un tiers (art. L 221-1, 3ème al. du CPCE).

Dans le cadre du droit commun défini par le code des procédures civiles d'exécution, un commandement d'avoir à payer ou une mise en demeure de payer dans un délai de huit jours les sommes indiquées doit obligatoirement et préalablement avoir été signifié au débiteur avant la saisie-vente. Toutefois, dans les cas visés au n° 7860-4, la saisie peut être pratiquée un jour franc après la signification de la mise en demeure de payer (LPF, art. L. 260).

Par ailleurs, l'article L. 258 A du LPF confère à la mise en demeure de payer le rôle de commandement. En conséquence, la saisie pourra être pratiquée valablement après la notification d'une mise en demeure de payer, à l'expiration du délai fixé au 2 de l'article L. 257-0 A du LPF et à la seconde phrase du 2 de l'article L. 257-0 B du LPF (30 jours dans le cadre de la procédure de relance directe et 8 jours dans le cadre de la procédure de relance progressive). Toutefois, si, dans un délai de deux ans à compter de son envoi, la mise en demeure de payer n'est suivie d'aucun acte de poursuite quel qu'il soit ou d'un règlement partiel, le comptable doit procéder à son renouvellement avant d'engager la procédure (CPCE, art. R 221-8). Pareillement, la mise en demeure de payer ainsi que la saisie-vente, devront être réitérées, à l'issue d'une réclamation contentieuse assortie du sursis de paiement, dès lors que cette dernière a rendu caducs les actes de poursuite intervenus précédemment. Les biens ne sont plus sous main de justice dès la demande de sursis de paiement et ne peuvent constituer une garantie.

La saisie est pratiquée par un huissier de justice ou des finances publiques qui doit une nouvelle fois inviter le débiteur à se libérer. À défaut de paiement, l'huissier procède au procès-verbal de saisie, c'est-à-dire à l'inventaire des objets saisissables (cf. ci-après n° 7907).

Une copie de l'acte de saisie est signifiée au débiteur qui dispose d'un délai d'un mois pour procéder lui-même à la vente des biens saisis.

À défaut de vente amiable, la vente forcée qui ne peut être effectuée qu'après l'expiration du délai d'un mois augmenté, le cas échéant, d'un délai de quinze jours imparti aux créanciers pour se prononcer sur les propositions de vente effectuées par le débiteur, est opérée aux enchères publiques, par un officier ministériel habilité par son statut à opérer des ventes de l'espèce, soit au lieu où se trouvent les objets saisis, soit dans une salle des ventes ou un marché public.

7907

La saisie-vente peut porter sur tous les biens meubles corporels appartenant au débiteur, à l'exception de ceux que la loi déclare insaisissables.

Les cas d'insaisissabilité sont extrêmement divers et ne peuvent faire l'objet d'une énumération dans le cadre du présent ouvrage. Il est simplement rappelé qu'en application de l'article L 112-2 du CPCE) sont déclarés insaisissables divers biens et objets nécessaires à la vie et au travail du débiteur saisi et de sa famille.

Sauf cas particuliers prévus par la loi (art. L 112-2 du CPCE : biens détenus hors du domicile du débiteur, biens constituant des éléments corporels d'un fonds de commerce, biens de grande valeur, etc.), ces biens ne sont saisissables pour aucune créance, même de l'État si ce n'est pour paiement des sommes dues à leur fabricant ou vendeur ou à celui qui aura prêté pour les acheter, fabriquer ou réparer.

En revanche, les objets indispensables aux personnes handicapées ou destinées aux soins des personnes malades ne peuvent jamais être saisis (art. L 112-2 du CPCE).

Toutefois les biens insaisissables (par exemple nécessaires à l'exercice de l'activité) perdent leur caractère d'insaisissabilité s'ils constituent des éléments d'un fonds de commerce.

Chapitre 2 : La saisie-attribution

(BOI-REC-FORCE-20-10)

7908

La saisie-attribution est une mesure de poursuite qui permet à tout créancier, muni d'un titre exécutoire, de saisir entre les mains d'un tiers les sommes d'argent qui sont dues par celui-ci au débiteur.

Cette procédure, qui remplace la saisie-arrêt depuis le 1er janvier 1993, a pour apport essentiel l'effet

d'attribution immédiate de la créance saisie au profit du créancier saisissant.

L'avis à tiers détenteur bénéficiant du même effet, les comptables doivent réserver l'utilisation de la saisie-attribution aux seuls cas où leur créance ne bénéficie pas du privilège du Trésor (ex. : les créances domaniales).

7909

A. Principes généraux

I. Conditions d'exercice de la saisie-attribution

Au-delà des conditions générales exigées pour toutes les saisies, la saisie-attribution doit satisfaire à des conditions particulières.

1. Conditions relatives aux acteurs de la saisie-attribution

- tout créancier chirographaire, gagiste, privilégié ou hypothécaire peut utiliser la saisie-attribution dès lors qu'il est créancier personnel du saisi ;

- en principe, tout débiteur peut être saisi à condition qu'il soit débiteur personnel du créancier saisissant ;

- en ce qui concerne le tiers saisi, il s'agit de toute personne tenue, au jour de la saisie, d'une obligation portant sur une somme d'argent à l'égard du saisi. Sont ainsi considérés comme des tiers, par exemple, le banquier, le séquestre, le dépositaire, le liquidateur judiciaire, le tuteur, le notaire, l'avocat détenteur de fonds, les sociétés à l'égard de leurs membres, la caution.

2. Conditions relatives à la créance cause de la saisie-attribution

La créance détenue à l'encontre du débiteur doit être certaine, liquide et exigible. En outre, le créancier doit être en possession d'un titre exécutoire (le titre exécutoire dont disposent les comptables est constitué par exemple de l'avis de mise en recouvrement qui authentifie la créance fiscale, du rôle d'impôts directs ou d'une décision de justice ayant force exécutoire).

3. Conditions relatives à la créance objet de la saisie-attribution

La saisie attribution ne peut porter que sur des créances saisissables et sur une somme d'argent. De plus, la créance saisie-attribuée doit exister et être disponible : elle doit avoir une existence certaine au jour de la saisie. Toutefois, il est admis qu'une saisie peut appréhender une créance dont le principe ne peut être discuté mais qui ne remplit pas encore les conditions de liquidité et d'exigibilité au moment de la saisie. En revanche, une créance simplement éventuelle ne suffit pas.

Le dispositif relatif au solde bancaire insaisissable s'applique également lorsque la saisie attribution est pratiquée entre les mains d'un établissement bancaire.

II. Procédure de la saisie-attribution

7910

La saisie-attribution n'a pas à être précédée d'un commandement de payer au débiteur saisi. Toutefois, si le comptable chargé du recouvrement est un comptable des finances publiques, la saisie pourra être pratiquée valablement après la notification d'une mise en demeure de payer, à l'expiration du délai fixé au 2 de l'article L. 257-0 A du LPF et à la seconde phrase du 2 de l'article L. 257-0 B du LPF (30 jours dans le cadre de la procédure de relance directe et 8 jours dans le cadre de la procédure de relance progressive).La procédure de saisie-attribution comporte deux phases :

1. L'acte de saisie et les obligations de renseignement du tiers saisi

Le créancier procède à la saisie par acte d'huissier de justice ou d'huissier des finances publiques signifié au tiers saisi. Cet acte doit notamment énoncer le titre exécutoire en vertu duquel la saisie est pratiquée (pour les impôts auto-liquidés, il convient de faire mention des avis de mise en recouvrement et mise en demeure envoyés), le décompte distinct des sommes réclamées en principal, frais et intérêts échus et l'indication que le tiers saisi est personnellement tenu envers le créancier saisissant.

Les tiers saisis ne peuvent faire obstacle aux procédures engagées en vue de l'exécution ou de la conservation des créances. Ils doivent y apporter leur concours lorsqu'ils en sont légalement requis.

2. La dénonciation de la saisie au débiteur saisi.

La dénonciation est l'acte par lequel le débiteur saisi est informé de l'existence de ladite saisie-

attribution diligentée à son encontre. Elle est faite par acte d'huissier de justice ou d'huissier des finances publiques. A peine de caducité de la signification faite au tiers saisi, la saisie doit être portée à la connaissance du débiteur dans un délai de huit jours.

La dénonciation régulière fait courir le délai pendant lequel des contestations peuvent être formées par le débiteur saisi et interrompt la prescription de la créance cause de la saisie.

III. Les effets de la saisie-attribution

7911

1. Attribution immédiate de la créance saisie

L'effet principal de la saisie-attribution est d'emporter, à la concurrence des sommes pour lesquelles elle est pratiquée, attribution immédiate au profit du saisissant de la créance saisie disponible entre les mains du tiers saisi ainsi que de tous ses accessoires.

La signification ultérieure d'autres saisies ou de tout autre prélèvement, même émanant de créanciers privilégiés, ne remet pas en cause l'attribution immédiate.

2. Effets à l'égard du tiers saisi

La saisie-attribution rend le tiers saisi personnellement débiteur des causes de la saisie dans la limite de son obligation. Il ne peut ni disposer des sommes appréhendées, ni payer le saisi.

D'une manière générale, il convient de dissocier l'effet d'attribution immédiate de la créance saisie et le droit d'en réclamer le paiement.

En l'absence de toute contestation, le tiers saisi procède au paiement des sommes saisies disponibles au vu soit d'un certificat de non-contestation, soit d'une déclaration du débiteur saisi. S'agissant d'une saisie diligentée par un comptable public, le tiers peut être contraint de verser les sommes appréhendées au terme du délai de deux mois prévu à l'article R* 281-4 du LPF. Dans ce cas, il n'y a pas lieu de solliciter la délivrance du certificat de non-contestation avant de réclamer le versement des fonds saisis.

En cas de contestation, il est préférable de ne pas poursuivre l'action en recouvrement en exigeant le versement immédiat des sommes saisies. Le paiement pourra être effectué par le tiers saisi à l'issue de la procédure tant administrative que juridictionnelle.

Le paiement éteint la dette du redevable vis-à-vis du comptable saisissant dans la limite des sommes versées, et celle du tiers saisi à l'égard du saisi, à hauteur de ce qu'il a effectivement versé.

IV. Les contestations

7912

La plupart des motifs de contestation relèvent des dispositions fiscales applicables aux oppositions à poursuites (LPF, art. L. 281). Toutefois, certains, visés par le code des procédures civiles d'exécution, sont régis par les dispositions du droit commun qu'il s'agisse des délais, des voies de recours ou des juridictions compétentes.

7913

B. Cas particuliers

En ce qui concerne la saisie-attribution des comptes de dépôt, des créances à exécution successive et entre les mains d'un comptable public, il convient de se reporter aux développements figurant au BOI-REC-FORCE-20-10-20.

Il est simplement précisé ici que, lorsque la saisie-attribution porte sur un compte de dépôt, l'attribution est suspendue car le solde déclaré par le tiers saisi est forcément provisoire. Il sera rectifié dans les quinze jours ouvrables qui suivent l'acte de saisie par l'affectation comptable des opérations en cours (remises à l'encaissement de chèques ou d'effets de commerce effectuées antérieurement à la saisie-attribution et non encore portées en compte à la date de la saisie, chèques tirés par le saisi sur son compte et remis à l'encaissement avant la saisie, retraits par billetterie effectués antérieurement à la saisie...).

Chapitre 3 : Saisie des rémunérations

(BOI-REC-FORCE-20-20)

7914

La saisie des rémunérations est effectuée selon la procédure décrite aux articles L.3252-1 à L 3252-13 du code du travail.

La procédure s'applique, dans la limite de la quotité saisissable, aux sommes dues à titre de rémunération à toutes les personnes **salariées ou travaillant à quelque titre ou en quelque lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs, quels que soient le montant et la nature de leur rémunération**, la forme et la nature de leur contrat, ainsi qu'à toutes les sommes saisissables dans les mêmes conditions et limites que les salaires (ce qui est le cas de la plupart des pensions de retraite).

La saisie est précédée, à peine de nullité, d'une tentative de conciliation devant le juge d'instance qui exerce les pouvoirs du juge de l'exécution en matière de saisie des rémunérations.

Le cas échéant, au vu du procès-verbal de non-conciliation, le greffier procède à la saisie dans les huit jours par acte notifié à l'employeur (C.Trav, art. R. 3252-21 et R. 3252-23). Ce dernier dispose de quinze jours à compter de l'acte de saisie pour faire connaître la situation de droit existant entre lui-même et le débiteur saisi ainsi que les cessions, saisies, avis à tiers détenteur ou paiement direct de créances d'aliments en cours d'exécution (C.Trav, art. L. 3252-9 et R. 3252-24).

L'employeur, ou en cas de pluralité d'employeurs, ceux chargés par le juge d'instance d'opérer les retenues, adresse tous les mois au secrétariat-greffe du tribunal, une somme égale à la fraction saisissable des rémunérations (C.Trav, art. R. 3252-27).

Tout créancier disposant d'un titre exécutoire peut, sans tentative de conciliation préalable, intervenir à une procédure de saisie des rémunérations (C.Trav, art. R. 3252-30).

En cas de pluralité de saisies, **les créanciers viennent en concours sous réserve des causes de légitime préférence** (C.Trav, art. L. 3252-8). Par conséquent, **la notification d'un avis à tiers détenteur à l'employeur suspend le cours de la saisie jusqu'à l'extinction de l'obligation du redevable** (C.Trav, art. R. 3252-37).

7915

L'article L. 3252-2 du code du travail précise que les sommes dues à titre de rémunération, ne sont saisissables que dans des proportions et selon des seuils de rémunération, affectés d'un correctif pour toute personne à charge, fixés par décret en Conseil d'État. Le dernier alinéa de l'article R 3252-4 du code du travail prévoit une révision annuelle de ce barème en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation hors tabac des ménages urbains.

Les proportions dans lesquelles les rémunérations sont saisissables sont actuellement les suivantes (C.Trav, art. R. 3252-2 modifié par le décret n° 2013-1192 du 19 décembre 2013) :

Tranche de rémunération	Fraction saisissable
- inférieure ou égale à 3 700 €	01/01/20
- supérieure à 3 700 € et inférieure ou égale à 7 240 €	01/10/14
- supérieure à 7 240 € et inférieure ou égale à 10 800 €	01/05/14
- supérieure à 10 800 € et inférieure ou égale à 14 340 €	01/04/14
- supérieure à 14 340 € et inférieure ou égale à 17 890 €	01/03/14
- supérieure à 17 890 € et inférieure ou égale à 21 490 €	02/03/14
- supérieure à 21 490 €	totalité

Ces seuils sont augmentés d'un montant de 1 400 € par personne à la charge du débiteur saisi ou du cédant, sur justification présentée par l'intéressé (C.Trav, art. R. 3252-3 modifié par le décret n° 2013-1192 du 19 décembre 2013).

7916

Pour la **détermination de la fraction saisissable**, il est tenu compte du montant de la rémunération, de ses accessoires et de la valeur des avantages en nature, après déduction des cotisations et contributions obligatoires. Il est en outre tenu compte d'une fraction insaisissable égale au montant forfaitaire mentionné au 2° de l'article L. 262-2 du code de l'action sociale et des familles applicable au

foyer du salarié. Il n'est pas tenu compte des indemnités insaisissables, des sommes allouées à titre de remboursement de frais exposés par le travailleur et des allocations ou indemnités pour charges de famille. Lorsqu'un débiteur perçoit de plusieurs payeurs des sommes saisissables, la fraction saisissable est calculée sur l'ensemble de ces sommes (en cas d'ATD sur rémunérations, le calcul est différent).

Chapitre 4 : Les autres saisies mobilières

7917

Les autres saisies mobilières comprennent notamment :

- **la saisie des véhicules terrestres à moteur** : saisie par immobilisation du véhicule. La saisie par déclaration à la préfecture du département d'immatriculation du véhicule n'a aucun effet sur la propriété du véhicule ; elle empêche simplement sa vente par le débiteur (CPCE, art. R 223-1 à R 223-13 ; BOI-REC-FORCE-20-30-20) ;

- la **saisie-appréhension** qui permet d'appréhender un bien meuble corporel entre les mains de celui qui est tenu de le remettre en vertu d'un titre exécutoire ou directement entre les mains d'un tiers qui le détient pour le compte de ce dernier (CPCE, art. R 222-1 à R 222-16) ;

- la **saisie-revendication** qui permet à toute personne, fondée à requérir la délivrance ou la restitution d'un bien meuble corporel, de le rendre indisponible en attendant sa remise (CPCE, art. R 222-17 à R 222-25) ;

- la **saisie des droits d'associé et des valeurs mobilières** (BOI-REC-FORCE-20-40) : en la matière, le code des procédures civiles d'exécution (CPCE) institue une procédure spécifique, qui comporte deux volets : la saisie conservatoire et le nantissement des droits incorporels (cf. n° 7888 ou 7893), et la saisie-vente des droits d'associé et des valeurs mobilières.

Saisie-vente des droits d'associé et des valeurs mobilières : un créancier muni d'un titre exécutoire peut faire procéder à la saisie et à la vente des droits d'associé et des valeurs mobilières. La saisie doit être effectuée selon le cas auprès de la société, de la personne morale émettrice, du mandataire ou de l'intermédiaire habilité (CPCE, art. R 232-1 à R 232-4). La saisie est signifiée au tiers saisi et portée à la connaissance du débiteur ; elle rend indisponible les droits saisis, sauf consignation. À défaut de cette dernière ou de vente amiable par le débiteur, le créancier procède à la vente forcée.

Chapitre 5 : La plainte pour détournement d'objets saisis

(BOI-REC-FORCE-20-50)

7918

Le fait, pour une personne saisie, de détruire ou de détourner un objet saisi entre ses mains en garantie des droits d'un créancier et confié à sa garde ou à celle d'un tiers constitue un délit sanctionné par l'article 314-6 du code pénal.

Dans le cadre de l'action en recouvrement menée en application de l'article L. 252 du LPF, le comptable public peut engager une action en justice visant à obtenir une condamnation pénale de ce délit.

Titre 2 : l'avis à tiers détenteur

(LPF, art. L. 262, L. 263 et L. 263 A ; BOI-REC-FORCE-30)

7920

L'avis à tiers détenteur est un acte de poursuite qui permet au comptable, sur simple demande, d'obliger un tiers à lui verser des fonds qu'il détient pour le compte du débiteur pour le paiement de ses

impositions.

L'avis à tiers détenteur doit, selon la nature des créances en jeu, être rapproché quant à ses effets soit de la saisie-attribution, soit de la saisie des rémunérations (cf. n^{os} 7908 à 7916).

Chapitre 1 : Champ d'application

(BOI-REC-FORCE-30-10)

7921

Selon les dispositions de l'article L. 262 du LPF, la procédure de l'avis à tiers détenteur concerne tous les impôts, pénalités et frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du Trésor. L'avis à tiers détenteur peut donc être utilisé pour tous les droits qui bénéficient de l'un des privilèges généraux du Trésor prévus aux articles 1920, 1924, 1926, 1927 et 1929 du CGI et pour les pénalités d'assiette et de recouvrement qui leur sont appliquées (cf. n° 7872).

Il est applicable à l'égard de tous dépositaires et détenteurs de fonds appartenant au débiteur de l'impôt : clients, comptables publics, banques, centres de chèques postaux (centres financiers de la Banque postale), employeurs, notaires, etc.

Il est également applicable à l'égard des gérants, administrateurs, directeurs ou liquidateurs des sociétés pour les impositions dues par celles-ci.

Par ailleurs, l'article L.263-0 A du LPF, issu de l'article 41 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, autorise les comptables chargés du recouvrement de l'impôt à recourir à l'avis à tiers détenteur pour saisir les sommes versées par un redevable souscripteur ou adhérent d'un contrat d'assurance rachetable, y compris si la possibilité de rachat fait l'objet de limitations, dans la limite de la valeur de rachat des droits à la date de la notification de l'acte de saisie. Ces dispositions s'appliquent aux avis à tiers détenteur notifiés à compter du 8 décembre 2013.

Remarques :

1. Les créances fiscales sont privilégiées de par la loi.

2. L'avis à tiers détenteur ne peut porter que sur les deniers appartenant ou devant revenir au débiteur, à l'exclusion des sommes dont il n'est que dépositaire pour le compte de ses clients.

3. Conformément au deuxième alinéa de l'article L. 632-2 du code de commerce, tout avis à tiers détenteur, toute saisie attribution ou toute opposition peut être annulé lorsqu'il a été délivré ou pratiqué par un créancier après la date de cessation des paiements et en connaissance de celle-ci (LPF, art. L. 263 A).

Chapitre 2 : Forme et procédure

(BOI-REC-FORCE-30-20)

7922

L'avis à tiers détenteur est adressé par voie postale sous pli recommandé avec avis de réception postal ou par courrier simple selon les enjeux du dossier.

Remarque : Un décret en Conseil d'État détermine les conditions dans lesquelles les actes relatifs aux créances de toute nature peuvent être notifiés par voie électronique aux établissements de crédit et aux sociétés de financement ou aux organismes gérant des régimes de protection sociale, détenteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables de ces mêmes créances. Les actes ainsi notifiés prennent effet à la date et à l'heure de leur mise à disposition, telles qu'enregistrées par le dispositif électronique sécurisé mis en oeuvre par l'administration (Loi de finances rectificative pour 2013, art. 17-II).

L'avis à tiers détenteur ne peut pas être utilisé tant que l'imposition qu'il vise n'a pas été mise en recouvrement, même si la dette est considérée comme certaine (cf. Cass. Com., arrêt du 15 novembre 1994, n° 82-21753).

Existence d'un délai préalable à la délivrance d'un avis à tiers détenteur : En cas de procédure de relance directe, l'article L 257-0 A du LPF prévoit qu'à défaut de paiement dans les délais des sommes mentionnées sur un avis d'imposition ou sur un avis de mise en recouvrement et en l'absence de

réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement formulée régulièrement, le comptable public adresse une mise en demeure de payer. Ce n'est qu'à l'expiration d'un délai de trente jours suivant la notification de la mise en demeure de payer que le comptable public peut engager des poursuites si un paiement n'est pas intervenu ou une demande de sursis de paiement formulée. Un avis à tiers détenteur ne peut donc être délivré qu'à l'expiration de ce délai.

En cas de procédure de relance progressive, l'avis à tiers détenteur ne peut être notifié qu'à l'expiration d'un délai de trente jours suivant l'envoi de la lettre de relance.

L'avis à tiers détenteur lui-même et la lettre de notification au redevable sont impérativement signés par le comptable public ou les agents bénéficiant d'une délégation de signature (Cass. com. 13 janvier 1998, n° 96-13157).

L'avis à tiers détenteur est établi sur des imprimés composés de trois feuillets.

Deux des feuillets sont notifiés au tiers détenteur par la voie postale (l'un des feuillets correspond à l'accusé réception à renvoyer par le tiers détenteur).

Il ne doit jamais renfermer de précisions susceptibles de renseigner le tiers détenteur sur l'importance des affaires du redevable débiteur, ni spécifier la nature exacte des taxes dont le paiement est réclamé, ni indiquer la période sur laquelle porte l'imposition.

Le troisième feuillet est notifié au débiteur et précise le détail de la créance à recouvrer.

Le redevable doit obligatoirement être informé de la poursuite exercée à son encontre. La notification au redevable de la procédure de l'avis à tiers détenteur constitue une condition de fond de la régularité de la procédure. Elle doit être effectuée le jour même de l'envoi dudit avis au tiers détenteur.

Chapitre 3 : Effets de l'avis à tiers détenteur

(BOI-REC-FORCE-30-30 et BOI-REC-FORCE-30-20)

A. Avis à tiers détenteur portant sur une somme d'argent, à l'exception des rémunérations : ATD-saisie-attribution

7923

L'avis à tiers détenteur, prévu par les articles L. 262 et L. 263 du LPF, comporte l'effet d'attribution immédiate prévu à l'article L 211-2 du CPCE, c'est-à-dire que le transfert juridique de propriété de la créance disponible entre les mains du tiers se produit immédiatement, à concurrence des sommes pour lesquelles la saisie (saisie-attribution ou avis à tiers détenteur) est pratiquée.

La créance ainsi appréhendée sort du patrimoine du saisi au profit exclusif du saisissant qui devient créancier direct du tiers saisi, à hauteur de l'obligation de ce dernier.

I. Règles générales

7924

1. Date à laquelle se produit l'effet d'attribution immédiate de l'avis à tiers détenteur.

L'avis à tiers détenteur produit ses effets dès sa réception par le tiers saisi.

7925

2. Conséquences de l'effet d'attribution immédiate, opposition à poursuites, compétence du juge de l'exécution.

La loi confère à l'avis à tiers détenteur son effet d'attribution immédiate dès sa réception, indépendamment du délai d'opposition à poursuites de deux mois prévu à l'article R* 281-3-1 du LPF.

Le délai de contestation d'un mois ouvert par les articles L 211-4 et R.211-11 du CPCE est sans incidence sur la procédure de l'avis à tiers détenteur.

Le juge de l'exécution est compétent pour connaître des seules oppositions portant sur la régularité en la forme de l'avis à tiers détenteur (LPF, art. L. 281 alinéa 1°).

Sont donc exclues de son domaine de compétence, les oppositions relatives à l'existence de l'obligation de payer, au montant de la dette compte tenu des paiements effectués, à l'exigibilité de la

somme réclamée ou à tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt, qui relèvent du juge de l'impôt.

7926

3. Versement des sommes appréhendées par l'avis à tiers détenteur

L'avis à tiers détenteur rend le tiers personnellement débiteur des causes de la saisie, dans la limite de son obligation.

Toutefois, ce n'est qu'au terme du délai de deux mois que le comptable peut contraindre le tiers à lui verser les sommes appréhendées, le tiers pouvant, bien entendu, se libérer spontanément avant cette date.

Il convient donc de dissocier l'effet d'attribution, qui se produit immédiatement à la réception de l'avis à tiers détenteur, du droit de réclamer le paiement au tiers détenteur.

II. Règles applicables en cas d'ouverture d'une procédure collective

7927

En application des articles L. 622-21 à L. 622-23 (en sauvegarde), L. 631-14 (en redressement judiciaire) et L. 641-3 du code de commerce (en liquidation judiciaire), le jugement d'ouverture arrête ou interdit toute procédure d'exécution sur les créances déclarées au passif de la procédure collective. Toutefois, un avis à tiers détenteur devenu définitif à la date du jugement d'ouverture de la procédure collective produit tous ses effets.

La loi de sauvegarde des entreprises du 26 juillet 2005 a créé un nouveau cas de nullité facultative applicable en procédure de redressement ou de liquidation judiciaire, qui prévoit que « tout avis à tiers détenteur, toute saisie attribution ou toute opposition peut également être annulé lorsqu'il a été délivré ou pratiqué par un créancier après la date de cessation des paiements et en connaissance de celle-ci » (C.Com, art. L. 632-2).

En revanche, les comptables publics conservent leur droit de poursuite individuelle, y compris par voie d'avis à tiers détenteur, pour recouvrer leurs créances postérieures au jugement d'ouverture visées aux I des articles L. 622-17 et L. 641-13 du code de commerce.

Bien entendu, si l'avis à tiers détenteur est contesté dans le délai d'opposition à poursuites de deux mois, il y a lieu, également, de déclarer la créance dès lors que la validité de cette mesure de recouvrement et, par suite, son existence peuvent se trouver remises en cause.

III. Règles applicables en cas d'ouverture d'une procédure de surendettement

7928

En application de l'article L 331-3-1 du code de la consommation, les poursuites engagées par voie d'ATD sont suspendues dès que le dossier de surendettement a été déclaré recevable par la commission et selon les cas, jusqu'à l'approbation du plan conventionnel de redressement prévu à l'article L. 331-6 du code de la consommation, jusqu'à la décision imposant les mesures prévues par l'article L. 331-7 du même code, jusqu'à l'homologation par le juge des mesures recommandées en application des articles L. 331-7-1 et L. 331-7-2, et L. 332-5 du code précité ou jusqu'au jugement d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel avec liquidation judiciaire. Cette suspension et cette interdiction ne peut toutefois pas excéder un an (cf. n° 7863).

IV. Concours de saisies

7929

L'avis à tiers détenteur, comme la saisie-attribution, attribue la créance saisie disponible au créancier le plus diligent. La notification ultérieure d'autres saisies ou de toute autre mesure de prélèvement, même émanant de créanciers privilégiés, ne remet pas en cause cette attribution (dans la limite du montant figurant sur cet acte de poursuite).

Il y a concours de saisies (rares en pratique), si les sommes disponibles ne permettent pas de désintéresser la totalité des créanciers dont les avis à tiers détenteur ont été reçus le même jour (ou lorsque la réception d'un avis à tiers détenteur et la signification d'une saisie-attribution interviennent au cours de la même journée).

V. Règles particulières à l'avis à tiers détenteur sur compte bancaire

7930

1. Rôle de la banque

L'établissement bancaire est tenu de :

- déclarer au créancier saisissant le solde et la nature du ou des comptes du débiteur au jour de la saisie ;

- appliquer l'indisponibilité qui frappe les sommes déclarées au créancier saisissant ;

- déterminer avec exactitude le solde du ou des comptes revenant au comptable ;

L'article L. 162-2 du CPCE prévoit qu'une somme à caractère alimentaire d'un montant égal au montant forfaitaire, pour un allocataire seul, mentionné à l'article L. 262-2 du code de l'action sociale et des familles (revenu de solidarité active) est automatiquement bloquée par l'établissement bancaire au profit de la personne physique saisie, dans la limite du solde créditeur du ou des comptes au jour de la saisie (décret n° 2009-1694 du 30 décembre 2009).

7931

2. Rôle du comptable poursuivant

Le comptable doit dénoncer l'avis à tiers détenteur au débiteur (cf. n° 7922). Lorsqu'il porte sur un compte bancaire joint, l'avis à tiers détenteur est dénoncé à chacun des cotitulaires du compte, par analogie avec la saisie-attribution. Cette formalité peut être mise à la charge de l'établissement teneur de comptes, si le comptable ignore les noms et adresses des intéressés.

B. Avis à tiers détenteur portant sur des rémunérations : atd-saisie des rémunérations.

7932

I. Détermination de la fraction saisissable

L'article L. 3252-2 du code du travail précise que les sommes dues à titre de rémunération ne sont saisissables ou cessibles que dans des proportions et selon des seuils de rémunération affectés d'un correctif pour toute personne à charge en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation des ménages urbains.

7933

1. En cas d'employeur unique

Les retenues sur salaire doivent être opérées par l'employeur, sous sa responsabilité et sous le contrôle éventuel du comptable poursuivant, dans le respect des dispositions du code du travail.

7934

2. En cas de pluralité de payeurs

Lorsque le débiteur perçoit des rémunérations de divers employeurs (ou bénéficie en plus de son salaire d'indemnités journalières, d'une pension de vieillesse, etc.), il appartient au comptable de notifier autant d'avis à tiers détenteur qu'il y a de payeurs étant observé que, dans ce cas de figure, la fraction saisissable n'est pas calculée sur l'ensemble des rémunérations comme prévu en matière de saisie-rémunération de droit commun, mais sur chaque somme prise individuellement, ce qui a pour effet de minorer la quotité saisissable.

En conséquence, le comptable peut préférer recourir à la procédure de droit commun qui lui permet de mieux appréhender la matière saisissable (cf. ci-après n° 7916).

7935

II. Règlement des situations de concours

En cas de pluralité de saisies, les créanciers viennent en concours sous réserve des causes légitimes

de préférence, c'est-à-dire des sûretés éventuellement attachées aux créances telles que les privilèges dont sont assortis les créances fiscales. Le règlement de ces situations s'effectue alors dans les conditions suivantes :

1. Concours entre un avis à tiers détenteur et une saisie

En considération du privilège du Trésor dont le rang prime les créances privées, la notification de l'avis à tiers détenteur suspend le cours de la saisie jusqu'à l'extinction de l'obligation du redevable (C.Trav, art. R 3252-37). L'employeur doit, en conséquence, arrêter les versements qu'il opérait au bénéfice de créanciers non privilégiés pour adresser ces prélèvements aux comptables publics.

> **Remarque** : La notification d'un avis à tiers détenteur ne peut, toutefois, faire obstacle au paiement des créances d'aliments visées par les articles 1er et 5 de la loi n° 73-5 du 2 janvier 1973 qui peut être poursuivi sur l'intégralité de la rémunération sous déduction de la portion totalement insaisissable.

En pratique, l'employeur doit informer le comptable saisissant de la procédure de saisie en cours. Le comptable doit corrélativement indiquer, au greffe du tribunal, la date de l'avis à tiers détenteur et celle de sa notification au redevable.

Après extinction de la dette du redevable, par paiement ou par dégrèvement, le comptable en informe le greffe qui avise les créanciers de la reprise, à leur profit, des versements de la quotité saisissable.

2. Concours d'avis à tiers détenteur.

Dans le cas où deux avis à tiers détenteur sont reçus le même jour par un employeur, celui-ci doit répartir la portion saisissable entre les deux comptables publics au prorata de leurs créances (LPF, art. L. 263).

3. Avis à tiers détenteur et cession de rémunération.

En cas de saisie portant sur une rémunération sur laquelle une cession a été antérieurement consentie et régulièrement notifiée, les dispositions légales et réglementaires organisent une situation de concours entre le cessionnaire, pour ce qui lui reste dû au jour de la saisie et le créancier saisissant, pour la répartition des sommes saisies.

Le règlement des créanciers en concours s'effectuant en fonction des causes légitimes de préférence, l'employeur doit, à réception de l'avis à tiers détenteur, suspendre le versement direct au cessionnaire des sommes cédées jusqu'à complet règlement de la créance fiscale.

Chapitre 4 : Responsabilité du tiers détenteur

(BOI-REC-FORCE-30-40)

7936

Le tiers détenteur qui ne défère pas à la demande du comptable devient personnellement responsable sur ses biens des sommes réclamées à concurrence des fonds qu'il détient alors pour le compte du redevable ou qu'il lui doit.

Néanmoins, il appartient au comptable de saisir le juge de l'exécution afin qu'il lui soit délivré un titre exécutoire contre le tiers saisi.

Toutefois, l'obligation du tiers détenteur étant de nature civile et non fiscale, l'avis à tiers détenteur ne peut pas être utilisé à l'encontre du tiers saisi défaillant. Il ne s'agit donc pas d'une créance privilégiée.

Le tiers détenteur qui refuse de s'exécuter ne saurait être libéré par le versement de la somme qu'il détient à la caisse des dépôts et consignations. Ce versement aboutirait, en fait, à paralyser l'effet de l'avis à tiers détenteur.

Chapitre 5 : Mainlevée des avis à tiers détenteur

7937

Lorsque, après la notification d'un avis à tiers détenteur, le redevable vient à n'être plus débiteur des impositions réclamées, le service ne doit pas manquer de donner aussitôt mainlevée de son opposition.

Cette mainlevée est notifiée respectivement au tiers détenteur et au redevable. Elle est donnée pour le

futur et n'a donc aucune incidence sur l'acte, qui demeure avec tous ses effets passés ; elle n'implique donc pas la restitution des sommes antérieurement perçues.

Titre 3 : Saisie à tiers détenteur

(Loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures, art. 95 ; LPF, art. L.273 A complété par l'article 41 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière)

7938

Les créances de l'Etat qui font l'objet d'un titre de perception visé à l'article L. 252 A du LPF peuvent être recouvrées par voie de saisie à tiers détenteur.

La saisie à tiers détenteur est notifiée, avec mention des délais et voies de recours, au débiteur ainsi qu'aux personnes physiques ou morales qui détiennent des fonds pour son compte, qui ont une dette envers lui ou qui lui versent une rémunération.

Elle emporte l'effet d'attribution immédiate, prévu à l'article L. 211-2 du CPCE, des sommes saisies disponibles à concurrence des sommes pour lesquelles la saisie est pratiquée.

Sous peine de se voir réclamer les sommes saisies majorées du taux d'intérêt légal, les fonds doivent être reversés dans les trente jours qui suivent la réception de la saisie par le tiers détenteur auprès du comptable chargé du recouvrement.

La saisie à tiers détenteur peut s'exercer sur les sommes versées par un redevable souscripteur ou adhérent d'un contrat d'assurance rachetable, y compris si la possibilité de rachat fait l'objet de limitations, dans la limite de la valeur de rachat des droits à la date de la notification de la saisie (loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, art. 41). Ces dispositions s'appliquent aux saisies à tiers détenteur notifiées à compter du 8 décembre 2013.

La saisie à tiers détenteur peut s'exercer sur les créances conditionnelles ou à terme ; dans ce cas, les fonds sont versés au comptable public chargé du recouvrement lorsque ces créances deviennent exigibles.

Lorsqu'une même personne est simultanément destinataire de plusieurs saisies à tiers détenteur établies au nom du même redevable, elle doit, en cas d'insuffisance des fonds, exécuter ces oppositions en proportion de leurs montants respectifs.

Si les fonds détenus ou dus par le tiers détenteur sont indisponibles entre ses mains, ce dernier doit en aviser le comptable chargé du recouvrement dès la réception de la saisie.

Les contestations relatives à la saisie doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui a exercé cette poursuite avant tout recours juridictionnel.

Les comptables publics chargés du recouvrement d'une créance visée à l'article L 273 A du LPF peuvent obtenir, sans que le secret professionnel puisse leur être opposé, les informations et renseignements nécessaires à l'exercice de cette mission.

Le dispositif relatif au solde bancaire insaisissable (voir supra n° 7930) s'applique également lorsque la saisie à tiers détenteur est pratiquée entre les mains d'un établissement bancaire.

Titre 4 : Saisie immobilière

(BOI-REC-FORCE-40)

7939

La saisie immobilière est la procédure par laquelle un créancier fait placer sous la main de justice des biens immobiliers appartenant à son débiteur pour les faire vendre et se faire payer sur les prix.

L'ordonnance du 21 avril 2006 complétée par le décret du 27 juillet 2006 a réformé la procédure de saisie immobilière.

La réforme est entrée en application le 1er janvier 2007.Les objectifs avancés par le législateur sont de quatre ordres :

- unifier les procédures d'exécution devant le juge de l'exécution ;

- simplifier et accélérer la procédure ;

- permettre au débiteur de vendre amiablement son bien sur autorisation du juge ;

- lier la procédure de distribution du prix de vente à la procédure de saisie immobilière.

Le juge de l'exécution compétent pour la saisie immobilière devient également le juge de la distribution après une tentative de distribution amiable par l'avocat poursuivant.

Tout créancier muni d'un titre exécutoire constatant une créance liquide et exigible peut procéder à une saisie immobilière. Constituent notamment des titres exécutoires, les rôles et avis de mise en recouvrement (CPCE, art. L. 111-3).

La saisie immobilière peut porter sur tous les droits réels afférents aux immeubles, y compris leurs accessoires réputés immeubles, susceptibles de faire l'objet d'une cession. (C.Civ, art. 2193).

Peuvent ainsi faire l'objet d'une saisie immobilière :

- les immeubles par nature (fonds de terre, bâtiments, récoltes etc) ;

- les immeubles par destination (objets affectés à l'exploitation du fonds par le propriétaire telles desserres) ;

- les immeubles par l'objet auxquels ils s'appliquent (concession de mines) ;

- les démembrements du droit de propriété (usufruit et droit de nue-propriété).

Remarque : Par dérogation aux articles 2284 et 2285 du code civil, une personne physique immatriculée à un registre de publicité légale à caractère professionnel ou exerçant une activité professionnelle agricole ou indépendante peut déclarer insaisissables ses droits sur l'immeuble où est fixée sa résidence principale ainsi que sur tout bien foncier bâti ou non bâti qu'elle n'a pas affecté à son usage professionnel. Toutefois, cette déclaration n'est pas opposable à l'administration fiscale lorsque celle-ci relève, à l'encontre du déclarant, soit des manœuvres frauduleuses, soit l'inobservation grave et répétée de ses obligations fiscales, au sens de l'article 1729 du code général des impôts (code de commerce, art. L.526-1 modifié par l'article 42 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière).

Chapitre 1 : La compétence d'attribution

7940

Le juge de l'exécution connaît de la procédure de saisie immobilière, des contestations qui s'élèvent à l'occasion de celle-ci et des demandes nées de cette procédure ou s'y rapportant directement, même si elles portent sur le fond du droit ainsi que de la procédure de distribution qui en découle, sous réserve que ces demandes et contestations n'échappent à la compétence de l'ordre judiciaire (COJ, art. L 213-6).

La saisie immobilière est poursuivie devant le juge de l'exécution du tribunal de grande instance dans le ressort duquel est situé l'immeuble saisi.

La procédure est engagée par la signification du commandement de payer valant saisie. Les parties sont, sauf dispositions contraires, tenues de constituer avocat.

Chapitre 2 : Le commandement de payer valant saisie

7941

Le commandement de payer vaut saisie, il est signifié au débiteur à la requête du créancier poursuivant.

Dans le cas où un immeuble appartenant en propre à l'un des époux constitue la résidence de la famille, le commandement est dénoncé (par signification) à son conjoint, au plus tard le premier jour ouvrable suivant la signification de l'acte.

Outre les mentions prescrites pour les actes d'huissier de justice, les mentions du commandement de

payer sont énumérées (CPCE, art. R 321-3) et prescrites à peine de nullité.

Il est publié au service de la publicité foncière du lieu de situation de l'immeuble dans un délai de deux mois à compter de sa signification.

L'indisponibilité du bien, la saisie de ses fruits et la restriction aux droits de jouissance et d'administration du débiteur courent, à l'égard de celui-ci, à compter de la signification du commandement de payer valant saisie.

En revanche, ces effets ne courent, à l'égard des tiers, que du jour de la publication du commandement.

Le commandement de payer valant saisie cesse de plein droit de produire effet si, dans les deux ans de sa publication, il n'a pas été mentionné en marge de cette publication un jugement constatant la vente du bien saisi.

Chapitre 3 : Les actes préparatoires à la vente

7942

- le procès verbal de description des lieux ;

- l'assignation à comparaître du débiteur et des créanciers inscrits qui vaut assignation à comparaître à l'audience d'orientation du juge de l'exécution ;

- le dépôt au greffe du cahier des conditions de vente et de l'état hypothécaire au plus tard le cinquième jour ouvrable suivant l'assignation délivrée au débiteur saisi intéressé,

- la déclaration des créances et l'état ordonné des créances selon leur rang ;

Chapitre 4 : L'audience d'orientation

7943

À l'audience d'orientation, le juge de l'exécution entend les parties présentes ou représentées et vérifie que les conditions afférentes, d'une part, au titre exécutoire détenu par le créancier poursuivant (CPCE, art. L 311-2 et L 311-4) et, d'autre part, aux biens susceptibles d'être l'objet d'une saisie immobilière (CPCE, art. L 311-6) sont réunies.

Il statue alors sur les éventuelles contestations et demandes incidentes et détermine les modalités de poursuite de la procédure, en autorisant la vente amiable à la demande du débiteur ou en ordonnant la vente forcée.

Le jugement d'orientation est susceptible d'appel dans les quinze jours de sa notification par le greffe.

Chapitre 5 : La vente amiable

7944

Le juge de l'exécution qui autorise la vente amiable fixe le montant du prix en deçà duquel l'immeuble ne peut être vendu eu égard aux conditions économiques du marché ainsi que, le cas échéant, les conditions particulières de la vente.

Le débiteur doit accomplir les diligences nécessaires à la conclusion de la vente amiable. Il rend compte au créancier poursuivant, sur sa demande, des démarches accomplies à cette fin.

Le créancier poursuivant peut, à tout moment, assigner le débiteur devant le juge aux fins de voir constater sa carence et ordonner la reprise de la procédure sur vente forcée.

Le prix de vente de l'immeuble ainsi que toute somme acquittée par l'acquéreur à quelque titre que ce soit sont consignés et acquis aux créanciers participant à la distribution ainsi que, le cas échéant, au débiteur, pour leur être distribués.

Le juge s'assure que l'acte de vente est conforme aux conditions fixées, que le prix a été consigné et que l'état ordonné des créances a été dressé. Il ne constate la vente que lorsque ces conditions sont remplies.

Chapitre 6 : La vente forcée

7945

Lorsque le juge de l'exécution ordonne la vente forcée, il fixe la date de l'audience à laquelle il y sera procédé dans un délai compris entre deux et quatre mois à compter du prononcé de sa décision.

La vente forcée est poursuivie après une publicité visant à permettre l'information du plus grand nombre d'enchérisseurs possible.

L'adjudication de l'immeuble a lieu aux enchères publiques à l'audience du juge

Le montant de la mise à prix est fixé par le créancier poursuivant. À défaut d'enchère, celui-ci est déclaré adjudicataire d'office à ce montant.

Les enchères doivent être portées par le ministère d'un avocat.

L'adjudicataire doit consigner le prix sur un compte séquestre ou à la Caisse des dépôts et consignations et payer les frais de la vente.

L'adjudication emporte vente forcée du bien saisi et en transmet la propriété à l'adjudicataire.

Toute personne peut néanmoins faire une surenchère du dixième au moins du prix principal de la vente.

À peine d'irrecevabilité, la surenchère est formée par acte d'avocat et déposée au greffe du juge de l'exécution dans les dix jours suivant l'adjudication.

Si cette surenchère n'est pas couverte, le surenchérisseur est déclaré adjudicataire.

Remarque : lorsqu'une procédure de saisie immobilière engagée avant l'ouverture de la procédure collective (sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire) a été suspendue par l'effet de cette dernière, le liquidateur peut être subrogé dans les droits du créancier saisissant pour les actes que celui-ci a effectués, lesquels sont réputés accomplis pour le compte du liquidateur qui procède à la vente des immeubles. La saisie immobilière peut alors reprendre son cours au stade où le jugement d'ouverture l'avait suspendue. Les modalités de reprise sont précisées par les articles R. 642-24 et R. 642-25 du code de commerce.

Chapitre 7 : La réitération des enchères

7946

À défaut pour l'adjudicataire de payer dans les délais prescrits le prix ou les frais taxés, le bien est remis en vente à la demande du créancier poursuivant, d'un créancier inscrit ou du débiteur saisi, aux conditions de la première vente forcée.

Titre 5 : Saisies et ventes particulières

Chapitre 1 : Vente globale du fonds de commerce

A. Procédure de droit commun

(BOI-REC-FORCE-50-10-10)

7947

Le fonds de commerce, meuble incorporel, ne peut faire l'objet, en son ensemble, d'une saisie-vente. Aussi la loi du 17 mars 1909 codifiée aux articles L. 143-3 et L. 143-4 du Code de commerce a-t-elle institué une procédure de vente globale offrant l'avantage d'éviter le démembrement du fonds qui résulterait de la cession séparée des éléments de ce fonds. Cette loi a prévu différents cas de vente forcée. Le plus souvent la vente résultera de la conversion de la saisie-vente des éléments corporels du fonds au terme d'une procédure engagée par voie d'assignation devant le tribunal de commerce dans le ressort duquel est exploité le fonds.

B. Assignation en vente globale du fonds de commerce, procédure particulière réservée à l'administration fiscale

(LPF, art. L. 268 ; BOI-REC-FORCE-50-10-20)

7948

Par dérogation aux dispositions des articles L. 143-3 et L. 143-4 du Code de commerce, les comptables des finances publiques peuvent faire ordonner par le président du tribunal de grande instance que la vente d'un fonds de commerce soit effectuée dans les formes prévues pour les ventes de biens appartenant aux mineurs.

Les conditions préalables à l'application de cette procédure sont les mêmes que celles qui sont exigées en cas de vente globale du fonds poursuivie sur conversion de saisie-vente.

La demande est formée par voie d'assignation avec constitution d'avocat devant le président du tribunal de grande instance dans le ressort duquel le fonds de commerce est exploité.

Chapitre 2 : Autres saisies ou ventes

A. Saisie des navires, bateaux et aéronefs

(BOI-REC-FORCE-50-20)

7949

Des modalités spécifiques, dérogatoires au droit commun et principalement codifiées au code des transports et au code des douanes, s'appliquent à la saisie des navires, bateaux et aéronefs.

La saisie des navires est réglementée par les articles L.5114-20 à L.5114-29 du code des transports et le chapitre VI du décret n° 67-967 du 27 octobre 1967 dans sa rédaction actuellement en vigueur

Deux formes de saisies coexistent :

- la saisie-conservatoire visée aux articles L. 5114-22 du code des transports et 30 du décret n° 67-967 du 27 octobre 1967.

- la saisie-exécution visée aux articles L.5114-23 à L.5114-29 du code des transports et la section III du chapitre VI du décret n° 67-967 du 27 octobre 1967 dans sa rédaction actuellement en vigueur.

La saisie des bateaux est réglementée par les articles 118 à 131 du code du domaine public fluvial et de la navigation intérieure.

La saisie des aéronefs est réglementée par les articles L.6123-1 à L.6123-3 du code des transports, R.123-1 à R.123-9 du code de l'aviation civile, D.123-1 et D.123-2 du code de l'aviation civile.

B. Saisie-vente de biens incorporels

(BOI-REC-FORCE-50-30)

7950

Les brevets comme les licences, sont des biens incorporels, ou immatériels, saisissables.

La saisie du brevet est effectuée par acte extrajudiciaire en application des règles édictées au code de la propriété intellectuelle.

Titre 6 : Frais de poursuites

(CGI, art. 1912 ; BOI-REC-FORCE-60)

7951

Avant le 1er mars 2011 pour les produits fiscaux, les frais de poursuite mis à la charge des redevables variaient selon que le recouvrement concernait des impositions recouvrées par les comptables du Trésor ou des impôts.

Depuis le 1er mars 2011, pour les produits fiscaux, les frais de poursuites mis à la charge des redevables sont calculés par application d'un pourcentage qui ne peut excéder 5 p. cent du montant total des créances dont le paiement leur est réclamé, dans la limite de 500 euros par acte.

Le tarif des frais de poursuite applicables pour chaque catégorie d'acte est fixé comme suit (CGI, Annx II, art. 396 C) :

- 3 % pour un commandement de payer ;

- 5 % pour une saisie portant sur des biens meubles corporels ou incorporels ;

- 2,5 % pour une opposition sur saisie antérieure ;

-1,5 % pour une signification de vente ou l'apposition d'affiches ;

- 1 % pour un inventaire des biens saisis ou pour un procès-verbal de vente.

Les frais de saisie sont ramenés à 1% :

- en cas de saisie interrompue par un versement immédiat du redevable auprès de l'huissier ou du comptable de la DGFIP ;

- lorsque le redevable s'acquitte du montant de sa dette dans le délai d'un jour franc à compter de la saisie.

Les frais mis à la charge des redevables comportent un seuil minimum de 7,5 € pour le commandement de payer et de 15 € pour les autres actes de poursuite.

Les frais accessoires visés à l'article 415 de l'annexe III au CGI sont à la charge des redevables pour leur montant réel. Les autres frais accessoires visés à l'article 416 de l'annexe III au CGI restent à la charge du Trésor public.

Titre 7 : Procédures de distribution des sommes d'origine mobilière ou immobilière

(BOI-REC-FORCE-70)

7952

La répartition entre les créanciers de sommes d'argent payées par le débiteur ou recouvrées à son encontre obéit à des règles de procédures distinctes selon que celles-ci ont une origine mobilière ou immobilière.

La procédure de distribution des deniers (BOI-REC-FORCE-70-10) permet de procéder à la répartition entre les créanciers de sommes provenant soit de la vente de biens mobiliers, soit d'une situation de concours de saisies de créances.

Une procédure particulière de distribution du produit de la vente d'immeubles (BOI-REC-FORCE-70-20) a été instituée par l'ordonnance n° 2006-461 du 21 avril 2006 réformant la saisie immobilière et le décret n° 2006-936 du 27 juillet 2006 relatif aux procédures de saisie immobilière et de distribution du prix d'un immeuble et aujourd'hui codifiés aux articles L. 331-1 et suivants et R. 331-1 et suivants du CPCE. Cette procédure de distribution du prix d'un immeuble constitue une phase de la saisie immobilière dont elle est partie intégrante. Elle trouve à s'appliquer, sous certaines conditions, à l'occasion de la vente amiable d'un immeuble.

Partie 7 : Solidarités diverses et actions patrimoniales

Titre 1 : Actions contre les dirigeants et les tiers

(BOI-REC-SOLID)

Chapitre 1 : Responsabilité pécuniaire civile des dirigeants de sociétés

(LPF, art. L. 267 et R*. 267-1 ; BOI-REC-SOLID-10-10)

7955

Lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance. A cette fin, le comptable de la direction générale des finances publiques assigne le dirigeant devant le président du tribunal de grande instance du lieu du siège social.

Les voies de recours qui peuvent être exercées contre la décision du président du tribunal de grande instance ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires en vue de préserver le recouvrement de la créance du Trésor sur la base du jugement. Bien entendu, l'appel est sans effet sur les mesures conservatoires obtenues dès l'assignation du dirigeant.

Ces dispositions sont applicables à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement.

L'application de l'article L. 267 du LPF n'exige pas que soit établie la mauvaise foi du dirigeant, ou la démonstration du caractère intentionnel des manquements imputables à ce dernier. Sa responsabilité peut être déduite de la seule constatation de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales de la société.

Lorsqu'un dirigeant de droit oppose devant le juge qu'il n'a pas exercé la direction effective de la société, il doit apporter des éléments de preuve à l'appui de ses allégations, la démonstration de la direction effective par un tiers, dirigeant de fait, ne pouvant se limiter à une simple preuve a contrario. C'est uniquement lorsque le dirigeant de droit fait état de circonstances concrètes et sérieuses, desquelles il résulterait qu'il n'a pu assurer son mandat social, qu'il appartient à l'administration d'établir que ce dernier a effectivement exercé ses fonctions.

À cet égard, il est précisé que la qualification de dirigeant de fait implique les trois conditions suivantes: il faut qu'il y ait eu activité positive, que cette activité ait concerné des fonctions de direction, qu'elle ait été exercée souverainement en toute liberté et indépendance. Cette qualification ne peut, à l'inverse, s'appliquer à un simple subordonné non titulaire d'une délégation générale des pouvoirs du dirigeant social.

Chapitre 2 : solidarité de paiement en cas de condamnation pénale

(CGI, art. 1745 ; BOI-REC-SOLID-10-20)

7957

En cas d'information ouverte du chef de fraude fiscale, l'administration dispose de la faculté de se constituer partie civile. L'exercice de cette prérogative permet à l'administration d'être présente à tous les stades de la procédure, mais aussi, d'obtenir du juge pénal des moyens supplémentaires de recouvrement.

En vertu de l'article 1745 du CGI, en effet, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée en application des articles 1741 et suivants du CGI, peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes.

Les articles 1741 et suivants du CGI définissent la plupart des délits fiscaux. Parmi ces textes répressifs, les plus fréquemment utilisés sont l'article 1741 du CGI, réprimant le délit général de fraude fiscale et le 1° de l'article 1743 du CGI qui punit l'omission d'écritures comptables et la passation d'écritures inexactes ou fictives. Certaines infractions fiscales, telles, par exemple, que le délit d'escroquerie en matière de TVA, sont visées directement par l'article 313-1 du code pénal.

Les peines sanctionnant le délit de fraude fiscale comportent, le cas échéant, à côté de peines principales, des peines dites complémentaires et accessoires, mais la solidarité de l'article 1745 du CGI est une mesure distincte, sur laquelle le juge est appelé à statuer, à condition qu'elle soit expressément demandée par l'administration.

Le juge répressif en effet, apprécie souverainement s'il y a lieu de mettre à la charge de la personne condamnée l'obligation solidaire pour le paiement des droits fraudés et des pénalités. Cette mesure est donc à la fois distincte et indissociable de la procédure réprimant la fraude fiscale.

Titre 2 : Mise en œuvre de la solidarité de paiement

(BOI-REC-SOLID-20)

7958

Les cas de solidarité exposés ci-après, que les comptables des finances publiques sont autorisés à mettre en œuvre directement, relèvent des dispositions consacrées aux impôts directs, sous l'intitulé « Obligations des tiers ». Il s'agit des articles 1682 à 1691 du CGI.

Les comptables bénéficient du " privilège du préalable " pour l'utilisation de ces solidarités préexistantes. En effet, à la différence des actions menées contre les dirigeants (cf. BOI-REC-SOLID-10-10), les actions contre les associés de société civiles ou en nom collectif se déroulent sans avoir recours à l'autorité judiciaire.

Chapitre 1 : Actions contre les associés et les liquidateurs amiables et responsabilité des détenteurs et séquestres de fonds

(BOI-REC-SOLID-20-10)

7959

Contrairement aux porteurs de parts ou actions de sociétés de capitaux, qui ne sont tenus des dettes de la société qu'à hauteur de leurs apports, les associés de sociétés de personnes peuvent être mis en cause, pour le paiement de ces dettes, sur l'ensemble de leur patrimoine. En vertu des règles de droit commun, chaque associé est tenu indéfiniment sur ses biens propres au paiement de la dette sociale au prorata de sa part dans le capital social.

Des tiers qui ne sont pas personnellement redevables de l'impôt peuvent être tenus de verser au Trésor public tout ou partie des fonds qu'ils détiennent pour le compte d'un contribuable. Il s'agit de l'obligation de versement des détenteurs privés et de celle des dépositaires publics.

A. Obligation au passif des associés de sociétés civiles

(BOI-REC-SOLID-20-10-10)

7960

Ont le caractère civil toutes les sociétés auxquelles la loi n'attribue pas un autre caractère à raison de leur forme, de leur nature ou de leur objet.

Sous le titre " Engagement des associés à l'égard des tiers ", les dispositions des articles 1857 à 1860 du code civil fixent le droit commun de ces sociétés, en vertu desquelles chaque associé est tenu indéfiniment sur ses biens propres au paiement des dettes de la société proportionnellement à sa part dans le capital social.

Certains groupements sont soumis à des règles particulières : Les groupements d'intérêt économique (GIE), en vertu des articles L.251-1 à L.251-23 du code de commerce, poursuivent une activité civile ou commerciale et leurs membres répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales. Les membres se retirant du groupement restent toutefois responsables des dettes nées antérieurement à leur départ. Les membres arrivants sont également tenus du passif antérieur à leur arrivée ;

Les sociétés civiles professionnelles sont régies par la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 et par la loi n° 72-1151 du 23 décembre 1972. Les associés sont indéfiniment responsables du passif social (article 15 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966).

La mise en jeu de la responsabilité des associés est précédée par la poursuite préalable de la société sur son actif propre. La responsabilité des associés a un caractère subsidiaire qui implique des poursuites préalables et vaines contre la société.

B. Responsabilité des associés de sociétés en nom collectif, des dépositaires publics, séquestres et liquidateurs amiables

(BOI-REC-SOLID-20-10-20)

7961

La solidarité des associés de sociétés en nom collectif, de même que celle des associés de sociétés civiles, ne peut être recherchée par le comptable des finances publiques que s'il est muni d'un titre exécutoire à l'encontre du ou des associé(s) poursuivi(s). En revanche, le comptable a la faculté de ne poursuivre qu'un seul associé pour la totalité de la dette d'une société en nom collectif (SNC).

Les dépositaires publics de deniers, qui ne sont pas personnellement redevables de l'impôt, peuvent être tenus de verser au Trésor tout ou partie des sommes dues par les redevables. L'article L. 265 du LPF leur impose en effet, sous certaines conditions, de remettre aux comptables des finances publiques les sommes dont ils sont détenteurs ou débiteurs. Les liquidateurs de sociétés dissoutes sont expressément assimilés à des dépositaires publics.

Chapitre 2 : Responsabilité pécuniaire des représentants et ayants cause du contribuable décédé

(BOI-REC-SOLID-20-20)

7962

Aux termes de l'article 1682 du CGI : « Le rôle, régulièrement mis en recouvrement, est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants cause ». Le régime de solidarité qui en résulte concerne les représentants du contribuable (tuteur, administrateur des biens d'un mineur) et les ayants cause (héritiers et légataires).

Les ayants cause sont responsables des impositions du contribuable décédé en tant que continuateurs de la personne du défunt, mais aussi en tant que tiers détenteurs de biens lui ayant appartenu. Ils peuvent donc être poursuivis, soit personnellement sur l'ensemble de leurs biens, mais jusqu'à concurrence de leur part contributive dans les charges successorales, soit, réellement, dans les conditions fixées à l'article L.262 du LPF (BOI-REC-FORCE-30).

Chapitre 3 : Responsabilité liée à la cession et à l'exploitation d'un fonds de commerce

(BOI-REC-SOLID-20-30)

7963

Les dispositions du code général des impôts prévoient trois cas de responsabilité solidaire pour le paiement des impôts directs, à la charge respectivement du cessionnaire d'un fonds de commerce, du cessionnaire d'une entreprise non commerciale et du propriétaire non exploitant de fonds de commerce.

Le 1 de l'article 1684 du CGI vise les cas de cessions d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière.

Le 2 de l'article 1684 du CGI, vise les cas de cession à titre onéreux soit d'une charge ou d'un office, soit d'une entreprise libérale ou du droit d'exercer une profession non commerciale.

Dans les deux cas, , le successeur du contribuable peut être rendu responsable solidairement avec son prédécesseur du paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices réalisés par ce dernier pendant l'année de la cession jusqu'au jour de celle-ci ainsi qu'aux bénéfices de l'année précédente lorsque, la cession étant intervenue pendant le délai normal de déclaration, ces bénéfices n'ont pas été déclarés avant la date de la cession.

Le 3 de l'article 1684 du CGI établit un régime de solidarité entre le propriétaire d'un fonds de commerce et l'exploitant de l'entreprise.

Chapitre 4 : Responsabilité fondée sur la location d'immeuble

(BOI-REC-SOLID-20-40)

7964

Le code général des impôts (CGI) prévoit un régime de responsabilité solidaire applicable au recouvrement de certains impôts directs dus par les locataires au moment de quitter les lieux. Il s'agit de la solidarité du propriétaire de ces logements ou locaux donnés en location.

En vertu des articles 1686 et 1687 du CGI, les propriétaires et, à leur place, les principaux locataires, peuvent être tenus d'acquitter la taxe d'habitation ou la cotisation foncière des entreprises due par les locataires qui ont déménagé.

L'article 1688 du CGI fixe la responsabilité des loueurs de bureaux meublés en matière de paiement des impôts dus par leurs locataires, qui doivent verser au Trésor à ce titre, par l'intermédiaire du propriétaire, une consignation correspondant à 25 % du prix de la location.

Chapitre 5 : Responsabilité pécuniaire des complices et coauteurs de certaines infractions fiscales

(BOI-REC-SOLID-20-50)

7965

Toute personne condamnée comme complice d'un contribuable s'étant frauduleusement soustrait ou ayant tenté de se soustraire frauduleusement au paiement de l'impôt direct, est tenue solidairement avec le contribuable au paiement de cet impôt.

Ce régime de responsabilité solidaire complète celui qui vise les tiers condamnés pénalement au titre de l'article 1745 du CGI (voir BOI-REC-SOLID-10-20). Il s'en distingue en ce que la solidarité qu'il prévoit n'a pas à être décidée par le juge, sur demande de l'administration : elle sanctionne automatiquement la complicité du délit fiscal reconnue par le juge pénal.

Par ailleurs, l'alinéa 2 de l'article 1691 du CGI, qui fait référence aux articles 1771 à 1778 du CGI,

institue une responsabilité de droit qui s'applique aux retenues à la source opérées au titre de l'impôt sur le revenu, conformément aux articles 1671 A et 1671 B du CGI, ainsi qu'aux amendes pénales en procédant. Sont visés par cette disposition non seulement les complices, mais aussi les coauteurs du délit constitué par le défaut de versement de ces retenues à la source.

Titre 3 : Reconstitution et surveillance du patrimoine des débiteurs

(BOI-REC-SOLID-30)

7966

Outre les garanties ou sûretés que peuvent constituer les créanciers en vue de sauvegarder leurs droits, sur un ou plusieurs éléments du patrimoine de leurs débiteurs, l'ensemble des biens du débiteur forme le gage commun de ses créanciers, pour l'ensemble de leurs créances, ainsi qu'il ressort des articles 2284 et 2285 du code civil.

Afin de contrecarrer les agissements de certains débiteurs organisant leur insolvabilité, la possibilité est ouverte aux créanciers, sous certaines conditions, de faire prononcer par le juge l'inopposabilité des actes effectués en fraude de leurs droits.

Plusieurs types d'actions de droit commun visant à reconstituer, au profit du créancier poursuivant, le patrimoine saisissable du débiteur, sont ainsi à la disposition des comptables publics.

L'action paulienne tend à obtenir l'inopposabilité des agissements du redevable qui entraînent la diminution de leur gage au profit de tiers cocontractants (cf. BOI-REC-SOLID-30-10).

L'action en déclaration de simulation permet aux comptables publics de rendre inopposables à leur égard les actes frauduleux de nature à créer une situation ayant les apparences de la régularité, mais destinée à soustraire de leurs poursuites certains biens ou certains droits (cf. BOI-REC-SOLID-30-20).

L'action oblique (dite encore indirecte ou subrogatoire) permet au créancier de se substituer au débiteur défaillant pour exercer à sa place les droits et actions appartenant au débiteur, sans avoir besoin de son consentement ni d'une autorisation par justice (cf. BOI-REC-SOLID-30-30).

Partie 8 : Évènements affectant l'action en recouvrement

(BOI-REC-EVTS)

Titre 1 : Procédures amiables et procédures collectives de règlement du passif

(BOI-REC-EVTS-10)

7970

La loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises et ses décrets d'application n° 2005-1677 du 28 décembre 2005 et n° 2006-1709 du 23 décembre 2006, applicables aux procédures ouvertes à compter du 1er janvier 2006 ont réformé en profondeur le droit des entreprises en difficultés. L'objectif de la réforme était d'anticiper le traitement des difficultés des entreprises afin de

les sauvegarder et de maintenir l'emploi.

Quatre procédures ont été prévues :

- une procédure préventive : la conciliation (forme rénovée du règlement amiable)

- trois procédures collectives :

• la sauvegarde (création de la loi de 2005) ;

• le redressement et la liquidation judiciaires (y compris la liquidation judiciaire simplifiée), sous une forme rénovée.

Ce dispositif a été clarifié et complété par l'ordonnance n° 2008-1345 du 18 décembre 2008, prise en vertu de l'article 74 de loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (LME), et son décret d'application n° 2009-160 du 12 février 2009.

L'ordonnance est entrée en vigueur pour l'essentiel de ses dispositions le 15 février 2009 et est applicable aux procédures ouvertes depuis cette date.

Par ailleurs, l'article 57 de la loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière institue une procédure de sauvegarde financière accélérée. Cette procédure est réservée aux entreprises relevant du régime des comités de créanciers obligatoires et ne concerne donc que les créanciers « financiers » c'est-à-dire ceux qui sont membres des comités de créanciers (établissements de crédits et obligataires).

En ce qui concerne les particuliers, la mise en place de mesures de prévention et de règlement amiable tend à la protection des consommateurs, qui du fait de difficultés financières ou d'un recours mal maîtrisé au crédit à la consommation se trouvent dans des situations de surendettement.

Afin de permettre aux différents intervenants des procédures collectives de recueillir l'ensemble des informations nécessaires pour mener à bien leur mission, la loi prévoit à leur profit un droit de communication auprès de différents organismes, dont l'administration fiscale.

Chapitre 1 : Procédures amiables

7971

A. Procédure de conciliation

(code de commerce, art. L 611-4 à L 611-15 et R. 611-22 à R. 611-46 ; BOI-REC-EVTS-10-10-10).

La conciliation est ouverte, sur demande exclusive du débiteur, à toute entreprise (voir remarque) qui éprouve une difficulté juridique, économique ou financière avérée ou prévisible et qui ne se trouve pas en état de cessation des paiements ou qui l'est depuis moins de 45 jours. Cette procédure, dont la durée ne peut excéder 5 mois (4 mois prorogeable un mois sur décision motivée du président du tribunal), se substitue à l'ancien règlement amiable.

> **Remarque** : Cette procédure s'applique. aux personnes exerçant une activité commerciale ou artisanale mais aussi aux personnes physiques exerçant à titre individuel une profession libérale (exclusion des agriculteurs qui bénéficient d'une procédure particulière de règlement amiable prévu aux articles L. 351-1 à L. 351-7 du Code rural et de la pêche maritime).

La conciliation est la recherche, sous l'égide d'un conciliateur, d'un accord amiable entre le débiteur et ses principaux créanciers pour mettre fin aux difficultés de l'entreprise et maintenir l'emploi.

Dans la phase de recherche de l'accord, la règle de l'arrêt des poursuites individuelles et des voies d'exécution n'existe pas en conciliation. Toutefois, si un créancier poursuit le débiteur ou simplement le met en demeure de payer, ce dernier peut saisir le président du tribunal qui a ouvert la procédure aux fins d'obtenir des délais de grâce sur le fondement des articles 1244-1 à 1244-3 du code civil dans la limite de 2 ans, interdisant ainsi les poursuites.

Les organismes fiscaux et sociaux peuvent accorder des remises de dettes, dans les conditions fixées à l'article L. 626-6 du code de commerce, et consentir à des abandons de sûretés ou à des cessions de rang.

L'échec de la conciliation résulte de l'absence d'accord avec les principaux créanciers. Le débiteur peut solliciter l'ouverture d'une autre conciliation à l'expiration d'un délai de 3 mois à compter de la fin de la précédente procédure de conciliation. Si le débiteur n'est pas en cessation des paiements, il peut demander l'ouverture d'une sauvegarde. En revanche, si le débiteur est en cessation des paiements,

le tribunal se saisit d'office pour prononcer un redressement ou une liquidation judiciaire.

En revanche, si un accord est trouvé, ce dernier peut être soit constaté, soit homologué. Cet accord suspend, pendant la durée de son exécution, toute action en justice et toute poursuite individuelle pour obtenir paiement des créances qui en font l'objet.

Le jugement d'homologation ou l'accord constaté interrompt la prescription et l'exécution de l'accord suspend, jusqu'à son terme ou sa résolution, la prescription de l'action en recouvrement.

Les personnes qui ont consenti, dans le cadre d'un accord homologué, un nouvel apport en trésorerie ou la fourniture de nouveaux biens ou services au débiteur, bénéficient du privilège de la « new money ». Ce privilège s'exercera en cas d'ouverture ultérieure d'une sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire par le canal d'une déclaration de créances mentionnant l'existence de ce privilège qui ne sera primé que par le super privilège des salaires et les frais de justice.

B. Surendettemement

(code de la consommation , art. L 330-1 à L 334-12 et R 331-1 à R 333-5 ; BOI-REC-EVTS-10-10-20)

7972

Toute personne physique de bonne foi qui se trouve dans l'impossibilité manifeste de faire face à ses dettes non professionnelles peut bénéficier d'une procédure de surendettement.

Après que son dossier a été déclaré recevable, le débiteur peut dès lors bénéficier d'un plan d'apurement de ses dettes personnelles issu soit de la phase de conciliation imparti aux commissions de surendettement soit de mesures recommandées ou imposées par cette dernière.

En outre, si sa situation s'avère irrémédiablement compromise, le débiteur peut bénéficier d'une procédure de rétablissement personnel avec ou sans liquidation judiciaire aux termes de laquelle les dettes incluses dans la procédure peuvent faire l'objet d'un effacement.

Chapitre 2 : Procédures judiciaires

7973

A. Procédure de sauvegarde

(C.Com, art. L 620-1 à L. 627-4 et R. 621-1 à R. 627-1 ; BOI-REC-EVTS-10-20-10)

Elle est ouverte à la demande exclusive du débiteur, qui sans être en cessation des paiements, justifie de difficultés qu'il n'est pas en mesure de surmonter (C.Com, art. L 620-1).

Sont visés les commerçants, les agriculteurs, les personnes immatriculées au répertoire des métiers, les personnes morales de droit privé et les personnes physiques exerçant à titre individuel une profession libérale.

L'ordonnance du 18 décembre 2008 étend à la sauvegarde l'application du I de l'article 1756 du CGI qui prévoit en redressement et liquidation judiciaires la remise automatique des pénalités fiscales et des frais de poursuite relatifs aux impôts directs ou indirects dus à la date du jugement d'ouverture, à l'exception des majorations et amendes visées aux b et c de l'article 1728, articles 1729, 1732, 1737 et 1740 du CGI.

La procédure de sauvegarde a vocation à donner lieu à un plan de sauvegarde arrêté par jugement à l'issue d'une période d'observation d'une durée de six mois renouvelable une fois (+ 6 mois à la demande du Ministère public).

Le tribunal fixe les modalités de paiement des échéances arrêtées par le plan. En cas d'inexécution du plan par le débiteur ou de survenance de la cessation des paiements en cours de plan, sa résolution est prononcée avec ouverture d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

B. Procédure de redressement judiciaire

(C.Com, art. L. 631-1 à L. 632-4 et R. 631-1 à R. 631-43 ; BOI-REC-EVTS-10-20-20)

7974

Trois objectifs sont assignés à cette procédure : la poursuite de l'activité, le maintien de l'emploi et l'apurement du passif.

La procédure est ouverte aux mêmes personnes qu'en procédure de sauvegarde dès lors qu'il y a cessation des paiements. L'état de cessation des paiements est défini comme « l'impossibilité de faire face au passif exigible avec son actif disponible ». Le débiteur qui établit que les réserves de crédit ou les moratoires dont il bénéficie de la part de ses créanciers lui permettent de faire face au passif exigible avec son actif disponible n'est pas en cessation des paiements.

Le dispositif débute par une période d'observation qui débouche en principe sur l'adoption d'un plan de redressement arrêté par le Tribunal.

Le tribunal ouvre une période d'observation de 6 mois renouvelable une fois (plus 6 mois à la demande du Ministère public).Au cours de la période d'observation, le tribunal peut mettre fin à la procédure ouverte (fonds suffisants pour désintéresser les créanciers), ordonner la cession totale ou partielle de l'entreprise, prononcer la liquidation judiciaire, ou arrêter un plan de redressement. Le plan de redressement, conçu sur le modèle du plan de sauvegarde, peut être résolu en cas d'inexécution de ses termes par le débiteur. Dans le même jugement, le tribunal ouvre une liquidation judiciaire.

C. Procédure de liquidation judiciaire

(C.Com, art. L. 640-1 à L 644-6 et R. 640-1 à R. 644-4 ; LPF, art. L. 269 A, L. 269 B ; BOI-REC-EVTS-10-20-30)

7975

La liquidation judiciaire a pour objet de mettre fin à l'activité de l'entreprise ou de réaliser le patrimoine du débiteur par une cession totale ou séparée de ses droits et biens.

Elle est ouverte à l'encontre de tous les débiteurs en cessation des paiements et dont le redressement est manifestement impossible. Sont visées les mêmes personnes qu'en procédures de sauvegarde et de redressement judiciaires (cf. **n^{os} 7973** et **7974**) à l'exclusion de celles déjà soumises à une procédure de liquidation judiciaire tant que celle-ci n'est pas clôturée (C.Com, art. L 640-2, al. 2).

La liquidation judiciaire peut être prononcée au cours de la période d'observation d'une procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire.

A l'expiration d'un délai de deux ans à compter du jugement de liquidation judiciaire, tout créancier peut saisir le Tribunal pour faire clôturer la procédure.

La procédure est clôturée soit pour extinction du passif, soit pour insuffisance d'actif.

Comme antérieurement, en cas de clôture pour insuffisance d'actif, le comptable ne retrouvera son droit de poursuite individuelle que s'il entre dans l'un des cas prévus par l'article L. 643-11 du code de commerce .

Les articles L. 644-1 et suivants du code de commerce prévoient une procédure de liquidation judiciaire simplifiée visant, d'une part, à accélérer le traitement des liquidations judiciaires des petites entreprises ne détenant pas d'immeuble mais seulement de faibles actifs facilement réalisables et, d'autre part, à réduire les frais engendrés par ces procédures.

Facultative lors de sa création par la loi du 26 juillet 2005 , l'ordonnance du 18 décembre 2008 rend la procédure obligatoire dans certains cas. Ces dispositions s'appliquent aux procédures ouvertes à compter du 15 février 2009.

Ainsi, la liquidation judiciaire simplifiée devient obligatoire lorsque :

• l'actif du débiteur ne comprend pas de bien immobilier ;

• le nombre de salariés, au cours des six mois précédant l'ouverture de la procédure, est au plus égal à 1 et le chiffre d'affaires HT est égal au plus à **300 000 €**.

La liquidation judiciaire simplifiée reste facultative lorsque :

- le débiteur ne dispose pas de bien immobilier ;

- le nombre des salariés est compris entre 1 et 5 au cours des 6 derniers mois précédant l'ouverture de la procédure et le chiffre d'affaires HT est supérieur à **300 000 €** dans la limite de **750 000 €**.

Pour les entreprises qui ne relèvent pas de ces seuils, le tribunal ouvre une procédure de liquidation judiciaire ordinaire.

Chapitre 3 : La déclaration de créances

(code de commerce, art. L 622-24 et R. 622-21 à R. 622-26 ; BOI-REC-EVTS-10-30)

7976

Une déclaration de créances doit être effectuée dans le cadre des procédures de sauvegarde, de redressement et de liquidation judiciaires.

Les créances à déclarer par les comptables sont celles, authentifiées ou non encore authentifiées, qui sont nées antérieurement (fait générateur) au jugement d'ouverture.

De plus, certaines créances nées régulièrement après le jugement d'ouverture autres que celle du I de l'article L. 622-17 et du I de l'article L. 641-13 du code de commerce doivent également être déclarées (C.Com, art. L. 622-24, al. 5).

1) Les créances fiscales nées régulièrement après le jugement d'ouverture qui entrent dans le champ d'application des I des articles L. 622-17 et L 641-13 du code de commerce.

Ces créances ne font pas l'objet d'une déclaration.

L'ordonnance du 18 décembre 2008 applicable aux procédures ouvertes à compter du 15 février 2009, a modifié le domaine des créances postérieures, éligibles au traitement préférentiel, en supprimant l'exigence du lien entre l'activité professionnelle et l'utilité de la créance pour l'activité du débiteur.

Selon qu'il s'agisse de procédures de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire, les créances fiscales nées régulièrement après le jugement d'ouverture pour les besoins du déroulement de la procédure ou de la période d'observation, ou en contrepartie d'une prestation fournie au débiteur pendant cette période relèvent de l'article L. 622-17 du code du commerce ou de l'article L. 641-13 du code de commerce.

Entrent dans cette catégorie :

- les créances fiscales, comme antérieurement au 15 février 2009 (TVA, taxes d'apprentissage et pour le financement de la formation professionnelle continue, contribution économique territoriale, participation des employeurs à l'effort de construction, etc.) ;

- les produits divers et locaux (sauf amendes et taxes d'urbanisme).

S'y ajoutent toutes les créances postérieures, contreparties de prestations fournies au débiteur, qu'elles soient ou non en rapport avec son activité professionnelle et qui sont désormais couvertes par le traitement préférentiel.

Entrent notamment dans cette catégorie :

- les loyers quand le propriétaire est l'État ou une collectivité territoriale ;

- les sommes correspondant à des dettes personnelles du redevable, contrepartie d'une prestation fournie au débiteur (consommation d'eau à titre personnel ou familial, frais d'hospitalisation, etc.).

Ces créances, non déclarées au passif, doivent être payées à échéance. A défaut de paiement, le droit de poursuite individuelle est maintenu et les créances bénéficient d'un privilège de paiement (sous réserve d'avoir été portées à la connaissance du mandataire ou du liquidateur judiciaire dans les conditions visées aux IV des articles L. 622-17 et L. 641-13 du code de commerce.

2) Les créances postérieures au jugement d'ouverture qui ne sont pas nées pour les besoins de la vie courante du débiteur, personne physique, et qui ne sont pas la contrepartie d'une prestation fournie à ce dernier.

Elles sont soumises au principe d'interdiction des paiements et sont à déclarer (C. Com, art. L. 622-7 et L. 622-24, al. 5).

Il s'agit :

- des créances fiscales du débiteur pour une nouvelle activité ou pour une activité professionnelle distincte de celle soumise à la procédure collective ;

- des créances postérieures résultant d'un contrat à exécution successive.

Le principe d'interdiction des paiements a été étendu à certaines créances.

Ainsi, la taxe d'habitation et la taxe foncière personnelles de la personne physique débitrice, établies pour son logement personnel et/ou sa résidence secondaire, ne peuvent être considérées comme des créances privilégiées, telles qu'elles sont définies au I de l'article L. 622-17 du code de commerce.

Le délai de déclaration pour les créances nées antérieurement au jugement d'ouverture fixé en

application de l'article L 622-24 du code de commerce est :

- de 2 mois à compter de la publication du jugement d'ouverture au BODACC ;

- ou de 2 mois à compter de la réception par le comptable public, titulaire d'une sûreté publiée ou d'un privilège inscrit, de la lettre en LR/AR du mandataire judiciaire ou liquidateur l'invitant à déclarer ses créances.

Le délai de déclaration pour les créances nées régulièrement après le jugement d'ouverture et étrangères au déroulement de la procédure est également de 2 mois mais il court à compter de la date d'exigibilité de la créance (c'est-à-dire à compter de la date à laquelle le paiement de la créance peut être réclamé au débiteur).

Remarque : les créances résultant d'un contrat à exécution successive doivent être déclarées pour la totalité des sommes échues et à échoir, sur la base d'une évaluation, dans un délai de deux mois à compter de la publication du jugement d'ouverture au BODACC (code de commerce, art. R. 622-22 al. 1).

Le défaut de déclaration est sanctionné par l'absence d'admission dans les répartitions et dividendes des plans de sauvegarde et de redressement judiciaire ou encore de la liquidation judiciaire, à moins que le juge commissaire relève le créancier de sa forclusion.

Un créancier peut être relevé de la forclusion s'il établit que la défaillance n'est pas due à son fait ou est due à une omission volontaire du débiteur lors de l'établissement de la liste des créances (C.Com, art. L. 622-26).

L'action en relevé de forclusion doit être exercée dans le délai de 6 mois à compter de la publication du jugement d'ouverture de la procédure au BODACC. Pour les créanciers titulaires d'une sûreté publiée ou d'un privilège inscrit, le délai court à compter de la réception de l'avis qui leur est donné par le mandataire ou le liquidateur judiciaire. Par exception, ce délai est porté à 12 mois pour les créanciers placés dans l'impossibilité de connaître l'existence de leur créance avant l'expiration du délai de 6 mois (créances réelles par une opération de contrôle fiscal).

Chapitre 4 : Les remises de créances publiques et sociales

(C.Com, art. L. 626-6 et D. 626-9 à D. 626-15 ; BOI-REC-PREA-20-10-20 ; BOI-CTX-GCX-10-30-30-40)

7977

L'article L. 626-6 du code de commerce., issu de la loi de 2005, permet aux créanciers publics (administrations financières, organismes de sécurité sociale et institutions gérant le régime d'assurance chômage) de remettre, lors de l'adoption d'un plan de conciliation, de sauvegarde ou de redressement judiciaire, tout ou partie des dettes publiques des entreprises qui en font la demande.

Le comptable public peut donc, via la Commission des chefs des services financiers et des représentants des organismes de sécurité sociale et d'assurance chômage (CCSF), accorder aux débiteurs qui en font la demande, sous réserve que celle-ci soit recevable des remises de dettes publiques alors même que les créanciers privés n'en auraient pas consentis ou bien encore en l'absence de dettes privées (suppression de l'obligation de concomitance entre les remises de dettes privées et de dettes publiques et du plafonnement en montant et en taux des remises de créances publiques en fonction des abandons de créances privés).

Remarque : cette possibilité existe également en cas de modification substantielle dans les objectifs ou les moyens du plan de sauvegarde et de redressement judiciaire.

Chapitre 5 : Responsabilités et sanctions prévues en matière de procédures civiles

(BOI-REC-EVTS-10-40)

A. Responsabilité pour insuffisance d'actif

(code de commerce, articles L651-1 à L651-4)

7978

Lorsque la liquidation judiciaire d'une personne morale révèle une insuffisance d'actif et si celle-ci est au moins partiellement imputable à une faute de gestion, le tribunal peut faire supporter tout ou partie des dettes sociales par les dirigeants - de droit ou de fait – convaincus d'avoir contribué à cette faute.

B. Faillite personnelle et interdiction de gérer

(code de commerce, articles L. 653-1 et suivants)

7979

A défaut de paiement des sommes dues dans le cadre d'une condamnation à combler le passif social, le dirigeant peut être frappé de faillite personnelle.

Le nouvel article s'applique aux procédures collectives en cours au 15 février 2009.

L'article L. 653-8 du code de commerce prévoit que le tribunal peut prononcer l'interdiction de gérer au lieu de la faillite personnelle dans tous les cas de prononcé de celle-ci.

Cette sanction ne constitue plus un cas de reprise des poursuites individuelles après clôture de la liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif.

C. Banqueroute

(code de commerce, articles L.654-1 à L. 654-7)

7980

Le délit de banqueroute suppose l'ouverture d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire (exclusion de la sauvegarde).

La banqueroute est punie de 5 ans de prison et d'une amende de 75 000 € (sur ce point, cf. C.Com, art. L. 654-3).

Ce délit se prescrit par 3 ans soit à compter du jugement d'ouverture de la procédure collective, lorsque les faits incriminés sont apparus avant cette date, soit à compter de leur révélation aux tiers, s'ils ont été commis postérieurement à cette date.

Titre 2 : Contentieux des poursuites

(BOI-REC-EVTS-10)

7982

Les poursuites engagées contre les débiteurs du Trésor peuvent faire l'objet d'oppositions de la part de ces derniers, d'une procédure de référé ou de revendications de meubles saisis de la part des tiers.

Chapitre 1 : Oppositions aux actes de poursuite

(LPF, art. L. 281, L. 282, R* 281-1 à R* 281-5 et R* 282-1 ; cf. BOI-REC-EVTS-20-10)

7983

Les contribuables peuvent faire opposition aux actes de poursuite proprement dits (au sens de l'art. L. 281 du LPF) que le Trésor a engagés à leur encontre, qu'il s'agisse de commandements, de mises en demeure, de procès-verbaux de saisie ou encore d'avis à tiers détenteur.

Les dispositions des articles L. 281 et R* 281 et suivants du LPF qui règlent la procédure des oppositions aux actes de poursuite s'imposent à tous ceux qui sont tenus au paiement d'une créance dont le recouvrement incombe aux comptables de la direction générale des finances publiques, qu'il

s'agisse du débiteur lui-même, du tiers détenteur (qu'il fasse opposition à l'avis lui-même ou aux poursuites qui en procèdent), de la caution ou encore d'un tiers tenu au paiement en vertu d'une disposition légale.

L'opposition aux actes de poursuite ne peut être fondée que sur un motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. L'irrégularité en la forme des actes, la non-exigibilité de la somme réclamée par suite de paiement, par exemple, constituent des motifs sur lesquels l'opposition aux actes de poursuite peut être valablement fondée.

L'opposition doit être formée auprès du Directeur Départemental des Finances Publiques du département dans lequel est effectuée la poursuite, dans le délai de deux mois à partir de la notification de l'acte de poursuite dont la régularité en la forme est contestée, de tout acte de poursuite si le motif invoqué porte sur l'obligation de payer ou le montant de la dette, du premier acte de poursuite permettant d'invoquer tout autre motif. Elle doit être appuyée de toutes justifications utiles. L'autorité compétente doit se prononcer dans le délai de deux mois à partir du dépôt de la demande dont elle doit accuser réception. A défaut de réponse dans ce délai ou si la réponse ne le satisfait pas, le redevable peut saisir le tribunal dans les deux mois qui suivent, soit l'expiration du délai imparti à l'autorité compétente pour répondre, soit la notification de la décision de cette dernière.

Il est précisé que les contestations relatives à la saisissabilité des biens ou créances saisis ne relèvent pas de la procédure d'opposition à poursuites prévue à l'article L. 281 du LPF. Elles doivent être portées directement devant le juge de l'exécution.

Le juge de l'exécution est compétent quand l'opposition est motivée, soit par l'irrégularité en la forme des actes, soit par les difficultés relatives à l'existence et à la portée du privilège du Trésor. Dans les autres cas, c'est le juge de l'impôt.

Remarque : En ce qui concerne les saisies des rémunérations sous la forme de droit commun, le juge du tribunal d'instance exerce les pouvoirs du juge de l'exécution (cf. ci-avant n° 7914).

Chapitre 2 : Procédure du référé

(LPF, art. L. 277 ; voir également RC n^{os} 7606 et suiv.)

7984

Lorsque le comptable a fait procéder à une saisie conservatoire à défaut de constitution de garanties ou d'insuffisances de celles-ci en matière de sursis de paiement, le contribuable peut demander au juge du référé de prononcer la limitation ou l'abandon de cette mesure si elle comporte des conséquences difficilement réparables (LPF, art. L 279, cf. BOI-REC-PREA-20-20-30).

Remarque : Les dispositions de l'article L 277 du LPF, relatives au sursis de paiement, sont aménagées pour les demandes de sursis de paiement formulées à compter du 1er juillet 2009 (cf. n° 7866 et suiv.).

Chapitre 3 : Revendication de meubles saisis

(LPF, art. L. 283, R* 281-4, R* 281-5 et R* 283-1 ; cf. BOI-REC-EVTS-20-20)

7985

Lorsqu'il a été procédé, en vue du recouvrement de l'impôt, à une saisie mobilière et que la propriété de tout ou partie des biens saisis est revendiquée par une tierce personne, celle-ci peut s'opposer à la vente de ces biens en demandant leur restitution.

La demande en revendication d'objets saisis est adressée suivant le cas au directeur départemental des finances publiques, au responsable du service à compétence nationale ou au directeur régional des douanes et droits indirects , du département ou de la région dans lequel a été pratiquée la saisie, appuyée de toutes justifications utiles. Elle doit, à peine de nullité, être formée dans le délai de deux mois de la date à laquelle le revendiquant a eu connaissance de la saisie.

À défaut de décision dans le délai de deux mois comme dans le cas où la décision rendue ne le satisfait pas, le revendiquant peut assigner le comptable saisissant devant le juge de l'exécution. Cette assignation doit être formée dans le délai de deux mois de l'expiration du délai imparti à l'autorité compétente pour statuer ou dans le délai de deux mois de la notification de la décision de cette dernière. L'assignation délivrée avant l'expiration de ce délai est irrecevable.

Le juge statue exclusivement au vu des justifications soumises à l'autorité compétente et les revendiquants ne sont admis ni à lui soumettre des pièces justificatives autres que celles qu'ils ont déjà produites à l'appui de leurs mémoires, ni à invoquer dans leurs conclusions des circonstances de fait autres que celles exposées dans leurs mémoires.

La revendication suspend de plein droit les poursuites sur les biens dont la propriété est discutée.

Titre 3 : La prescription de l'action en recouvrement

(LPF, art. L 274 ; BOI-REC-EVTS)

7986

A défaut d'action du comptable de la direction générale des finances publiques pendant un certain délai fixé par la loi, celui-ci perd son droit d'agir contre un débiteur qui se trouve libéré de son obligation de paiement.

Chapitre 1 : Le délai d'exercice de l'action en recouvrement

(BOI-REC-EVTS-30-10)

7987

En principe, le délai de prescription de l'action en recouvrement est de 4 ans. Il concerne, sauf exceptions, l'ensemble des créances recouvrées par les comptables de la direction générale des finances publiques.

Le point de départ du délai de prescription est constitué selon le cas, par le jour de la notification de l'avis de mise en recouvrement, ou par le jour de la mise en recouvrement du rôle, ou, s'agissant des décisions de justice, par la date à laquelle la décision est passée en force de chose jugée, c'est-à-dire quand elle est exécutoire. Sauf exceptions, il commence à courir le premier jour qui suit la notification de l'avis de mise en recouvrement ou la mise en recouvrement du rôle et la prescription est acquise lorsque le dernier jour du délai est écoulé.

Dans le cas où il est lié à l'émission d'un avis de mise en recouvrement, le délai de prescription de 4 ans s'applique au recouvrement de toutes sommes portées sur cet avis et uniquement celles-là.

La dette réclamée au codébiteur solidaire est identique, dans sa nature et son montant, à celle mise à la charge du débiteur principal. L'AMR émis à l'encontre du débiteur initialement recherché en paiement interrompt le délai de reprise à l'égard de tous et y substitue également à l'égard de tous la prescription quadriennale de l'action en recouvrement. Par conséquent, les AMR émis par la suite ne peuvent lancer de nouveaux délais de prescription et ne constituent pas davantage des actes de poursuite susceptibles d'interrompre la prescription en cours.

Le délai de prescription de l'action en recouvrement de quatre ans est augmenté de deux années pour les redevables établis dans un Etat non membre de l'Union européenne avec lequel la France ne dispose d'aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (LPF, art. L. 274, alinéa 2 issu de l'article 47 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière). Ces dispositions s'appliquent à compter du 8 décembre 2013.

Chapitre 2 : Modification de la durée d'exercice de l'action en recouvrement

(BOI-REC-EVTS-30-20)

7988

Certains événements sont susceptibles de modifier la durée de la prescription, en entraînant soit son interruption, soit sa suspension.

A. L'interruption

L'interruption de la prescription enlève toute valeur au délai déjà écoulé et fait courir un nouveau délai de même nature et de même durée. Un nouveau délai de 4 ans est ainsi ouvert pour l'exercice de l'action en recouvrement, à compter de la réalisation de l'événement interruptif de prescription.

Sont susceptibles d'interrompre la prescription les événements suivants :

1. un acte d'exécution forcée, tel que :

- la mise en demeure de payer ;

- toutes les procédures de saisie dès lors qu'elles sont régulières.

En revanche, de simples pourparlers, démarches, lettres de relance ou avis avant poursuites n'ont pas d'effet interruptif.

La lettre de relance est un acte interruptif de la prescription quadriennale prévue par la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances de l'Etat, des communes, des départements et des établissements publics.

2. La demande en justice : toute demande en justice qui tend à faire reconnaître ou à exercer un droit produit un effet interruptif qui se prolonge jusqu'à ce que le litige trouve sa solution définitive.

3. La reconnaissance de dette par les redevables : la prescription est interrompue par la reconnaissance que le débiteur ou le possesseur fait du droit de celui contre lequel il prescrivait (C.Civ, art. 2240). La reconnaissance de dette interruptive de prescription ne peut résulter que d'un acte ou d'une démarche par lequel le redevable se réfère expressément à une créance définie par sa nature, son montant et l'identité du créancier.

La prescription est ainsi valablement interrompue par le versement d'un acompte, une demande de délais de paiement ou de remise gracieuse, l'engagement de payer les droits et pénalités ou l'offre de constitution de garanties.

4. Les mesures conservatoires

L'article 2244 du code civil dispose que le délai de prescription est également interrompu par une mesure conservatoire prise en application du code des procédures civiles d'exécution.

B. La suspension

7989

Aux termes de l'article 2230 du code civil issu de la loi n° 2008-561 du 17 juin 2008, « La suspension de la prescription en arrête temporairement le cours sans effacer le délai déjà couru ».

L'article 2234 du code civil issu de la même loi précise que « La prescription ne court pas ou est suspendue contre celui qui est dans l'impossibilité d'agir par suite d'un empêchement résultant de la loi, de la convention ou de la force majeure ».

La suspension de la prescription entraîne donc l'arrêt du cours de celle-ci (le délai déjà écoulé est maintenu) et le délai recommence à courir à la date à laquelle la cause de la suspension disparaît.

Le cours de la prescription est arrêté momentanément ou susceptible de l'être, dans les deux cas suivants :

1. Impossibilité d'agir : elle est de droit en cas de sursis de paiement, prévu par l'article L. 277 du LPF, en procédures de sauvegarde et de redressement ou liquidation judiciaire (si certaines conditions sont réunies).

2. Lorsque le législateur l'a prévu : outre les cas énumérés au code civil (C.Civ, art. 2233 à 2239), le délai de prescription est suspendu dans le cadre d'une procédure de conciliation, lorsque cette procédure débouche sur un accord.

Chapitre 3 : Effets de la prescription de l'action en recouvrement

7990

La prescription de l'action en recouvrement fait disparaître le caractère obligatoire de la dette et prive le Trésor du droit de contraindre son débiteur au paiement. Pour que la prescription produise ses effets, le débiteur ne doit pas y avoir renoncé.

D'une manière générale, lorsque la prescription est constatée par le comptable, même si elle n'est pas expressément invoquée par le redevable, toute poursuite du recouvrement de la créance est exclue.

Livre XIX : Contrôle fiscal

Introduction

8100

Dans le système fiscal déclaratif en vigueur en France, l'administration fiscale a pour mission de contrôler et, le cas échéant, de rectifier les déclarations souscrites par les contribuables ainsi que les actes et documents qui leur sont assimilés. Elle dispose, à cet effet, d'un droit de contrôle et de reprise qui s'exerce selon une procédure respectueuse des droits des contribuables.

L'administration fiscale s'assure ainsi, par divers moyens prévus par la loi, que les contribuables ont respecté leurs obligations fiscales.

Au nombre de ces moyens, il y a lieu de distinguer :

- le droit de contrôle qui peut revêtir plusieurs formes :

  • le contrôle formel, qui a pour objet de rectifier les erreurs matérielles qui entachent les déclarations souscrites par les contribuables,
  • le contrôle sur pièces, qui consiste en un examen critique et un contrôle de cohérence des déclarations, à partir des informations contenues dans le dossier fiscal,
  • la vérification qui permet de s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites en les confrontant avec des éléments extérieurs, notamment avec la comptabilité du contribuable, dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou avec la situation patrimoniale, le train de vie et la situation de trésorerie dans le cadre d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ;

- le droit de communication qui permet de prendre connaissance de documents détenus par des personnes soumises à des obligations comptables ou professionnelles limitativement énumérées en vue de leur utilisation à des fins d'assiette ou de contrôle des impôts dus par des tiers ;

- le droit d'enquête destiné à rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA ;

- le droit de contrôle des entrepôts qui a pour objet la recherche des manquements aux obligations et formalités auxquelles sont soumises les personnes autorisées à ouvrir un entrepôt fiscal (sur ce point, il convient de se reporter au Livre IX relatif à la TVA).

8100-1

À l'issue d'une procédure de contrôle, l'Administration peut être amenée :

- soit à assujettir à l'impôt les redevables qui s'y étaient entièrement soustraits, en contravention avec la loi ;

- soit à rehausser les impositions antérieures entachées d'insuffisances ou d'irrégularités.

8100-2

Le droit de reprise est la faculté offerte à l'Administration de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou le recouvrement de tous impôts, taxes ou redevances, dus en vertu des lois fiscales, ainsi que les erreurs susceptibles d'entacher leur détermination.

Il permet ainsi de réparer, dans les délais légaux de prescription, non seulement les insuffisances commises par les contribuables, mais aussi les erreurs, préjudiciables au Trésor, imputables éventuellement aux opérations d'assiette et de contrôle.

Le pouvoir de rehaussement, qui procède du droit général de reprise dont dispose l'Administration, est limité dans le temps et s'exerce dans le cadre de règles de procédures destinées à garantir les droits

des contribuables vérifiés.

Le délai de reprise ou délai de prescription est la période pendant laquelle l'Administration a la possibilité de rectifier les omissions ou irrégularités constatées dans l'assiette ou le recouvrement des impôts ou taxes.

Constitue une rectification toute action par laquelle, pour une période ou une opération donnée, le service ajoute ou supplée aux éléments qui ont été ou auraient dû être déclarés par un contribuable, et qui se traduit par une majoration immédiate ou différée de l'impôt exigible.

Les omissions, erreurs, insuffisances ou fraudes caractérisées relevées dans le cadre d'une procédure de contrôle se traduisent en effet par des suppléments de droits assortis, en règle générale, de pénalités fiscales et, le cas échéant, de sanctions.

8100-3

Bien entendu, le contrôle des déclarations permet également au service des impôts de rétablir l'imposition exacte de certains contribuables qui auraient été surtaxés par erreur et de prononcer, le cas échéant, des dégrèvements d'office.

8100-4

En outre, contrepartie des pouvoirs de contrôle et de rehaussement que la loi accorde aux agents des finances publiques, des mesures législatives et administratives ont été prévues pour garantir les droits des contribuables.

A noter que indépendamment des garanties accordées aux contribuables, a été publié, en 2005 (mise à jour en 2007), une «charte du contribuable» qui est un guide des bonnes pratiques rappelant les principes de simplicité, de respect et d'équité qui doivent fonder les relations entre l'administration fiscale et le contribuable.

8100-5

Le présent Livre XIX se décompose en sept parties :

- modalités d'exercice du contrôle de l'impôt (première partie, n° 8101 et suivants) ;

- obligations des contribuables liées au contrôle et à la prévention de la fraude (deuxième partie, n° 8120 et suivants) ;

- droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude (troisième partie, n° 8140 et suivants) ;

- procédures de rectification et d'imposition d'office (quatrième partie, n° 8200 et suivants) ;

- prescription du droit de reprise de l'Administration et garanties du contribuable (cinquième partie, n° 8300 et suivants) ;

- commissions administratives des impôts (sixième partie, n° 8440 et suivants) ;

- infractions et sanctions (septième partie, n° 8490 et suivants).

Ces commentaires, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, étaient traités dans les première et deuxième parties du Livre VII relatif aux réglementations communes, ainsi que dans le Titre 1 de la quatrième partie de ce même Livre VII s'agissant des commissions administratives des impôts.

Partie 1 : Modalités d'exercice du contrôle de l'impôt

(BOI-CF-DG et BOI-CF-DG-40)

Introduction

8101

L'Administration contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements ou d'acquitter tout ou partie d'une imposition au moyen d'une créance sur l'État (LPF, art L. 10, al. 1 et 2). À cette fin, elle peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés (LPF, art L. 10, al. 3).

Remarque : Le Conseil d'État a considéré qu'il ne résultait d'aucune disposition législative ou réglementaire que la demande adressée à un contribuable par l'Administration sur le fondement de l'article L. 10 du LPF aurait un caractère contraignant, ni que l'Administration serait tenue d'informer le contribuable du caractère non contraignant de cette demande. Le Conseil d'État a également estimé que le non-respect par l'Administration, lors de l'envoi de la demande d'information sur le fondement de l'article L. 10 du LPF, du délai de trente jours qui aurait dû être imparti aux contribuables en application de l'article L. 11 du LPF, est resté sans influence sur la procédure de rectification et ne constituait pas, pour ce motif, une irrégularité substantielle de nature à entraîner la décharge des impositions, dans la mesure où la proposition de rectification n'opposait pas aux intéressés un défaut de réponse à la demande d'information qui leur avait été adressée, mais fondait la rectification sur les renseignements obtenus de la société, à la suite de leur réponse (CE arrêt du 22 janvier 2010 n° 314010).

Le contrôle fiscal est susceptible de comporter, notamment en matière d'impôts sur les revenus et de taxes sur le chiffre d'affaires, trois phases complémentaires : le contrôle formel, le contrôle sur pièces, la vérification.

Ces différentes formes de contrôle sont commentées au BOI-CF-DG-40-20.

Par ailleurs, l'examen des documents fiscaux ou comptables, produits par les contribuables, ne permet pas toujours de déceler certaines infractions ou dissimulations. Les agents des impôts sont donc autorisés à procéder à des contrôles portant sur des objets ou marchandises détenus par les contribuables, lorsque la fabrication, la production, la détention, la circulation, le commerce ou la consommation de ces biens a une incidence sur les impôts, droits ou taxes ou est soumis à une formalité. Ces contrôles matériels sont commentés au BOI-CF-DG-40-30.

D'autres modalités de contrôle sont également prévues pour certains impôts ou dans le cadre des mesures diverses de contrôle et de prévention de la fraude fiscale. Celles-ci sont exposées dans les autres parties du présent Livre XIX.

L'article 37 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière instaure un nouvel article L. 10-0 AA du LPF en vertu duquel, dans le cadre des procédures prévues au titre II de la première partie du LPF, à l'exception de celles mentionnées à l'article L. 16 B du LPF et à l'article L. 38 du LPF (procédures de visite et de saisie, cf. n° 8193 et suiv.), ne peuvent être écartés au seul motif de leur origine les documents, pièces ou informations que l'Administration utilise et qui sont régulièrement portés à sa connaissance soit dans les conditions prévues au chapitre II du titre II de la première partie du LPF (droit de communication, cf. n° 8140 et suiv.) ou à l'article L. 114 du LPF et à l'article L. 114 A du LPF (cf. n° 8164), soit en application des droits de communication qui lui sont dévolus par d'autres textes, soit en application des dispositions relatives à l'assistance administrative par les autorités compétentes des États étrangers.

Par cet article L. 10-0 AA du LPF, la loi instaure ainsi la possibilité pour l'administration fiscale d'utiliser des preuves d'origine illicite portées régulièrement à sa connaissance sous forme de documents, pièces ou informations. Cette nouvelle disposition s'applique à compter du 8 décembre 2013.

Par ailleurs, conformément à l'article 9 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique et à l'article 1er du décret n° 2014-550 du 26 mai 2014, il est instauré un article L. 11 A du LPF selon lequel tout membre du Gouvernement, à compter de sa nomination, fait l'objet d'une procédure de vérification de sa situation fiscale, dans les conditions prévues au titre II de la première partie du LPF, au titre de l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, de l'impôt de solidarité sur la fortune. Cette procédure est placée sous le contrôle de la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique.

Les conditions d'application de cet article L. 11 A du LPF sont fixées par décret en Conseil d'État.

Titre 1 : Le contrôle sur pièces

(BOI-CF-DG-40-20 au I)

Chapitre 1 : Le contrôle formel

8102

Ce contrôle recouvre l'ensemble des interventions ayant trait à la rectification des erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations. Il n'implique donc aucune recherche extérieure à celles-ci.

Chapitre 2 : Le contrôle sur pièces proprement dit

8103

Ce type de contrôle est constitué par l'ensemble des travaux de bureau au cours desquels le service procède à l'examen critique global des déclarations à l'aide de renseignements et documents figurant au dossier.

Titre 2 : La vérification

(BOI-CF-DG-40-20 au II)

8104

La vérification est l'opération qui consiste à s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la confrontant avec des éléments extérieurs, notamment au regard des impôts suivants.

La vérification peut être selon le cas :

- un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) ;

- une vérification de comptabilité.

Chapitre 1 : L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle

(LPF, art. L. 12 et BOI-CF-DG-40-20 au II-B)

8105

L'Administration peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques (ESFP) au regard de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt.

À l'occasion de cet examen, elle peut contrôler la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal.

Chapitre 2 : La vérification de comptabilité

(BOI-CF-DG-40-20 au II-A)

8106

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les rehaussements nécessaires, qu'il s'agisse de revenus catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxes sur le chiffre d'affaires ou de droits d'enregistrement (LPF, art. L.

13).

Bien entendu, l'examen de la comptabilité de l'entreprise peut être assorti d'un ESFP de l'exploitant individuel ou des principaux dirigeants afin de confronter les résultats déclarés ou la valeur des résultats reconstitués avec le montant apparent des ressources que laissent supposer le train de vie et les autres dépenses ou acquisitions des intéressés.

A. Lieu de la vérification

8107

En principe, la vérification s'effectue sur place (LPF, art. L. 13). Cependant, sur demande écrite du contribuable, l'examen des documents comptables peut avoir lieu dans le bureau du vérificateur, sous certaines conditions, notamment reçu détaillé des documents emportés, remis par le vérificateur au contribuable, ce dernier devant en délivrer décharge lors de leur restitution. Mais cette façon de procéder, qui doit conserver un caractère exceptionnel, ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable de la possibilité voulue par le législateur d'un débat contradictoire avec le vérificateur.

B. Comptabilité informatisée

(LPF, art. L. 13 et LPF, art. L. 47 A ; Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, art. 99 ; BOI-CF-IOR-60-40)

8108

Au regard des règles comptables, les principes obligatoires de tenue des comptabilités « manuelles » ont été transposées aux comptabilités informatisées. Ces principes s'appliquent à la présentation des documents obligatoires (livres comptables, documentation comptable et pièces justificatives) et aux écritures comptables informatisées. Le respect de ces principes est la condition nécessaire du caractère régulier, sincère et probant des comptabilités informatisées.

Les commentaires relatifs au contrôle des comptabilités informatisées sont exposés aux n^{os} 8289 et suivants.

C. Assistance d'experts externes

(LPF, art. L. 103 A)

8109

L'article L. 103 A du LPF permet à l'Administration de solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'exercice de ses missions d'étude, de contrôle, d'établissement de l'impôt ou d'instruction des réclamations, lorsque ces missions requièrent des connaissances ou des compétences particulières. Le recours à un expert externe peut donc s'exercer dans le cadre de tout contrôle.

D. Contrôle des contribuables dépositaires du secret professionnel

(LPF, art. L. 13-0 A)

8110

Afin de garantir le respect du secret de la vie privée, l'article L. 13-0 A du LPF, qui vise expressément les contribuables dépositaires du secret professionnel, fixe strictement les limites du champ des informations susceptibles d'être requises par les agents de l'Administration. Il précise en effet que, si les agents de l'Administration peuvent demander toutes informations relatives au montant, à la date et à la forme des versements afférents aux recettes de toute nature perçues, leurs interrogations ne peuvent porter ni sur l'identité déclarée par le client, ni sur la nature de la prestation.

Lorsque, dans une proposition de rectification ou dans un tableau annexe à celle-ci, il est nécessaire de faire figurer certaines des informations nominatives recueillies au cours de la vérification, ces dernières ne doivent toutefois figurer que sous une forme abrégée (initiales des noms et prénoms).

Pour une étude sur le « secret professionnel », se reporter au BOI-DJC-SECR-10.

E. Contrôle des prix de transfert

(LPF, art. L. 13 B ; BOI-CF-IOR-60-50)

8111

Lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité, l'Administration a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices, au sens des dispositions de l'article 57 du CGI, elle peut demander à cette entreprise des informations et documents lui permettant d'apprécier la normalité des prix de transfert (cf. n^{os} 8292 et suiv.).

Pour une étude d'ensemble sur les « prix de transfert », se reporter également au BOI-BIC-BASE-80.

F. Contrôle des fiducies

(LPF, art. L. 13, V ; Loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 99)

8112

Les fiducies, en la personne de leur fiduciaire, sont soumises à vérification de comptabilité dans les conditions prévues à l'article L. 13 du LPF (cf. n^{os} 8106 à 8108).

G. Articulation entre contrôle fiscal externe et contrôle des droits d'enregistrement

8113

Dans un arrêt rendu le 31 octobre 2006 n° 04-10353, la Cour de cassation a admis que, lorsque le contribuable est astreint à tenir et à présenter des documents comptables à raison de son activité professionnelle, l'administration fiscale peut, dans le cadre de la vérification de cette comptabilité, contrôler les droits d'enregistrement et taxes assimilées dus à l'occasion de l'exercice de cette activité, qui apparaissent ou devraient apparaître en comptabilité.

Les droits d'enregistrement supportés dans un cadre purement privé et qui n'ont pas de liens avec la comptabilité tenue par le redevable à raison de son activité professionnelle ne peuvent pas faire l'objet d'une vérification de comptabilité mais doivent être contrôlés par ailleurs par l'Administration en se fondant sur les renseignements recueillis à l'occasion de la vérification de comptabilité (Cour de Cassation, arrêt du 31 octobre 2006 n° 04-11180).

Voir également BOI-CF-PGR-20.

H. Possibilité de prendre copie de documents dans le cadre des procédures de contrôle prévues aux articles L. 12 et L. 13 du LPF

(LPF, art. L. 13 F créé par le II de l'article 44 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière)

8113-1

Les agents de l'Administration peuvent, sans que le contribuable puisse s'y opposer, prendre copie des documents dont ils ont connaissance dans le cadre des procédures de contrôle prévues aux articles L. 12 du LPF et L. 13 du LPF (respectivement : ESFP, cf. n° 8105 et vérification de comptabilité, cf. n° 8106). Les modalités de sécurisation des copies de documents sous forme dématérialisée sont précisées par arrêté du ministre chargé du budget.

Pour l'amende applicable en cas d'opposition, voir n° 8521-1.

I. Présentation de la comptabilité analytique ou des comptes consolidés

(LPF, art. L. 13, II et III créés par l'article 99 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1278 de finances pour 2014)

8113-2

L'article 99 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 crée à la charge des entreprises qui les tiennent, une obligation de présentation de leur comptabilité analytique et de leur comptabilité consolidée lors d'une opération de vérification de comptabilité.

Différents critères déterminent le champ d'application de cette obligation : tenue d'une comptabilitié analytique, montant du chiffres d'affaires réalisé ou de l'actif brut constaté à la clôture de l'exercice, appartenance à un groupe.

Aussi, les contribuables autres que ceux soumis au régime défini à l'article 50-0 du CGI (régime « micro-BIC ») qui tiennent une comptabilité analytique sont tenus de présenter celle-ci lorsque leur chiffre d'affaires de l'exercice excède 152,4 millions d'euros, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ou 76,2 millions d'euros, s'il s'agit d'autres entreprises (LPF, L. 13, II-1).

L'alinéa ci-dessus s'applique également aux contribuables qui tiennent une comptabilité analytique, quel que soit leur chiffre d'affaires :

1° lorsque le total de leur actif brut est supérieur ou égal à 400 millions d'euros à la clôture de l'exercice ;

2° ou lorsqu'ils appartiennent à l'une des catégories suivantes :

a) personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une personne morale ou d'un groupement mentionné au 1 du II de l'article L. 13 du LPF (cf. ci-dessus) ou au 1° ci-dessus ;
b) personnes morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue à la clôture de leur exercice, directement ou indirectement, par une personne ou un groupement mentionné aux mêmes 1 du II de l'article L. 13 du LPF (cf. ci-dessus) ou au 1° ci-dessus ;
c) personnes morales qui appartiennent à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du CGI lorsque celui-ci comprend au moins une personne mentionnée au 1 du II de l'article L. 13 du LPF (cf. ci-dessus) ou au 1° ci-dessus.

Les sociétés commerciales qui établissent, en application de l'article L. 233-16 du code de commerce, des comptes consolidés sont tenues de les présenter.

Les nouvelles dispositions issues de l'article 99 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 s'appliquent aux avis de vérification adressés à compter du 31 décembre 2013.

S'agissant du défaut de présentation de la comptabilité analytique ou des comptes consolidés, voir n° 8538.

Chapitre 3 : Autres vérifications

A. Insuffisance de prix ou d'évaluation

(BOI-CF-DG-40-20 au II-C)

8114

I. L'Administration à la possibilité d'établir l'insuffisance des prix exprimés (insuffisance de prix) ou des évaluations fournies par les parties (insuffisance d'évaluation), sur lesquels les droits ont été calculés lors de l'enregistrement, pour taxer, en définitive, la valeur vénale réelle des biens

Sur la notion de valeur vénale réelle, cf. ENR n° 6993.

La rectification correspondante est alors effectuée selon la procédure contradictoire et l'Administration est tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés et des évaluations fournies dans les actes ou déclarations (LPF, art. L. 17). Il appartient donc au service d'établir la valeur vénale du bien en indiquant dans la proposition de rectification les éléments de comparaison (antérieurs au fait générateur de l'impôt) ou les méthodes d'évaluation retenues selon la nature des biens qui justifient les

rehaussements envisagés. Ils doivent être mentionnés avec suffisamment de précision de manière à permettre au contribuable de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. Ils ne doivent cependant pas comporter d'indications susceptibles de porter atteinte au secret professionnel.

Pour l'application de ces dispositions, l'article L. 57 du LPF a prévu des modalités particulières de motivation lorsque, pour rectifier le prix ou l'évaluation d'un fonds de commerce ou d'une clientèle, en application de l'article L. 17 du LPF, l'Administration se fonde sur la comparaison avec la cession d'autres biens (cf. n° 8219-1).

Les dispositions de l'article L. 17 du LPF ne peuvent être appliquées en cas de mise en œuvre des dispositions de l'article L. 18 du LPF.

II. En cas de désaccord, à la suite d'une proposition de rectification, la commission départementale de conciliation peut être saisie à l'initiative de l'une ou l'autre des parties au litige

(cf. nos 8238-2 et 8452 et BOI-CF-CMSS-40)

En cas de contentieux faisant suite à l'intervention de cet organisme, la charge de la preuve incombe toujours à l'Administration quel que soit l'avis émis par la commission (LPF, art. L. 192, al. 1 ; cf. n° 8251 et CTX n° 8891).

B. Dissimulation de prix

8115

La dissimulation consiste dans le fait de porter dans un acte un prix inférieur à celui réellement convenu.

Les sanctions afférentes aux dissimulations de prix ne peuvent être appliquées qu'autant qu'il est prouvé que le prix réellement convenu est supérieur à celui indiqué dans l'acte. Les dissimulations peuvent être établies par tous les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite (LPF, art. R* 195-1).

C. Vérification des droits de mutation par décès

8116

Les contrôles en la matière sont susceptibles de revêtir différentes formes.

Il est précisé que, s'agissant, plus particulièrement, de la vérification des droits de mutation par décès, le contrôle intégral de la déclaration de succession consiste à examiner ce document afin de s'assurer :

1. En ce qui concerne la dévolution successorale, lorsque le défunt était marié sous un régime de communauté, que la liquidation de communauté a été correctement effectuée afin de déterminer si aucune minoration n'entache le montant de l'actif successoral.

2. Au regard de tous les éléments de l'actif successoral :

- que la déclaration de succession ne comporte pas d'omissions ;
- que chacun des éléments composant ledit actif a été correctement évalué au jour du décès.

3. Que les déductions opérées au titre du passif successoral sont régulières.

Chaque fois que des inexactitudes, omissions et insuffisances d'évaluation d'éléments d'actif ainsi que des déductions non justifiées au titre du passif sont découvertes, les rehaussements sont effectués selon la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF (cf. nos 8207 et suiv.).

Partie 2 : Obligations des contribuables liées au contrôle et à la prévention de la fraude

(BOI-CF-CPF)

8120

Dans le cadre du contrôle fiscal les droits et obligations concernent tant l'Administration que les contribuables.

Ainsi, cette partie expose tant les principales obligations qui incombent aux contribuables que les droits particuliers que l'Administration détient afin d'exercer son pouvoir de contrôle :

- les obligations déclaratives (titre 1 : n^{os} 8121 et suivants) ;

- les obligations tendant à la prévention de la fraude (titre 2 : n^{os} 8125 et suivants).

Les obligations comptables auxquelles sont également soumis les contribuables dépendent du régime d'imposition auquel ces derniers répondent. Elles sont commentées au BOI-CF-CPF-10 et exposées, dans le Précis de fiscalité, dans la quatrième partie du Livre VII relatif aux BIC, pour chaque régime d'imposition.

Titre 1 : Obligations déclaratives

(BOI-CF-CPF-20)

Chapitre 1 : Édition laser d'imprimés fiscaux

(BOI-CF-CPF-20-20)

A. Principe

8121

L'Administration autorise, sur agrément, l'édition de divers documents (déclarations, tableaux annexes, imprimés) au moyen de procédés informatiques (imprimantes laser notamment).

B. Champ d'application

8121-1

Les imprimés concernés sont les suivants :

Remarque : Les imprimés cités sont également disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Par ailleurs, la liste des concepteurs de procédés d'édition bénéficiant d'un agrément valide figure au BOI-ANNX-000272. La liste des imprimés agréées figure au BOI-ANNX-000273.

- déclarations de résultats BIC/IS :

- déclarations n° 2031,
- tableaux annexes n° 2033 A à n° 2033 G et n° 2050 à n° 2059 G,
- liasse groupe (tableaux annexes n° 2058 A bis à n° 2058 TS et tableau de suivi des plus-values en sursis d'imposition),

Remarque : La déclaration n° 2058-IFA relative à l'imposition forfaitaire annuelle étant supprimée à compter du 1er janvier 2014, la délivrance de l'agrément laser propre à cette déclaration devient sans objet (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 23/04/2014,CF - Actualisation des obligations des contribuables liées au contrôle - Edition LASER d'imprimés fiscaux autres qu'en matière de TVA).

- relevé des frais généraux n° 2067 ;

- déclarations de résultats BA :

- déclarations n° 2139 et n° 2143,
- tableaux annexes n° 2139 A à n° 2139 E et n° 2144 à n° 2154 ;

- déclarations de résultats BNC : déclaration n° 2035 et ses annexes n° 2035 A, n° 2035 B, n° 2035 E, n° 2035 F, n° 2035 G et n° 2035 AS ;

- taxes sur le chiffre d'affaires :

- déclaration n° 3310 CA 3 et son annexe n° 3310 A,
- déclarations n° 3517 S CA 12/CA 12 E et n° 3517 bis CA 12 A,
- déclaration n° 3310 CA 3 DOM et son annexe n° 3310 A DOM,
- déclaration n° 3525 bis ;

- impôt de solidarité sur la fortune : déclaration n° 2725 et ses annexes (cf. ENR n° 6596) ;

- sociétés civiles immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés :

- déclarations n° 2072-S et n° 2072-C,
- états supplémentaires n° 2072-S-AN1, n° 2072-S-AN2, n° 2072-C-AN1, n° 2072-C-AN2 et n° 2072-C-AN8 (nouveaux supports déclaratifs remplaçant la déclaration n° 2072-DSF et les annexes n° 2072 RA et 2072 TA) ;

- participations des employeurs d'au moins 10 salariés au développement de la formation professionnelle continue (déclaration n° 2483) ;

Remarque : La déclaration n° 2080 relative à la participation des employeurs à l'effort de construction étant supprimée à compter du 1er janvier 2014, la délivrance de l'agrément laser propre à cette déclaration devient sans objet (voir BOFiP-Impôts, Actualité du 23/04/2014,CF - Actualisation des obligations des contribuables liées au contrôle - Edition LASER d'imprimés fiscaux autres qu'en matière de TVA).

- prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe et les retenues à la source ou prélèvement sur les revenus de capitaux mobiliers : déclarations n° 2777 et n° 2777 D ;

- droits d'enregistrement :

- déclaration n° 2739,
- imprimés n° 2705 , n° 2706, n° 2709, n° 2651-S et n° 2651-2 ;

- publicité foncière : imprimés n^{os} 3233 à 3236, n° 3240, n° 3265, n° 3267-C, n° 3267-P, n° 3267-R, n° 3268 et n° 3268-C ;

- opérations sur valeurs mobilières : imprimé fiscal unique (IFU) n° 2561 et n° 2561 bis et état « directive » n° 2561 quater ;

- commissions, courtages, ristournes, honoraires et droits d'auteurs : déclaration DAS2 T et DAS2 I ;

- salaires ou honoraires versés aux salariés relevant de régimes particuliers ou spéciaux de sécurité sociale : déclaration n° 2460 T, n° 2460 I et n° 2460-2.

Depuis 2011, sont également soumis à agrément les déclarations suivantes :

- relevé de versement provisionnel relatif à la taxe sur les salaires n° 2501 ;

- déclaration annuelle de liquidation et régularisation de la taxe sur les salaires n° 2502 ;

- détermination de la valeur ajoutée n° 2072-E.

Remarque : La délivrance de l'agrément LASER propre aux déclarations n° 2065 et n° 1330-CVAE est supprimée, pour les échéances attendues à compter de mai 2014, les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés ou redevables de la cotisation sur la valeur ajoutée devant télétransmettre leur déclaration. Pour plus de précisions voir BOI-CF-CPF-20-20-20 au I-A-1.

C. Modalités d'application

8121-2

Voir BOI-CF-CPF-20-20.

Chapitre 2 : Édition de certaines déclarations au moyen de logiciels privés

8123

La déclaration des revenus prévue à l'article 170 du CGI (imprimé n° 2042 accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») peut être éditée au moyen de logiciels privés, dès lors que cet imprimé est en tout point conforme au formulaire délivré par l'Administration.

De même, l'Administration autorise les entreprises à souscrire, dans certaines conditions, leurs déclarations de cotisation foncière des entreprises initiales (n° 1447 C SD accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») sur des formulaires reproduits au moyen de logiciels d'édition.

Chapitre 3 : Mise en ligne sur internet de certains formulaires

8124

Afin de faciliter l'accomplissement de leurs obligations fiscales, le portail fiscal internet du ministère des Finances et des Comptes publics (www.impots.gouv.fr) offre aux usagers un bouquet de services dont celui dédié à la « Recherche de formulaires » permettant l'accès aux principaux imprimés déclaratifs en version remplissable ou non, et à leur notice.

Il permet notamment aux particuliers et aux professionnels d'obtenir des informations fiscales et d'effectuer de nombreuses opérations en ligne : télédéclaration, télépaiement, calcul de l'impôt sur le revenu, téléchargement de formulaires...

Titre 2 : Obligations tendant à la prévention de la fraude

(BOI-CF-CPF-30)

Chapitre 1 : Achat au détail de métaux ferreux et non ferreux

(CGI, art. 1649 bis ; Décret n° 2012-1322 du 28 novembre 2012 ; BOI-CF-CPF-30-30 au II-B-2)

8125

Toute personne physique ou morale se livrant à titre habituel à l'achat au détail de métaux ferreux et non ferreux est tenue de remettre, avant le 31 janvier de chaque année, à l'administration fiscale du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement, une déclaration dont le contenu est fixé par le décret n° 2012-1322 du 28 novembre 2012.

> **Précision :** L'échéance de l'obligation déclarative visée ci-dessus est reportée au titre de la seule année 2012 au 30 avril 2013 (voir RES N° 2013/02 au BOI-CF-CPF-30-30).

Le décret précité crée un article 344 GE à l'annexe III au CGI, qui précise que la déclaration doit indiquer les nom et prénom, l'adresse, la date et le lieu de naissance de chaque vendeur de métaux ferreux et non ferreux ainsi que le montant total des achats effectués auprès de chaque vendeur. Ce même décret indique par ailleurs le lieu et le service auprès duquel doit être déposée cette déclaration.

Chapitre 2 : Obligation de paiement par chèque ou virement pour les commerçants

(BOI-CF-CPF-30-30)

8126

Depuis le 1er février 2009, l'article L. 112-6 du code monétaire et financier prévoit que ne peut être effectué en espèces le paiement d'une dette supérieure à un montant fixé par décret, tenant compte du lieu du domicile fiscal du débiteur et de la finalité professionnelle ou non de l'opération (ordonnance n° 2009-104 du 30 janvier 2009).

Conformément aux dispositions de l'article L. 225 A du LPF, les infractions à cette obligation sont constatées par des agents désignés par arrêté du ministre chargé du budget.

Chapitre 3 : Transferts de capitaux à l'étranger

(CGI, art. 1649 quater A et BOI-CF-CPF-30-10)

8127

Les transferts des sommes, titres ou valeurs réalisés par des personnes physiques vers un État membre de l'Union européenne ou en provenance d'un État membre de l'Union européenne sont effectués conformément à l'article L. 152-1 code monétaire et financier.

Les sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables lorsque le contribuable n'a pas rempli les obligations prévues à l'article L. 152-1 du code monétaire et financier et au règlement (CE) n° 1889/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 26 octobre 2005, relatif aux contrôles de l'argent liquide entrant ou sortant de l'Union.

En ce qui concerne les conséquences du non-respect de cette obligation, cf. n° 8551.

Chapitre 4 : Contrôle de l'application du taux réduit de TVA sur les travaux immobiliers

(LPF, art. L. 16 BA)

8128

L'Administration peut demander au preneur, dans les conditions définies à l'article L. 16 A du LPF, des justifications relatives aux travaux à raison desquels il a bénéficié du taux réduit de la TVA prévu à l'article 278-0 bis A du CGI ou à l'article 279-0 bis du CGI.

Pour une étude d'ensemble sur les prestations de travaux, autres que construction ou reconstruction, imposables au taux réduit portant sur des locaux à suage d'habitation achevés depuis plus de deux ans , se reporter au BOI-TVA-LIQ-30-20-90.

Chapitre 5 : Contrôle des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France

(LPF, art. L. 10-0 A et LPF, art. L. 23 C ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, art. 58)

8129

L'Administration peut examiner l'ensemble des relevés de compte du contribuable sur les années au

titre desquelles les obligations déclaratives prévues au deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI ou au premier alinéa de l'article 1649 AA du CGI n'ont pas été respectées, sans que cet examen constitue le début d'une procédure de vérification de comptabilité ou d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle. Ces relevés de compte sont transmis à l'Administration par des tiers, spontanément ou à sa demande (LPF, art. L. 10-0 A, al. 1).

> **Précision :** Les nouvelles dispositions du premier alinéa de l'article L. 10-0 A du LPF, issues de l'article 58 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, s'appliquent aux demandes de relevés de compte adressées par l'Administration et aux transmissions de ces relevés effectuées spontanément par des tiers à compter du 8 décembre 2013.

Ces relevés de compte ne peuvent être opposés au contribuable pour l'établissement de l'impôt sur le revenu que dans le cadre d'une procédure mentionnée au premier alinéa, sauf pour l'application du dernier alinéa de l'article 1649 A du CGI ou du second alinéa de l'article 1649 AA du CGI (LPF, art. L. 10-0 A, al. 2).

Lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI ou à l'article 1649 AA du CGI n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'Administration peut demander, indépendamment d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie.

Lorsque la personne a répondu de façon insuffisante aux demandes d'informations ou de justifications, l'Administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite (LPF, art. L. 23 C).

Chapitre 6 : Déclaration des comptes financiers

A. Ouverture et clôture des comptes en France

(CGI, art. 1649 A, al. 1 ; CGI, ann. IV, art. 164 FB à 164 FF; Arrêté du 14 juin 1982 relatif à l'extension d'un système automatisé de gestion du fichier des comptes bancaires et BOI-CF-CPF-30-20)

I. Champ d'application

8130

1. Personnes tenues par l'obligation

Les dispositions du premier alinéa de l'article 1649 A du CGI s'appliquent à toutes les personnes physiques ou morales qui reçoivent en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces.

Sont notamment visés :

- la Banque de France ;

- les comptables publics ;

- les services financiers de la Poste ;

- l'ensemble des établissements visés par la loi bancaire n° 84-46 du 24 janvier 1984 modifiée ;

- la caisse des dépôts et consignations ;

- les prestataires de services d'investissement.

2. Opérations soumises à déclaration

Doivent être déclarées les ouvertures et les clôtures de comptes, ainsi que les modifications portant sur les éléments essentiels d'identification du compte et de son ou ses titulaire(s).

3. Comptes soumis à déclaration

La déclaration des ouvertures, des modifications et des clôtures concerne tous les comptes ouverts au nom de leurs clients par les personnes ou organismes visés par le premier alinéa de l'article 1649 A du CGI, quels que soient la nationalité ou le domicile du titulaire, ou la nature ou la dénomination du compte.

Toutefois, en vertu de tolérances administratives, les déclarations ne sont pas exigées pour certains comptes.

4. Informations obligatoires

Les avis devront comporter les rubriques suivantes :

- l'identification de l'établissement gestionnaire du compte ;

- les caractéristiques du compte ;

- la nature et la date de l'opération déclarée ;

- les renseignements relatifs aux titulaires des comptes.

II. Modalités de souscription

8131

1. Formalités d'immatriculation

Préalablement à toute opération d'ouverture, de clôture ou de modification de compte, les déclarants visés au premier alinéa de l'article 1649 A du CGI doivent être répertoriés au centre de services informatiques de Nemours.

2. Forme de la déclaration

a. Chaque déclarant *doit normalement fournir à l'Administration une bande magnétique ou une cartouche comportant, pour la période de référence, l'ensemble des ouvertures, modifications et clôtures de compte.*

b. Les établissements *qui ne sont pas dotés d'une procédure informatique permettant la transmission des renseignements utilisent un lot d'avis papier établis selon le modèle normalisé.*

3. Modalités de déclaration

La déclaration des ouvertures, des modifications et des clôtures de comptes est mensuelle.

L'ensemble des déclarations souscrites en application de l'article 1649 A du CGI doit être adressé à l'établissement de services informatiques compétent (FICOBA ADMINISTRATIF, 22 avenue JF. Kennedy, 77796 Nemours).

III. Service FICOBA

8132

La gestion et le contrôle du fichier des comptes bancaires (FICOBA) relèvent de la compétence de la DGFiP et notamment de l'établissement de services informatiques de Nemours.

Les modalités de consultation des données FICOBA ainsi que les personnes autorisées à demander et à recevoir communication des informations gérées par le fichier sont encadrées : cf. Arrêté du 14 juin 1982 relatif à l'extension d'un système automatisé de gestion du fichier des comptes bancaires.

IV. Sanctions

8133

L'absence de déclaration dans les délais requis est passible d'une amende fiscale prévue par le IV de l'article 1736 du CGI (cf. n° 8522-2).

B. Comptes ouverts, utilisés ou clos hors de France

(CGI, art. 1649 A, al. 2 et CGI, ann. III, art. 344 A et CGI, ann. III, art. 344 B)

8134

Les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A, al. 2).

Les modalités d'application de cette disposition sont fixées par les articles 344 A et 344 B de l'annexe

III au CGI.

Sont également soumises à cette obligation, les personnes de nationalité française qui ont établi à Monaco leur résidence habituelle depuis le 14 octobre 1957.

Pour la sanction de cette obligation, cf. n^{os} 8522-2 et 8551.

I. Contenu de la déclaration

8135

Les comptes à déclarer sont ceux ouverts hors de France auprès de toute personne de droit privé ou public qui reçoit habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces.

II. Modalités de déclaration

8136

Il doit être procédé au titre de chaque année (ou exercice) à une déclaration par compte ouvert, utilisé ou clos à l'étranger.

La déclaration est effectuée sur un imprimé 3916 (disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») ou sur papier libre reprenant les mentions de cet imprimé. Elle est jointe à la déclaration de revenus ou de résultats.

Chapitre 7 : Déclaration des informations relatives aux revenus mobiliers et opérations sur valeurs mobilières requises pour l'application des conventions organisant un échange automatique d'informations à des fins fiscales

(CGI, art. 1649 AC ; Loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires, art. 7)

8137

Les teneurs de compte, les organismes d'assurance et assimilés et toute autre institution financière mentionnent, sur la déclaration visée à l'article 242 ter du CGI (cf. RPPM, n^{os} 1498 et suivants et BOI-RPPM-PVBMI-40-30 et suivants) les informations requises pour l'application des conventions conclues par la France organisant un échange automatique d'informations à des fins fiscales.

Ces informations peuvent notamment concerner tout revenu de capitaux mobiliers ainsi que les soldes des comptes et la valeur de rachat des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature.

Cette obligation déclarative s'applique à compter du 28 juillet 2013.

Partie 3 : Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude

(BOI-CF-COM)

Titre 1 : Le droit de communication

(LPF, art. L. 81 et LPF, art. L. 81 A ; BOI-CF-COM-10)

8140

Ce droit permet aux agents des finances publiques de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers (par exemple, entreprises, administrations...), en vue de leur utilisation à des fins d'assiette ou de contrôle des impôts dus, soit par la personne physique ou morale auprès de laquelle il est exercé, soit par des tiers à cette personne, sans qu'il en découle toutefois directement l'établissement d'impositions supplémentaires. Il est de portée plus large et d'application moins formaliste que le droit de vérification.

Le droit de communication, en ce qui concerne les documents mentionnés aux articles L. 83 du LPF à L. 95 du LPF, a été également étendu au profit des agents des administrations chargés du recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le code général des impôts.

Le 2° du I de l'article 59 de la loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011 renforce la coopération administrative en permettant, dans le cadre des demandes d'assistance mutuelle en matière de recouvrement présentées par d'autres États membres de l'Union européenne, à compter du 1er janvier 2012, à des fonctionnaires des autres États membres d'assister à l'exercice du droit de communication dans les conditions prévues au 3 de l'article L. 45 du LPF (cf. n° 8205).

8140-1

Les recherches à opérer dans le cadre de l'exercice du droit de communication doivent être menées dans le strict respect des règles définies par l'Administration. À cet égard, la comptabilité ne doit pas faire l'objet d'un examen critique, les opérations de recoupement devant revêtir un caractère ponctuel et se limiter à un relevé passif d'écritures comptables ou à la copie de documents.

Le droit de communication peut, le cas échéant, s'exercer de façon complémentaire au droit d'enquête (cf. n° 8187).

8140-2

Dans le cas où elles concernent des personnes physiques, les informations nominatives communiquées, sur tout type de support, à la DGFiP (ou à la DGDDI) par les personnes ou organismes, soumis au droit de communication et autorisés à utiliser le numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques, doivent mentionner ce numéro (LPF, art. L. 81 A).

Remarques :

1. L'article L. 287 du LPF autorise la DGFiP et la DGDDI à collecter, conserver et échanger entre elles les numéros d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques pour les utiliser exclusivement dans les traitements des données relatives à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de tous impôts, droits, taxes, redevances ou amendes. L'obligation du secret professionnel prévue à l'article L. 103 du LPF s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations. Ces opérations doivent être réalisées aux seules fins de l'accomplissement des missions fiscales. Tout contrevenant à l'obligation du secret professionnel prévue ci-dessus est puni des peines mentionnées à l'article 226-21 du code pénal (CGI, art. 1753 bis B).

2. Les articles R* 81 A-1 du LPF, R* 287-1 du LPF et R* 288-1 à 288-3 du LPF fixent les modalités d'application des articles L. 81 A du LPF, L. 287 du LPF et L. 288 du LPF.

Lorsque la mise en œuvre de ce droit de communication s'avère susceptible de porter une atteinte grave et immédiate aux droits et libertés visés à l'article 1er de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) peut enjoindre l'autorité administrative de prendre sans délai les mesures de sécurité pouvant aller jusqu'à la destruction des supports d'information qui ont été constitués à partir d'un numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques.

Sans préjudice des dispositions de l'article 40 du code de procédure pénale, si cette injonction n'est pas suivie d'effet, la CNIL saisit le président du tribunal de grande instance de Paris, qui peut ordonner le cas échéant sous astreintes les mesures proposées par la commission (LPF, art. L. 288).

Se reporter également au BOI-CF-COM-10-10-30-30.

Chapitre 1 : Dispositions communes

(LPF, art. L. 102 B et LPF, art. R* 81-1 à R* 81-4 ; Loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 99 ; BOI-CF-COM-10-10)

A. Modalités d'exercice du droit de communication

I. Agents qualifiés pour exercer le droit de communication

(BOI-CF-COM-10-10-20 au I)

8141

Le droit de communication défini à l'article L. 81 du LPF est exercé par les fonctionnaires titulaires ou stagiaires appartenant à des corps de catégorie A ou B ou par des fonctionnaires titulaires appartenant à des corps de catégorie C.

Les agents des impôts peuvent exercer le droit de communication soit dans l'ensemble de la région où est situé le service auquel ils sont affectés, soit, lorsqu'il est plus étendu, dans le ressort territorial de ce service.

Toutefois, les agents qui ont compétence pour procéder au contrôle d'une déclaration de revenu global ou à la vérification de la situation fiscale d'une exploitation ou d'une entreprise, ou d'un contribuable exerçant une activité professionnelle, peuvent, pour les besoins de ce contrôle ou de cette vérification, exercer le droit de communication à l'égard de toute personne ou organisme soumis à l'exercice de ce droit.

Le décret n° 2010-939 du 24 août 2010 prévoit une extension temporaire de la compétence territoriale de certains services déconcentrés de la direction générale des finances publiques en matière d'assiette et de contrôle (cf. également n° 8213-3).

Précision : Dans le cadre des demandes d'assistance mutuelle en matière de recouvrement présentées par d'autres États membres de l'Union européenne, à compter du 1er janvier 2012, des fonctionnaires des autres États membres peuvent assister à l'exercice du droit de communication dans les conditions prévues au 3 de l'article L. 45 du LPF.

II. Lieux et heures d'exercice du droit de communication

(BOI-CF-COM-10-10-20 au II)

8142

À l'exception de la procédure de communication spontanée de certains documents notamment par les tribunaux judiciaires et les organismes de sécurité sociale, le droit de communication s'exerce à l'initiative du service et permet à celui-ci de prendre connaissance sur place, et éventuellement copie, des documents concernés.

L'expression « sur place » doit s'entendre :

- pour les entreprises, en général, du siège de la direction ou des lieux où sont effectivement détenus les documents soumis au droit de communication ;

- pour les sociétés soumises à l'IS, soit du lieu où est assurée la direction effective de la société, soit de celui de son siège social, soit encore du lieu du principal établissement.

Sauf exception concernant les sociétés passibles de l'IS, qui doivent tenir à la disposition du service les documents visés au n° 8150 au lieu d'imposition (LPF, art. R* 85-1), les agents des impôts ne peuvent pas exiger le déplacement des documents comptables. Le droit de communication s'exerce normalement au cours des heures de service, en principe sans limitation du temps pendant lequel ils peuvent rester sur place.

III. Formalités à remplir pour faire usage du droit de communication

(BOI-CF-COM-10-10-20 au III)

8143

Bien qu'aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'Administration l'obligation de prévenir de son intention d'user du droit de communication, les contribuables doivent être informés de la nature de cette intervention, à l'aide d'un avis de passage n° 3925 qui leur est remis dès le début des opérations. Cette formalité est destinée à distinguer le simple exercice du droit de communication de la vérification de comptabilité.

IV. Période sur laquelle porte le droit de communication

(BOI-CF-COM-10-10-20 au IV)

8144

Aucune disposition législative ou réglementaire ne définit la période sur laquelle le droit de communication peut être exercé. Dans l'hypothèse où ils auront été conservés au-delà de la période prévue à l'article L. 102 B du LPF (cf. **n° 8145**), les livres et documents divers auxquels s'applique le droit de communication peuvent donc être consultés par le service.

À l'égard des entreprises privées, le droit de communication s'étend aux livres de comptabilité et pièces annexes de l'exercice courant.

B. Conservation des documents

(LPF, art. L. 102 B ; LPF, art. L. 102 C et LPF, art. L. 102 D nouveau ; CGI, ann. III, art. 96 F à 96 I bis ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, art. 20 ; Loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 99 ; Décret n° 2013-346 du 24 avril 2013 et décret n° 2013-350 du 25 avril 2013 ; BOI-CF-COM-10-10-30)

I. Délai et mode de conservation des documents

(BOI-CF-COM-10-10-30-10)

8145

Les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'Administration doivent être conservés pendant un délai de six ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis. Les informations, documents, données, traitements informatiques ou système d'information constitutifs des contrôles mentionnés au 1° du VII de l'article 289 du CGI et la documentation décrivant leurs modalités de réalisation doivent être conservés pendant le même délai.

8145-1

Lorsque ces documents sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai de reprise de trois ans prévu au 1er alinéa de l'article L. 169 du LPF puis sur tout support au choix de l'entreprise pendant les trois années suivantes.

8145-2

Les pièces justificatives d'origine relatives à des opérations ouvrant droit à déduction de TVA doivent également être conservées pendant le délai de six ans mentionné au **n° 8145**.

Les factures transmises par voie électronique dans les conditions prévues au VII de l'article 289 du CGI tiennent lieu de facture d'origine pour l'application de l'article 286 du CGI et de l'article 289 du CGI. Elles doivent donc être conservées dans leur format original dans les délais et conditions prévus par l'article L. 102 B du LPF.

L'article 96 I de l'annexe III au CGI prévoit que les factures sous forme papier ou électronique dont l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité sont assurées par des contrôles établissant une piste d'audit fiable, conformément aux dispositions du 1° du VII de l'article 289 du CGI, ainsi que les éléments constitutifs de ces contrôles, doivent être conservés dans leur forme et contenu originels par l'entreprise émettrice des factures et par l'entreprise destinataire de ces factures, dans les conditions et dans les délais fixés par l'article L. 102 B du LPF.

Les factures transmises par voie électronique et sécurisées au moyen d'une signature électronique

doivent également être conservées dans leur format original. Le V de l'article 96 F de l'annexe III au CGI, relatif à la signature électronique « qualifiée », est modifié par l'article 1er du décret n° 2013-350 du 25 avril 2013. Il prévoit que les factures, la signature électronique à laquelle elles sont liées ainsi que le certificat électronique attaché aux données de vérification de la signature électronique, doivent être conservés dans leur forme et contenu originel par l'entreprise chargée de s'assurer qu'une facture est émise au sens du I de l'article 289 du CGI, dans les conditions et les dans délais fixés par l'article L. 102 B du LPF.

En vertu de l'article 96 F bis de l'annexe III au CGI, cette obligation de conservation s'applique également aux factures sécurisées au moyen d'une signature électronique en application du 1° du VII de l'article 289 du CGI (signature électronique « avancée », signature électronique conforme au RGS de niveau une étoile, cf. BOI-TVA-DECLA-30-20-30-30).

S'agissant des factures transmises sous la forme d'un message structuré, en application des dispositions de l'article 96 G de l'annexe III au CGI, les informations émises et reçues doivent être conservées dans leur forme et contenu originel pendant le délai de six ans prévu à l'article L. 102 B du LPF.

8145-3

L'article 298 sexdecies F du CGI prévoit un régime spécial de TVA à l'égard des personnes qui fournissent certains services par voie électronique. Ce régime spécial prévoit notamment la tenue d'un registre spécial des opérations relevant dudit régime spécial. Ce registre devra être conservé pendant dix ans à compter du 31 décembre de l'année de l'opération (LPF, art. L. 102 B, I).

> **Remarque :** À compter du 1er janvier 2015, l'obligation de conservation de dix ans s'appliquera également aux registres tenus en application des dispositions du V de l'article 298 sexdecies G du CGI.

8145-4

Lorsqu'ils ne sont pas déjà visés aux n^{os} 8145 à 8145-3 ci-dessus, les informations, données ou traitements soumis au contrôle mentionné au n° 8289 doivent être conservés sur support informatique jusqu'à l'expiration du délai de reprise de trois ans. La documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements doit être conservée jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle à laquelle elle se rapporte.

8145-5

Les documents nécessaires à l'établissement de la déclaration d'échanges de biens doivent être conservés par les assujettis pendant un délai de six ans à compter de la date de l'opération faisant l'objet de cette déclaration (CGI, art. 289 C, 4).

8145-6

Par ailleurs, conformément à l'article L. 102 D du LPF créé par l'article 20 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, pour l'application de l'article L. 96 J du LPF (cf. n° 8175), les codes, données, traitements ainsi que la documentation doivent être conservés jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le logiciel ou le système de caisse a cessé d'être diffusé.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux logiciels ou systèmes de caisse en cours de commercialisation au 8 décembre 2013.

Sur le manquement à l'obligation de conservation prévue à l'article L. 102 D du LPF, se reporter au n° 8521-1.

II. Stockage des factures

(BOI-CF-COM-10-10-30-10 et BOI-CF-COM-10-10-30-20)

8146

S'agissant du stockage des factures, celles qui n'ont pas fait l'objet d'une transmission par voie électronique ou d'une procédure de dématérialisation - en pratique, les factures papier - doivent être stockées sur le territoire français. Le lieu de stockage doit être situé dans un lieu immédiatement accessible à toute requête de l'Administration.

Afin de garantir le respect des exigences mentionnées au V de l'article 289 du CGI, les factures doivent être stockées sous la forme originale, papier ou électronique, et pour les factures électroniques, sous leur format original, sous lesquelles elles ont été transmises ou mises à

disposition.

La déclaration du lieu de stockage s'effectue sur papier libre et comporte les noms et adresses des clients ou des tiers chargés du stockage ainsi que les périodes visées par celui-ci. Elle doit être adressée au service des impôts des entreprises dont les assujettis dépendent.

L'article R* 102 C-1 du LPF, modifié par l'article 3 du décret n° 2013-346 du 24 avril 2013, fixe les conditions et modalités d'application des dispositions de l'article L. 102 C du LPF à l'égard de la facturation électronique.

Ainsi, les assujettis ne peuvent stocker les factures transmises par voie électronique dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant soit une assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et le règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, soit un droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées. Auparavant, ces deux conditions étaient cumulatives.

8146-1

À des fins de contrôle, les autorités compétentes des États membres de l'Union européenne ont un droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation des factures émises ou reçues, stockées sur le territoire français par ou pour le compte d'un assujetti qui est redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires dans ces États membres ou qui y est établi.

Tout assujetti stockant ses factures par voie électronique sur le territoire français ou sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne ou d'un pays lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle s'assure que l'Administration a, à des fins de contrôle, un accès en ligne permettant le téléchargement et l'utilisation des données stockées.

L'assujetti s'assure que les factures et données détenues par lui-même ou, en son nom et pour son compte, par un client ou par un tiers sont accessibles dans le meilleur délai depuis son siège ou son principal établissement en cas de contrôle de l'Administration, quel que soit le lieu de détention de ces documents.

8146-2

S'agissant des factures transmises aux clients sur support papier mais créées par l'entreprise sous forme informatique, le fichier du « double électronique » qui constitue la reproduction fidèle et durable de l'original de la facture adressée au client sur support papier doit être stocké sur le territoire français et dans un lieu immédiatement accessible à toute requête de l'Administration. Pour plus de précisions sur le cas particulier du « double original » des factures de ventes créées sous forme informatique et transmises sur support papier, il convient de se reporter au BOI-CF-COM-10-10-30-20.

C. Remboursement de frais aux contribuables soumis au droit de communication

(BOI-CF-COM-10-10-40)

8147

Les dépenses correspondant à l'utilisation des appareils à photocopier détenus par les contribuables visités sont susceptibles d'être prises en charge par l'Administration.

D. Sanctions applicables en cas d'infraction

8148

Les sanctions applicables en cas d'infraction aux dispositions relatives au droit de communication concernent notamment :

- le refus de communication (CGI, art. 1734 ; cf. n° 8521-1) ;

- l'opposition à l'accomplissement des fonctions des agents des impôts (CGI, art. 1746 ; cf. n° 8693).

Chapitre 2 : Droit de communication auprès des entreprises, des exploitants agricoles et des sociétés civiles

(LPF, art. L. 85, LPF, art. L. 85 A, LPF, art. L. 94 A et LPF, art. R* 85-1 ; BOI-CF-COM-10-20 et BOI-CF-COM-10-30)

A. Impôts et contribuables visés

8149

Le droit de communication peut être exercé, pour les impôts de toute nature, y compris ceux pour lesquels aucune déclaration n'est exigée des contribuables, auprès de toutes les personnes physiques ou morales ayant la qualité de commerçant, au sens de l'article L. 121-1 du code de commerce, à savoir « ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle ».

Ce droit peut également être exercé auprès des exploitants agricoles et des organismes auxquels ils vendent ou achètent leurs produits.

Depuis le 1er janvier 2006, ce droit peut également être exercé auprès des sociétés civiles définies à l'article 1845 du code civil.

B. Documents concernés

8150

Le droit de communication s'applique :

- en règle générale,

  • d'une part, aux livres dont la tenue est prescrite par les articles L. 123-12 du code de commerce à L. 123-28 du code de commerce (livre journal, grand livre, livre des inventaires) ;
  • d'autre part, à tous livres et documents annexes, y compris les correspondances reçues et les copies de lettres envoyées, pièces de recettes et de dépenses ;

- pour ce qui a trait aux sociétés, outre les documents déjà visés, aux registres de transferts d'actions et d'obligations, aux feuilles de présence aux assemblées générales, aux rapports des commissaires aux comptes, et aux procès-verbaux des conseils d'Administration et des conseils de surveillance ;

- à tous les documents comptables, tant obligatoires que spécifiques ou facultatifs, détenus par les exploitants et coopératives agricoles, ainsi qu'à toutes leurs pièces de recettes ou de dépenses (bordereaux de livraison et d'approvisionnement, inventaires détaillés, etc.) ;

- aux documents sociaux, et le cas échéant, aux documents comptables et autres pièces de recettes et de dépenses qu'elles détiennent et relatives à l'activité qu'elles exercent, pour les sociétés civiles définies à l'article 1845 du code civil.

En outre, des dispositions spécifiques sont prévues, en matière de droit de communication, à l'égard des :

- intermédiaires sur les marchés à terme (MATIF, MONEP) et sur les opérations de bons d'options (LPF, art. R. 96 C-1 à LPF, art. R. 96 C-4) ;

- organismes gestionnaires d'un PEA (LPF, art. R. 96 D-1) ;

- personnes mentionnées à l'article 277 A du CGI et à l' article 286 quater du CGI (LPF, art. L. 96 B).

Chapitre 3 : Droit de communication auprès des artisans inscrits au répertoire des métiers et de l'artisanat

(LPF, art. L. 85-0 B)

8151

Les artisans inscrits au répertoire des métiers et de l'artisanat doivent communiquer à l'Administration,

sur sa demande, les documents comptables, pièces justificatives de recettes et de dépenses et tous documents relatifs à leur activité.

Chapitre 4 : Droit de communication auprès de personnes ou d'organismes privés divers

(BOI-CF-COM-10-80)

8152

Le droit de communication trouve également à s'exercer auprès des organismes ou personnes privés suivants :

- sociétés coopératives agricoles et leurs unions (CGI, art. 207, 1-3°) ;

- institutions et organismes non visés par l'article L. 85 du LPF et qui payent des salaires, honoraires ou rémunérations quelconques, encaissent, gèrent ou distribuent des fonds pour le compte de leurs adhérents (LPF, art. L. 87) ;

- sociétés et compagnies d'assurances visées par l'article L. 89 du LPF ;

- employeurs visés à l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation soumis à l'investissement obligatoire dans la construction (CGI, art. 235 bis, 1) ;

- personnes ou sociétés qui font profession de payer des intérêts, dividendes, revenus et autres produits de valeurs mobilières ou dont la profession comporte à titre accessoire des opérations de cette nature (LPF, art. L. 85-0 A) ;

- organismes qui payent des dividendes et intérêts de leurs propres actions, parts ou obligations à des personnes ou sociétés autres que celles chargées du service de leurs coupons (LPF, art. L. 85-0 A).

Chapitre 5 : Droit de communication auprès de certains membres de professions non commerciales

(BOI-CF-COM-10-40)

A. Principe

(LPF, art. L. 86)

8153

Le droit de communication peut être exercé auprès des membres des professions non commerciales dont l'activité :

- autorise l'intervention dans des transactions, la prestation de services à caractère juridique, financier ou comptable, ou la détention de biens ou de fonds pour le compte de tiers ;

- consiste à titre principal en la prestation de services à caractère décoratif ou architectural ou en la création et la vente de biens ayant le même caractère.

Ce droit ne porte que sur l'identité du client (nom, prénom usuel et adresse), le montant, la date et la forme du versement ainsi que sur les pièces annexes de ce versement.

B. Limitation du droit de communication

(LPF, art. L. 86 A)

8154

L'article L. 86 A du LPF interdit aux agents de l'Administration de recueillir des informations, dans le cadre du droit de communication, sur la nature des prestations fournies par tout contribuable dépositaire du secret professionnel titulaire de revenus non commerciaux, que celui-ci soit ou non

adhérent d'une association agréée.

Chapitre 6 : Droit de communication auprès des tribunaux

(LPF, art. L. 82 C, LPF, art. L. 101 et LPF, art. R* 101-1 ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, art. 17 ; BOI-CF-COM-10-50)

8155

L'article L. 101 du LPF fait obligation à l'autorité judiciaire de communiquer spontanément à l'administration des finances, toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu. Cette obligation concerne non seulement les affaires déjà jugées mais aussi celles en cours d'instruction.

Durant la quinzaine qui suit le prononcé de toute décision rendue par les juridictions civile, administrative, consulaire, prud'homale ou militaire, les pièces restent déposées au greffe, à la disposition de l'administration des finances.

Le délai est réduit à dix jours en matière correctionnelle.

L'administration des finances porte à la connaissance du juge d'instruction ou du procureur de la République, spontanément dans un délai de six mois après leur transmission ou à sa demande, l'état d'avancement des recherches de nature fiscale auxquelles elle a procédé à la suite de la communication des indications effectuée en application du premier alinéa. Le résultat du traitement définitif de ces dossiers (résultat de la procédure, nature et montants des rectifications et pénalités notifiés) par l'administration des finances fait l'objet d'une communication au ministère public.

L'article L. 82 C du LPF autorise le ministère public à communiquer à l'administration fiscale des dossiers en instance devant toutes juridictions civiles ou criminelles (sans attendre l'achèvement de la procédure). Cette communication est effectuée soit spontanément, soit sur demande préalable de l'administration fiscale.

Cette dernière porte à la connaissance du ministère public, spontanément dans un délai de six mois après leur transmission ou à sa demande, l'état d'avancement des recherches de nature fiscale auxquelles elle a procédé à la suite de la communication de ces dossiers.

Le résultat du traitement définitif de ces dossiers par l'administration des finances fait l'objet d'une communication au ministère public.

Il convient de noter que l'article 17 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière a renforcé les relations entre l'administration fiscale et les autorités judiciaires en instaurant une obligation de transmission des suites fiscales apportées aux dossiers transmis. Les nouvelles dispositions issues de l'article 17 précité entrent en vigueur à compter du 8 décembre 2013.

Précision (loi n° 2013-1117 précitée, art. 17, III et IV) : Pour les échanges intervenus à compter du 1er janvier 2014, le traitement des dossiers transmis à la direction générale des finances publiques par l'autorité judiciaire en application des articles L. 82 C et L. 101 du LPF fait l'objet d'un rapport annuel au Parlement.

Ce rapport comporte les informations suivantes :

- le nombre de dossiers transmis ;

- le nombre de dossiers ayant fait l'objet d'enquêtes ;

- le nombre de dossiers ayant fait l'objet de contrôles, la nature et le montant des impositions qui en résultent ;

- le nombre de dossiers de plainte pour fraude fiscale déposés dans les conditions prévues à l'article L. 228 du LPF.

Chapitre 7 : Droit de communication auprès des administrations publiques et assimilées

(LPF, art. L. 83 à LPF, art. L. 84 ; LPF, art. L. 102 AA ; LPF, art. L. 102 AB ; LPF, art. L. 102 AC ; Loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art.

20 ; BOI-CF-COM-10-70)

A. Communication sur demande

8156

Les administrations de l'État, des départements et des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'État, les départements et les communes, de même que tous les établissements ou organismes quelconques soumis au contrôle de l'autorité administrative, ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents des finances publiques qui leur demandent communication des documents de service qu'ils détiennent, y compris les données conservées et traitées par les opérateurs de communications électroniques dans le cadre de l'article L. 34-1 du code des postes et des communications électroniques et les prestataires mentionnés aux 1 et 2 du I de l'article 6 de la loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique. Toutefois, les renseignements individuels, portant sur l'identité ou l'adresse des personnes ou d'ordre économique ou financier, recueillis au cours des enquêtes statistiques visées à l'article 2 de la loi n° 51-711 du 7 juin 1951 ne peuvent en aucun cas être utilisés à des fins de contrôle fiscal. Les administrations dépositaires de renseignements de cette nature ne sont donc pas tenues par l'obligation en question.

Précisions :

1. La mise en œuvre du droit de communication visé à l'article L. 83 du LPF auprès des banques n'est plus soumise à une autorisation préalable de la direction générale .

2. Les offices publics de l'habitat peuvent communiquer à la direction générale des finances publiques les informations nécessaires à la mise à jour des bases d'imposition à la taxe d'habitation, en application de l'article L. 83 du LPF (arrêté du 16 septembre 2011 [JO du 12/10/2011]).

B. Communication spontanée

8157

L'article L. 83 A du LPF permet l'échange spontané de tout renseignement, information, pièce ou document de toute nature entre la DGFiP et la DGDDI.

La transmission spontanée de l'information au service destinataire suffit à formaliser l'exercice de ce droit de communication.

Dès lors, la procédure fixée par l'article L. 83 A du LPF :

- ne nécessite pas l'envoi d'une demande préalable ;

- permet à l'agent destinataire d'utiliser, dès réception, le renseignement ou le document transmis dans le cadre des procédures qu'il met en œuvre.

En tout état de cause, cette disposition ne fait pas obstacle à celle prévue à l'article L. 83 du LPF (cf. **n° 8156**) qui reste applicable aux échanges entre les deux administrations lorsque la mise en œuvre du droit de communication est effectuée sur demande préalable.

Dans le cadre des contrôles à la circulation, les agents des douanes peuvent également, sur le fondement de l'article L. 83 A du LPF, communiquer spontanément aux agents des finances publiques toute copie de documents prise à l'occasion de ces contrôles (LPF, art. L. 80 J).

Les agents de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes et de la direction générale des douanes et droits indirects peuvent se communiquer spontanément tous les renseignements et documents recueillis dans le cadre de leurs missions respectives (LPF, art. L. 83 B).

Le XX de l'article 20 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 instaure à compter du 1er janvier 2014 trois nouveaux droits de communication codifiés à l'article L. 102 AA du LPF, à l'article L. 102 AB du LPF et à l'article L. 102 AC du LPF. Les renseignements sont communiqués à l'administration fiscale sans demande préalable de sa part.

Conformément à l'article L. 102 AA du LPF, les services du ministre chargé de l'agriculture transmettent aux agents de la direction générale des finances publiques, dans des conditions et suivant des modalités déterminées par décret, les informations nécessaires à la détermination de l'assiette et au recensement des assujettis aux redevances prévues aux articles 302 bis N du CGI à 302 bis WG du CGI, à l'article L. 236-2 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 251-17-1 du code rural et de la pêche maritime.

En outre, conformément à l'article L. 135 ZB du LPF également créé par le XX de l'article 20 de la loi

n° 2013-1279 précitée, les agents des impôts chargés du recouvrement de ces redevances ne sont plus tenus au secret professionnel et peuvent donc transmettre aux services du ministre chargé de l'agriculture les données issues des déclarations des redevables de ces redevances (cela dans les conditions et selon les modalités définies par décret). Voir DJC n° 9871.

Conformément à l'article L. 102 AB du LPF, les agents du Conseil national des activités privées de sécurité (CNAPS) transmettent aux agents de la direction générale des finances publiques le nom, l'adresse, l'identifiant SIRET et la date d'agrément des établissements exerçant une activité privée de sécurité titulaires d'une autorisation ou d'un agrément valide en application du livre VI du code de la sécurité intérieure.

Conformément à l'article L. 102 AC du LPF, les services du ministre chargé de l'énergie transmettent aux agents de la direction générale des finances publiques le nom, l'adresse et l'identifiant SIRET des établissements gestionnaires des réseaux publics de distribution d'électricité mentionnés à l'article L. 2224-31 du code général des collectivités territoriales, ainsi que le nombre de kilowattheures distribués à partir d'ouvrages exploités en basse tension dans les communes dont la population est inférieure à 2 000 habitants et dans les autres communes.

C. Communication spontanée ou sur demande

(LPF, art. L. 83 C et LPF, art. L. 83 D)

8158

L'Administration chargée du contrôle prévu à l'article L. 451-1 du code de la construction et de l'habitation peut communiquer, à l'administration fiscale, tous les renseignements et documents recueillis dans le cadre de sa mission.

> **Remarque :** Les dispositions de l'article L. 83 C du LPF sont modifiés à compter du 1er janvier 2015 par l'article 102 de la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové. Elles feront l'objet de commentaires ultérieurs.

De même, l'Agence nationale de l'habitat peut communiquer à l'administration fiscale, spontanément ou à sa demande, sans que puisse être opposée l'obligation au secret professionnel, tous les renseignements et documents recueillis dans le cadre de sa mission.

Chapitre 8 : Droit de communication auprès des dépositaires de documents publics et assimilés

(LPF, art. L. 92 ; BOI-CF-COM-10-70 au II)

8159

Les dépositaires des registres de l'état civil et toutes les autres personnes chargées des archives et dépôts de titres publics sont tenus de les communiquer, sur place, aux agents des impôts, sur leur demande ; ils doivent également laisser prendre, sans frais, des extraits et copies des documents communiqués.

Ces dispositions s'appliquent aussi aux notaires, huissiers de justice, secrétaires-greffiers et autorités administratives pour les actes qu'ils rédigent ou reçoivent en dépôt, à l'exception des testaments et des autres actes de libéralités à cause de mort, tant que leurs auteurs sont encore en vie.

Les communications visées ci-dessus ne peuvent être exigées les jours de fermeture des bureaux.

Ces dispositions ne sont pas applicables à tous les officiers ministériels mais seulement aux notaires, huissiers ou greffiers.

Chapitre 9 : Droit de communication auprès des caisses de sécurité sociale et organismes assimilés

(LPF, art. L. 95, LPF, art. L. 97, LPF, art. L. 98 B, LPF, art. L. 99, LPF, art. R* 97-1, LPF, art. R* 97-2, LPF, art. R* 98 B-1 à R* 98 B-4, LPF, art. A. 97-1 et LPF, art. A. 97-2 ; BOI-CF-COM-10-70 au III)

A. Communication d'informations

8160

Les organismes de protection sociale doivent communiquer à l'administration des impôts les faits susceptibles de constituer des infractions qu'ils relèvent en ce qui concerne l'application des lois et règlements relatifs, d'une part, aux impôts et taxes en vigueur et, d'autre part, aux cotisations et contributions sociales (LPF, art. L. 99).

Par ailleurs, l'article L. 98 B du LPF prévoit que :

- l'organisme du régime général de sécurité sociale chargé du recouvrement des cotisations et contributions sociales dues par les particuliers employeurs communique à l'administration des impôts, avant le 1er mars de chaque année, les informations relatives aux personnes déclarées par ces employeurs au cours de l'année précédente. Les articles R* 98 B-1 à R* 98 B-4 du LPF fixent le contenu et les modalités de cette communication, et notamment les conditions d'utilisation du numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques pour les échanges et traitements nécessaires à la communication des informations ainsi transmises à l'administration des impôts ;

- la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole communique à l'administration fiscale, dans les conditions prévues au premier tiret ci-dessus, les déclarations de salaires relevant du titre emploi simplifié agricole prévu à l'article L. 712-1 du code rural et de la pêche maritime ;

- l'organisme habilité mentionné au premier alinéa de l'article L. 7122-23 du code du travail communique à l'administration fiscale, dans les mêmes conditions, les déclarations prévues par l'article R. 7122-29 du code du travail.

Les communications prévues aux trois tirets ci-dessus peuvent être faites par voie électronique.

B. Communication des relevés récapitulatifs par praticien

8161

Sont tenus d'établir annuellement et de fournir au service des impôts un relevé récapitulatif (par médecin, dentiste, sage-femme, auxiliaire médical, pharmacie d'officine, laboratoire d'analyses médicales, fournisseur de dispositifs et équipements médicaux et entreprise effectuant des transports sanitaires) des feuilles de maladie et notes de frais remises par les assurés, les organismes suivants :

- caisses de sécurité sociale chargées de la gestion des risques maladie et maternité et organismes chargés de la gestion des mêmes risques pour les régimes spéciaux de sécurité sociale ;

- sociétés ou unions de sociétés de secours mutuel fonctionnant comme organismes d'assurances sociales agricoles pour les assurances maladie et maternité, et sociétés et organismes qui assurent le service des prestations prévues par les articles L. 752-1 du code rural et de la pêche maritime à L. 752-21 du code rural et de la pêche maritime relatifs à l'assurance des personnes non salariées contre les accidents et les maladies professionnelles dans l'agriculture ;

- caisses de base du régime social des indépendants.

Le relevé individuel des praticiens doit indiquer (LPF, art. A. 97-1) :

- la désignation et le siège de la caisse, de la société ou de l'union de sociétés versant les prestations ;

- les nom, prénoms, adresse et qualité du praticien ;

- pour chaque feuille de maladie, le mois au cours duquel ont été réglés les honoraires, le montant brut de ces derniers, porté obligatoirement par le praticien sur ladite feuille et le montant des honoraires remboursés par la caisse à l'assuré.

Pour permettre l'établissement des relevés individuels, les praticiens doivent, en effet, indiquer sur les feuilles de maladie ou de soins le montant des honoraires qui leur sont versés par les assurés.

Outre le relevé récapitulatif par praticien, les agents des impôts peuvent obtenir communication, au siège de la caisse, des feuilles de maladie, de soins ou de prothèse à l'exclusion des ordonnances médicales.

Lorsque les relevés récapitulatifs concernent des praticiens adhérents d'une association agréée, les caisses doivent communiquer au lieu et place de la nature des prestations fournies, les mentions correspondant à la nomenclature générale des actes professionnels.

Chapitre 10 : Droit de communication en matière de chèques

(LPF, art. L. 96 ; BOI-CF-COM-10-20-20 au II)

8162

Les banques délivrent des formules de chèques barrés d'avance et rendues, par une mention expresse du banquier, non transmissibles par voie d'endossement sauf au profit d'un établissement de crédit, d'une caisse d'épargne ou d'un établissement assimilé. Cependant elles peuvent délivrer aussi, sous réserve du paiement du droit de timbre des formules ne répondant pas aux caractéristiques de pré-barrement et de non endossabilité.

L'administration des impôts peut obtenir à tout moment, sur sa demande, communication de l'identité des personnes auxquelles sont délivrées de telles formules ainsi que leurs numéros.

L'obligation de révéler l'identité des personnes en cause incombe, soit aux établissements ayant procédé à la remise des formules de chèques, soit à des organismes centralisateurs.

Chapitre 11 : Droit de communication en matière de transferts de capitaux à l'étranger

(LPF, art. L. 96 A et LPF, art. R* 96 A-1 ; Décret n° 2011-646 du 9 juin 2011, art. 2 ; BOI-CF-COM-10-20-20 au II-C)

8163

Les établissements de crédit, les établissements de monnaie électronique (loi n° 2013-100 du 28 janvier 2013, art. 24 applicable à compter du 30 janvier 2013), les établissements de paiement ainsi que les organismes et services mentionnés à l'article L. 518-1 du code monétaire et financier (CoMoFi) sont soumis aux dispositions de l'article L. 152-3 du CoMoFi.

Ces établissements, organismes et services doivent communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la date et le montant des sommes transférées à l'étranger par les personnes visées à l'article L. 152-2 du CoMoFi, l'identification de l'auteur du transfert et du bénéficiaire ainsi que les références des comptes, concernés en France et à l'étranger. Ces dispositions s'appliquent également aux opérations effectuées pour le compte de ces personnes sur des comptes de non-résidents.

Ils sont tenus de conserver, dans les conditions prévues à l'article L. 102 B du LPF (cf. n^{os} 8145 et 8145-1), tout document, information, donnée ou traitement relatif aux opérations de transfert mentionnées à l'alinéa précédent.

Le contenu de l'obligation de conservation ainsi que les modalités d'exercice du droit de communication prévu à l'article L. 96 A du LPF sont régis conformément aux dispositions de l'article R. 152-10 du CoMoFi (LPF, art. R* 96 A-1).

Chapitre 12 : Échange de renseignements dans le cadre de l'assistance fiscale internationale

(LPF, art. L. 114, LPF, art. L. 114 A, LPF, art. R* 114 A-1 à R* 114 A-5 ; Loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 72 ; Ordonnance n° 2013-837 du 19 septembre 2013 relative à Mayotte, art. 33 ; BOI-DJC-SECR-10-20-10)

Remarque : Cf. également les accords en matière d'échange de renseignements :

- entre la France et la République fédérale d'Allemagne signé le 18 octobre 2001 ;

- entre la France et l'Espagne signé le 28 janvier 2002 ;

- entre la France et la Belgique signé le 10 juillet 2002 ;

- entre la France et la Fédération de Russie signé le 28 janvier 2004.

8164

L'administration des impôts peut échanger des renseignements avec les administrations financières de Saint-Pierre-et-Miquelon, de Mayotte, de Nouvelle-Calédonie, de Polynésie française, des îles Wallis-et-Futuna et des Terres australes et antarctiques françaises et autres collectivités territoriales de la République française relevant d'un régime fiscal spécifique ainsi qu'avec les États ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (LPF, art. L. 114 modifié par l'article 72 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

L'administration des impôts communique aux administrations des autres États membres de l'Union européenne les renseignements pour l'application de la législation fiscale (LPF, art. L. 114 A modifié par l'article 72 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

Remarques :

1. L'article 72 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 transpose en droit interne les dispositions de la directive n° 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive n° 77/799/CEE. Il étend notamment le périmètre de la procédure d'échange de renseignements prévu à l'article L. 114 du LPF aux États ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. En outre, il élargit la procédure de communication de renseignements prévue à l'article L. 114 A du LPF à l'ensemble de la législation fiscale (auparavant, seuls les renseignements pour l'établissement et le recouvrement des impôts sur le revenu et sur la fortune, de la TVA et des taxes assises sur les primes d'assurance étaient concernés).

Les nouvelles dispositions issues de l'article 72 de la loi n° 2013-1279 précitée s'appliquent aux demandes de renseignements réalisées à compter du 31 décembre 2013.

2. Pour l'application de la législation fiscale, lorsque la situation d'un ou plusieurs contribuables présente un intérêt commun ou complémentaire pour plusieurs États membres de l'Union européenne, l'Administration peut convenir avec les administrations des autres États membres de procéder à des contrôles simultanés, chacune sur le territoire de l'État dont elle relève, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (LPF, art. L. 45, 2). Pour plus de précisions, voir n° 8204.

Chapitre 13 : Notification d'actes ou de décisions émanant d'États-membres

(LPF, art. L. 289, LPF, art. R. 289-1 et LPF, art. R. 289-2 ; Loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, art. 72)

8165

Pour l'application de la législation fiscale, l'Administration, sur demande d'un autre État membre de l'Union européenne, procède ou fait procéder à la notification de tout acte ou décision émanant de cet État selon les règles en vigueur en France pour la notification d'actes ou de décisions. Elle peut également demander à un État membre de l'Union européenne de procéder ou de faire procéder à la notification d'actes ou de décisions afférents aux mêmes impositions.

Les modalités de cette notification sont fixées par les articles R. 289-1 et R. 289-2 du LPF.

Précision : L'article 72 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 transpose en droit interne les dispositions de la directive n° 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive n° 77/799/CEE. Il étend notamment le champ d'application des notifications d'actes ou de décisions en matière fiscale à l'ensemble de la législation fiscale et à toutes les impositions.

Les nouvelles dispositions de l'article L. 289 du LPF issues de l'article 72 de la loi n° 2013-1279 précitée s'appliquent aux notifications d'actes ou de décisions réalisées à compter du 31 décembre 2013.

Se reporter également au BOI-INT-DG-10-20.

Chapitre 14 : Assistance au recouvrement au sein de l'Union européenne

(LPF, art. L. 283 A, LPF, art. L. 283 B, LPF, art. L. 283 D et LPF, art. L. 283 F ; LPF, art. R. 283 A-1 à LPF, art. R. 283 A-4, LPF, art. R. 283 A-10, LPF, art. R. 283 B-1, LPF, art. R. 283 B-9, LPF, art. R. 283 C-1 à LPF, art. R. 283 D-1 ; Directive n° 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 ; règlement d'exécution (UE) n° 1189/2011 de la Commission du 18

novembre 2011 ; BOI-INT-DG-20-60)

8166

Au sens du LPF, l'État membre de l'Union européenne requérant s'entend de celui qui formule une demande d'assistance et l'État membre requis de celui auquel cette demande est adressée (LPF, art. L. 283 A, I).

L'Administration peut requérir des États membres de l'Union européenne et elle est tenue de leur prêter assistance en matière de recouvrement, de notification d'actes ou de décisions, y compris judiciaires, de prises de mesures conservatoires et d'échange de renseignements relatifs à toutes les créances afférentes (LPF. L. 283 A, II) :

1° à l'ensemble des taxes, impôts et droits quels qu'ils soient, perçus par un État membre ou pour le compte de celui-ci ou par ses subdivisions territoriales ou administratives ou pour le compte de celles-ci, y compris les autorités locales, ou pour le compte de l'Union ;

2° aux sanctions, amendes, redevances et majorations administratives liées aux créances pouvant faire l'objet d'une demande d'assistance mutuelle conformément au 1° ci-dessus prononcées par les autorités administratives chargées de la perception des taxes, impôts ou droits concernés ou des enquêtes administratives y afférentes ou ayant été confirmées, à la demande desdites autorités administratives, par des organes administratifs ou judiciaires ;

3° aux redevances perçues pour les attestations et les documents similaires délivrés dans le cadre de procédures administratives relatives aux taxes, impôts et droits ;

4° aux intérêts et frais relatifs aux créances pouvant faire l'objet d'une demande d'assistance conformément aux 1° à 3° ci-dessus.

Sont exclus de cette assistance mutuelle (LPF. L. 283 A, III) :

1° les cotisations sociales obligatoires dues à l'État membre ou à une de ses subdivisions ou aux organismes de sécurité sociale relevant du droit public ;

2° les redevances qui ne sont pas mentionnées aux 2° et 3° du II de l'article L. 283 A du LPF ;

3° les droits de nature contractuelle, tels que la contrepartie versée pour l'exécution d'un service public ;

4° les sanctions pénales infligées sur la base de poursuites à la diligence du ministère public ou les autres sanctions pénales qui ne sont pas mentionnées au 2° du II de l'article L. 283 A du LPF.

8166-1

L'Administration compétente n'est pas tenue d'accorder l'assistance pour recouvrer ou prendre des mesures conservatoires, pour notifier des actes ou des décisions, y compris judiciaires, et pour fournir des renseignements lorsque la demande vise des créances exigibles depuis plus de cinq ans. Ce délai n'est pas opposable lorsqu'une première demande a été formulée avant cette échéance (LPF, art. L. 283 B, I).

Les modalités de computation de ce délai sont les suivantes (LPF, art. L. 283 B, II) :

1° lorsque la créance ou le titre de recouvrement initial font l'objet d'une contestation, le délai de cinq ans court à compter de la date à laquelle il a été définitivement statué sur la créance ou le titre de l'État requérant ;

2° lorsqu'un délai de paiement ou un paiement échelonné des créances a été accordé au redevable par l'État requérant, le délai de cinq ans court à compter de l'expiration du délai de paiement.

Dans tous les cas, l'Administration compétente n'est pas tenue d'accorder l'assistance lorsque la demande concerne des créances exigibles depuis plus de dix ans (LPF, art. L. 283 B, III).

8166-2

Les administrations financières communiquent aux administrations des autres États membres, à leur demande, toute information vraisemblablement pertinente pour le recouvrement des créances mentionnées aux 1° à 4° du II de l'article L. 283 A du LPF, à l'exception de celle qui ne pourrait être obtenue pour le recouvrement de leurs propres créances de même nature sur la base de la législation en vigueur (LPF, art. L. 283 D, I).

Elles ne peuvent fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou dont la communication serait de nature à porter atteinte à la sécurité ou à l'ordre publics (LPF, art. L. 283 D, II).

Toutefois, les administrations financières ne peuvent refuser de fournir ces informations pour la seule

raison qu'elles sont détenues par une banque, un autre établissement financier, une personne désignée ou agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou qu'elles se rapportent à une participation au capital d'une personne.

Les informations échangées dans le cadre des dispositions des articles L. 283 A du LPF à L. 283 F du LPF ne peuvent être transmises qu'aux fins de mise en œuvre de mesures de recouvrement ou conservatoires portant sur les créances mentionnées aux 1° à 4° du II de l'article L. 283 A du LPF. L'Administration, bénéficiaire de ces informations, est soumise au secret professionnel dans les termes de l'article 226-13 du code pénal et de l' article 226-14 du code pénal (LPF, art. L. 283 D, III).

Les informations échangées dans le cadre des dispositions des articles L. 283 A du LPF à L. 283 F du LPF peuvent être invoquées ou utilisées comme preuve par les administrations financières (LPF, art. L. 283 D, IV).

Les fonctionnaires des administrations des autres États membres dûment habilités par l'autorité requérante par un mandat écrit et autorisés par l'administration française peuvent assister les agents de l'Administration dans le cadre des procédures judiciaires engagées en France (LPF, art. L. 283 F).

Chapitre 15 : Droit de communication auprès de la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques

(LPF, art. L. 84 A ; BOI-CF-COM-10-80 au IV)

8167

Cette commission, créée à l'article 1er de la loi n° 90-55 du 15 janvier 1990 relative à la limitation des dépenses électorales et à la clarification du financement des activités politiques, authentifie, sur demande des agents des impôts, les justificatifs des dons visés au 3 de l'article 200 du CGI.

Par ailleurs, la commission communique à l'administration des impôts les infractions qu'elle relève en ce qui concerne la déductibilité des dons mentionnés ci-dessus.

Chapitre 16 : Droit de communication en matière de contribution à l'audiovisuel public

(LPF, art. L. 96 E ; BOI-CF-COM-10-80 au VI ; cf. Série PAT n^{os} 6670 et suiv.)

8168

Les établissements diffuseurs ou distributeurs de services payants de programmes de télévision sont tenus de fournir à l'Administration, sur sa demande, les éléments des contrats de certains de leurs clients strictement nécessaires à l'établissement de l'assiette de la contribution à l'audiovisuel public. Ces informations se composent exclusivement de l'identité du client, de son adresse et de la date du contrat.

L'article R* 96 E-1 du LPF prévoit que le droit de communication en matière de contribution à l'audiovisuel public s'effectue dans les conditions prévues à l'article R* 81-1 du LPF (cf. n° 8141). Il s'exerce par correspondance ou sur place.

En ce qui concerne la sanction applicable en cas de non-respect de cette obligation, cf. n° 8605.

Chapitre 17 : Droit de communication en matière de fiducie

(LPF, art. L. 96 F ; BOI-CF-COM-10-80 au XII)

8169

Le fiduciaire, le constituant, le bénéficiaire ou toute personne physique ou morale exerçant par quelque moyen un pouvoir de décision direct ou indirect sur la fiducie doivent communiquer sur sa demande à

l'administration des impôts tout document relatif au contrat de fiducie, sans que puisse être opposée l'obligation de secret prévue à l'article 226-13 du code pénal.

Chapitre 18 : Droit de communication auprès des fournisseurs d'accès et d'hébergement internet

(LPF, art. L. 96 G ; BOI-CF-COM-10-80 au VII)

8170

Les agents des impôts peuvent se faire communiquer les données conservées et traitées par les opérateurs de communications électroniques dans le cadre de l'article L. 34-1 du code des postes et télécommunications électroniques et par les prestataires mentionnés aux 1 et 2 du I de l'article 6 de la loi n° 2004-575 du 21 juin 2004 pour la confiance dans l'économie numérique dans les conditions prévues par cet article.

Ils peuvent également se faire communiquer les données traitées et conservées relatives à l'identification du vendeur ou du prestataire, à la nature des biens ou des services vendus, à la date et au montant des ventes ou prestations effectuées par les opérateurs des services prévus au d du 2 de l'article 11 du règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil du 17 octobre 2005, portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et, sous les réserves prévues au V de l'article L. 34-1 du code des postes et télécommunications électroniques, par les opérateurs des services prévus au e du 2 de l'article 11 du règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil, du 17 octobre 2005, précité.

Chapitre 19 : Droit de communication en matière de recouvrement des créances de l'État faisant l'objet d'un titre de perception visé à l'article L. 252 A du LPF

(BOI-CF-COM-10-80 au XI)

8171

Les comptables publics chargés du recouvrement d'une créance de l'État faisant l'objet d'un titre de perception visé à l'article L. 252 A du LPF peuvent obtenir, sans que le secret professionnel puisse leur être opposé, les informations et renseignements nécessaires à l'exercice de cette mission.

Ce droit de communication s'exerce quel que soit le support utilisé pour la conservation de ces informations ou renseignements.

Les renseignements et informations communiqués aux comptables visés au premier alinéa ci-dessus sont ceux relatifs à l'état civil des débiteurs, à leur domicile, aux nom et adresse de leur employeur et des établissements ou organismes auprès desquels un compte de dépôt est ouvert à leur nom, aux nom et adresse des organismes ou particuliers qui détiennent des fonds et valeurs pour leur compte et à l'immatriculation de leur véhicule.

Ces renseignements et informations peuvent être sollicités auprès des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, des administrations et entreprises publiques, des établissements et organismes de sécurité sociale, ainsi que des organismes ou particuliers assurant des prestations de services à caractère juridique, financier ou comptable, ou la détention de biens ou de fonds pour le compte de débiteurs.

En complément de ce droit de communication, les comptables publics chargés du recouvrement d'une créance visée au 1er alinéa disposent d'un droit d'accès aux fichiers utilisés par les services en charge de l'établissement de l'assiette et du recouvrement des impôts.

Ces dispositions sont notamment applicables aux créances domaniales.

Chapitre 20 : Droit de communication auprès de l'Autorité de régulation des jeux en ligne

(LPF, art. L. 84 B ; BOI-CF-COM-10-80 au VIII)

8172

L'Autorité de régulation des jeux en ligne est tenue de communiquer à l'administration fiscale sur sa demande, sans pouvoir opposer le secret professionnel, tout document ou information qu'elle détient dans le cadre de ses missions.

Chapitre 21 : Droit de communication auprès des casinos, groupements, cercles et sociétés organisant des jeux de hasard, des loteries, des paris ou des pronostics sportifs ou hippiques

(LPF, art. L. 84 C ; BOI-CF-COM-10-80 au IX)

8173

Les casinos ainsi que les groupements, les cercles et les sociétés organisant des jeux de hasard, des loteries, des paris ou des pronostics sportifs ou hippiques sont tenus de communiquer à l'Administration, sur sa demande, les informations consignées en vertu de l'article L. 561-13 du code monétaire et financier (informations sur leur clientèle).

Nonobstant les dispositions évoquées ci-dessus, l'Administration peut utiliser ces informations pour l'exercice de ses missions.

Chapitre 22 : Droit de communication auprès des fabricants et marchands de métaux précieux et des revendeurs de biens d'occasion

(LPF, art. L. 96 H ; BOI-CF-COM-10-80 au X)

8174

Les personnes mentionnées à l'article 537 du CGI, c'est-à-dire les fabricants et les marchands d'or, d'argent et de platine ouvrés ou non ouvrés ou d'alliage de ces métaux, et, d'une manière générale, toutes les personnes qui détiennent des matières de l'espèce pour l'exercice de leur profession, sont tenues de présenter à l'Administration, sur sa demande, les registres prévus à l'article précité.

Les personnes mentionnées à l'article 321-7 du code pénal, c'est-à-dire les personnes dont l'activité professionnelle comporte la vente d'objets mobiliers usagés ou acquis à des personnes autres que celles qui les fabriquent ou en font le commerce ainsi que les personnes, à l'exception des officiers publics ou ministériels, qui organisent, dans un lieu public ou ouvert au public, une manifestation en vue de la vente ou de l'échange d'objets visés ci-dessus, sont tenues de présenter à l'Administration, sur sa demande, les registres prévus à l'article précité.

Chapitre 23 : Droit de communication auprès des concepteurs et éditeurs de logiciels de comptabilité ou de caisse

(LPF, art. L. 96 J créé par l'article 20 de la loi n° 2013-117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière ; BOI-CF-

COM-10-80 au XIII)

8175

Les entreprises ou les opérateurs qui conçoivent ou éditent des logiciels de comptabilité, de gestion ou des systèmes de caisse ou interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits affectant, directement ou indirectement, la tenue des écritures mentionnées au 1° de l'article 1743 du CGI sont tenus de présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, tous codes, données, traitements ou documentation qui s'y rattachent.

Aussi, ce droit de communication vise l'ensemble de la chaîne de mise sur le marché d'un logiciel ou d'un système de caisse, du concepteur initial à celui qui l'édite en passant par toutes les entreprises susceptibles d'intervenir à quel titre que ce soit sur ces produits.

En revanche, les entreprises utilisatrices de ces logiciels ou systèmes de caisse ainsi que les simples revendeurs ne sont pas visés par ce droit de communication.

L'article L. 96 J du LPF s'applique à compter du 8 décembre 2013.

Sur l'obligation de conservation des codes, données, traitements et documentation prévue à l'article L. 102 D du LPF, voir n° 8145-6.

Sur le manquement à l'obligation de communication prévue à l'article L. 96 J du LPF, se reporter au n° 8521-1.

Sur l'amende prévue par l'article 1770 undecies du CGI en cas de mise à disposition de logiciels ou de systèmes de caisse mentionnés à l'article L. 96 J du LPF présentant des caractéristiques qui ont permis la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI, se reporter au n° 8574.

Chapitre 24 : Droit de communication auprès de l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution

(LPF, art. L. 84 D créé par l'article 52 de la loi n° 2013-117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière)

8176

L'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACP) est tenue de communiquer à l'administration fiscale tout document ou information qu'elle détient dans le cadre de ses missions et dont elle informe, en application de l'article L. 561-30 du code monétaire et financier (CoMoFi), le service mentionné à l'article L. 561-23 du code monétaire et financier ou dont son président informe le procureur de la République territorialement compétent, en application de l'article L. 612-28 du CoMoFi, s'agissant de sommes ou opérations susceptibles de provenir d'une fraude fiscale mentionnée au II de l'article L. 561-15 du CoMoFi, à l'exception des documents ou des informations qu'elle a reçus d'une autorité étrangère chargée d'une mission similaire à la sienne, sauf en cas d'accord préalable de cette autorité.

L'article L. 84 D du LPF s'applique aux demandes introduites à compter du 8 décembre 2013.

Précision : Il existe un soupçon ou des raisons avérées de soupçonner que les sommes ou opérations sur lesquelles portent les renseignements fournis proviennent d'une fraude fiscale lorsqu'il y a présence d'au moins un des critères définis par le décret n° 2009-874 du 16 juillet 2009. Sont notamment visés le recours à des sociétés écrans, l'interposition de personnes physiques, les changements statutaires fréquents ou les opérations financières incohérentes.

Chapitre 25 : Droit de communication auprès de l'Autorité des marchés financiers

(LPF, art. L. 84 E créé par l'article 52 de la loi n° 2013-117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière)

8177

Sous réserve des dispositions du III de l'article L. 632-7 du CoMoFi, l'Autorité des marchés financiers (AMF) communique à l'administration fiscale, sur sa demande, sans pouvoir opposer le secret

professionnel, tout document ou information qu'elle détient dans le cadre de ses missions.

L'administration fiscale peut formuler ses premières demandes de communication d'informations à compter du 8 décembre 2013.

Chapitre 26 : Droit de communication auprès des intermédiaires pour des instruments financiers à terme

(LPF, art. L. 96 CA créé par le II de l'article 43 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

8178

Les teneurs de compte des opérations réalisées sur les instruments financiers à terme mentionnés au 8° du I de l'article 35 du CGI, au 5° du 2 de l'article 92 du CGI et à l'article 150 ter du CGI ou, en l'absence de teneur de compte, les personnes cocontractantes de ces contrats financiers tiennent à la disposition de l'Administration tous les documents de nature à justifier de la date de réalisation et du montant des profits ou pertes réalisés sur ces opérations par leurs clients ou leurs cocontractants. Cette nouvelle disposition s'applique aux profits ou pertes réalisés à compter du 1er janvier 2014.

Titre 2 : Les procédures de recherche et de lutte contre la fraude

(BOI-CF-COM-20)

Chapitre 1 : Droit d'enquête

(LPF, art. L. 80 F à LPF, art. L. 80 J ; BOI-CF-COM-20-10)

8180

L'article 106 de la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 a institué une procédure d'enquête administrative, le droit d'enquête, destinée à rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA.

C'est une procédure qui se distingue des procédures de contrôle de l'impôt prévues aux articles L. 10 du LPF à L. 47 A du LPF et qui permet à l'Administration d'intervenir de manière inopinée chez un assujetti.

Le droit d'enquête peut être mis en œuvre dans les départements d'outre-mer à l'exception de la Guyane où la TVA n'est provisoirement pas applicable en application de l'article 294 du CGI.

A. Compétence des agents des impôts

I. Agents qualifiés pour exercer le droit d'enquête

8181

Le droit d'enquête peut être exercé par les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur et agissant soit dans le ressort territorial du service auquel ils sont affectés, soit dans l'ensemble de la région Île-de-France lorsqu'ils exercent leurs fonctions dans un département situé dans cette région.

Les règles concernant la compétence territoriale des agents sont précisées aux articles R. 80 F-1 du LPF à R. 80 F-3 du LPF.

Remarque : Dans le cadre de la coopération administrative en matière de TVA, des fonctionnaires d'autres États membres de l'Union européenne peuvent être présents lors des enquêtes dans les conditions fixées par l'article 11 du règlement (CE) n° 1798/2003 du 7 octobre 2003.

II. Assistance dans le cadre des contrôles à la circulation

8182

Le troisième alinéa de l'article L. 80 J du LPF autorise les agents des douanes à se faire assister, lors des contrôles à la circulation, par des agents des finances publiques.

Cette disposition permet aux agents des impôts, dans le cadre d'une intervention programmée conjointement par les services compétents des deux administrations, d'assister les agents des douanes lors des contrôles des moyens de transport à usage professionnel et de leur chargement et dans l'exercice des demandes de documents.

B. Déroulement de la procédure

I. Les modalités de mise en œuvre

8183

Le droit d'enquête s'exerce sur place chez l'assujetti ou sur convocation dans les bureaux de l'Administration. Les enquêteurs peuvent avoir accès de 8 heures à 20 heures et durant les heures d'activité professionnelle de l'assujetti, aux locaux à usage professionnel ainsi qu'aux terrains et aux entrepôts. Ils ont également accès aux moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement.

II. L'avis d'enquête

(LPF, art. L. 80 G)

8184

Un avis d'enquête n° 3931 est remis lors de la première intervention ou convocation.

Lorsque l'assujetti ou le représentant légal (pour une personne morale) est absent lors de la première intervention, l'avis d'enquête est remis à la personne qui reçoit les enquêteurs ; celle-ci en accuse réception. Dans ce cas, dès que l'intervention est terminée, un procès-verbal est établi.

III. Interventions sur place

8185

Chaque intervention chez un assujetti donne lieu à l'établissement d'un procès-verbal d'intervention.

Par ailleurs, le C du II de l'article 62 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 instaure un nouvel article L. 80 FA du LPF prévoyant, à compter du 1er janvier 2013, la possibilité pour les agents de l'Administration d'intervenir de manière inopinée dans les locaux professionnels des entreprises émettrices et réceptrices des factures et, s'il y a lieu, dans les locaux professionnels des prestataires de services de télétransmission des factures pour contrôler la conformité du fonctionnement du système de télétransmission des factures et de la procédure de signature électronique avancée aux conditions fixées par décret.

Lors de cette intervention inopinée, l'Administration remet au contribuable, ou à son représentant, un avis d'intervention précisant les opérations techniques envisagées sur le système de télétransmission des factures ou de procédure de signature électronique.

En cas d'impossibilité de procéder aux contrôles mentionnés au premier alinéa de l'article L. 80 FA du LPF ou de manquement aux conditions fixées par décret, les agents de l'Administration en dressent procès-verbal. Dans les trente jours à compter de la notification de ce procès-verbal, le contribuable peut formuler ses observations, apporter des justifications ou procéder à la régularisation des conditions de fonctionnement du système. À l'expiration de ce délai et en l'absence de justification ou de régularisation, les factures électroniques ne sont plus considérées comme documents tenant lieu de factures d'origine.

L'intervention, opérée par des agents de l'Administration ou sous leur contrôle, ne relève pas des procédures de contrôle de l'impôt régies par les articles L. 10 du LPF à L. 54 A du LPF. Les procès-verbaux établis en application de l'article L. 80 FA du CGI ne sont opposables au contribuable qu'au regard de la conformité du système de télétransmission des factures et de la procédure de signature électronique aux conditions fixées par décret (LPF, art. L. 80 FA).

IV. Auditions

8186

Les auditions effectuées dans l'entreprise ou dans les bureaux de l'Administration, donnent lieu à l'établissement d'un compte rendu d'audition.

V. Les opérations effectuées

(LPF, art. L. 80 F)

8187

À compter du 1er janvier 2013, les agents des impôts (ayant au moins le grade de contrôleur) peuvent également, lorsque l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures sont assurées par les contrôles prévus au 1° du VII de l'article 289 du CGI, accéder à l'ensemble des informations, documents, données, traitements informatiques ou systèmes d'information constitutifs de ces contrôles et à la documentation décrivant leurs modalités de réalisation.

Les agents de l'Administration peuvent obtenir ou prendre copie, par tout moyen et sur tout support, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation. Si les contrôles prévus au 1° du VII de l'article 289 du CGI sont effectués sous forme électronique, les assujettis sont tenus de les présenter sous cette forme. Les agents de l'Administration peuvent prendre copie des informations ou documents de ces contrôles et de leur documentation par tout moyen et sur tout support.

VI. Période sur laquelle peut porter le droit d'enquête

8188

Le droit d'enquête peut porter sur la période de six ans mentionnée à l'article L. 102 B du LPF (cf. n° 8145).

C. Clôture de l'enquête

I. Procès-verbal de clôture

(LPF, art. L. 80 H)

8189

Un procès-verbal est rédigé au plus tard dans les trente jours qui suivent la dernière intervention sur place ou la dernière convocation.

Il consigne les manquements constatés aux règles de la facturation ou l'absence de tels manquements.

Il doit être signé par les agents de l'Administration ainsi que par l'assujetti ou son représentant. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

II. Conséquences

8190

Une copie du procès-verbal est remise à l'intéressé qui dispose d'un délai de trente jours pour faire valoir ses observations.

Celles-ci peuvent être portées sur le procès-verbal lors de sa signature ou faire l'objet d'une note adressée au service et annexée au procès-verbal.

Le délai de trente jours est un délai franc dont le premier jour est fixé au lendemain de la remise ou de la réception du procès-verbal de clôture. Il expire le trente et unième jour suivant.

Remarque : L'article L. 286 du LPF neutralise le délai d'acheminement postal au profit du contribuable. Ainsi, il y a lieu de considérer que le contribuable a respecté le délai prescrit dès lors qu'il a procédé à l'envoi de sa réponse (le cachet de la poste faisant foi) avant la date limite.

D. Exploitation fiscale des constatations opérées et sanctions applicables

I. Exploitation fiscale des constatations

8191

Les constatations du procès-verbal ne peuvent être opposées à l'assujetti ainsi qu'aux tiers concernés par la facturation que dans le cadre des procédures de contrôle mentionnées à l'article L. 47 du LPF au regard des impositions de toute nature et de la procédure d'enquête prévue à l'article L. 80 F du LPF. Elles peuvent être invoquées lorsqu'est demandée la mise en œuvre des procédures de visite et de saisie mentionnées à l'article L. 16 B du LPF et à l'article L. 38 du LPF.

Remarque : L'article L. 38 du LPF a été modifié par l'article 110 de la loi n° 2011-267 du 14 mars 2011 d'orientation et de programmation pour la performance de la sécurité intérieure et par l'article 49 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

II. Sanctions

8192

La mise en œuvre du droit d'enquête ne peut donner lieu à l'application d'amendes hormis celles prévues à l'article 1737 du CGI et à l'article 1788 B du CGI (cf. respectivement n^{os} 8523 et 8587).

Chapitre 2 : Droit de visite et de saisie

(LPF, art. L. 16 B, LPF, art. R. 16 B-1 et LPF, art. L. 38 ; BOI-CF-COM-20-20)

8193

En application de l'article L. 16 B du LPF, pour rechercher les infractions en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, les agents des finances publiques ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet par le directeur général des finances publiques, peuvent, sous réserve de l'observation des formalités prévues à cet égard (autorisation et contrôle de l'autorité judiciaire, présence de l'occupant des lieux ou de son représentant), procéder à des visites, en tous lieux, même privés, et à des saisies de pièces et documents, quel qu'en soit le support.

L'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 renforce le droit de visite et de saisie s'agissant notamment de l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique.

Cette procédure dans laquelle l'autorité judiciaire joue un rôle prépondérant reste essentiellement fiscale et doit en principe aboutir à une vérification, laquelle ne pourra être engagée, en principe, qu'après restitution des pièces et documents saisis. Toutefois, lorsque les pièces et documents saisis n'ont pu être restitués du fait du contribuable, cf. LPF, art. L. 16 B, VI-al. 2.

En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés saisie dans les conditions prévues à l'article L. 16 B du LPF, l'Administration communique au contribuable, au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou de la notification prévue à l'article L. 76 du LPF, sous forme dématérialisée ou non au choix de ce dernier, la nature et le résultat des traitements informatiques réalisés sur cette saisie qui concourent à des rehaussements, sans que ces traitements ne constituent le début d'une procédure de vérification de comptabilité (LPF, art. L. 16 B, VI-al. 3).

En cas d'obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique :

L'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 institue un nouveau IV bis à l'article L. 16 B du LPF relatif au cas d'obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique, à leur lecture ou à leur saisie. Dans une telle hypothèse, mention en est portée au procès-verbal.

Les agents de l'administration des impôts peuvent alors procéder à la copie de ce support et saisir ce dernier, qui est placé sous scellés. Ils disposent de quinze jours à compter de la date de la visite pour accéder aux pièces ou documents présents sur le support informatique placé sous scellés, à leur lecture et à leur saisie, ainsi qu'à la restitution de ce dernier et de sa copie. Ce délai est prorogé sur autorisation délivrée par le juge des libertés et de la détention.

À la seule fin de permettre la lecture des pièces ou documents présents sur le support informatique placé sous scellés, les agents de l'administration des impôts procèdent aux opérations nécessaires à leur accès ou à leur mise au clair. Ces opérations sont réalisées sur la copie du support.

L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés, à la lecture et à la saisie des pièces et documents présents sur ce support informatique, qui ont lieu en présence de l'officier de police judiciaire.

Un procès-verbal décrivant les opérations réalisées pour accéder à ces pièces et documents, à leur mise au clair et à leur lecture est dressé par les agents de l'administration des impôts. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé, s'il y a lieu.

Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'administration des impôts et par l'officier de police judiciaire ainsi que par l'occupant des lieux ou son représentant ; en son absence ou en cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

Il est procédé concomitamment à la restitution du support informatique et de sa copie. En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'Administration accomplit alors sans délai toutes diligences pour les restituer.

Sur l'amende prévue à l'article 1735 quater du CGI et applicable dans le cas d'un tel obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique , il convient de se reporter au n° 8521-4.

Dispositions de l'article L. 38 du LPF :

Pour la recherche et la constatation des infractions en matière de contributions indirectes et de taxes diverses et aux législations édictant les mêmes règles en matière de procédure et de recouvrement, les agents habilités à cet effet par le ministre chargé des douanes peuvent procéder à des visites en tous lieux, même privés, où les pièces, documents, objets ou marchandises se rapportant à ces infractions ainsi que les biens et avoirs en provenant directement ou indirectement sont susceptibles d'être détenus ou d'être accessibles ou disponibles et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support.

Les agents habilités peuvent procéder, à l'occasion de la visite, à la saisie des pièces et documents, quel qu'en soit le support, ainsi que des objets ou des marchandises se rapportant aux infractions précitées. Ils peuvent saisir les biens et avoirs provenant directement ou indirectement des infractions précitées uniquement dans le cas de visites autorisées en application du 2 de l'article L. 38 du LPF.

Les dispositions de l'article L. 38 du LPF peuvent être mises en oeuvre par les agents habilités à cet effet par le directeur général des finances publiques, pour la recherche et la constatation des infractions aux dispositions de l'article 290 quater du CGI et du III de l'article 298 bis du CGI (LPF, art. L. 38, 7).

L'article 49 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière aménage le droit de visite et de saisie prévu à l'article L. 38 du LPF en précisant sous un nouveau 4 bis le cas d'obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique, à leur lecture ou à leur saisie. Ces dispositions sont similaires aux dispositions du IV bis de l'article L. 16 B du LPF : voir ci-dessus.

Sur l'amende prévue à l'article 1735 quater du CGI et applicable dans le cas d'un tel obstacle, il convient de se reporter au n° 8521-4.

Pour plus d'information en ce qui concerne :

- les conséquences de l'annulation par la Cour de cassation d'une ordonnance autorisant une visite domiciliaire sur la régularité de la procédure d'imposition d'un contribuable distinct : Conseil d'État, avis du 1er mars 1996 n° 174244 et Conseil d'État, avis du 10 juin 1998 n° 194330, 8e et 9e s.-s. ;

- les conséquences de l'annulation par la Cour de cassation d'une ordonnance autorisant une visite domiciliaire sur la régularité de la procédure d'imposition engagée à l'encontre du même contribuable : cf. Conseil d'État, avis du 1er mars 1996 n° 174245-174246 ;

- l'application aux visites domiciliaires du principe d'indépendance des procédures suivies à l'égard d'une même personne en vertu duquel la procédure fiscale mise en œuvre par l'administration fiscale à l'encontre d'un contribuable n'est pas affectée par le sort des procédures non fiscales, dès lors que l'administration fiscale a régulièrement obtenu communication des renseignements recueillis par une autre administration : Conseil d'État, avis du 10 décembre 2008 n° 317573, 9e et 10e s.-s..

Chapitre 3 : Flagrance fiscale

(LPF, art. L. 16-0 BA et LPF, art. R* 16-0 BA-1 issu du décret n° 2011-646 du 9 juin

2011 ; BOI-CF-COM-20-30)

8194

Lorsque dans le cadre des procédures mentionnées à l'article L. 16 B du LPF, à l'article L. 16 D du LPF, à l'article L. 80 F du LPF, de la vérification sur place de la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que dans le cadre du contrôle inopiné mentionné au quatrième alinéa de l'article L. 47 du LPF, les agents des finances publiques ayant au moins le grade de contrôleur constatent pour un contribuable se livrant à une activité professionnelle et au titre des périodes pour lesquelles l'une des obligations déclaratives prévues à l'article 170 du CGI, à l'article 172 du CGI, à l'article 223 du CGI et à l'article 287 du CGI n'est pas échue, l'un au moins des faits suivants :

1° L'exercice d'une activité que le contribuable n'a pas fait connaître à un centre de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, sauf s'il a satisfait, au titre d'une période antérieure, à l'une de ses obligations fiscales déclaratives ;

2° La délivrance de factures ne correspondant pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou de factures afférentes à des livraisons de biens au titre desquelles la taxe sur la valeur ajoutée ne peut faire l'objet d'aucune déduction en application du 3 de l'article 272 du CGI ou la comptabilisation de telles factures reçues ;

3° Lorsqu'ils sont de nature à priver la comptabilité de valeur probante :

- la réitération d'achats, de ventes ou de prestations non comptabilisées ;
- l'utilisation d'un logiciel de comptabilité ou de caisse aux fins de permettre la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI ;

4° Une infraction aux interdictions mentionnées à l'article L. 8221-1 du code du travail, relatives au travail dissimulé (voir précisions ci-après s'agissant des articles L. 10 A du LPF et L. 10 B du LPF) ;

5° L'absence réitérée du respect de l'obligation déclarative prévue au 2 de l'article 287 du CGI,

ils peuvent, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale de la nature de celle mentionnée au premier alinéa, dresser à l'encontre de ce contribuable un procès-verbal de flagrance fiscale. Le procès-verbal de flagrance fiscale est signé par les agents de l'Administration ainsi que par le contribuable, hormis les cas dans lesquels l'infraction mentionnée au 1 de l'article 1746 du CGI a été constatée. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. L'original du procès-verbal est conservé par l'Administration et copie est notifiée au contribuable.

Précisions :

1. Lutte contre le travail dissimulé (LPF, art. L. 10 A) : Dans le cadre des procédures prévues au livre des procédures fiscales, les agents des finances publiques peuvent rechercher et constater les infractions aux interdictions mentionnées à l'article L. 8221-1 du code du travail, dans les conditions prévues par les articles L. 8271-7 du code du travail à L. 8271-11 du code du travail. Ils peuvent également, sur demande écrite, échanger des informations avec les organismes de sécurité sociale ou les caisses de congés payés, dans les conditions fixées à l'article L. 8271-12 du code du travail et à l'article L. 134 du LPF.

2. Recherche de certaines infractions réprimées par le code pénal (LPF, art. L. 10 B) : Les agents des finances publiques concourent à la recherche des infractions réprimées par l'article 222-38 du code pénal, l'article 225-5 du code pénal, l'article 225-6 du code pénal, le deuxième alinéa de l'article 321-1 du code pénal et l'article 321-6 du code pénal dans le cadre des enquêtes menées sur instructions du procureur de la République. À cette fin, ils procèdent à des recherches de nature fiscale permettant de contribuer à la preuve desdites infractions. Ils en portent le résultat à la connaissance du procureur de la République.

À compter des revenus de l'année 2009, lorsque les agents de l'Administration sont informés, dans les conditions prévues au 1 de l'article 1649 quater-0 B bis du CGI (cf. n° 8287), de l'exercice par le contribuable d'une activité entrant dans le champ d'application du 2 du même article au titre de la période en cours pour laquelle l'une des obligations déclaratives prévues à l'article 170 du CGI, à l'article 172 du CGI, à l'article 223 du CGI et à l'article 287 du CGI n'est pas échue, ils peuvent, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale, dresser à l'encontre de ce contribuable un procès verbal de flagrance fiscale. Le procès-verbal de flagrance fiscale est signé par les agents de l'Administration. L'original du procès-verbal est conservé par l'Administration et copie est notifiée au contribuable. La décision de faire application de ces dispositions est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, qui vise à cet effet le procès-verbal de flagrance fiscale.

Lorsqu'une infraction mentionnée au 4° du I de l'article L. 16-0 BA du LPF a été constatée par des agents de contrôle autres que ceux de l'administration des impôts et que ces derniers en ont été informés dans les conditions prévues aux articles L. 82 C du LPF ou L. 101 du LPF, ils peuvent, dans le cadre de l'une des procédures énumérées au premier alinéa du I de l'article L. 16-0 BA du LPF, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale de la nature de

celle mentionnée à ce même alinéa, dresser à l'encontre du contribuable un procès-verbal de flagrance fiscale.

Le procès-verbal de flagrance fiscale est signé par les agents de l'administration des impôts ainsi que par le contribuable, hormis les cas dans lesquels l'infraction visée au 1 de l'article 1746 du CGI a été constatée. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

L'original du procès-verbal est conservé par l'administration des impôts et copie est notifiée au contribuable (LPF, art. L. 16-0 BA, I ter).

La notification du procès-verbal de flagrance fiscale permet d'effectuer les mesures conservatoires mentionnées à l'article L. 252 B du LPF.

Lorsque le procès-verbal de flagrance fiscale a été dressé dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 16 B du LPF, l'Administration peut, par dérogation au VI de ce même article, utiliser pour la détermination du montant mentionné à l'article L. 252 B du LPF, les informations recueillies au cours de cette procédure.

Lorsque le procès-verbal de flagrance fiscale a été dressé dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 80 F du LPF, l'Administration peut, par dérogation à l'article L. 80 H du LPF, utiliser pour la détermination du montant mentionné à l'article L. 252 B du LPF, les informations recueillies au cours de cette procédure.

L'Administration peut se fonder, pour la détermination du montant mentionné à l'article L. 252 B du LPF, sur des renseignements et informations obtenus de tiers, en application des articles L. 81 et suivants du LPF.

Pour arrêter le montant mentionné à l'article L. 252 B du LPF, l'Administration est fondée à consulter sur place les registres et documents de toute nature, notamment ceux dont la tenue est prévue par le code général des impôts et par le code de commerce. À cet effet, l'Administration peut obtenir ou prendre copie des documents utiles, par tous moyens et sur tous supports. Les fonctionnaires de catégorie A et B compétents pour procéder à la consultation de ces registres et documents sont définis à l'article 350 quaterdecies de l'annexe III au CGI, issu du décret n° 2008-482 du 22 mai 2008.

Un procès-verbal relatant les opérations effectuées est établi. Il est signé par l'agent de l'Administration ainsi que par le contribuable. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. L'original de ce procès-verbal est conservé par l'Administration et copie en est remise au contribuable.

Ces opérations ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF.

En cas de flagrance fiscale, une procédure de référé peut être engagée : cf. CTX n° 8971.

Partie 4 : Procédures de rectification et d'imposition d'office

(BOI-CF-IOR)

Titre 1 : Présentation des modalités d'exercice du pouvoir de rehaussement de l'Administration

(BOI-CF-IOR et BOI-CF-DG-10)

Chapitre 1 : Principes généraux

8200

Le contrôle de l'impôt peut permettre de constater des omissions, des insuffisances ou des dissimulations commises par les contribuables. Le paiement des suppléments de droits,

éventuellement assortis de pénalités, ne peut être réclamé, en principe, qu'après l'aboutissement d'une procédure contradictoire, dans la mesure où les contribuables se sont conformés aux obligations fiscales et comptables qui leur incombaient.

Lorsqu'il en est ainsi, la procédure généralement suivie est la procédure de rectification contradictoire complétée, le cas échéant, par des dispositions spéciales prévues en matière de répression des abus de droit.

8200-1

La procédure de rectification contradictoire s'applique également dans l'éventualité d'une comptabilité non présentée ou non appuyée de pièces justificatives ou comportant des erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées (LPF, art. L. 55, al. 2).

8200-2

Les contribuables ont la faculté de demander l'application d'une procédure différente - dite de régularisation spontanée - lorsque certaines conditions relatives notamment à la nature de l'insuffisance constatée sont satisfaites.

8200-3

En revanche, en cas de défaut ou de dépôt tardif de déclaration, le service des impôts recourt à des procédures d'imposition d'office : taxation ou évaluation d'office selon le cas (BOI-CF-IOR-40 et BOI-CF-IOR-50 ; n^{os} 8263 et suivants). Celles-ci font perdre au contribuable le bénéfice des garanties attachées au déroulement de la procédure de rectification contradictoire et lui font supporter la charge de la preuve de l'exagération de l'imposition établie par l'Administration.

Il en est de même en présence de manœuvres d'opposition à fonctions ou lorsque le contribuable s'abstient de répondre à certaines demandes de justifications ou fournit une réponse insuffisante ou tardive à une mise en demeure d'avoir à compléter les renseignements demandés (LPF, art. L. 16, LPF, art. L. 16 A, LPF, art. L. 69, LPF, art. L. 70 et LPF, art. L. 74).

8200-4

Les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations se déroulent entre l'Administration et le contribuable ; celui-ci s'entend, dans le cas de personnes mariées, de l'entité formée par les époux qui souscrivent conjointement la déclaration d'ensemble des revenus du foyer fiscal.

Il s'ensuit que chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un deux sont opposables de plein droit à l'autre (LPF, art. L. 54 A).

Toutefois, les procédures de fixation des bases d'imposition ou de rectification des déclarations, relatives aux revenus provenant d'une activité agricole, industrielle et commerciale, non commerciale ou visés à l'article 62 du CGI, sont suivies avec le titulaire des revenus et produisent directement effet pour la détermination du revenu global (LPF, art. L. 54).

Remarque : Ces règles sont transposables aux contribuables liés par un pacte civil de solidarité (PACS) et soumis à imposition commune.

8200-5

Sauf disposition contraire, les règles de procédure fiscale ne s'appliquent qu'aux formalités accomplies après leur date d'entrée en vigueur, quelle que soit la date de la mise en recouvrement des impositions (LPF, art. L. 284).

Il en résulte que, sauf disposition contraire, la régularité de la procédure fiscale s'apprécie en fonction des règles en vigueur lors de l'accomplissement de chaque acte, indépendamment de la date de mise en recouvrement des impositions. En conséquence, une modification des textes de procédure intervenue entre l'accomplissement d'un acte et la mise en recouvrement ne remet pas en cause la validité de cet acte et la procédure, régulière au regard des anciennes règles, n'a pas à être reprise en vue de sa mise en conformité avec la règle nouvelle.

Le dispositif prévu à l'article L. 284 du LPF concerne les règles de procédure relatives à l'assiette, au contrôle et au recouvrement, qu'elles résultent d'un texte législatif ou réglementaire. Il s'applique tant aux procédures concernant les droits qu'à celles régissant les pénalités.

Voir également BOI-CTX-DG-20-10-20.

Chapitre 2 : Cas particuliers

A. Sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt

8201

La procédure de vérification des déclarations déposées par les sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société est suivie entre l'Administration et la société elle-même (LPF, art. L. 53, al. 1).

B. Groupes de sociétés

8202

Les sociétés membres des groupes de sociétés mentionnés à l'article 223 A du CGI (cf. IS n^{os} 4050 et suiv. et BOI-IS-GPE) restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats qui peuvent être vérifiés dans les conditions prévues par les articles L. 17 du LPF, L. 47 du LPF et L. 57 du LPF. Les pouvoirs de contrôle et de rehaussement des déclarations donnés à l'administration fiscale s'exercent donc à l'égard de chaque société vérifiée.

Toutefois, c'est la société mère qui supporte les conséquences financières des infractions commises par les sociétés membres au regard de l'IS et de l'IFA dus par le groupe. Dès lors, les suppléments d'impôts, consécutifs aux rehaussements notifiés aux sociétés membres ou à la société mère, que ces rehaussements soient acceptés ou contestés, ainsi que les pénalités correspondantes, donnent lieu à l'émission d'un rôle établi au nom de la société mère en sa qualité de redevable de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe (CGI, art. 223 A).

Par ailleurs, à titre de simple information, il est recommandé de communiquer à la société mère les résultats du contrôle des sociétés membres, y compris lorsqu'une procédure d'office a été utilisée.

C. Contribution à l'audiovisuel public

8203

La procédure de rectification contradictoire est applicable en cas de constatation d'une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de la contribution à l'audiovisuel public (LPF, art. L. 61 B ; PAT n^{os} 6670 et suiv. ; BOI-PAT-CAP-30).

Par ailleurs, pour le contrôle de la contribution, dans les conditions mentionnées au 1° du II de l'article 1605 du CGI, les agents de la direction générale des finances publiques peuvent procéder au constat matériel de la détention des appareils récepteurs de télévision ou dispositifs assimilés permettant la réception de la télévision.

D. Assistance administrative

I. Contrôles simultanés par les Administrations de plusieurs États membres de l'Union européenne

(LPF, art. L. 45, 2 modifié par l'article 72 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

8204

Pour l'application de la législation fiscale, lorsque la situation d'un ou plusieurs contribuables présente un intérêt commun ou complémentaire pour plusieurs États membres de l'Union européenne, l'Administration peut convenir avec les Administrations des autres États membres de procéder à des contrôles simultanés, chacune sur le territoire de l'État dont elle relève, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus.

Précision : L'article 72 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 transpose en droit interne les dispositions de la directive n° 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive n° 77/799/CEE. Il étend notamment le champ d'application de la procédure de

contrôles simultanés aux contrôles portant sur l'application de la législation fiscale.

Les nouvelles dispositions de l'article L. 45 du LPF issues de l'article 72 de la loi n° 2013-1279 précitée s'appliquent aux procédures de contrôle réalisées à compter du 31 décembre 2013.

II. Présence et participation possible de fonctionnaires de l'Union européenne

(LPF, art. L. 45, 3 modifié par l'article 72 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

8205

Pour les demandes d'assistance mutuelle en matière de recouvrement présentées par d'autres États membres de l'Union européenne, les fonctionnaires des administrations des autres États membres de l'Union européenne dûment habilités par l'autorité requérante par un mandat écrit et autorisés par l'administration française peuvent :

- être présents dans les bureaux où les agents exécutent leurs tâches ;

- assister aux procédures administratives conduites sur le territoire français ;

- interroger les contribuables et leur demander des renseignements ;

- examiner des dossiers et recevoir des copies des informations recherchées.

Tout refus opposé par le contribuable à la présence de fonctionnaires des administrations des autres États membres dans le cadre des enquêtes visées est considéré comme un refus opposé aux agents de l'Administration et entraîne l'application, le cas échéant, de l'article 1732 du CGI et de l'article 1734 du CGI.

E. Fiducies

8206

En ce qui concerne les fiducies, la procédure de vérification des déclarations déposées par le fiduciaire pour le compte de ces dernières est suivie entre l'Administration et le fiduciaire (LPF, art. L. 53, al. 2).

8206-1

Le 1° ter de l'article L. 73 du LPF dispose que le bénéfice imposable des fiducies est évalué d'office lorsque le fiduciaire n'a pas souscrit la déclaration annuelle prévue à l'article 238 quater M du CGI dans le délai légal (Cf. BOI-CF-IOR-50-10-10).

Titre 2 : Procédure de rectification contradictoire

(BOI-CF-IOR-10 et suivants)

8207

Les règles prévues pour le déroulement de la procédure de rectification contradictoire déterminent les conditions de droit commun dans lesquelles l'Administration exerce son pouvoir de rehaussement (Cf. également le BOI-CF-IOR-10-20.

En cas de désaccord persistant portant sur une matière et une question relevant de leur compétence, le litige peut être soumis, sur l'initiative de l'Administration ou à la demande du contribuable, à l'avis d'organismes consultatifs (cf. n° 8235). L'Administration n'est, toutefois, pas tenue de se conformer à cet avis.

Chapitre 1 : Champ d'application

(LPF, art. L. 55 et LPF, art. L. 56 ; BOI-CF-IOR-10-10)

A. Principe

8208

Sous réserve des dispositions exposées **n^os^ 8209 et suivants**, lorsque l'Administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes et redevances, ou sommes quelconques dus en vertu du code général des impôts ou, à compter du 1er novembre 2009, de l'article L. 2333-55-2 du code général des collectivités territoriales, les rectifications doivent être effectuées selon la procédure de rectification contradictoire.

Il s'ensuit que, sous peine de vice de forme entachant de manière définitive le supplément d'impôt établi, cette procédure doit être suivie :

- à l'égard de tous impôts : impôts sur les revenus, taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, droits de timbre payés sur états ou déclarations. Cette procédure est également applicable en matière de rectification portant sur la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévue à l'article 1586 ter du CGI.

Doivent être notamment notifiées au contribuable les bases d'imposition résultant de l'application des dispositions de l'article 168 du CGI (par lettre n° 2180), des reconstitutions du montant déclaré du bénéfice industriel et commercial, du bénéfice non commercial, du bénéfice agricole ou du chiffre d'affaires déterminé selon un mode réel d'imposition (cf. n° 8200-1) ;

- quels que soient :

• l'origine des rehaussements : vérification ou contrôle sur pièces, contrôle matériel sur place,
• la nature des rehaussements : omissions d'un ou plusieurs éléments servant de base au calcul de l'impôt dans une déclaration ou un acte présenté à la formalité de l'enregistrement ; insuffisances, en quantité ou en valeur, constatées dans les actes ou déclarations, déchéance d'un avantage subordonné à des conditions légales, comptabilité comportant des erreurs, omissions, inexactitudes graves et répétées ou privée de toute valeur probante, non-présentation de la comptabilité ou des documents en tenant lieu,
• les motifs des rehaussements : application d'un texte législatif ou réglementaire ou appréciation des faits,
• les sanctions encourues : infractions commises de bonne foi, ou exclusives de bonne foi, ou constituant des manœuvres frauduleuses.

Remarques :

1. Lorsqu'il est constaté une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de la contribution à l'audiovisuel public visée à l'article 1605 du CGI, les rehaussements correspondants sont effectués suivant la procédure de rectification contradictoire (LPF, art. L. 61 B).

2. Un chef de redressement notifié selon la procédure de redressement contradictoire (ancien nom de la procédure de rectification contradictoire) simple peut coexister dans la même proposition de rectification avec d'autres chefs de redressements contradictoires mais relevant de la procédure de répression des abus de droit (ancien nom de la procédure d'abus de droit) prévue à l'article L. 64 du LPF, dès lors que la nature de ces rectifications est clairement identifiable et que le contribuable n'est pas privé des garanties attachées à chacune de ces procédures. En conséquence, dans une telle situation, l'application erronée au chef de redressement notifié selon la procédure contradictoire simple de la majoration spécifique prévue en matière d'abus de droit par l'article 1729 du CGI ne constitue pas une erreur substantielle de procédure (cf. Cass. Com., arrêt du 6 novembre 2007 n° 05-21527 et Cass. Com., arrêt du 7 octobre 2008 n° 07-17495).

B. Exceptions

(BOI-CF-IOR-10-10 au II)

I. Exceptions expressément prévues par la loi

8209

Les dispositions qui précèdent ne sont pas applicables :

- En matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales ou d'organismes divers. Cf. **n° 8208**, premier tiret, en ce qui concerne la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

- Dans les cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition. Les exceptions à l'application de la procédure de rectification contradictoire liées aux cas de taxation ou évaluation d'office font l'objet des n^os^ 8263 et suivants.

- En matière de droits de timbre, lorsqu'ils ne sont pas payés sur état ou sur déclaration.

II. Autres exceptions à la procédure de rectification contradictoire

8210

Ces exceptions visent les rehaussements ne concernant pas directement des éléments déclarés par les contribuables pour servir de base au calcul de l'impôt :

1. Erreurs dans les opérations de liquidation

Les rectifications des erreurs dans les opérations de calcul de l'impôt, qu'elles soient le fait du redevable ou celui de l'Administration sont exclues du domaine de la procédure contradictoire.

2. Retraits d'agrément ou déchéance du bénéfice de certains avantages fiscaux (CGI, art. 1649 nonies A)

3. Superposition de la déclaration d'ensemble des revenus et des déclarations spéciales

La proposition de rectification adressée au titre d'une catégorie de revenus intéresse nécessairement le revenu global. Il n'y a donc pas lieu de procéder à une proposition de rectification distincte au niveau du revenu global lorsque le service n'entend remettre en cause aucun autre élément concourant à la détermination de ce revenu.

Chapitre 2 : Déroulement de la procédure de rectification contradictoire

8211

La procédure de rectification contradictoire est engagée par une proposition, adressée au contribuable, des rectifications que l'Administration envisage d'apporter à ses déclarations.

La réception de cette proposition de rectification par le redevable entraîne divers effets tant à l'égard de ce dernier qu'à celui de l'Administration.

A. La proposition de rectification

(LPF, art. L. 57 et LPF, art. R* 57-1 ; BOI-CF-IOR-10-30 et BOI-CF-IOR-10-40)

8212

Les propositions de rectifications que l'Administration adresse au contribuable doivent être motivées. En même temps, l'intéressé est invité à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de cette proposition de rectification. Ce délai peut être prorogé de trente jours, sur une demande expresse du contribuable (cf. n° 8226).

Il s'agit donc d'un acte de procédure soumis à des règles strictes relatives :

- à la compétence des agents habilités à proposer ces rectifications ;

- à l'identité du destinataire ;

- à la forme et au contenu de la proposition de rectification.

I. Compétence des agents

(CGI, ann. III, art. 350 terdecies ; LPF, art. L. 45-0 A ; Décret n° 2010-939 du 24 août 2010 ; Décret n° 2009-707 du 16 juin 2009 ; Décret n° 2000-738 du 1er août 2000 ; BOI-CF-DG-20 et BOI-CF-DG-30)

8213

Pour être conformes au principe de légalité posé par le droit administratif, les décisions de l'Administration doivent être prises par une autorité compétente. Cette compétence suppose la réunion des trois éléments suivants.

1. Compétence matérielle des agents

8213-1

Les agents des impôts appartenant à des corps des catégories A et B sont, aux termes du premier alinéa du I de l'article 350 terdecies de l'annexe III au CGI, seuls compétents pour fixer les bases d'impositions, liquider les impôts, taxes et redevances et proposer les rectifications.

> **Remarque :** Ils sont également compétents dans le ressort territorial de leur service d'affectation pour dresser, en vertu de l'article R. 213-4 du LPF, les procès-verbaux prévus au d de l'article L. 212 du LPF et à l'article L. 213 du LPF.

Ces opérations s'entendent de la conduite des procédures relatives à l'assiette, la liquidation et le contrôle de ces impôts, taxes et redevances (contrôle sur pièces, investigations sur place, réception des contribuables ou de leur conseil...) et de la signature de tous actes administratifs y afférents (avis de vérification, mises en demeure, demandes d'éclaircissements et/ou de justifications, propositions de rectifications, réponses aux observations du contribuable, lettres de motivation des pénalités, etc.).

Par ailleurs, aux termes du deuxième alinéa de cet article, les fonctionnaires appartenant à des corps des catégories A et B peuvent, dans le cadre des opérations de contrôle, se faire assister par des stagiaires et par tout autre fonctionnaire des impôts.

2. Compétence territoriale des agents

a. Principe : la compétence initiale

8213-2

Les agents des impôts des catégories A et B peuvent exercer leurs attributions à l'égard des personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait qui ont déposé ou auraient dû déposer dans le ressort territorial du service déconcentré ou du service à compétence nationale dans lequel ils sont affectés une déclaration, un acte ou tout autre document ainsi qu'à l'égard des personnes ou groupements qui, en l'absence d'obligation déclarative, y ont été ou auraient dû y être imposés ou qui y ont leur résidence principale, leur siège ou leur principal établissement.

> **Remarque** : Sur les attributions des services à compétence nationale, cf. arrêtés du 24 juillet 2000 (JO du 25) et BOI-CF-DG-20.

Le lieu de déclaration correspond en règle générale à la résidence principale, au siège, au principal établissement, au lieu de direction effective, au lieu d'exercice de l'activité du contribuable ou au lieu de situation des biens. En l'absence d'obligation déclarative, le service compétent est celui dont dépend le lieu d'imposition (ex. : en matière de taxe d'habitation).Le ressort territorial des directions des finances publiques comprend, sauf dispositions contraires, un département.

Le ressort territorial des directions de contrôle fiscal est fixé à l'annexe II du décret n° 2000-738 du 1er août 2000.

b. Extensions

8213-3

• Le droit de suite

L'article 350 terdecies de l'annexe III au CGI prévoit plusieurs exceptions, sous forme d'un « droit de suite », au principe d'une compétence limitée au ressort territorial de la direction d'affectation de l'agent.

D'une part, le III de cet article prévoit la possibilité de contrôler l'ensemble des impositions, taxes et redevances dues par le contribuable vérifié, quel que soit le lieu de déclaration ou d'imposition.

Cette possibilité, qui a pour objet d'assurer l'unicité du contrôle par un seul service vérificateur, est toutefois réservée aux agents territorialement compétents pour procéder à la vérification des déclarations de revenu global ou des déclarations professionnelles d'un contribuable (la résidence principale, le principal établissement, le siège social, le lieu de direction ou d'exercice de l'activité est situé dans le ressort territorial du service dans lequel l'agent vérificateur est affecté).

D'autre part, aux termes du premier alinéa du V de l'article précité, les agents compétents pour fixer les bases d'imposition, liquider les impôts des contribuables domiciliés dans leur ressort d'affectation ou leur proposer des rectifications, peuvent également exercer ces attributions à l'égard des personnes physiques ou morales et des groupements liés à ces contribuables, quel que soit le lieu de la résidence, du domicile, du siège ou du principal établissement de ces personnes ou groupements.

> **Précision :** La Cour de cassation précise qu'en application du « droit de suite » prévu par le III de l'article 350 terdecies de l'annexe III au CGI, les agents territorialement compétents pour procéder au contrôle des comptes d'une société le sont également pour prononcer une déchéance de régime de faveur, à l'instar de celui prévu à l'article 1115

du CGI pour un immeuble appartenant à cette société mais situé dans un autre département (Cass. com., 19 janvier 2010 n° 09-65681).

• À titre temporaire et dérogatoire

Le décret n° 2010-939 du 24 août 2010 prévoit une extension temporaire de la compétence territoriale de certains services déconcentrés de la direction générale des finances publiques, en matière de contrôle et d'assiette.

Ainsi, certaines directions départementales ou régionales des finances publiques peuvent exercer, dans le ressort territorial d'une ou plusieurs autres directions régies par le décret n° 2010-939 ou d'une ou plusieurs directions régies par le décret n° 2000- 738 du 1er août 2000, à l'égard des personnes physiques, les missions d'assiette et de contrôle prévues aux articles L. 10 du LPF et L. 168 du LPF.

Elles peuvent également exercer ces missions à l'égard des sociétés ou groupements mentionnés aux articles 8 du CGI à 8 quinquies du CGI dont le capital est détenu en tout ou partie par les personnes physiques qui relèvent de leur compétence dérogatoire en application de l'alinéa précédent, quel que soit le lieu de dépôt de déclaration ou d'imposition de ces sociétés ou groupements.

Les présentes dispositions ne s'appliquent pas aux contrôles mentionnés aux articles L. 12 du LPF, L. 13 du LPF, L. 13 C du LPF, L. 13 CA du LPF et L. 16 D du LPF.

Les fonctionnaires de la DGFiP appartenant à des corps des catégories A et B affectés à ces directions peuvent exercer les attributions correspondant aux missions mentionnées ci-dessus.

Dans ce cadre et par dérogation à l'article R* 81-1 du LPF, les agents mentionnés à cet article peuvent exercer le droit de communication prévu à l'article L. 81 du LPF à l'égard de toute personne ou organisme soumis à l'exercice de ce droit.

Le décret n° 2010-939 du 24 août 2010 abroge parallèlement le décret n° 2006-1723 du 23 décembre 2006 lequel autorisait à titre expérimental des dérogations à la compétence territoriale de certains agents des finances publiques.

3. Compétence temporelle des agents

a. Principe

8213-4

Les pièces de procédure ainsi que les actes administratifs peuvent être valablement établis par les agents appartenant à des corps de catégories A et B à partir de la date d'effet de l'arrêté prononçant leur affectation dans la direction.

Dès lors que leur affectation prend effet, ces agents sont compétents pour fixer les bases d'imposition, liquider les impôts, taxes et redevances et proposer des rectifications pour les périodes au titre desquelles les contribuables sont, ont été, ou auraient dû être soumis à une obligation déclarative ou être imposés dans le ressort de leur direction.

b. Cas particulier : changement d'adresse du contribuable

8213-5

Les dispositions de l'article L. 45-0 A du LPF permettent aux agents compétents à raison de la nouvelle situation du contribuable, suite à son transfert d'adresse, d'exercer leurs attributions sur l'ensemble de la période non prescrite et assurent ainsi l'unicité du service chargé de l'assiette et du contrôle de l'ensemble des impôts ou taxes non prescrits. Ces dispositions étant de portée générale, elles s'appliquent à l'ensemble des impôts ou taxes.

Cette règle s'applique, en particulier, lorsque :

- le contribuable ayant déplacé le lieu de sa résidence, de son siège social, de son principal établissement, de la direction ou de l'exercice de son activité se trouve alors installé dans le ressort d'une direction des impôts différente de celle dont il dépendait précédemment ;

- le changement s'est produit sans que l'Administration en soit avisée ou sans que les obligations déclaratives soient correctement respectées (déclarations non souscrites ou souscrites à tort auprès d'un autre service).

Dans le cas où le contribuable, postérieurement au changement d'adresse, a souscrit ses déclarations ou a été imposé auprès du service dont dépendait l'ancienne adresse, ou auprès d'un service erroné, ce service est compétent, concurremment avec le service dont dépend effectivement la nouvelle résidence, pour le contrôle de ces déclarations.

Pour la période antérieure au changement d'adresse, les agents compétents à l'issue du changement le sont également pour assurer l'assiette et le contrôle des impôts ou taxes afférents à la période

antérieure au changement d'adresse. Toutefois, leur compétence s'exerce concurremment avec celle du service de l'ancienne adresse du contribuable.

Par ailleurs, le service de la nouvelle adresse du contribuable et le service de l'ancienne adresse sont concurremment compétents pour l'assiette et le contrôle des impôts ou taxes afférents à la période au cours de laquelle s'est produit le changement d'adresse lorsque les déclarations relatives à cette période ont été souscrites auprès de l'ancien service.

II. Destinataire de la proposition de rectification

(BOI-CF-IOR-10-30)

8214

La proposition de rectification doit être adressée, en un seul exemplaire, au contribuable ou à son représentant légal (pour le cas où le contribuable a donné mandat à un conseil ou à tout autre mandataire pour recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition et y répondre). Un autre exemplaire reste au dossier ; il servira de preuve en cas de contestation.

1. Si le contribuable est une société, les rehaussements doivent être notifiés :

1° À la société sous sa dénomination ou sa raison sociale, en ce qui concerne les impôts dus par celle-ci.

2° À chacun des associés, pour les rehaussements comportant des conséquences sur leur situation fiscale propre.

2. Si le contribuable est une personne physique :

1° En matière d'impôt sur le revenu, la proposition de rectification doit être faite au contribuable, par conséquent pour les personnes mariées, à Monsieur ou Madame, sauf imposition séparée des époux. S'il s'agit de revenus catégoriels (BIC, BA, BNC, CGI, art. 62), la proposition de rectification doit être adressée au titulaire desdits revenus.

Pour les personnes liées par un PACS et soumises à imposition commune, la proposition de rectification est faite au nom des deux partenaires, séparé par le mot « ou ».

2° Au regard des autres impôts, la proposition de rectification est adressée à la personne ayant la qualité de contribuable ou de redevable.

Jugé, qu'en vertu de l'article 1705 du CGI, toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis. Il s'ensuit que, pour cet impôt, le service peut notifier un rehaussement à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale (Cass. Com., arrêt du 16 mai 1995 n°93-12717 et Cass. Com., arrêt du 21 janvier 1997 n°95-10180).

Toutefois, la Cour de cassation précise que si l'Administration peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des débiteurs solidaires de la dette fiscale, la procédure suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats oblige à notifier les actes de procédure autres que la proposition de rectification à tous les redevables solidaires (Cass. Com., 12 juin 2012, n° 11-30396 et Cass. Com., 12 juin 2012, n° 11-30397 ; voir également Cass. Com., 26 février 2013, n° 12-13877 en matière de droits de mutation par décès ; BOI-CF-IOR-10-30 au III-A-3-e).

Si le contribuable est décédé, la proposition de rectification est faite aux ayants droit en leur qualité d'héritiers représentant le défunt.

À l'égard des indivisions, si les rehaussements concernent l'impôt sur le revenu, une proposition de rectification distincte est adressée à chaque coïndivisaire. Dans les autres cas, les rehaussements notifiés à l'un d'eux valent à l'égard des autres.

3° **Remarque :**

Selon les dispositions de l'article 4 de la loi du 6 fructidor an II, « il est expressément défendu à tous fonctionnaires publics de désigner les citoyens dans les actes autrement que par leur nom de famille, les prénoms portés en l'acte de naissance, ou les surnoms maintenus par l'article 2, ni d'en exprimer d'autres dans les expéditions et extraits qu'ils délivreront à l'avenir ».

Appelée à statuer sur la portée de ce texte dans le contentieux fiscal, la Cour de cassation a décidé, par deux arrêts de principe des 17 mars et 26 mai 2004, que cette règle n'est pas édictée à peine de nullité des actes qui ne la respectent pas.

Il s'ensuit que sont réguliers les actes de procédure adressés par l'Administration en matière d'assiette ou de recouvrement de l'impôt et désignant une personne mariée sous son nom d'épouse (Cass. Com., arrêt du 17 mars 2004 n°02-19276 et Cass. Com., arrêt du 26 mai 2004 n°02-13999 ; BOI-CF-

IOR-10-30 au III-A-3-c).

3. En cas de redressement et de liquidation judiciaires, la proposition de rectification doit être adressée soit à l'administrateur judiciaire, si celui-ci est chargé d'une mission d'Administration, soit au contribuable dans le cas contraire ou en cas de procédure simplifiée.

III. Forme de la proposition de rectification

(BOI-CF-IOR-10-30 au II**)**

8215

1. Acheminement et adresse

1° En règle générale, la proposition de rectification est effectuée par pli postal recommandé avec accusé de réception.

L'adresse à retenir est, en principe, celle du lieu où les contribuables souscrivent leurs déclarations, à savoir :

- pour les sociétés : le principal établissement, ou par exception, le siège social ou la direction effective (CGI, art. 218 A) ;

- pour les personnes physiques (revenu global) : la résidence ou le principal établissement (CGI, ann. II, art. 45) ;

- pour les personnes physiques (revenus catégoriels) :

- BIC : le siège de l'entreprise ou, à défaut, le principal établissement (CGI, ann. III, art. 38, IV),
- BNC : le lieu d'exercice de la profession ou le principal établissement (CGI, ann. III, art. 40 A),
- BA (réel et simplifié) : comme en BIC (CGI, ann. III, art. 38, IV),
- BA (forfaitaire) : le lieu d'exploitation (CGI, art. 65 A).

2° La proposition de rectification remise en mains propres au contribuable ne peut être considérée comme régulière que si celui-ci en accuse réception par écrit ou y fait immédiatement figurer ses observations.

Précision : En matière de droits d'enregistrement, de timbre, d'impôt de solidarité sur la fortune et taxes assimilées, la circonstance qu'une proposition de rectification ait été adressée à une ancienne adresse du contribuable est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition dès lors que l'intéressé l'a effectivement reçue en temps utile (en ce sens, Cass. com., arrêt du 26 février 2008, n° 310 F-D).

2. La proposition de rectification est normalement établie sur un imprimé conçu à cet effet :

- n° 2120 : toute rectification opérée du bureau ;

- n° 3924 : rectifications consécutives à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) [LPF, art. L. 12] ou à une vérification de comptabilité (LPF, art. L.13) ;

- n° 3905 : rectifications au titre de la valeur vénale imposable :

- soit aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière, soit à la taxe sur la valeur ajoutée (fiscalité immobilière),
- ou aux droits d'enregistrement en matière de droits sociaux non représentés par des titres cotés en France.

Mais la circonstance qu'elle serait rédigée autrement ne vicie pas la procédure dès lors que les mentions obligatoires y figurent.

IV. Contenu de la proposition de rectification

(BOI-CF-IOR-10-40)

1. Mentions préliminaires

8216

La proposition de rectification, datée et signée par l'agent qui en est chargé, doit comporter :

Remarque : Une proposition de rectification dépourvue de signature manuscrite est sans valeur même si elle porte la mention dactylographiée du nom de l'agent.

1° L'indication des nom et grade de l'agent, du service expéditeur, de l'adresse des bureaux, du numéro de téléphone, des jours et heures de réception ;

2° Une mention indiquant au contribuable :

- qu'il a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter la proposition ou y répondre (cf. n° 8382),
- qu'il dispose d'un délai de trente jours pour adresser son acceptation ou ses observations (cf. n° 8226) ;

3° L'indication des impôts, déclarations, actes, faits ou périodes faisant l'objet de la proposition de rectification ;

4° La mention, en cas de vérification de comptabilité :

- des dates de début et de fin des opérations sur place (cf. n^{os} 8368 et suiv.),
- que la vérification, le cas échéant, n'a porté que sur certains éléments de la comptabilité ;

5° En cas d'application des dispositions du II de l'article L. 47 A du LPF, relatives à la vérification des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés (cf. n° 8292), l'indication de la nature des traitements effectués.

2. Nature, motifs et montant des rehaussements

a. Nature des rehaussements

8217

Une proposition de rectification établie au nom d'un même contribuable doit distinguer chaque impôt, ou groupe d'impôts, ayant fait l'objet d'une même vérification.

Elle doit faire apparaître distinctement les rehaussements afférents à chacune des années vérifiées.

b. Motifs des rehaussements

• Principes généraux

8218

Une proposition de rectification n'est valable que si elle en comporte les motifs. Ceux-ci doivent être exposés de manière précise pour que le contribuable soit suffisamment éclairé afin de formuler ses observations ou faire connaître son acceptation.

De même, lorsque l'Administration entend maintenir un rehaussement sur un fondement juridique autre que celui mentionné dans une première proposition de rectification, elle doit en aviser le contribuable par l'envoi d'une nouvelle proposition de rectification et lui permettre ainsi d'en discuter les nouveaux motifs (cf. n° 8226).

Lorsqu'il existe plusieurs chefs de rehaussements pour une même imposition, chacun doit faire l'objet d'une motivation particulière.

L'Administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition de rectification (ou de la notification de la taxation d'office). Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents concernés au contribuable qui en fait la demande (LPF, art. L. 76 B ; cf. n^{os} 8399 et suiv.).

L'Administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis ou leur reproduction, mentionnés au I de l'article L. 16 B du LPF et qui n'ont pu lui être restitués dans les conditions prévues au deuxième alinéa du VI de cet article, sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou de la notification prévue à l'article L. 76 du LPF. Le contribuable peut à tout moment obtenir la restitution de ces pièces et documents (LPF, art. L. 76 C ; cf. n° 8403).

• Cas particuliers :

8219

Dans le cas où l'Administration est conduite à tirer les conséquences de rehaussements apportés aux résultats d'une société en ce qui concerne la situation personnelle des associés au regard de l'impôt sur le revenu, la proposition de rectification adressée à ces derniers doit reproduire les motifs qui ont justifié les rehaussements sociaux, dans tous les cas, y compris lorsqu'il s'agit d'associés dirigeants.

En cas de rejet de comptabilité à la suite d'une vérification, il convient d'en donner les raisons et d'exposer la méthode et les éléments retenus pour déterminer la base d'imposition rectifiée.

8219-1

En matière de droits d'enregistrement, l'Administration est tenue de préciser le fondement du rehaussement en droit comme en fait, et spécialement de mentionner les textes sur lesquels elle s'appuie (sur ctte notion, voir Cass.Com., arrêt du 5 décembre 2000 n°97-20591). En revanche, les textes qui ne concernent ni la cause, ni les conséquences des rehaussements n'ont pas à être mentionnés dans la proposition de rectification (Cass. Com., arrêt du 3 juin 1998 n°96-13883).

Lorsqu'elle fait application de l'article L. 17 du LPF, l'Administration doit motiver les rehaussements en matière d'insuffisance de prix ou d'évaluation ayant servi de base à la perception de droits d'enregistrement ou de TVA immobilière en apportant la preuve que le prix ou l'évaluation déclaré est inférieur à la valeur vénale des biens.

Remarque : Dans deux arrêts (Cass. Com, 16 juin 1998, n°95-15689 et Cass. Com., 29 juin 1999, n°96-15558), la Cour de cassation confirme la possibilité pour l'Administration d'utiliser les dispositions de l'article L. 17 du LPF pour rectifier la valeur de cessions d'actifs réalisées dans le cadre d'une procédure collective sous réserve de tenir compte des conditions particulières de telles opérations.

À cet égard, il est précisé :

- que, sauf exceptions (voir par exemple Cass. Com., arrêt du 27 octobre 2009 n° 08-11362), une insuffisance de prix ou de valeur déclarés est établie par le recours à la méthode d'évaluation par comparaison ;

- qu'il appartient à l'Administration de justifier son estimation au moyen de termes de comparaison tirés de la cession, avant la mutation litigieuse, de biens intrinsèquement similaires. Corrélativement, le redevable qui conteste l'évaluation opérée par le service n'est pas recevable à faire état d'une mutation postérieure à la cession incriminée ; cf. également Cass. Com. arrêt du 16 novembre 1999 n°97-13179) ;

- que les éléments de comparaison fondant le rehaussement ne peuvent être écartés au motif qu'aucune pièce ne permet de justifier les dires de l'Administration et de les comparer avec le bien litigieux (Cass. Com., arrêt du 1er mars 1994 n°92-13643) ;

- qu'une erreur dans l'adresse d'un des termes de comparaison ne suffit pas à rendre la motivation irrégulière, si, par ailleurs, les autres éléments de comparaison ne sont pas critiquables (Cass.Com., arrêt du 4 décembre 2007 n°06-17683).

Dans le cas où les rehaussements, effectués en application des dispositions de l'article L. 17 du LPF, sont relatifs à l'évaluation de fonds de commerce ou de clientèles et mettent en œuvre la méthode d'évaluation par comparaison, la proposition de rectification doit, pour être valablement motivée en fait, comporter les indications suivantes :

- les dates des mutations à titre onéreux ;

- l'adresse des fonds ou des lieux d'exercice des professions ;

- la nature des activités exercées ;

- le prix de cession, chiffres d'affaires ou bénéfices, si ces informations sont soumises à une obligation de publicité ou, dans le cas contraire, des moyennes de ces données chiffrées concernant les entreprises citées comme éléments de comparaison (LPF, art. L. 57).

8219-2

Les contributions et prélèvements sociaux doivent faire l'objet d'une motivation spécifique.

8219-3

Pour les contribuables dépositaires du secret professionnel, cf. n° 8110.

8219-4

Enfin, la proposition de rectification doit faire état des compensations qui, le cas échéant, pourraient bénéficier au contribuable (cf. n° 8387).

c. Montant des rehaussements

8220

Sauf dans les cas où la proposition de rectification est consécutive à un ESFP ou à une vérification de comptabilité (cf. **n° 8221**), seuls les rehaussements visant les éléments servant de base au calcul de l'impôt doivent être notifiés (voir également l'article R* 256-1 du LPF).

La proposition de rectification n'a donc pas à comporter d'indications relatives au montant des suppléments de droits ou des pénalités dont l'application est envisagée.

3. Conséquences financières (LPF, art. L. 48 ; cf. nos 8394 et suiv.)

8221

Lorsqu'elle envisage un rehaussement à l'issue d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité, l'Administration doit indiquer le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ce rehaussement.

Lorsqu'elle envisage d'accorder un échelonnement des mises en recouvrement ou le bénéfice d'une transaction, elle doit en informer les contribuables.

4. Application de la cascade « simple » (LPF, art. L. 77)

8222

Voir nos 8388 et suivants.

V. Cas particulier : absence de rehaussement

8223

Les contribuables faisant l'objet d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité doivent être informés des résultats de ce contrôle même en l'absence de rehaussement (LPF, art. L. 49). L'imprimé n° 3953 est alors utilisé.

B. Les conséquences de la proposition de rectification

(LPF, art. L. 57, LPF, art. L. 57 A, LPF, art. L. 61, LPF, art. R* 61 A-1 ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, art. 51 ; BOI-CF-IOR-10-50)

8224

Si le redevable donne son accord dans le délai prescrit ou si des observations présentées dans ce délai sont reconnues fondées, l'Administration procède à l'établissement d'un rôle ou à l'émission d'un avis de mise en recouvrement sur la base acceptée par l'intéressé.

À défaut de réponse ou d'accord dans le délai prescrit, l'Administration fixe la base de l'imposition et calcule le montant de l'impôt exigible, sous réserve du droit de réclamation du redevable après l'établissement du rôle ou l'émission d'un avis de mise en recouvrement.

La proposition de rectification a pour effet :

- d'interrompre le délai de répétition ;

- d'ouvrir au profit du contribuable un délai de réponse de trente jours ; ce délai initial peut être prolongé de trente jours, sur demande expresse du contribuable ;

- de fixer les limites de l'imposition supplémentaire à établir ;

- d'ouvrir au profit du contribuable un délai spécial de réclamation.

I. Interruption du délai de prescription

(BOI-CF-IOR-10-50 au I)

8225

Ainsi qu'il est indiqué au n° 8348, la proposition de rectification interrompt la prescription et fait courir un nouveau délai de même nature et de même durée que celui interrompu. Sous réserve de remplir toutes les conditions de régularité prévues à l'article L. 57 du LPF, une notification de redressement (ancien nom de la proposition de rectification) effectuée à titre conservatoire est interruptive de prescription (cf. CE, arrêt du 15 novembre 2006 n° 288533, 9e et 10e s.-s).

Il en résulte que l'imposition relative au rehaussement notifié pourra être mise en recouvrement au plus tard le dernier jour du nouveau délai.

Lorsque le contribuable demande que la déduction en cascade ne soit pas appliquée (cf. n° 8389), la prescription est réputée interrompue au sens des articles L. 76 du LPF et L. 189 du LPF, à hauteur des bases de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés notifiées avant déduction du supplément de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées (LPF, art. L. 77, al. 1).

L'interruption de prescription reste acquise même dans le cas où, après avoir mis en recouvrement l'imposition correspondant au rehaussement notifié, l'Administration en accorde ultérieurement la décharge d'office ; elle est alors en droit d'établir, dans la limite de ladite rectification, une nouvelle imposition jusqu'à l'expiration du délai de répétition ayant commencé à courir à compter de la proposition de rectification.

De la même manière, l'effet interruptif de la prescription qui découle d'une proposition de rectification est indépendant des motifs qui justifient ces rectifications. Ainsi, lorsque, ayant reconnu l'inexactitude de ces motifs, l'Administration notifie à nouveau, après l'expiration du délai normal de reprise, les mêmes rectifications en se fondant sur d'autres motifs, ce changement n'enlève pas à la première proposition de rectification l'effet interruptif de prescription qui lui est attaché.

II. Ouverture d'un délai de réponse au profit du contribuable

(BOI-CF-IOR-10-50 au II)

1. Calcul du délai de réponse

8226

Le délai de réponse de trente jours ouvert par la proposition de rectification court à compter du jour de la réception de celle-ci. S'agissant d'un délai franc, il doit être fait abstraction du jour de la réception par le contribuable et du jour de l'échéance.

Dès lors, le premier jour du délai est fixé au lendemain de la date à laquelle le contribuable a reçu ou est réputé avoir reçu la proposition de rectification. Le délai expire le trente et unième jour suivant celui de la réception par le contribuable.

> **Remarque :** L'article L. 286 du LPF neutralise le délai d'acheminement postal au profit du contribuable. Ainsi, il y a lieu de considérer que le contribuable a respecté le délai prescrit dès lors qu'il a procédé à l'envoi de sa réponse (le cachet de la poste faisant foi) avant la date limite.

De plus, sur demande du contribuable reçue par l'Administration avant l'expiration du délai initial de trente jours, ce délai est prorogé de trente jours, pour les propositions de rectification adressées à compter du 1er janvier 2008. En pratique, le bénéfice de la prorogation de délai résulte d'une demande expresse du contribuable présentée ou expédiée avant l'expiration du délai de réponse de trente jours initial, le cachet de La Poste faisant foi en cas d'envoi postal (LPF, art. L. 57 et LPF, art. R* 57-1).

La nouvelle proposition de rectification adressée au contribuable sur un fondement juridique différent de celui exposé dans une première proposition de rectification (cf. n° 8218) ouvre au contribuable un nouveau délai de réponse.

2. Personnes habilitées à répondre à la proposition de rectification

8227

Ont qualité pour cela :

- le contribuable lui-même ou son représentant légal ;

- en matière d'impôt sur le revenu, cf. n° 8200-4 ;

- enfin toute personne autre que celles énumérées ci-dessus disposant d'un mandat régulier délivré à cet effet. À ce sujet, le Conseil d'État a jugé que les avocats ont qualité pour représenter leurs clients, au cours de la procédure de contrôle, sans avoir à justifier du mandat qu'ils sont réputés avoir reçu de ces derniers lorsqu'ils déclarent agir pour leur compte (CE, arrêt du 5 juin 2002, n° 227373). Par contre, le préposé d'un avocat, en l'absence d'un mandat exprès en sa faveur, ne justifie pas être habilité pour présenter et signer une réponse à la proposition de rectification exprimant la volonté du contribuable, même si la réponse est faite sur papier en-tête du cabinet d'avocats (cf. CE, 13 janvier 2010, n° 323163).

3. Acceptation par le contribuable

8228

Le contribuable accepte les rectifications soit expressément, en faisant mention de son accord sur la lettre de proposition de rectification ou une lettre distincte s'y référant, soit tacitement, en s'abstenant de répondre avant l'expiration du délai imparti (pour la motivation des sanctions, cf. n° 8633).

Toutefois l'acquiescement tacite ne doit pas être systématiquement opposé au contribuable, lorsque ce dernier justifie avoir été hors d'état de présenter ses observations en temps utile, ou que celles-ci

sont de nature à mettre en cause, en totalité ou en partie, le bien-fondé de l'imposition supplémentaire en cas de contentieux ultérieur.

L'accord exprès ou tacite met fin à la procédure. En conséquence, le contribuable ayant accepté les rectifications ne pourra plus demander l'intervention de la commission départementale ou de la commission nationale (cf. n^{os} 8235 et suiv.).

Le service, de son côté, établit l'imposition sur la base rectifiée (cf. n° 8232).

4. Observations présentées par le contribuable

8229

Des observations peuvent être formulées par le contribuable, dans les délais définis ci-avant, sans condition de forme particulière.

Elles peuvent, soit consister en un refus pur et simple, soit comporter une argumentation à laquelle le service est tenu de répondre (pour la motivation des sanctions, cf. n° 8633).

Il est précisé qu'une demande de prorogation de délai n'est pas assimilable à la présentation d'observations.

5. Délai de réponse de l'Administration en cas de vérification de comptabilité (LPF, art. L. 57 A modifié par l'article 51 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière)

8230

L'article L. 57 A du LPF prévoit une obligation pour l'Administration en cas de vérification de comptabilité de répondre dans un délai de 60 jours aux observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF.

a. Contribuables concernés

8230-1

L'article L. 57 A du LPF s'applique :

- aux entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 1 526 000 € HT lorsqu'ils ont pour commerce principal la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture de logement, ou à 460 000 € HT s'il s'agit d'autres entreprises ;

- aux contribuables qui se livrent à une activité non commerciale et dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes est inférieur à 460 000 € HT.

La garantie s'applique quelles que soient la forme d'exploitation de l'activité (exploitation individuelle, personnes morales, sociétés de fait...) et les règles d'imposition des bénéfices (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés).

b. Conséquences du défaut de réponse dans le délai de 60 jours

8230-2

• Acceptation tacite des observations du contribuable

L'absence de notification d'une réponse de l'Administration dans le délai de 60 jours équivaut à une acceptation des observations du contribuable et cette acceptation tacite emporte abandon des rectifications contestées et met fin à la possibilité de mettre en recouvrement les impositions correspondantes.

• Absence de prise de position formelle

L'abandon des rectifications résultant de l'acceptation tacite des observations du contribuable, ne constitue pas une prise de position formelle engageant l'Administration et susceptibles d'être invoquées sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF et de l'article L. 80 B du LPF en cas de contrôles et de rectifications ultérieures de même nature.

c. Non-application du délai de réponse

8230-3

Selon les dispositions du II de l'article L. 57 A du LPF, le délai de réponse de 60 jours ne s'applique pas :

- aux personnes morales ni aux sociétés mentionnées à l'article 238 bis M du CGI à l'actif desquelles sont inscrits des titres de placement ou de participation pour un montant total égal ou supérieur à 7 600 000 € ;

- en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.

Cette nouvelle disposition issue de l'article 51 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière s'appliquent aux contrôles pour lesquels un avis de vérification a été adressé à compter du 8 décembre 2013.

d. Portée de la garantie

8230-4

L'obligation pour l'Administration de répondre dans le délai de 60 jours est limitée aux observations formulées à la suite de rectification effectuées dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire.

Seules les observations du contribuable faisant directement suite à la proposition de rectification (imprimé 3924-SD) font l'objet d'une réponse de l'Administration dans le délai de 60 jours.

L'Administration est réputée avoir mis en œuvre régulièrement la garantie prévue par l'article L. 57 A du LPF lorsqu'elle adresse sa réponse aux observations du contribuable par lettre 3926-SD avant l'expiration du délai de 60 jours à compter de la réception de ces observations.

Ces dispositions sont applicables aux contrôles pour lesquels un avis de vérification a été adressé après le 1er janvier 2008.

6. Conséquences de l'ouverture du délai de réponse à l'égard de l'Administration

a. Suite à donner aux observations du contribuable

8231

Premier cas. - La réponse du contribuable consiste en une demande de renseignements non assimilable à la présentation d'observations.

Le service répond immédiatement et attend, pour établir l'imposition, soit la présentation d'observations dans le délai résultant de la proposition de rectification, soit l'expiration de ce délai, à l'issue duquel le contribuable sera présumé avoir accepté tacitement.

Deuxième cas. - Les observations présentées par le contribuable consistent en un refus pur et simple, ou ne peuvent être prises en considération.

Dans ce cas, en réponse au contribuable (sur imprimé n° 3926), le service est tenu obligatoirement d'indiquer les raisons qui justifient le rejet des observations.

Cette réponse n'a pas le caractère d'une nouvelle proposition de rectification mais d'une confirmation des rehaussements déjà notifiés. Elle ne peut donc avoir pour effet d'accorder au contribuable un nouveau délai de réflexion, ni d'interrompre une nouvelle fois le délai de répétition.

> **Remarque :** Dans un arrêt du 19 décembre 2000 (C.Cass arrêt n° 98-12260), la Cour de cassation a précisé, en matière de droits d'enregistrement, d'impôt de solidarité sur la fortune et de droits et taxes assimilés, l'étendue de cette obligation. Ainsi, la Cour a notamment estimé que l'Administration n'est pas tenue de répondre à des observations à caractère général formulées par des tiers.

Lorsqu'il s'agit d'une matière et d'une question relevant de la compétence de la commission départementale ou de la commission nationale et que le contribuable ne demande pas expressément la saisine de cette dernière, il est imparti dans la réponse précitée un délai de trente jours à l'intéressé pour faire connaître s'il entend que le différend soit soumis à cet organisme (cf. n^{os} 8238 et suiv.).

Troisième cas. - Les observations du contribuable sont fondées en totalité ou en partie.

Si elles sont entièrement fondées, la rectification envisagée est abandonnée. En ce qui concerne les vérifications et ESFP, cf. également n^{os} 8223 et **8230**.

Si les observations sont pour partie seulement prises en considération, la procédure à suivre est identique à celle exposée au **n° 8231**, 2ème cas.

b. Établissement de l'imposition

8232

Sauf en cas de saisine de la commission départementale ou de la commission nationale, le service établit l'imposition après l'expiration du délai de trente jours ; en effet, à peine d'irrégularité de la procédure, aucune imposition ne peut être mise en recouvrement avant l'expiration de ce délai.

Lorsque le contribuable a accepté les rectifications proposées, il conserve le droit de réclamer contre l'imposition après sa mise en recouvrement. Mais la charge de la preuve lui incombe (à cet égard, cf. également CTX n° 8892).

Lorsqu'il a présenté des observations dans le délai qui lui était imparti et que la commission n'a pas été appelée à intervenir, il peut réclamer contre l'imposition établie malgré son refus : la preuve est alors à la charge de l'Administration.

III. Fixation des limites de l'imposition

(BOI-CF-IOR-10-50 au III)

8233

Alors qu'une imposition assurée sur des bases supérieures à celles qui ont fait l'objet de la proposition de rectification serait irrégulière à concurrence de la fraction de l'impôt correspondant à la partie ne figurant pas sur cette proposition de rectification, une imposition établie sur des bases inférieures serait régulière.

En outre, dans la limite du délai de répétition, l'Administration conserve la possibilité de proposer de nouvelles rectifications venant s'ajouter aux précédentes, remarque faite qu'en cas de vérification de comptabilité ou d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP), l'achèvement des opérations de contrôle met fin au droit de vérification du service pour la même période et le même impôt (sauf exceptions mentionnées au n° 8367). Les propositions de rectification qui feraient suite à des contrôles effectués au mépris de cette règle seraient nulles.

IV. Ouverture d'un délai spécial de réclamation

(LPF, art. R* 196-3 et Livre CTX n° 8852)

Chapitre 3 : Intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou de la commission départementale de conciliation ou de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

(LPF, art. L. 59, LPF, art. L. 59 A, LPF, art. L. 59 B, LPF, art. L. 59 C, LPF, art. L. 60 et LPF, art. L. 76, al.1 ; LPF, art. R* 59-1 à LPF, art. R* 61 A-1 ; BOI-CF-IOR-10-60 et BOI-CF-CMSS)

En ce qui concerne la composition et le fonctionnement de ces différentes commissions, cf. n^{os} 8444 et suivants.

8235

Lorsque le désaccord persiste, il peut être soumis, sur l'initiative de l'Administration ou à la demande du redevable, à l'avis, soit de la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, soit de la commission départementale de conciliation selon les règles de compétence propres à chacun de ces organismes.

A. Conditions de recevabilité des demandes

I. La procédure de rectification contradictoire ne doit être ni écartée ni close

8236

L'intervention des commissions est donc exclue :

- soit lorsque l'Administration est fondée à écarter l'application de la procédure contradictoire (impositions d'office, cf. n^{os} 8263 et suiv.) ou met en œuvre la procédure de régularisation spontanée

(cf. n° 8260) ;

- soit lorsque l'imposition a été établie.

Remarque : Lorsque le contribuable est taxé d'office en application de l'article L. 69 du LPF, à l'issue d'un ESFP, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut être saisie (cf. n° 8269). En revanche, la commission départementale de conciliation n'est pas compétente lorsqu'est mise en œuvre une taxation d'office. Aussi, le refus par l'Administration de la saisir n'est pas susceptible de priver le contribuable d'une garantie.

II. La demande doit faire suite à un désaccord

8237

La commission ne peut, par conséquent, être saisie, ni avant que le contribuable ait répondu à la proposition de rectification, ni après qu'il ait accepté formellement ou tacitement la rectification proposée. Le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'Administration à ses observations pour présenter la demande (LPF, art. R* 59-1).

Remarque : L'article L. 286 du LPF neutralise le délai d'acheminement postal au profit du contribuable. Ainsi, il y a lieu de considérer que le contribuable a respecté le délai prescrit dès lors qu'il a procédé à l'envoi de sa réponse (le cachet de la poste faisant foi) avant la date limite.

Lorsqu'un contribuable, en réponse à une proposition de rectification, exprime son désaccord et demande, à ce stade, la saisine de la commission, il est procédé à la saisine de cet organisme ; un courrier lui est adressé afin de formaliser la persistance du désaccord.

III. Le désaccord doit concerner une matière dans laquelle l'intervention de la commission est expressément prévue par la loi

(BOI-CF-IOR-10-60 au II)

8238

La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires intervient lorsque le désaccord porte sur l'un des domaines suivants :

- le montant du résultat industriel et commercial, non commercial, agricole ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition (la commission est donc compétente lorsque le résultat de l'entreprise est déficitaire) ;

- les conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allégements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles, à l'exception de la qualification des dépenses de recherche mentionnées au II de l'article 244 quater B du CGI ;

- l'application du 1° du 1 de l'article 39 du CGI et du d de l'article 111 du CGI relatifs aux rémunérations non déductibles pour la détermination du résultat des entreprises industrielles ou commerciales, ou du 5 de l'article 39 du CGI relatif aux dépenses que ces mêmes entreprises doivent mentionner sur le relevé prévu à l'article 54 quater du CGI ;

- la valeur vénale des immeubles, des fonds de commerce, des parts d'intérêts, des actions ou des parts de sociétés immobilières servant de base à la taxe sur la valeur ajoutée.

8238-1

Depuis le 1er juillet 2008, c'est la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qui intervient dans les litiges concernant les entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 000 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou de 25 000 000 € s'il s'agit d'autres entreprises.

8238-2

La commission départementale de conciliation peut être saisie en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt de solidarité sur la fortune en ce qui concerne la détermination de la valeur vénale réelle devant servir de base à la perception de l'ISF ou d'un droit proportionnel ou progressif pour tous les actes ou déclarations constatant la transmission ou l'énonciation :

- de la propriété, de l'usufruit ou de la jouissance de biens immeubles, de fonds de commerce, de clientèles, de navires ou de bateaux (CGI, art. 667, 2-1°) ;

- de la propriété, de l'usufruit ou de la jouissance de biens meubles (CGI, art. 667, 2-1°) ;

- d'un droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble (CGI, art. 667, 2-2°).

La Cour de cassation est venue préciser par plusieurs arrêts le champ de compétence et les conditions de saisine de la commission départementale de conciliation. Il en résulte que :

- la commission départementale de conciliation est compétente lorsque, à la suite d'une rectification ne portant pas sur un rehaussement de prix ou de valeur, le débat contradictoire s'étend accessoirement à la valeur vénale ; en revanche, la commission départementale de conciliation n'est pas compétente lorsque le redevable conteste les valeurs qu'il avait lui-même déclarées et qui avaient été retenues par l'Administration (Cass., Com., arrêt du 25 septembre 2007 n°06-14258) ;

- il n'appartient pas à l'Administration d'apprécier la portée du désaccord persistant effectivement entre l'usager et le service ;

- l'absence de saisine de la commission départementale de conciliation sur un chef de rectification pour lequel cette commission n'a pas compétence n'entache pas la procédure d'imposition d'irrégularité, même lorsque cette saisine a été sollicitée par le contribuable. Ainsi, l'Administration n'est pas tenue de proposer la faculté de saisir la commission départementale de conciliation lorsque le désaccord ne porte pas sur la valeur des biens retenue pour déterminer l'assiette de l'ISF mais sur la proportion de la déqualification professionnelle de biens à opérer (Cass.Com., arrêt du 20 février 2007 n°05-17953) ;

- le défaut de saisine de la commission départementale de conciliation sur un chef de rectification entrant dans sa compétence entraîne la nullité de la procédure d'imposition à l'égard de ce seul chef de rectification.

IV. Le désaccord doit concerner les questions de fait ou l'appréciation des faits qui participent à la qualification juridique d'une opération

8239

Dans les domaines de sa compétence, la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut, sans trancher une question de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit. Dans les matières relevant de sa compétence, toutes les questions de fait sont susceptibles d'être examinées par la commission, même lorsque les faits sont directement liés à l'application du droit. Ainsi, la commission peut examiner et apprécier des faits, objets du désaccord qui lui est soumis et émettre un avis sur ces faits, sans en tirer de conclusions au regard du droit. La commission peut aussi se prononcer sur le caractère anormal d'un acte de gestion, sur le principe et le montant des amortissements et des provisions ainsi que sur le caractère de charges déductibles des travaux immobiliers.

Voir également le III du BOI-CF-IOR-10-60.

V. La commission doit être territorialement compétente

(BOI-CF-IOR-10-60 au IV)

1. Principe

8240

La commission compétente est :

- en matière d'impôt sur le revenu, celle du département dans lequel le contribuable est tenu de déposer ses déclarations spéciales de résultats ou la déclaration d'ensemble de ses revenus (ESFP).

- en matière d'impôt sur les sociétés et de taxes sur le chiffre d'affaires, celle du département du lieu d'imposition.

- en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt de solidarité sur la fortune, celle du département du lieu de situation des biens (pour les navires et les bateaux, celle du département où ils sont immatriculés).

- pour les entreprises qui relèvent de la DGE, celle du lieu d'exercice de la profession, du siège de la direction de l'entreprise ou du lieu du principal établissement. En effet, la modification du lieu de dépôt des déclarations et de recouvrement des impôts n'entraîne pas de changement du lieu d'imposition des entreprises concernées.

2. Exceptions

8241

Depuis le 1er janvier 2005, l'article 1651 G du CGI permet à tout contribuable, pour des motifs de confidentialité, de demander la saisine de la commission d'un autre département. Ce département est choisi par le président du tribunal administratif dans le ressort de ce tribunal ou, lorsque le ressort du tribunal administratif ne comprend qu'un seul département, par le président de la cour administrative d'appel territorialement compétente dans le ressort de cette cour.

Par ailleurs, lorsque des rehaussements fondés sur les mêmes motifs sont notifiés à des sociétés membres d'un groupe au sens de l'article 223 A du CGI, les contribuables peuvent demander la saisine de la commission départementale compétente pour la société mère.

Enfin, les contribuables dont les bases d'imposition ont été rehaussées en vertu du d de l'article 111 du CGI (rémunérations ne correspondant pas à un travail effectif ou excessives, considérées comme un revenu distribué taxé à l'impôt sur le revenu au nom du bénéficiaire) peuvent demander la saisine de la commission départementale compétente pour l'entreprise versante.

3. Compétence de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

8242

Lorsque le litige relève d'un domaine de la compétence de la commission nationale (cf. n° 8238-1) ou que le contribuable est en droit de demander l'intervention de cette dernière (cf. CGI, art. 1651 L), c'est cette commission nationale qui est compétente.

Lorsque le litige relève d'un domaine restant de la compétence d'une commission départementale, celle-ci doit être territorialement compétente.

B. Saisine de la commission

Pour mémoire, en ce qui concerne le fonctionnement de ces différentes commissions, cf. n^{os} 8444 et suivants.

I. Saisine à l'initiative du contribuable

8243

La demande du contribuable, ou de son représentant mandaté, peut être adressée directement soit au secrétariat de la commission départementale ou nationale, soit à l'Administration ; elle n'est soumise à aucune condition de forme particulière.

L'Administration est tenue de donner suite à la demande de saisine de la commission qui lui est ainsi parvenue, lorsque cette demande remplit les conditions de recevabilité énoncées aux n^{os} 8236 et suivants. En pareil cas, le défaut de consultation de la commission par le service aurait, en effet, pour conséquence d'entacher d'irrégularité la procédure d'imposition et d'entraîner, si le contribuable formulait ultérieurement une réclamation contentieuse, la décharge pure et simple de l'imposition ainsi établie.

Il en est par exemple ainsi, dans une configuration où la demande de saisine s'est inscrite en observations à la notification de rectification et a précédé l'abandon de certaines rectifications. Au cas particulier, le Conseil d'État a estimé que, non seulement le contribuable n'est pas nécessairement tenu de renouveler une demande de saisine de la commission formulée avant réception de la lettre modèle n° 3926, mais encore appartient-il à l'Administration de rechercher si, compte tenu des observations de ce dernier et de la position exprimée par l'Administration dans cette lettre modèle n° 3926, un désaccord demeure (CE, arrêt du 5 juin 2009, n° 303598).

II. Saisine à l'initiative de l'Administration

8244

Cette initiative n'est soumise à aucune autre condition de forme que la rédaction d'un rapport adressé au secrétariat de la commission après l'envoi au contribuable d'une confirmation des rehaussements déjà notifiés (cf. n° 8231).

III. Rapport de l'Administration

8245

Que la saisine soit le fait du contribuable ou celui de l'Administration, cette dernière adresse à la commission un rapport dans lequel elle expose les données du désaccord et soutient son point de vue.

Ce rapport est rédigé par l'auteur de la proposition de rectification sur des imprimés spéciaux.

Le rapport ainsi que tous les autres documents dont le service entend faire état pour appuyer sa thèse doivent être tenus à la disposition du contribuable intéressé au secrétariat de la commission trente jours au moins avant la date de la réunion de la commission (LPF, art. R* 60-1).

Cette communication est faite sous réserve du secret professionnel relatif aux renseignements concernant d'autres contribuables. Elle doit cependant porter sur les documents contenant des indications relatives aux bénéfices ou revenus de tiers, de telle manière que l'intéressé puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par l'Administration concernent des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne.

IV. Conséquences de la saisine de la commission

8246

L'Administration doit surseoir à l'établissement de l'imposition correspondant aux rehaussements litigieux jusqu'à la notification au contribuable de l'avis rendu par la commission régulièrement saisie du désaccord.

C. Résultats de l'intervention de la commission

(LPF, art. L. 61, LPF, art. L. 192, LPF, art. R* 59-1 et LPF, art. R* 61 A-1)

8247

La commission saisie formule un avis qui, depuis l'intervention de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 (art. 10), n'a plus, sauf exceptions, d'effet sur les conditions de preuve en cas de procédure contentieuse ultérieure et entraîne pour l'Administration l'obligation de procéder à une nouvelle notification de la base imposable avant l'établissement de l'imposition. La commission consultée peut cependant ne pas formuler d'avis ou formuler un avis irrégulier.

Les conséquences de l'intervention de la commission sont les suivantes.

I. Absence d'avis ou avis irrégulier

1. Absence d'avis

8248

Cette éventualité peut se réaliser lorsque la commission saisie :

- a refusé de se prononcer, en totalité ou en partie, sur le fond du désaccord, parce que les conditions de recevabilité n'étaient pas remplies ou à raison de l'insuffisance des éléments d'appréciation dont elle disposait ;

- ou s'est déclarée incompétente.

2. Avis irrégulier

8249

L'avis de la commission est irrégulier :

- lorsqu'il a été formulé malgré l'irrecevabilité de la demande ou qu'il concerne un point dont cet organisme n'a pas été saisi ;

- lorsque les règles de constitution ou de fonctionnement (cf. n^{os} 8444 et suiv.) de la commission n'ont pas été observées.

3. Conséquences de l'absence ou de l'irrégularité de l'avis

8250

La circonstance que la commission saisie ne se soit pas prononcée ou qu'elle ait formulé un avis irrégulier n'est pas de nature à entraîner l'irrégularité de l'imposition.

En ce qui concerne la dévolution de la charge de la preuve, l'absence ou l'irrégularité de l'avis a pour conséquence de laisser le litige en l'état où il serait resté sans l'intervention de la commission.

II. Avis régulier

8251

Lorsque la commission s'est régulièrement prononcée sur le rehaussement ou le litige dont elle a été saisie, l'Administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par cet organisme, excepté lorsque le contribuable a présenté une comptabilité comportant de graves irrégularités (cf. CTX n° 8891) ; dans ce dernier cas, la charge de la preuve incombera au contribuable si l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission. Si l'imposition établie est supérieure au chiffre résultant de l'avis de la commission, la charge de la preuve incombera à l'Administration.

Si le contribuable n'a pas présenté de comptabilité, la charge de la preuve lui incombera quel que soit l'avis de la commission.

Il en est de même si le contribuable a été taxé d'office par application de l'article L. 69 du LPF à l'issue d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle.

III. Notification de l'avis de la commission et de la base d'imposition retenue à la suite de cet avis

8252

Le secrétariat de la commission transmet au directeur dont émane le rapport une ampliation de la minute de l'avis, avec en retour le dossier de l'affaire.

Le service notifie ensuite l'avis dans son intégralité au contribuable (en matière d'impôt sur le revenu, cf. n^{os} 8200-4 et 8214), par pli postal recommandé avec accusé de réception. Il utilise à cet effet, des imprimés, modèles n^{os} 2224, 2230 et 2233, adaptés à chaque type d'affaire.

Toutefois, la notification des avis de la commission départementale de conciliation est effectuée par lettre, à défaut d'un imprimé spécial.

La notification doit comprendre les motifs accompagnant l'avis.

Le caractère incomplet ou irrégulier de l'avis ne dispenserait pas le service de procéder à sa notification.

En même temps qu'elle notifie l'avis, l'Administration informe le contribuable du chiffre qu'elle se propose de retenir comme base d'imposition (LPF, art. R* 59-1).

La notification ainsi effectuée ne comporte aucun nouvel effet interruptif de prescription au profit de l'Administration.

Elle n'ouvre au contribuable aucun délai de réponse. Cependant, le service devrait tenir compte des observations formulées dans la mesure où elles seraient de nature, au regard d'une instance ultérieure, à mettre en cause le bien-fondé des impositions.

IV. Établissement de l'imposition

8253

La notification de l'avis de la commission a pour conséquence de permettre l'établissement du rôle ou l'émission de l'avis de mise en recouvrement dans la limite du chiffre communiqué au contribuable à la suite de l'avis.

Cette notification n'étant pas interruptive de la prescription, la mise en recouvrement du rôle ou la notification de l'avis de mise en recouvrement doit intervenir avant l'expiration du nouveau délai de reprise courant depuis la proposition de rectification.

Titre 3 : Autres procédures de rectification

(BOI-CF-IOR)

Remarque : En ce qui concerne la procédure spéciale de l'article 168 du CGI prévue en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus déclarés, cf. n^{os} 8281 et suivants. Par ailleurs, un dispositif spécifique de taxation forfaitaire en fonction des éléments de train de vie des contribuables qui se livrent à des trafics dans le cadre de l'économie souterraine est créé par l'article 1649 quater-0 B ter du CGI (cf. n° 8287). Il convient de noter que cet article a été modifié par l'article 63 de la loi n° 2010-1658 de finances rectificative pour 2010.

Chapitre 1 : Procédure de régularisation

(LPF, art. L. 62 ; BOI-CF-IOR-20)

8260

La procédure de régularisation permet aux entreprises de régulariser en cours de contrôle les erreurs ou anomalies relevées par le vérificateur. Cette procédure ne concerne que les erreurs commises de bonne foi. Elle est applicable seulement en contrôle fiscal externe, dans le cadre des vérifications de comptabilité.

En contrepartie d'un paiement rapide des droits concernés, les contribuables bénéficient d'une réduction des intérêts de retard dus.

Cette réduction, initialement fixée à 50 %, a été ramenée à 30 % pour les intérêts de retard courant depuis le 1er janvier 2006.

La procédure de régularisation s'applique aux contrôles engagés depuis le 1er janvier 2005 pour lesquels l'avis de vérification a été adressé après cette date.

A. Présentation de la procédure

I. Les entreprises concernées

8260-1

La procédure de régularisation concerne toutes les entreprises, individuelles ou sociétales, quelles que soient leur taille et leur forme, qui font l'objet d'une vérification de comptabilité (vérification générale ou vérification ciblée).

II. L'information du contribuable

8260-2

La procédure de régularisation est subordonnée à une demande expresse du contribuable. Le texte de l'article L. 62 du LPF a donc été inséré au verso de l'avis de vérification générale n° 3927.

1. Demande écrite du contribuable avant toute proposition de rectification

Le contribuable demande par écrit et avant toute proposition de rectification, à régulariser dans les trente jours, les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées dans le cadre du contrôle.

Un imprimé n° 3964 a donc été créé pour les besoins de la procédure.

Au moyen de l'imprimé n° 3964, le contribuable sollicite le bénéfice de la procédure prévue à l'article L. 62 du LPF et complète la nature des opérations ou points concernés et la ou les périodes correspondantes. La demande est datée, signée et remise au vérificateur, en principe au cours des opérations de vérification.

2. Conditions pour pouvoir bénéficier de la procédure de régularisation

La régularisation ne peut porter que sur les impôts visés par l'avis de vérification.

Remarque : Sont donc exclus les droits d'enregistrement.

Elle concerne les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances :

- constatées sur une ou des déclarations souscrites dans les délais ;

- relevées par le vérificateur pendant la vérification et dont le contribuable a connaissance au cours des opérations ;

- pour lesquelles la bonne foi ne serait pas remise en cause si elles faisaient l'objet de rehaussements par proposition de rectification. Cette condition est appréciée distinctement pour chaque régularisation.

3. La déclaration complémentaire de régularisation (DCR)

La DCR est un imprimé spécifique n° 3949, créé pour les besoins de la procédure.

La DCR est signée par le contribuable au plus tard dans les 30 jours de sa demande. Le défaut de signature à la date prévue vaut renoncement à la procédure de régularisation.

La DCR signée par le contribuable vaut reconnaissance des erreurs ou anomalies relevées et les droits et intérêts de retard qu'elle contient sont définitivement établis. Elle interrompt la prescription au sens de l'article L. 189 du LPF, dès sa remise, signée, au vérificateur, ou en cas d'envoi postal, à la date de réception par le service.

4. Le paiement intégral des droits supplémentaires et de l'intérêt de retard au taux réduit

Pour bénéficier de l'intérêt au taux réduit, le montant des droits et de l'intérêt de retard réduit doit faire l'objet d'un paiement intégral. Ce paiement a lieu au plus tard le trentième jour de la demande s'il s'agit d'impôts recouvrés par voie d'avis de mise en recouvrement. Pour les impôts recouvrés par voie de rôle, le paiement intégral intervient à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition.

À défaut du paiement intégral à la date prévue, le contribuable ne peut plus bénéficier de l'intérêt de retard au taux réduit.

B. Déroulement de la procédure

I. La demande du contribuable

8260-3

Dans le cadre des points d'étape effectués en cours de contrôle, le vérificateur identifie les erreurs, anomalies, inexactitudes ou omissions qui relèvent de la procédure de régularisation et en informe oralement le contribuable.

Au moyen de l'imprimé n° 3964, le contribuable sollicite le bénéfice de la procédure prévue à l'article L. 62 du LPF. La demande est datée, signée et remise au vérificateur, en principe au cours des opérations de vérification.

II. Suites données à la demande par le vérificateur

8260-4

La demande du contribuable peut être :

- rejetée si les conditions d'application de la procédure ne sont pas réunies. Le vérificateur notifie alors son rejet au contribuable en servant la partie prévue à cet effet de l'imprimé 3964. Le motif du rejet est précisé et le document est signé par le vérificateur ;

- acceptée si les conditions sont remplies pour que le contribuable bénéficie de la procédure de régularisation. Le vérificateur procède alors à la liquidation des droits et de l'intérêt de retard réduit sur la déclaration complémentaire de régularisation (DCR), ou la contrôle et la complète éventuellement si le contribuable l'a lui-même servie. La DCR est signée par le vérificateur.

S'il estime que la demande est prématurée et que ses investigations ne sont pas suffisamment avancées pour lui permettre de se prononcer avec certitude sur l'éligibilité ou non du rappel concerné à la procédure de régularisation, le vérificateur peut suspendre sa décision d'acceptation de la procédure de régularisation. Dans ce cas, il informe le contribuable, sur l'imprimé n° **3964**, que sa demande sera examinée ultérieurement.

III. Le paiement par le contribuable

8260-5

Le paiement est effectué directement par le contribuable auprès du service chargé du recouvrement.

S'agissant des impôts recouvrés par voie d'avis de mise en recouvrement (TVA, IS, TS...), le contribuable effectue le paiement intégral de la régularisation dans les 30 jours de sa demande auprès du service des impôts compétent. Son paiement est accompagné du double de la déclaration complémentaire signée par lui.

Pour les impôts recouvrés par voie de rôle (IR), le contribuable verse l'intégralité des montants dus correspondant à la régularisation à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition, auprès du comptable mentionné sur l'avis.

Le paiement intégral s'apprécie pour chaque déclaration complémentaire de régularisation établie.

C. La fin du contrôle

I. La proposition de rectification

8260-6

En présence de rehaussements et/ou de régularisations, une proposition de rectification est adressée au contribuable.

Les rectifications sont proposées dans les conditions habituelles. Elles n'ont pas fait l'objet de régularisation soit parce qu'elles sont hors du champ de la procédure, soit parce que le contribuable n'en a pas demandé le bénéfice, soit parce que la demande a été faite par le contribuable mais que celui-ci n'a pas signé dans les trente jours la déclaration complémentaire de régularisation.

Les régularisations correspondantes aux déclarations complémentaires de régularisation signées par le contribuable sont indiquées pour information dans une annexe à la proposition de rectification.

II. La détermination du résultat

8260-7

Pour la détermination du résultat imposable, les régularisations sont réputées avoir précédé les rectifications.

Le résultat imposable après rectification est donc déterminé à partir du résultat après régularisations définitives.

III. Information sur les conséquences financières

8260-8

L'information sur les conséquences financières prévue par l'article L. 48 du LPF ne concerne que les rectifications. Le montant des droits et des pénalités dus est donc établi pour les rectifications, en partant du résultat après régularisations.

IV. Les demandes de régularisation effectuées en limite de prescription

8260-9

Si la déclaration complémentaire de régularisation n'a pas été signée par le contribuable à la date limite du délai de reprise, les rehaussements correspondants sont notifiés dans la proposition de rectification à titre suspensif, afin d'interrompre la prescription. Ils sont motivés et les conséquences financières mentionnent les droits et l'intérêt de retard au taux plein. Il est cependant précisé que la régularisation est en cours, et la date limite à laquelle elle doit intervenir est également indiquée ainsi que le montant concerné, avec l'intérêt au taux réduit.

Chapitre 2 : Procédure de répression des abus de droit

(BOI-CF-IOR-30)

8261

L'article 35 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 a procédé

à la refonte de la procédure de l'abus de droit. Les modifications poursuivent le double objectif de clarifier la procédure, en précisant le concept de l'abus de droit et en améliorant ainsi la sécurité juridique, et de renforcement du traitement équitable du contribuable par un aménagement des conditions d'application et de paiement solidaire des pénalités et de la composition du comité de l'abus de droit.

Ces dispositions sont applicables aux propositions de rectifications notifiées depuis le 1er janvier 2009.

A. Champ d'application

(LPF, art. L. 64 et LPF, art. L. 64 B)

8261-1

I. Définition de l'abus de droit fiscal

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'Administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit :

- soit que ces actes ont un caractère fictif ;

- soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

Désormais, la procédure de l'abus de droit concerne tous les impôts et peut-être mise en œuvre indifféremment lorsque la situation constitutive de l'abus porte sur l'assiette, la liquidation de l'impôt ou son paiement.

Remarque : Ainsi, la procédure d'abus de droit a pu être mise en œuvre en cas de renonciation aux legs par les petits-enfants d'une défunte, suivie de la donation par les deux filles de la défunte à leurs propres enfants d'une somme égale à celle objet du legs, cette opération consistant à rechercher le bénéfice d'une disposition littérale dans le seul but d'éluder l'impôt dû par les légataires (RES N° 2009/24).

II. Actes pouvant être écartés par la procédure de l'abus de droit fiscal

Les actes que l'Administration peut écarter en démontrant un abus de droit sont des actes écrits ou non écrits (bail verbal, ...) qu'ils soient unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux.

En pratique, il s'agit de tout document ou fait qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit.

III. Textes ou décisions retenus pour établir une fraude à la loi au sens de l'article L. 64 du LPF

Lorsque la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal a pour objectif la démonstration d'une fraude à la loi c'est-à-dire la mise en évidence de la recherche d'un but exclusivement fiscal par l'application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs.

Les textes en question s'entendent des lois et le cas échéant des textes réglementaires (décrets pris en Conseil d'État, décrets simples, arrêtés, ...) qui en précisent les conditions d'application.

Les décisions susceptibles d'être prises en compte pour établir une fraude à la loi s'entendent de celles qui vont au-delà du simple commentaire de la norme et qui de ce fait créent du droit.

IV. Exception : garantie instituée par l'article L. 64 B du LPF

La procédure de l'article L. 64 du LPF n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de ces actes, et que celle-ci n'a pas répondu dans un délai de six mois ou a confirmé que l'opération présentée ne constituait pas un abus de droit.

B. Remarques

8261-2

L' article 35 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 modifie la composition du comité prévu par l'article 1653 C du CGI depuis le 1er avril 2009 (cf. n^{os} 8456 et suiv.), ainsi que les pénalités applicables (cf. n^{os} 8502 et 8640).

Chapitre 3 : Procédure spécifique aux fiducies

(LPF, art. L. 64 C)

8262

Sans préjudice de la sanction de nullité prévue à l'article 2013 du code civil, les contrats de fiducie consentis dans une intention libérale au sens de l'article 792 bis du CGI et qui conduisent à une minoration des droits au titre de tous impôts et taxes dus par l'une quelconque des personnes parties au contrat ou en tenant des droits ne peuvent être opposés à l'Administration qui est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse.

Titre 4 : Procédures d'imposition d'office

(LPF, art. L. 66 à LPF, art.L. 76 AA ; BOI-CF-IOR-40 et BOI-CF-IOR-50)

Chapitre 1 : Procédures de taxation et d'évaluation d'office

(BOI-CF-IOR-50 et suivants)

8263

Ainsi qu'il a été indiqué au n° 8209, la procédure de rectification contradictoire ne s'applique pas en cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition.

Les principales infractions qui justifient la mise en œuvre de ces procédures d'imposition d'office sont mentionnées dans le tableau qui suit.

Désignation de l'infraction	Articles	Précis
1. Défaut ou dépôt tardif de déclaration		
BIC : Évaluation d'office du bénéfice commercial d'un contribuable qui n'a pas souscrit dans le légal la déclaration spéciale [CGI, art. 53 A] (1)	LPF, art. L. 73, 1°	BIC n° 3842
BNC : Évaluation d'office du bénéfice non commercial ou assimilé d'un contribuable qui n'a pas souscrit dans le délai légal la déclaration spéciale [CGI, art. 97] (1)	LPF, art. L. 73, 2°	BNC n° 2555
BA : Évaluation d'office du bénéfice agricole d'un contribuable imposable d'après son bénéfice réel et qui n'a pas souscrit dans le délai légal la déclaration annuelle de ce bénéfice [CGI, ann. III, art. 38 sexdecies Q et CGI, art. 74 A] (1)	LPF, art. L. 73, 1°	BA n^{os} 2176-3 et 2184
Bénéfice imposable des fiducies : Évaluation d'office lorsque la déclaration annuelle prévue à l'article 238 quater M du CGI n'a pas été déposée dans le délai légal par le fiduciaire (LPF, art. L. 73-1° ter)	LPF, art. L. 73, 1° ter	IS n^{os} 3842-1 à 3845-3
IR : Taxation d'office du revenu global du contribuable qui n'a pas souscrit dans le délai légal sa déclaration d'ensemble [CGI, art. 170] (1)	LPF, art. L. 66, 1°	CF n^{os} 8268 et suiv.

IR : Taxation d'office des gains nets et des plus-values imposables qui n'ont pas donné lieu au dépôt d'une déclaration [CGI, art. 150-0 E et CGI, art. 150 VG] (1)	LPF, art. L. 66, 1°	RPPM nos 1400 et suiv.
IS : Taxation d'office des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui n'ont pas souscrit dans le délai légal la déclaration de leurs résultats [CGI, art. 223] (1)	LPF, art. L. 66, 2°	IS n° 3919
TVA : Taxation d'office du chiffre d'affaires réalisé par les contribuables qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'ils sont tenus de souscrire en leur qualité de redevables	LPF, art. L. 66, 3°	CF n° 8265
ENR et taxes assimilées : Taxation d'office des personnes qui n'ont pas déposé une déclaration ou n'ont pas présenté un acte à la formalité dans le délai légal (1)	LPF, art. L. 66, 4°	CF nos 8266 et suiv.
ISF : Taxation d'office des personnes qui n'ont pas produit dans le délai légal la déclaration prévue pour son règlement [CGI, art. 885 W] (1)	LPF, art. L. 66, 4°	PAT nos 6613 et suiv.
Taxes assises sur les salaires ou les rémunérations : Taxation d'office des personnes assujetties à ces taxes qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'elles sont tenues de souscrire (1)	LPF, art. L. 66, 5°	TPS nos 5600 et suiv.
2. Opposition à contrôle fiscal		
Évaluation d'office des bases d'imposition en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires si le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers	LPF, art. L. 74	CF n° 8268
3. Défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications - Réponse insuffisante ou tardive après mise en demeure		
IR : Taxation d'office du revenu global	LPF, art. L. 16, LPF, art. L. 16 A et LPF, art. L. 69	CF n° 8268 et suiv.
IR : Évaluation d'office des gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux	LPF, art. L. 16, LPF, art. L. 16 A et LPF, art. L. 73, 4°	RPPM nos 1400 et suiv.
IR : Évaluation d'office des plus-values immobilières et sur certains biens meubles	LPF, art. L. 16, LPF, art. L. 16 A et LPF, art. L. 73, 5°	RFPI nos 1740 et suiv. et RPPM nos 1100 et suiv.
RF : Évaluation d'office des revenus fonciers	LPF, art. L. 16, LPF, art. L. 16 A et LPF, art. L. 73, 3°	
TCA : Taxation d'office	LPF, art. L. 70	
ENR : Taxation d'office des personnes qui n'ont pas répondu ou insuffisamment répondu aux demandes d'informations ou de justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger (LPF, art. L. 23 C).	LPF, art. L. 71	CF n° 8129, 8272 et ENR n° 7267
4. Défaut de désignation d'un représentant en France par une personne non domiciliée en France		
IR : Taxation d'office	LPF, art. L. 72, 1°	IR n° 572
IS : Taxation d'office	LPF, art. L. 72, 2°	IS n° 3920
ISF : Taxation d'office	LPF, art. L. 72 A	PAT n° 6603
5. Régimes micro-entreprise et spécial BNC Évaluation d'office :		
- des résultats imposables selon le régime défini à l'article 50-0 du CGI dès lors : • qu'un des éléments déclaratifs visés au 3 de l'article précité n'a pas été indiqué ; • ou que la différence entre le montant du chiffre d'affaires déclaré et celui du chiffre d'affaires réel est supérieure à 10 % du premier chiffre ; • ou que la différence entre le montant des achats figurant sur le registre prévu au même texte et le montant des achats réels est supérieure de 10 % au premier chiffre ; • ou qu'il a été constaté des infractions aux interdictions mentionnées à l'article L. 8221-1 du code du travail dans le cadre des articles L. 8271-7 à L. 8271-11 du code du travail.	LPF, art. L. 73, 1° bis	BIC nos 3327 et suiv.

- des résultats imposables selon le régime défini à l'article 102 ter du CGI dès lors : • qu'un des éléments déclaratifs visés au 2 de l'article précité n'a pas été indiqué ; • ou que la différence entre le montant des recettes déclarées et celui du montant des recettes réelles est supérieure à 10 % du premier montant ; • ou qu'il a été constaté des infractions aux interdictions mentionnés à l'article L. 8221-1 du code du travail dans le cadre des articles L. 8271-7 à L. 8271-11 du code du travail.	LPF, art. L. 73, 2° bis	BNC nos 2560 et suiv.

(1) La procédure d'évaluation ou de taxation d'office n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation spontanément ou dans les trente jours d'une mise en demeure (LPF, art. L. 67, LPF, art. L. 68 et LPF, art. L. 73, dernier al.).

8263-1

L'engagement d'une procédure d'imposition d'office a deux effets essentiels :

- elle exclut le recours à la procédure contradictoire bien que l'information du contribuable soit obligatoirement prévue (LPF, art. L. 76 ; cependant cf. n° 8274, note) ;

- elle met la preuve à la charge du contribuable (LPF, art. L. 193).

A. Conditions de mise en œuvre en cas de défaut ou de dépôt tardif de déclaration

(BOI-CF-IOR-50-10 et suivants et BOI-CF-IOR-50-10-20 et suivants)

I. Mises en demeure préalables à la taxation ou à l'évaluation d'office

(LPF, art. L. 66, LPF, art. L. 67 et LPF, art. L. 68 modifié par l'article 50 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière)

1. Principes

8264

En cas de défaut ou de retard dans le dépôt des déclarations du revenu global, des plus-values immobilières réalisées à compter du 1er janvier 2004, des revenus catégoriels (BIC, BNC, BA), de taxes assises sur les salaires, d'impôt sur les sociétés, d'impôt de solidarité sur la fortune et de défaut de présentation d'un acte à la formalité de l'enregistrement dans le délai légal :

- si le contribuable a régularisé sa situation spontanément ou dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure, effectuée par pli postal recommandé avec accusé de réception, la taxation (ou l'évaluation) d'office n'est pas applicable ; la procédure de rectification contradictoire est seule utilisée (cf. nos 8207 et suiv.) ;

Remarque : L'article L. 286 du LPF neutralise le délai d'acheminement postal au profit du contribuable. Ainsi, il y a lieu de considérer que le contribuable a respecté le délai prescrit dès lors qu'il a procédé à l'envoi de sa réponse (le cachet de la poste faisant foi) avant la date limite.

- si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours d'une mise en demeure, la taxation (ou l'évaluation) d'office est applicable.

Toutefois le délai de régularisation est fixé à quatre-vingt-dix jours pour la présentation à l'enregistrement de la déclaration de succession mentionnée à l'article 641 du CGI.

Remarque : Par un arrêt du 3 octobre 2006 (C.Cass n° 03-18930), la Cour de cassation rappelle que conformément aux dispositions de l'article L. 67 du LPF, la mise en demeure est le préalable nécessaire à la mise en œuvre d'une procédure de taxation d'office mais ne constitue pas un acte de la procédure d'imposition.

Dès lors, après l'abandon d'une procédure de taxation d'office suivant une mise en demeure restée sans réponse, l'Administration peut reprendre l'imposition suivant la procédure de taxation d'office, sans être tenue d'adresser au redevable une nouvelle mise en demeure.

2. Exceptions

8265

Toutefois, il n'y a pas lieu de procéder à cette mise en demeure :

1° si le contribuable change fréquemment son lieu de résidence ou de principal établissement ;

2° si le contribuable a transféré son activité à l'étranger sans déposer la déclaration de ses résultats ou de ses revenus non commerciaux ;

3° si le contribuable s'est livré à une activité occulte, au sens du troisième alinéa de l'article L. 169 du LPF (loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, art. 50 ; cf. précision ci-dessous) ;

4° si un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers ;

5° pour les fiducies, si les actes prévus à l'article 635 du CGI n'ont pas été enregistrés ;

6° lorsque l'Administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel le procès-verbal est établi.

Précision : Les nouvelles dispositions du 3° de l'article L. 68 du LPF (cf. 3° ci-dessus) s'appliquent aux avis de vérification de comptabilité ou, en cas d'application de l'article L. 47 C du LPF, aux avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ou, dans les cas pour lesquels l'envoi de ces avis n'est pas requis, aux propositions de rectification adressées à compter du 8 décembre 2013.

Par ailleurs, l'envoi obligatoire d'une mise en demeure ne s'applique pas en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

3. Précisions concernant la mise en œuvre de la taxation d'office en matière de droits d'enregistrement

8266

La procédure de taxation d'office visée au 4° de l'article L. 66 du LPF s'applique aux actes de procédure intervenus depuis le 1er janvier 1986, quelle que soit la date du fait générateur de l'imposition en cause.

a. Impôts visés

Cette procédure est applicable :

- aux droits d'enregistrement proprement dits ;

- aux taxes additionnelles aux droits d'enregistrement ;

- à l'impôt de solidarité sur la fortune, mais selon des modalités spécifiques ;

- à la taxe sur les conventions d'assurances et aux taxes annexes recouvrées comme en matière d'enregistrement ;

- au prélèvement instauré par l'article 990 I du CGI ;

- à la taxe d'accroissement ;

- au prélèvement institué par l'article 244 bis du CGI ;

- à la taxe de 3 % due par certaines personnes morales.

La taxation d'office ne trouve pas à s'appliquer :

- à la taxe de publicité foncière exigible lors de l'enregistrement des baux d'immeubles de plus de douze ans, des donations portant sur des immeubles et sur les inscriptions hypothécaires ;

- à la taxe de publicité foncière tenant lieu de droits d'enregistrement ;

- aux droits de timbre ;

- à la taxe sur les voitures particulières des sociétés.

b. Situations permettant de recourir à la taxation d'office

Sous réserve de la régularisation prévue à l'article L. 67 du LPF, la procédure de taxation d'office est utilisable, dans la sphère des droits cités ci-dessus, dans les situations suivantes :

- défaut de présentation dans le délai légal d'une déclaration ou d'un acte régulier, accompagné du paiement des droits ;

- présentation à l'enregistrement, d'un acte quelle que soit sa forme, ou d'une déclaration non accompagnée du versement des droits correspondants.

Dans l'hypothèse où un acte soumis obligatoirement à la formalité fusionnée n'est pas présenté au

service chargé de la publicité foncière ou, lorsque présenté, son dépôt est refusé, ce sont les droits d'enregistrement qui, sauf régularisation, demeurent exigibles au service des impôts.

Par défaut de souscription d'une déclaration ou de présentation d'un acte, il faut entendre, non seulement l'absence totale de présentation d'un document, mais également la présentation d'un document irrégulier ou incomplet.

c. Modalités d'application

La possibilité d'employer la taxation d'office en matière de droits d'enregistrement ou de taxes assimilées est subordonnée à deux conditions :

- le service doit avoir adressé au redevable par pli recommandé avec accusé de réception, au moins une mise en demeure de souscrire la déclaration ou de présenter l'acte à la formalité ;

- l'intéressé ne doit pas avoir régularisé sa situation dans les trente jours de la notification de la première mise en demeure. Ce délai est fixé à quatre-vingt-dix jours pour les déclarations de succession (LPF, art. L. 67).

d. Conséquences et suites de la taxation d'office

Cette procédure suivie à l'encontre d'un redevable défaillant a pour conséquence de faire obstacle à la saisine de la commission de conciliation.

En revanche, elle n'interdit pas d'enregistrer une déclaration ou un acte régulier accompagné du paiement des droits correspondants. À défaut de présentation d'un tel document ou si les bases qu'il mentionne ne sont pas retenues, l'imposition est mise en recouvrement.

II. Conséquences en matière d'impôt sur le revenu de la superposition d'une déclaration d'ensemble aux déclarations spéciales

8267

Cette superposition conduit à distinguer les cas suivants.

1. Évaluation d'office pour défaut ou retard des déclarations spéciales prévues au regard des bénéfices industriels ou commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles :

a. Et souscription régulière de la déclaration d'ensemble

La notification prévue par l'article L. 76 du LPF produit ses effets sur le revenu global. La procédure de rectification contradictoire ne s'applique donc à ce revenu que dans la mesure où sont envisagés d'autres rehaussements concourant à sa détermination.

b. Et défaut ou retard de la déclaration d'ensemble

Il y a taxation d'office si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les conditions exposées au n° 8264.

2. Taxation d'office pour défaut de la déclaration d'ensemble, sous les réserves exposées au n° 8264, alors que les autres déclarations, documents et renseignements spéciaux prévus par la loi ont été régulièrement produits

La procédure de rectification contradictoire ne s'applique pas au niveau de la déclaration d'ensemble, mais les procédures particulières de détermination ou de rehaussement des revenus catégoriels doivent être respectées.

B. Conditions de mise en œuvre en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications

(LPF, art. L. 16, LPF, art. L. 16 A, LPF, art. L. 69 et LPF, art. L. 73, 3°, 4° et 5° ; BOI-CF-IOR-50-30)

I. Éclaircissements et justifications

8268

En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'Administration vérifie les déclarations de revenu global. Elle peut demander au contribuable des éclaircissements et justifications.

1. Des éclaircissements

8268-1

La demande d'éclaircissements peut porter sur un point quelconque de la déclaration.

Elle permet de provoquer des explications sur les discordances relevées :

- soit entre les énonciations des diverses parties de la déclaration ;

- soit entre ces énonciations et celles d'une déclaration antérieure ;

- soit entre la teneur de la déclaration et les éléments détenus par le service.

2. Des justifications

8268-2

Des justifications peuvent être exigées des contribuables dans les cas suivants (LPF, art. L. 16) :

- au sujet de la situation et des charges de famille (extrait de naissance, certificat de scolarité, inscription dans une faculté, etc.) ;

- au sujet des charges retranchées du revenu global par application de l'article 156 du CGI et de celles ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu en application de l'article 199 septies du CGI ainsi que des avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger ;

- sur tous les éléments servant de base à la détermination des revenus fonciers tels qu'ils sont définis aux articles 28 du CGI à 33 quinquies du CGI ainsi que des gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux tels qu'ils sont définis aux articles 150-0 A du CGI à 150-0 E du CGI et, depuis le 1er janvier 2004, des plus-values telles qu'elles sont définies aux articles 150 U du CGI à 150 VH du CGI ;

- lorsque le service a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir un revenu plus important que le revenu déclaré. Si le contribuable allègue, pour expliquer cette situation, la possession de bons ou de titres dont les intérêts ou arrérages sont exclus du décompte des revenus imposables en vertu de l'article 157 du CGI, l'Administration peut exiger la preuve de la possession de ces bons ou titres et celle de la date à laquelle ils sont entrés dans le patrimoine de l'intéressé.

> **Remarque :** Le contribuable ne peut pas alléguer la vente ou le remboursement de bons mentionnés au 2° du III bis de l'article 125 A du CGI ou de titres de même nature, quelle que soit leur date d'émission, lorsqu'il n'avait pas communiqué son identité et son domicile fiscal à l'établissement payeur. Il en va de même pour les ventes d'or monnayé ou d'or en barres ou en lingots de poids et de titres admis par la Banque de France, lorsque l'identité et le domicile du vendeur n'ont pas été enregistrés par l'intermédiaire ou lorsque ces ventes ne sont pas attestées par la comptabilité de l'intermédiaire.

La demande d'éclaircissements ou de justifications doit indiquer explicitement les points sur lesquels elle porte et mentionner à l'intéressé le délai de réponse dont il dispose. Cette demande doit comporter à peine de nullité de la procédure, l'indication des conséquences du défaut de réponse.

Aux termes du premier alinéa de l'article L. 16 A du LPF, les demandes d'éclaircissements ou de justifications fixent aux contribuables un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois.

Ce délai a pour point de départ la date de réception ou de remise au contribuable de la demande. Il expire à la fin du jour du deuxième mois portant le même quantième que celui de son point de départ. Toutefois, si le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche, un jour férié ou chômé, le délai est prolongé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

Lorsque le contribuable désire un délai supplémentaire, il doit en faire la demande par écrit en précisant la durée du délai souhaité. Le service lui fait savoir, s'il accorde un délai supplémentaire en précisant la date d'expiration de ce délai. En cas de réponse insuffisante, cf. **n° 8270**.

II. Absence de réponse

8269

Le contribuable ne répond pas à une demande d'éclaircissements ou de justifications dans le délai de deux mois[(1)], éventuellement prorogé du délai complémentaire dont il a bénéficié sur sa demande écrite : la procédure de taxation d'office à l'impôt sur le revenu ou d'évaluation d'office en matière de revenus fonciers, de gains de cessions de valeurs mobilières ou de plus-values immobilières réalisées à compter du 1er janvier 2004 est applicable.

III. Réponse insuffisante

8270

La réponse est insuffisante : une mise en demeure assignant un délai de réponse de trente jours est adressée au contribuable ; elle doit indiquer expressément les éléments de la réponse initiale à compléter ou à préciser et les justifications manquantes :

> **Remarque :** L'article L. 286 du LPF neutralise le délai d'acheminement postal au profit du contribuable. Ainsi, il y a lieu de considérer que le contribuable a respecté le délai prescrit dès lors qu'il a procédé à l'envoi de sa réponse (le cachet de la poste faisant foi) avant la date limite.

- le contribuable fournit les précisions souhaitées dans le délai imparti : la procédure de rectification contradictoire peut seule être utilisée ;

- la nouvelle réponse est encore insuffisante ou tardive : la procédure de taxation ou d'évaluation d'office (cf. ci-dessus) est applicable.

IV. Remarques

8271

1. Le délai imparti au contribuable pour adresser sa réponse à la demande d'éclaircissements ou de justifications a pour point de départ la date de réception ou de remise de celle-ci et il expire à la fin du jour du deuxième mois suivant qui porte le même quantième que celui de son point de départ.

2. Si le service accorde un délai complémentaire, il doit informer le contribuable de la date d'expiration de celui-ci ; s'il le refuse, il doit en informer le plus rapidement possible le redevable.

3. Le délai de réponse à la mise en demeure se décompte comme un délai franc.

4. Les réponses tardives doivent néanmoins être examinées afin d'éviter d'établir des taxations exagérées.

5. Conformément au troisième alinéa de l'article L. 16 du LPF modifié par le B du II de l'article 8 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, l'Administration peut également demander des justifications lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés, notamment lorsque le total des montants crédités sur ses relevés de compte représente au moins le double de ses revenus déclarés ou excède ces derniers d'au moins 150 000 €. La loi n° 2012-1510 précitée a ainsi inscrit dans la loi la règle jurisprudentielle dite « règle du double ».

C. Conditions de mise en œuvre en cas de défaut de justifications de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger

(LPF, art. L. 71)

8272

En l'absence de réponse ou à défaut de réponse suffisante aux demandes d'informations ou de justifications prévues à l'article L. 23 C du LPF dans les délais prévus au même article, la personne est taxée d'office dans les conditions prévues à l'article 755 du CGI.

La décision de mettre en œuvre cette taxation d'office est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'État, qui vise à cet effet la notification prévue à l'article L. 76 du LPF.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux demandes adressées par l'Administration à compter du 1er janvier 2013.

Chapitre 2 : Évaluation d'office en cas d'opposition à contrôle fiscal

(LPF, art. L. 74 ; BOI-CF-IOR-40 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 11 et 14)

8273

Il y a opposition à contrôle fiscal chaque fois que l'agent de l'Administration est placé dans l'impossibilité de procéder aux opérations de contrôle, que cette opposition soit individuelle ou collective. Dans cette situation, il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition.

Ces dispositions s'appliquent également en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle dans les conditions prévues aux I et II de l'article L. 47 A du LPF (cf. n° 8289).

Ces dispositions s'appliquent également au contrôle du contribuable mentionné au I de l'article L. 16 B du LPF lorsque l'Administration a constaté dans les conditions prévues au IV bis du même article L. 16 B du LPF, dans les locaux occupés par ce contribuable, ou par son représentant en droit ou en fait s'il s'agit d'une personne morale, qu'il est fait obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie.

L'opposition à contrôle fiscal constitue une infraction (cf. n° 8521).

Précision :

Par deux arrêts rendus respectivement le 30 décembre 2009 et le 7 avril 2010, le Conseil d'État illustre les conditions dans lesquelles la procédure d'évaluation d'office peut être mise en œuvre en présence d'un dirigeant qui a :

- refusé de présenter la comptabilité de la société (CE, 30 décembre 2009, n° 307732) ;

- adopté un comportement visant à éluder systématiquement les entrevues avec le vérificateur et la production de la comptabilité (CE, 7 avril 2010, n° 325292).

Chapitre 3 : Notification et suite des impositions d'office

A. Information du contribuable

(LPF, art. L. 76, LPF, art. L. 76 A, LPF, art. L. 76 AA, LPF, art. L. 76 B et LPF, art. L. 76 C ; BOI-CF-IOR-50-20)

I. Procédure à employer

8274

Lorsque les conditions d'une imposition d'office sont réunies, l'Administration est tenue de porter à la connaissance du contribuable (cf. n^{os} 8200-4 et 8214 et suiv.) les bases d'imposition correspondantes ou les éléments servant à leur calcul, trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions, au moyen d'une notification (il n'y a pas lieu de procéder à cette notification dans les cas prévus au 2e alinéa de l'article L. 67 du LPF [LPF, art. L. 76, al. 3]) qui précise les modalités de leur détermination. L'Administration doit également préciser la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels l'Administration s'est fondée pour établir l'imposition (CE, arrêt du 16 novembre 2005, n° 270342, 9e et 10e s.-s. ; CAA Nancy, arrêt du 10 janvier 2008, n° 06NC00442). À défaut, les reprises fondées sur ces renseignements, et seulement elles, sont irrégulières (sur ce point, cf. CE, arrêt du 3 mai 2004, n° 236669). Si le contribuable en fait la demande, une copie des documents concernés doit également être communiquée, avant la mise en recouvrement.

À compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, lorsque les agents des finances publiques sont informés pour un contribuable de la situation de fait mentionnée à l'article 1649 quater-0 B bis du CGI (cf. n° 8287), ils peuvent modifier la base d'imposition sur le fondement des présomptions établies par cet article. La décision de faire application de cette disposition est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, qui vise à cet effet la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou la notification prévue à l'article L. 76 du LPF (LPF, art. L. 76 AA et LPF, R* 76 AA-1 issu du décret n° 2010-672 du 18 juin 2010).

À compter du 1er janvier 2009, l'Administration est également tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis dans le cadre de l'article L. 16 B du LPF et qu'elle n'a pas pu lui restituer et sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition. Cette information doit figurer sur la pièce de procédure qui établit l'imposition (LPF, art. L. 76 C).

Lorsque l'imposition d'office résulte d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité, l'Administration est également tenue d'en indiquer les conséquences financières (droits, taxes et pénalités) (LPF, art.

L. 48).

Cette notification, effectuée par pli postal recommandé avec accusé de réception, est interruptive de prescription.

S'agissant de procédures non contradictoires, l'Administration n'est pas tenue de répondre aux observations écrites du contribuable et la commission départementale n'est pas appelée à intervenir (cf. toutefois **n° 8274**). Pour la motivation des sanctions, cf. n° 8633.

> **Remarque :** Par mesure de tempérament, bien qu'exclus du champ d'application de la mesure, les contribuables qui sont taxés d'office en application de l'article L. 69 du LPF à l'issue d'un ESFP peuvent bénéficier de la prorogation pour répondre à la proposition de rectification s'ils le demandent expressément avant l'expiration du délai de trente jours initial.

II. Cas particulier

8275

L'article L. 76 du LPF prévoit la possibilité de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, à l'initiative des contribuables ou de l'Administration, des cas de taxation d'office en application de l'article L. 69 du LPF, à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, lorsque le désaccord persiste sur les rehaussements notifiés.

Sur la compétence ratione loci de la commission saisie, cf. n° 8240.

B. Charge de la preuve

8276

Le contribuable ayant fait l'objet d'une imposition d'office peut demander, par la voie contentieuse, une réduction de son imposition en démontrant, par tous moyens en sa possession, que celle-ci est exagérée.

L'Administration doit, dans ce cas, établir le bien-fondé du recours à une procédure d'imposition d'office.

Elle doit être en mesure, en outre, de faire connaître au juge de l'impôt la méthode adoptée et les calculs effectués pour déterminer les bases d'imposition arrêtées d'office.

Titre 5 : Modalités particulières de contrôle

(BOI-CF-IOR-60)

Chapitre 1 : Dispositions diverses

(BOI-CF-IOR-60-10)

A. Comptes bancaires à usage mixte

(LPF, art. L. 47 B et BOI-CF-IOR-60-10 au I)

8277

L'article L. 47 B du LPF dispose, qu'au cours d'un ESFP, l'Administration peut examiner les opérations figurant sur des comptes financiers utilisés à la fois à titre privé et professionnel et demander au contribuable tous éclaircissements et justifications sur ces opérations sans que cet examen et ces demandes constituent le début d'une vérification de comptabilité.

Inversement, l'Administration peut, au cours d'une vérification de comptabilité, procéder aux mêmes examen et demandes, sans que ceux-ci constituent le début d'un ESFP.

8277-1

Cependant, si l'Administration entend exploiter les renseignements recueillis au cours d'un ESFP pour procéder à des rehaussements au titre des revenus provenant d'une activité susceptible de faire l'objet d'une vérification de comptabilité (BIC, BNC, BA), il a été jugé qu'elle était tenue d'engager cette procédure de contrôle dans le respect des garanties propres à celle-ci. Il en est ainsi alors même que le contribuable serait en situation d'évaluation ou de taxation d'office pour ces bénéfices (CE, 2 février 1996, n° 140424 et CE, 2 février 1966, n° 140426).

L'Administration est toutefois dispensée de respecter ce formalisme dans les situations prévues à l'article L. 47 C du LPF (cf. ci-dessous **n^os^ 8278 et suiv.**).

B. Découverte d'activités occultes ou mise en évidence de conditions d'exercice non déclarées de l'activité au cours d'un ESFP

(LPF, art. L. 47 C et BOI-CF-IOR-60-10 au II)

8278

L'article L. 47 C du LPF autorise l'Administration, lorsqu'elle découvre une activité occulte ou met en évidence des conditions d'exercice non déclarées de l'activité d'un contribuable, au cours d'un ESFP, à en tirer toutes les conséquences fiscales, sans avoir à procéder à une vérification de comptabilité.

I. Activités concernées

8278-1

Une activité occulte est une activité qui n'a, à aucun moment, été portée à la connaissance de l'administration fiscale. L'activité occulte doit s'entendre principalement d'une activité pour laquelle le contribuable n'a pas accompli les formalités auxquelles il était tenu lors de sa création.

Par ailleurs, sont considérées comme des conditions d'exercice non déclarées d'une activité les situations où, même si l'activité peut être regardée comme régulièrement déclarée, les modalités matérielles d'exploitation revêtent un caractère occulte et les déclarations souscrites ne traduisent pas totalement la réalité. En fait, si l'activité est en elle-même connue de l'Administration, les modalités exactes de son exercice effectif sont quant à elles masquées par l'apparence que le contribuable en a donnée en la déclarant.

Ainsi, sont visées :

- les activités ayant fait l'objet des formalités requises lors de leur création et ayant donné lieu au dépôt des déclarations fiscales correspondantes mais qui sont exercées selon des modalités ou sous une forme occulte ;

- les activités occultes, annexes ou connexes à une activité principale par ailleurs régulièrement déclarée et exercée.

II. Date de la découverte de l'activité occulte ou des conditions d'exercice non déclarées d'une activité

8278-2

Les dispositions de l'article L. 47 C du LPF sont applicables si les éléments concourant à la découverte de l'exercice d'une activité occulte ou à la mise en évidence des conditions d'exercice non déclarées ont été recueillis au cours de l'ESFP.

Ces éléments doivent, en conséquence, être découverts ou mis en évidence dans le délai d'un an prévu au troisième alinéa de l'article L. 12 du LPF, éventuellement prorogé des délais prévus aux quatrième, cinquième et sixième alinéas de ce même article (cf. n^os^ 8371 et 8372).

III. Portée de la mesure

8278-3

La mesure s'applique à tous les impôts et taxes (impôt sur le revenu, cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, TVA...) afférents à l'activité occulte découverte ou à l'activité dont les conditions d'exercice ne sont pas déclarées.

8279

C. Contrôle en matière de TVA des redevables placés sous le régime simplifié d'imposition

(LPF, art. L. 16 D ; BOI-CF-IOR-60-10 au IV)

8280

Les dispositions de l'article L. 16 D du LPF prévoient une procédure de contrôle spécifique en matière de TVA, réservée aux redevables soumis au régime simplifié d'imposition (RSI).

L'engagement du contrôle n'est pas lié à une obligation déclarative, contrairement aux règles de procédure de contrôle fiscal externe qui relèvent de l'article L. 13 du LPF. Il peut donc être effectué avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration annuelle n° 3517 S CA12/CA12E (n° CERFA 11417). Cette déclaration est accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

S'il est constaté l'existence d'au moins une facture fictive ou de complaisance au sens du 4 de l'article 283 du CGI, le redevable se trouve placé d'office sous le régime du réel normal d'imposition pour l'exercice au cours duquel la facturation a été établie.

Ce dispositif est applicable aux exercices ouverts depuis le 1er janvier 2006.

I. Champ d'application de la procédure

8280-1

1. Entreprises concernées

La procédure de contrôle concerne toutes les entreprises qui se déclarent assujetties à la TVA selon le régime du RSI lors de leur création et celles qui y sont déjà soumises.

Elle s'applique également aux entreprises dont l'activité n'a pas été déclarée et que des recoupements conduisent à placer sous ce régime.

2. Impôts visés

La procédure vise les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée. Le contrôle est donc limité à l'ensemble des opérations soumises à cette taxe et aux autres taxes sur le chiffre d'affaires (taxes spéciales et taxes assimilées).

3. Périodes vérifiées

Le contrôle peut être engagé à compter du début du deuxième mois suivant la réalisation ou la facturation des opérations par le redevable, indépendamment de toute échéance déclarative.

Le contrôle est réputé engagé à la date d'envoi de l'avis de vérification.

Ainsi, le contrôle d'un redevable soumis au RSI peut concerner l'ensemble de la période non prescrite jusqu'à l'avant-dernier mois qui précède celui de l'envoi de l'avis de vérification.

4. Opérations soumises à contrôle

Cette procédure permet de contrôler les « opérations réalisées ou facturées ». Est concerné l'ensemble des opérations de livraison de biens ou de prestation de services dont la réalisation traduit l'exercice d'une activité de quelque nature que ce soit (industrielle, commerciale, non commerciale, artisanale, agricole ou civile, si elle est soumise à la TVA), déclarée ou non.

Sont également concernées les opérations fictives ayant fait l'objet de facturation, qui ne correspondent pas à la livraison d'un bien ou à l'exécution d'une prestation de services ou correspondent à une opération autre que celle mentionnée sur la facture.

5. Les investigations en cours de contrôle

Elles sont de même nature que celles effectuées lors d'une vérification de comptabilité.

Le vérificateur a accès à l'ensemble des documents comptables nécessaires au contrôle des opérations soumises à la TVA, visées dans l'avis de vérification.

6. Les droits et garanties du contribuable

Le contrôle prévu à l'article L. 16 D du LPF constitue une procédure de contrôle externe. L'ensemble

des droits et garanties du contribuable visés aux articles L. 47 et suivants du LPF s'appliquent comme en matière de vérification générale.

D'une manière générale, les droits et garanties rappelés par la « charte des droits et obligations du contribuable vérifié » sont applicables, notamment le débat oral et contradictoire et la possibilité du recours hiérarchique.

La procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF n'est pas applicable aux rappels issus d'un contrôle prévu à l'article L. 16 D du LPF dans la mesure où ceux-ci ne peuvent résulter que du rétablissement d'une obligation déclarative au réel normal non respectée.

II. Existence de fausse facturation

8280-2

L'article L. 16 D du LPF prévoit que, s'il est constaté l'existence d'au moins une facture fictive ou de complaisance au sens du 4 de l'article 283 du CGI, le redevable se trouve placé d'office sous le régime du réel normal d'imposition pour l'exercice au cours duquel la facturation a été établie par lui-même ou un fournisseur.

Selon le 4 de l'article 283 du CGI, lorsque la facture ne correspond pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services ou fait état d'un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur, la taxe est due par la personne qui l'a facturée.

Se trouve ainsi assujettie au régime du réel normal l'entreprise directement impliquée dans la fausse facturation, qu'elle soit émettrice ou destinataire d'au moins une facture de cette nature, au titre de la période d'émission de la facture.

La démonstration de l'existence de cette facturation peut résulter aussi bien des investigations menées sur place au cours du contrôle, que d'informations recueillies éventuellement avant l'engagement de celui-ci dans le cadre d'autres procédures (droit de communication, procédure de visite et de saisie visée par l'article L. 16 B du LPF, vérification de comptabilité d'un tiers...).

III. Conséquences des constatations opérées lors d'un contrôle

8280-3

Les conséquences sur le régime TVA applicable à l'entreprise et corrélativement sur les rappels que le service peut proposer dépendent des constatations opérées sur place, qui permettent de maintenir ou pas l'entreprise sous le régime du RSI en matière de TVA.

1. L'entreprise est maintenue au régime du RSI

En l'absence de factures répondant aux critères définis au 4 de l'article 283 du CGI, l'entreprise qui ne franchit pas les seuils du RSI est maintenue sous ce régime. Aucun rappel n'est effectué à ce stade et un avis d'absence de rectification est adressé au contribuable. Cet avis sera annoté des éventuelles anomalies constatées au cours du contrôle, dont l'entreprise devra tenir compte lors du dépôt de sa prochaine déclaration de régularisation 3517 S CA 12/CA12E (accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »).

Pour l'appréciation du franchissement des seuils, il y a lieu de faire application des dispositions prévues par l'article 302 septies A du CGI.

2. L'entreprise est placée sous le régime du réel normal

Deux situations conduisent à placer l'entreprise sous le régime du réel normal :

- elle a délivré ou reçu au moins une facture répondant aux critères définis au 4 de l'article 283 du CGI. Elle est assujettie rétroactivement au régime du réel normal à compter du début de l'année ou, lorsque l'exercice ne correspond pas à l'année civile, à compter du début de la période au titre de laquelle la facture a été délivrée ou reçue ;

- elle a franchi les seuils du RSI mentionnés à l'article 302 septies A du CGI et dans les conditions définies à cet article. Elle est assujettie rétroactivement au réel normal à compter du début de l'année ou lorsque l'exercice ne correspond pas à l'année civile, à compter du début de la période au titre de laquelle les seuils ont été dépassés.

L' exclusion du régime du RSI ne concerne que le régime d'imposition à la TVA.

Les rappels de la TVA sont effectués suivant la procédure de taxation d'office, sans mise en demeure, en vertu des dispositions de l'article L. 66 du LPF.

Cette procédure s'applique même si les obligations relatives au RSI ont été respectées (versement d'acomptes, dépôt de la déclaration de régularisation 3517 S CA 12/CA12E accessible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires »).

Lorsque la vérification concerne la période en cours, l'entreprise placée sous le régime du réel normal pour la période vérifiée est tenue au dépôt des déclarations 3310 CA3 (n° CERFA 10963, disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ») mensuelles pour le reste de l'exercice.

Chapitre 2 : Dispositifs de taxation d'après les éléments du train de vie

(BOI-CF-IOR-60-20 et suivants)

A. Évaluation forfaitaire minimale d'après certains éléments du train de vie

(CGI, art. 168 ; LPF, art. L. 63 ; BOI-CF-IOR-60-20-10 et suivants)

8281

En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, l'Administration est en droit de substituer au régime de droit commun de détermination du revenu imposable, une taxation forfaitaire de la base d'imposition d'après certains éléments de ce train de vie.

I. Déclaration des éléments du train de vie

(BOI-CF-IOR-60-20-10-10 au I)

8282

L'obligation de mentionner les éléments du train de vie dans la déclaration d'ensemble des revenus a été supprimée.

Toutefois, le service peut demander au contribuable des renseignements dans le cadre de son pouvoir de contrôle. Il utilise à cet effet l'imprimé n° 2060.

II. Champ d'application des dispositions de l'article 168 du CGI

(BOI-CF-IOR-60-20-10-10 au I)

1. Contribuables concernés

8283

Les dispositions de l'article 168 du CGI ont une portée générale. Elles peuvent s'appliquer à tout contribuable, quelles que soient la nature ou l'origine de ses revenus, et les modalités de leur évaluation.

Par exemple, peuvent faire l'objet de cette taxation : les contribuables disposant de revenus agricoles fixés forfaitairement, de revenus d'exploitations forestières, ainsi que les contribuables dont les déclarations ont fait l'objet de vérifications non suivies de rehaussements (déclarations de revenus professionnels) ou dont la déclaration fait état de revenus déclarés par des tiers (salaires, honoraires, droits d'auteur, redevances, etc.).

Toutefois, l'Administration admet que les dispositions de l'article 168 du CGI ne soient pas mises en œuvre en ce qui concerne, notamment, les contribuables âgés dont les revenus ont diminué sans qu'ils aient pour autant réduit certains éléments de leur train de vie, dès lors que ce dernier était compatible avec leurs revenus, ainsi que les propriétaires d'immeubles, lorsque l'écart constaté entre le revenu net global déclaré et la base forfaitaire d'imposition, au cours de la deuxième année de la période de référence, tient seulement à la déduction de dépenses d'amélioration à caractère non répétitif.

2. Conditions d'application

8283-1

La mise en œuvre des dispositions de l'article 168 du CGI n'est possible que si les trois conditions suivantes sont satisfaites :

a. 1ère condition

La somme forfaitaire résultant de l'application du barème, doit atteindre un certain montant, soit 44 772 €.

b. 2ème condition

Il doit exister une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et ses revenus, c'est-à-dire ceux qui résultent de sa déclaration. En cas d'absence de déclaration, ils sont comptés pour zéro.

La disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus est établie lorsque la base forfaitaire d'imposition résultant de l'application du barème et de la majoration excède d'au moins un tiers le montant du revenu global net déclaré, y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement.

Ces revenus sont notamment les suivants :

- Revenus exonérés :

• allocations familiales ;
• pensions servies en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre ;
• retraites mutuelles servies aux anciens combattants et victimes de la guerre ;
• intérêts des sommes inscrites sur le premier livret de caisse d'épargne (depuis le 1er janvier 2009, intérêts des sommes inscrites sur les livrets A ainsi que ceux des sommes inscrites sur les comptes spéciaux sur livret du Crédit mutuel ouverts avant le 1er janvier 2009) et de celles déposées sur les livrets d'épargne populaire ;
• intérêts d'emprunts d'État dans la mesure où ils sont exonérés d'impôt sur le revenu ;
• revenus échappant à l'impôt sur le revenu par le jeu d'un abattement (abattement de 10 % pour les pensions, abattement dégressif sur les rentes viagères constituées à titre onéreux, abattement sur certains revenus de valeurs mobilières, par exemple) ;
• produits des locations et sous-locations en meublé d'une ou plusieurs pièces de l'habitation principale visées à l'article 35 bis du CGI ;
• revenus dont l'imposition est réservée à un pays étranger par une convention internationale.
En revanche, ne constituent pas des revenus exonérés les produits situés hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu (revenus que pourraient produire les logements dont les propriétaires se réservent la jouissance, par exemple).

- Revenus taxés selon un taux proportionnel.

Ils comprennent, notamment, les gains nets retirés des cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux visés à l'article 150-0 A du CGI, les plus-values immobilières et les plus-values à long terme réalisées en matière de bénéfices professionnels.

- Revenus libérés de l'impôt par application d'un prélèvement.

Ce sont les revenus ayant supporté une taxation les libérant définitivement de l'impôt sur le revenu : prélèvements sur les intérêts, arrérages et produits de fonds d'État, etc.

c. 3ème condition

La disproportion doit avoir été constatée l'année de l'imposition.

III. Base d'imposition forfaitaire

(BOI-CF-IOR-60-20-10-10 au II, BOI-CF-IOR-60-20-10-20 et BOI-CF-IOR-60-20-10-30)

8284

Elle résulte essentiellement de l'application à certains éléments du train de vie d'un barème fixant pour chacun d'eux un revenu forfaitaire minimum.

1. Barème

8284-1

Le barème à utiliser pour déterminer la base forfaitaire d'imposition de l'année 2012 est reproduit ci-après au n° 8286-1.

Les éléments dont il doit être fait état pour la détermination de la base d'imposition sont ceux dont les membres du foyer fiscal ont disposé pendant l'année d'imposition, en quelque lieu que ce soit, en France ou à l'étranger, et à quelque titre que ce soit.

Dans l'hypothèse où les contribuables n'ont disposé d'un élément donné que pendant une partie de l'année, le revenu forfaitaire y afférent est réduit au prorata du nombre de mois compris dans cette période (toute fraction de mois étant négligée).

Toutefois, il y a lieu de faire abstraction des éléments dont les contribuables n'ont eu la disposition que durant une période de faible durée (un mois), sauf dans le cas où, à la suite de fréquents changements, les intéressés se trouvent, en fait, avoir disposé au cours de l'année, d'éléments de même nature pendant une durée supérieure à un mois.

Pour déterminer la base forfaitaire d'imposition, il convient de réduire celle-ci lorsque le contribuable justifie le financement d'une partie de son train de vie : CE, arrêt du 27 octobre 2008, n° 294160.

2. Précisions sur certains éléments du barème

8284-2

a. Résidences

Il convient de retenir leur valeur locative cadastrale brute.

La valeur locative cadastrale des locaux à caractère professionnel n'est pas prise en considération pour déterminer la base d'imposition forfaitaire, même si l'affectation n'est pas exclusive.

b. Employés de maison

Pour être retenus parmi les éléments du train de vie, les employés de maison doivent être attachés au service personnel de l'employeur d'une façon exclusive et permanente.

Sont exclus de ce fait : les femmes de ménage, les extra, les domestiques agricoles, les jardiniers chargés exclusivement de cultiver un jardin potager, les infirmières au service des médecins, le personnel d'entretien des châteaux ayant un caractère historique ou artistique particulier.

c. Voitures automobiles

Les voitures automobiles destinées au transport des personnes, à l'exclusion des voitures commerciales (fourgonnettes, camionnettes) sont retenues, même si elles sont utilisées en partie à des fins professionnelles. La base forfaitaire est, cependant, réduite de moitié pour les voitures qui sont affectées principalement à un usage professionnel. Cette réduction est limitée à un seul véhicule. Les voitures automobiles exclusivement réservées à un usage professionnel ne sont pas retenues.

d. Chevaux de selle

La destination des chevaux de selle peut être extrêmement variée : promenade, chasse, sport (polo, concours hippiques). Les chevaux de selle que les agriculteurs donnent habituellement en location à des touristes ne sont pas pris en considération pour la détermination de la base forfaitaire d'imposition.

3. Application d'une majoration

8284-3

La somme forfaitaire déterminée en application du barème était majorée de 50 % lorsqu'elle était supérieure ou égale à deux fois le montant indiqué au n° 8283-1 ci-dessus.

Par décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, le Conseil constitutionnel a estimé que les dispositions du 2 de l'article 168 du CGI étaient contraires à la Constitution, elles ont donc été abrogées.

IV. Procédure

(BOI-CF-IOR-60-20-10-10 aux II et III)

8285

Lorsque le contribuable est en situation d'être taxé selon les dispositions de l'article 168 du CGI, en fonction des éléments de son train de vie, la base d'imposition retenue doit lui être notifiée, qu'il ait ou non souscrit la déclaration de son revenu global.

La notification comporte les éléments de calcul de la base forfaitaire tant pour l'année d'imposition que pour l'année précédente.

Toutefois, la décision de mise en œuvre de ces dispositions est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise à cet effet la proposition de rectification (LPF, art. R* 63-1). Cette mesure a pour but d'assurer, dans chaque cas, une application équitable des dispositions de cet article.

Le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la notification pour présenter ses observations.

Le contribuable peut apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts contractés lui ont permis d'assurer son train de vie.

De même, lorsqu'un contribuable justifie de ressources couvrant partiellement la disproportion entre la base forfaitaire déterminée selon les modalités de l'article 168 du CGI et les revenus déclarés, la base d'imposition doit être réduite à hauteur des sommes justifiées (CE, arrêt du 27 octobre 2008, n° 294160).

Il peut aussi démontrer que l'évaluation forfaitaire notifiée repose, soit sur une détermination inexacte du nombre d'éléments à sa disposition, soit sur une évaluation excessive.

V. Pénalités

8286

L'article 168 du CGI ne donne lieu normalement à l'application d'aucune pénalité : il s'agit, en effet, d'un régime particulier qui n'implique pas nécessairement l'insuffisance du revenu déclaré.

Mais, bien entendu, si la déclaration d'ensemble des revenus n'a pas été souscrite, les pénalités prévues à l'article 1728 du CGI sont applicables (cf. n° 8493).

Voir tableau ci-après.

VI. Barème de taxation forfaitaire d'après certains éléments du train de vie

(BOI-CF-IOR-60-20-10-20 et BOI-CF-IOR-60-20-10-30)

8286-1

Voir en parallèle n° 8284.

ÉLÉMENTS DU TRAIN DE VIE	BASE
1. Valeur locative cadastrale de la résidence principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	Cinq fois la valeur locative cadastrale.
2. Valeur locative cadastrale des résidences secondaires, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	Cinq fois la valeur locative cadastrale.
3. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes : - pour la première personne âgée de moins de 60 ans - pour chacune des autres personnes La base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les personnes employées principalement pour l'exercice d'une profession. Il n'est pas tenu compte du premier employé de maison. Il est fait abstraction du second employé de maison lorsque le nombre des personnes âgées de 65 ans ou infirmes vivant sous le même toit est de quatre au moins.	 4 600,00 € 5 700,00 €

4. Voitures automobiles destinées au transport des personnes Toutefois, la base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les voitures appartenant aux pensionnés de guerre bénéficiaires du statut des grands invalides, ainsi qu'aux aveugles et grands infirmes civils titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles. Elle est également réduite de moitié pour les voitures qui sont affectées principalement à un usage professionnel. Cette réduction est limitée à un seul véhicule.	La valeur de la voiture neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.
5. Motocyclettes de plus de 450 centimètres cubes	La valeur de la motocyclette neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.
6. Yachts ou bateaux de plaisance à voiles avec ou sans moteur auxiliaire jaugeant au moins 3 tonneaux de jauge internationale :	
- pour les trois premiers tonneaux	1 140,00 €
- pour chaque tonneau supplémentaire :	
• de 4 à 10 tonneaux	340,00 €
• de 10 à 25 tonneaux	460,00 €
• au-dessus de 25 tonneaux	910,00 €
Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Le nombre de tonneaux à prendre en considération est égal au nombre de tonneaux correspondant à la jauge brute sous déduction, le cas échéant, d'un abattement pour vétusté égal à 25 %, 50 % ou 75 % suivant que la construction du yacht ou du bateau de plaisance a été achevée depuis plus de cinq ans, plus de quinze ans ou plus de vingt-cinq ans. Le tonnage ainsi obtenu est arrondi, s'il y a lieu, à l'unité immédiatement inférieure.	
7. Bateaux de plaisance à moteur fixe ou hors-bord d'une puissance réelle d'au moins 20 CV :	
- pour les 20 premiers chevaux	910,00 €
- par cheval-vapeur supplémentaire	69,00 €
Toutefois, la puissance n'est comptée que pour 75 %, 50 % ou 25 %, en ce qui concerne les bateaux construits respectivement depuis plus de cinq ans, quinze ans et vingt-cinq ans. Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.	
8. Avions de tourisme : par cheval-vapeur de la puissance réelle de chaque avion	69,00 €
9. Chevaux de course âgés au moins de deux ans au sens de la réglementation concernant les courses :	
- par cheval de pur sang	4 600,00 €
- par cheval autre que de pur sang et par trotteur	2 700,00 €
10. Chevaux de selle : par cheval âgé au moins de deux ans à compter du second cheval	1 370,00 €
11. Location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse.	Deux fois le montant des loyers payés ou des participations versées lorsqu'il dépasse 4 600 €.
12. Clubs de golf : participation dans les clubs de golf et abonnements payés en vue de disposer de leurs installations	Deux fois le montant des sommes versées lorsqu'il dépasse 4 600 €.

B. Dispositif spécifique de présomption de revenus

(CGI, art. 1649 quater-0 B bis)

8287

Depuis les revenus de l'année 2009, l'article 1649 quater-0 B bis du CGI introduit un nouveau dispositif de présomption de revenus pour les contribuables se livrant à un trafic illicite de biens portant notamment atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique, tel que le trafic de stupéfiants.

I. Conditions d'application

Lorsqu'il résulte des constatations de fait opérées dans le cadre d'une des procédures prévues aux articles 53 du code de procédure pénale, 75 du code de procédure pénale. et 79 du code de procédure pénale et que l'administration fiscale est informée dans les conditions prévues aux articles L. 82 C du LPF, L. 101 du LPF ou L. 135 L du LPF qu'une personne a eu la libre disposition d'un bien objet d'une des infractions mentionnées au II ci-dessous, cette personne est présumée, sauf preuve contraire appréciée dans le cadre des procédures prévues aux articles L. 10 du LPF et L. 12 du LPF, avoir perçu un revenu imposable équivalent à la valeur vénale de ce bien au titre de l'année au cours de laquelle cette disposition a été constatée.

La présomption peut être combattue par tout moyen et procéder notamment de l'absence de libre disposition des biens mentionnés au premier alinéa, de la déclaration des revenus ayant permis leur acquisition ou de l'acquisition desdits biens à crédit.

Il en est de même des biens meubles qui ont servi à les commettre ou étaient destinés à les commettre.

Lorsqu'il résulte des constatations de fait opérées dans le cadre d'une des procédures prévues aux articles 53 du code de procédure pénale, 75 du code de procédure pénale et 79 du code de procédure pénale et que l'administration fiscale est informée dans les conditions prévues aux articles L. 82 C du LPF, L. 101 du LPF ou L. 135 L du LPF qu'une personne a eu la libre disposition d'une somme d'argent, produit direct d'une des infractions visées au II ci-dessous, cette personne est présumée, sauf preuve contraire appréciée dans le cadre des procédures prévues aux articles L. 10 du LPF et L. 12 du LPF, avoir perçu un revenu imposable égal au montant de cette somme au titre de l'année au cours de laquelle cette disposition a été constatée.

La présomption peut être combattue par tout moyen et procéder notamment de l'absence de libre disposition des sommes mentionnées à l'alinéa précédent, du caractère non imposable de ces sommes ou du fait qu'elles ont été imposées au titre d'une autre année.

Lorsque plusieurs personnes ont la libre disposition des biens ou de la somme mentionnés respectivement au premier et au quatrième alinéas, la base du revenu imposable est, sauf preuve contraire, répartie proportionnellement entre ces personnes.

II. Infractions visées

Les dispositions du I ci-dessus s'appliquent aux infractions suivantes :

- crimes et délits de trafic de stupéfiants prévus par les articles 222-34 du code pénal à 222-39 du code pénal ;

- crimes en matière de fausse monnaie prévus par les articles 442-1 du code pénal à 442-7 du code pénal ;

- crimes et délits en matière de législation sur les armes prévus par les articles L. 2339-2 du code de la défense à 2339-11 du code de la défense et portant sur des armes de la 1ère à la 5ème catégorie au sens de l'article L. 2331-1 du code de la défense ;

- délits à la réglementation sur les alcools et le tabac prévus à l'article 1810 du CGI ;

- délit de contrefaçon prévu à l'article L. 716-9 du code de la propriété intellectuelle.

III. Pénalités

S'agissant de la majoration assortie aux droits dus en cas d'application de l'article 1649 quater-0 B bis du CGI, se reporter au n° 8551-1 et au BOI-CF-INF-20-10-10 au III.

C. Taxation forfaitaire d'après certains éléments du train de vie liés à des activités occultes ou illégales

(CGI, art. 1649 quater-0 B ter ; BOI-CF-IOR-60-20-20)

8288

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009, l'article 1649 quater-0 B ter du CGI permet à l'Administration de procéder, en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, à une taxation forfaitaire de la base d'imposition d'après certains éléments de ce train de vie liés à des activités occultes ou illégales.

1. Lorsque l'administration fiscale est informée, dans le cadre de la lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique et dans les conditions prévues aux articles L. 82 C du LPF, L. 101 du LPF ou L. 135 L du LPF, qu'un contribuable dispose d'éléments mentionnés ci-après, elle peut, en cas de disproportion marquée entre son train de vie et ses revenus, porter la base d'imposition à l'impôt sur le revenu à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à ce ou ces éléments de train de vie le barème ci-après, compte tenu, le cas échéant, de la majoration prévue au 2 ci-dessous.

Éléments du train de vie	Base
1. Valeur locative cadastrale de la résidence, principale, déduction faîte de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	Cinq fois la valeur locative cadastrale
2. Valeur locative cadastrale des résidences secondaires, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	Cinq fois la valeur locative cadastrale
3. Voitures automobiles destinées au transport des personnes	La valeur de la voiture neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage ou dans le cas d'une prise en location, cinq fois le prix toutes taxes comprises de cette location.
4. Motocyclettes de plus de 450 cm^3	La valeur de la motocyclette neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage
5. Clubs de sports et de loisirs	Le montant des dépenses
6. Voyages, séjours en hôtels, locations saisonnières et dépenses y afférents	Le montant des dépenses
7. Appareils électroménagers, équipements son-hifi-vidéo, matériels informatiques	La valeur du bien neuf, lorsque celle-ci est supérieure à 1 000 €
8. Articles de joaillerie et métaux précieux	La valeur vénale du bien

Les éléments dont il est fait état pour la détermination de la base d'imposition sont ceux dont ont disposé, pendant l'année de l'imposition, les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6 du CGI.

Pour les éléments dont disposent conjointement plusieurs personnes, la base est fixée proportionnellement aux droits de chacune d'entre elles.

Les revenus visés sont ceux qui résultent de la déclaration du contribuable et, en cas d'absence de déclaration, ils sont comptés pour zéro.

2. La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 % lorsque le contribuable a disposé de plus de quatre éléments du train de vie figurant au barème.

Pour l'appréciation du nombre d'éléments de train de vie dont le contribuable a disposé, chaque élément des catégories 1 à 4 est décompté pour un. Pour les catégories 5 à 8, plusieurs éléments d'une même catégorie sont décomptés pour un.

3. La disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus est établie lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème et de la majoration prévues aux 1 et 2 est, pour l'année d'imposition, au moins égale au double du montant du revenu net global déclaré, y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement.

4. Le contribuable peut apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie.

Chapitre 3 : Contrôle des comptabilités informatisées

(LPF, art. L. 13, LPF, art. L. 47 A et LPF, art. A. 47 A-1 ; Loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 99 ; Loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012, art. 14 ; BOI-CF-IOR-60-40 et suivants)

8289

Conformément aux dispositions du IV de l'article L. 13 du LPF, si la comptabilité est établie au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le CGI ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements. En revanche, les données relatives au fonctionnement de l'entreprise, sans lien direct ou indirect avec la comptabilité ou les déclarations obligatoires, n'entrent pas dans le champ d'application du IV de l'article L. 13 du LPF.

La conservation des données informatiques a notamment pour objet leur réutilisation pour le contrôle des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, par la simple remise de fichiers dématérialisés et également par la réalisation de traitements informatiques complexes par le contribuable lui-même ou par l'Administration.

Par application combinée des dispositions de l'article L. 102 B du LPF et de l'article 54 du CGI, si l'original de chaque document obligatoire a été établi par un procédé informatique, ces documents informatiques immatériels doivent être conservés et présentés sur un support informatique.

A. Modalités de présentation de la comptabilité par la remise d'une copie des fichiers des écritures comptables

(BOI-CF-IOR-60-40-10)

8290

Conformément à l'article 14 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 modifiant le I de l'article L. 47 A du LPF, pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification a été adressé après le 1er janvier 2014, le contribuable satisfait à son obligation de représentation de sa comptabilité en remettant au début des opérations de contrôle, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par l'article A. 47 A-1 du LPF (cf. arrêté du 29 juillet 2013 relatif aux normes de copies des fichiers sur support informatique [JO du 1er août 2013]), une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général (au sens de ces dispositions, les fichiers des écritures comptables regroupent l'ensemble des enregistrements informatiques qui constituent les écritures comptables de la comptabilité générale).

Précision : Cette disposition était facultative pour le contribuable jusqu'au 1er janvier 2014, celui-ci pouvant satisfaire à son obligation de représentation de la comptabilité en remettant une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées par l'article A. 47 A-1 du LPF.

Le premier alinéa de l'article L. 47 A du LPF s'applique également aux fichiers des écritures comptables de tout contribuable soumis par le code général des impôts à l'obligation de tenir et de présenter des documents comptables autres que ceux mentionnés au premier alinéa de l'article 54 du CGI et dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés. Les contribuables imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et des bénéfices agricoles sont donc désormais concernés par cette obligation.

S'agissant du cas particulier des succursales françaises d'entreprises étrangères, voir BOI-CF-IOR-60-40-10 au I-A-2.

La remise ou la non remise de la copie des fichiers ainsi que la remise de copies de fichiers non conformes est formalisée par écrit sur un document remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable.

Lorsque le contribuable a remis le fichier des écritures comptables, le vérificateur peut effectuer sur ces fichiers des opérations simples s'agissant de la manipulation de données informatiques, à savoir des tris, classements ainsi que tous calculs (somme, multiplication...) qui lui permettent de s'assurer de la concordance entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations fiscales du contribuable. L'Administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis.

Précision : Pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification a été envoyé avant le 1er janvier 2014,

l'Administration doit restituer au contribuable, avant la mise en recouvrement ou après l'envoi d'un avis d'absence de rectification, les copies des fichiers transmis et n'en conserver aucun double.

B. Dans le cadre du contrôle inopiné mentionné au quatrième alinéa de l'article L. 47 du LPF

8290-1

L'article L. 47 A du LPF est complété par l'article 14 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière. Les nouvelles dispositions codifiées sous un nouveau III, prévoient que dans le cadre du contrôle inopiné mentionné au quatrième alinéa de l'article L. 47 du LPF, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, les agents de l'Administration peuvent réaliser deux copies des fichiers relatifs aux informations, données et traitements informatiques ainsi que de la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements mentionnés au IV de l'article L. 13 du LPF.

La mesure est applicable aux contrôles inopinés donnant lieu à la remise d'un avis de vérification à compter du 8 décembre 2013.

Ces copies sont scellées selon des modalités définies par arrêté du ministre chargé du budget. Une copie est remise au contribuable ou à son représentant, l'autre copie est conservée par l'Administration.

À l'issue du délai raisonnable mentionné au quatrième alinéa de l'article L. 47 du LPF, les deux copies sont confrontées.

Par dérogation au I de l'article L. 47 A du LPF, en cas d'altération des scellés ou des fichiers copiés, de non-présentation de la copie des fichiers remise au contribuable ou du fichier des écritures comptables mentionné au même I de l'article L. 47 A du LPF, l'Administration peut sur la copie des fichiers des écritures comptables conservée par ses soins effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs qui lui permettent de s'assurer de la concordance des documents comptables avec les déclarations fiscales qui ont été déposées.

Par dérogation au II de l'article L. 47 A du LPF, si l'Administration envisage des traitements informatiques, en cas d'altération des scellés ou des fichiers copiés, de non-présentation de la copie remise au contribuable ou d'impossibilité d'effectuer tout ou partie des traitements informatiques nécessaires au contrôle des informations, données et traitements informatiques mentionnés au IV alinéa de l'article L. 13 du LPF, l'Administration peut effectuer ces traitements sur la copie des fichiers conservée par ses soins.

L'Administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non, au choix de ce dernier, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57 du LPF. L'Administration détruit, avant la mise en recouvrement, la copie des fichiers mentionnée au a du III de l'article L. 47 A du LPF.

C. Format du fichier des écritures comptables

(BOI-CF-IOR-60-40-20)

8290-2

Conformément au I de l'article L. 47 A du LPF dans sa rédaction issue de l'article 14 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012, le contribuable satisfait à son obligation de représentation de sa comptabilité en remettant une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par l'article A. 47 A-1 du LPF.

L'article A. 47 A-1 du LPF a été modifié par l'arrêté du 29 juillet 2013 relatif aux normes de copies des fichiers sur support informatique [JO du 1er août 2013].

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-CF-IOR-60-40-20.

D. Mise en œuvre des traitements informatiques

(BOI-CF-IOR-60-40-30)

8290-3

En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés et lorsqu'ils envisagent des traitements informatiques, le II de l'article L. 47 A du LPF impose au vérificateur d'indiquer, dans tous les cas et par écrit, la nature des investigations souhaitées et exige du contribuable qu'il formalise, par écrit également, son choix pour l'une des options de réalisation des traitements informatiques. Cette formalisation écrite de la nature des investigations envisagées par l'Administration a pour objet de donner au contribuable une information précise lui permettant de faire son choix sur les modalités de traitement en toute connaissance de cause.

Le contribuable dispose des options suivantes :

- les agents de l'Administration effectuent la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ;

- celui-ci effectue lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'Administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Les résultats des traitements sont alors remis sous forme dématérialisée ;

- le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition de l'Administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle.

En toute hypothèse, le contribuable est informé des noms et adresses administratives des agents par qui ou sous le contrôle desquels les opérations sont réalisées.

Les copies des fichiers mentionnées aux b et c du II de l'article L. 47 A du LPF (deuxième et troisième tirets ci-dessus) sont transmises conformément aux dispositions de l'article A. 47 A-2 du LPF (cf. l'arrêté du 29 juillet 2013 relatif aux normes de copies des fichiers sur support informatique, art. 2 [JO du 1er août 2013]).

Pour les conséquences au regard de la procédure de réhaussement, se référer au II du BOI-CF-IOR-60-40-30.

E. Défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du LPF

8290-4

En cas de défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du LPF, l'amende prévue à l'article 1729 D du CGI, créé par l'article 14 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012, est applicable. Il convient de se reporter au n° 8538 et au BOI-CF-IOR-60-40-10.

Pour les situations d'opposition au contrôle des comptabilités informatisées, se référer au II-D du BOI-CF-IOR-60-40-30.

Chapitre 4 : Contrôle des prix de transfert

(CGI, art. 57 ; LPF L. 13 AA, LPF, art. L. 13 AB et LPF, art. L. 13 B ; BOI-CF-IOR-60-50 et BOI-BIC-BASE-80-10-20 au I)

Remarque : La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert est exposée au Livre XXI SJ n^{os} 9281 et suiv.

8292

La fixation du prix de transfert des transactions conclues au sein d'entreprises multinationales ne résulte pas, nécessairement, comme pour les entreprises indépendantes, des règles du marché.

D'autres considérations internes au groupe peuvent intervenir et influer sur la répartition des résultats entre les pays concernés par les transactions.

Pour l'Administration, il est donc nécessaire d'avoir les moyens, notamment juridiques, pour apprécier la normalité des prix de transfert.

À cet effet, l'article L. 13 B du LPF instaure, dans le cadre de la vérification de la comptabilité des entreprises, la possibilité, pour l'Administration, de demander, selon une procédure spécifique écrite, des informations juridiques, économiques, fiscales, comptables, méthodologiques sur les modalités

selon lesquelles a été défini le prix des transactions entre une entreprise et des entreprises situées à l'étranger.

Remarque : L'Administration s'est ralliée aux décisions rendues par le Conseil d'État le 30 décembre 2003 (CE, 30 décembre 2003, n° 233894 et CE, 30 décembre 2003, n° 249047) en matière de sous-capitalisation des filiales françaises de sociétés-mères étrangères, sur le fondement du droit communautaire, conventionnel et interne.

Par ailleurs, les articles L. 13 AA du LPF et L. 13 AB du LPF fixent des obligations de tenue d'une documentation justifiant de la politique de prix de transfert pratiquée (cf. n° 8294).

A. Conditions de mise en œuvre

I. Engagement d'une vérification de comptabilité

8293

La demande prévue à l'article L. 13 B du LPF ne peut intervenir que dans le cadre d'une vérification de comptabilité visant une entreprise imposable en France à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

II. Opportunité de la demande

8293-1

Le recours à cette procédure n'est pas utilisé systématiquement comme instrument de contrôle des opérations internationales.

Les différentes interventions doivent permettre au vérificateur d'apprécier les circonstances de dépendance au sens de l'article 57 du CGI et les éventuelles anomalies présentées par les opérations intra-groupes ou internationales.

Ce n'est qu'à l'issue d'un débat oral et contradictoire au cours duquel l'entreprise n'aura pas fourni les informations nécessaires au contrôle des prix de transfert et à la compréhension des structures, des activités et des choix économiques et fiscaux opérés en la matière, que les dispositions de l'article L. 13 B du LPF sont mises en œuvre par le service vérificateur.

III. Présomption du transfert de bénéfices

8293-2

Cette procédure ne peut être mise en œuvre que si l'Administration a réuni des éléments, résultant des circonstances de fait et de droit, faisant présumer qu'une entreprise autre que celles mentionnées au I de l'article L. 13 AA du LPF (cf. n° 8297) a opéré un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI.

Cependant, elle n'a pas l'obligation de motiver sa demande lorsqu'elle l'adresse à l'entreprise.

En outre, la présomption d'un transfert de bénéfices n'oblige pas l'Administration à être en possession, au moment de la demande, des éléments nécessaires à la mise en œuvre de l'article 57 du CGI.

B. Modalités de mise en œuvre

I. Envoi et forme des demandes

8294

Elles sont adressées au contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception ou remises au contribuable en main propre ou à une personne mandatée contre un accusé de réception.

Quel que soit le domaine concerné, les demandes doivent être précises, indiquer explicitement, par nature d'activité ou par produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise, la société ou le groupement visé ainsi que, le cas échéant, les montants en cause.

Elles mentionnent également les années concernées et font référence au dispositif et aux conséquences liées à sa mise en œuvre.

II. Délais et contenu de la réponse

8294-1

Les demandes précisent à l'entreprise vérifiée le délai de réponse qui lui est ouvert. Ce délai a pour point de départ la date de réception ou la remise au contribuable de la demande d'informations. Il ne peut être inférieur à deux mois.

Durant cette période de deux mois, le contribuable peut, par une demande écrite et motivée, solliciter, en précisant la durée, une prorogation de ce délai, qui ne pourra, dans tous les cas, excéder au total une durée de trois mois.

L'entreprise peut communiquer tous les éléments ou documents qu'elle estime être de nature à répondre à la demande.

C. Domaine des demandes

8295

Lorsque la présomption de transfert de bénéfices permet à l'Administration de mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 13 B du LPF, la demande ne peut porter que sur quatre domaines limitativement énumérés par cet article.

I. Nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du CGI

8295-1

L'entreprise vérifiée peut être interrogée sur les liens de dépendance ou de contrôle existant entre elle et l'entité ou les entités établies à l'étranger.

L'article 57 du CGI joue à l'égard soit d'une entreprise française placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère, soit d'une entreprise française ayant sous sa dépendance une entreprise étrangère, soit enfin lorsqu'une entreprise française est placée en même temps qu'une ou plusieurs entreprises étrangères, sous la commune dépendance, d'une même entreprise, d'un groupe ou d'un consortium.

La dépendance peut être juridique (part prépondérante du capital, majorité absolue des suffrages ou fonctions comportant le pouvoir de décision) ou de fait (lien de dépendance contractuel ou découlant des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises).

II. Méthode de détermination des prix des opérations de toute nature

8295-2

Sont notamment visés par le 2° de l'article L. 13 B du LPF, les transactions commerciales, tout versement en rémunération de droits incorporels, les répartitions de frais et charges (frais de siège, accords de répartition de coûts, débours...), les relations financières, d'actionnaires, les relations entre siège et établissements stables...

À cet égard, la demande de renseignements pourra concerner l'ensemble des éléments ayant concouru à la négociation, à la conclusion et à la réalisation des transactions et opérations en cause et permettant d'apprécier la nature exacte des relations d'affaires entretenues (contrats, engagements, description des opérations, modalités de réalisation, clefs de répartition des charges...).

Pour satisfaire à l'obligation de l'article L. 13 B du LPF, l'entreprise peut invoquer toute méthode appuyée de justificatifs d'ordre méthodologique et documentaire, comptable ou économique.

Le cas échéant, l'entreprise peut également être invitée à mentionner les contreparties qu'elle a consenties ou qui lui ont été consenties dans le groupe.

III. Activités exercées par les entreprises liées

8295-3

La demande peut concerner les informations et documents permettant d'apprécier les activités d'une ou plusieurs entités liées établies à l'étranger à raison des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière, réalisées avec l'entreprise vérifiée.

IV. Traitement fiscal

8295-4

À la différence des trois domaines décrits ci-dessus, les demandes portant sur le traitement fiscal réservé aux opérations de nature industrielle, commerciale et financière, ne peuvent concerner que des entités étrangères dont l'entreprise vérifiée possède directement ou indirectement plus de 50 % du capital ou des droits de vote, ou qu'elle exploite directement (succursales, établissements).

On entend par traitement fiscal :

- l'application aux écritures comptables d'une entité, de toutes règles fiscales, générales ou particulières conduisant à la détermination de son résultat imposable et imposé. À cet égard, les documents comptables et fiscaux liés aux opérations concernées pourront être demandés afin de s'assurer de la réalité du traitement fiscal ;

- un accord particulier conclu avec les autorités d'un État ou territoire étranger.

Tout régime spécial exorbitant du droit commun du pays considéré devra être explicité.

D. Réponse insuffisante ou défaut de réponse

I. Réponse insuffisante

8296

En cas de réponse insuffisante (par exemple : absence de réponse à une ou plusieurs des questions posées ou à une partie de la question posée ou s'il est fait uniquement référence à des principes généraux sans justification concrète), l'Administration adresse à l'entreprise une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours.

La mise en demeure précise les compléments de réponse souhaités par l'Administration, en rappelant les questions contenues dans la demande initiale et les raisons pour lesquelles la réponse est considérée comme insuffisante.

La mise en demeure rappelle les sanctions applicables en cas de défaut de réponse.

Une réponse insuffisante après une mise en demeure est considérée comme un défaut de réponse.

II. Défaut de réponse

8296-1

Il y a défaut de réponse lorsque l'entreprise n'a pas répondu dans le délai précisé dans la demande ou dans le délai régulièrement prorogé.

Ce défaut de réponse ne peut à lui seul constituer une motivation suffisante pour notifier un rehaussement.

Néanmoins, dans cette situation, l'Administration est autorisée à évaluer le montant du transfert de bénéfice concerné par la demande, à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L. 57 du LPF à L. 61 du LPF (CGI, art. 57, al. 3).

Toutefois, une société en situation de taxation d'office avant l'emploi de l'article L. 13 B du LPF y demeure, quelle que soit l'issue de cette procédure.

La charge de la preuve repose sur l'Administration pour démontrer l'existence du lien de dépendance (sauf cas visés au deuxième alinéa de l'article 57 du CGI) ou du transfert de bénéfices.

En revanche, si la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger est établie par l'Administration, l'entreprise vérifiée doit apporter la preuve que l'avantage consenti à une entité étrangère ne constitue pas, en fait, un transfert de bénéfices à l'étranger.

En cas de défaut de réponse, l'entreprise est passible d'une amende (CGI, art. 1735, II ; cf. n° 8521-3).

E. Obligations relatives à la politique de prix de transfert

(LPF, art. L. 13 AA et LPF, art. L. 13 AB ; Loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 98 ; BOI-BIC-BASE-80-10 et BOI-BIC-BASE-80-10-20 au II)

8297

Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2010, l'article L. 13 AA du LPF introduit une obligation documentaire générale couvrant les transactions réalisées par des personnes morales françaises avec des entreprises situées à l'étranger.

Avec la même date d'application, une obligation spécifique est en outre introduite par l'article L. 13 AB du LPF concernant les transactions de toute nature réalisées avec des entités situées dans un État ou territoire non coopératif.

L'examen de ces obligations est exposé dans le Livre BIC aux n^{os} 2912 et suivants et au BOI-BIC-BASE-80-10-20.

Partie 5 : Prescription du droit de reprise de l'Administration et garanties du contribuable

(BOI-CF-PGR)

Titre 1 : Prescription du droit de reprise de l'Administration

(BOI-CF-PGR-10)

8300

La faculté de réparer les omissions ou insuffisances d'imposition ouverte à l'Administration peut être exercée dans le délai légal à l'expiration duquel le service ne peut plus, en raison de la prescription, établir d'imposition primitive ou supplémentaire.

Cette péremption du droit de reprise de l'Administration doit être distinguée de celle de l'action en recouvrement.

Le délai de prescription varie selon la catégorie d'impôts ou de taxes considérée.

Le délai général de reprise, fixé aux premiers alinéas des articles L. 169 du LPF et L. 176 du LPF et à l'article L. 180 du LPF, est de trois ans.

Il n'existe pas de régime spécifique en matière de fiscalité immobilière et de plus-values ; l'action en reprise de l'Administration dans ce domaine se prescrit dans les délais propres à chaque catégorie d'impôts concernée.

Chapitre 1 : Délais de reprise en matière d'impôts directs

(BOI-CF-PGR-10)

A. Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés

(BOI-CF-PGR-10-20)

I. Délai général de reprise

Remarques :

1. Les contributions et prélèvements sociaux mentionnés au livre RPPM n^{os} 1540 et suivants sont contrôlés selon les

mêmes règles qu'en matière d'impôt sur le revenu.

2. Sous réserve des exceptions énoncées aux n[os] 8341 et 8342-1 et suivants.

1. Principe (LPF, art. L. 169, al. 1)

8301

Le droit de reprise de l'Administration au regard de ces impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

C'est ainsi que le service peut, jusqu'au 31 décembre 2014 réparer des omissions ou des insuffisances constatées au titre de l'année 2011, ou des exercices comptables clos en 2011.

2. Exception (LPF, art. L. 169, al. 2)

8302

Depuis le 1er janvier 2010, par exception aux dispositions du premier alinéa de l'article L. 169 du LPF, le droit de reprise de l'Administration, pour les revenus imposables selon un régime réel dans les catégories des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux et des bénéfices agricoles ainsi que pour les revenus imposables à l'impôt sur les sociétés des entrepreneurs individuels à responsabilité limitée, et des sociétés à responsabilité limitée, des exploitations agricoles à responsabilité limitée et des sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée, dont l'associé unique est une personne physique, s'exerce jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable est adhérent d'un centre de gestion ou d'une association agréé, pour les périodes au titre desquelles le service des impôts des entreprises a reçu une copie du compte rendu de mission prévu aux articles 1649 quater E du CGI et 1649 quater H du CGI. Cette réduction de délai ne s'applique pas aux contribuables pour lesquels des pénalités autres que les intérêts de retard auront été appliquées sur les périodes d'imposition non prescrites visées au présent alinéa.

3. Cas particulier : absence d'exercice clos au cours d'une année

8303

Lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours d'une année, une imposition est cependant établie au titre de l'année considérée (CGI, art. 37, al. 2). Elle porte sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée ou depuis le début de l'activité jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dressé à la fin de l'exercice comptable et dans lesquels ils sont compris. Le délai de reprise doit s'apprécier séparément pour chacune des périodes correspondant à l'imposition primitive et à l'imposition complémentaire.

II. Délai spécial en cas d'activités occultes

(LPF, art. L. 169, al. 3 et 4 ; BOI-CF-PGR-10-70)

1. Conditions de mise en œuvre

8304

Le droit de reprise peut s'exercer jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable exerce une activité occulte. L'activité occulte est réputée exercée si deux conditions cumulatives sont réunies :

Remarque : Ce délai de dix ans s'applique aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008. Il était auparavant de six ans.

- le contribuable, soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite (cette dernière disposition est applicable aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2009) ;

- et il n'a pas souscrit de déclaration fiscale dans les délais légaux au titre de l'activité de nature industrielle, commerciale, non commerciale ou agricole non portée à la connaissance du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce. Cette condition recouvre indifféremment le défaut de déclaration ou le dépôt tardif, y compris lorsque la déclaration est souscrite après mise en demeure.

Ce délai spécial de reprise ne peut concerner que les seuls revenus ou bases qui n'ont pas été portés,

même sous une rubrique catégorielle erronée, dans l'une quelconque des déclarations souscrites dans le délai légal et afférentes aux activités concernées.

Il est également précisé que ce délai ne peut s'appliquer, s'agissant d'une activité déterminée, à un impôt donné pour lequel le contribuable est défaillant lorsque celui-ci a souscrit, dans les délais, des déclarations au titre d'autres impôts concernant cette même activité.

Ainsi, par exemple, le délai spécial ne s'applique pas lorsque le contribuable n'a pas souscrit la déclaration de revenu global mais a déposé une déclaration spéciale professionnelle ou lorsqu'il a souscrit les déclarations de TVA afférentes à une activité professionnelle mais non celle se rapportant aux revenus catégoriels (IR) ou aux résultats (IS) correspondants.

Cette disposition vise expressément l'impôt sur le revenu pour les seules catégories de revenu relevant d'une activité professionnelle - à l'exclusion notamment des activités salariées - et l'impôt sur les sociétés. Sont donc notamment exclus du délai de six ans, l'IFA et la pénalité instituée par l'article 1759 du CGI (amende fiscale applicable en cas de rémunérations ou distributions occultes).

2. Date d'appréciation des conditions

8305

La réalisation de la condition relative à la démarche à effectuer obligatoirement auprès du centre de formalités des entreprises ou du tribunal de commerce s'apprécie à la date du fait générateur de l'impôt.

La condition relative aux obligations déclaratives s'apprécie à la date limite de dépôt des déclarations en cause.

3. Mesures de tempérament

8306

Le délai de reprise de six ans n'est, toutefois, pas opposable au contribuable lorsque les trois conditions suivantes sont cumulativement réunies :

- le contribuable a spontanément régularisé sa situation auprès du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce entre l'année du fait générateur de l'impôt et le moment où l'Administration engage la procédure de contrôle ;

- il a rempli l'intégralité de ses obligations fiscales déclaratives depuis lors, dans les délais, et sans que l'Administration ait dû intervenir notamment par l'envoi de mises en demeure ;

- le contrôle exercé sur la période comprise dans le délai normal de reprise n'a donné lieu qu'à des rehaussements pour lesquels la bonne foi a été intégralement reconnue.

4. Procédure et motivation

8307

Les rehaussements sont notifiés dans le cadre d'une procédure d'office qui n'a pas à être précédée de l'envoi d'une mise en demeure.

Préalablement à l'indication des bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office, la notification expose les motifs justifiant l'application du délai spécial de reprise.

5. Cas particulier des associations

8308

Voir BOI-CF-PGR-10-70 au I-C.

III. Délai spécial en matière de lutte contre la fraude fiscale via les paradis fiscaux

(LPF, art. L. 169, al. 5 ; BOI-CF-PGR-10-50)

8309

Le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque les obligations déclaratives prévues aux articles 123 bis du CGI, 209 B du CGI, 1649 A du CGI, 1649 AA du CGI et 1649 AB du CGI n'ont pas été respectées et concernent un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance

administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Toutefois, en cas de non-respect de l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 A du CGI, cette extension de délai ne s'applique pas lorsque le contribuable apporte la preuve que le total des soldes créditeurs de ses comptes à l'étranger est inférieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite.

Le droit de reprise de l'Administration concerne les seuls revenus ou bénéfices afférents aux obligations déclaratives qui n'ont pas été respectées.

Remarque : Les dispositions relatives aux obligations prévues par les articles 1649 AA du CGI et 1649 AB du CGI s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2011.

IV. Délai spécial en cas de flagrance fiscale

(LPF, art. L. 169, al. 6 ; BOI-CF-PGR-10-70)

8310

Le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque l'Administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF au titre d'une année postérieure.

Le délai de dix ans s'applique aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008. Il était de six ans auparavant.

V. Délais spéciaux particuliers

8311

Des délais spéciaux de reprise sont prévus dans les cas (cf. BOI-CF-PGR-10-20 au I-C) :

1. d'erreur commise sur la nature de l'impôt ou sur le lieu d'imposition (LPF, art. L. 171)

8311-1

Cette erreur peut être réparée jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a prononcé la décharge de l'imposition initiale, à l'exclusion des décisions prises d'office.

2. d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse (LPF, art. L. 188 C)

8311-2

L'article 10 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 élargit le champ d'application du délai spécial de reprise, prévu en cas d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse, à l'ensemble des impôts. À cette occasion, l'article L. 170 du LPF est abrogé et son contenu, intégrant les modifications opérées par la loi de finances rectificative, repris au nouvel article L. 188 C du LPF.

Pour les impositions autres que celles mentionnées à l'article L. 169 du LPF, ces nouvelles dispositions s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

Ces omissions ou insuffisances peuvent donc être réparées jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Le terme d'« instance » doit être retenu au sens plus général de « litige ». Ainsi, en cas d'insuffisance révélée par une instance, le délai spécial court de la date du jugement du tribunal et non pas, lorsque ce jugement est frappé d'appel, de la date de l'arrêt de la cour d'appel.

Cette disposition n'est pas applicable si l'Administration a eu connaissance des irrégularités en d'autres circonstances (vérification de comptabilité ou procédure de rectification antérieure à la plainte ou à la réclamation).

La réparation d'insuffisances révélées par une réclamation contentieuse peut s'exercer à l'égard d'années d'imposition autres que celles visées dans la réclamation.

Le droit spécial de reprise est susceptible de se combiner avec l'application des règles posées par

l'article L. 203 du LPF (cf. CTX n° 9024) selon lesquelles l'Administration peut, à tout moment d'une procédure contentieuse, opposer la compensation entre les dégrèvements reconnus justifiés et certaines omissions ou insuffisances constatées au cours de l'instruction. Dans ce cas, le nouvel article L. 188 C du LPF, tout comme l'ancien article L. 170 du LPF, permet éventuellement, de poursuivre, hors du délai normal de prescription, le recouvrement de la partie de la créance du Trésor non éteinte par la compensation.

3. d'omission ou d'insuffisance d'imposition en matière d'impôt sur le revenu constatée à la suite de l'ouverture de la succession du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune (LPF, art. L. 172)

8311-3

Lorsqu'à la suite de l'ouverture de ladite succession, il est constaté que le défunt n'a pas été imposé ou a été insuffisamment imposé au titre de l'année du décès ou de l'une des quatre années antérieures, l'impôt sur le revenu qui n'a pas été établi peut être mis en recouvrement jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la déclaration de succession. Le point de départ du délai spécial est alors la date de l'enregistrement de la déclaration, ou, si aucune déclaration n'a été faite, celle du paiement par les héritiers des droits de mutation par décès.

4. de certains crédits d'impôt (LPF, art. L. 172 G)

8311-4

Pour le crédit d'impôt pour dépenses de recherche défini à l'article 244 quater B du CGI, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle du dépôt de la déclaration spéciale prévue pour le calcul de ce crédit d'impôt.

Cette disposition s'applique également au crédit d'impôt en faveur des métiers d'art prévu à l'article 244 quater O du CGI et au crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater C du CGI.

5. de contrôle de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférents à chaque gain, plus-value ou créance mentionné au I ou II de l'article 167 bis du CGI (LPF, art. L. 171-0 A)

8311-5

Pour le contrôle de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférents à chaque gain, plus-value ou créance mentionné au I ou II de l'article 167 bis du CGI, l'Administration dispose d'un nouveau droit de reprise qui s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle de la réalisation de l'événement prévu au VII du même article 167 bis du CGI qui affecte ledit gain, plus-value ou créance.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux transferts de domicile fiscal hors de France intervenus à compter du 3 mars 2011.

VI. Cas d'inopposabilité de la prescription à l'exercice du droit de vérification de l'Administration

(BOI-CF-PGR-10-20 au I-D)

8312

L'expiration des délais de reprise ne met pas obstacle à l'exercice du droit de vérification du service à l'égard des périodes prescrites fiscalement mais dont les opérations ont une incidence sur les résultats d'une période ultérieure, non couverte par la prescription.

Cette règle trouve à s'appliquer dans les cas suivants :

1. Déficits antérieurs reportables

8312-1

L'Administration est fondée à corriger le déficit d'un exercice atteint par la prescription lorsque ce déficit, reporté sur les années suivantes, a influencé les résultats d'exercices non prescrits. Elle peut, en outre, vérifier les résultats des exercices suivants, même bénéficiaires et couverts par la prescription, dès lors que, les bénéfices n'ayant pas totalement absorbé le déficit initial, ces exercices ont présenté, en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, un solde déficitaire.

Mais, bien entendu, aucune imposition ne saurait, sans porter atteinte au principe de la prescription, être établie au titre desdits exercices.

2. Report en arrière des déficits (LPF, art. L. 171 A)

8312-2

Pour l'application de l'article 220 quinquies du CGI, l'Administration est fondée à vérifier l'existence et la quotité de la créance et à en rectifier le montant même si l'option pour le report en arrière du déficit correspondant a été exercée au titre d'un exercice prescrit.

Remarque : L'article 220 quinquies du CGI a été modifié par le II de l'article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

3. Déficit d'ensemble ou moins-value nette à long terme d'ensemble subis par un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI (LPF, art. L. 169, al. 7 et 8)

8312-3

Si le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme subis par un groupe de sociétés sont imputés, dans les conditions prévues aux articles 223 C du CGI et 223 D du CGI (cf. IS n^{os} 4050 et suiv.), sur le résultat d'ensemble ou la plus-value nette à long terme d'ensemble réalisés au titre de l'un des exercices clos au cours de la période non prescrite mentionnée au 1er alinéa de l'article L. 169 du LPF, les résultats et les plus-values ou moins-values nettes à long terme réalisés par les sociétés de ce groupe et qui ont concouru à la détermination de ce déficit ou de cette moins-value peuvent être remis en cause à hauteur du montant du déficit ou de la moins-value ainsi imputés.

Si le groupe a cessé d'exister, les règles définies ci-dessus demeurent applicables au déficit ou à la moins-value nette à long terme définis au dernier alinéa de l'article 223 S du CGI.

B. Impôts retenus à la source - prélèvements divers - taxes assimilées

(LPF, art. L. 169 A ; BOI-CF-PGR-10-20 au II)

8313

Le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, en ce qui concerne :

- la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 119 bis) ;

- le prélèvement sur les revenus distribués par les sociétés passibles de l'IS (CGI, art. 117 quater) et le prélèvement sur les produits de placement à revenu fixe (CGI, art. 125 A), et les divers prélèvements sociaux y afférents ;

- la taxe sur les salaires (CGI, art. 231) ;

- les prélèvements et taxes qui tiennent lieu de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ;

- la cotisation minimale de taxe professionnelle visée au II de l'article 1647 E du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2009.

C. Contribution à l'audiovisuel public

(LPF, art. L. 172 F)

8314

Pour la contribution à l'audiovisuel public, l'article L. 172 F du LPF prévoit que le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due. Toutefois, le 7° de l'article 1605 bis du CGI précise que la contribution à l'audiovisuel public est contrôlée comme en matière de taxe d'habitation.

Par conséquent, selon l'origine du rehaussement, la contribution à l'audiovisuel public peut faire l'objet de trois délais de reprise différents. Pour plus de précisions voir BOI-CF-PGR-10-20 au II-E.

D. Impôts directs locaux

(BOI-CF-PGR-10-30 au II)

I. Délai général de reprise

(LPF, art. L. 173)

8315

Pour les impôts directs perçus au profit des collectivités locales et les taxes perçues sur les mêmes bases au profit de divers organismes, à l'exception de la cotisation foncière des entreprises, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de leurs taxes additionnelles (cf. **n° 8317**), le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

C'est ainsi que la possibilité d'établir des rôles supplémentaires de taxes foncières et de taxe d'habitation jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de l'imposition est expressément prévue par l'article 1416 du CGI. Les omissions ou les erreurs relevées dans la liquidation de l'imposition forfaitaire sur les pylônes électriques peuvent également être réparées jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

Toutefois :

- pour les imposition de taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties établies au titre des années 2008 et antérieures, lorsque le revenu imposable à raison duquel le contribuable a bénéficié d'un dégrèvement, d'une exonération ou d'un abattement en application des articles 1391 du CGI, 1414 du CGI, 1414 A du CGI et du 3 du II de l'article 1411 du CGI fait ultérieurement l'objet d'un rehaussement, l'imposition correspondant au montant du dégrèvement ou de l'exonération accordés à tort est établie et mise en recouvrement dans le même délai que l'impôt sur le revenu correspondant au rehaussement ;

- pour les impositions de taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties (il en va de même en matière de contribution à l'audiovisuel public) établies au titre des années 2009 et suivantes, lorsque les revenus ou le nombre de personnes à charge ou encore le quotient familial à raison desquels le contribuable a bénéficié d'une exonération, d'un dégrèvement ou d'un abattement en application des articles 1391 du CGI, 1391 B du CGI, 1391 B bis du CGI, 1391 B ter du CGI, 1414 du CGI, 1414 A du CGI, 1414 B du CGI et des 1 et 3 du II de l'article 1411 du CGI, font ultérieurement l'objet d'une rectification, l'imposition correspondant au montant de l'exonération, du dégrèvement ou de l'abattement accordés à tort est établie et mise en recouvrement dans le délai fixé en matière d'impôt sur le revenu au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF (LPF, art. L. 173, al. 2 ; cf. n° 8301).

Remarque : L'article 1391 B ter du CGI s'applique depuis les impositions établies au titre de l'année 2012.

II. Dispositions spéciales applicables en matière d'évaluation de la valeur locative des biens imposables

(LPF, art. L. 175)

8316

En l'absence ou en cas d'inexactitude des déclarations prévues soit à l'occasion de chaque révision des évaluations, soit en cas de constructions nouvelles ainsi que de changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties, l'Administration peut réparer, à toute époque, non seulement pour l'année en cours mais, le cas échéant, pour les années antérieures, les insuffisances d'évaluation qui en découlent (cf. IF n^{os} 6202 et 6128).

III. Taxe professionnelle, cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

(LPF, art. L. 174 ; BOI-CF-PGR-10-30 au II-C)

8317

Les erreurs ou omissions concernant la taxe professionnelle, la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises peuvent être réparées par l'Administration jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Par exception à ces dispositions, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due lorsque l'Administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du CGI au titre

d'une année postérieure ou lorsque le contribuable exerce une activité occulte. L'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite (cette dernière disposition est applicable aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2009).

L'économie générale de cette disposition est exposée aux n^{os} 8304 et suivants.

Remarques :

1. La taxe professionnelle est supprimée depuis le 1er janvier 2010.

2. Le délai de dix ans s'applique aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008. Il était auparavant de six ans .

Chapitre 2 : Délais de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées

(BOI-CF-PGR-10-30 et BOI-CF-PGR-10-70)

A. Délai général

(BOI-CF-PGR-10-30 au I)

I. Principe

(LPF, art. L. 176, al. 1)

8318

Remarque : Dispositions applicables sous réserve des exceptions énoncées aux n^{os} 8341 et 8342-1 et suivants.

En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions du 2 de l'article 269 du CGI.

Remarque : Alors que pour les impôts sur les revenus, le contrôle doit s'arrêter à la clôture du plus récent exercice pour lequel a expiré le délai de déclaration, en matière de TCA, en revanche, le contrôle peut s'exercer jusqu'au dernier mois écoulé à la date dudit contrôle.

Dans le cas où l'exercice ne correspond pas à une année civile, le délai part du début de la première période sur laquelle s'exerce le droit de reprise en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés et s'achève le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle se termine cette période.

II. Exception

(LPF, art. L. 176, al. 2 ; Loi n° 2010-658 du 15 juin 2010 relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée, art. 6)

8319

Par exception aux dispositions ci-dessus, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible conformément au 2 de l'article 269 du CGI pour les contribuables dont les revenus bénéficient des dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF (cf. n° 8302) et pour les périodes pour lesquelles le service des impôts des entreprises a reçu une copie du compte rendu de mission prévu aux articles 1649 quater E du CGI et 1649 quater H du CGI. Cette réduction de délai ne s'applique pas aux contribuables pour lesquels des pénalités autres que les intérêts de retard auront été appliquées sur les périodes d'imposition non prescrites visées au présent alinéa.

III. Cas particuliers

8320

En ce qui concerne les opérations portant sur les logements locatifs sociaux et soumises au taux réduit de la TVA en application des 2 à 12 du I de l'article 278 sexies du CGI, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle les conditions auxquelles est subordonné l'octroi du taux réduit ont cessé d'être remplies (LPF, art. L. 176, dernier alinéa).

B. Délai spécial en cas d'activités occultes ou en cas de flagrance fiscale

(LPF, art. L. 176, al. 3 ; BOI-CF-PGR-10-70)

8321

Le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions du 2 de l'article 269 du CGI lorsque l'Administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF au titre d'une année postérieure ou lorsque le contribuable exerce une activité occulte. L'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite (cette dernière disposition est applicable aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2009).

L'économie générale de cette disposition est exposée aux n^{os} 8304 et suivants.

Remarque : Le délai de dix ans s'applique aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008. Il était auparavant de six ans.

C. Inopposabilité de la prescription pour la rectification du crédit de taxes déductibles

(LPF, art. L. 177)

8322

La prescription ne fait pas échec à l'obligation, pour les assujettis à la TVA, de justifier, par la présentation de documents même établis antérieurement à la période non prescrite, le montant de la taxe déductible et du crédit de taxe dont ils demandent à bénéficier à l'ouverture de cette période.

Le report à ce titre d'une somme erronée entraînerait, en effet, l'irrégularité de la première déclaration mensuelle vérifiée dans les délais normaux de prescription.

Remarque : Depuis le 1er janvier 2012, le premier alinéa s'applique aux assujettis membres du groupe mentionné à l'article 1693 ter du CGI pour la justification de la taxe déductible et du crédit de taxe dont le redevable mentionné au 1 de l'article 1693 ter du CGI a demandé à bénéficier.

Chapitre 3 : Délai de reprise en matière de contributions indirectes

(LPF, art. L. 178)

8323

En matière de contributions indirectes et de réglementations se fondant sur les mêmes règles de procédure et de recouvrement, le délai de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Ces dispositions s'appliquent aux imposition dues à compter du 1er janvier 2012.

Chapitre 4 : Délais de reprise en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droits de timbre et de droits et taxes assimilés

(BOI-CF-PGR-10-40)

A. Délai général

8324

Sous réserve des exceptions énumérées ci-après au n° 8333, le droit de reprise de l'Administration au regard des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, de l'impôt de solidarité sur la fortune, des droits de timbre ainsi que des taxes, redevances et impositions assimilées est soumis :

- soit à une « prescription abrégée » de trois ans ;

- soit à la prescription plus longue de six ans (dix ans pour les contrôles engagés avant le 1er juin 2008), lorsque les conditions d'application de la prescription abrégée ne sont pas réunies.

Pour plus de précisions, voir le BOI-CF-PGR-10-40.

I. Prescription abrégée

1. Conditions générales d'application (LPF, art. L. 180)

8325

Le droit de reprise de l'Administration peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité des droits omis a suffisamment été révélée :

- par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou par l'exécution de la formalité fusionnée ;

- sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures, c'est-à-dire de telle sorte que le service soit mis à même de constater immédiatement, au seul vu du document enregistré ou publié, l'existence du fait juridique imposable.

2. Conditions particulières d'application en cas de successions non déclarées et d'omissions de biens dans les déclarations de succession (LPF, art. L. 181)

8326

La prescription abrégée ne s'applique, en pareil cas, que si le document révélateur enregistré ou publié (écrit ou déclaration) mentionne exactement :

- la date et le lieu du décès du défunt ;

- le nom et l'adresse de l'un au moins des ayants droit.

Par ailleurs, la prescription ne court qu'en ce qui concerne les droits dont l'exigibilité est révélée sur les biens, sommes ou valeurs expressément énoncés dans l'écrit ou la déclaration comme dépendant de la succession.

3. Cas particulier : contrôle de la valeur des biens faisant l'objet de donations antérieures (LPF, art. L. 181 B)

8327

La valeur des biens faisant l'objet des donations antérieures ajoutée à la valeur des biens compris dans une donation ou une déclaration de succession en vertu du deuxième alinéa de l'article 784 du CGI peut, pour l'application de ce même alinéa seulement, être rectifiée.

La valeur des biens ayant fait l'objet des donations antérieures dont il est tenu compte pour l'application du troisième alinéa de l'article 793 bis du CGI peut, pour la seule appréciation de la limite mentionnée au deuxième alinéa du même article, être rectifiée (LPF, art. L. 181 B, al. 2). Cette disposition est applicable aux donations consenties à compter de la date de publication de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012.

4. Remarques

8328

1. La formalité donnée à un acte ou à une déclaration ne peut avoir pour effet de rendre applicable la prescription abrégée lorsqu'elle intervient avant que se soit produit le fait générateur.

Par contre, cette prescription peut jouer si l'enregistrement a lieu après le fait générateur mais avant la date légale d'exigibilité des droits.

2. L'enregistrement ou la publication au droit fixe d'un acte sous condition suspensive ne peut faire courir la prescription abrégée. Il en est de même de la formalité donnée à un acte ou à une déclaration lorsque c'est l'exigibilité de l'impôt elle-même qui se trouve frappée d'une condition suspensive (cas des acquisitions de terrains à bâtir, des acquisitions de biens ruraux par des fermiers ou d'immeubles affectés à l'habitation).

3. Une proposition de rectification ne constitue pas un acte révélateur de l'exigibilité servant de point de départ au délai de prescription triennale au sens de l'article L. 180 du LPF (Cass. Com., arrêt du 31 octobre 2006 n° 04-10766 et Cass. Com., arrêt du 20 mai 2008 n° 07-11952).

4. Une déclaration de résultat, qui n'est pas un acte enregistré, ne saurait en aucun cas constituer un acte révélateur de l'exigibilité des droits au sens de l'article L. 180 du LPF. Dès lors, le délai de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à l'expiration du délai prévu par l'article L. 186 du LPF (Cass. Com., arrêt du 1er mars 2011 n° 10-12724).

II. Prescription longue

(LPF, art. L. 186)

1. Champ d'application

8329

Lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt.

Cette prescription de six ans visée à l'article L. 186 du LPF ne s'applique, en pratique, qu'en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droits de timbre, ainsi que de taxes et redevances assimilées lorsque les conditions requises pour l'intervention de la prescription abrégée ne sont pas remplies.

Le délai de six ans qui résulte de l'intervention de l'article 12 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 s'applique aux contrôles engagés depuis le 1er juin 2008.

Pour tous les contrôles engagés avant le 1er juin 2008, la prescription décennale antérieurement en vigueur continue à s'appliquer et la limite de prolongation du délai de reprise de dix ans, visée à l'article L. 181 du LPF reste en vigueur.

S'agissant des contrôles engagés à partir du 1er juin 2008, quelle que soit la date du fait générateur de l'impôt contrôlé, la prescription sexennale trouve à s'appliquer. De même, la limite de prorogation du délai de reprise visée à l'article L. 181 du LPF passe de dix à six ans.

Il est précisé que l'engagement d'un contrôle consiste dans la réception, selon les modalités conformes à la réglementation postale, par le contribuable de l'un des documents suivants :

- une lettre de mise en demeure visée à l'article L. 67 du LPF pour les situations de taxation d'office ;

- une proposition de rectification dans les autres cas.

2. Calcul du délai

8330

Le délai de reprise décennal ou sexennal a pour point de départ le fait générateur de l'impôt, à savoir :

- en matière de droits de mutation par décès, la date du décès, quelle que soit la nature de l'infraction qui motive l'action du service ;

Jugé, toutefois, qu'en cas de contestation judiciaire de la dévolution successorale, la prescription du droit de reprise concernant les droits de mutation par décès exigibles sur une succession non encore déclarée à l'Administration ne court pas durant l'instance judiciaire (Cass. Com., arrêt du 21 juin 1994 n° 92-10323 et Cass. Com., arrêt du 4 juillet 1995 n° 93-16757).

- en ce qui concerne les autres droits d'enregistrement, la date de la mutation ou celle de l'acte. Toutefois, la date des actes sous signature privée n'est opposable à l'Administration que si elle est certaine (LPF, art. L. 183) ;

- la date de réalisation de la condition suspensive affectant les conventions taxables ou les créances d'impôt. Faisant application de ce principe, la Cour de cassation, par un arrêt du 31 octobre 2006 (C.Cass n° 05-10396), rappelle que la prescription du droit de reprise de l'Administration en cas de déchéance du régime de faveur des marchands de biens ne court que de l'expiration du délai imparti pour tenir l'engagement de revente ;

- en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, le 1er janvier de l'année d'imposition.

S'agissant du délai de reprise décennal applicable aux procédures engagées jusqu'au 31 mai 2008, il se calcule de date à date, en comptant le jour de son terme, mais non celui de son départ.

S'agissant du délai de reprise sexennal applicable aux procédures engagées depuis le 1er juin 2008, il s'exerce jusqu'au 31 décembre de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt.

3. A été jugé que la prescription longue de l'article L. 186 du LPF est applicable :

8331

- dès lors qu'un bail (conclu en 1975) n'avait pas été déclaré avant d'être porté à la connaissance du service (en 1981) [Cass. Com., arrêt du 2 juin 1992 n° 90-16419] ;

- au rehaussement fondé sur l'omission partielle du solde créditeur d'un livret d'épargne dans une déclaration de succession (Cass. Com., arrêt du 9 mars 1993 n° 91-11303) ;

- en cas de déchéance du régime prévu à l'article 1115 du CGI, lorsque l'Administration n'a pas fondé les rehaussements uniquement sur la présentation à l'enregistrement des actes de revente, mais aussi sur des éléments extérieurs à ces actes qu'elle a dû rechercher, tels la communauté d'intérêts entre les parties et l'absence de paiement du prix (Cass. Com., arrêt du 10 février 1998 n° 96-12941).

III. Conflit entre la prescription abrégée et la prescription longue

8332

Lorsque la prescription abrégée prend effet à une date où il ne reste plus à courir sur le délai de la prescription longue qu'un laps de temps inférieur à celui de la prescription abrégée en cours, l'action de l'Administration ne peut plus s'exercer après le terme de la prescription maximale de six ans.

B. Délais spéciaux

8333

1. Taxe sur les conventions d'assurances (LPF, art. L. 182 ; BOI-CF-PGR-10-40 au II)

En ce qui concerne la taxe sur les conventions d'assurances, le droit de reprise s'exerce dans le délai fixé à l'article L. 176 du LPF pour les taxes sur le chiffre d'affaires.

Pour un examen détaillé de la taxe sur les conventions d'assurance, se reporter au Livre TCAS n^{os} 7501 et suivants et aux BOI-TCAS-ASSUR et suivants.

2. En cas d'option par le donataire pour la déclaration ou l'enregistrement du don manuel (LPF, art. L. 181 A)

Lorsque le donataire opte pour la déclaration ou l'enregistrement du don manuel dans le délai d'un mois suivant le décès du donateur, prévus à l'article 635 A du CGI, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant le décès du donateur.

3. En cas de comptes financiers, contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France ou droits dans un trust détenus à l'étranger (LPF, art. L. 181-0 A)

Par exception au premier alinéa de l'article L. 180 du LPF et à l'article L. 181 du LPF, le droit de reprise de l'Administration relatif aux impôts et droits qui y sont mentionnés peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la dixième année suivant celle du fait générateur de ces impôts ou droits quand ils sont assis sur des biens ou droits mentionnés aux articles 1649 A du CGI, 1649 AA du CGI et 1649 AB du CGI, sauf si l'exigibilité des impôts ou droits relatifs aux biens ou droits correspondants a été suffisamment révélée dans le document enregistré ou présenté à la formalité.

Il en est de même pour les redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune mentionnés au 2 du I de l'article 885 W du CGI à raison de ces mêmes biens ou droits lorsque les obligations déclaratives

prévues aux articles 1649 A du CGI, 1649 AA du CGI et 1649 AB du CGI n'ont pas été respectées ou que l'exigibilité des droits afférents à ces mêmes biens ou droits n'a pas été suffisamment révélée par la réponse du redevable à la demande de l'Administration prévue au a de l'article L. 23 A du LPF, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

Chapitre 5 : Prescription des pénalités fiscales

(BOI-CF-PGR-10-80)

8334

La prescription des pénalités fiscales fait l'objet de commentaires détaillés au BOI-CF-PGR-10-80.

A. Pénalités et amendes fiscales prononcées par l'Administration ou par des juridictions non répressives

(BOI-CF-PGR-10-80 au I-A)

I. Pénalités et amendes sanctionnant les contraventions aux règles d'assiette et de recouvrement des impôts

(LPF, art. L. 188, al. 1)

8335

Les amendes fiscales sanctionnant les contraventions susvisées (intérêts de retard, majorations, amendes fixes) se prescrivent dans le même délai et les mêmes conditions que les droits simples et majorations correspondants.

II. Autres amendes

(LPF, art. L. 188, al. 2)

8336

Les autres amendes fiscales sont prescrites à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises.

B. Amendes fiscales prononcées par les tribunaux répressifs

(LPF, art. L. 188, al. 3 ; BOI-CF-PGR-10-80 au I-B)

8338

Les amendes et confiscations fiscales prononcées par la juridiction pénale se prescrivent dans les mêmes délais que les peines correctionnelles de droit commun et dans les mêmes conditions que les dommages-intérêts.

Chapitre 6 : Dispositions communes

(BOI-CF-PGR-10-10)

8339

Des commentaires détaillés relatifs aux effets de la prescription, aux exceptions aux règles générales

de la prescription, à l'interruption et à la suspension de la prescription figurent au BOI-CF-PGR-10-10.

A. Effets de la prescription

8340

La prescription a pour effet d'éteindre l'obligation du contribuable par le seul écoulement du délai et équivaut, lorsqu'elle est acquise, au paiement de l'impôt.

Susceptible d'être invoquée à tout moment de la procédure contentieuse par le débiteur, elle ne peut être soulevée d'office par le juge.

Les contribuables ne peuvent pas renoncer d'avance à la prescription, mais peuvent renoncer, expressément ou tacitement, par exemple par le paiement spontané de droits prescrits, à la prescription acquise.

B. Exceptions aux règles générales de la prescription

I. Prorogation des délais de prescription en cas d'agissements frauduleux

(LPF, art. L. 187 et BOI-CF-PGR-10-50 au I)

8341

Lorsque l'Administration a déposé une plainte contre un contribuable qui s'est livré à des agissements frauduleux, elle peut procéder à des contrôles et à des rehaussements au titre des deux années qui excèdent le délai ordinaire de prescription. Ce délai ne se cumule pas avec les délais spéciaux de reprise en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, en cas d'activité occulte ou de flagrance fiscale. Cette prorogation de délai est applicable aux auteurs des agissements frauduleux comme à leurs complices et aux personnes pour le compte desquelles la fraude a été commise.

Il est sursis, jusqu'à la décision de la juridiction pénale, au recouvrement des impositions complémentaires afférentes à la période excédant le délai ordinaire de prescription, moyennant constitution de garanties suffisantes.

Ces impositions deviennent caduques si la procédure judiciaire se termine par une ordonnance de non-lieu ou si les personnes poursuivies sont relaxées.

Remarques :

- la plainte du service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt pour infraction aux dispositions de l'article 1741 du CGI et de l'article 1743 du CGI relatives au délit général de fraude fiscale peut être déposée jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise ;

- le délai supplémentaire de deux ans dont dispose l'Administration en application de l'article L. 187 du LPF en cas de dépôt de plainte pénale ne peut se cumuler avec le délai spécial exposé aux n^{os} 8304, 8317 et 8321.

II. Prorogation du délai de reprise en cas de recours à l'assistance administrative internationale

(LPF, art. L. 188 A modifié par l'article 59 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière et BOI-CF-PGR- 10-60)

8342

Lorsque l'Administration a, dans le délai initial de reprise, demandé à l'autorité compétente d'un autre État ou territoire des renseignements concernant un contribuable, elle peut réparer les omissions ou les insuffisances d'imposition afférentes à cette demande, même si le délai initial de reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réception de la réponse et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le délai initial de reprise est écoulé.

1. Champ d'application

8342-1

Les demandes de renseignements visées par les dispositions de l'article L. 188 A du LPF interviennent

dans le cadre de l'assistance administrative internationale (LPF, art. L. 114 et LPF, art. L. 114 A ; cf. n° 8164).

L'article L. 188 A du LPF ne peut s'appliquer que pour une demande entrant dans le champ d'application défini par chaque convention ou instrument.

En outre, l'échange ne peut porter que sur des éléments que le pays requis est en mesure de fournir, compte tenu de sa propre législation.

Auparavant, les renseignements demandés à l'autorité étrangère concernaient :

- soit les relations d'un contribuable entrant dans les prévisions des articles 57 du CGI et 209 B du CGI avec une entreprise ou une entité juridique exploitant une activité et établi dans l'État ou le territoire étranger ;

- soit les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu y exercer.

L'article 59 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière étend le champ d'application du délai spécial de reprise à l'ensemble des renseignements demandés à l'autorité étrangère pour les demandes formulées dans les délais de reprise venant à expiration à compter du 8 décembre 2013.

Sous réserve des dispositions des conventions fiscales applicables, l'article L. 188 A du LPF est susceptible de s'appliquer à propos des demandes de renseignements :

- faites au cours de toutes les procédures de contrôle (contrôle sur pièce ou contrôle externe) ;

- portant sur toutes les catégories d'impôt dont l'assiette ou le montant peuvent être influencés par une relation internationale ;

- concernant tous les contribuables, personnes physiques ou personnes morales, groupements de fait ou de droit, résidents ou non, assujettis ou susceptibles d'être assujettis en France à l'impôt visé par la demande.

2. Mise en œuvre

8342-2

La demande doit porter sur des situations clairement identifiées appelant des questions précises et être adressée dans le délai initial de reprise.

La prorogation du délai de reprise ne peut intervenir que si le contribuable a été informé de l'existence de la demande dans le délai de soixante jours suivant son envoi ainsi que de l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre État ou territoire dans le délai de soixante jours suivant sa réception par l'Administration.

Le contribuable est informé, par lettres recommandées avec accusé de réception, d'une part de l'envoi de la demande de renseignements et ce dans un délai de 60 jours suivant l'envoi et d'autre part, le cas échéant, de la réception de la réponse dans un délai également de 60 jours. Il est indiqué, dans ces lettres d'information, le pays concerné, les années visées, la date d'envoi de la demande ou celle de la réponse.

3. Effets de la mise en œuvre du dispositif

8342-3

La proposition de rectification destinée à réparer les omissions ou insuffisances concernées par la demande peut être adressée jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la réception de la réponse, et au plus tard, jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le délai initial de reprise est écoulé. Ainsi, en cas de mise en oeuvre de l'assistance administrative internationale, l'Administration bénéficie du délai initial de reprise majoré de trois années supplémentaires.

Cet allongement du délai par l'article 59 de la loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière s'applique aux demandes de renseignements formulées dans les délais de reprise venant à expiration à compter du 8 décembre 2013.

En outre, il est précisé que dans le cas où une demande de renseignements fait l'objet d'une réponse d'attente ou d'une réponse partielle précédant la réponse définitive, c'est la date de la réponse définitive de l'Administration étrangère qu'il convient de prendre en compte pour le calcul du délai de prolongation.

Les dispositions de l'article L. 188 A du LPF ne peuvent avoir pour effet :

- de réduire le délai normal de reprise, en cas de demande suivie d'une réponse rapide de l'autorité

étrangère compétente ;

- de réduire ou d'allonger le délai de reprise prévu par l'article L. 186 du LPF (cf. n^{os} 8329 et suiv.), lorsque le rehaussement en cause est régi par cette disposition (notamment omissions en matière de droits de mutation ou d'ISF).

Seuls les chefs de rehaussement liés aux éléments contenus dans la demande de renseignements peuvent être notifiés au-delà du délai normal de reprise.

Ce principe peut aboutir à l'envoi de plusieurs propositions de rectification selon que les rehaussements envisagés sont ou non concernés par une ou plusieurs demandes d'assistance administrative internationale.

III. Prorogation du délai de reprise en cas de dépôt de plainte pour fraude fiscale

(LPF, art. L. 188 B et BOI-CF-PGR-10-50 au III)

8343

Lorsque l'Administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux 1° à 5° de l'article L. 228 du LPF (cf. n° 8672), les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

IV. Déchéance du bénéfice d'avantages fiscaux résultant d'un agrément administratif ou d'une convention passée avec l'État

(CGI, art. 1649 nonies A et BOI-CF-PGR-10-10 au II-A)

8345

En cas de déchéance du bénéfice d'avantages fiscaux, les impôts dont les contribuables ont été dispensés deviennent immédiatement exigibles nonobstant toutes dispositions contraires. Aucune prescription ne peut être opposée à l'Administration en ce qui concerne ces rappels d'impôts.

V. Compensations opposées par l'Administration aux contribuables, dans le cas de réclamations contentieuses

(LPF, art. L. 203, et art. L. 204, BOI-CF-PGR-10-10 au II-B)

8346

Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'Administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande.

C. Interruption et suspension de la prescription

(LPF, art. L. 76, LPF, art. L. 189, LPF, art. L. 189 A , LPF, art. L. 274 et LPF, art. L. 275 ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; Loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1278 de finances pour 2014, art. 101 et BOI-CF-PGR-10-10 au III)

I. Interruption de la prescription

1. Modes d'interruption

8347

La prescription est interrompue, dans la limite des rehaussements ou des droits mentionnés :

- par des propositions de rectification répondant aux conditions légales de validité (cf. n^{os} 8212 et suiv. et 8272) ;

- par des déclarations ou notifications de procès-verbaux.

De même, la prescription est interrompue par tous actes comportant reconnaissance de la part des contribuables ou par tous actes interruptifs de droit commun (citation en justice, commandement et saisie).

Par ailleurs, l'envoi d'un avis de mise en recouvrement interrompt également la prescription et ouvre un nouveau délai de prescription de quatre ans propre à l'action en recouvrement de l'Administration. Ce délai de quatre ans est interrompu par tous actes comportant reconnaissance de la part des redevables et par tous autres actes interruptifs de la prescription.

Enfin, la prescription des sanctions fiscales autres que celles visées ci-dessus au n° 8338 est interrompue par la mention portée sur la proposition de rectification qu'elles pourront être éventuellement appliquées.

À compter du 1er octobre 2011, la mise en demeure de payer constitue un acte interruptif de la prescription de l'action en recouvrement (LPF, art. L. 257-0 A, 3).

2. Effets de l'interruption

8348

L'interruption a pour effet d'annuler la prescription commencée et de faire courir, à compter de l'acte interruptif, une prescription nouvelle de même nature et de même durée, ou au moins calculée de la même manière, que celle à laquelle elle se substitue (cf. n° 8225).

II. Suspension de la prescription

(LPF, art. L. 189 A abrogé par l'article 101 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1278 de finances pour 2014)

8349

L'article 101 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2014 abroge l'article L. 189 A du LPF.

Cependant, les dispositions de l'article L. 189 A du LPF demeurent applicables aux procédures amiables ouvertes avant le 1er janvier 2014.

Pour ces procédures, lorsqu'à la suite d'une proposition de rectification, une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition est ouverte entre la France et un autre État ou territoire sur le fondement d'une convention fiscale bilatérale ou de la convention européenne 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées du 23 juillet 1990, le cours du délai d'établissement de l'imposition correspondante est suspendu de la date d'ouverture de la procédure amiable au terme du troisième mois qui suit la date de la notification au contribuable de l'accord ou du constat de désaccord intervenu entre les autorités compétentes, sauf si les bénéfices ou revenus rectifiés ont bénéficié d'un régime fiscal privilégié dans l'autre État ou territoire au sens de l'article 238 A du CGI.

Titre 2 : Garanties accordées aux contribuables

(BOI-CF-PGR)

8360

En contrepartie des pouvoirs de contrôle et de rehaussement que la loi accorde aux agents des finances publiques, des mesures législatives et administratives ont été prévues pour garantir les droits des contribuables en cas de vérification et de rectification de leurs déclarations.

Précision : Ainsi, en ce qui concerne les sociétés membres d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI (cf. n° 8202 et IS n^{os} 4050 et suiv.), les garanties liées à l'exercice du droit de vérification doivent être respectées au niveau de chacune de ces sociétés. Toutefois, des règles particulières ont été prévues pour le contrôle de la société mère (cf. n° 8367).

Chapitre 1 : Garanties liées à l'exercice du droit de contrôle et de vérification de l'Administration

(BOI-CF-PGR-20 et suivants)

8361

L'ensemble des mesures prises pour sauvegarder les droits des contribuables qui font l'objet d'un contrôle fiscal ne trouve à s'appliquer qu'en cas de vérification de comptabilité ou d'examen contradictoire de situation fiscale personnelle (ESFP) [cf. n^{os} 8105 et 8106] et non lors de l'exercice du droit de communication (cf. n^{os} 8140 et suiv.) ou du pouvoir de contrôle de l'Administration dans le domaine des droits d'enregistrement.

A ainsi été jugé, en matière de droits d'enregistrement, que :

- l'Administration peut utiliser, pour effectuer un rehaussement en matière de droits d'enregistrement, des éléments recueillis lors d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP (Cass. Com., arrêt du 17 octobre 1995 n° 93-19424) ; il en est ainsi même lorsque le délai de l'engagement prévu par un régime de faveur était expiré lors de la période de vérification, les droits d'enregistrement n'étant, en tout état de cause, pas prescrits (Cass. Com., arrêt du 18 novembre 1997 n° 95-17599 ; BOI-CF-PGR-20) ;

- la limitation des droits de contrôle de l'Administration, prévue aux articles L. 50 du LPF et L. 51 du LPF (limitation du droit de reprise en cas d'ESFP et impossibilité de renouveler une vérification de comptabilité ; cf. respectivement n^{os} 8386 et n° 8366 et suiv.), ne concerne que l'impôt sur le revenu établi à la suite d'un ESFP d'un contribuable au regard de cet impôt, ou les impôts ou taxes au regard desquels une vérification de comptabilité a eu lieu ; elle ne s'applique donc pas au rehaussement contradictoire de droits de succession (Cass. Com., arrêt du 24 mars 1998 n° 96-17339 ; BOI-CF-PGR-20-40) ;

- l'intervention de l'interlocuteur départemental, garantie mentionnée dans la charte du contribuable prévue à l'article L. 10 du LPF (cf. n° 8365) ne vise que les contrôles sur place. Elle ne s'applique donc pas au contrôle des déclarations de succession (Cass. Com., arrêt du 20 octobre 1998 n° 96-20960 ; BOI-CF-PGR-20-10).

A. Information du contribuable et assistance d'un conseil au cours des vérifications

(LPF, art. L. 10, LPF, art. L. 47 et LPF, art. L. 47 C ; BOI-CF-PGR-20-10 et BOI-CF-PGR-20-20)

I. L'avis de vérification

(BOI-CF-PGR-20-10)

1. Envoi de l'avis de vérification

8362

Un avis de vérification est obligatoirement envoyé (ou remis notamment dans le cas de l'intervention inopinée : cf. **n° 8364**) au contribuable dès lors que le contrôle envisagé s'analyse comme une vérification de comptabilité ou un ESFP (cf. également n° 8277).

L'avis de vérification (imprimé n° 3927 pour la vérification de comptabilité ou n° 3929 pour l'ESFP) est adressé par pli recommandé avec accusé de réception soit au contribuable, soit au dirigeant légal de l'entreprise désigné ès qualités.

Remarque concernant l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle :

Le point de savoir si une opération donnée constitue ou non un examen de cette nature et si, par conséquent, il y a lieu d'adresser un avis de vérification est une question de fait qui est appréciée par les juridictions administratives.

Il convient donc, afin d'éviter l'annulation ultérieure d'une vérification pour un motif de forme, d'adresser systématiquement un avis de vérification portant ESFP dans les deux cas suivants :

- examen de comptes financiers personnels ;

- série de recherches concernant un contribuable.

2. Contenu de l'avis de vérification

8363

L'avis de vérification doit préciser, à peine de nullité de la procédure, les années soumises à vérification et mentionner expressément que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix (cf. **n° 8364**).

L'avis envoyé ou remis au contribuable avant l'engagement d'un ESFP peut comporter une demande des relevés de compte.

3. Respect d'un délai utile pour faire appel à un conseil

8364

Les contribuables peuvent se faire assister, au cours des vérifications de comptabilité ou des ESFP, d'un conseil de leur choix. Ils doivent en être avertis en temps utile, sous peine de nullité de la vérification et des impositions qui peuvent s'ensuivre.

En matière de vérification de comptabilité et d'ESFP, le Conseil d'État fixe à deux jours francs le délai minimum dont doit disposer le contribuable pour se faire assister d'un conseil. Pour le calcul de ce délai, il convient de ne retenir ni le jour de la réception de l'avis de vérification, ni le jour du début du contrôle, ni les samedis, dimanches et jours fériés.

Cependant, il est d'usage, dans le cadre des vérifications de comptabilité, que les agents envoient l'avis de vérification trois semaines environ avant la date prévue pour la première intervention.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification est remis au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil (LPF, art. L. 47, al. 4).

Remarque : Il est rappelé que le Conseil d'État fixe à deux jours francs le délai minimum dont doit disposer le contribuable pour se faire assister d'un conseil.

II. La charte du contribuable vérifié

(BOI-CF-PGR-20-10)

8365

La charte du contribuable vérifié, dont les dispositions sont opposables à l'Administration, doit obligatoirement être adressée ou remise au contribuable en même temps que l'avis de vérification de comptabilité ou d'ESFP.

B. Impossibilité de renouveler une vérification de comptabilité

(LPF, art. L. 51 ; BOI-CF-PGR-20-40)

Remarque : En ce qui concerne la limitation du droit de reprise en cas d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, cf. n° 8386.

I. Principe

8366

Lorsque la vérification de la comptabilité pour une période déterminée au regard d'un impôt ou d'un groupe d'impôts est achevée, l'Administration ne peut procéder à une nouvelle vérification sur place de ces écritures à l'endroit des mêmes impôts et pour la même période, sous peine d'annulation des impositions établies à la suite de la seconde vérification.

La vérification doit être considérée comme achevée à la date de la dernière intervention sur place du vérificateur.

D'une manière générale, l'Administration conserve, au regard des impôts sur lesquels a porté la vérification, son droit de reprise. Les conclusions initiales d'une vérification achevée peuvent être

modifiées, dans le délai de reprise, sous la seule réserve que les modifications proposées ne résultent pas de constatations faites à l'occasion d'investigations nouvelles dans les écritures ou documents comptables.

II. Exceptions

8367

Toutefois, il est fait exception à la règle de non-renouvellement d'une vérification dans les cas suivants :

1° lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées ;

2° dans les cas prévus à l'article L. 176 du LPF en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ;

3° dans les cas prévus à l'article L. 187 du LPF en cas d'agissements frauduleux ;

4° dans les cas où l'Administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, au titre d'une période postérieure ;

5° dans les cas de vérification de la comptabilité des sociétés mères qui ont opté pour le régime prévu à l'article 223 A du CGI ;

6° dans les cas prévus à l'article L. 188 A du LPF après l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre État ou territoire ;

7° dans les cas prévus à l'article L. 188 B du LPF, lorsque l'Administration a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale (cf. n° 8343).

C. Limitation de la durée des vérifications

(LPF, art. L. 12, LPF, art. L. 52 et LPF, art. L. 52 A ; Loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, art. 50 ; Loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012, art. 14 ; BOI-CF-PGR-20-30)

I. Vérification de comptabilité

(BOI-CF-PGR-20-30 au I)

1. Principe (LPF, art. L. 52, I)

8368

La vérification sur place des livres et documents comptables ne peut, sous peine de nullité de l'imposition, s'étendre sur une durée supérieure à trois mois en ce qui concerne les contribuables dont le chiffre d'affaires ou le montant des recettes brutes hors taxes n'excède pas :

- les limites du régime prévu au I de l'article 302 septies A du CGI pour les entreprises industrielles et commerciales ou les contribuables se livrant à une activité non commerciale ;

- la limite prévue au b du II de l'article 69 du CGI pour les entreprises agricoles.

Ces dispositions sont valables dans les cas où un même vérificateur contrôle à la fois l'assiette de plusieurs catégories différentes d'impôts ou de taxes.

Toutefois l'expiration de ce délai n'est pas opposable à l'Administration pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable, après l'achèvement des opérations de vérification.

Elle ne l'est pas non plus pour l'examen, en vertu de l'article L. 12 du LPF, des comptes financiers utilisés à titre privé et professionnel, ni pour la vérification, en vertu de l'article L. 13 du LPF, des comptes utilisés pour l'exercice d'activités distinctes.

2. Exceptions (LPF, art. L. 52, II complété par l'article 50 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière)

8369

L'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'Administration :

1° pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable, après l'achèvement des opérations de vérification ;

2° pour l'examen, en vertu de l'article L. 12 du LPF, des comptes financiers utilisés à titre privé et professionnel ;

3° pour la vérification, en vertu de l'article L. 13 du LPF, des comptes utilisés pour l'exercice d'activités distinctes ;

4° en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité. Dans ce cas, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une durée supérieure à six mois ;

5° pour la vérification de comptabilité de l'année ou de l'exercice au cours duquel l'Administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, ainsi que pour la vérification des années antérieures ;

6° lorsqu'à la date d'expiration de ce délai, une enquête judiciaire ou une information ouverte par l'autorité judiciaire dans le cas mentionné à l'article L. 188 B du LPF est en cours (cf. n° 8343) ;

7° lorsque le contribuable s'est livré à une activité occulte au sens du troisième alinéa de l'article L. 169 du LPF (cette nouvelle disposition, issue de l'article 50 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, s'applique aux contrôles dont la première intervention sur place a lieu à compter du 8 décembre 2013).

3. Cas particulier lié au contrôle des comptabilités informatisées (LPF, art. L. 52, III complété par l'article 14 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012)

8370

Pour les contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1er janvier 2014, en cas de mise en œuvre du I de l'article L. 47 A du LPF (cf. n° 8289), le délai de trois mois prévu au I de l'article L. 52 du LPF (cf. n° 8368) est suspendu jusqu'à la remise de la copie des fichiers des écritures comptables à l'Administration.

En cas de mise en œuvre du II de l'article L. 47 A du LPF, la limitation à trois mois de la durée de la vérification sur place est prorogée de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options prévues à cet article pour la réalisation du traitement et, respectivement selon l'option choisie, soit celle de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise, soit celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise à l'Administration, soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'Administration. Cette dernière date fait l'objet d'une consignation par écrit.

4. Cas particulier des holdings importants

8371

L'article L. 52 A du LPF écarte expressément la règle du délai de trois mois pour le contrôle des personnes morales et des sociétés visées à l'article 238 bis M du CGI, à l'actif desquelles sont inscrits des titres de placement ou de participation dont le montant total est, pour un seul des exercices vérifiés, égal ou supérieur à 7 600 000 €.

Cette mesure s'applique à toutes les personnes morales, quelle que soit leur forme juridique ou la nature de leur activité (sociétés de capitaux, sociétés à responsabilité limitée, sociétés de personnes, sociétés civiles, groupements d'intérêt économique, associations enregistrées en préfecture...), ainsi qu'aux sociétés visées à l'article 238 bis M du CGI (sociétés en participation).

Le seuil visé ci-dessus est apprécié par référence à la valeur comptable des titres (valeur d'origine), à l'exclusion par conséquent des éventuelles provisions pour dépréciation.

II. Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle

(BOI-CF-PGR-20-30 au II)

1. Délai général

8372

Sous peine de nullité de l'imposition, un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) ne peut s'étendre sur une période supérieure à un an.

Ce délai d'un an a pour point de départ la date de réception ou de remise de l'avis de vérification portant ESFP, et pour point d'arrivée la proposition de rectification, laquelle clôture l'ESFP (cf. n° 8386).

Lorsqu'un contrat de fiducie ou les actes le modifiant n'ont pas été enregistrés dans les conditions prévues à l'article 2019 du code civil, ou révélés à l'administration fiscale avant l'engagement de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable qui y est partie ou en tient des droits, la période d'un an visée ci-dessus est prorogée du délai écoulé entre la date de réception de l'avis de vérification et l'enregistrement ou la révélation de l'information.

Le délai d'un an est également prorogé :

- des délais accordés au contribuable :

  • soit sur sa demande, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications (au-delà des deux mois qui lui sont normalement impartis),
  • soit pour préciser, dans les trente jours d'une mise en demeure de l'Administration, une réponse insuffisante à une demande d'éclaircissements ou de justifications ;

- des délais nécessaires à l'Administration :

  • pour obtenir les relevés de comptes du contribuable lorsque ce dernier n'a pas usé de sa faculté de les produire dans un délai de soixante jours à compter de la demande du service,
  • pour recevoir les renseignements demandés aux autorités fiscales étrangères lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger.

Ces prorogations trouvent à s'appliquer, le cas échéant, au délai spécial de deux ans défini ci-après.

2. Délai spécial

8373

La durée de l'ESFP est portée à deux ans dans deux situations nécessitant un approfondissement des investigations de l'Administration :

- la découverte en cours de contrôle d'une activité occulte ;

Celle-ci doit s'entendre principalement d'une activité pour laquelle le contribuable n'a pas accompli les formalités auxquelles il est tenu lors de sa création.

Elle doit être découverte dans le délai initial d'un an éventuellement prorogé des délais prévus aux quatrième à sixième alinéas de l'article L. 12 du LPF (cf. ci-dessus **n° 8372**).

- la mise en œuvre, dans le délai initial d'un an, des articles L. 82 C du LPF ou L. 101 du LPF relatifs à l'exercice du droit de communication auprès du ministère public et de l'autorité judiciaire (cf. n° 8155).

Lorsque l'allongement à deux ans de la durée de l'ESFP est applicable, le contrôle peut porter sur des éléments non directement liés au motif de l'allongement et pour l'ensemble de la période visée dans l'avis de vérification.

D. Communication au contribuable du rapport de vérification

8374

Le rapport de vérification est, sous certaines conditions, communicable au contribuable concerné sur le fondement de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 modifiée.

E. Demande de règlement d'ensemble

(BOI-CF-PGR-20-50)

8375

Dans le cadre des mesures destinées à améliorer les relations entre l'Administration et les redevables, il a été décidé par le ministre que tout contribuable faisant l'objet d'une vérification au titre des taxes sur le chiffre d'affaires ou de l'impôt sur le revenu peut demander que les conséquences d'une rectification de comptabilité opérée à l'occasion du contrôle de l'une de ces catégories d'impôts soient établies pour l'autre catégorie.

Le redevable doit être informé de cette faculté dès le début de la vérification, mais il peut demander l'examen d'ensemble de sa situation même après l'achèvement de la vérification.

F. Dispositions diverses

(BOI-CF-PGR-20-50 au II)

8376

Des dispositions, légales ou administratives, ont été prises pour aménager l'exercice du contrôle fiscal sur les points suivants.

I. Interventions sur place

8377

En matière de vérification de comptabilité, le vérificateur est en droit de procéder à une visite des locaux et installations professionnels pour s'assurer de la conformité des inscriptions au bilan de l'entreprise et de la réalité des charges déduites du résultat fiscal.

II. Encadrement de certains actes de procédure par le supérieur hiérarchique du vérificateur

8378

La décision de faire application des dispositions des articles 168 du CGI et 1649 quater-0 B ter du CGI (cf. respectivement n^{os} 8284 et 8287) est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'État, qui vise à cet effet la proposition de rectification (LPF, art. L. 63).

De même, la décision d'appliquer les majorations de l'article 1729 du CGI et de l'article 1732 du CGI (cf. respectivement, n^{os} 8501 et suiv. et 8521) est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise, à cet effet, le document comportant la motivation des pénalités (LPF, art. L. 80 E). À ce sujet, il est précisé que le visa de l'agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental est requis non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant la mise en recouvrement et pour quelque motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités (CE, arrêt du 6 avril 2007, n° 269402).

En ce qui concerne la mise en œuvre des dispositions de l'article L. 64 du LPF, cf. n° 8261-3.

III. Entreprises qui subissent des retards de paiement de l'État au titre de ses achats publics

8379

Les contrôles fiscaux à l'égard des petites et moyennes entreprises qui n'obtiennent pas le paiement dans les délais des sommes qui leur sont dues par l'État au titre de marchés publics et d'achats sur facture de travaux, fournitures et services peuvent être suspendus.

IV. Contrôle des petites et moyennes entreprises de création récente

8380

Les rappels d'impôts consécutifs à une vérification et résultant d'erreurs commises de bonne foi pendant les quatre années qui ont suivi la création, l'acquisition ou la prise en gérance des petites et moyennes entreprises peuvent donner lieu :

- à une large modération des pénalités encourues ;

- à l'octroi de délais de paiement.

Chapitre 2 : Garanties liées à l'exercice du pouvoir de rehaussement de l'Administration

(BOI-CF-PGR-30)

8381

Les garanties accordées aux contribuables lors de la détermination des impositions supplémentaires que l'Administration se propose de mettre à leur charge à la suite de procédures de rectification sont exposées ci-après.

A. Assistance d'un conseil pour discuter les propositions de rehaussement ou pour y répondre

(LPF, art. L. 54 B ; BOI-CF-PGR-20-20 et BOI-CF-PGR-30-10)

8382

Toute notification de proposition de rectification formulée à l'occasion d'un contrôle fiscal est nulle si elle ne mentionne pas que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix pour discuter cette proposition ou pour y répondre.

Pour l'assistance d'un conseil au cours des opérations de contrôle, voir également le BOI-CF-PGR-20-20.

B. Suppression du droit de reprise en cas de prise de position formelle de l'Administration au cours d'une vérification de comptabilité

(BOI-CF-PGR-30-20 au II ; BOI-SJ-RES-10 et suivants)

I. Application des dispositions des articles L. 80 A du LPF et L. 80 B du LPF en matière de contrôle fiscal

8383

En matière de contrôle fiscal, la prise de position était de fait limitée aux cas de rehaussements notifiés.

Afin de renforcer la sécurité juridique des entreprises et de les conforter dans leur décision de gestion, la mise en œuvre de la garantie du contribuable contre les changements de doctrine de l'Administration prévue par les articles L. 80 A du LPF et L. 80 B du LPF est étendue, sous certaines conditions, aux points examinés en cours de vérification de comptabilité et pour lesquels aucun rehaussement n'est proposé.

Les conditions dans lesquelles cette prise de position intervient sont similaires à celles applicables en cas de rehaussement. Ainsi :

- la prise de position sans rehaussement est formalisée par un agent qualifié pour engager l'Administration ;

- elle ne peut intervenir qu'à la condition que le vérificateur ait examiné de manière suffisamment approfondie les éléments nécessaires à une appréciation complète et correcte de la situation ;

- elle engage l'Administration à l'égard de l'entreprise qui l'a sollicitée, tant qu'elle n'est pas rapportée.

II. Modalités d'application

8384

La mise en place du dispositif est sans incidence sur le déroulement du contrôle. Le vérificateur conduit les opérations dans les conditions habituelles et procède aux investigations qu'il estime nécessaires et utiles. Il apprécie seul les points à examiner dans la comptabilité.

Ainsi, le dispositif ne doit pas conduire le contribuable à demander en cours de contrôle au vérificateur d'expertiser un sujet dont il n'aurait pas prévu l'examen, afin de prendre position sur celui-ci.

1. La prise de position peut être sollicitée, en principe, sur les points examinés par le vérificateur

8384-1

La prise de position peut concerner :

- tous les impôts examinés au cours de la vérification de comptabilité ;

- les sujets qui font l'objet d'examen en cours de vérification et qui ne donnent pas lieu finalement à rectification. C'est au vérificateur qu'il appartient d'apprécier les points sur lesquels il peut prendre position.

Remarque : En raison de la spécificité des problématiques liées aux prix de transfert, les demandes portant sur ce sujet dont l'examen relève de la procédure d'accord préalable visée par le 7° de l'article L. 80 B du LPF sont exclues du champ du dispositif.

2. La prise de position doit faire l'objet d'une demande écrite

8384-2

La demande peut être formulée au cours de la vérification et en tout état de cause, avant l'envoi de la proposition de rectification. Dans la pratique, la demande devrait être formulée au plus tard lors de la réunion de synthèse.

La demande est formulée par écrit. Elle est en principe remise directement au vérificateur en cours de contrôle. Le vérificateur en accuse réception par la mention manuscrite « reçu en main propre le (date) » sur l'original du contribuable. La demande peut également être adressée par voie postale.

Le champ de la demande doit être limité à un point ou, à titre exceptionnel, à quelques points précisément examinés par le vérificateur. La demande doit être précise et ne laisser aucun doute quant au(x) point(s) sur le(s)quel(s) une prise de position formelle de l'Administration est sollicitée. Elle doit clairement présenter la règle de droit appliquée, les éléments de fait ayant conduit l'entreprise à retenir la solution pour laquelle une confirmation est demandée et éventuellement les modalités de calcul appliquées. Le cas échéant, l'entreprise sera invitée par courrier à compléter sa demande dans un délai de 30 jours.

3. La prise de position est formalisée

8384-3

a. Décision de prendre position

Le vérificateur apprécie le ou les points sur lesquels il peut engager l'Administration, compte tenu des investigations effectuées.

À titre d'exemples, le vérificateur peut refuser de prendre position quand :

- il n'a pas examiné le sujet sur lequel porte la demande ou il ne l'a pas fait de manière suffisamment approfondie pour pouvoir prendre position formellement ;

- la question du contribuable est trop vague et celui-ci ne l'a pas complétée, malgré la demande qui lui a été faite ;

- la demande est détournée de son objet et ne traduit pas une réelle recherche de sécurité juridique : demandes systématiques sur tous les points vérifiés, demandes présentant des faits erronés ou tronqués...

La décision de refus est formalisée par écrit.

b. Forme de la prise de position

La prise de position est notifiée par écrit sur une annexe jointe à la proposition de rectification (ou à l'avis d'absence de rectification), ou le cas échéant, par un courrier distinct.

c. Contenu de la prise de position

Afin de sécuriser le dispositif tant pour le contribuable que pour l'Administration, la prise de position doit être :

- précise : le sujet traité doit être clairement identifié et décrit, et la période indiquée ;

- ciblée : à l'intérieur d'un thème donné, la prise de position doit être circonscrite au périmètre des constatations effectuées ;

- explicite : la prise de position doit être exprimée en termes clairs. Aucune ambiguïté ne doit subsister sur l'étendue de la prise de position.

III. Portée d'une position prise en cours de vérification

8385

Aux termes des articles L. 80 A du LPF et L. 80 B du LPF, il ne sera procédé à aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente de celle formalisée par la prise de position sur le point de droit ou de fait, aussi longtemps que la situation, les textes ou la doctrine administrative publiée n'ont subi de modification.

Un tel rehaussement pourrait toutefois être effectué à l'occasion de l'examen ultérieur du dossier, par exemple dans le cadre d'un contrôle sur pièces ou d'une nouvelle vérification, si le service constate que la position prise antérieurement n'est plus valide sur la nouvelle période examinée ou vérifiée.

S'agissant de décisions individuelles, la garantie prend fin lorsque :

- la législation et/ou la réglementation et/ou la doctrine sur laquelle était fondée la prise de position est modifiée, sans qu'il soit nécessaire que cette modification soit signifiée individuellement et préalablement au contribuable. La nouvelle doctrine doit bien sûr, avoir fait l'objet de publication ;

- la situation de fait n'est plus identique à celle ayant fait l'objet de la prise de position. Les raisons pour lesquelles les modifications constatées conduisent à rapporter la position ancienne et le cas échéant, à rectifier la situation à compter de la date du changement, doivent être explicitées dans la proposition de rectification ;

- l'Administration entend modifier l'appréciation antérieurement portée sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, alors que ni la situation ni le texte n'ont été modifiés. Dans ce cas, l'appréciation antérieure est caduque à partir de la signification au contribuable que cette appréciation est rapportée.

La nouvelle position est signifiée et motivée par écrit (dans une proposition de rectification ou, le cas échéant, dans un courrier adressé en recommandé avec AR). À compter de la réception de ce courrier, la position prise antérieurement est rapportée. Aucune imposition supplémentaire concernant les déclarations souscrites antérieurement à la notification de la nouvelle position ne peut être mise en recouvrement.

C. Limitation du droit de reprise en cas d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle

(LPF, art. L. 50 ; BOI-CF-PGR-30-30 au III)

8386

Dans le cas où elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu, l'Administration ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'Administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, au titre d'une période postérieure.

Constituent notamment des « éléments inexacts ou incomplets », la production de pièces ou documents falsifiés ou de complaisance tendant à accréditer des actes ou des circonstances sans existence, la dissimulation volontaire de comptes bancaires, de tous documents ou biens de nature à établir l'existence de revenus non déclarés, la révélation d'une comptabilité occulte, ou encore, de manière plus générale, la mise en œuvre de manœuvres destinées à égarer le service dans ses investigations.

Cette garantie, qui supprime le droit de reprise au titre de la période déjà vérifiée, est strictement réservée aux contribuables de bonne foi. Elle entre en jeu, s'il n'y a pas lieu à rectification, dès la notification au contribuable de l'absence de rehaussements. S'il y a lieu à rectification ou taxation d'office, lorsque les opérations de contrôle sont considérées comme achevées, c'est-à-dire au moment de la notification au contribuable, soit de la proposition de rectification, soit des bases ou éléments servant au calcul de l'imposition d'office.

Dans le cas où le contribuable n'accepte pas les rehaussements qui lui sont notifiés, il n'y a donc pas lieu de retenir comme date de clôture de l'ESFP celle de la confirmation des rectifications proposées ou, lorsque la commission départementale a été saisie, celle de la notification de l'avis de cet organisme.

Cependant, il est fait exception à la règle posée par le 1er alinéa de l'article L. 50 du LPF en cas de recours à l'assistance administrative internationale (LPF, art. L. 188 A ; cf. n^{os} 8342-1 et suiv) ou lorsque l'Administration a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale (LPF, art. L. 188 B ; cf. n° 8343).

D. Compensation entre un rehaussement justifié et une surtaxe ou une double imposition

(LPF, art. L. 80 ; BOI-CF-PGR-30-50)

8387

L'Administration peut effectuer toutes compensations entre l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la contribution sur les revenus locatifs prévue à l'article 234 nonies du CGI, la taxe sur les salaires, la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, établis au titre d'une même année.

Des compensations peuvent être pratiquées dans les mêmes conditions en ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune et les droits de timbre perçus au profit de l'État.

Ces compensations de droits sont opérées, dans les mêmes conditions, au profit du contribuable qui a fait l'objet d'une rectification lorsqu'il démontre qu'une taxation excessive a été établie à son détriment ou lorsque la rectification fait apparaître une double imposition.

E. Déduction en cascade

(LPF, art. L. 77, LPF, art. L. 79 ; BOI-CF-PGR-30-40 et suivants)

8388

L'article L. 77 du LPF permet aux contribuables d'obtenir, sous certaines conditions, que les suppléments de droits simples résultant d'une vérification soient admis en déduction des rehaussements apportés aux bases d'autres impôts également vérifiés, l'imputation s'effectuant dans l'ordre où les droits rappelés auraient dû normalement influencer ces bases si les déclarations fiscales avaient été correctement souscrites.

Le système dit de la déduction en cascade permet ainsi de placer les contribuables vérifiés dans la situation où ils se seraient trouvés, à l'égard des droits simples, s'ils n'avaient commis aucune infraction. Il comporte deux mesures.

I. Imputation des suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires : Cascade dite « simple »

(BOI-CF-PGR-30-40-10)

1. Principe

8389

En cas de vérification simultanée des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, le supplément de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées afférent à un exercice donné est déduit, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, des résultats du même exercice. Cette déduction est effectuée automatiquement par l'Administration dans la proposition de rectification (ces dispositions s'appliquent quelle que soit la procédure utilisée).

Toutefois, l'article L. 77 du LPF prévoit la possibilité pour le contribuable de renoncer au bénéfice de la déduction en cascade. Cette demande doit être formulée de manière expresse dans le délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification. En ce qui concerne la prescription, cf. n° 8225.

Par ailleurs, la réintégration au bénéfice imposable d'un « profit » sur le Trésor égal au montant de la TVA rappelée est indépendante du mécanisme de la déduction en cascade.

2. Exclusion du mécanisme de déduction en cascade dans le cas d'opérations auto-liquidées

8390

Le deuxième alinéa de l'article L. 77 du LPF exclut l'application du mécanisme de déduction en cascade pour les rappels de TVA portant sur des opérations d'auto liquidation dès lors que la taxe ne constitue pas, dans cette hypothèse, une charge pour l'entreprise.

a. Champ d'application

La mesure concerne tous les rappels portant sur des opérations d'auto liquidation, c'est-à-dire les opérations pour lesquelles la taxe déductible est celle acquittée par les redevables eux-mêmes.

Il s'agit notamment des opérations telles que les acquisitions intracommunautaires, les prestations immatérielles visées à l'article 259 B du CGI, les achats à des non-assujettis, les transports intracommunautaires de biens meubles, les prestations accessoires aux transports intra-communautaires, les travaux et expertises sur biens meubles corporels, les prestations des intermédiaires sur des opérations portant sur des biens meubles autres que celles visées aux 3° et 5° de l'article 259 A du CGI et les livraisons à soi-même de biens taxables en application des dispositions des I et II de l'article 257 du CGI.

b. Exclusions

La mesure ne concerne que les rappels de taxe effectivement déductible. Ainsi :

- lorsque l'opération non déclarée n'ouvre pas droit à déduction, le rappel de TVA correspondant demeure dans le champ d'application du mécanisme de la cascade ;

- lorsque l'opération ouvre intégralement droit à déduction, le rappel de TVA correspondant est totalement exclu de ce mécanisme ;

- lorsque l'opération non déclarée ouvre partiellement droit à déduction, seule la partie du rappel qui correspond à la fraction de TVA effectivement déductible est exclue du mécanisme de la cascade.

II. Imputation de l'impôt sur les sociétés afférent aux bénéfices compris dans les rehaussements et réputés distribués : Cascade dite « complète »

(BOI- CF-PGR-30-40-10)

8391

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent, dans la mesure où le bénéfice correspondant aux rehaussements effectués est considéré comme distribué à des associés ou actionnaires dont le domicile ou le siège est situé en France, demander que l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires à raison de cette distribution soit établi sur le montant du rehaussement soumis à l'impôt sur les sociétés, diminué du montant de ce dernier impôt.

Lorsque les associés ou actionnaires sont domiciliés ou ont leur siège hors de France, la retenue à la source sur le revenu des capitaux mobiliers due à raison de cette distribution est établie, à la demande des entreprises, sur le montant du rehaussement soumis à l'impôt sur les sociétés, diminué du montant de ce dernier impôt. En outre, le montant de cette retenue à la source constitue un crédit d'impôt déductible de l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires.

8391-1

Le bénéfice de cette déduction en cascade est subordonné à la condition que les entreprises en fassent la demande au plus tard dans le délai de trente jours consécutifs à la réception de la réponse aux observations du contribuable ou, à défaut, d'un document spécifique les invitant à formuler ladite demande.

L'imputation prévue au **n° 8391** n'est applicable que si les associés ou actionnaires reversent dans la caisse sociale les sommes nécessaires au paiement des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de l'impôt sur les sociétés et de la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers afférents aux sommes qui leur ont été distribuées.

III. Conséquences de la remise en cause ultérieure des impositions ayant donné lieu à imputation en cascade

8392

Pour les créances acquises au titre des exercices clos depuis le 31 décembre 2008, les dégrèvements d'impôt suivent les règles de droit commun de rattachement des produits et le montant de ces dégrèvements doit donc être rattaché à l'exercice au cours duquel les sommes constituent une créance acquise par l'entreprise.

Pour les créances acquises au titre des exercices clos antérieurement au 31 décembre 2008, si des dégrèvements ou restitutions sont ultérieurement accordés sur le montant des taxes et impôts ayant donné lieu à l'imputation prévue à l'article L. 77 du LPF (cf. n^{os} 8389 à 8391-1), le montant de ces dégrèvements ou restitutions est, le cas échéant, rattaché dans les conditions de droit commun aux bénéfices ou revenus de l'exercice ou de l'année en cours à la date de l'ordonnancement.

IV. Cas des vérifications séparées

8393

Les dispositions des articles L. 77 du LPF sont applicables, dans les mêmes conditions, en cas de vérifications séparées des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées et de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, l'imputation prévue en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées n'est effectuée que si la vérification des bases de ces taxes est achevée antérieurement à celle des bases de ces derniers impôts (LPF, art. L. 79).

F. Information du contribuable sur les conséquences financières d'un rehaussement

(LPF, art. L. 48 ; BOI-CF-PGR-30-10 au II)

8394

En application de l'article L. 48 du LPF, l'Administration doit donner au contribuable des informations sur le montant des droits, taxes et pénalités et, dans certains cas, sur l'échelonnement des mises en recouvrement ou le bénéfice d'une transaction.

Ces dispositions ne s'appliquent qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP mais quelle que soit la procédure utilisée (procédure contradictoire ou d'office).

I. Information sur le montant des droits, taxes et pénalités proposés ou notifiés

1. Dispositions générales

8395

Le montant des droits, taxes et pénalités doit être porté à la connaissance du contribuable dans la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou dans la notification mentionnée à l'article L. 76 du LPF.

Lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification contradictoire, l'Administration modifie les rehaussements pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure, cette modification est portée par écrit à la connaissance du contribuable avant la mise en recouvrement qui peut alors intervenir sans délai.

2. Précisions relatives à l'information sur les pénalités

8396

L'Administration doit indiquer, dans la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou dans la notification mentionnée à l'article L. 76 du LPF, le montant des pénalités résultant des rectifications effectuées. Sont visés, à ce titre, outre l'intérêt de retard, les majorations ou amendes fiscales.

L'indication du montant des pénalités implique leur qualification préalable. Dès lors, la proposition de rectification ou la notification doit comporter, outre le montant des pénalités, leur nature ainsi que les motifs de droit et de fait qui justifient leur application.

> **Remarque :** Il est toutefois rappelé que l'intérêt de retard ne constitue pas lui-même une sanction. Il n'a donc pas à être motivé même s'il doit figurer sur la proposition de rectification ou la notification pour l'application de l'article L. 48 du LPF (cf. n^{os} 8491 et 8633).

Par ailleurs, la décision d'appliquer les majorations de l'article 1729 du CGI et de l'article 1732 du CGI

(cf. respectivement n^{os} 8501 et suiv. et 8521) est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités (LPF, art. L. 80 E).

3. Cas particuliers

8397

1° Lorsque le contribuable vérifié est une société membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI (cf. IS n^{os} 4050 et suiv.), l'information qui lui est communiquée dans la proposition de rectification porte, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, l'imposition forfaitaire annuelle et les pénalités correspondantes, sur les montants dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe.

Remarque : En application du décret n° 2014-550 du 26 mai 2014, les mots « l'impositions forfaitaire annuelle » deviennent sans objet en conséquence de l'article 14 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008.

2° Les dispositions de l'article L. 48 du LPF s'appliquent également, lorsque les conditions sont réunies, aux contributions et prélèvements sociaux.

Remarque : À compter du 1er janvier 2012, lorsque le contribuable vérifié est un assujetti membre d'un groupe mentionné à l'article 1693 ter du CGI, l'information qui lui est communiquée dans la proposition de rectification porte, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes, contributions et redevances mentionnées au 1 du même article 1693 ter du CGI et les pénalités correspondantes, sur les montants dont il serait redevable en l'absence d'appartenance au groupe.

II. Information relative à l'échelonnement des mises en recouvrement ou au bénéfice d'une transaction

(BOI-CF-PGR-30-10 au II-B)

8398

Lorsque l'Administration envisage d'accorder au contribuable un échelonnement des mises en recouvrement des rappels de droits et pénalités ou le bénéfice d'une transaction, elle doit l'en informer dans la proposition de rectification.

Cette information consiste à mentionner que l'Administration envisage d'accorder un échelonnement ou le bénéfice d'une transaction, si le contribuable en sollicite ultérieurement l'application.

G. Information du contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers

(BOI-CF-PGR-30-10 au III)

I. Cas général

(LPF, art. L. 76 B)

8399

L'article L. 76 B du LPF met à la charge de l'Administration deux obligations, distinctes mais liées :

- informer le contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers, sur lesquels elle s'appuie pour motiver des rectifications ;

- communiquer au contribuable, qui en fait la demande avant la mise en recouvrement des impositions, les documents qu'elle a ainsi invoqués.

Le non-respect par l'Administration de l'une ou l'autre de ces deux garanties, qui sont attachées au respect des droits de la défense dans le cadre des opérations de contrôle, constitue une erreur substantielle. Il entache la procédure d'irrégularité, et entraîne la décharge des impositions fondées sur l'utilisation de ces renseignements et documents.

1. Conditions d'application

8400

a. Principes généraux

Les obligations d'information et de communication s'imposent à l'Administration quelle que soit la nature du contrôle, contrôle sur pièces ou contrôle fiscal externe (vérification de comptabilité ou examen contradictoire de la situation fiscale personnelle).

b. Procédure d'imposition

Ces obligations s'appliquent quelle que soit la procédure d'imposition, procédure de rectification contradictoire ou procédure d'imposition d'office. Elles ne trouvent toutefois pas à s'appliquer lorsque le contribuable s'est placé en situation d'opposition à contrôle fiscal.

c. Origine de la détention de l'information

L'article L. 76 B du LPF vise les renseignements et documents obtenus auprès de tiers.

Ces renseignements et documents peuvent :

- être recueillis auprès de tiers ayant fait l'objet de procédures fiscales (examen contradictoire de situation fiscale personnelle, vérification de comptabilité, droit de visite et de saisie, droit de contrôle de billetterie ou des entrepôts, droit d'enquête, droit de communication, assistance administrative internationale...) ;

- provenir de déclarations ou actes déposés auprès de l'Administration, dans le cadre des obligations déclaratives à la charge des contribuables ;

- trouver leur source dans les réponses apportées par les contribuables aux demandes de renseignements formulées par l'Administration.

Les dispositions de l'article L. 76 B du LPF ne remettent pas en cause l'obligation du secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée et s'appliquent dans les limites de cette obligation prévue à l'article L. 103 du LPF. Ainsi, les dispositions protégeant le secret professionnel ou la vie privée peuvent faire obstacle à la communication par l'Administration à un contribuable de renseignements concernant un tiers, sauf si le contribuable est débiteur solidaire de l'impôt dû par ce tiers, sans le consentement de celui-ci ou de toute personne habilitée à cet effet. En revanche, l'Administration peut communiquer, sans porter atteinte au secret professionnel ou à l'un des secrets légalement protégés, les informations visées par les règles de publicité de l'impôt telles que celles qui résultent des articles L. 111 du LPF et R. 111-1 du LPF.

2. Obligations d'information

8401

L'Administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet d'une proposition de rectification. L'obligation d'information sur la teneur des renseignements et documents implique d'exposer dans la proposition de rectification le contenu des renseignements et documents utilisés au titre de la motivation des rehaussements.

Au titre de l'obligation d'information sur l'origine des renseignements et documents, la proposition de rectification précise les conditions de leur obtention. Sont portées à la connaissance du contribuable :

- la procédure ayant permis de les obtenir (droit de communication, procédure de visite et de saisie, questionnement...) ;

- l'identité du tiers auprès duquel cette procédure a été diligentée (autorité fiscale étrangère, autorité judiciaire, entreprise...) ;

- la nature du document, c'est à dire le support de l'information (document administratif, procès-verbal, facture, contrat...).

L'obligation d'information sur la nature du document n'oblige pas pour autant l'Administration à détenir une copie du document concerné. Un renseignement relevé dans la comptabilité d'une entreprise, par l'exercice d'un droit de communication par exemple (sur une facture, sur les journaux obligatoires ou le grand livre...), sans avoir effectué de copie du document, peut être utilement opposé à un autre contribuable dans une proposition de rectification (CE, arrêt du 29 décembre 2000, n° 209523 ; CE, arrêt du 14 février 2001, n° 203465). En revanche, la reproduction à l'identique, dans la proposition de rectification, des renseignements figurant sur les documents recueillis dans le cadre de l'exercice du droit de communication, ne dispense pas l'Administration de son obligation de communiquer au contribuable les documents en sa possession s'il en fait la demande (CAA Paris, arrêt du 26 octobre 2006, n° 04PA00211, S.N.C. Lord's location).

3. Obligations de communication

8402

L'Administration est tenue de communiquer avant la mise en recouvrement des impositions, au contribuable qui en fait la demande, une copie des documents sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet d'une proposition de rectification.

a. Caractéristiques de la demande du contribuable

8402-1

1° La demande doit être expresse et explicite

La demande doit être formulée par le contribuable par écrit (y compris par courriel) avant la mise en recouvrement.

2° La demande doit intervenir avant la mise en recouvrement

Une demande effectuée par le contribuable postérieurement à la mise en recouvrement et qui ne serait pas satisfaite n'est pas de nature à remettre en cause la régularité de la procédure d'imposition.

3° La demande doit être formulée auprès du service vérificateur

b. Étendue de l'obligation de communication

8402-2

1° Principes généraux

La communication des documents doit intervenir avant la mise en recouvrement des impositions.

Sont seuls concernés par l'obligation de communication les documents fondant les rectifications proposées au contribuable, c'est-à-dire ceux effectivement utilisés dans la proposition de rectification pour justifier les rehaussements.

Bien que ne provenant pas de tiers, les documents dont le contribuable est l'auteur ou le destinataire doivent également être communiqués, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État.

2° Exceptions à l'obligation de communication

L'Administration n'est pas tenue de communiquer les documents, lorsqu'elle ne détient pas de support matériel de l'information.

Si la condition relative à l'information de la teneur et de l'origine du renseignement est satisfaite dans la motivation des rehaussements, l'absence de document à communiquer ne vicie pas la procédure d'imposition.

L'Administration n'est également pas tenue de communiquer les documents qu'elle a obtenus dans le cadre de l'assistance administrative internationale, lorsque la convention internationale fondant l'échange d'informations entre États contient des clauses restrictives interdisant la communication au contribuable. Les documents obtenus dans ce cadre ne peuvent pas être transmis au contribuable, alors même que les informations qu'ils contiennent ont été régulièrement exposées dans la proposition de rectification.

L'absence de communication est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition.

3° Formalisme de la communication

La communication se fait par voie postale ou le cas échéant, par consultation dans les locaux de l'Administration. Une preuve écrite de la communication est conservée par le service.

La communication est effectuée à titre gratuit.

II. Cas particulier dans le cadre d'un droit de visite et de saisie

(LPF, art. L. 76 C ; BOI-CF-PGR-30-10 au III-B et BOI-CF-COM-20-20)

8403

L'Administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis ou leur reproduction, mentionnés au I de l'article L. 16 B du LPF et qui n'ont pu lui être restitués dans les conditions prévues au deuxième alinéa du VI de cet article, sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou de la notification prévue à l'article L. 76 du LPF. Le

contribuable peut à tout moment obtenir la restitution de ces pièces et documents.

Sur le droit de visite et de saisie, cf. n° 8193 et BOI-CF-COM-20-20.

Chapitre 3 : Autres garanties liées au contrôle

(BOI-CF-PGR-40)

A. Contrôle fiscal à la demande d'une petite ou moyenne entreprise (PME)

(LPF, art. L. 13 C ; BOI-CF-PGR-40-10 au I)

8404

L'article L. 13 C du LPF institue une procédure de contrôle sur demande du contribuable, applicable depuis le 1er janvier 2005. Cette procédure s'inscrit dans le cadre des mesures d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables et complète le dispositif d'information existant.

Ce dispositif permet aux entreprises petites et moyennes qui veulent s'assurer qu'elles appliquent correctement les règles fiscales, de demander à l'Administration un contrôle de leurs opérations sur un point particulier.

I. Présentation du contrôle sur demande

1. Champ d'application du contrôle sur demande

8405

Le contrôle sur demande concerne les entreprises dont les bénéfices sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux et bénéfices agricoles, ou à l'impôt sur les sociétés.

a. Conditions tenant au chiffre d'affaires

8405-1

Le montant du chiffre d'affaires ou des recettes professionnelles ne doit pas excéder 1 500 000 € pour les entreprises dont le commerce principal est la vente de marchandises, d'objets, de fournitures et de denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture de logement, ou 450 000 € pour les autres. Ces montants sont appréciés hors taxes et annuellement ou par période de 12 mois si l'exercice est supérieur à cette durée.

Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache à la fois aux deux catégories d'opérations (ventes et prestations de service), le chiffre d'affaires global de l'entreprise ne devra pas excéder la limite des 1 500 000 € et le chiffre d'affaires résultant des opérations autres que les ventes ou la fourniture de logement ne devra pas dépasser la limite des 450 000 €.

Quel que soit l'exercice ou la période sur lequel porte la question du contribuable, le chiffre d'affaires à prendre en compte est celui réalisé au titre de l'année ou de l'exercice précédant l'exercice au cours duquel la demande est formulée.

Pour les entreprises nouvelles qui déposent une demande lors de la première année d'activité, le chiffre d'affaires de référence est celui de l'année ou de l'exercice de création : le chiffre d'affaires réalisé entre le début d'activité et la date de la demande est ajusté au prorata du temps d'exploitation de l'entreprise au cours de l'exercice sans dépasser douze mois.

> **Remarque :** Lorsqu'il porte sur le crédit d'impôt visé à l'article 244 quater B du CGI calculé au titre des dépenses de recherche exposées depuis le 1er janvier 2008, le contrôle sur demande est étendu à toutes les entreprises (cf. n° 8412).

b. Le contrôle fait l'objet d'une demande préalable, écrite et ciblée

8405-2

La demande est formalisée par écrit par le chef d'entreprise ou le dirigeant de la société.

Elle doit expressément mentionner que le contribuable sollicite un contrôle des services de l'administration fiscale.

La demande mentionne le ou les points précis pour lequel le contrôle sur demande est sollicité, la nature des opérations visées, et le cas échéant les impôts et la période concernés.

c. Les sujets, objets de la demande

8405-3

Les sujets visés dans la demande sont susceptibles de concerner la période non prescrite et l'exercice en cours, pour lequel aucune déclaration n'a encore été déposée.

Ils portent sur l'application ou l'interprétation des règles fiscales telles que, notamment :

- les obligations fiscales et déclaratives (ex : régime d'imposition applicable et incidence sur les obligations déclaratives...) ;

- les modalités de détermination du bénéfice (ex : méthode d'amortissement pour une immobilisation donnée ou principe et calcul d'une provision pour dépréciation d'un stock de marchandises ou pour créances douteuses concernant un client...) ;

- et plus généralement, la bonne application des textes fiscaux au regard des impôts auxquels l'entreprise est assujettie (ex : taux de TVA applicable à une opération particulière, régime d'exonération...).

Compte tenu de l'esprit et de l'objectif du contrôle sur demande, la demande ne doit concerner que quelques points précis, ne nécessitant pas d'investigations longues ou diversifiées.

2. Lieu de dépôt de la demande et agents compétents

8406

La demande est adressée par l'entreprise au service des impôts auprès duquel elle a déposé ou devra déposer, s'il s'agit de l'exercice ou la période en cours, sa déclaration de résultats.

Seuls peuvent effectuer un contrôle sur demande les agents appartenant à un corps de catégorie A et B, et qui sont matériellement et territorialement compétents au sens des dispositions du I et du II de l'article 350 terdecies de l'annexe III au CGI.

3. Suites réservées à la demande

8407

L'engagement du contrôle par l'Administration n'est pas obligatoire.

Lorsqu'elle répond favorablement à la demande du contribuable, l'Administration engage le contrôle dans les conditions exposées aux **n^{os} 8409 et suivants**.

Ne sont pas recevables les demandes pour lesquelles :

- les conditions de forme ne sont pas respectées (demande préalable, niveau de chiffre d'affaires) ;

- les questions posées ne sont pas assez précises et ne permettent pas une intervention ciblée ;

- les sujets sont hors champ de la procédure eu égard à l'importance ou à la nature des investigations qu'ils requièrent ; sont notamment exclues du dispositif, les demandes portant sur les prix de transfert soumises à la procédure d'accord préalable, visée par le 7° de l'article L. 80 B du LPF.

La demande peut faire l'objet d'un rejet pour une partie seulement des points soulevés et être recevable pour les autres points.

Quelle que soit la suite réservée à la demande, le contribuable en est rapidement informé par écrit.

4. Le contrôle sur demande ne constitue pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF

8408

L'article L. 13 C du LPF prévoit expressément que le contrôle sur demande ne constitue pas une vérification de comptabilité.

Dès lors, le contrôle sur demande ne donne lieu ni à l'envoi préalable d'un avis de vérification de comptabilité ou de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié (LPF, art. L. 47, al. 1), ni à l'information du contribuable sur la faculté de se faire assister par un conseil de son choix (LPF, art.

L. 47, al. 2).

Enfin, les dispositions de l'article L. 51 du LPF n'étant pas applicables, une vérification de comptabilité peut être diligentée après un contrôle sur demande, sur la même période et sur le même impôt.

Aucun rehaussement ultérieur d'imposition primitive ne pourra cependant être effectué sur le sujet objet du contrôle sur demande, sur lequel l'Administration se sera engagée, à la condition que l'entreprise ait retenu la position de l'Administration.

II. Déroulement de la procédure

1. Modalités d'intervention de l'Administration

8409

a. Proposition de rendez-vous

Le service prend contact avec l'entreprise (contact téléphonique, courrier électronique) pour convenir du jour et du lieu d'intervention. Un courrier simple confirme :

- la date et le lieu d'intervention ;

- le rappel de la ou des questions posées.

b. Date d'intervention

Aucun délai n'est imposé à l'Administration pour réaliser le contrôle sur demande. Celui-ci doit toutefois intervenir rapidement.

c. Lieu du contrôle

Le contrôle sur demande se déroule dans les locaux de l'entreprise. Il s'agit du lieu du siège ou du principal établissement, ou du lieu de la direction effective (en principe, il s'agit du lieu où est détenue la comptabilité). Le contrôle peut avoir lieu dans les locaux du conseil si celui-ci détient la comptabilité et si le contribuable le sollicite dans sa demande.

À titre exceptionnel, la demande pourra faire l'objet d'une réponse directe par écrit, si la question posée ne nécessite pas un déplacement dans les locaux de l'entreprise.

d. Intervention(s) du service

Pour les besoins du contrôle, l'agent peut examiner tous les documents comptables (journaux, factures, contrats, etc) y compris sur la période ou l'exercice en cours.

Le contribuable doit permettre l'accès à l'ensemble des documents comptables afin que l'agent apprécie la situation avec exactitude et de manière exhaustive.

Les investigations sont circonscrites à l'examen des points précisés dans la demande. Compte tenu du caractère ciblé de la demande, la présence dans l'entreprise devrait être de courte durée (en principe une ou deux interventions sur place).

2. Information du contribuable sur les résultats du contrôle

8410

L'Administration informe par écrit l'entreprise des résultats du contrôle et prend position sur chaque point examiné.

a. Compte rendu du contrôle

Après l'intervention, le service adresse à l'entreprise un compte rendu contenant les conclusions de l'agent, par courrier recommandé avec accusé de réception. Il peut également lui être remis en mains propres, avec mention de la réception sur ce document.

Bien qu'aucun délai ne soit imparti à l'Administration pour communiquer ses conclusions à l'entreprise, le compte rendu lui sera adressé dans des délais brefs après la ou les intervention(s).

b. Conclusions du service

Dans tous les cas, l'agent prend position sur les sujets sur lesquels l'Administration a été interrogée. Il expose, point par point :

- les constatations effectuées ;

- les règles applicables ;

- les conséquences au regard de la situation fiscale du contribuable.

Les conséquences peuvent être les suivantes.

1° Confirmation de la position de l'entreprise

La prise de position développée dans le compte rendu confirme la régularité des opérations constatées, sur le sujet ayant fait l'objet du contrôle sur demande.

2° Le contrôle révèle une interprétation erronée de la règle fiscale

Si l'obligation déclarative n'est pas encore intervenue (entreprises au RSI et/ou en début d'activité), l'entreprise est invitée à tenir compte des conclusions lors du dépôt de la déclaration.

Lorsque une déclaration a été souscrite sur la base d'une application ou d'une interprétation erronée de la règle, l'Administration propose dans le compte rendu à l'entreprise de régulariser sa situation dans les conditions de l'article L. 62 du LPF, c'est-à-dire par le dépôt d'une déclaration complémentaire et le paiement d'un intérêt de retard dont le taux est réduit de 30 %.

La procédure de régularisation est appliquée selon les modalités pratiques décrites au BOI-CF-IOR-20, adaptées comme suit :

- la déclaration complémentaire de régularisation (DCR) établie par l'agent, avec liquidation des droits et pénalités, est jointe au compte rendu ;

- elle doit être renvoyée par le contribuable dans les 30 jours de la réception du compte rendu.

Le contribuable doit acquitter les droits dus et les pénalités liquidées sur la DCR :

- dans les 30 jours du compte rendu du contrôle sur demande pour les impôts recouvrés par avis de mise en recouvrement ;

- à la date de limite de paiement prévue sur l'avis d'imposition pour les impôts et taxes recouvrés par voie de rôle.

Lorsque l'entreprise renonce à la régularisation par une déclaration complémentaire ou qu'elle ne remplit pas les conditions pour bénéficier des dispositions de l'article L. 62 du LPF, les rappels font l'objet d'une procédure de rectification.

3. Portée de la prise de position

8411

Les réponses consignées dans le compte rendu valent, pour chaque point précisé dans la demande, prise de position formelle de l'Administration et peuvent être invoquées sur le fondement du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF ou au 1° de l'article L. 80 B du LPF afin de faire échec au droit de reprise.

Ainsi, en cas de contrôle ultérieur, aucune rectification d'une imposition primitive fondée sur une interprétation différente de celle formalisée par cette prise de position ne pourra être poursuivie aussi longtemps que l'Administration ne l'aura expressément rapportée ou que la situation, les textes ou la doctrine administrative publiée n'auront subi de modification.

B. Contrôle fiscal à la demande d'une entreprise et portant sur le crédit d'impôt pour dépenses de recherche

(LPF, art. L. 13 CA ; BOI-CF-PGR-40-10 au II)

8412

Pour les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses de recherche exposées depuis le 1er janvier 2008, l'article L. 13 CA du LPF étend à toutes les entreprises le contrôle sur demande prévu à l'article L. 13 C du LPF, en tant qu'il porte sur le crédit d'impôt défini à l'article 244 quater B du CGI.

Ainsi, les entreprises peuvent quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires, s'assurer que les dépenses qu'elles ont engagées sont éligibles au crédit d'impôt recherche (CIR). Sous réserve de quelques aménagements apportés au champ d'application du dispositif et à certaines spécificités de la procédure, la procédure sur demande « CIR », telle qu'exposée ci-dessus n^{os} 8404 à 8411, demeure applicable dans les conditions de droit commun.

C. Contrôle sur demande en matière de donation et de succession

(LPF, art. L. 21 B ; BOI-CF-PGR-40-20)

8413

Afin d'assurer aux contribuables une sécurité juridique plus grande, l'article L. 21 B du LPF, pérennisé par l'article 55 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, prévoit un contrôle sur demande en matière de donation et de succession. Ces dispositions s'appliquent aux demandes de contrôle afférentes à des successions ouvertes ou à des donations consenties depuis le 1er janvier 2011.

I. Conditions d'application du dispositif

(LPF, art. L. 21 B, I)

1. Conditions tenant à la déclaration ou à l'acte dont le contrôle est demandé

8414

a. Nature de la déclaration ou de l'acte objet de la demande de contrôle

Le contrôle à la demande défini à l'article L. 21 B du LPF concerne les déclarations de succession et les actes de mutation à titre gratuit entre vifs c'est-à-dire, pour ces derniers, les actes de donation et les actes de donation-partage.

Les déclarations de dons manuels et les actes portant changement de régime matrimonial n'entrent pas dans le champ d'application de la mesure.

b. Déclarations ou actes présentés spontanément à l'enregistrement

Seuls les actes et déclarations spontanément présentés à l'enregistrement peuvent valablement faire l'objet d'une demande de contrôle.

c. Paiement préalable des droits et taxes

Seuls les actes et déclarations enregistrés pour lesquels les droits ont été intégralement payés (et ce de manière spontanée) peuvent valablement faire l'objet d'un contrôle à la demande.

2. Conditions tenant aux personnes pouvant valablement effectuer une demande de contrôle

8415

Les signataires de la déclaration de succession visée à l'article 800 du CGI et les donataires mentionnés dans un acte de mutation à titre gratuit entre vifs peuvent demander à l'Administration de contrôler la déclaration dont ils sont signataires ou l'acte auquel ils sont parties. Le donateur ne dispose pas de cette faculté.

En outre, la demande de contrôle est valablement effectuée par le ou les bénéficiaires d'au moins un tiers de l'actif net déclaré et transmis lors de la mutation. Il peut s'agir de l'un des héritiers, légataires ou donataires, lorsqu'il remplit à lui seul la condition de bénéficier d'au moins un tiers de l'actif net déclaré et transmis, ou de plusieurs d'entre eux satisfaisant ensemble à cette condition.

3. Conditions tenant à la demande de contrôle

8416

a. Date de la demande

La demande de contrôle doit être déposée au plus tard dans les trois mois qui suivent la date de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration.

Ce délai de trois mois se calcule de quantième à quantième. Son point de départ est constitué par la date d'exécution de la formalité de l'enregistrement et son point d'arrivée se situe le jour portant le même quantième du troisième mois qui suit.

La demande de contrôle peut être déposée concomitamment à la présentation de l'acte ou de la déclaration à l'enregistrement. Elle ne peut pas l'être avant.

b. Forme de la demande

La demande est formalisée par écrit. Elle doit mentionner expressément que le ou les héritiers, donataires ou légataires sollicitent un contrôle de la part des services de l'administration fiscale.

Elle est signée par le ou les demandeurs héritiers, donataires ou légataires.

c. Lieu de dépôt de la demande

La demande de contrôle d'une déclaration de succession ou d'un acte de mutation à titre gratuit entre vifs est adressée au service des impôts auprès duquel la déclaration ou l'acte en cause a été déposé pour l'exécution de la formalité :

- Service des impôts des entreprises (SIE) - pôle enregistrement du domicile du défunt si la demande porte sur une déclaration de succession ;

- SIE - pôle enregistrement du domicile du notaire rédacteur si la demande porte sur un acte de donation.

d. Irrecevabilité de la demande

En cas d'irrecevabilité de la demande de contrôle, l'Administration informe le ou les contribuables demandeur du ou des motifs d'irrecevabilité.

II. Portée de la garantie attachée au contrôle à la demande

(LPF, art. L. 21 B, II)

1. Personnes bénéficiaires de la garantie

8417

Une demande de contrôle valablement présentée à l'Administration crée une nouvelle garantie au profit des contribuables en limitant à un an le droit de reprise de l'Administration s'agissant des impôts et taxes assis sur les éléments déclarés dans l'acte ou la déclaration objet de la demande de contrôle.

L'ensemble des signataires d'une déclaration de succession prévue à l'article 800 du CGI et des donataires mentionnés dans un acte de mutation à titre gratuit entre vifs dont le contrôle est demandé bénéficient de cette garantie, qu'ils aient ou non demandé eux-mêmes le contrôle de la déclaration ou de l'acte.

2. Nature de la garantie

8418

a. Principe de la réduction du délai de reprise

Lorsque les conditions de recevabilité de la demande sont réunies, l'Administration ne peut plus procéder à un rehaussement d'imposition après le délai d'un an suivant la date de réception de la demande de contrôle.

Dès lors, le service procède au contrôle et adresse les éventuelles propositions de rectification aux contribuables dans le délai d'un an à compter de la date de réception de la demande de contrôle qui répond aux conditions de recevabilité.

Passé ce délai, aucune proposition de rectification relative à cet acte ou cette déclaration ne pourra être valablement adressée aux contribuables concernés.

b. Cas de prorogations du délai de reprise au delà d'un an

1° Prorogation de délai en cas de réponse tardive des contribuables

Le délai d'un an est prorogé, le cas échéant, du temps mis par le contribuable à répondre aux demandes de renseignements, justifications ou éclaircissement de l'Administration, pour la seule partie excédant le délai de réponse accordé au contribuable par le service en application de l'article L. 11 du LPF, ce dernier ne pouvant pas être inférieur à trente jours.

2° Prorogation de délai en cas de mise en œuvre de l'assistance administrative internationale

Le délai de reprise d'un an est prorogé du délai nécessaire à l'Administration pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères dans le cadre de la mise en œuvre de l'assistance administrative internationale, lorsque des biens situés à l'étranger figurent sur l'acte ou la déclaration objet du contrôle à la demande.

3° Articulation des prorogations de délais de natures différentes

Les prorogations de délais de natures différentes ne se cumulent pas entre elles. En cas de prorogations de délais de natures différentes, le délai d'un an est prorogé de celui afférent à la nature de prorogation entraînant le délai de prorogation le plus long.

3. Étendue de la garantie

8419

a. Garantie sur l'ensemble de l'acte ou de la déclaration

La garantie attachée à la demande de contrôle prévue à l'article L. 21 B du LPF est une garantie globale. Elle s'applique à l'ensemble de la déclaration de succession ou de l'acte de donation objet de la demande.

b. Exclusions de garantie (LPF, art. L. 21 B, III)

La réduction à un an du délai de reprise est une mesure de sécurisation juridique des contribuables particulièrement favorable par rapport aux dispositions de droit commun applicables en la matière. À ce titre, elle est réservée aux déclarations ou actes sincères et aux seuls éléments déclarés. De même, cette garantie ne trouve à s'appliquer que dans la mesure où l'administration fiscale peut matériellement exercer son contrôle.

Cette garantie ne s'applique pas dans les situations visées au III de l'article L. 21 B du LPF. Ainsi, malgré l'existence d'une demande de contrôle présentant toutes les conditions de validité, l'Administration peut procéder à des rectifications dans le délai normal de reprise lorsque les rehaussements portent sur :

- une omission de biens, droits, valeurs ou donations antérieures qui auraient dû figurer sur l'acte ou la déclaration ;

- la remise en cause d'une exonération ou d'un régime de taxation favorable pour non-respect d'un engagement ou d'une condition auquel l'application de cette exonération ou de ce régime est subordonnée ;

- la démonstration d'un abus de droit fiscal.

D. Contrôles de facturation prévus au 1° du VII de l'article 289 du CGI

(LPF, art. L. 13 D et LPF, art. L. 13 E ; BOI-CF-COM-20-10 au II-C)

8420

À compter du 1er janvier 2013, les agents de l'administration des impôts s'assurent que les contrôles prévus au 1° du VII de l'article 289 du CGI garantissent l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures émises ou reçues par le contribuable.

À cette fin, ils vérifient l'ensemble des informations, documents, données, traitements informatiques ou systèmes d'information constitutifs de ces contrôles ainsi que la documentation décrivant leurs modalités de réalisation.

Si ces contrôles sont effectués sous forme électronique, les contribuables sont tenus de les présenter sous cette forme. Les agents de l'Administration peuvent prendre copie des informations ou documents de ces contrôles et de leur documentation par tout moyen et sur tout support (LPF, art. L. 13 D).

En cas d'impossibilité d'effectuer la vérification prévue à l'article L. 13 D du LPF ou si les contrôles mentionnés au 1° du VII de l'article 289 du CGI ne permettent pas d'assurer l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures, ces dernières ne sont pas considérées comme factures d'origine, sans préjudice des dispositions du 3 de l'article 283 du CGI (LPF, art. L. 13 E).

Chapitre 4 : Conséquences des erreurs affectant la procédure d'imposition

(LPF, art. L. 80 CA)

8430

La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard.

Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France.

Chapitre 5 : Relations entre l'Administration et les usagers

(BOI-CF-PGR-50)

8431

Le décret n° 2006-672 du 8 juin 2006 modifié traite de la création, de la composition et du fonctionnement des commissions à caractère consultatif dont l'avis est requis préalablement aux décisions prises à l'égard des usagers.

Il prévoit notamment, en l'absence de textes réglementaires :

- les délais de convocation (cinq jours avant la date de la réunion) ;

- la communication des documents aux membres de la commission ;

- les quorums ;

- la communication des extraits de procès-verbaux aux intéressés.

Pour plus de précisions, voir BOI-CF-PGR-50 au I.

La loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations poursuit les objectifs du décret du 28 novembre 1983, notamment en renforçant la transparence de l'action administrative.

Les dispositions de cette loi sont notamment relatives à la levée de l'anonymat et à la détermination de la date d'accomplissement d'une formalité.

Pour plus de précisions, voir BOI-CF-PGR-50 au II.

Chapitre 6 : Relations avec les usagers : recours au conciliateur fiscal départemental

A. Objectifs

8432

La création de la fonction de conciliateur fiscal départemental correspond à la volonté de personnaliser le recours hiérarchique qui existe déjà actuellement et de lui donner toute son efficacité.

La mise en place d'un conciliateur poursuit quatre objectifs :

- améliorer le dialogue avec l'usager le plus en amont possible afin d'éviter les procédures et conflits qui affectent l'image de l'administration fiscale ;

- établir une relation positive entre l'usager et l'Administration en sollicitant le niveau départemental, qui constitue un bon compromis entre la proximité pour l'usager et la distance nécessaire par rapport au service à l'origine de la décision ;

- résoudre les conflits en cherchant la solution qui permet d'y apporter une réponse définitive ;

- permettre à l'usager d'informer l'Administration du non respect des engagements pris en matière de qualité de service, afin que des mesures d'amélioration soient mises en œuvre.

B. Compétence

8433

Le champ de compétence du conciliateur fiscal s'étend aux litiges de toute nature portant sur un différend entre l'administration fiscale et l'usager, quelles que soient les circonstances et le mode de contact utilisé. Sont notamment visés :

- d'une part les questions d'assiette, de recouvrement, de contentieux et de contrôle sur pièces ;

- d'autre part, les litiges ayant trait à la qualité du service rendu à l'usager et, plus particulièrement, au respect des engagements communs aux deux réseaux contenus dans le programme « pour vous faciliter l'impôt ».

Seuls trois cas d'exclusion sont prévus :

- les procédures engagées dans le cadre des opérations de contrôle fiscal externe, ainsi que les réclamations contentieuses ou demandes gracieuses qui y font suite ;

- les litiges relatifs à la publicité foncière ;

- les demandes ayant déjà fait l'objet d'un recours formulé dans le cadre du droit pétitionnaire (requêtes adressées au Président de la République, au Premier ministre, au ministre, ainsi qu'au médiateur de la République).

En revanche, le conciliateur peut instruire une demande même si, parallèlement, elle fait l'objet d'une procédure devant une autorité juridictionnelle. Le conciliateur incite l'usager à se désister dans le cas où la proposition de conciliation le satisfait.

C. Saisine du conciliateur

8434

La saisine du conciliateur est effectuée par courrier ou par messagerie électronique.

L'usager ne peut saisir le conciliateur qu'après avoir expressément effectué une première démarche auprès du service et que celle-ci s'est soldée par une fin de non-recevoir. Ainsi, le conciliateur fiscal peut être directement saisi à l'issue de toute procédure contentieuse ou gracieuse ayant donné lieu à décision de rejet ou d'admission partielle de la part de l'Administration, mais aussi à l'occasion de tout litige qui, au niveau du service local, s'est conclu par une décision formalisée défavorable à l'usager.

Il est toutefois précisé que la saisine du conciliateur fiscal départemental reste sans effet sur le délai de deux mois ouvert pour saisir le tribunal en cas de contentieux et sur le délai de mise en recouvrement en cas de contrôle sur pièces.

Partie 6 : Commissions administratives des impôts

(BOI-CF-CMSS)

Titre 1 : Commission communale des impôts directs

(CGI, art. 1650 ; BOI-CF-CMSS-10)

Chapitre 1 : Composition et fonctionnement

(CGI, ann. III, art. 345)

8440

Dans chaque commune, il est institué une commission communale des impôts directs composée de sept membres : le maire, président, et six commissaires, désignés par le directeur départemental ou régional des finances publiques sur une liste de contribuables dressée par le conseil municipal.

Elle est composée de neuf membres, soit deux commissaires de plus, dans les communes de plus de 2 000 habitants.

Cette commission se réunit à la demande du directeur départemental ou régional des finances publiques ou de son délégué, et sur convocation du maire au moins cinq jours à l'avance.

Pour que la délibération soit valable, la présence de cinq commissaires au moins est requise.

La réunion de la commission doit donner lieu à la rédaction d'un procès-verbal annoté éventuellement des observations formulées au cours de la réunion par les membres de la commission.

Chapitre 2 : Compétence

8441

La commission est compétente pour :

- dresser avec l'Administration la liste des locaux de référence retenus pour la détermination de la valeur locative des biens imposables à la taxe foncière sur les propriétés bâties et à la taxe d'habitation, déterminer la surface pondérée et établir les tarifs d'évaluation correspondants (CGI, art. 1503), procéder à l'évaluation des propriétés bâties pour l'assiette des mêmes taxes (CGI, art. 1505) et arrêter les tarifs d'évaluation des propriétés non bâties (CGI, art. 1510) ;

- formuler des observations et avis sur la liste annuelle des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés (LPF, art. L. 111), ou sur les réclamations portant sur une question de fait relative à certains impôts directs locaux (cf. CTX n° 8883) et désigner deux de ses membres pour assister aux opérations d'expertise ordonnées par le président du tribunal administratif si la réclamation lui a été soumise (LPF, art. R* 200-11 et LPF, art. R* 200-12) ;

- recevoir communication, dans certains cas, des propositions de dégrèvements (LPF, art. R* 211-2).

Titre 2 : Commission intercommunale des impôts directs

(BOI-CF-CMSS-10)

Chapitre 1 : Composition et fonctionnement

(CGI, art. 1650 A)

8442

Dans chaque établissement public de coopération intercommunale soumis de plein droit ou sur option au régime fiscal prévu à l'article 1609 nonies C du CGI, il est institué une commission intercommunale des impôts directs composée de onze membres, à savoir le président de l'établissement public de coopération intercommunale ou un vice-président délégué et dix commissaires (loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 42).

Les commissaires doivent remplir les mêmes conditions que celles édictées au troisième alinéa du 1 de l'article 1650 du CGI pour être membres de la commission communale des impôts directs à l'exception de la quatrième condition. Mais ils doivent être inscrits aux rôles des impositions directes locales de l'établissement public de coopération intercommunale ou des communes membres.

Un des commissaires est domicilié en dehors du périmètre de l'établissement public de coopération intercommunale.

Les commissaires ainsi que leurs suppléants en nombre égal sont désignés par le directeur départemental ou régional des finances publiques sur une liste de contribuables, en nombre double, remplissant les conditions prévues ci-dessus, dressée par l'organe délibérant de l'établissement public de coopération intercommunale sur proposition de ses communes membres.

La condition prévue au deuxième alinéa du 2 de l'article 1650 du CGI doit être respectée. La durée du

mandat des membres de la commission est la même que celle de l'organe délibérant de l'établissement public de coopération intercommunale.

Les modalités d'application de ces dispositions sont précisées par décret.

Chapitre 2 : Compétence

8443

Lorsqu'une commission intercommunale des impôts directs est constituée :

- elle participe, en lieu et place des commissions communales, à la désignation des locaux types à retenir pour l'évaluation par comparaison des biens visés à l'article 1498 du CGI. En cas de désaccord ou si la commission intercommunale des impôts directs refuse de prêter son concours, la liste des locaux types est arrêtée par l'administration fiscale ;

- elle donne, en lieu et place des commissions communales, un avis sur les évaluations foncières des locaux visés à l'article 1498 du CGI proposées par l'administration fiscale. En cas de désaccord ou si la commission intercommunale des impôts directs refuse de prêter son concours, les évaluations sont arrêtées par l'administration fiscale.

Titre 3 : Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

(BOI-CF-CMSS-20 et suivants)

Remarque : La commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est évoquée au n° 8472.

Chapitre 1 : Rôle de la commission

(BOI-CF-CMSS-20-10)

8444

La commission peut, sous certaines conditions, être appelée à intervenir dans les cas suivants :

- lorsqu'à la suite d'une rectification opérée selon la procédure de rectification contradictoire, elle est saisie d'un litige s'élevant entre l'Administration et le contribuable : la commission émet un avis motivé sur les chiffres proposés par les parties en présence (cf. n° 8238) ;

- lorsque, à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP), le désaccord persiste sur les rehaussements notifiés en application de l'article L. 69 du LPF : la commission peut également être saisie pour avis (LPF, art. L. 76) ;

- pour participer à la détermination :

  • des éléments du forfait des bénéfices agricoles,
  • de la valeur locative des propriétés bâties et des tarifs d'évaluation des propriétés non bâties (CGI, art. 1503, II et CGI, art. 1510).

8444-1

La commission départementale des impôts est saisie à la demande du contribuable ou à l'initiative de l'Administration, sous certaines conditions de fond et sans condition de forme particulière exposée au BOI-CF-CMSS-20-30.

Chapitre 2 : Composition de la commission

(CGI, art. 1651 à CGI, art. 1651 F ; CGI, ann. III, art. 347 et CGI, ann. III, art. 348 ; BOI-CF-CMSS-20-20)

8445

La commission départementale présidée par le président du tribunal administratif, ou par un membre du tribunal désigné par lui comprend trois représentants des contribuables - dont un doit obligatoirement être un expert-comptable (voir cependant les dispositions spécifiques aux associations au e du **n° 8446**) lorsque la commission a à connaître des litiges relatifs aux BIC, BA, BNC, TCA ou rémunérations excessives - et deux représentants de l'Administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental. Un ou plusieurs agents de l'administration fiscale remplissent respectivement, avec voix consultative, les fonctions de secrétaire ou de secrétaires adjoints. Par ailleurs, le président du tribunal administratif peut demander au président de la cour administrative d'appel de désigner un membre de cette cour pour assurer la présidence de la commission.

Remarque : Le nombre de représentants est différent pour les affaires soumises à la commission en application des articles 1651 C à 1651 E du CGI.

Le nombre des suppléants est fixé au III de l'article 347 de l'annexe III au CGI et à l'article 170 undecies de l'annexe IV au CGI.

8445-1

Lorsqu'elle est saisie, dans le cadre d'un ESFP, la commission comprend, outre le président, deux représentants des contribuables, choisis par celui-ci parmi ceux désignés au **n° 8446**, et un représentant de l'Administration.

8446

Les représentants des contribuables sont désignés par :

a. Sous réserve du e ci-dessous, la chambre de commerce et d'industrie territoriale ou les chambres de métiers et de l'artisanat lorsque le désaccord porte sur l'impôt sur le revenu (catégorie BIC) ou l'impôt sur les sociétés.

b. La fédération départementale des syndicats d'exploitants agricoles pour les litiges et questions relatifs aux bénéfices agricoles.

c. Les organisations professionnelles intéressées lorsque l'affaire concerne les bénéfices des professions non commerciales.

d. La chambre de commerce et d'industrie territoriale, la chambre de métiers et de l'artisanat et les organisations nationales les plus représentatives des ingénieurs et cadres supérieurs lorsque le désaccord concerne la déduction des rémunérations directes ou indirectes allouées aux dirigeants d'entreprises passibles de l'IS (CGI, art. 39, 1-1°).

e. Les organismes représentatifs des associations ou fondations (deux représentants) et la chambre de commerce et d'industrie territoriale ou la chambre des métiers et de l'artisanat (un représentant) lorsque le désaccord concerne les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 ou la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin et les fondations.

Le contribuable peut demander que l'un des représentants désignés par les organismes représentatifs des associations ou fondations soit remplacé par un expert-comptable.

f. Les organismes représentatifs des propriétaires d'immeubles bâtis et des locataires desdits immeubles lorsque la question porte sur l'évaluation des propriétés bâties et des coefficients d'actualisation de ces propriétés.

g. La chambre départementale d'agriculture lorsqu'il s'agit d'arrêter les tarifs des évaluations foncières des propriétés non bâties ou les coefficients d'actualisation des mêmes propriétés.

h. Les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles, les organismes représentatifs des propriétaires d'immeubles bâtis et la chambre de commerce et d'industrie ou la chambre de métiers et de l'artisanat, pour la détermination de la valeur vénale retenue pour l'assiette de la TVA, dans les cas prévus au 1° du I de l'article L. 59 A du LPF.

8447

Remarques :

1. Lorsqu'elle est appelée à se prononcer sur des litiges relatifs aux taxes sur le chiffre d'affaires, la commission siège dans la même composition que celle prévue pour examiner les différends relatifs au bénéfice (CGI, art. 1651 A, I).

2. Pour les propositions de rectifications adressées à compter du 1er juillet 2008, le président de la commission départementale peut solliciter, à la demande du contribuable et aux frais de celui-ci, toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission. La commission peut communiquer à cette personne, sans méconnaître la règle du secret professionnel, les renseignements destinés à lui permettre de remplir sa mission. Les personnes consultées sont tenues au secret professionnel dans les conditions prévues par l'article L. 103 du LPF (CGI, art. 1651 M).

Chapitre 3 : Fonctionnement de la commission

(LPF, art. L. 60, LPF, art. R* 60-1 à LPF, art. R* 60-3 ; BOI-CF-CMSS-20-40 et suivants)

8448

La commission se réunit sur convocation du président qui arrête pour chaque affaire sa composition et peut donner délégation à cet effet au secrétaire.

Le contribuable intéressé est avisé trente jours à l'avance. La convocation doit spécifier qu'il dispose d'un délai de trente jours pour prendre connaissance au secrétariat de la commission du rapport et de ses annexes établis par l'Administration, qu'il peut se présenter lui-même à la séance et s'y faire assister par deux personnes de son choix, ou s'y faire représenter par un mandataire habilité, et qu'il peut se borner à faire parvenir à la commission des observations écrites.

Tous les membres sont soumis aux règles relatives au secret professionnel. L'Administration est, inversement, déliée de cette obligation à l'égard de la commission, en ce qui concerne les affaires soumises à son appréciation.

En ce qui concerne la saisine de la commission et les conditions de recevabilité des demandes, cf. n^{os} 8235 et suivants.

Chapitre 4 : Décision ou avis de la commission

(LPF, art. L. 192 ; BOI-CF-CMSS-20-40-30)

8449

Après l'audition du contribuable, et éventuellement celle de l'agent des finances publiques ayant pris part à la détermination de la base d'imposition, la commission délibère et, suivant le cas, prend une décision ou émet un avis motivé.

En cas de partage égal des suffrages, la voix du président est prépondérante.

A. Décision de la commission

8450

Les conditions dans lesquelles la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est appelée à prendre une décision, ainsi que les effets de cette décision, sont exposés :

- en matière de bénéfices agricoles forfaitaires : BA n° 2052-2 ;

- en matière d'impôts directs locaux : IF n^{os} 6034-2 et 6096-2.

B. Avis de la commission

8451

L'avis rendu doit préciser la nature des divers rehaussements retenus par la commission, et chacun de ces rehaussements doit être sommairement justifié, par l'indication des motifs sur lesquels la commission s'est fondée (par exemple pour écarter les résultats accusés par la comptabilité) ou, d'une manière plus générale, par l'énoncé des conditions de détermination de la base d'imposition.

Sur la portée, les conséquences et les recours contre les avis et décisions rendues par la commission, cf. BOI-CF-CMSS-20-40-30.

Sur la charge de la preuve, cf. CTX n^{os} 8891 et suivants.

Titre 4 : Commission départementale de conciliation

(CGI, art. 1653 A, CGI, art. 1653 B et CGI, art. 1653 BA ; LPF, art. L. 59 B, LPF, art. L. 192, LPF, art. R* 59 B-1 et LPF, art. R* 59 B-2 ; BOI-CF-CMSS-40)

Remarque : Sur sa compétence et les modalités de sa saisine, cf. BOI- CF-CMSS-40-20 , sur son fonctionnement, sa saisine et les conséquences de son inetrvention, cf. BOI- CF-CMSS-40-10

8452

La commission départementale de conciliation est appelée à connaître des litiges pouvant survenir à l'occasion d'insuffisances de prix ou d'évaluation relevées en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt de solidarité sur la fortune (cf. n° 8238-2).

Conformément à l'article 1653 B du CGI, complété par l'article 9 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, la commission départementale de conciliation compétente est celle dans le ressort de laquelle les biens sont situés ou immatriculés s'il s'agit de navires ou de bateaux.

Lorsque des biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés sur plusieurs départements, la commission compétente est celle du département sur le territoire duquel se trouve le siège de l'exploitation ou, à défaut de siège, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice cadastrale.

La commission départementale de conciliation de Paris est compétente lorsque, en vertu des autres dispositions du CGI, les biens ne sont situés dans le ressort territorial d'aucune autre commission départementale de conciliation.

Les biens meubles corporels autres que ceux mentionnés au premier alinéa de l'article 1653 B du CGI sont réputés être situés au lieu de dépôt de l'acte ou de la déclaration mentionnée à l'article 667 du CGI ou de la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune.

Conformément à l'article 1653 A du CGI, la commission départementale de conciliation est présidée par un magistrat du siège désigné par arrêté du ministre de la Justice.

Outre le président, elle est composée du directeur départemental ou régional des finances publiques ou de son délégué, de trois fonctionnaires de la direction générale des finances publiques ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, d'un notaire désigné par la chambre des notaires du département, de trois représentants des contribuables : un commerçant ou un industriel éligible aux tribunaux de commerce désigné par la ou les chambres de commerce et d'industrie territoriales, un propriétaire rural relevant de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices agricoles désigné par la fédération départementale des syndicats d'exploitants agricoles et une personne choisie par la chambre syndicale des propriétaires. Un agent de catégorie A de la direction générale des finances publiques est désigné par le directeur pour remplir les fonctions de secrétaire et assister aux séances avec voix consultative.

À l'exception du secrétaire, tous les membres de la commission ont voix délibérative. La commission délibère valablement à condition qu'il y ait au moins cinq membres présents y compris le président. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

Les contribuables intéressés sont convoqués trente jours au moins avant la date de la réunion. Ils peuvent prendre connaissance du rapport du service et des documents annexes. Ils sont invités à se faire entendre ou à faire parvenir leurs observations écrites, et peuvent se faire assister par une personne de leur choix ou désigner un mandataire dûment habilité.

L'avis de la commission doit être motivé : la motivation permet de faire connaître au contribuable l'ensemble des raisons qui ont emporté la conviction des commissaires (notamment les termes de comparaisons retenus) ; il est notifié au redevable par l'Administration qui lui fait connaître en même temps le chiffre qu'elle se propose de retenir comme base d'imposition.

La Cour de cassation est venue préciser par plusieurs arrêts la teneur que doit avoir la motivation de

l'avis de la commission départementale de conciliation qu'elle analyse comme une formalité substantielle de la procédure d'imposition. Il en résulte que :

- cet avis doit être motivé de manière à permettre aux parties, à défaut d'accord, de poursuivre utilement leur discussion devant le juge au vu des éléments qu'elle a pris en considération ;

- cette motivation peut résulter d'une adoption pure et simple, par annexion à l'avis, des termes de comparaison cités par l'Administration avec indication de leurs caractéristiques essentielles, éventuellement corrigés d'abattements ou de réfactions afin de tenir compte des caractéristiques particulières de biens en cause.

L'Administration, qui n'est pas tenue de suivre l'avis rendu, supporte la charge de la preuve en cas de recours contre ce dernier(quel que soit le sens de l'avis rendu).

Remarque : Pour les propositions de rectifications adressées à compter du 1er juillet 2008, le président de la commission de conciliation peut solliciter, à la demande du contribuable et aux frais de celui-ci, toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission.

La commission peut communiquer à cette personne, sans méconnaître la règle du secret professionnel, les renseignements destinés à lui permettre de remplir sa mission. Les personnes consultées sont tenues au secret professionnel dans les conditions prévues par l'article L. 103 du LPF (CGI, art. 1653 BA).

Titre 5 : Commissions centrales des impôts directs

(BOI-CF-CMSS-50)

8453

Deux commissions centrales permanentes des impôts directs sont instituées au ministère. Elles constituent essentiellement des organismes d'appel en matière de bénéfices agricoles et d'évaluations foncières.

Chapitre 1 : Bénéfices agricoles

(CGI, art. 1652 ; BOI-CF-CMSS-50 au I)

8454

Cette commission est compétente pour fixer les éléments à retenir pour le calcul du bénéfice agricole forfaitaire lorsque ces éléments n'ont pas été déterminés par la commission départementale des impôts directs siégeant à cet effet, ou lorsque les présidents des fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles ou le directeur départemental ou régional des finances publiques ont fait appel de la décision de cette commission.

Elle est composée de trois magistrats : un conseiller d'État, président, un conseiller à la Cour de cassation et un conseiller-maître à la Cour des comptes.

Cinq membres avec voix consultative assistent la commission : deux hauts fonctionnaires de l'administration des finances publiques, un haut fonctionnaire de l'administration de l'agriculture et deux représentants désignés par la fédération nationale des syndicats d'exploitants agricoles.

Les décisions de la commission ne peuvent être attaquées que devant le Conseil d'État, par voie de recours pour excès de pouvoir.

Chapitre 2 : Évaluations foncières

(CGI, art. 1652 bis ; BOI-CF-CMSS-50 au II)

8455

Cette commission est compétente pour statuer sur les appels introduits par le maire de la commune ou l'administration des finances publiques contre les tarifs des évaluations foncières arrêtés par la

commission départementale des impôts directs, ou par les propriétaires contre les tarifs afférents à une nature de culture ou de propriété.

Elle est composée du ministre ou de son délégué, président, de trois hauts fonctionnaires de l'administration des finances, d'un haut fonctionnaire de l'administration de l'agriculture, de quatre membres désignés par les fédérations nationales de la propriété agricole et des syndicats d'exploitants agricoles et d'un agent supérieur de la l'administration fiscale, secrétaire, avec voix consultative.

Titre 6 : Comité de l'abus de droit fiscal

(BOI-CF-CMSS-50 au III)

Chapitre 1 : Composition

(CGI, art. 1653 C ; LPF, art. L. 64)

8456

La procédure de l'abus de droit fiscal visée à l'article L. 64 du LPF (cf. n^{os} 8261 et suiv.) prévoit l'intervention du comité de l'abus de droit fiscal pour connaître des litiges portant sur l'appréciation du véritable caractère des actes opposés par les contribuables à l'Administration. Depuis le 1er avril 2009, cette instance comprend :

- un conseiller d'État, président ;

- un conseiller à la Cour de cassation ;

- un avocat ayant une compétence en droit fiscal ;

- un conseiller maître à la Cour des comptes ;

- un notaire ;

- un expert-comptable ;

- et un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques.

Ces membres sont nommés par le ministre chargé du budget sur proposition du Conseil national des barreaux s'agissant de l'avocat, du Conseil supérieur du notariat s'agissant du notaire et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables s'agissant de l'expert-comptable.

Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions. Les membres titulaires et suppléants de ce comité ont été nommés par l'arrêté du 12 mai 2009, modifié par l'arrêté du 9 avril 2010.

Comme par le passé, le ministre chargé du budget désigne en outre un ou plusieurs agents de catégorie A de la direction générale des finances publiques pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité. Les rapporteurs auprès du comité de l'abus de droit fiscal ont été nommés par l'arrêté du 19 juin 2009.

Chapitre 2 : Obligations des membres

(CGI, art. 1653 D)

8457

L'article 1653 D du CGI prévoit différentes obligations pour les membres du comité.

A. Règles d'incompatibilité

(CGI, art.1653 D, I)

8458

Tout membre du comité de l'abus de droit fiscal doit informer le président :

- des intérêts qu'il a détenus au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il détient ou vient à détenir ;

- des fonctions dans une activité économique ou financière qu'il a exercées au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il exerce ou vient à exercer ;

- de tout mandat au sein d'une personne morale qu'il a détenu au cours des deux ans précédant sa nomination, qu'il détient ou vient à détenir.

Ces informations ainsi que celles concernant le président sont tenues à la disposition des membres du comité.

Aucun membre du comité ne peut délibérer dans une affaire dans laquelle lui-même ou, le cas échéant, une personne morale au sein de laquelle il a, au cours des deux ans précédant la délibération, exercé des fonctions ou détenu un mandat, a ou a eu un intérêt au cours de la même période. Il ne peut davantage participer à une délibération concernant une affaire dans laquelle lui-même ou, le cas échéant, une personne morale au sein de laquelle il a, au cours des deux ans précédant la délibération, exercé des fonctions ou détenu un mandat, a représenté une des parties intéressées au cours de la même période.

Le président du comité prend les mesures appropriées pour assurer le respect de ces obligations et interdictions.

B. Respect des règles de secret professionnel

(CGI, art.1653 D, II)

8459

Les membres et les personnels du comité de l'abus de droit fiscal sont tenus au respect des règles de secret professionnel définies à l'article L. 103 du LPF.

Ce secret n'est pas opposable à l'autorité judiciaire agissant dans le cadre d'une procédure pénale.

C. Incapacité à la désignation comme membre du comité

(CGI, art.1653 D, III)

8460

Nul ne peut être membre du comité s'il a été condamné au cours des cinq années passées, selon les modalités prévues à l'article 131-27 du code pénal, à une peine d'interdiction d'exercer une profession commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale.

Chapitre 3 : Saisine du comité

A. Mise en œuvre de la saisine

8461

La mise en cause de la sincérité des actes ou conventions conclus par les contribuables ne peut que revêtir un caractère exceptionnel. Dès lors, le comité n'est appelé à se prononcer que sur des affaires importantes ou particulièrement délicates.

La décision de mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 64 du LPF est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, qui vise à cet effet la proposition de rectification (LPF, art. R* 64-1). Les rectifications envisagées sont notifiées au contribuable selon les principes applicables en matière de procédure de redressement contradictoire (LPF, art. L. 57), mais l'intéressé est en même temps informé que l'Administration fait usage du droit que lui confère l'article L 64 du LPF.

Si, à la suite de cette notification, l'intéressé accepte expressément les rectifications, les impositions

correspondantes sont établies suivant les règles habituelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement de l'article L 64 du LPF, le litige peut être soumis, à la demande du contribuable ou de l'Administration, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

La saisine du comité est toujours effectuée par l'intermédiaire de l'administration centrale sous la forme d'un rapport circonstancié adressé par le service local.

B. Conditions de recevabilité de la demande de saisine présentée par le contribuable

8462

Conformément aux dispositions de l'article R* 64-2 du LPF, le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'Administration à ses observations pour demander que le litige soit soumis à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal.

Lorsqu'un contribuable, en réponse à une proposition de rectifications, exprime purement et simplement son désaccord et demande, à ce stade, la saisine du comité, il est procédé à la saisine de cet organisme. En outre, un imprimé (n° 3926) lui est adressé afin de formaliser la persistance du désaccord.

I. Computation du délai de demande de saisine

8463

La date à partir de laquelle doit être calculé le délai de réponse de trente jours est celle à laquelle le contribuable a reçu ou est réputé avoir reçu la réponse de l'Administration à ses observations. Il s'agit notamment de :

- la date de signature de l'avis de réception postale, y compris en cas de retrait après mise en instance au guichet ;

- la date de remise en mains propres ;

- ou de la date de présentation du pli en l'absence de retrait.

Le délai de trente jours doit être considéré comme un délai franc.

II. Appréciation de la recevabilité de la demande

8464

Pour apprécier la recevabilité de la demande à l'égard du délai, il convient de retenir comme date celle de l'envoi de la demande par le contribuable, le cachet de la poste faisant foi.

III. Demandes tardives

8465

Les demandes présentées à l'expiration du délai de trente jours, calculé dans les conditions décrites ci-dessus, ne sont pas prises en compte et la forclusion est opposée au contribuable. Lorsque la demande de saisine émanant du contribuable est forclose, l'Administration conserve la possibilité de saisir le comité.

IV. Effet de la saisine

8466

La saisine du comité suspend la mise en recouvrement des impositions qui ne pourra intervenir qu'après notification de l'avis au contribuable.

Chapitre 4 : Observations du contribuable ou de l'Administration

(CGI, art. 1653 E)

8467

Lorsque le comité de l'abus de droit fiscal est saisi, le contribuable et l'Administration sont invités par le président à présenter leurs observations dans le cadre d'un débat oral et contradictoire.

Chapitre 5 : Les avis rendus par le comité

8468

Lorsque pour les motifs prévus à l'article L. 64 du LPF, l'Administration ou le contribuable saisit le comité de l'abus de droit fiscal, cet organisme émet un avis sur le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal.

Une copie du rapport transmis par l'administration centrale au comité est adressée par cette dernière au contribuable qui est invité à produire ses observations dans un délai de trente jours.

A. Notification de l'avis du comité

8469

Lorsque l'avis du comité est émis, l'administration centrale l'adresse à la direction à l'origine de l'affaire.

Dès qu'il est informé de cet avis, le service le notifie au contribuable et lui indique, en même temps, le chiffre sur la base duquel il se propose de l'imposer. La circonstance que l'avis émis par le comité n'aurait été notifié que moins de trente jours avant la mise en recouvrement du rôle est sans influence sur la validité de la procédure d'imposition dès lors que cet avis était conforme aux propositions de rectification dont l'intéressé avait été exactement informé en temps voulu (CE, arrêt du 16 avril 1969 n° 68707, 7e et 8e s.-s.).

B. Effets de l'avis du comité

8470

La charge de la preuve du bien-fondé des impositions incombe à l'Administration quand le comité n'a pas été saisi ou a émis un avis défavorable à la mise en œuvre de la procédure. Elle incombe au contribuable en cas d'avis favorable du comité pour la mise en œuvre de cette procédure.

C. Publication des avis du comité

8471

La loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 modifiant les dispositions de l'article L. 64 du LPF prévoit que les avis rendus par le comité consultatif font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

De plus, afin d'assurer une information plus complète et plus rapide, les avis rendus par ce comité sont publiés après chaque séance.

Les rapports et avis sont accessibles via la rubrique documentation fiscale du site «impots.gouv.fr».

Titre 7 : Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

(CGI, art. 1651 H à CGI, art. 1651 L et CGI, ann. III, art. 348 B et CGI, ann. III, art. 348 C ; BOI-CF-CMSS-30 et suivants)

8472

Les articles 1651 H du CGI à 1651 L du CGI instituent une Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

A. Composition

(BOI-CF-CMSS-30-20)

I. Présidence de la commission

8473

Cette commission est présidée par un conseiller d'État désigné par le vice-président du Conseil d'État. Le président de la commission peut être suppléé par un magistrat administratif nommé dans les mêmes conditions.

Remarque : Un conseiller d'État ne peut siéger dans une formation de jugement ayant à connaître d'un litige portant sur une imposition dont il a eu à apprécier la base comme président de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (LPF, art. R* 201-1).

En cas de partage des voix, la voix du président est prépondérante.

II. Membres fonctionnaires

8474

La Commission nationale des impôts comprend deux représentants de l'Administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental. Par dérogation, ce nombre est porté à trois lorsque le litige porte sur la détermination de la valeur vénale retenue pour l'assiette de la TVA immobilière.

Par ailleurs, un agent de la direction générale des finances publiques, qui peut être assisté de secrétaires adjoints, remplit les fonctions de secrétaire de la commission. Le secrétaire et, le cas échéant, les secrétaires adjoints ont voix consultative.

III. Représentants des contribuables

8475

La composition de la Commission nationale des impôts varie, en ce qui concerne les représentants des contribuables, en fonction du domaine de compétence ou de la nature de la matière imposable (CGI, art. 1651 I à CGI, art. 1651 K).

B. Compétence

(BOI-CF-CMSS-30-10)

8476

Cette commission est compétente pour les litiges relatifs à la détermination du bénéfice ainsi que du chiffre d'affaires des entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 000 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou de 25 000 000 € s'il s'agit d'autres entreprises. Le chiffre d'affaires à retenir est le chiffre d'affaires rectifié de l'un des exercices vérifié ou sur lequel porte la proposition de rectification. Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache à la fois aux deux catégories d'opérations

(ventes et prestations de services), la compétence de la Commission nationale des impôts est conditionnée par le dépassement de l'un au moins des deux seuils. De plus, afin de faciliter le règlement global des litiges, l'article 1651 L du CGI prévoit la faculté de saisine de la Commission nationale des impôts pour les litiges concernant certains contribuables n'entrant pas dans le champ de compétence du 2 de l'article 1651 H du CGI. Cette modalité particulière de saisine concerne les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, dès lors que les rehaussements au sein du groupe sont fondés sur les mêmes motifs ainsi que les personnes physiques bénéficiaires de rémunérations excessives distribuées par une entreprise relevant de la Commission nationale des impôts.

C. Expertise

(BOI-CF-CMSS-30-20)

8477

Pour les propositions de rectifications adressées à compter du 1er juillet 2008, le président de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut solliciter, à la demande du contribuable et aux frais de celui-ci, toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission (CGI, art. 1651 M).

D. Déontologie

(BOI-CF-CMSS-30-20)

I. Moralité fiscale

8478

En application de l'article 1753 du CGI et de l'article 1732 du CGI, les personnes convaincues de fraude fiscale ou d'opposition au contrôle fiscal et condamnées à l'un de ces deux titres, ou celles dont les bases d'imposition ont été évaluées d'office en application de l'article L. 74 du LPF, ne peuvent pas siéger au sein de la Commission nationale des impôts.

II. Secret professionnel

8479

En application de l'article L. 136 du LPF, la Commission nationale des impôts peut recevoir des agents des finances publiques communication des renseignements utiles pour lui permettre de se prononcer sur les désaccords qui lui ont été soumis. Ces renseignements peuvent porter sur des éléments de comparaison extraits des déclarations d'autres contribuables.

Conformément aux dispositions de l'article L. 113 du LPF, les membres de la Commission nationale des impôts sont eux mêmes soumis à cette obligation dans les termes des articles 226-13 du code pénal et 226-14 du code pénal.

Partie 7 : Infractions et sanctions

(BOI-CF-INF)

8490

Les dispositions du code général des impôts prévoient une dualité de sanctions, les pénalités fiscales, qui correspondent d'une manière générale aux pénalités administratives, et les sanctions pénales qui frappent les infractions graves constituant des délits et jugées à ce titre par les tribunaux répressifs. Toutefois, ces pénalités et sanctions en raison de leur nature différente peuvent s'appliquer cumulativement au titre d'une même infraction.

Titre 1 : Infractions et pénalités fiscales

(BOI-CF-INF-10 et suivants et BOI-CF-INF-20 et suivants)

8491

Le régime des pénalités fiscales se caractérise :

- pour les infractions liées à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt :

  • par l'application d'un intérêt de retard unique, dû indépendamment de toutes sanctions et qui a pour objet de compenser le préjudice subi par le Trésor public du fait de l'encaissement tardif de sa créance,
  • et l'application de majorations dont le taux varie en fonction de la gravité de l'infraction ou de la non-régularisation de l'infraction dans les délais prévus par la loi ;

- pour les autres infractions, par un dispositif de sanctions spécifiques dont l'importance est adaptée à la gravité réelle de l'infraction relevée.

Les principales pénalités sont résumées dans un tableau synoptique qui figure au n° 8636.

8491-1

S'agissant de la constatation des infractions et établissement des pénalités, cf. n^{os} 8630 et suivants.

8491-2

S'agissant de la motivation des sanctions fiscales, cf. n° 8633.

8491-3

Le recouvrement des pénalités est assuré dans les délais et selon les règles applicables :

- à l'impôt sur lequel elles sont calculées, s'agissant de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles aux droits ;

- aux taxes sur le chiffre d'affaires s'agissant des autres pénalités, c'est-à-dire les amendes forfaitaires et les amendes calculées sur un autre élément que de l'impôt (sauf disposition expresse contraire).

Les pénalités de la première catégorie donnent lieu soit à l'établissement d'un rôle, soit à l'émission d'un avis de mise en recouvrement, selon le comptable compétent pour les recouvrer.

Les pénalités de la seconde catégorie sont recouvrées par voie d'avis de mise en recouvrement.

En cas de redressement ou de liquidation judiciaires et, depuis le 15 février 2009, en cas de procédure de sauvegarde, le I de l'article 1756 du CGI prévoit, toutefois, la remise des frais de poursuite et des pénalités fiscales, à l'exception de celles encourues par les contribuables de mauvaise foi ou gravement négligents (cf. n° 8658).

En cas de mise en œuvre de la procédure de rétablissement personnel prévue aux articles L. 332-5 du code de la consommation et L. 332-6 du code de la consommation, les majorations, frais de poursuites et pénalités fiscales encourus en matière d'impôts directs dus à la date à laquelle la commission recommande un rétablissement personnel sans liquidation judiciaire ou à la date du jugement d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel avec liquidation judiciaire sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI et à l'article 1729 du CGI (CGI, art. 1756, II modifié par la loi n° 2010-737 du 1er juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation).

8491-4

Contentieux des pénalités. - Le contentieux de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles aux droits est suivi selon les règles applicables à la catégorie d'impôts qu'il concerne. Le contentieux des amendes forfaitaires et des amendes calculées sur un autre élément que de l'impôt est suivi selon les règles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, sauf disposition expresse contraire (cf. n^{os} 8638 et 8800 et suiv.). Les conditions dans lesquelles les pénalités peuvent faire l'objet d'une remise, modération ou transaction sont commentées au Livre XX CTX aux n^{os} 9055 et suivants.

8491-5

S'agissant de la prescription des pénalités, cf. n° 8639.

Chapitre 1 : Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts

(BOI-CF-INF-10 et suivants)

A. Intérêt de retard

(CGI, art. 1727 ; BOI-CF-INF-10-10 et suivants)

I. Principe

(CGI, art. 1727, I et BOI-CF-INF-10-10-10)

8492

Toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. À cet intérêt s'ajoutent, le cas échéant, les sanctions prévues par le code général des impôts.

L'intérêt de retard a donc un champ d'application très large.

II. Exceptions

(CGI, art. 1727, II et BOI-CF-INF-10-10-10)

8493

L'intérêt de retard n'est pas dû :

- lorsque sont applicables les sanctions prévues aux articles 1791 du CGI à 1825 F du CGI en matière de contributions indirectes ;

- au titre des éléments d'imposition pour lesquels un contribuable fait connaître, par une indication expresse (« mention expresse ») portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note annexée, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie, ou à leur donner une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées ;

- pour les déclarations souscrites depuis le 1er janvier 2009, au titre des éléments d'imposition afférents à une déclaration souscrite dans les délais prescrits, lorsque le principe ou les modalités de la déclaration de ces éléments se heurtent, soit à une difficulté d'interprétation d'une disposition fiscale entrée en vigueur à compter du 1er janvier de l'année précédant l'échéance déclarative, soit à une difficulté de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable, et que les conditions suivantes sont remplies :

  • le contribuable doit être de bonne foi,
  • le contribuable doit avoir souscrit sa déclaration dans les délais prescrits,
  • le contribuable doit s'être heurté à une difficulté touchant au principe ou aux modalités de la déclaration de certains éléments d'imposition,
  • le contribuable doit avoir interrogé l'administration fiscale avant l'expiration du délai de déclaration,
  • le contribuable doit joindre à sa déclaration une copie de sa demande restée sans réponse,
  • la difficulté évoquée par le contribuable ne doit pas avoir fait l'objet d'une prise de position formelle de la part de l'Administration avant l'expiration du délai de déclaration ;

- si la cause du rehaussement poursuivi par l'Administration est un différend sur la valeur locative des biens mentionnés au I de l'article 1496 du CGI et à l'article 1498 du CGI et s'il est démontré, d'une part, que le contribuable de bonne foi a acquitté l'imposition sur la base du rôle établi par l'Administration et, d'autre part, que celui-ci ne résultait ni d'un défaut ni d'une inexactitude de déclaration ;

- sauf manquement délibéré, lorsque l'insuffisance, appréciée pour chaque bien, des chiffres déclarés n'excède pas le dixième de la base d'imposition en ce qui concerne les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière ;

- sauf manquement délibéré, lorsque l'insuffisance des chiffres déclarés n'excède pas le vingtième de la base d'imposition en ce qui concerne l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (cf. remarques

au **n° 8493-1**).

Par ailleurs, l'intérêt de retard ne s'applique pas dans les cas suivants :

- application de la majoration prévue à l'article 1730 du CGI pour paiement tardif ;

- erreur commise par le service dans la liquidation des impôts ;

- impositions fondées sur une loi à caractère interprétatif ;

- taxation des honoraires de médecins conventionnés inclus dans des relevés complémentaires de sécurité sociale.

8493-1

Remarques :

Pour l'application de la tolérance légale du vingtième, sont assimilées à une insuffisance de déclaration lorsqu'elles ne sont pas justifiées :

- les dépenses de tenue de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion ou à une association agréés ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 quater B du CGI ;

- les charges ouvrant droit aux réductions d'impôt prévues à l'article 199 septies du CGI ;

- les dépenses ouvrant droit aux crédits d'impôts prévu à l'article 200 quater du CGI et à l'article 200 quater A du CGI ;

- les dépenses de recherche et de formation professionnelle ouvrant droit au crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater B du CGI.

La tolérance légale ne s'applique pas lorsque le rehaussement trouve son origine dans la rectification du nombre de parts du quotient familial.

En cas de rectifications apportées aux résultats des sociétés appartenant à des groupes soumis au régime de l'intégration fiscale visé à l'article 223 A du CGI, les rehaussements et le résultat imposable à prendre en compte pour déterminer si le seuil du vingtième est ou non dépassé s'apprécient au niveau de chaque société et non au niveau du groupe.

III. Taux

(CGI, art. 1727, III et BOI-CF-INF-10-10-20)

1. Principe

8494

Le taux de l'intérêt de retard est de 0,40 % par mois pour les intérêts courant depuis le 1er janvier 2006.

Remarque : Pour les intérêts courus jusqu'au 31 décembre 2005, le taux est de 0,75 % par mois.

2. Cas particuliers

8495

a. Procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF

En cas d'application de la procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF (cf. n° 8260), le taux de l'intérêt de retard est réduit de 50 % pour les intérêts de retard courus jusqu'au 31 décembre 2005 et de 30 % pour les intérêts de retard courus à compter du 1er janvier 2006.

b. Manquements aux engagements pris en application du b du 2° du 2 et du b du 7° du 2 de l'article 793 du CGI

En cas de manquement aux engagements pris en application de ces dispositions, l'intérêt de retard est décompté au taux prévu au III de l'article 1727 du CGI pour les cinq premières annuités de retard, ce taux étant pour les annuités suivantes réduit respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté à l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation.

Sur les engagements prévus au b du 2° du 2 et au b du 7° du 2 de l'article 793 du CGI, il convient de se reporter au Livre ENR n° 7217 et n° 7227.

IV. Base de calcul et modalités de décompte

(CGI, art. 1727, III et BOI-CF-INF-10-10-20)

1. Base de calcul

8496

La base de calcul de l'intérêt de retard est constituée par le montant des droits en principal qui n'ont pas été acquittés dans les délais.

La base de calcul de l'intérêt de retard ne comprend pas les frais d'assiette éventuellement exigibles en sus (cas des droits de mutation à titre onéreux d'immeubles) ni les amendes ou majorations spécifiques qui s'ajoutent aux droits réclamés au contribuable.

Remarque : En cas de défaut ou de retard dans le dépôt d'une déclaration, les acomptes versés dans les délais ainsi que les acomptes versés tardivement déjà assortis de l'intérêt de retard sont déduits de la base de calcul de l'intérêt de retard.

2. Modalités de décompte

8497

a. Principe (CGI, art. 1727, IV-1-al. 1)

L'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

b. Modalités particulières de décompte (CGI, art. 1727, IV-1-al. 2 à 4, IV-5 et 8)

1° Point de départ

En matière d'impôt sur le revenu et à l'exception de l'impôt afférent aux plus-values réalisées sur les biens mentionnés aux articles 150 U du CGI à 150 UC du CGI, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le 1er juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

En matière d'impôt de solidarité sur la fortune, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le 1er juillet de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie si le redevable est tenu à l'obligation déclarative prévue au premier alinéa du 2 du I de l'article 885 W du CGI (CGI, art. 1727, IV-1-al. 3 ; cf. également PAT n^{os} 6596 et 6597).

Remarque : S'agissant de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2012, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le 1er décembre 2012 si le redevable est tenu à l'obligation déclarative prévue au premier alinéa du 2 du I de l'article 885 W du CGI (loi n° 2012-1509 de finances pour 2013, art. 13). Cette disposition particulière à l'année 2012 permet ainsi de tenir compte de l'institution de la contribution exceptionnelle sur la fortune.

En cas d'imposition établie dans les conditions fixées aux articles 201 du CGI à 204 du CGI (imposition établie en cas de cession, cessation ou décès, cf. notamment BIC n° 3396 et BNC n^{os} 2792 et suivants), le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le premier jour du quatrième mois suivant celui de l'expiration du délai de déclaration.

En cas de retard de paiement d'une créance de nature fiscale devant être acquittée auprès d'un comptable des administrations fiscales, l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois qui suit la date limite de dépôt de la déclaration ou de l'acte comportant reconnaissance par le contribuable de sa dette ou, à défaut, la réception de l'avis de mise en recouvrement émis par le comptable.

Pour toute créance de nature fiscale devant être acquittée sans déclaration préalable, l'intérêt est calculé à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le principal aurait dû être acquitté (CGI, art. 1727, IV-5).

Lorsque la convention prévue au premier alinéa de l'article 795 A du CGI (cf. ENR n° 7231) prend fin dans les conditions définies par les dispositions types mentionnées au même article, le 8 du IV de l'article 1727 du CGI précise que le point de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois suivant celui au cours duquel la convention a pris fin.

En matière de taxe sur le chiffre d'affaires, il est admis qu'en cas de rectifications opérées par le service, l'intérêt de retard soit décompté à partir du premier jour de l'exercice suivant celui sur lequel portent les rectifications, lorsqu'il n'est pas possible d'imputer les rappels à un mois ou à un trimestre déterminé ou que cette imputation est trop complexe. Toutefois, en ce qui concerne les rehaussements afférents à l'exercice au cours duquel la vérification est achevée, l'intérêt de retard est calculé à partir du début du mois suivant celui au cours duquel la dernière déclaration soumise à vérification a été ou aurait dû être déposée.

En matière de TVA due au titre des livraisons à soi-même d'immeubles, l'intérêt de retard réclamé à un redevable taxé d'office pour défaut de déclaration de la LASM (cf. TVA n^{os} 5139 et suivants) est décompté à compter du premier jour du mois suivant l'expiration du délai visé à l'article 245 de l'annexe II au CGI.

2° Point d'arrêt

En cas de défaut de déclaration ou d'acte, de souscription ou de présentation tardive de déclaration ou d'acte, le point d'arrêt de l'intérêt de retard est fixé au dernier jour du mois soit de la souscription ou de la présentation de la déclaration ou de l'acte (réparation spontanée de l'infraction), soit de la date de notification des bases arrêtées d'office (CGI, art. 1727, IV-3).

En cas de dépôt d'une déclaration rectificative ou d'une déclaration de régularisation dans le cadre de l'article L. 62 du LPF (cf. n° 8260) l'intérêt de retard est arrêté à la fin du mois du dépôt de cette déclaration.

En cas d'insuffisance relevée dans une déclaration ou un acte, le point d'arrêt de l'intérêt de retard est fixé au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou de l'émission du rôle en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires (CGI, art. 1727, IV-4).

En cas d'application de l'article L. 188 A du LPF (cf. n^{os} 8342 et suivants), l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification intervenue dans le délai initial de reprise ou, à défaut, au dernier jour de ce délai (CGI, art. 1727, IV-6).

V. Cumul de l'intérêt de retard et des autres pénalités fiscales

(BOI-CF-INF-10-10-20 au IV)

8498

Les sanctions prévues au code général des impôts s'ajoutent, le cas échéant, à l'intérêt de retard. Il en résulte que, sauf disposition contraire expresse, l'intérêt de retard doit être appliqué concurremment avec les éventuelles majorations de droits, amendes ou autres sommes complémentaires calculées sur les droits réclamés au contribuable.

B. Sanctions fiscales

I. Infractions relatives à l'assiette de l'impôt

(CGI, art. 1728 et CGI, art. 1729 ; BOI-CF-INF-10-20 et suivants)

1. Défaut ou retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte à la formalité (CGI, art. 1728 complété par l'article 60 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière ; BOI-CF-INF-10-20-10)

a. Infractions concernées

8499

L'article 1728 du CGI vise le défaut ou le retard dans la souscription des déclarations de toute nature ou dans la présentation à la formalité d'un acte quelconque, qui comporte l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation d'un impôt établi ou recouvré par la DGFiP.

L'application des sanctions prévues par cet article n'est pas liée à l'utilisation de la procédure de taxation d'office.

La majoration prévue en cas de retard dans l'accomplissement des obligations déclaratives est applicable quelle que soit la nature de la déclaration ou de l'acte concerné dès lors que ces documents sont destinés à être utilisés pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt.

En revanche, les majorations prévues par l'article 1728 du CGI ne sont pas applicables aux documents qui accompagnent un versement présentant le caractère d'un simple acompte.

Les majorations prévues par l'article 1728 du CGI ne s'appliquent que lorsque des droits sont dus.

b. Majorations applicables

8500

1° Taux et base de calcul

Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt entraîne l'application d'une majoration de :

- 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

- 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours après la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

- 80 % en cas de découverte d'une activité occulte, sans qu'il soit besoin d'adresser une mise en demeure.

L'application de ces majorations est indépendante des modalités de régularisation de la situation du contribuable.

La base de calcul de ces majorations est en principe identique à celle de l'intérêt de retard. Toutefois, les acomptes ne sont pas déduits de la base de calcul des majorations hormis les mesures d'assouplissement prévues en matière de déclaration de succession (cf. ci-dessous 3°).

2° Précisions relatives à la découverte d'activités occultes

Se reporter au BOI-CF-INF-10-20-10 au II-B.

3° Mesure d'assouplissement concernant les déclarations de successions

Pour les déclarations prévues à l'article 800 du CGI (cf. ENR n^{os} 7173 et suivants), la majoration de 10 % est applicable à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement à l'article 641 du CGI et à l'article 641 bis du CGI (cf. ENR n° 7177) pour la présentation de la déclaration à l'enregistrement.

Par conséquent, les droits afférents aux déclarations déposées entre le premier jour du septième mois et le premier jour du treizième mois suivant le décès ne sont assortis que de l'intérêt de retard.

Ne sont également assortis que de l'intérêt de retard les droits afférents aux déclarations de successions déposées entre le premier jour du vingt-cinquième mois et le premier jour du trentéunième mois suivant le décès lorsque la succession :

- comporte des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse (pour les successions ouvertes entre le 23 janvier 2002 et le 31 décembre 2012 ; cf. ENR n° 7177 au 2-b-1°) ;

- comporte des immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement publié ou transcrit, à condition que la ou les attestations relatives aux biens non titrés aient été publiés (pour les successions ouvertes à compter du 30 décembre 2013 ; cf. ENR n° 7177 au 2-a).

Pour plus de précisions, voir BOI-CF-INF-10-20-10 au II-C-1.

La majoration de 40 % s'applique lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les quatre-vingt-dix jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à la produire dans ce délai.

Par mesure de tempérament, les acomptes versés dans les douze ou trente mois suivant le décès sont déduits de l'impôt dû pour déterminer la base de calcul de la majoration de 10 % ; en revanche, lorsque la majoration de 40 % est applicable, elle est due sur la totalité des droits. Cependant, en cas de bonne foi, la pénalité correspondant aux sommes acquittées dans le délai légal fait l'objet, en principe, d'une remise entière prononcée à titre gracieux gracieux (RM Valleix n° 39810, JO AN du 17 juin 1991, p. 2382). Des précisions sont apportées sur l'interprétation de cette réponse ministérielle au BOI-CF-INF-10-20-10 au II-C-1.

4° Mesure d'assouplissement en cas de formalité fusionnée

En cas de rejet de la formalité de publicité foncière, les actes soumis à la formalité fusionnée sont néanmoins enregistrés à la date de leur dépôt (CGI, art. 647, IV).

En revanche, les actes de même nature qui font l'objet d'un refus de dépôt ne peuvent être considérés comme enregistrés et toutes les pièces présentées doivent être rendues au déposant ainsi que la provision versée (CGI, art. 647, II).

Le retard résultant de ce refus devrait en principe être sanctionné dans les conditions de droit commun.

Toutefois, le 3 de l'article 1728 du CGI dispose qu'en cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'article 647 du CGI, il n'est pas tenu compte de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé et la nouvelle présentation à la formalité si celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus.

5° Cas particulier à l'impôt sur le revenu : cumul d'infractions au niveau de la déclaration d'ensemble et des déclarations catégorielles (CGI, art. 1728, 4)

En cas de défaut ou de retard dans la souscription des seules déclarations de revenus catégoriels, il existe autant d'infractions distinctes que de déclarations non déposées ou déposées tardivement, d'où l'application concomitante de chaque majoration encourue à concurrence de la part relative de chaque revenu catégoriel dans le revenu global.

Lorsque le défaut ou le retard de souscription porte à la fois sur la déclaration d'ensemble du revenu global et sur une ou plusieurs déclarations catégorielles, les pénalités sont calculées ainsi :

- lorsqu'il est supérieur ou égal à celui des majorations relatives aux déclarations catégorielles, le taux de la majoration encourue pour défaut ou retard dans la souscription de la déclaration d'ensemble est appliqué à la totalité de l'impôt ;

- lorsque le taux de la majoration encourue au titre d'une ou plusieurs déclarations catégorielles est supérieur à celui de la majoration due au titre de la déclaration d'ensemble, les majorations encourues au titre de ces déclarations catégorielles sont appliquées aux droits mis à la charge du contribuable au prorata des revenus catégoriels concernés. Le taux correspondant à la déclaration d'ensemble est appliqué à la fraction des droits afférente aux autres revenus.

6° Majoration pour les obligations déclaratives prévues à l'article 885 W du CGI (CGI, art. 1728, 5 créé par l'article 60 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière)

Pour les obligations déclaratives prévues à l'article 885 W du CGI (cf. PAT n^{os} 6596 et suivants) la majoration de 10 % prévue au a du 1 de l'article 1728 du CGI est portée à 40 % lorsque le dépôt fait suite à la révélation d'avoirs à l'étranger qui n'ont pas fait l'objet des obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A du CGI, 1649 AA du CGI et 1649 AB du CGI.

Cette disposition s'applique à compter de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2014.

7° Remarque relative aux majorations appliquées en matière de droits d'enregistrement, d'ISF, de droits de timbre et taxes assimilées

La Cour de cassation considère que la majoration de 40 % prévue au 1 de l'article 1728 du CGI constitue une sanction ayant le caractère d'une punition et qu'elle revêt donc le caractère d'une accusation en matière pénale au sens de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'Homme (CEDH) : voir la jurisprudence de la Cour de cassation sur ce point au E du II du BOI-CF-INF-10-20-10.

2. Insuffisance, omission ou inexactitudes dans une déclaration souscrite ou un acte présenté à la formalité (CGI, art. 1729 ; BOI-CF-INF-10-20-20)

a. Infractions concernées

8501

L'article 1729 du CGI sanctionne deux types de comportements :

- les insuffisances, omissions ou inexactitudes constatées dans les déclarations ou les actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt qui, lorsqu'elles sont réparées, se traduisent par un supplément d'impôt mis à la charge du contribuable ;

- l'obtention indue du versement d'une créance de nature fiscale.

b. Majorations applicables

8502

Les majorations sont applicables aux contribuables dont le caractère délibéré du manquement est établi par l'Administration ou qui se sont rendus coupables de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF (cf. n^{os} 8261 et 8261-1) ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou encore en cas d'application des dispositions de l'article 792 bis du CGI (cf. ENR n° 7235).

Le taux de la majoration de ces droits est de :

- 40 % en cas de manquement délibéré ;

- 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF ; ce taux est ramené à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire. L'application de la majoration de 80 % nécessite une démonstration et une motivation étayées dans la proposition de rectification. Cette démonstration

pourra être étayée par tous moyens, notamment par référence à des pièces saisies suite à une opération de visite et de saisie ou par référence aux fonctions et au rôle du ou des intéressés dans l'opération en cause. À défaut, seule la majoration de 40 % est applicable ;

- 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application des dispositions de l'article 792 bis du CGI.

Les majorations s'ajoutent à l'intérêt de retard et sont calculées sur les droits mis à la charge du contribuable ou sur le montant de la créance de nature fiscale dont le reversement lui est demandé.

Remarques :

La décision d'appliquer ces majorations et amendes est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités (LPF, art. L. 80 E et LPF, art. R. 80 E-1). À ce sujet, il est précisé que le visa de l'agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental est requis non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant la mise en recouvrement et pour quelque motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités (CE, arrêt du 6 avril 2007, n° 269402).

Les nouvelles dispositions du b de l'article 1729 du CGI, issues de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, s'appliquent conformément à l'article L. 284 du LPF aux propositions de rectifications notifiées depuis le 1er janvier 2009 sans faire obstacle, le cas échéant, à l'application rétroactive des dispositions du b de l'article 1729 du CGI à des agissements commis avant cette date, en vertu de l'application rétroactive de la loi pénale la plus douce (article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789).

c. Qualification des infractions

8503

Les omissions ou inexactitudes que peuvent commettre les contribuables dans leur déclaration sont présumées involontaires. Dès lors, quels que soient les impôts, droits, taxes ou redevances en cause, les majorations prévues par l'article 1729 du CGI ne peuvent être appliquées que si l'Administration établit le caractère délibéré de l'omission ou de l'inexactitude.

S'agissant de la majoration de 40 % pour manquement délibéré, il appartient au service de réunir tous éléments d'information ou d'appréciation utiles en vue d'établir que le contribuable ne pouvait pas ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées et que l'infraction a donc été commise sciemment. De même, il appartient au service d'établir l'existence de manœuvres frauduleuses, d'un abus de droit ou d'une dissimulation de prix, passibles de la majoration de 80 %.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État rendue à propos de la mauvaise foi et applicable à la nouvelle dénomination de « manquement délibéré », chaque chef d'insuffisance doit être apprécié séparément.

Les situations doivent être appréciées au cas par cas, en considération des circonstances particulières à chaque affaire.

3. Règles communes aux pénalités prévues par l'article 1728 du CGI et par l'article 1729 du CGI (BOI-CF-INF-10-20-30 et suivants)

a. Dépôt hors délai de déclarations complémentaires ou rectificatives (BOI-CF-INF-10-20-30-10 au I)

8504

Lorsqu'une déclaration a été souscrite dans le délai légal, le dépôt, après l'expiration du délai légal, de toute déclaration complémentaire ou rectificative doit être considérée comme révélant une insuffisance, une omission ou une inexactitude et donner lieu à l'application de l'intérêt de retard et, le cas échéant, à l'application des majorations prévues par l'article 1729 du CGI.

Lorsqu'une déclaration déposée tardivement fait elle-même l'objet d'une rectification ou d'un complément, les compléments de droits qui en résultent sont assortis de l'intérêt de retard et des majorations prévues par l'article 1728 du CGI, sous réserve des exceptions prévues au 2 de l'article 1729 A du CGI (cf. ci-après).

b. Déclaration non souscrite (BOI-CF-INF-10-20-30-10 au II)

8505

Les majorations prévues par l'article 1729 du CGI ne sont applicables qu'aux contribuables qui ont sciemment déclaré ou fait apparaître une base ou des éléments d'imposition inexacts, incomplets ou insuffisants. En conséquence, elles ne sont pas applicables à un contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration, même si les circonstances du défaut de déclaration révèlent le caractère délibéré du manquement.

En revanche, ces majorations sont susceptibles d'être appliquées aux inexactitudes, insuffisances ou omissions pour lesquelles le manquement délibéré est établi et qui sont constatées dans des déclarations souscrites tardivement (cf. **n° 8506** ci-après).

c. Rectification sur une déclaration souscrite ou un acte enregistré hors délai (BOI-CF-INF-10-20-30-10 au III)

8506

1° Principe

La majoration pour retard prévue par l'article 1728 du CGI s'applique tant aux droits résultant de la déclaration tardive qu'aux droits résultant des rehaussements apportés à la déclaration.

2° Exception

Lorsque le taux des majorations pour insuffisance prévues par l'article 1729 du CGI est supérieur, ces majorations se substituent à la majoration pour retard sur la fraction des droits résultant des rehaussements.

8507

Le tableau ci-après résume les différentes situations susceptibles d'être rencontrées en pratique.

	Déclaration déposée avant MD ou dans les 30 jours d'une MD	**Déclaration déposée après les 30 jours d'une MD**
Rappels en cas de bonne foi	10 % sur le tout (CGI, art. 1728)	40 % sur le tout (CGI, art. 1728)
Rappels en cas de manquement délibéré	10 % sur les droits résultant de la déclaration déposée tardivement (CGI, art. 1728)	40 % sur le tout (CGI, art. 1728)
	40 % sur les droits résultant des rappels (CGI, art. 1729)	
Rappels avec abus de droit ou manœuvres frauduleuses ou dissimulation du prix stipulé dans un contrat	10 % sur les droits résultant de la déclaration déposée tardivement (CGI, art. 1728)	40 % sur les droits résultant de la déclaration déposée tardivement (CGI, art. 1728)
	80 % sur les droits résultant des rappels (CGI, art. 1729) (1)	80 % sur les droits résultant des rappels (CGI, art. 1729) (1)

MD = mise en demeure.
(1) Pouvant être ramenée à 40 % pour les propositions de rectifications notifiées depuis le 1er janvier 2009 en matière d'abus de droit (cf. n° 8502).

d. Règles communes particulières à certains impôts (BOI-CF-INF-10-20-30-10 au IV)

8508

Des règles particulières sont prévues en matière d'application de l'article 168 du CGI (évaluation forfaitaire minimale d'après certains éléments du train de vie, cf. n^{os} 8281 et suivants) de contribution sociale d'IS prévue à l'article 235 ter ZC du CGI (cf. IS n^{os} 3930 et suivants) et en matière de droit d'enregistrement et de taxe de publicité foncière en cas de modification de la ventilation du prix.

e. Modalités de calcul des pénalités en cas d'infractions distinctes (BOI-CF-INF-10-20-30-20)

8509

Le 1 de l'article 1729 A du CGI dispose que lorsque des rehaussements opérés sur une déclaration souscrite dans les délais sont passibles de pénalités n'ayant pas le même taux, les pénalités sont calculées en ajoutant les rehaussements aux éléments déclarés en suivant l'ordre décroissant des différents taux applicables ; cette règle s'applique également lorsque des rehaussements réduisent un déficit ou un crédit et que des pénalités sont appliquées au titre de l'année ou de l'exercice d'imputation.

f. Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales (BOI-CF-INF-10-20-30-10 au V)

8510

Le Conseil d'État (CE, avis du 4 avril 1997, n° 183658), a jugé que l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (Pacte de New-York) ne fait pas obstacle à ce que le contribuable qui, ayant fait l'objet de poursuites du chef de fraude fiscale sur le fondement de l'article

1741 du CGI, a été, soit définitivement relaxé des fins de cette poursuite, soit reconnu coupable du délit reproché et condamné définitivement par le tribunal correctionnel ou par la cour d'appel, à l'une des peines prévues par cet article, assortie, le cas échéant, en application de l'article 1745 du CGI, d'une obligation de paiement solidaire de l'impôt fraudé, se voie appliquer, s'il y a lieu, par l'Administration, les sanctions fiscales que constituent les majorations prévues par les dispositions du 1 de l'article 1728 du CGI ou de l'article 1729 du CGI.

L'article 14, paragraphe 7, du Pacte de New-York ne fait, dès lors, pas obligation au juge de l'impôt, saisi d'une contestation portant sur la régularité ou le bien-fondé de ces majorations, d'en prononcer, en pareil cas, la décharge.

II. Infractions relatives au recouvrement de l'impôt

(CGI, art. 1730 et CGI, art. 1731 ; BOI-CF-INF-10-30)

1. Qualification de l'infraction

8511

L'infraction de défaut de paiement ou de paiement tardif des impôts est commise lorsqu'une dette fiscale n'est pas acquittée dans le délai légal. Il s'agit d'une infraction qui se produit au stade du recouvrement qu'il convient donc de distinguer de celles relatives à l'assiette de l'impôt.

Par « retard de paiement des impôts », il faut entendre :

- le défaut de paiement ;

- le paiement partiel ;

- le paiement tardif ;

de toute créance fiscale, quels que soient sa dénomination et l'impôt auquel elle se rapporte, qui est le fait du débiteur.

Le retard de paiement s'apprécie à la date limite de paiement déterminée par la loi.

2. Retard de paiement des sommes mentionnées à l'article 1730 du CGI

a. Principe

8512

Tout retard dans le paiement des sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu, des contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et des impositions recouvrées comme les impositions précitées donne lieu à l'application d'une majoration de 10 %.

La majoration s'applique :

- aux sommes comprises dans un rôle qui n'ont pas été acquittées dans les 45 jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle, sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours ;

- aux acomptes qui n'ont pas été versés le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles.

Les dispositions du premier tiret ci-dessus ne s'appliquent pas aux sommes déjà majorées en application du second tiret.

b. Cas particuliers

8513

1° Acomptes d'impôts directs

Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'article 1664 du CGI (cf. REC n^{os} 7736 et suivants) elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget. La majoration s'applique également au contribuable qui s'est dispensé du second acompte dans les conditions prévues au 4 de l'article 1664 du CGI lorsqu'à la suite de la mise en recouvrement du rôle les versements effectués sont inexacts de plus du dixième. Toutefois, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi intervenue postérieurement à la date du dépôt de la déclaration visée ci-dessus.

La majoration prévue au 1 de l'article 1730 du CGI s'applique sur les sommes non réglées si, à la suite

de la mise en recouvrement du rôle de cotisation foncière des entreprises, la déclaration indiquant le montant de la cotisation foncière des entreprises que le redevable estime dû au titre de l'année 2010 s'avère inexacte de plus de 10 %.

2° Echéances mensuelles impayées

Si un prélèvement mensuel n'est pas opéré à la date fixée, la somme qui devait être prélevée est acquittée avec le prélèvement suivant. En cas de deuxième retard de paiement au cours de la même année, le contribuable perd pour cette année le bénéfice de son option. Par ailleurs, la totalité des sommes devient exigible et la majoration de 10 % s'applique.

3° Télérèglement des acomptes ou du solde de l'impôt sur le revenu

Pour les contribuables particuliers qui acquittent par télérèglement les acomptes ou les soldes d'imposition dont ils sont redevables, les dates des majorations mentionnées aux a et b du 2 de l'article 1730 du CGI peuvent être reportées dans la limite de 15 jours. La durée et les conditions de cette prorogation sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

Sur le télérèglement, voir notamment Livre REC n° 7727.

3. Retard de paiement des sommes mentionnées à l'article 1731 du CGI

8514

Tout retard dans le paiement des sommes qui doivent être versées aux comptables de l'administration fiscale au titre des impositions autres que celles mentionnées à l'article 1730 du CGI donne lieu à l'application d'une majoration de 5 %.

En outre, la majoration de 5 % s'applique au contribuable qui, en matière de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, a minoré ses acomptes dans les conditions prévues à l'article 1679 septies du CGI (cf. REC n° 7829) lorsqu'à la suite de la liquidation définitive les versements effectués sont inexacts de plus du dixième.

a. Infractions concernées

8514-1

Les infractions peuvent être regroupées en trois catégories :

- le dépôt d'une déclaration non accompagnée du paiement intégral des droits correspondants ;

- le paiement tardif de sommes qui doivent être acquittées spontanément par le contribuable sans déclaration préalable ;

- les impositions mises en recouvrement à la suite d'un contrôle.

b. Majoration applicable

8514-2

1° Principe

Les infractions relatives au recouvrement donnent lieu à l'application d'une majoration de 5 % du montant des sommes dont le versement a été différé.

Lorsque le redevable a versé un acompte dans les délais, la base de calcul de la majoration de 5 % est réduite à due concurrence.

2° Exceptions

La majoration de 5 % n'est pas applicable lorsque le dépôt tardif d'une déclaration ou d'un acte servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt est accompagné du paiement de la totalité des droits correspondants.

Par mesure de tempérament, la majoration de 5 % n'est pas appliquée aux impositions résultant d'un contrôle de la déclaration ou de l'acte souscrits ou d'une taxation d'office consécutive au non-dépôt de la déclaration ou de l'acte, mais l'intérêt de retard et les pénalités d'assiette restent, le cas échéant, exigibles.

4. Infractions en matière d'acomptes d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1731 A)

8515

L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI sont appliqués à la différence entre, d'une part, respectivement trois quarts, 85 % ou 95 % du montant de l'impôt dû au titre d'un exercice sur le résultat imposé au taux fixé au deuxième alinéa du I de

l'article 219 du CGI (cf. IS n° 3868) et sur le résultat net de la concession de licences d'exploitation des éléments mentionnés au 1 de l'article 39 terdecies du CGI et, d'autre part, respectivement trois quarts, 85 % ou 95 % du montant d'impôt sur les sociétés estimé au titre du même exercice servant de base au calcul du dernier acompte en application du a, b ou c du 1 de l'article 1668 du CGI (cf. IS n° 7815 et suivants), sous réserve que cette différence soit supérieure à 20 % de ce même montant dû et à 8 millions d'euros lorsque la société réalise un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros ou à 2 millions d'euros lorsque la société réalise un chiffre d'affaires compris entre 250 millions d'euros et 1 milliard d'euros. Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas si le montant d'impôt sur les sociétés estimé a été déterminé à partir du compte de résultat prévisionnel mentionné à l'article L. 232-2 du code de commerce, révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice, avant déduction de l'impôt sur les sociétés. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI (cf. IS n^{os} 4050 et suivants et BOI-IS-GPE) le compte de résultat prévisionnel s'entend de la somme des comptes de résultat prévisionnels des sociétés membres du groupe.

Voir également BOI-CF-INF-10-30.

5. Infractions en matière de contribution exceptionnelle à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1731 A bis ; cf. IS n^{os} 3936 et suivants)

8516

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration prévue à l'article 1731 du CGI sont appliqués :

1° Pour les entreprises mentionnées au a de l'article 1668 B du CGI, à la différence entre, d'une part, trois quarts du montant de la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés due au titre d'un exercice et, d'autre part, trois quarts du montant de cette contribution estimée au titre du même exercice servant de base au calcul du versement anticipé en application du même article 1668 B du CGI, sous réserve que cette différence soit supérieure à 20 % du montant de la contribution et à 100 000 € ;

2° Pour les entreprises mentionnées au b de l'article 1668 B du CGI, à la différence entre, d'une part, 95 % du montant de la contribution mentionnée au 1° ci-dessus et, d'autre part, 95 % du montant de cette contribution estimée dans les conditions mentionnées au même 1°, sous réserve que cette différence soit supérieure à 20 % du montant de la contribution et à 400 000 €.

Toutefois, l'intérêt de retard et la majoration mentionnés au premier alinéa ne sont pas appliqués si le montant estimé de la contribution mentionnée au 1° ci-dessus a été déterminé à partir de l'impôt sur les sociétés, lui-même estimé à partir du compte de résultat prévisionnel mentionné à l'article L. 232-2 du code de commerce, révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice, avant déduction de l'impôt sur les sociétés. Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI (cf. IS n^{os} 4050 et suivants et BOI-IS-GPE) le compte de résultat prévisionnel s'entend de la somme des comptes de résultat prévisionnels des sociétés membres du groupe.

6. Infractions en matière de cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1731 B)

8517

Pour la cotisation foncière des entreprises (cf. IF n^{os} 6230 et suivants), la majoration prévue au 1 de l'article 1731 du CGI s'applique :

1° aux sommes mentionnées sur un rôle qui n'ont pas été acquittées dans les quarante-cinq jours suivant la date de mise en recouvrement de ce rôle, sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours ;

2° aux acomptes qui n'ont pas été versés le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles. Les sommes majorées sur ce fondement ne sont pas soumises à la majoration visée au 1° ci-dessus ;

3° à la totalité du montant de l'acompte dont le contribuable s'est dispensé du paiement lorsque, à la suite de la mise en recouvrement du rôle, les versements effectués sont inexacts de plus du dixième. Toutefois, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi entrée en vigueur postérieurement à la date du dépôt de la déclaration prévue au quatrième alinéa de l'article 1679 quinquies du CGI (cf. REC n° 7826-2).

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux rôles généraux de cotisation foncière des entreprises émis au titre de l'année 2011 et des années suivantes et aux rôles supplémentaires de cotisation foncière des entreprises et de taxe professionnelle mis en recouvrement à compter du 30 novembre 2011.

III. Autres sanctions relatives aux infractions constitutives de manquements graves

(CGI, art. 1731 bis modifié par l'article 60 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière ; Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 et BOI-CF-INF-20-10-30)

8518

L'article 1731 bis du CGI, institué par la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012, renforce les sanctions applicables en cas d'infractions constitutives de manquements graves en privant les contribuables concernés de la possibilité d'imputer certains avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt de solidarité sur la fortune.

Ainsi, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, les déficits mentionnés aux I et I bis de l'article 156 du CGI (cf. IR n^{os} 55 et suivants et BOI-IR-BASE-10-20 et suivants) et les réductions d'impôt ne peuvent s'imputer sur les rehaussements et droits donnant lieu à l'application de l'une des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI, à l'article 1729 du CGI et au a de l'article 1732 du CGI.

Pour le calcul de l'ISF, les avantages prévus aux articles 885-0 V bis du CGI (cf. PAT n^{os} 6565 et suivants) et 885-0 V bis A du CGI (cf. PAT n^{os} 6582 et suivants) ne peuvent s'imputer sur les droits donnant lieu à l'application de l'une des majorations prévues aux b et c du 1 et au 5 de l'article 1728 du CGI, à l'article 1729 du CGI et au a de l'article 1732 du CGI.

Précisions : Par majoration pour manquements graves, il convient d'entendre les majorations d'au moins 40 % correspondant aux manquements suivants :

- absence de dépôt de déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure (CGI, art. 1728, 1-b : prévoit une majoration de 40 %) ;

- découverte d'une activité occulte (CGI, art. 1728, 1-c : prévoit une majoration de 80 %) ;

- insuffisance de déclaration en cas de manquement délibéré, d'abus de droit, de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation de prix (CGI, art. 1729 : prévoit des majorations de 40 % et de 80 %) ;

- opposition au contrôle fiscal conduisant à la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office des bases d'imposition (CGI, art. 1732, a : prévoit une majoration de 100 %).

IV. Autres infractions et pénalités communes

(BOI-CF-10-40 et suivants)

1. Défaut de production ou production tardive d'un document ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale - Omissions ou inexactitudes dans ces documents (CGI, art. 1729 B ; BOI-CF-INF-10-40-10)

8519

Le défaut de production dans les délais prescrits d'un document qui doit être remis à l'administration fiscale, autre que les déclarations et actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, entraîne l'application d'une amende de 150 €. L'amende est portée à 1 500 € s'agissant de la déclaration prévue à l'article 242 sexies du CGI (déclaration des personnes morales réalisant des investisements outre-mer, cf. BIC n° 3388).

Remarque : Pour les investissements réalisés outre-mer à compter du premier jour du sixième mois suivant le 29 mai 2009 (date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009), cf. n° 8531.

Cette amende est également portée à 1 500 € s'agissant de l'état prévu au III bis de l'article 244 quater B du CGI (crédit d'impôt recherche, cf. BIC n° 3218 et BOI-BIC-RICI-10-10-60) pour les crédits d'impôt calculés au titre des dépenses exposées à compter du 1er janvier 2011.

Les omissions ou inexactitudes constatées dans les renseignements que doivent comporter les documents mentionnés ci-dessus entraînent l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux documents devant être produits simultanément puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 10 000 €. L'amende est portée à 150 € s'agissant de la déclaration prévue à l'article 242 sexies du CGI.

Remarque : Pour les investissements réalisés outre-mer à compter du premier jour du sixième mois suivant le 29 mai 2009 (date d'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009), cf. n° 8531.

Les sanctions précitées ne sont pas susceptibles d'être appliquées à l'encontre des personnes qui sont en mesure de se prévaloir d'un cas de force majeure.

Par ailleurs, les amendes susvisées ne sont pas applicables en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'intéressé a réparé l'infraction, soit spontanément, soit dans les trente jours d'une demande de l'Administration.

En cas d'inexactitudes ou d'omissions relevées dans un document qui n'a été produit qu'après l'expiration du délai imparti, les amendes sanctionnant ces inexactitudes ou omissions s'ajoutent éventuellement à l'amende encourue pour production tardive du document dont il s'agit.

En revanche, les amendes prévues par l'article 1729 B du CGI ne peuvent se cumuler, pour un même document, avec les majorations prévues par l'article 1728 du CGI ou par l'article 1729 du CGI. En conséquence, lorsque ces majorations sont appliquées, les amendes prévues par l'article 1729 B du CGI ne peuvent pas l'être.

2. Défaut de production ou production tardive de l'une des déclarations mentionnées à l'article 1406 du CGI, au XVII de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 de finances rectificative pour 2010 et au VIII de l'article 74 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 (CGI, art. 1729 C modifié par l'article 74 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 et BOI-CF-INF-10-40-10 au II)

8520

Entraîne l'application d'une amende de 150 € le défaut de production dans le délai prescrit de l'une des déclarations mentionnées :

- à l'article 1406 du CGI (déclaration des constructions nouvelles, des changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties ou non bâties, cf. IF n° 6101) ;

- au XVII de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 (déclaration prévue dans le cadre de la révision des valeurs locatives des propriétés bâties mentionnées à l'article 1498 du CGI et de celles affectées à une activité professionnelle non commerciale au sens de l'article 92 du CGI) ;

- au VIII de l'article 74 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 (l'article 74 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 est relatif à l'expérimentation de la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation et des locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile qui sera menée en 2015).

Les omissions ou inexactitudes constatées dans les mêmes déclarations entraînent l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables par déclaration puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 150 €.

L'article 1729 C du CGI est également applicable à la déclaration visée au XXI de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 de finances rectificative pour 2010, et exigée dans le cadre des expérimentations réalisées en 2011 en vue de la révision des valeurs locatives des locaux professionnels. Elle fait l'objet de l'arrêté du 4 mars 2011, publié au JO du 11 mars 2011.

3. Opposition à fonctions et obstacle au contrôle de l'impôt (BOI-CF-INF-10-40-20)

a. Opposition au contrôle fiscal entraînant une évaluation d'office (CGI, art. 1732 et BOI-CF-INF-10-40-20 au I)

8521

La mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du LPF entraîne :

- l'application d'une majoration de 100 % aux droits rappelés ainsi qu'aux créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l'État ;

- l'interdiction de participer aux travaux des commissions instituées par les articles 1650 du CGI à 1652 bis du CGI et par l'article 1653 A du CGI (cf. n^{os} 8440 et suivants et BOI-CF-CMSS et suivants pour l'examen des commissions administratives des impôts).

Remarque : La décision d'appliquer ces majorations et amendes est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités (LPF, art. L. 80 E et LPF, art. R. 80 E-1). À ce sujet, il est précisé que le visa de l'agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental est requis non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant la mise en recouvrement et pour quelque motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités (CE, arrêt du 6 avril 2007, n° 269402).

b. Infractions au droit de communication (CGI, art. 1734 modifié par les articles 20 et 44 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et BOI-CF-INF-10-40-20 au II)

8521-1

L'absence de tenue, la destruction avant les délais prescrits ou le refus de communiquer les documents soumis au droit de communication de l'Administration entraîne l'application d'une amende de 1 500 €. Cette amende s'applique dès lors que tout ou partie des documents sollicités ne sont pas communiqués.

Cette amende est applicable, pour chaque document, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 10 000 €, en cas d'opposition à la prise de copie mentionnée à l'article L. 13 F du LPF (cf. n° 8113-1) Cette nouvelle disposition, issue de l'article 44 de la loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, s'applique dans le cadre des vérifications de comptabilité et des examens de situation fiscale personnelle pour lesquels un avis est adressé à compter du 8 décembre 2013.

Les manquements aux obligations prévues à l'article L. 96 J du CGI (cf. n° 8175) et à l'article L. 102 D du LPF (cf. n° 8145-6) entraînent l'application d'une amende égale à 1 500 € par logiciel ou système de caisse vendu ou par client pour lequel une prestation a été réalisée dans l'année. Cette nouvelle disposition, issue de l'article 20 de la loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, s'applique à compter du 8 décembre 2013. Pour plus de précisions, voir BOI-CF-INF-10-40-20 au II-B.

c. Refus de communication des opérations de transferts de fonds à l'étranger (CGI, art. 1735, I et BOI-CF-INF-10-40-20 au III)

8521-2

L'organisme qui ne s'est pas conformé aux obligations de l'article L. 96 A du LPF (cf ; n° 8162) est passible d'une amende égale à 50 % des sommes non communiquées. L'amende est réduite à 5 % lorsque le contrevenant apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice et son montant est plafonné à 750 € lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'établissement concerné commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes.

Ces dispositions s'appliquent indépendamment de celles de l'article 1743 du CGI et du 1 de l'article 1746 du CGI.

d. Défaut de réponse aux demandes portant sur les transferts indirects de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI (CGI, art. 1735, II et BOI-CF-INF-10-40-20 au III)

8521-3

Le défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L. 13 B du LPF (cf. n^{os} 8292 et suivants) entraîne l'application d'une amende de 10 000 € pour chaque exercice visé par cette demande.

e. Obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie, mentionné au IV bis de l'article L. 16 B du LPF et au 4 bis de l'article L. 38 du LPF (CGI, art. 1735 quater modifié par l'article 49 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière)

8521-4

L'obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie, mentionné au IV bis de l'article L. 16 B du LPF et au 4 bis de l'article L. 38 du LPF entraîne l'application d'une amende égale à :

- 10 000 €, ou 5 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé, lorsque cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le contribuable mentionné au I de ce même article L. 16 B du LPF ;

- 1 500 € dans les autres cas, portée à 10 000 € lorsque cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le représentant en droit ou en fait du contribuable mentionné au même I de l'article L. 16 B du LPF.

Les développements relatifs au droit de visite et de saisie prévu par l'article L. 16 B du LPF et l'article L. 38 du LPF figurent au n° 8193 et au BOI-CF-COM-20-20.

4. Infractions commises par les tiers déclarants (CGI, art. 1736 ; BOI-CF-INF-10-40-30)

a. Défaut de déclaration des commissions, courtages, ristournes, honoraires, des rémunérations d'associés, des parts de bénéfices et des revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 1736, I et BOI-CF-INF-10-40-30 au I)

8522

Le fait de ne pas se conformer aux obligations prévues à l'article 240 du CGI, au 1 de l'article 242 ter du CGI et à l'article 242 ter B du CGI entraîne l'application d'une amende égale à 50 % des sommes non déclarées. L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'Administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite, c'est-à-dire la fin de l'année qui suit celle du paiement des sommes en cause.

Cette amende est plafonnée à 750 € par déclaration lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158 du CGI. Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 ter du CGI et à l'article 242 ter B du CGI, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158 du CGI, lorsque cette individualisation correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis du CGI. Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 ter du CGI et à l'article 242 ter B du CGI sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de l'article 158 du CGI, au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa dudit 4°. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants.

L'organisme ou l'entité ou, à défaut de personnalité morale, son gérant ou représentant au regard des tiers, qui mentionne sur les documents prévus au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter du CGI et à l'article 242 ter B du CGI des informations qui conduisent à tort à ne pas considérer les revenus réalisés lors des cessions, remboursements ou rachats de leurs parts ou actions comme des intérêts au sens du septième alinéa du 1 de ce même article est passible d'une amende fiscale annuelle de 25 000 €.

Par dérogation, l'absence d'individualisation des sommes prévues au sixième alinéa du 1 de l'article 242 ter du CGI et à l'article 242 ter B du CGI ainsi que l'insuffisance de déclaration des sommes en cause sont sanctionnées par une amende fiscale de 150 € par information omise ou erronée, dans la limite de 500 € par déclaration. Cette amende n'est pas applicable pour les infractions commises par l'établissement payeur sur la base des informations qui lui sont dans les conditions prévues au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter du CGI et à l'article 242 ter B du CGI.

b. Défaut de déclaration des salaires, pensions et droits d'auteur (CGI, art. 1736, III et BOI-CF-INF-10-40-30 au II)

8522-1

Le non-respect des obligations de déclaration prévues par l'article 87 du CGI, l'article 87 A du CGI, l'article 88 du CGI et par l'article 241 du CGI entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées. L'amende s'applique lorsque les sommes en cause n'ont pas été déclarées ou ne l'ont été que partiellement. Les autres omissions ou inexactitudes (omission de l'adresse du salarié, par exemple) relevées dans les renseignements que doivent comporter les déclarations donnent lieu à l'application des amendes prévues par le 2 de l'article 1729 B du CGI.

c. Défaut de déclaration des comptes ouverts, clos ou utilisés à l'étranger et des avances remboursables ne portant pas intérêt (CGI, art. 1736, IV modifié par l'article 19 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et BOI-CF-INF-10-40-30 au III)

8522-2

Les infractions au premier alinéa de l'article 1649 A du CGI (sur la déclaration d'ouverture et de clôture des comptes en France, cf. n^{os} 8130 et suivants) sont passibles d'une amende de 1 500 € par ouverture ou clôture de compte non déclarée.

Sauf cas de force majeure, les omissions de déclaration de modification de compte et les inexactitudes ou omissions constatées dans les déclarations mentionnées au premier alinéa de l'article 1649 A du CGI entraînent l'application d'une amende de 150 € par omission ou inexactitude, sans que

le total des amendes applicables aux informations devant être produites simultanément puisse être supérieur à 10 000 €.

Les dispositions des deux premiers alinéas ci-dessus, issues de l'article 19 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 sont applicables à compter du 8 décembre 2013.

Les infractions aux obligations de déclaration prévues au deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI (sur la déclaration de comptes ouverts, utilisés ou clos hors de France, cf. n^{os} 8134 et suivants) et à l'article 1649 A bis du CGI sont passibles d'une amende de 1 500 € par compte ou avance non déclaré.

Toutefois, pour l'infraction aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI, ce montant est porté à 10 000 € par compte non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires (dispositions applicables à compter de l'imposition des revenus afférents à l'année 2008).

Pour les déclarations devant être souscrites à compter de l'entrée en vigueur de la loi n° 2012-354 de finances rectificative pour 2012 (soit le 16 mars 2012), si le total des soldes créditeurs du ou des comptes à l'étranger non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite, l'amende par compte non déclaré est égale à 5 % du solde créditeur de ce même compte, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa du 2 du IV de l'article 1736 du CGI.

d. Défaut de déclaration des trusts (CGI, art. 1736, IV bis modifié par l'article 12 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et BOI-CF-INF-10-40-30 au IV)

8522-3

L'article 12 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 aggrave, à compter du 8 décembre 2013, la sanction prévue pour défaut de déclaration des trusts.

Ainsi les infractions à l'article 1649 AB du CGI (cf. ENR n° 7236) sont passibles d'une amende de 20 000 € (10 000 € auparavant) ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 12,5 % (5 % auparavant) des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés.

e. Défaut de déclaration des sillons-kilomètres (CGI, art. 1736, V et BOI-CF-INF-10-40-30 au V)

8522-4

Les infractions à l'article 1649 A ter du CGI (déclaration de l'établissement public réseau ferré de France, cf. remarque au n° 5838-3 du Livre TFP) font l'objet d'une amende de 100 € par sillon-kilomètre non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €.

f. Défaut de déclaration des transformateurs électriques (CGI, art. 1736, VI et BOI-CF-INF-10-40-30 au VI)

8522-5

Les infractions mentionnées à l'article 1649 A quater du CGI (déclaration des propriétaires de transformateurs électriques, cf. TFP n° 5835-3) font l'objet d'une amende de 1 000 € par transformateur non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €.

g. Défaut ou erreur de déclaration par le dépositaire central collecteur de la taxe sur les acquisitions de titres de capital ou titres assimilés prévue par les dispositions de l'article 235 ter ZD du CGI (CGI, art. 1736, VII et BOI-TCA-FIN-10-50 au II-B)

8522-6

Pour les acquisitions réalisées à compter du 1er août 2012, en cas de manquement à ses obligations déclaratives mentionnées au IX de l'article 235 ter ZD du CGI, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 € pour absence de dépôt de la déclaration et, dans la limite de 20 000 € par déclaration, de 150 € par omission ou inexactitude déclarative.

En cas de manquement à son obligation de mise à disposition de l'Administration des informations mentionnées au X du même article 235 ter ZD du CGI, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 €.

La taxe sur les acquisitions de titres de capital ou titresd assimilés prévue par l'article 235 ter ZD du CGI est l'une des parties de la taxe sur les transactions financières. Pour plus de précisions, se reporter au Livre TCA n^{os} 5416 et suivants et aux BOI-TCA-FIN et suivants.

h. Défaut de production par l'établissement payeur de l'attestation sur l'honneur (article 242 quater du CGI) fournie par les personnes demandant la dispense des prélèvements prévus au I de l'article 117 quater du CGI et au I de l'article 125 A du CGI (CGI, art. 1736, VIII ; RPPM n° 1218 ; BOI-RPPM-RCM-30-20-50)

8522-7

Le défaut de production, sur demande de l'Administration, de l'attestation mentionnée à l'article 242 quater du CGI par les personnes qui assurent le paiement des revenus mentionnés au premier alinéa du 1 du I de l'article 117 quater du CGI et au premier alinéa du I de l'article 125 A du CGI entraîne l'application d'une amende de 150 €.

i. Défaut de déclaration des opérations mentionnées à l'article 242 ter E du CGI (CGI, art. 1736, IX créé par le J du I de l'article 43 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

8522-8

Les infractions à l'article 242 ter E du CGI (cf. RPPM n^{os} 1390 et suivants) sont passibles d'une amende de 100 € par profit ou par perte non déclaré et qui ne peut excéder 50 000 € par déclaration. L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission soit spontanément, soit à la première demande de l'Administration avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.

Cette nouvelle disposition s'applique aux profits ou pertes réalisés à compter du 1er janvier 2014.

5. Infractions aux règles de facturation (CGI, art. 1737 ; BOI-CF-INF-10-40-40)

Remarque : Sur les obligations relatives à l'établissement des factures, se reporter au Livre TVA n^{os} 4793 et suivants.

a. Défaut de facturation, fausses factures

8523

1° Règle générale

Entraînent l'application d'une amende égale à 50 % du montant :

- des sommes versées ou reçues, le fait de travestir ou dissimuler l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, les éléments d'identification mentionnés aux articles 289 du CGI et 289 B du CGI et aux textes pris pour l'application de ces articles ou de sciemment accepter l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom ;

Remarque : Il a été jugé que cette amende, alors codifiée au 1er alinéa de l'ancien l'article 1740 ter du CGI, était proportionnée à l'infraction qu'elle sanctionne et, par suite, conforme aux stipulations du paragraphe 1 de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'Homme (CE, arrêt du 26 mai 2008, n° 288583, Sté Norelec).

- de la facture, le fait de délivrer une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle ;

- de la transaction, le fait de ne pas délivrer une facture. Le client est solidairement tenu au paiement de cette amende. Toutefois, lorsque le fournisseur apporte, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée, il encourt une amende réduite à 5 % du montant de la transaction.

Les dispositions ci-dessus ne concernent pas les opérations réalisées par des professionnels pour leurs besoins privés ni les ventes au détail ou prestations de services faites ou fournies à des particuliers.

2° Travaux immobiliers

Toute personne qui effectue des prestations de service comportant l'exécution de travaux immobiliers, assorties ou non de vente, en infraction aux dispositions de l'article 290 quinquies du CGI est passible d'une amende égale à 50 % du montant TTC des transactions en cause.

Ce dispositif s'applique aux ventes au détail et prestations de services faites ou fournies à des particuliers. Les opérations réalisées au profit de professionnels relèvent du 3 du I de l'article 1737 du CGI.

b. Factures inexactes ou incomplètes

8524

Toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu mentionnés à l'article 289 du CGI et à l'article 290 quinquies du CGI donne lieu à l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude. Toutefois, lorsqu'une facture ou document en tenant lieu comporte plusieurs omissions ou inexactitudes, le montant total des amendes dues à ce titre est plafonné à 25 % du montant total de la facture (ou du document en tenant lieu).

c. Cumul des amendes relatives à la facturation

8525

Les amendes prévues au I de l'article 1737 du CGI applicables en cas de fausses factures ou de défaut de facturation ne se cumulent pas avec celles prévues au II de l'article 1737 du CGI applicables en cas d'omissions ou d'inexactitudes constatées dans les factures.

6. Non-respect des obligations de déclaration ou paiement par voie électronique (CGI, art. 1738 ; BOI-CF-INF-10-40-50)

a. Règle générale

8526

1° Télédéclaration

Le non-respect de l'obligation de souscrire par voie électronique une déclaration et ses annexes entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des droits correspondant aux déclarations déposées selon un autre procédé. Le montant de la majoration ne peut être inférieur à 60 €. En l'absence de droits, le non-respect de l'obligation de souscrire par voie électronique une déclaration et ses annexes entraîne l'application d'une amende de 15 € par document sans que le total des amendes applicables aux documents devant être produits simultanément puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 150 €.

2° Télépaiement, paiement par virement ou par prélèvement opéré par le Trésor public

Le non-respect de l'obligation de payer par virement, télérèglement ou prélèvement opéré à l'initiative du Trésor public entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement. Le montant de la majoration ne peut être inférieur à 60 €. Cette pénalité ne peut donc être appliquée qu'aux sommes qui ont fait l'objet d'un paiement.

Ces dispositions s'appliquent à toutes les infractions à l'obligation de télépaiement ou de paiement par virement ou par prélèvement, quel que soit l'impôt en cause.

Le non-respect de l'interdiction de payer un impôt par virement entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué par ce mode de paiement. Le montant de la majoration ne peut-être inférieur à 60 €. Cette majoration ne s'applique pas aux sommes déjà majorées en application du 1 de l'article 1738 du CGI (CGI, art. 1738, 3).

Remarque : Sur le télérèglement, voir REC n° 7727.

3° Télétransmission des demandes de remboursement de crédit de TVA

Les demandes de remboursement de crédit de TVA qui ne seront pas télétransmises par les entreprises concernées par l'obligation de recours aux téléprocédures feront l'objet d'un rejet en la forme.

4° Cumul des pénalités

Le non-respect de l'obligation de souscrire une déclaration par voie électronique et le non-respect de l'obligation d'acquitter un impôt selon un moyen de paiement déterminé constituent deux obligations distinctes.

Le redevable qui a enfreint son obligation de télédéclaration et son obligation de télépaiement encourt donc une majoration au titre de chaque infraction, soit deux majorations de 0,2 %.

Par mesure de tempérament, en cas de dépôt tardif d'une déclaration selon un autre procédé que celui requis, seuls sont appliqués l'intérêt de retard et la majoration pour retard prévue par l'article 1728 du CGI.

De même, en cas de paiement tardif effectué selon un autre moyen que celui requis, seuls sont appliqués l'intérêt de retard et la majoration pour retard de paiement prévue par l'article 1731 du CGI ou la majoration prévue par l'article 1730 du CGI.

Précision : Le non-cumul de ces pénalités procède en effet d'une mesure de tempérament consentie par l'Administration et non pas d'un droit résultant d'une disposition législative.

b. Cas des tiers déclarants

8527

Le non-respect de l'obligation de souscrire selon un procédé électronique une déclaration de sommes versées à un tiers entraîne l'application d'une amende de 15 € par bénéficiaire de ces sommes.

7. Non-respect des conditions auxquelles sont subordonnés des avantages fiscaux (BOI-CF-INF-10-40-60)

a. Ouverture ou maintien irrégulier de comptes bénéficiant d'une aide publique (CGI, art. 1739 ; Décret n° 2011-645 du 9 juin 2011 et BOI-CF-INF-10-40-60 au I-A)

8528

Le I de l'article 1739 du CGI interdit à tout établissement de crédit qui reçoit du public des fonds à vue ou à moins de cinq ans, et par quelque moyen que ce soit, d'ouvrir ou de maintenir ouverts dans des conditions irrégulières des comptes bénéficiant d'une aide publique, notamment sous forme d'exonération fiscale, ou d'accepter sur ces comptes des sommes excédant les plafonds autorisés.

Sans préjudice des sanctions disciplinaires qui peuvent être infligées par l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (CoMoFi, art. L. 221-35 et suivants ; loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires, art. 24), les infractions aux dispositions de cet article sont punies d'une amende fiscale dont le taux est égal au montant des intérêts payés, sans que cette amende puisse être inférieure à 75 €.

Un décret pris sur le rapport du ministre chargé du budget fixe les modalités d'application du présent article, et notamment les conditions dans lesquelles seront constatées et poursuivies les infractions (cf. CoMoFi, art. D. 351-1 à D. 351-4 et CoMoFi, art. L. 221-36 et L. 221-37).

Ces dispositions s'appliquent, quels que soient les entreprises, établissements ou organismes dépositaires, au régime de l'épargne populaire créé par la loi n° 82-357 du 27 avril 1982 portant création d'un régime d'épargne populaire.

b. Infractions relatives à l'ouverture d'un livret A en contravention avec les dispositions du troisième alinéa de l'article L. 221-3 du code monétaire et financier (CGI, art. 1739 A et BOI-CF-INF-10-40-60 au I-B)

8529

À compter du 1er janvier 2009, sans préjudice de l'imposition des intérêts indûment exonérés en vertu du 7° de l'article 157 du CGI, les personnes physiques qui ont sciemment ouvert un livret A en contravention des dispositions du troisième alinéa de l'article L. 221-3 du CoMoFi sont passibles d'une amende fiscale égale à 2 % de l'encours du livret surnuméraire. L'amende n'est pas recouvrée si son montant est inférieur à 50 €.

c. Infractions relatives à certains avantages fiscaux accordés au titre des investissements réalisés outre-mer (CGI, art. 1740 et BOI-CF-INF-10-40-60 au I-C)

8530

Remarque : S'agissant des avantages fiscaux accordés au titre des investissements réamisés outre-mer, il convient de se reporter au Livre IR n^{os} 150 et suivants, au Livre IS n^{os} 3961 et suivants et au Livre BIC n^{os} 3280 et suivants.

1° Dispositions applicables avant la publication de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer

Lorsqu'il est établi qu'une personne a fourni volontairement de fausses informations ou n'a pas respecté les engagements qu'elle avait pris envers l'Administration permettant d'obtenir pour autrui les avantages fiscaux prévus par l'article 199 undecies A du CGI, l'article 199 undecies B du CGI, l'article 217 undecies du CGI et l'article 217 duodecies du CGI, elle est redevable d'une amende égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu, sans préjudice des sanctions de droit commun. Il en est de même, dans le cas où un agrément n'est pas exigé, pour la personne qui s'est livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations ayant conduit à la remise en cause de ces aides pour autrui. Sont notamment ici visés l'utilisation volontaire de fausses informations ou le non-respect intentionnel des conditions de conservation et d'affectation des investissements.

2° Dispositions applicables à compter de la publication de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer

Lorsque l'octroi des avantages fiscaux prévus par l'article 199 undecies A du CGI, l'article 199 undecies B du CGI, l'article 199 undecies C du CGI, l'article 217 undecies du CGI et l'article 217

duodecies du CGI est soumis à la délivrance d'un agrément du ministre chargé du budget, dans les conditions définies à ces articles, toute personne qui, afin d'obtenir pour autrui les avantages fiscaux susmentionnés, a fourni volontairement à l'Administration de fausses informations ou n'a volontairement pas respecté les éventuels engagements pris envers elle est redevable d'une amende égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu, sans préjudice des sanctions de droit commun.

Toute personne qui, afin d'obtenir pour autrui les avantages fiscaux mentionnés ci-dessus, s'est livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations ayant conduit à la reprise par l'Administration des avantages fiscaux est redevable d'une amende, dans les mêmes conditions que celles mentionnées ci-dessus.

d. Infractions relatives à l'obligation de déclaration mentionnée à l'article 242 sexies du CGI relative à certains avantages fiscaux accordés au titre des investissements réalisés outre-mer (CGI, art. 1740-0 A et BOI-CF-INF-10-40-60 au I-D)

8531

Le non-respect de l'obligation de déclaration mentionnée à l'article 242 sexies du CGI (déclaration des personnes morales réalisant des investissements outre-mer, cf. BIC n° 3388) entraîne le paiement d'une amende d'un montant égal à la moitié de l'avantage fiscal obtenu en application de l'article 199 undecies A du CGI, de l'article 199 undecies B du CGI, de l'article 199 undecies C du CGI ou de l'article 217 undecies du CGI.

Cette amende est applicable aux investissements réalisés à compter du premier jour du sixième mois suivant l'entrée en vigueur de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer.

Remarque : S'agissant des avantages fiscaux accordés au titre des investissements réalisés outre-mer, il convient de se reporter au Livre IR nos 150 et suivants, au Livre IS nos 3961 et suivants et au Livre BIC nos 3280 et suivants.

e. Infractions relatives à l'engagement pris par l'entreprise locataire dans le cadre du dernier alinéa du I de l'article 199 undecies B du CGI ou du dernier alinéa du I de l'article 217 undecies du CGI (CGI, art. 1740-00 A et BOI-CF-INF-10-40-60 au I-E).

8532

Le non-respect par l'entreprise locataire de l'engagement prévu au dernier alinéa du I de l'article 199 undecies B du CGI ou au dernier alinéa du I de l'article 217 undecies du CGI au cours des douze mois suivant la fin de la période de cinq ans mentionnée au vingt-troisième alinéa du I de l'article 199 undecies B du CGI, au neuvième alinéa ou au quinzième alinéa du I de l'article 217 undecies du CGI entraîne l'application, à la charge de cette entreprise, d'une amende égale à 50 % du montant de la rétrocession qu'elle a obtenue en application du vingt-sixième alinéa du I de l'article 199 undecies B du CGI ou du dix-neuvième alinéa du I de l'article 217 undecies du CGI. Le taux de l'amende est fixé à 30 % lorsque le non-respect de l'engagement intervient à compter du treizième mois suivant la fin de la même période de cinq ans. Le montant de l'amende est diminué d'un abattement égal au produit de ce montant par le rapport entre le nombre d'années échues d'exploitation du bien au-delà de six ans et la durée d'engagement d'utilisation de ce bien excédant six ans.

Cette amende n'est pas applicable :

a) Lorsque les investissements exploités par l'entreprise locataire sont cédés, si le cessionnaire s'engage à maintenir leur affectation initiale pendant la fraction du délai d'utilisation restant à courir. L'engagement est pris dans l'acte constatant la transmission ou, à défaut, dans un acte sous seing privé ayant date certaine, établi à cette occasion. En cas de non-respect de cet engagement, le cessionnaire est redevable de l'amende ;

b) Lorsque le non-respect de l'engagement résulte du décès de l'entrepreneur individuel ou de la liquidation judiciaire de l'entreprise ou lorsque la réduction d'impôt, ou déduction du résultat imposable, afférente aux investissements exploités par l'entreprise locataire a fait l'objet d'une reprise dans les conditions prévues à l'article 199 undecies B du CGI ou à l'article 217 undecies du CGI ;

c) En cas de force majeure.

L'Administration fait connaître par un document au redevable le montant de l'amende qu'elle se propose d'appliquer et les motifs de celle-ci. Elle avise l'intéressé de la possibilité de présenter ses observations dans un délai de trente jours à compter de la notification de ce document.

Remarque : La réduction d'impôt pour investissements réalisés en outre-mer en application de l'article 199 undecies B du CGI est traité au Livre BIC nos 3280 et suivants et aux BOI-BIC-RICI-20-10 et suivants.

f. Infractions relatives aux obligations des entreprises obtenant pour autrui les avantages fiscaux liés aux investissements outre-mer mentionnées à l'article 242 septies du CGI (CGI, art. 1740-00 AB et BOI-CF-INF-10-40-60 au I-F)

8533

Le non-respect des obligations mentionnées à l'article 242 septies du CGI (cf. BIC n° 3389) entraîne le paiement d'une amende égale à 50 % du montant des avantages fiscaux indûment obtenus en application de l'article 199 undecies A du CGI, de l'article 199 undecies B du CGI, de l'article 199 undecies C du CGI, de l'article 217 undecies du CGI et de l'article 217 duodecies du CGI.

Remarque : S'agissant des avantages fiscaux accordés au titre des investissements réamisés outre-mer, il convient de se reporter au Livre IR nos 150 et suivants, au Livre IS nos 3961 et suivants et au Livre BIC nos 3280 et suivants.

g. Infractions relatives à la demande de dispense des prélèvements prévus au I de l'article 117 quater du CGI et au I de l'article 125 A du CGI (CGI, art. 1740-0 B ; RPPM n° 1218 ; BOI-RPPM-RCM-30-20-50)

8534

Pour les revenus perçus à compter du 1er janvier 2013, la présentation d'une attestation sur l'honneur par une personne physique ne remplissant pas la condition prévue au troisième alinéa du 1 du I de l'article 117 quater du CGI et au dernier alinéa du I de l'article 125 A du CGI pour bénéficier d'une dispense des prélèvements prévus aux mêmes I entraîne l'application d'une amende égale à 10 % du montant de ces prélèvements ayant fait l'objet de la demande de dispense à tort.

8. Délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal (CGI, art. 1740 A ; BOI-CF-INF-10-40-60 au II)

8535

La délivrance irrégulière de documents, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt, entraîne l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au montant de la déduction, du crédit ou de la réduction d'impôt indûment obtenu.

Cette amende s'applique également en cas de délivrance irrégulière de l'attestation mentionnée à la seconde phrase du 2° du g du 1 de l'article 200 du CGI et du 2° du g du 1 de l'article 238 bis du CGI (cf. BIC n° 3295 au g-2°).

Cette amende s'applique également aux fonds de dotation créés par la loi n° 2008-776 de modernisation de l'économie et aux organismes qu'ils financent lorsqu'ils ne respectent pas les conditions prévues à l'article 200 du CGI et à l'article 238 bis du CGI.

9. Versement ou octroi d'avantages au profit d'un agent public étranger (BOI-CF-INF-10-40-60 au III)

8535-1

Est sanctionné pénalement le fait pour une personne physique ou morale de proposer sans droit, à tout moment, directement ou indirectement, des offres, des promesses, des dons, des présents ou des avantages quelconques pour obtenir d'un agent public étranger au sens de la Convention OCDE qu'il accomplisse ou s'abstienne d'accomplir un acte de sa fonction, en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans le commerce international.

Outre les sanctions pénales qui s'attachent aux faits de corruption, il sera fait application, en matière fiscale, des sanctions en cas de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses prévues à l'article 1729 du CGI, en fonction des circonstances propres à chaque affaire et de l'importance des obstacles mis à la connaissance par l'Administration des faits litigieux (cf. BOI-CF-INF-10-20-20).

10. Procès-verbal de flagrance fiscale (CGI, art. 1740 B ; BOI-CF-INF-10-40-70)

8536

L'ensemble des faits constatés par un procès-verbal de flagrance fiscale, mentionnés aux I à I ter de l'article L. 16-0 BA du LPF (cf. n° 8194), entraîne l'application d'une amende égale à 5 000 €.

Le montant de cette amende est porté à 10 000 € si, à la date du constat de flagrance fiscale, le chiffre d'affaires hors taxes ou le montant des recettes brutes excède les limites prévues au 1 de l'article 50-0 du CGI (cf. BIC n° 3307), au 1 de l'article 102 ter du CGI (cf. BNC n° 2560) ou au I de l'article 69 du CGI (cf. BA nos 2015 et 2016) selon la nature de l'activité. Il est également porté à 10 000 € si, à cette

même date, le revenu imposable établi dans les conditions prévues à l'article 1649 quater-0 B bis du CGI (dispositif spécifique de présomption de revenus, cf. n° 8287) excède le seuil de la quatrième tranche du barème de l'impôt sur le revenu fixé au I de l'article 197 du CGI.

Ce montant est porté à 20 000 € si, à la date du constat de flagrance fiscale, le chiffre d'affaires hors taxes ou le montant des recettes brutes excède les limites prévues au I de l'article 302 septies A du CGI (cf. BIC n° 3307) ou au b du II de l'article 69 du CGI, selon la nature de l'activité. Il est également porté à 20 000 € si, à cette même date, le revenu imposable établi dans les conditions prévues à l'article 1649 quater-0 B bis du CGI excède le seuil de la cinquième tranche du barème de l'impôt sur le revenu fixé au I de l'article 197 du CGI.

Ce même montant est porté à 30 000 € si, à la date du constat de flagrance fiscale, le revenu imposable établi dans les conditions prévues à l'article 1649 quater-0 B bis du CGI excède le seuil de la sixième tranche du barème de l'impôt sur le revenu fixé au I de l'article 197 du CGI.

Lorsque les pénalités prévues au c du 1 de l'article 1728 du CGI et aux b et c de l'article 1729 du CGI et l'amende prévue à l'article 1737 du CGI sont encourues pour les mêmes faits que ceux visés aux I à I ter de l'article L. 16-0 BA du LPF constitutifs d'une flagrance fiscale et au titre de la même période, celles-ci ne sont appliquées que si leur montant est supérieur à celui de l'amende visée à l'alinéa ci-dessus. Dans ce cas, le montant de cette amende s'impute sur celui de ces pénalités et amende.

11. Défaut de réponse ou réponse partielle à la mise en demeure mentionnée au III de l'article L. 13 AA du LPF et au deuxième alinéa de l'article L. 13 AB du LPF (CGI, art. 1735 ter et BOI-BIC-80-10-20)

8537

Pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2010, le défaut de réponse ou la réponse partielle à la mise en demeure mentionnée au III de l'article L. 13 AA du LPF et au deuxième alinéa de l'article L. 13 AB du LPF, entraîne l'application, pour chaque exercice vérifié, d'une amende d'un montant de 10 000 € ou, si le montant correspondant est supérieur à cette dernière somme, et compte tenu de la gravité des manquements, d'un montant pouvant atteindre 5 % des bénéfices transférés au sens de l'article 57 du CGI.

Sur l'obligation documentaire en matière de prix de transfert, se reporter au n° 8297, au Livre BIC aux n^{os} 2912 et suivants et au BOI-BIC-BASE-80-10-20.

12. Infraction à l'obligation de présenter la comptabilité sous forme dématérialisée (CGI, art. 1729 D, CGI, art. 1729 E et BOI-CF-IOR-60-40)

8538

L'article 1729 D du CGI prévoit une amende égale à 1500 € en cas de défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du LPF. Il s'applique aux contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1er janvier 2014.

> **Précision :** Une partie des dispositions de l'article 1729 D du CGI (1°, 2° et une partie du 3°) dans sa rédaction antérieure au 31 décembre 2013 a fait l'objet d'une censure par la décision du Conseil constitutionnel n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, ECLI :FR :CC :2013 :2013.685.DC.

Pour un examen du contrôle des comptabilités informatisées, se reporter aux n^{os} 8289 et suivants et aux BOI-CF-IOR-60-40 et suivants.

Par ailleurs, l'article 1729 E du CGI, instauré par l'article 99 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, prévoit que le défaut de présentation de la comptabilité analytique mentionnée au II de l'article L. 13 du LPF ou des comptes consolidés mentionnée au III du même article est passible de l'amende prévue à l'article 1729 D du CGI.

L'article 1729 E du CGI s'applique aux avis de vérification adressés à compter du 31 décembre 2013.

Sur la présentation de la comptabilité analytique ou des comptes consolidés, se reporter au n° 8113-2.

Chapitre 2 : Infractions et pénalités particulières

(BOI-CF-INF-20)

A. Impôts directs et taxes assimilées

(BOI-CF-INF-20-10)

I. Majoration de droits

(BOI-CF-INF-20-10-10)

1. Non-respect des conditions de rachat d'une entreprise par ses salariés (CGI, art. 1757 ; décret n° 2012-653 du 4 mai 2012 et BOI-CF-INF-20-10-10 au I)

8550

Lorsque le rachat d'une entreprise a été réalisé avec l'accord préalable du ministre chargé des finances conformément à l'article 220 quater B du CGI, les droits rappelés et les crédits d'impôt à rembourser en application des II et III de l'article 83 bis du CGI, du III de l'article 160 A du CGI, de l'article 220 quater A du CGI et du troisième alinéa du II de l'article 726 du CGI sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, d'une majoration de 20 % et, le cas échéant, de la majoration pour manœuvres frauduleuses mentionnée à l'article 1729 du CGI.

Sur le rachat d'une entreprise par ses salariés, se reporter au Livre RSA au n° 822 et aux BOI-RSA-BASE-30-40-20 et BOI-RSA-BASE-30-40-30, au Livre IS n^{os} 3880 et suivants et au BOI-IS-RICI-10-60, ainsi qu'au Livre ENR au n° 7127 s'agissant plus particulièrement de la cession de droits sociaux dans le cadre du rachat d'une entreprise par ses salariés.

2. Défaut de déclaration de transferts de capitaux en provenance ou à destination de l'étranger (CGI, art. 1758, al. 1 à 3 et BOI-CF-INF-20-10-10 au II)

8551

En cas d'application des dispositions prévues au troisième alinéa de l'article 1649 A du CGI, au second alinéa de l'article 1649 AA du CGI (à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012) et au deuxième alinéa de l'article 1649 quater A du CGI, le montant des droits est assorti de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et d'une majoration de 40 %.

Toutefois, dans les cas où la méconnaissance des obligations énoncées à l'article 1649 quater A du CGI est punie de la sanction prévue au I de l'article L. 152-4 du code monétaire et financier, la majoration de 40 % n'est pas mise en œuvre.

En cas d'application des dispositions du septième alinéa du I de l'article 238 bis-0 I du CGI (transfert d'actifs hors de France, cf. IS n° 3840) le montant des droits éludés est assorti de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 40 %.

En cas d'application des dispositions prévues à l'article 1649 quater-0 B bis du CGI (cf. n° 8287), le montant des droits est assorti d'une majoration de 80 %.

3. Présomption de revenus et taxation forfaitaire en fonction des éléments de train de vie (CGI, art. 1758, al. 4 et BOI-CF-INF-20-10-10 au III)

8551-1

Le quatrième alinéa de l'article 1758 du CGI prévoit qu'en cas d'application des dispositions prévues à l'article 1649 quater-0 B bis du CGI le montant des droits est assorti d'une majoration de 80 %.

> **Précision :** L'article 1649 quater-0 B bis du CGI prévoit un dispositif de présomption de revenus pour les contribuables se livrant à un trafic illicite de biens portant notamment atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique, tel que le trafic de stupéfiants : se reporter au n° 8287.

4. Retard ou défaut de souscription, inexactitudes ou omissions relevées dans les déclarations d'impôt sur le revenu (CGI, art. 1758 A et BOI-CF-INF-20-10-10 au IV)

8552

Le retard ou le défaut de souscription des déclarations qui doivent être déposées en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu ainsi que les inexactitudes ou les omissions relevées dans ces déclarations, qui ont pour effet de minorer l'impôt dû par le contribuable ou de majorer une créance à son profit, donnent lieu au versement d'une majoration égale à 10 % des droits supplémentaires ou de la créance indue.

Cette majoration n'est pas applicable :

- en cas de régularisation spontanée ou lorsque le contribuable a corrigé sa déclaration dans un délai de trente jours à la suite d'une demande de l'Administration ;

- ou lorsqu'il est fait application de majorations plus élevées de 40 %, 80 % ou 100 % pour dépôt tardif, non dépôt, manquement délibéré, abus de droit, manœuvres frauduleuses ou opposition à contrôle, prévues par l'article 1728 du CGI, l'article 1729 du CGI ou par l'article 1732 du CGI.

II. Amendes fiscales

(BOI-IF-INF-20-10-20)

1. Défaut de déclaration de rémunérations et distributions occultes (CGI, art. 1759 et BOI-IF-INF-20-10-20 au I)

8553

Aux termes du c de l'article 111 du CGI, les rémunérations et avantages occultes sont considérés comme des revenus distribués.

Remarque : Pour un examen des rémunérations et des distributions occultes, se reporter au Livre RPPM n^{os} 1177 et suivants et BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40.

Les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont, contrairement aux dispositions de l'article 117 du CGI et de l'article 240 du CGI, elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une amende égale à 100 % des sommes versées ou distribuées. Lorsque l'entreprise a spontanément déclaré le montant des sommes en cause en même temps que sa déclaration de résultats, le taux de l'amende est ramené à 75 %.

En ce qui concerne les rémunérations occultes, l'application de la pénalité prévue à l'article 1759 du CGI ne fait pas obstacle à l'application de l'amende pour défaut de déclaration des rémunérations prévue par le III de l'article 1736 du CGI.

En revanche, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ne se cumule pas avec l'amende de 100 % ou de 75 %.

2. Défaut de mention, sur la déclaration 2042, de certains revenus exonérés ou soumis à prélèvement ou retenue libératoires (CGI, art. 1760 et BOI-IF-INF-20-10-20 au II)

8554

Toute infraction aux dispositions du troisième alinéa du 1 de l'article 170 du CGI (cf. IR n° 305 et BOI-IR-DECLA-20-10) donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées, sans que le montant de cette amende puisse être inférieur à 150 € ni supérieur à 1 500 € ; lorsqu'aucune infraction aux dispositions du 1 de l'article 170 du CGI n'a été commise au cours des trois années précédentes, ces montants sont réduits respectivement à 75 € et 750 €.

3. Défaut ou insuffisance de retenue de l'impôt sur le revenu - Infractions à l'imposition des plus-values des personnes non domiciliées en France - Défaut de déclaration des transactions portant sur des objets de valeur (CGI, art. 1761, et BOI-IF-INF-20-10-20 au III et IV)

8555

Entraînent l'application d'une amende égale à 25 % du montant des droits éludés :

- les infractions aux dispositions du I de l'article 244 bis A du CGI (pour le prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents, cf. Livre RFPI n^{os} 1800 et suivants et BOI-RFPI-PVINR et suivants) ;

- les infractions aux articles 150 VI du CGI à 150 VM du CGI (taxe sur ventes de métaux précieux, bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité, cf. Livre RPPM n^{os} 1105 et suivants et BOI-RPPM-PVBMC et suivants) ;

L'amende de 25 % se cumule avec l'intérêt de retard et, le cas échéant, avec les majorations prévues à l'article 1728 du CGI et à l'article 1729 du CGI. En revanche, le paiement tardif du prélèvement ou de la taxe n'entraîne, outre l'intérêt de retard, que l'application de la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI.

4. Infraction aux mesures de publicité des impositions (CGI, art. 1762 et BOI-IF-INF-20-10-20 au V)

8556

Toute infraction aux dispositions de l'article L. 111 du LPF, relatif à la publicité de l'impôt, est punie d'une amende fiscale égale au montant des impôts divulgués.

Cette infraction entraîne également l'application des sanctions pénales prévues au 1 de l'article 1772 du CGI.

Remarque : S'agissant de la publicité de l'impôt sur le revenu prévue à l'article L. 111 du LPF, se reporter au BOI-DJC-SECR-10-20-90.

5. Infraction aux mesures de mise sous conditions des avantages fiscaux attachés aux dons (CGI, art. 1762 decies et BOI-IF-INF-20-10-20 au VI)

8557

À défaut du respect des obligations prévues aux 2 et 3 du III de l'article 1378 octies du CGI (cf. BOI-IR-RICI-250-40) les organismes mentionnés à ces 2 et 3 sont passibles d'une amende égale à 25 % du montant des dons, legs et versements qui ont été effectués à leur profit.

6. Défaut de souscription, inexactitudes dans les documents propres aux BIC et à l'IS (CGI, art. 1763 complété par l'article 61 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière et BOI-IF-INF-20-10-20 au VII-A)

8558

Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet des documents suivants :

- tableau des provisions prévu en application des dispositions de l'article 53 A du CGI ;

- relevé détaillé de certaines catégories de dépenses prévu à l'article 54 quater du CGI ;

- état prévu au premier alinéa de l'article 223 Q du CGI (disposition applicable pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009 ; auparavant été visé l'état des abandons de créances et subventions prévu au sixième alinéa de l'article 223 B du CGI) ;

- registre des plus-values en report d'imposition mentionné au II de l'article 54 septies du CGI ;

- état prévu aux IV de l'article 41 du CGI, au I de l'article 54 septies du CGI, au II de l'article 151 octies du CGI ou au 2 du II et au VI de l'article 151 nonies du CGI au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération visée par ces dispositions ou au titre des exercices ultérieurs ;

- état de suivi des titres transférés mentionné au onzième alinéa du a ter du I de l'article 219 du CGI ;

- état mentionné au dernier alinéa du 2 de l'article 221 du CGI (s'applique aux transferts réalisés à compter du 14 novembre 2012).

Pour les documents mentionnés aux trois premiers tirets ci-dessus, l'amende s'applique au seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence et le taux est ramené à 1 % lorsque les sommes correspondantes sont réellement déductibles.

Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des résultats de la société scindée non imposés en application des dispositions prévues à l'article 210 A du CGI et à l'article 210 B du CGI, le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état prévu au III de l'article 54 septies du CGI (état de situation de propriété des titres grevés d'un engagement de conservation à la suite de la scission).

Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % du prix de revient du bien donné en location ou mis à disposition sous toute autre forme le défaut de production de la déclaration prévue à l'article 54 octies du CGI.

Entraîne l'application d'une amende de 1 500 €, ou 10 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé, pour chaque manquement constaté par personne ou groupement de personnes au titre d'un exercice, le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure de produire les listes des personnes ou groupements de personnes de droit ou de fait prévues en application de l'article 53 A du CGI, de l'article 172 du CGI, de l'article 172 bis du CGI et de l'article 223 du CGI. La majoration de 10 % est calculée sur le montant des droits rappelés, à raison des éléments retenus pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt relatifs à ces personnes ou groupements de personnes (CGI, art. 1763, IV issu de l'article 61 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière et applicable aux déclarations dont l'obligation de dépôt arrive à échéance à compter du 8 décembre 2013.

7. Non-respect de l'engagement prévu au II de l'article 210 E du CGI par la société cessionnaire ou crédit-preneuse (CGI, art. 1764, I-al. 1 et II et BOI-IF-INF-20-10-20 au VII-B)

8559

La société bénéficiaire d'un apport soumis aux dispositions de l'article 210 E du CGI qui ne respecte pas l'engagement visé au II de l'article 210 E du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur d'apport de l'actif pour lequel l'engagement de conservation n'a pas été respecté.

La société crédit-preneuse qui ne respecte pas les engagements mentionnés au septième alinéa du II de l'article 210 E du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'immeuble ou du droit réel à la société crédit-bailleresse ayant acquis l'immeuble ou le droit réel.

La société crédit-preneuse qui ne respecte pas la condition prévue à la seconde phrase du septième alinéa du II de l'article 210 E du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'immeuble ou du droit réel à la société crédit-bailleresse ayant acquis l'immeuble ou le droit réel (CGI, art. 1764, II).

8. Non-respect du délai minimal de conservation de 5 ans par la filiale cessionnaire (CGI, art. 1764, I-al. 2 et BOI-IF-INF-20-10-20 au VII-C)

8560

La société cessionnaire qui ne respecte pas la condition prévue par la deuxième phrase du premier alinéa du II de l'article 210 E du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'actif au titre duquel la condition n'a pas été respectée.

9. Non-respect de l'engagement prévu au IV de l'article 210 E du CGI par la société cédante (CGI, art. 1764, I-al. 3 et BOI-IF-INF-20-10-20 au VII-D)

8561

La société cédante qui ne respecte pas l'engagement de réinvestissement visé au IV de l'article 210 E du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession des immeubles bâtis.

10. Non-respect de l'engagement de transformation mentionné au II de l'article 210 F du CGI par la société cessionnaire (CGI, art. 1764, III et BOI-IF-INF-20-10-20 au VII-F)

8562

Pour les cessions à titre onéreux réalisées du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014, la société cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement de transformation mentionné au II de l'article 210 F du CGI (cf. IS n° 3777 et BOI-IS-BASE-20-30-10) est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'immeuble. La société absorbante substituée aux droits de la société cessionnaire est redevable de la même amende lorsqu'elle ne respecte pas l'engagement de transformation.

11. Non-respect de l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionné à l'article 238 octies A du CGI par la personne cessionnaire (CGI, art. 1764, IV et BOI-IF-INF-20-10-20 au VII-G)

8563

Pour les cessions à titre onéreux réalisées du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014, la personne cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionné au II de l'article 238 octies A du CGI (cf. BA n° 2075-2 au point 12est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation.

Pour un examen des dispositions prévues à l'article 238 octies A du CGI, se reporter au Livre BA n° 2075-2 au point 12, au Livre BNC n° 2488, au Livre BIC n° 3155 et au BOI-BIC-PVMV-40-10-80.

12. Non-respect des obligations prévues à l'article 210 B du CGI (CGI, art. 1768 et BOI-IF-INF-20-10-20 au VII-E)

8564

L'associé d'une société scindée qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres des sociétés bénéficiaires des apports auxquels il est soumis pour l'application des dispositions prévues à l'article 210 B du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à :

- 1 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'engagement de conservation n'a pas été souscrit ;

- 25 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'obligation de conservation n'a pas été respectée. Dans ce cas, le montant de l'amende encourue est limité au produit d'une somme égale à 30 % des résultats non imposés de cette société en application de l'article 210 A du CGI et de l'article 210 B du CGI par la proportion de titres détenus qui ont été cédés par l'intéressé et par le pourcentage de sa participation au capital de la société scindée au moment de la scission. Le redevable de l'amende doit attester, sous le contrôle de l'Administration, du montant des résultats en cause.

La société bénéficiaire d'un apport comportant des titres qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres représentatifs d'une scission prévus au b du 1 de l'article 210 B bis du CGI est redevable de la même amende.

Pour un examen des scissions et apports partiels d'actif, se reporter au Livre IS n^{os} 4039 et suivants et aux BOI-IS-FUS-20 et suivants.

13. Non-respect des conditions de fonctionnement d'un PEA (CGI, art. 1765 et BOI-IF-INF-20-10-20 au X)

8565

Si l'une des conditions prévues pour l'application de la loi n° 92-666 du 16 juillet 1992 modifiée relative au plan d'épargne en actions n'est pas remplie, le plan est clos, dans les conditions définies en cas de retrait ou de rachat et prévues au 2 du II de l'article 150-0 A du CGI et à l'article L. 221-32 du code monétaire et financier à la date où le manquement a été commis et les cotisations d'impôt résultant de cette clôture sont immédiatement exigibles.

Il en est ainsi également en cas de non-respect des conditions d'application du dispositif de retraits ou rachats anticipés du PEA affectés à la création ou à la reprise d'entreprise.

Pour une étude d'ensemble du PEA, se reporter au Livre RPPM n^{os} 1340 et suivants et aux BOI-RPPM-RCM-40-50 et suivants.

14. Défaut de déclaration des contrats d'assurance-vie à l'étranger par les particuliers (CGI, art. 1766 et BOI-IF-INF-20-10-20 au XI)

8566

Pour les déclarations devant être souscrites à compter du 1er janvier 2013, les infractions aux dispositions du premier alinéa de l'article 1649 AA du CGI sont passibles d'une amende de 1 500 € par contrat non déclaré. Ce montant est porté à 10 000 € par contrat non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Si le total de la valeur du ou des contrats non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite, l'amende est portée pour chaque contrat non déclaré à 5 % de la valeur de ce contrat, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa de l'article 1766 du CGI.

Auparavant, les personnes physiques ne se conformant pas aux obligations prévues par l'article 1649 AA du CGI étaient passibles d'une amende égale à 25 % des versements effectués au titre des contrats non déclarés. Lorsque le contribuable apportait la preuve que le Trésor n'avait subi aucun préjudice, le taux de l'amende était ramené à 5 % et son montant plafonné à 1 500 €.

15. Infraction aux règles de déclaration de paiement de revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 1767 ; décret n°2012-653 du 4 mai 2012 et BOI-IF-INF-20-10-20 au XII)

8567

1. Les sociétés qui ne se conforment pas aux prescriptions énoncées à l'article 243 bis du CGI sont passibles d'une amende fiscale égale à 5 % du montant des revenus concernés qui ne peut excéder 750 € par distribution. Celles qui, en application des dispositions du même article, mentionnent à tort les revenus qu'elles distribuent comme éligibles à l'abattement de 40 % sont passibles d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des revenus concernés. Ces amendes ne sont pas applicables lorsque les sociétés concernées apportent la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice.

2. Les personnes visées à l'article 243 ter du CGI qui ne se conforment pas aux prescriptions de cet article ou qui identifient à tort les revenus qu'elles paient comme éligibles à l'abattement de 40 % sont passibles d'une amende fiscale égale à 5 % du montant des revenus concernés, ne pouvant excéder 750 € pour chaque mise en paiement.

3. Les sociétés ou organismes mentionnés au 4° du 3 de l'article 158 du CGI ou, à défaut de personnalité morale, leur gérant ou représentant à l'égard des tiers, qui procèdent à une ventilation de leurs distributions ou répartitions conformément aux dispositions du septième alinéa du 4° du 3 du même article conduisant à les considérer à tort comme éligibles à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article précité sont passibles d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des revenus concernés. Cette amende n'est pas applicable lorsque cette ventilation erronée des distributions ou répartitions est effectuée sur la base des informations déclarées ou communiquées par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis du CGI ou, s'agissant de revenus perçus d'autres sociétés ou organismes mentionnés au 4° du 3 de l'article 158 du CGI, lorsque cette ventilation correspond à celle opérée par ces derniers.

4. Le non-respect des modalités de ventilation des revenus distribués ou répartis par les sociétés ou organismes mentionnés au 4° du 3 de l'article 158 du CGI en application du septième alinéa dudit 4° est passible d'une amende annuelle de 1 500 €. Cette amende n'est pas applicable lorsque celle mentionnée au 3 du présent article est appliquée pour les mêmes revenus.

16. Infractions commises par les sociétés de gestion des FCPR, les SCR, les FCPI et les FIP (CGI, art. 1763 B et 1763 C ; Ordonnance n° 2011-915 du 1er août 2011 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et à la modernisation du cadre juridique de la gestion d'actifs, art. 27 et BOI-IF-INF-20-10-20 au XIII)

Remarques :

Pour un développement sur les sociétés de capital-risque (SCR), voir IS n^{os} 3734 et suivants et BOI-IS-CHAMP-30-50.

Pour un développement sur les fonds communs de placement à risque (FCPR) juriques et fiscaux,sur les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et les fonds d'investissement de proximité (FIP), voir IS n° 3838 et BOI-IS-BASE-60-20 et suivants.

a. Non-respect des obligations déclaratives relatives au quota prévues à l'article 242 quinquies du CGI

8568

La société de gestion d'un fonds commun de placement à risques (FCPR) qui a porté sur la déclaration prévue au I de l'article 242 quinquies du CGI des informations erronées ayant conduit à la dissimulation du non-respect du quota de 50 % prévu au 1° du II de l'article 163 quinquies B du CGI est redevable d'une amende fiscale égale à 5 % de la valeur des investissements portés sur la déclaration précitée et retenus à tort dans le quota d'investissement de 50 % ou pour le calcul de la limite prévue au III de l'article L. 214-28 du code monétaire et financier. Le montant de cette amende est diminué d'un abattement égal à la proportion du montant des souscriptions réalisées par des personnes n'ayant pas, en France, leur domicile fiscal ou leur siège social sur le montant des souscriptions émises par le fonds. Cette proportion s'apprécie au premier jour de chaque exercice. L'amende est plafonnée, par déclaration, à la moitié du montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

La société de capital-risque (SCR) qui a porté sur l'état prévu au II de l'article 242 quinquies du CGI des informations erronées ayant conduit à la dissimulation du non-respect du quota de 50 % prévu au troisième alinéa du 1° de l'article 1-1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier est redevable d'une amende fiscale égale à 5 % de la valeur des investissements portés sur la déclaration précitée et retenus à tort dans le quota d'investissement de 50 % ou pour le calcul de la limite prévue au quatrième alinéa du 1° de l'article 1er-1 précité. Le montant de cette amende est plafonné, par déclaration, à la moitié du montant des charges d'exploitation de la société de capital-risque au titre de l'exercice concerné.

À défaut de production de la déclaration ou de l'état prévu à l'article 242 quinquies du CGI dans les délais prescrits, l'Administration adresse, par pli recommandé avec accusé de réception, une mise en demeure d'avoir à déposer la déclaration ou l'état susmentionné dans un délai de trente jours. En cas de non-production du document dans les trente jours suivant la réception de cette mise en demeure, la société de gestion du fonds ou la SCR est redevable d'une amende égale à la moitié du montant des sommes qui sont dues à la société de gestion par le fonds au titre des frais de gestion ou à la moitié du montant des charges d'exploitation de la société de capital-risque pour l'exercice concerné.

b. Non-respect des obligations déclaratives relatives à la répartition des distributions prévues à l'article 242 quinquies du CGI

8569

La société de gestion d'un fonds commun de placement à risques (FCPR) qui a porté sur la déclaration prévue au I de l'article 242 quinquies du CGI des informations conduisant à une application erronée du 2° du 5 de l'article 38 du CGI ou au a sexies du I de l'article 219 du CGI est redevable

d'une amende fiscale égale à 5 % du montant de la répartition concernée. Le montant de cette amende est diminué d'un abattement égal à la proportion du montant des souscriptions réalisées par des personnes n'ayant pas, en France, leur domicile fiscal ou leur siège social sur le montant des souscriptions émises par le fonds. Cette proportion s'apprécie au premier jour de chaque exercice. Le montant de l'amende est plafonné, par déclaration, à la moitié du montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

La société de capital-risque (SCR) qui a porté sur l'état prévu au II de l'article 242 quinquies du CGI des informations conduisant à une application erronée du 5 de l'article 39 terdecies ou du a sexies du I de l'article 219 du CGI est redevable d'une amende fiscale égale à 5 % du montant de la distribution concernée. Le montant de cette amende est plafonné, par déclaration, à la moitié du montant des charges d'exploitation de la société de capital-risque au titre de l'exercice concerné.

c. Non-respect du quota d'investissement par un FCPR, un FCPI ou un FIP (CGI, art. 1763 C modifié par l'article 18 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

8570

Lorsque l'Administration établit qu'un FCPR dont le règlement prévoit que les porteurs de parts pourront bénéficier des avantages fiscaux prévus au 2° du 5 de l'article 38 du CGI et à l'article 163 quinquies B du CGI, à l'article 150-0 A du CGI, à l'article 209-0 A du CGI et à l' article 219 du CGI n'a pas respecté son quota d'investissement prévu au 1° du II de l'article 163 quinquies B du CGI, la société de gestion du fonds est redevable d'une amende égale à 20 % du montant des investissements qui permettraient d'atteindre un quota d'investissement de 50 %. Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

Lorsque l'Administration établit qu'un FCPI ou qu'un FIP n'a pas respecté, dans les délais prévus aux VI et VI bis de l'article 199 terdecies-0 A du CGI lorsque leurs porteurs de parts bénéficient de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à ce même article, son quota d'investissement prévu, selon le cas, au I de l'article L. 214-30 du CoMoFi ou au I de l'article L. 214-31 du CoMoFi, la société de gestion du fonds est redevable d'une amende égale à 20 % du montant des investissements qui permettraient d'atteindre, selon le cas, la moitié au moins ou la totalité du quota d'investissement de 70 % (taux modifié par l'article 18 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013). Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

> **Précision :** Les dispositions de l'article 1763 C du CGI, dans leur rédaction issue de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013, s'appliquent aux souscriptions effectuées dans des fonds constitués à compter du 1er janvier 2014.

L'amende prévue aux deux premiers paragraphes du c ci-dessus, est exclusive de l'amende prévue à l'article 1763 B du CGI. Le montant de l'amende prévue aux deux premiers paragraphes du c ci-dessus est diminué d'un abattement égal à la proportion du montant des souscriptions réalisées par des personnes n'ayant pas, en France, leur domicile fiscal ou leur siège social sur le montant des souscriptions émises par le fonds. Cette proportion s'apprécie au premier jour de l'exercice au cours duquel le quota d'investissement n'a pas été respecté.

8570-1

Lorsque l'Administration établit qu'un fonds commun d'investissement de proximité (FCIP) ou qu'un FCPI n'a pas respecté, dans les délais prévus au c du 1 du III de l'article 885-0 V bis du CGI, ses quotas d'investissement susceptibles de faire bénéficier les porteurs de parts de l'avantage fiscal prévu au même article, la société de gestion du fonds est redevable d'une amende égale à 20 % du montant des investissements qui permettraient d'atteindre, selon le cas, 50 % ou 100 % de ces quotas.

Le montant de cette amende ou, le cas échéant de ces amendes, est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice au titre duquel le manquement est constaté.

8570-2

Lorsque l'Administration établit qu'une société ne respecte pas les obligations établies à l'avant-dernier alinéa du 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI et à l'avant-dernier alinéa du 3 du I de l'article 885-0 V bis du CGI, la société est redevable d'une amende égale à 1 % du montant de la souscription qui a ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue par le 1° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI ou le 1 du I de l'article 885-0 V bis du CGI, pour l'exercice concerné. Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues au titre des frais de

gestion pour l'exercice concerné.

8570-3

Lorsque l'Administration établit qu'un FIP ou un FCPI ne respecte pas les obligations établies au 2 bis du VI de l'article 199 terdecies-0 A du CGI et au dernier alinéa du 1 du III de l'article 885-0 V bis du CGI, le fonds est redevable d'une amende égale à 1 % du montant de la souscription qui a ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue le 1 du VI de l'article 199 terdecies-0 A du CGI ou le 1 du III de l'article 885-0 V bis du CGI, pour l'exercice concerné. Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

8570-4

Lorsque l'Administration établit qu'une société n'a pas respecté l'obligation d'information préalable des souscripteurs prévue au e du 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI ou au f du 3 du I de l'article 885-0 V bis du CGI, la société est redevable pour l'exercice concerné d'une amende égale à 10 % du montant des souscriptions qui ont ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue au 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI ou au I de l'article 885-0 V bis du CGI. Le montant de cette amende est toutefois limité aux sommes dues à la société au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

8570-5

Lorsque l'Administration établit qu'une société ne lui a pas adressé avant le 30 avril l'état récapitulatif des sociétés financées, conformément au dernier alinéa du 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI et au dernier alinéa du 3 du I de l'article 885-0 V bis du CGI (voir arrêté du 7 février 2012 [JO du 15] modifié par l'arrêté du 24 janvier 2013 [JO du 2 février]), la société est redevable pour l'exercice concerné d'une amende égale à 10 % du montant des souscriptions qui ont ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue au 1° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI ou au I de l'article 885-0 V bis du CGI. Le montant de cette amende est toutefois limité aux sommes dues à la société au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

17. Non-respect du taux minimum d'investissement des SOFICA dans des sociétés de production (CGI, art. 1763 E et BOI-IF-INF-20-10-20 au XIV)

8571

Lorsque l'Administration établit qu'une société définie à l'article 238 bis HE du CGI n'a pas respecté l'engagement prévu au second alinéa du 3 de l'article 199 unvicies du CGI, la société est redevable d'une amende égale à 8 % du montant des souscriptions versées par les contribuables qui ont bénéficié du taux majoré de la réduction d'impôt prévue au même article.

Remarque : L'article 199 unvicies du CGI prévoit une réduction d'impôt en faveur des souscriptions au capital des SOFICA réalisées entre le 1er janvier 2006 et le 31 décembre 2014 : se reporter au Livre IR aux n^{os} 160 et suivants et au BOI-IR-RICI-180.

18. Inexactitude de l'imputation du droit à restitution prévu à l'article 1649-0 A du CGI (CGI, art. 1783 sexies et BOI-IF-INF-20-10-20 au XV)

8572

Lorsque le montant total des imputations pratiquées en application du 9 de l'article 1649-0 A du CGI (cf. CTX n° 9115) excède de plus d'un vingtième le montant du droit à restitution auquel elles se rapportent, le contribuable est redevable d'une majoration égale à 10 % de l'insuffisance de versement constatée. L'application de la majoration spécifique prévue à l'article 1783 sexies du CGI ne fait pas obstacle à l'application, le cas échéant, des sanctions de droit commun (disposition applicable à compter du 1er janvier 2009 pour le plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2007).

Précision : L'article 1783 sexies du CGI est abrogé à compter du 1er janvier 2016. En effet, dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine, l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit que l'article 1 du CGI et l' article 1649-0 A du CGI s'appliquent pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010.

19. Manquement, erreur ou omission au titre des obligations prévues en matière de déclaration de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CGI, art. 1770 decies et BOI-IF-INF-20-10-20 au XVI)

8573

À compter du 1er janvier 2012, tout manquement, erreur ou omission au titre des obligations prévues au II de l'article 1586 octies du CGI (cf. CVAE n° 5561 et BOI-CVAE-DECLA-10) est sanctionné par une amende égale à 200 € par salarié concerné, dans la limite d'un montant fixé à 100 000 €.

20. Mise à disposition de logiciels ou de systèmes de caisse mentionnés à l'article L. 96 J du LPF présentant des caractéristiques qui ont permis la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI (CGI, art. 1770 undecies créé par l'article 20 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière ; BOI-IF-INF-20-10-20 au XVII)

8574

Les personnes mentionnées à l'article L. 96 J du LPF (cf. n° 8175) qui mettent à disposition les logiciels ou les systèmes de caisse mentionnés au même article (entreprises concevant et éditant des logiciels de comptabilité ou de gestion et de systèmes de caisse ainsi que les opérateurs intervenant sur ces produits) sont passibles d'une amende lorsque les caractéristiques de ces logiciels ou systèmes ou l'intervention opérée ont permis, par une manœuvre destinée à égarer l'Administration, la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI (cf. n° 8685-1) en modifiant, supprimant ou altérant de toute autre manière un enregistrement stocké ou conservé au moyen d'un dispositif électronique, sans préserver les données originales.

L'amende prévue à l'alinéa ci-dessus s'applique également aux distributeurs de ces produits qui savaient ou ne pouvaient ignorer qu'ils présentaient les caractéristiques mentionnées au même alinéa.

Cette amende est égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de ces logiciels ou systèmes de caisse ou des prestations réalisées pour en permettre un usage frauduleux.

L'amende prévue ci-dessus s'applique en cas d'usage frauduleux d'un logiciel ou système de caisse constaté pour la première fois par l'administration fiscale à compter du 8 décembre 2013 c'est-à-dire donnant lieu à un rappel de droits notifié pour la première fois à une entreprise utilisatrice de ce produit frauduleux à compter du 8 décembre 2013.

Les personnes mentionnées au I de l'article 1770 undecies du CGI sont solidairement responsables du paiement des droits rappelés mis à la charge des entreprises qui se servent de ces logiciels et systèmes de caisse dans le cadre de leur exploitation et correspondant à l'utilisation de ces produits.

La procédure de solidarité de paiement s'applique en cas d'usage frauduleux d'un logiciel ou système de caisse constaté pour la première fois par l'administration fiscale à compter du 8 décembre 2013 et par conséquent aux rappels de droits notifiés pour la première fois à compter du 8 décembre 2013.

21. Défaut de réponse ou réponse partielle à une mise en demeure de produire la déclaration prévue au IV de l'article 209 B du CGI (CGI, art. 1763 A rétabli par l'article 61 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière)

8575

Entraîne l'application d'une amende de 1 500 €, pour chaque manquement constaté par entité au titre d'un exercice, ou de la majoration prévue au b du 1 de l'article 1728 du CGI ou à l'article 1729 du CGI, si l'application de cette majoration aboutit à un montant supérieur, le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure de produire la déclaration prévue au IV de l'article 209 B du CGI (cf. IS n^{os} 3826 et suivants et BOI-IS-BASE-60-10).

Cette nouvelle disposition s'applique aux déclarations dont l'obligation de dépôt arrive à échéance à compter du 8 décembre 2013.

B. Taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées

(BOI-CF-INF-20-20)

I. Sanctions fiscales

(BOI-CF-INF-20-20 au I)

1. Insuffisances des acomptes de TVA

a. Règle générale (CGI, art. 1784)

8580

Par dérogation aux dispositions de l'article 1727 du CGI et de l'article 1731 du CGI, aucun intérêt de retard ni aucune majoration n'est applicable dans le cas où l'acompte déterminé selon les règles fixées à l'article 1693 du CGI (cf. TVA n° 4711) se révèle inférieur de 20 % au plus à la somme réellement due.

b. Cas particulier des exploitants agricoles (CGI, art. 1785)

8581

1° Exploitants agricoles nouvellement assujettis à la TVA

Par dérogation aux dispositions de l'article 1727 du CGI et de l'article 1731 du CGI, aucun intérêt de retard ni majoration ne sont applicables aux exploitants agricoles nouvellement assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée qui ont versé lors de leur première année d'imposition des acomptes inférieurs de moins de 30 % au montant de l'impôt réellement dû pour le trimestre correspondant.

Il est admis que les pénalités ne s'appliquent que lorsque la déclaration de régularisation fait ressortir une insuffisance globale des versements trimestriels supérieure à 30 % de l'impôt exigible. L'intérêt de retard se calcule à compter de la date prévue pour le dernier versement trimestriel et jusqu'à la date effective du paiement du solde figurant sur la déclaration de régularisation.

2° Situation des exploitants agricoles à partir de la deuxième année d'imposition

Si le montant de l'impôt dû au titre d'une année donnée est supérieur de plus de 30 % au montant des acomptes versés, l'intérêt de retard et la majoration prévue à l'article 1731 du CGI sont applicables.

2. Achats et ventes sans facture régulière (CGI, art. 1786)

8582

Pour l'application des sanctions prévues en cas de manœuvres frauduleuses, tout achat pour lequel il n'est pas représenté de facture régulière et conforme à la nature, à la quantité et à la valeur des marchandises cédées est réputé avoir été effectué en fraude des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, quelle que soit la qualité du vendeur au regard desdites taxes. En pareil cas, l'acheteur est, soit personnellement, soit solidairement avec le vendeur si celui-ci est connu, tenu de payer lesdites taxes sur le montant de cet achat, ainsi que la pénalité exigible.

(8583)

3. Défaut de présentation de récépissés de consignation (CGI, art. 1788)

8584

Les infractions à l'article 302 octies du CGI (cf. TVA n° 4770) sont passibles d'une amende de 750 €. Il s'agit principalement du défaut de présentation, sur réquisition, du récépissé, auquel est assimilée la présentation d'un récépissé inexact, incomplet ou périmé. Ces infractions sont constatées par procès-verbal, conformément aux dispositions de l'article L. 213 du LPF et de l'article L. 225 du LPF.

4. Défaut de déclaration d'échange de biens (DEB) prévue aux articles 289 B et 289 C du CGI et non-respect des obligations liées au régime d'entrepôt fiscal (CGI, art. 1788 A, 1 à 3 et 5)

8585

Entraîne l'application d'une amende de 750 € :

- le défaut de production dans les délais des déclarations prévues à l'article 289 B du CGI et à l'article 289 C du CGI ; l'amende est portée à 1 500 € à défaut de production de la déclaration dans les trente jours d'une mise en demeure ;

Remarque : Sur la déclaration des échanges de biens, se reporter au Livre TVA nos 4752 et suivants et au BOI-TVA-DECLA-20-20-40.

- le défaut de présentation ou de tenue des registres, du double des factures ou des documents en tenant lieu et des différentes pièces justificatives prévus au III de l'article 277 A du CGI.

Remarque : Sur le fonctionnement des entrepôts fiscaux, se reporter au Livre TVA nos 4421 et suivants et BOI-TVA-CHAMP-40-20 et suivants.

Entraîne l'application d'une amende de 15 € :

- chaque omission ou inexactitude relevée dans les déclarations prévues à l'article 289 B du CGI et à l'article 289 C du CGI ; cette amende est plafonnée à 1 500 € ;

- chaque omission ou inexactitude relevée dans les renseignements devant figurer sur les registres prévus au 1° du III de l'article 277 A du CGI.

Les manquants ou excédents constatés, dans le cadre de la mise en œuvre de la procédure prévue à l'article L. 80 K du LPF et à l'article L. 80 L du LPF (droit de contrôle des entrepôts, cf. TVA n^{os} 4835 et suivants et BOI-TVA-PROCD), par rapport aux documents prévus au III de l'article 277 A du CGI, donnent lieu à des amendes d'un montant égal à 80 % de la taxe sur la valeur ajoutée calculée sur la valeur d'achat sur le marché intérieur, à la date de constatation de l'infraction, de biens ou services similaires.

Les infractions prévues ci-dessus peuvent être constatées par des agents des finances publiques ou des douanes et des droits indirects ayant au moins le grade de contrôleur.

Les amendes sont prononcées, dans le même délai de reprise qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée, par l'Administration qui constate l'infraction. Le recouvrement et le contentieux sont assurés et suivis par l'Administration qui prononce l'amende suivant les mêmes procédures, et sous les mêmes garanties, sûretés et privilèges que ceux prévus pour cette taxe.

Lorsqu'une infraction a fait l'objet d'une amende prononcée par l'une des deux administrations, elle ne peut plus être sanctionnée par l'autre.

5. Non-déclaration par un redevable d'une taxe qu'il peut déduire (CGI, art. 1788 A, 4)

8586

Lorsqu'au titre d'une opération donnée le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est autorisé à la déduire, le défaut de mention de la taxe exigible sur la déclaration prévue au 1 de l'article 287 du CGI, qui doit être déposée au titre de la période concernée, entraîne l'application d'une amende égale à 5 % de la somme déductible. Par souci d'une application mesurée de la loi fiscale, cette amende n'est pas appliquée à un contribuable qui, avant toute action de la part de l'Administration, constate qu'il a omis de déclarer une opération auto-liquidée et dépose spontanément une déclaration rectificative au titre de la période concernée.

À compter du 11 mars 2010, lorsque l'opération mentionnée à l'alinéa ci-dessus est une livraison à soi-même de biens prévue par l'article 257 du CGI, le montant de l'amende est multiplié par le rapport entre les coûts ou les dépenses non grevés de taxe sur la valeur ajoutée figurant dans la base d'imposition de la livraison à soi-même telle qu'elle résulte de l'article 266 du CGI et la totalité de cette base d'imposition.

6. Défaut de présentation ou de tenue des registres prévus à l'article 286 quater du CGI (CGI, art. 1788 B)

8587

Le défaut de présentation ou de tenue des registres prévus à l'article 286 quater du CGI (cf. TVA n^{os} 4776 et suivants) donne lieu à l'application d'une amende de 750 €.

Les omissions ou inexactitudes relevées dans les renseignements devant figurer sur ces registres donnent lieu à l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude.

II. Importations

(BOI-CF-INF-20-20 au II)

8588

Aux termes de l'article 1790 du CGI, les infractions commises en matière de TCA et de taxes assimilées perçues à l'importation sont punies comme en matière de douane.

Il en est de même des infractions relatives à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement de la TVA perçue par l'administration des douanes et droits indirects sur les produits pétroliers désignés au 1° du 1 de l'article 298 du CGI, à l'exception du contentieux relatif aux déductions.

C. Contributions indirectes

(CGI, art. 1791 ; LPF, art. L. 26 ; Loi n° 2011-267 du 14 mars 2011 d'orientation et de programmation pour la performance de la sécurité intérieure, art. 110, II ; BOI-CF-INF-20-40 au I)

8589

Les infractions en ce qui concerne la billetterie des établissements de spectacles soumis à la TVA (CGI, art. 290 quater, III) et celles relatives à la réglementation définissant les obligations des assujettis qui réalisent des opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 298 bis, III et CGI, ann. II, art. 267 quater, III) sont sanctionnées conformément aux dispositions du I de l'article 1791 du CGI (recueil des contributions indirectes et des réglementations assimilées) : amende de 15 € à 750 €, pénalité de une à trois fois les droits fraudés ou compromis, confiscation.

D. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière

(BOI-CF-INF-20-30)

1. Sanctions fiscales (BOI-CF-INF-20-30 au I)

a. Inobservation des obligations imposées aux dépositaires de titres, sommes ou valeurs après ouverture d'une succession (CGI, art. 1826)

8590

Toute contravention aux dispositions du III de l'article 806 du CGI et de l'article 807 du CGI est punie d'une amende égale à 50 % du supplément de droit exigible. En outre, les dépositaires, détenteurs ou débiteurs ayant contrevenu aux dispositions de l'article 806 du CGI et de l'article 807 du CGI sont personnellement tenus des droits exigibles, sauf recours contre le redevable.

Remarques :

L'article 806 du CGI fixe les obligations des dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession et vise à permettre le contrôle par l'Administration des déclarations de sucession. Pour plus de précisions, se reporter au II du BOI-ENR-DMTG-10-70-10.

L'article 807 du CGI fixe les obligations des dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession et vise à garantir le paiement des droits de succession. Pour plus de précisions, se reporter au I du BOI-ENR-DMTG-10-70-20.

b. Défaut de justification du paiement ou de l'exonération de l'impôt de mutation par décès en cas d'acquisition de biens situés hors de France et dévolus à des personnes domiciliées à l'étranger (CGI, art. 1827)

8591

Quiconque a contrevenu aux dispositions de l'article 803 du CGI est personnellement tenu au paiement des droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable.

Le notaire qui a reçu l'acte constatant le paiement du prix est solidairement responsable des droits et pénalités exigibles.

Remarques : L'article 803 du CGI fixe les obligations des acquéreurs d'immeubles ou de fonds de commerce situés en France et dévolus à des personnes domiciliées à l'étranger. Pour plus de précisions, se reporter au III du BOI-ENR-DMTG-10-70-20.

2. Autres sanctions et mesures diverses (BOI-CF-INF-20-30 au II)

a. Destitution d'officier public ou ministériel (CGI, art. 1840 B)

8594

L'officier public ou ministériel cessionnaire ou cédant d'un office convaincu d'avoir consenti ou stipulé à son profit un prix supérieur à celui exprimé dans l'acte de cession est frappé de destitution.

Cette sanction disciplinaire est applicable sans préjudice de l'exigibilité des droits éludés assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de l'amende de 80 % prévue à l'article 1729 du CGI en cas de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat.

b. Présentation hors délai à l'enregistrement ou à la formalité d'actes détenus par les huissiers, notaires, greffiers ou autorités administratives ou d'actes non consignés (CGI, art. 1840 C, 1840 D et 1840 E ; loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, art. 60)

8595

Les notaires, les huissiers et autres agents ayant pouvoir de faire des actes et procès-verbaux, les greffiers et les autorités administratives qui ont négligé de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée, dans les délais fixés, les actes qu'ils sont tenus de présenter à l'une ou l'autre de ces formalités sont personnellement passibles de la majoration prévue au 1 l'article 1728 du CGI. Ils sont, en outre, tenus du paiement des droits ou taxes, sauf leur recours contre les parties pour ces droits ou taxes seulement.

Ces dispositions sont applicables aux officiers d'administration de la marine.

Les notaires sont également personnellement passibles de la majoration prévue aux a et b du 1 et au 5 de l'article 1728 du CGI lorsqu'ils ont accepté à la demande des ayants droit d'assumer les obligations déclaratives mentionnées au 2 de l'article 204 du CGI (cf. IR n° 332) et au III de l'article 885 W du CGI (cf. PAT n° 6597-1 et n° 6599), sauf leur recours contre les parties.

8595-1

Par dérogation aux dispositions ci-dessus, lorsque les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière et les taxes assimilées, afférents aux jugements rendus à l'audience qui doivent être enregistrés sur les minutes, aux actes et procès-verbaux de vente de prises et de navires ou bris de navires et aux actes administratifs, n'ont pas été consignés aux mains des greffiers et des autorités administratives, dans les délais prescrits pour l'enregistrement ou la formalité fusionnée, le recouvrement en est poursuivi contre les parties qui supportent, en outre, la majoration prévue au 1 de l'article 1728 du CGI.

À cet effet, les greffiers et les autorités administratives fournissent aux agents des finances publiques, dans la décade qui suit l'expiration des délais, des extraits par eux certifiés des actes, procès-verbaux et jugements, dont les droits ou taxes ne leur ont pas été remis par les parties, à peine, pour chaque acte, procès-verbal et jugement, de l'amende prévue au 1 de l'article 1729 B du CGI, et d'être, en outre, personnellement contraints au paiement des droits ou taxes et pénalités exigibles.

Il leur est délivré récépissé, sur papier libre, de ces extraits. Ce récépissé est inscrit sur leur répertoire.

Sous les réserves formulées ci-dessus aux **n^{os} 8595 et 8595-1**, les personnes qui sont au regard du Trésor solidaires pour le paiement de l'impôt sont aussi solidaires pour le paiement des pénalités.

Sur les règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière, voir n^{os} 8645 et suivants.

c. Déclaration hors délai des transmissions de biens par les tuteurs et curateurs (CGI, art. 1840 F)

8596

Lorsqu'ils ont négligé de faire, dans les délais prescrits, les déclarations des biens transmis par décès aux héritiers, donataires ou légataires, les tuteurs et curateurs supportent personnellement les peines prévues à l'article 1728 du CGI et au 1 de l'article 1729 B du CGI.

d. Manquement aux engagements pris par les propriétaires de bois et forêts et les groupements forestiers (CGI, art. 1840 G complété par le F de l'article 32 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013)

8597

En cas de manquement à l'engagement pris par un groupement forestier dans les conditions prévues au 3° du 1 de l'article 793 du CGI pour bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation au titre des parts du groupement, ce groupement et ses ayants cause sont tenus, solidairement avec les donataires, héritiers, légataires ou leurs ayants cause à titre universel, d'acquitter, à première réquisition, le complément de droit d'enregistrement, et, en outre, un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation. Ces dispositions s'appliquent également lorsqu'il s'agit de parts de GFR, pour la fraction de celles-ci représentatives de biens de nature forestière (CGI, art. 848 bis).

En cas d'infraction aux règles de jouissance qu'il a pris l'engagement de suivre dans les conditions prévues au b du 2° du 2 de l'article 793 du CGI et au b du 7° du 2 du même article 793 du CGI,

l'héritier, le donataire ou le légataire, ou leurs ayants cause sont tenus d'acquitter à première réquisition le complément de droit d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière et, en outre, un supplément de droit ou taxe égale respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

Pour l'application de ces dispositions, lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit. Sous réserve de l'application du sixième alinéa du 2° du 2 de l'article 793 du CGI et du cinquième alinéa du 7° du 2 de l'article 793 du CGI, l'engagement se poursuit sur les autres biens.

Pour la garantie du paiement des droits complémentaire et supplémentaire éventuellement exigibles, le Trésor possède une hypothèque légale sur les immeubles du groupement forestier ou sur l'immeuble objet de la mutation (CGI, art. 1929, 3).

En cas de manquement à l'engagement prévu au b du 3 de l'article 793 du CGI, et à due concurrence du manquement constaté, l'héritier, le donataire ou le légataire, ou leurs ayants cause, sont tenus d'acquitter à première réquisition le complément de droit d'enregistrement et, en outre, un supplément de droit égal, respectivement, à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année (CGI, art. 1840 G, II bis issu du F de l'article 32 de la loi du 29 décembre 2013 n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013).

Les infractions sont constatées par des procès-verbaux dressés par les ingénieurs, techniciens et agents de l'État chargés des forêts.

Sur les engagements pris par les propriétaires de bois et forêts et les propriétaires, il convient de se reporter au Livre ENR n^{os} 7217 et suivants et au BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10.

e. Violation d'engagements relatifs aux transmissions d'œuvres d'art (CGI, art. 1840 G bis)

8598

La violation de l'engagement prévu au I de l'article 1131 du CGI (cf. BOI-SJ-AGR-50-10) met fin de plein droit à la réserve de jouissance et les biens donnés doivent être remis à l'État à la première réquisition, sous peine d'une astreinte de 150 € au plus par jour de retard, établie et recouvrée selon les règles applicables en matière de droits d'enregistrement.

f. Déchéances de régimes spéciaux (CGI, art. 1840 G ter)

8599

Lorsqu'une exonération ou une réduction de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou de taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière a été obtenue en contrepartie du respect d'un engagement ou de la production d'une justification, le non-respect de l'engagement ou le défaut de production de la justification entraîne l'obligation de payer les droits dont la mutation a été exonérée. Les droits, majorés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, doivent être acquittés dans le mois qui suit, selon le cas, la rupture de l'engagement ou l'expiration du délai prévu pour produire la justification requise. À défaut de paiement spontané, l'Administration met en œuvre la procédure de rectification contradictoire.

Ces dispositions s'appliquent notamment en cas de :

- défaut de production de justification de l'exécution des travaux de construction et de leur destination (CGI, art. 1594-0 G, A-II ; cf. ENR n° 7005 et BOI-ENR-DMTOI-10-40) ;

- non-respect des engagements prix lors d'acquisition d'immeubles ruraux par les fermiers (CGI, art. 1594 F quinquies, D-I-2 ; cf. ENR n^{os} 7015 et suivants et BOI-ENR-DMTOI-10-70-30) ;

- non-respect des conditions d'acquisition d'immeubles ruraux par les jeunes agriculteurs bénéficiaires d'aides à l'installation ou réalisées en vue de les leurs donner à bail (CGI, art. 1594 F quinquies, E ; cf. ENR n^{os} 7013 et suivants et BOI-ENR-DMTOI-10-70-10 et BOI-ENR-DMTOI-10-70-20) ;

- non-respect de leurs engagements par les SAFER (CGI, art. 1028 ter ; cf. ENR n° 7016-1 et BOI-ENR-DMTOI-10-70-40) ;

- non-respect de l'engagement de revendre dans le cadre du régime spécial des achats en vue de la revente (CGI, art. 1115 ; cf. ENR n^{os} 7006 et suivants et BOI-ENR-DMTOI-10-50).

En cas de non-respect des engagements prévus au II de l'article 1135 bis du CGI (immeubles et droits immobiliers situés en Corse, cf. ENR n° 7232), à l'article 1137 du CGI (acquisitions de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés, cf. ENR n° 7017 et suivants) et à l'article 1594 I bis du CGI

(acquisitions destinées à être affectées à l'exploitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances dans les DOM, cf. ENR n° 7032), un droit supplémentaire de 1 % s'ajoute aux droits et à l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

E. Droits de timbre - Autres droits et taxes assimilés

(BOI-CF-INF-20-40 au II)

1. Sanctions fiscales

a. Infraction à la réglementation relative au paiement des droits de timbre en compte avec le Trésor (CGI, art. 1840 H)

8600

Toute infraction aux textes qui réglementent le paiement des droits de timbre en compte avec le Trésor (paiement sur états, machines à timbrer) est passible d'une amende de 15 €. Cette amende s'applique dans tous les cas où l'infraction n'est pas sanctionnée par les dispositions de l'article 1727 du CGI et de l'article 1729 du CGI et du 1 de l'article 1729 B du CGI.

Sur le paiement des droits de timbre, se reporter au Livre REC n^{os} 7795 et suivants et au BOI-ENR-TIM-30.

b. Emploi frauduleux de machines à timbrer (CGI, art. 1840 I)

8601

Toute fraude ou tentative de fraude et, en général, toute manœuvre ayant pour but ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre l'impôt, commise dans l'emploi des machines à timbrer est punie des peines prévues pour chaque impôt éludé. Toutefois, en cas d'utilisation d'une machine sans autorisation de l'Administration, l'amende ne peut être inférieure à 15 €.

Sans préjudice des pénalités prévues à l'article 1840 I du CGI, toute imitation, contrefaçon ou falsification des empreintes, tout usage d'empreintes falsifiées sont punis des peines prévues à l'article 443-2 du code pénal (CGI, art. 1840 Q).

c. Infractions à la réglementation relative à l'obligation de paiement par chèque pour les commerçants (CGI, art. 1840 J ; cf. n° 8126 sur l'obligation de paiement)

8602

1° Depuis le 1er février 2009

Le débiteur ayant procédé à un paiement en violation des dispositions de l'article L. 112-6 du code monétaire et financier (CoMoFi) est passible d'une amende dont le montant est fixé, compte tenu de la gravité des manquements, et ne peut excéder 5 % des sommes payées en violation des dispositions susvisées. Le débiteur et le créancier sont solidairement responsables du paiement de cette amende (CoMoFi, art. L. 112-7).

2° Avant le 1er février 2009

Les infractions aux dispositions de l'article L. 112-6 du CoMoFi (obligation d'utiliser des chèques barrés, virements, cartes de crédit ou de paiement pour les règlements excédant 1 100 €) sont passibles d'une amende dont le montant ne peut excéder 5 % des sommes indûment réglées en numéraire ; l'amende incombe pour moitié au débiteur et au créancier, mais chacun d'eux est solidaire du total (CoMoFi, art. L. 112-7).

3° Nature du contentieux applicable aux litiges relative à l'amende

Conformément aux conclusions de l'arrêt du Conseil d'État du 16 février 2009, n° 274000, l'amende prévue à l'article 1840 J du CGI constitue une sanction administrative dont les litiges relèvent du plein contentieux administratif.

4° Remarque

Le Conseil d'État (CE, arrêt du 31 juillet 2009, n° 307781), saisi d'un litige relatif à la sanction prévue à l'article 1840 N sexies ancien du CGI, a jugé, sur le fondement d'une loi nouvelle plus douce (CGI, art. 1840 J), que compte tenu du montant des paiements en espèces effectués en France (3 269 835 €), notamment, par deux sociétés clientes établies en Suisse, l'amende infligée (163 492 €), à hauteur de 5 % des sommes indûment réglées en numéraire, n'était pas disproportionnée.

2. Autre sanction et mesures diverses (CGI, art. 1840 R)

8603

Les timbres saisis chez ceux qui s'en permettent le commerce en contravention aux dispositions de l'article 893 du CGI sont confisqués au profit du Trésor.

F. Contribution à l'audiovisuel public

(BOI-CF-INF-20-40 au III)

I. Omissions ou inexactitudes dans les déclarations ou défaut de production des déclarations par les redevables de la contribution à l'audiovisuel public

(CGI, art. 1840 W ter)

8604

Les inexactitudes dans les déclarations prévues au 4° de l'article 1605 bis du CGI (mention de l'absence de détention d'appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé sur la déclaration des revenus souscrite l'année au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due) entraînent l'application d'une amende de 150 €.

Les omissions ou inexactitudes dans les déclarations prévues aux 5° et 6° de l'article 1605 ter du CGI (déclaration de contribution à l'audiovisuel public sur les relevés de TVA) ou le défaut de souscription de ces déclarations dans les délais prescrits entraînent l'application d'une amende de 150 € par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé.

Le défaut de production dans les délais de la déclaration mentionnée à l'article 1605 quater du CGI (déclaration collective souscrite par les vendeurs de télévision) entraîne l'application d'une amende de 150 €. Lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les trente jours après la réception d'une mise en demeure, l'amende est de 150 € par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé. Les omissions dans les déclarations entraînent l'application d'une amende de 150 € par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé.

La mise en œuvre, le recouvrement et le contentieux des amendes prévues aux deux premiers paragraphes ci-dessus sont régis par les mêmes règles que celles applicables à la taxe à laquelle elles se rattachent, c'est-à-dire par les règles applicables en matière de taxe d'habitation pour la contribution à l'audiovisuel public due par les particuliers et celles applicables en matière de TCA pour la contribution à l'audiovisuel public due par les professionnels.

Les développements relatifs à la contribution à l'audiovisuel public due par les particuliers figurent au Livre PAT n^{os} 6671 et suivants et aux BOI-PAT-CAP et suivants.

Les développements relatifs à la contribution à l'audiovisuel public due par les professionnels figurent au Livre TFP n^{os} 5816 et suivants et au BOI-TFP-CAP.

II. Défaut de communication ou communication inexacte de documents par les établissements diffuseurs ou distributeurs de services payants de programmes de télévision

(CGI, art. 1840 W quater)

8605

Les établissements mentionnés à l'article L. 96 E du LPF qui s'abstiennent volontairement de fournir les renseignements demandés par l'Administration dans le cadre du contrôle de la contribution à l'audiovisuel public prévue au I de l'article 1605 du CGI ou qui fournissent des renseignements inexacts ou incomplets sont passibles d'une amende de 15 € par information inexacte ou manquante.

Le droit de communication en matière de contribution à l'audiovisuel public fait l'objet de commentaires au n° 8168 et au BOI-CF-COM-10-80.

Chapitre 3 : Mise en œuvre des pénalités fiscales

(BOI-CF-INF-30 et suivants)

A. Constatation et preuve des infractions

I. Autorité compétente pour constater les infractions fiscales

(BOI-CF-INF-30-10 au I)

1. Principe

8630

Sauf disposition spécifique, les infractions aux dispositions régissant les impositions dont l'établissement ou le recouvrement incombe au réseau de l'ex-DGI sont constatées par les agents des finances publiques compétents pour effectuer les rehaussements.

Le lieu d'application de l'amende est, en principe, soit le lieu où le contribuable a produit les déclarations, avis ou relevés comportant des omissions ou des inexactitudes ou celui où il aurait dû produire ces déclarations, avis ou relevés, soit le lieu où il a effectué des versements insuffisants ou celui où il aurait dû effectuer les versements auxquels il était tenu.

2. Cas particuliers

8631

La règle exposée ci-dessus connaît notamment des exceptions en ce qui concerne :

- les pénalités pour retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables du Trésor ;

- les infractions à la réglementation concernant les animaux vivants de boucherie et de charcuterie ;

- les infractions à la réglementation relative à la billetterie des établissements de spectacles soumis à la TVA ;

- la déchéance du régime spécial prévu à l'article 1137 du CGI (acquisitions de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés, cf. ENR n° 7017 et suivants) ;

- le défaut de déclaration d'échange de biens (DEB) prévue à l'article 289 C du CGI (cf. TVA n^{os} 4752 et suivants et BOI-TVA-DECLA-20-20-40) et le non-respect des obligations liées au régime de l'entrepôt fiscal (pour le fonctionnement des entrepôts fiscaux, cf. TVA n^{os} 4421 et suivants et BOI-TVA-CHAMP-40-20 et suivants) ;

- le manquement à l'engagement pris par un groupement forestier.

II. Modalités de constatation des infractions fiscales

1. Acte constatant les infractions fiscales (BOI-CF-INF-30-10 au II)

8632

Les infractions aux dispositions du CGI peuvent être constituées par des faits fugitifs faisant, en principe, l'objet d'une constatation matérielle immédiate ou tenir au pouvoir de certains agents de relever des infractions déjà consommées en application de textes spéciaux ou de textes généraux concernant le droit de communication : ces infractions sont constatées par procès-verbal.

Les infractions aux dispositions du CGI peuvent également résulter du contrôle des déclarations ou documents que les contribuables souscrivent pour l'assiette des impôts ou taxes ou du défaut de dépôt de ces déclarations ou documents dans les délais prescrits : ces infractions sont constatées par le service sans formalisme particulier, sous réserve des règles relatives à la motivation des sanctions fiscales.

2. Motivation des sanctions fiscales (BOI-CF-INF-30-10 au II-B et BOI-CF-INF-30-20)

8633

En application de la loi du 11 juillet 1979, toutes les sanctions fiscales doivent être motivées.

La motivation des pénalités doit s'effectuer en droit et en fait. Ainsi, le document qui comporte la motivation doit comporter, rehaussement par rehaussement, d'une part le fondement légal de la sanction, d'autre part les considérations de fait, et, en particulier, l'existence et la nature exacte des infractions commises par le contribuable qui justifient l'application de la sanction.

L'article L. 80 D du LPF précise les modalités de la motivation des sanctions fiscales. Il dispose que les sanctions fiscales ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'Administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations. En vertu de ces dispositions, seules applicables en ce qui concerne les amendes et pénalités fiscales à l'exclusion des dispositions de l'article L. 57 du LPF, l'Administration n'est tenue, ni de répondre aux observations présentées par le contribuable sur ces sanctions, même si elle les a motivées dans la proposition de rectification (CE, arrêt du 27 juin 2008, n° 305702, 8e et 3e s.-s.), ni de mentionner, dans le document prévu à l'article L. 80 D du LPF, la possibilité pour la personne à laquelle il est envisagé d'infliger l'amende de se faire assister d'un conseil de son choix (CE, arrêt du 26 mai 2008, n° 288583, 3e et 8e s.-s.).

La décision d'appliquer les majorations et amendes pour manquement délibéré, manœuvres frauduleuses, abus de droit ou dissimulation de prix et opposition à contrôle doit être prise par un agent de catégorie A ayant au moins le grade d'inspecteur départemental (LPF, art. L. 80 E et LPF, art. R. 80 E-1). Cette disposition est également applicable en cas d'application de l'amende prévue à l'article 1735 ter du CGI (cf. n° 8537). Conformément à la décision du Conseil d'État du 6 avril 2007 n° 269402, l'Administration est tenue de renouveler cette formalité de visa par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental si, pour quelque motif que ce soit, elle modifie, avant leur mise en recouvrement, la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités visées par l'article 1729 du CGI et par l'article 1732 du CGI qu'elle se propose d'appliquer au contribuable. Ce visa est donc requis, non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant mise en recouvrement et pour quelque motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités.

Remarque : Lorsque le contribuable bénéficie du délai prorogé fixé au deuxième alinéa de l'article L. 57 du LPF pour répondre aux rectifications proposées par le service, il dispose de ce même délai pour présenter ses observations sur les sanctions motivées dans la même proposition de rectification. En revanche, lorsque des sanctions fiscales sont motivées séparément, elles continuent de relever des dispositions du seul article L. 80 D du LPF qui ouvre un délai de 30 jours pour présenter ses observations.

III. Preuve des infractions fiscales

(BOI-CF-INF-30-10 au III)

1. Règle générale

8634

En cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable, la preuve du manquement délibéré ou des manœuvres frauduleuses incombe à l'Administration.

Les constatations des agents commissionnés et assermentés des impôts, consignées dans un procès-verbal ou non, valent en toute matière fiscale jusqu'à ce qu'elles aient été infirmées par la preuve contraire.

En cas de recours du contribuable, l'Administration dispose de tous les moyens de preuve du droit commun compatibles avec la procédure à suivre pour établir la matérialité de l'infraction, sauf à tenir compte des règles particulières prévues en matière d'enregistrement et de taxe de publicité foncière.

2. Règles particulières aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

8635

Cf. LPF, art. R* 195-1 et CGI, art. 1881, CGI, art. 1882 et CGI, art. 1883.

8636

TABLEAU SYNOPTIQUE DES PRINCIPALES PÉNALITÉS

Infractions	Pénalités encourues	Observations

1. Défaut de déclaration ou déclaration tardive d'un document servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt (CGI, art. 1728)	réparé en l'absence de mise en demeure ou dans les 30 jours d'une mise en demeure	Intérêt de retard et majoration de 10 %	Le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou de celui au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé.
	non réparé dans les 30 jours d'une mise en demeure	Intérêt de retard et majoration de 40 %	
	en cas de découverte d'une activité occulte	Intérêt de retard et majoration de 80 %	
2. Omissions ou inexactitudes dans une déclaration ou un acte servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt ou permettant la restitution d'une créance de nature fiscale (CGI, art. 1729)	bonne foi	Intérêt de retard	L'intérêt de retard n'est pas dû en cas de mention expresse ou lorsque la tolérance légale trouve à s'appliquer (CGI, art. 1727, II). Le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou de celui au cours duquel le rôle doit être mis en recouvrement en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires.
	en cas de manquement délibéré	Intérêt de retard et majoration de 40 %	
	manœuvres frauduleuses, abus de droit ou dissimulation de prix	Intérêt de retard et majoration de 80 % [1]	
3. Défaut de production dans les délais prescrits d'un document autre que ceux mentionnés aux points 1 et 2 ci-dessus (CGI, art. 1729 B, 1)		150 € par document	L'amende n'est pas appliquée en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes lorsque l'infraction a été réparée spontanément ou dans les trente jours de la demande de l'Administration.
4. Omissions ou inexactitudes relevées dans les documents mentionnés au point 3 ci-dessus (CGI, art. 1729 B, 2)		15 € par omission ou inexactitude avec un minimum de 60 € et un maximum de 10 000 € par document	L'amende n'est pas appliquée : - en cas de force majeure ; - en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes lorsque l'infraction a été réparée spontanément ou dans les trente jours de la demande de l'Administration.

[1] Pouvant être ramenée à 40 % pour les propositions de rectifications notifiées à compter du 1er janvier 2009 en matière d'abus de droit (cf. n° 8502).

B. Recouvrement, contentieux et prescription des pénalités fiscales

I. Recouvrement des pénalités fiscales

(CGI, art. 1754, I à IV ; BOI-CF-INF-30-30 au I)

8637

Le recouvrement de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles à un impôt est régi par les dispositions applicables à cet impôt.

Le recouvrement des autres pénalités, c'est-à-dire les amendes forfaitaires ou proportionnelles à un autre élément que de l'impôt, est régi par les dispositions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, sauf disposition expresse contraire.

Ainsi, la mise en recouvrement s'effectue par voie de :

- rôle, quand l'intérêt de retard et les majorations proportionnelles se rapportent à des impôts recouvrés par les comptables du Trésor (IR, IDL notamment) ;

- avis de mise en recouvrement (AMR), quand l'intérêt de retard et les majorations proportionnelles se rapportent à des impôts recouvrés par les comptables des impôts (TVA, IS, droits d'enregistrement, notamment) ou quand les amendes forfaitaires ou proportionnelles ne se rapportent à aucun impôt.

Remarque : S'agissant des sanctions appliquées pour infraction à la législation relative à la billetterie (CGI, art. 290 quater) et aux opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 298 bis, III), la grosse du jugement ou de l'arrêt levé par l'Administration permet aux comptables de la DGFiP de poursuivre le recouvrement de l'amende fixée par le tribunal (LPF, art. L. 235).

En cas de décès du contrevenant ou s'il s'agit d'une société, en cas de dissolution, les amendes, majorations et intérêts dus par le défunt ou la société dissoute constituent une charge de la succession ou de la liquidation.

II. Contentieux des pénalités fiscales

(CGI, art. 1754, I et II ; BOI-CF-INF-30-30 au II)

8638

Le contentieux de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles à un impôt est régi par les dispositions applicables à cet impôt.

Le contentieux des autres pénalités est régi par les dispositions applicables aux TCA, sauf disposition expresse contraire.

III. Prescription des pénalités fiscales

(LPF, art. L. 188 ; BOI-CF-INF-30-30 au II)

8639

Aux termes de l'article L. 188 du LPF :

- les amendes fiscales sanctionnant des contraventions aux dispositions qui régissent l'assiette et le recouvrement des droits, taxes, redevances et autres impositions se prescrivent dans les délais prévus par les articles L. 169 du LPF à L. 188 A du LPF (cf. n^{os} 8300 et suivants), selon la catégorie d'impôts concernés et dans les mêmes conditions que les droits simples et majorations correspondants ;

- les autres amendes fiscales sont prescrites à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises ;

- les amendes et confiscations fiscales prononcées par les tribunaux répressifs se prescrivent dans les mêmes délais que les peines correctionnelles de droit commun (cinq ans) et dans les mêmes conditions que les dommages intérêts.

Aux termes du deuxième alinéa de l'article L. 189 du LPF, la prescription des sanctions fiscales autres que celles qui sont prononcées par la juridiction pénale, est interrompue par la mention portée sur la proposition de rectification qu'elles pourront être éventuellement appliquées ou par la notification d'un procès-verbal.

C. Règles de solidarité dans le paiement des pénalités fiscales

(CGI, art. 1754, V ; BOI-CF-INF-30-30 au II)

I. Règles de solidarité propres aux pénalités communes

(BOI-CF-INF-30-30 au II-A)

1. Abus de droit ou dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat

8640

Pour les propositions de rectifications notifiées jusqu'au 31 décembre 2008, en cas d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, l'intérêt de retard et la majoration prévue par l'article 1729 du CGI sont dus par toutes les parties à l'acte ou à la convention qui sont solidairement tenues à leur paiement.

Pour les propositions de rectifications notifiées depuis le 1er janvier 2009, en cas d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidairement, avec le redevable de la cotisation d'impôt ou de la restitution d'une créance indue, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729 du CGI.

2. Délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal

8641

Les dirigeants de droit ou de fait des personnes morales émettrices des documents mentionnés à l'article 1740 A du CGI (documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal), qui étaient en fonction au moment de la délivrance, sont solidairement responsables du paiement de l'amende, en

cas de manquement délibéré.

3. Solidarité des dirigeants sociaux

8642

Lorsque les dirigeants sociaux ont fait obstacle par leur comportement au paiement des dettes fiscales d'une personne morale, les comptables de la DGFiP ont la faculté de demander au juge qu'il constate les irrégularités et qu'il déclare ces dirigeants solidairement responsables du paiement des impositions éludées. Sont visées par ces dispositions les impositions de toute nature et les pénalités fiscales y afférentes (LPF, art. L. 267).

II. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux impôts directs

(BOI-CF-INF-30-30 au II-B)

1. Amende prévue par l'article 1759 du CGI

8643

Les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 du CGI (cf. RSA n^{os} 1070 et suiv. et BOI-RSA-GER-10-10) et aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter du CGI, ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement des rémunérations en cause ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les mêmes versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende pour défaut de déclaration de rémunérations et distributions occultes prévue par l'article 1759 du CGI.

2. Amende prévue par l'article 1768 du CGI

8644

Chaque société bénéficiaire des apports à la suite d'une scission est solidairement responsable du paiement de l'amende prévue par l'article 1768 du CGI dans la proportion des titres cédés qu'elle a émis. Dans la situation visée au 5ème alinéa de l'article 1768 du CGI, la société apporteuse ou les sociétés apporteuses en cas d'apports successifs sont également solidairement responsables du paiement de l'amende.

III. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

(BOI-CF-INF-30-30 au II-C)

1. Règle générale

8645

En matière de droit d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, les personnes qui sont, au regard du Trésor, solidaires pour le paiement de l'impôt, sont aussi solidaires pour le paiement des pénalités, sous réserve des particularités ci-après.

2. Règles particulières

a. Actes publics

8646

Les notaires, les huissiers et autres agents ayant pouvoir de faire des actes et procès-verbaux, les greffiers, les autorités administratives ainsi que les officiers d'administration de la marine qui ont négligé de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité, dans les délais fixés, les actes qu'ils sont tenus d'y présenter, sont personnellement passibles de la pénalité encourue de ce fait selon les modalités prévues à l'article 1840 C du CGI et à l'article 1840 D du CGI (cf. n° 8595).

Les notaires sont également personnellement passibles de la majoration prévue aux a et b du 1 de l'article 1728 du CGI lorsqu'ils ont accepté à la demande des ayants droit d'assumer les obligations déclaratives mentionnées au 2 de l'article 204 du CGI et au III de l'article 885 W du CGI, sauf leur recours contre les parties (cf. n° 8595).

b. Déclarations hors délai des transmissions de biens par les tuteurs et les curateurs

8647

Lorsqu'ils ont négligé de faire, dans les délais prescrits, les déclarations des biens transmis par décès aux héritiers, donataires ou légataires, les tuteurs et curateurs supportent personnellement les peines prévues à l'article 1728 du CGI et au 1 de l'article 1729 B du CGI.

c. Fausse attestation d'existence de dettes

8648

Le prétendu créancier qui a faussement attesté l'existence d'une dette dont la déduction est demandée pour la perception des droits de mutation par décès est tenu, solidairement avec le déclarant, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729 du CGI.

d. Complicité de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat

8649

En cas de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, celui qui s'est rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière est solidairement tenu avec les contractants au paiement des droits, de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729 du CGI.

e. Acquisition d'immeubles ruraux par les fermiers

8650

Lorsque la déchéance du bénéfice du taux réduit prévue par le 2° du I du D de l'article 1594 F quinquies du CGI (cf. ENR n^{os} 7015 et suiv. et BOI-ENR-DMTOI-10-70-30) est encourue du fait du sous-acquéreur, ce dernier est tenu solidairement avec l'acquéreur d'acquitter sans délai le complément de taxe de publicité foncière.

f. Actes sous seing privé et mutations verbales

8651

Le défaut de présentation de l'acte ou de la déclaration de la mutation verbale dans le délai imparti est passible d'un intérêt de retard et d'une majoration qui sont dus solidairement par les parties. Toutefois, pour les mutations verbales de jouissance d'immeubles et de fonds de commerce, la pénalité incombe personnellement au bailleur, seul tenu de souscrire la déclaration.

g. Successions

8652

Les pénalités sont dues par les héritiers solidairement et, chacun en ce qui le concerne, par les donataires ou légataires.

h. Infractions à l'article 1649 AB du CGI

8653

Le constituant et les bénéficiaires soumis au prélèvement de l'article 990 J du CGI (prélèvement sur les biens, droits et produits placés dans un trust, cf. PAT n° 6522) sont solidairement responsables avec l'administrateur du trust du paiement de l'amende prévue au IV bis de l'article 1736 du CGI (CGI, art. 1574, V-8).

IV. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits de timbre

(BOI-CF-INF-30-30 au II-D)

8654

Sont solidaires pour le paiement des sanctions fiscales encourues en matière de droits de timbre toutes les parties à un acte ou écrit non timbré ou insuffisamment timbré, les prêteurs et les emprunteurs, pour les obligations, les officiers ministériels qui ont reçu ou rédigé des actes énonçant des actes ou livres non timbrés.

D. Autres règles relatives à la mise en œuvre des pénalités fiscales

I. Conséquences administratives des sanctions fiscales

(CGI, art. 1732 et CGI, art. 1753 ; BOI-CF-INF-30-40 au I)

8655

Les personnes condamnées pour fraude fiscale ou dont les bases d'imposition ont été évaluées d'office à la suite d'opposition au contrôle fiscal ne peuvent pas siéger dans les commissions administratives qui participent à la détermination de l'assiette de l'impôt.

II. Abandon conditionnel des majorations fiscales au profit des nouveaux adhérents d'un organisme agréé

(CGI, art. 1755 ; BOI-CF-INF-30-40 au II-A)

1. Principe

8656

Sauf en cas de manœuvres frauduleuses, les majorations fiscales, de quelque nature qu'elles soient, ne sont pas applicables aux contribuables qui auront fait connaître spontanément, par lettre recommandée expédiée dans les trois mois suivant leur adhésion à un centre de gestion ou une association agréés, les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportent les déclarations.

2. Conditions

8657

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la double condition :

- que ces insuffisances, inexactitudes ou omissions n'aient fait l'objet, antérieurement à la date d'expédition de la lettre recommandée mentionnée au 1 ci-dessus, de l'engagement d'aucune procédure administrative ou judiciaire ni d'aucune proposition de rectification ;

- que l'impôt en principal soit acquitté dans les nouveaux délais impartis.

III. Remise des frais de poursuite et des pénalités fiscales en cas de redressement ou liquidation judiciaires ou de procédure de sauvegarde ou de procédure de rétablissement personnel

(CGI, art. 1756 ; BOI-CF-INF-30-40 au II-B)

1. Redressement ou liquidation judiciaires ou procédure de sauvegarde

8658

En cas de redressement ou de liquidation judiciaires ou, depuis le 15 février 2009, de procédure de sauvegarde, les frais de poursuite et les pénalités fiscales encourues en matière d'impôts directs et taxes assimilées, de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre et autres droits et taxes assimilés, dus à la date du jugement d'ouverture, sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI et à l'article 1729 du CGI et à l'article 1732 du CGI et des amendes mentionnées à l'article 1737 du CGI et à l'article 1740 A du CGI. Cette remise résulte de l'application de la loi. Elle n'est donc pas subordonnée à une demande du redevable ou du mandataire de justice.

Sur les procédures collectives de règlement du passif, se reporter au Livre REC n^{os} 7973 et suivants et BOI-REC-EVTS-10.

2. Procédure de rétablissement personnel

8659

En cas de mise en œuvre de la procédure de rétablissement personnel prévue à l'article L. 332-5 du code de la consommation et à l'article L. 332-6 du code de la consommation, les majorations, frais de

poursuites et pénalités fiscales encourus en matière d'impôts directs dus à la date à laquelle la commission recommande un rétablissement personnel sans liquidation judiciaire ou à la date du jugement d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel avec liquidation judiciaire sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI et à l'article 1729 du CGI (CGI, art. 1756, II modifié par la loi n° 2010-737 du 1er juillet 2010 portant réforme du crédit à la consommation).

Sur la procédure de rétablissement personnel, se reporter aux BOI-REC-EVTS-30-20 au II-A-3 et BOI-REC-EVTS-10-10-20.

Titre 2 : Infractions et sanctions pénales

(BOI-CF-INF-40 et suivants)

8670

Les poursuites correctionnelles ont pour objet de faire prononcer, par les tribunaux correctionnels, des sanctions pénales à l'encontre des auteurs d'infractions fiscales qui procèdent manifestement d'une intention frauduleuse et sont érigées en délits en raison de leur gravité particulière. Ces peines sont susceptibles de s'ajouter aux sanctions purement fiscales.

Chapitre 1 : Délit général de fraude fiscale et infractions assimilées

(CGI, art. 1741 à CGI, art. 1743 ; BOI-CF-INF-40-10 et suivants)

8671

Les délits fiscaux principaux sont, d'une part, le délit général de fraude fiscale réprimé par l'article 1741 du CGI et examiné aux **n^{os} 8671-1 et suivants**, et d'autre part, le délit comptable prévu par l'article 1743 du CGI et examiné au n° 8685-2.

A. Délit général de fraude fiscale

(BOI-CF-INF-40-10-10)

I. Éléments constitutifs et formes du délit de fraude fiscale

(BOI-CF-INF-40-10-10-10)

8671-1

Le délit général de fraude fiscale consiste à se soustraire frauduleusement ou à tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt. Les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale doivent réunir :

- l'existence de faits matériels tendant à permettre au contribuable de se soustraire totalement ou partiellement à l'établissement ou au paiement de l'impôt ;

- une intention délibérée de fraude.

Ce délit peut revêtir les formes suivantes, cette liste n'étant pas limitative :

- omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits ;

- dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt ;

- organisation d'insolvabilité et autres manœuvres tendant à mettre obstacle au recouvrement de l'impôt ;

- tout autre agissement frauduleux.

En cas de dissimulation de sommes sujettes à l'impôt, le délit est constitué lorsque la base d'imposition dissimulée excède le dixième de la somme imposable ou 153 €. Aucun seuil n'est en revanche fixé en matière de défaut de déclaration dans le délai.

II. Mise en oeuvre des poursuites

(LPF, art. L. 228, LPF, art. L. 228 A, LPF, art. L. 228 B nouveau, LPF, art. L. 229, LPF, art. L. 231, LPF, art. L. 232 ; CGI, art. 1741 A ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, art. 9, 13, 16 et 46 ; Décret n° 2010-1324 du 5 novembre 2010 et décret n° 2013-576 du 2 juillet 2013 relatifs au fonctionnement de la Commission des infractions fiscales ; BOI-CF-INF-40-10-10-20)

1. Les modalités de mise en oeuvre des poursuites (BOI-CF-INF-40-10-10-20 au I)

8672

À la différence des autres délits, le délit de fraude fiscale n'est pas poursuivi d'office par l'autorité normalement compétente, à savoir le procureur de la République. Celui-ci, en effet, ne peut mettre en mouvement l'action publique que dans la mesure où l'Administration a préalablement déposé une plainte.

Cette prérogative qui permet à l'Administration d'être juge de l'opportunité des poursuites s'exerce sur avis conforme de la Commission des infractions fiscales.

> **Précision :** Pour plus de précisions sur l'intervention de la Commission des infractions fiscales et notamment sur sa composition et son fonctionnement, il convient de se reporter au BOI-CF-INF-40-10-10-20 au I-A. En outre, il convient de noter que la composition de la Commission des infractions fiscales telle que prévue à l'article 1741 A du CGI est modifiée, à compter du 1er janvier 2015, par l'article 13 de la loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

Le contribuable est avisé de la saisine de la Commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires. Cependant, la procédure devant cet organisme n'est pas contradictoire et l'avis qu'il rend n'a pas à être motivé.

En vertu des troisième à huitième alinéas de l'article L. 228 du LPF, la Commission peut examiner l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis lorsque le ministre chargé du budget fait valoir qu'existent des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves résulte (loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, art. 9 ; cf. également n° 8674-2) :

- soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

- soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

- soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification.

- soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

- soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'Administration.

> **Précision :** Les dispositions de l'article 9 de la loi n° 2013-1117 précitée s'appliquent à partir du 8 décembre 2013.

La plainte déposée par l'Administration saisit nécessairement le Parquet de l'ensemble des faits constatés et il appartient au Ministère public d'apprécier la suite à leur donner, notamment, après enquête complémentaire s'il y a lieu, de déférer à la juridiction correctionnelle les personnes contre lesquelles il estime devoir exercer l'action publique à raison du délit dénoncé.

> **Précision :** Lorsque la Commission des infractions fiscales examine les affaires soumises par le ministre du budget en application de la deuxième phrase du troisième alinéa du II de l'article L. 561-29 du code monétaire et financier, elle émet un avis sur le caractère raisonnablement suffisant des soupçons de fraude fiscale déclarés au service mentionné à l'article L. 561-23 du CoMoFi, en application du II de l'article L. 561-15 du CoMoFi (LPF, art. L. 228 A).

La plainte est déposée par le service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt sans qu'il y ait lieu de mettre, au préalable, le contribuable en demeure de régulariser sa situation. Toutefois, les plaintes présentant un lien de connexité peuvent être déposées par un seul des services mentionnés à l'alinéa précédent, compétent pour le dépôt de l'une de ces plaintes (LPF, art. L. 229 complété par l'article 46 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la

grande délinquance économique et financière).

8672-1

Lors de la phase judiciaire, l'administration fiscale se constitue partie civile. Elle est ainsi en mesure, à tous les stades de la procédure, de fournir tous documents et renseignements de nature à éclairer les magistrats, de répondre aux arguments des personnes mises en examen, de s'opposer à leurs manœuvres dilatoires et d'une façon générale de provoquer les mesures les plus efficaces pour la répression du délit.

Précision : Conformément à l'article 16 de la loi du 6 décembre 2013 n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, la Commission des infractions fiscales élabore chaque année à l'attention du Gouvernement et du Parlement un rapport d'activité, qui fait l'objet d'une publication, dans lequel figurent notamment le nombre de dossiers reçus et examinés, le nombre d'avis favorables et défavorables émis, répartis par impôts et taxes, ainsi que par catégories socio-professionnelles, en précisant le montant des droits visés pénalement.

Les conditions du déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale et les critères définis par la Commission des infractions fiscales en la matière font l'objet d'un débat chaque année devant les commissions permanentes compétentes en matière de finances de l'Assemblée nationale et du Sénat (LPF, art. L. 228 B).

2. Date du délit et prescription de l'action (LPF, art. L. 230 modifié par l'article 53 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière ; BOI-CF-INF-40-10-10-20 au II)

8673

La date à laquelle l'infraction se réalise ne doit pas être confondue avec celle où sont accomplis les actes l'ayant facilitée ou permise.

En ce qui concerne le délit général de fraude fiscale, l'infraction est commise :

- soit au jour du dépôt d'une déclaration minorée souscrite dans les délais légaux ;

- soit, en cas de défaut de souscription dans les délais prescrits, à la date d'expiration du délai légal fixé pour le dépôt de la déclaration (Cass. crim., 13 décembre 1982 n° 80-95151).

Conformément à l'article L. 230 du LPF, modifié par l'article 53 de la loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, la plainte peut être déposée jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise. La loi n° 2013-1117 allonge ainsi le délai de prescription qui était antérieurement de trois ans. Cette nouvelle règle s'applique aux affaires en cours au 8 décembre 2013.

La saisine de la Commission des infractions fiscales suspend la prescription de l'action publique pendant une durée maximum de six mois.

3. Preuve du délit (LPF, art. L. 227 ; BOI-CF-INF-40-10-10-20 au III)

8674

La charge de la preuve incombe au Ministère public et à l'Administration à qui il appartient d'établir la matérialité du délit ainsi que la responsabilité personnelle de la personne mise en examen.

Les parties poursuivantes doivent démontrer, par tous les modes de preuve susceptibles de former l'intime conviction du juge (à cet égard les preuves par écrit sont essentielles), que l'infraction a été commise intentionnellement, c'est-à-dire dans le dessein de se soustraire ou de tenter de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

4. Faits sans influence sur la poursuite (BOI-CF-INF-40-10-10-20 au IV)

8674-1

Sont notamment sans incidence sur la poursuite correctionnelle :

- la réparation du préjudice subi par le Trésor ;

- la transaction conclue en matière douanière ;

- la transaction conclue en matière fiscale. Cependant le service devra s'abstenir de consentir en toute matière fiscale des transactions portant sur les pénalités afférentes aux impositions ayant donné lieu au dépôt d'une plainte pour fraude fiscale ou pour lesquelles le dépôt d'une plainte est envisagé.

Sur le principe de l'indépendance des procédures au terme duquel les poursuites correctionnelles et la procédure administrative sont par leur nature et leur objet indépendantes l'une de l'autre, voir BOI-CF-INF-40-10-10-20 au IV-E.

III. Procédure judiciaire d'enquête fiscale

(Code de procédure pénale, art. 28-2 ; LPF, art. L. 228 ; LPF, art. L. 188 B du LPF ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, art. 7 ; BOI-CF-INF-40-10-10-30)

8674-2

La procédure judiciaire d'enquête fiscale, instaurée par l'article 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, complète le dispositif de répression pénale de la fraude fiscale prévu par l'article 1741 du CGI, l'article 1743 du CGI et les articles L. 227 du LPF à L. 233 du LPF.

Prévue à l'article 28-2 du code de procédure pénale, cette procédure permet en effet aux agents des services fiscaux de catégories A et B, spécialement désignés et habilités, d'effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction.

Ces agents ont compétence pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, les infractions prévues par l'article 1741 du CGI et l'article 1743 du CGI et le blanchiment de ces infractions (loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, art. 7) lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que les infractions prévues par ces articles résultent d'une des conditions prévues aux 1° à 5° de l'article L. 228 du LPF (cf. n° 8672), ainsi que les infractions qui leur sont connexes.

Précision : Les dispositions de l'article 7 de la loi n° 2013-1117 précitée s'appliquent à compter du 8 décembre 2013.

La mise en oeuvre de la procédure d'enquête judiciaire suppose la réunion de trois conditions cumulatives :

- l'existence de présomptions caractérisées : en effet, lorsque la Commission des infractions fiscales est saisie sur le fondement du troisième alinéa de l'article L. 228 du LPF, elle doit rendre un avis non pas sur l'existence d'une fraude, mais sur l'existence d'une présomption de fraude ;

- l'existence de fraudes réalisées selon l'une des modalités prévues au 1° à 5° de l'article L. 228 du LPF (cf. n° 8672) ;

- et l'existence d'un risque de dépérissement des preuves (risque d'altération ou de disparition des éléments matériels permettant de constater la fraude fiscale).

En outre, les poursuites correctionnelles sont engagées sur plainte de l'Administration, laquelle ne peut intervenir sans un avis favorable de la Commission des infractions fiscales.

S'agissant de présomptions caractérisées de fraude fiscale, le contribuable n'est pas avisé de la saisine de la Commission des infraction fiscales ni informé de son avis.

L'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale emporte par ailleurs des conséquences sur la procédure de contrôle fiscal, à savoir :

- la prorogation du délai de reprise de l'Administration (cf. n° 8343 et BOI-CF-PGR-10-50 au III) ;

- une dérogation à l'interdiction de renouveler un contrôle fiscal (LPF, art. L. 50 et LPF, art. L. 51) : s'agissant d'une vérification de comptabilité, cf. n° 8367 et s'agissant d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, cf. n° 8386 et BOI-CF-PGR-30-30 au III) ;

- l'absence de limitation de la durée de contrôle sur place prévue à l'article L. 52 du LPF (cf. n° 8369 et BOI-CF-PGR-20-30 au I).

IV. Personnes responsables du délit

(BOI-CF-INF-40-10-10-40)

8675

Le contribuable lui-même, débiteur des impôts auxquels il s'est soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement, doit être considéré comme l'auteur principal du délit.

Pour les personnes morales, les poursuites sont engagées contre les représentants légaux ainsi que contre les dirigeants de fait éventuels, pour leurs périodes de gestion.

L'article 1742 du CGI permet également d'impliquer les complices qui auraient fourni aide et assistance à l'auteur principal du délit ou qui seraient les instigateurs de l'infraction commise par ce dernier. Il s'agit notamment des professionnels de la comptabilité, salariés ou non, qui utilisent leurs

connaissances techniques pour masquer les irrégularités comptables ou fiscales commises par leurs employeurs ou clients.

Par ailleurs, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée en application de l'article 1741 du CGI, de l'article 1742 du CGI ou de l'article 1743 du CGI peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes (CGI, art. 1745).

V. Peines

(BOI-CF-INF-40-10-10-50)

8676

Remarque : La loi n° 92-1336 du 16 décembre 1992, dite loi d'adaptation pour la mise en application de la réforme pénale, a supprimé, pour les textes extérieurs au code pénal, les peines minimales ainsi que les circonstances atténuantes.

Trois catégories de peines sont applicables : principales, complémentaires et accessoires.

1. Peines principales (BOI-CF-INF-40-10-10-50 au II-A)

Remarque : Les peines exposées constituent un maximum.

8677

Les peines principales prévues à l'article 1741 du CGI, modifié par l'article 9 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (lequel institue de nouvelles circonstances aggravant le délit de fraude fiscale, cf. ci-dessous) s'entendent de l'emprisonnement et de l'amende :

- emprisonnement de cinq ans ;

- et amende de 500 000 € pour les infractions commises à compter du 16 mars 2012 (auparavant, l'amende était de 37 500 €).

Les peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

- soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

- soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

- soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

- soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

- soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

En application des dispositions de l'article 1742 du CGI, de l'article 121-6 du code pénal et de l'article 121-7 du code pénal, les complices encourent les mêmes peines que l'auteur de l'infraction.

Par ailleurs, la durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés à l'article 1741 du CGI est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.

Les nouvelles dispositions issues de la loi n° 2013-1117 précitée s'appliquent à compter du 8 décembre 2013.

2. Peines accessoires (BOI-CF-INF-40-10-10-50 au II-B-3)

8678

Les peines accessoires s'appliquent automatiquement sans que le juge ait à les prononcer et accompagnent toutes les peines principales qui sanctionnent les délits de fraude fiscale et infractions assimilées. Elles peuvent toutefois faire l'objet d'une mesure de relèvement prévue aux articles 702-1 et suivants du code de procédure pénale.

a. Interdiction de participer aux travaux de certaines commissions (CGI, art. 1753)

8679

Les personnes qui, à l'occasion de fraudes fiscales ou d'oppositions au contrôle fiscal, ont fait l'objet

d'une condamnation par le tribunal ne sont pas admises à participer aux travaux des commissions administratives des impôts suivantes :

- commission communale des impôts directs ;

- commission départementale et Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ;

- commissions centrales des impôts directs ;

- commission départementale de conciliation.

Précision : Les commissions administratives des impôts ont l'objet de développements aux n^{os} 8440 et suivants et aux BOI-CF-CMSS et suivants.

b. Déchéance des avantages résultant d'un agrément fiscal (CGI, art. 1649 nonies A)

8681

Lorsque le bénéficiaire d'avantages fiscaux accordés du fait d'un agrément fiscal se rend coupable, postérieurement à la date de l'agrément, d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée, il est déchu du bénéfice desdits avantages.

Les impôts dont il a été dispensé depuis la date de l'infraction deviennent immédiatement exigibles, sans préjudice de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727) calculé à partir de la date à laquelle ils auraient dû être acquittés.

3. Peines complémentaires (BOI-CF-INF-40-10-10-50 au II-B-1 et 2)

8682

À la différence des peines accessoires, les peines complémentaires qui accompagnent les peines principales doivent être expressément prononcées par le tribunal.

a. Publication et affichage du jugement (CGI, art. 1741, al. 10)

8683

La juridiction peut ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues à l'article 131-35 du code pénal ou à l'article 131-39 du code pénal.

b. Interdiction d'exercer et suspension du permis de conduire (CGI, art. 1750)

8684

Le tribunal peut prononcer, le cas échéant, cumulativement :

- l'interdiction d'exercer directement ou indirectement une profession libérale, commerciale ou industrielle ;

- la suspension, pour une durée de trois ans au plus, ou de six ans au plus en cas de récidive, du permis de conduire, la juridiction pouvant limiter cette peine à la conduite en dehors de l'activité professionnelle.

c. Privation des droits civiques, civils et de famille (CGI, art. 1741, al. 9)

8685

Toute personne condamnée en application des dispositions de l'article 1741 du CGI peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article 131-26 du code pénal.

B. Infractions assimilées au délit de fraude fiscale

(BOI-CF-INF-40-10-20 au I)

8685-1

Conformément à l'article 1743 du CGI sont assimilés au délit général de fraude fiscale et punies des mêmes peines :

- les délits tenant à la comptabilité ;

- les délits d'entremise pour le dépôt de valeurs ou l'encaissement de coupons à l'étranger ;

- les délits dans la fourniture de renseignements en vue de l'obtention d'agréments ou d'une autorisation dans le cadre de dispositifs d'investissements (outre-mer).

I. Délit comptable

(CGI, art. 1743, 1° ; BOI-CF-INF-40-10-20 au I-A)

8685-2

Le délit comptable prévu au 1° de l'article 1743 du CGI peut revêtir deux formes :

- omission délibérée de passer ou de faire passer des écritures au livre-journal prévu par les articles L. 123-12 du code de commerce à L. 123-14 du code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu ;

- passation délibérée d'écritures fictives ou inexactes au même livre ou dans les documents qui en tiennent lieu.

Remarque : Le service peut néanmoins invoquer l'article 1743 du CGI en cas d'omissions d'écritures comptables ou de passation d'écritures inexactes ou fictives sans avoir à établir que ce délit s'est accompagné d'une fraude fiscale.

En vertu de l'article L. 230 du LPF modifié par l'article 53 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, les plaintes visant le délit comptable peuvent être déposées jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise.

S'agissant du délit comptable, l'infraction est consommée à la date à laquelle l'écriture mensongère a été inscrite sur les documents comptables ou à celle à laquelle aurait dû être passée l'écriture omise (Cass. crim., 24 novembre 1986 n° 85-94140). En cas de pluralité ou d'enchaînement d'écritures, le délai de prescription court à compter de la passation de la dernière écriture irrégulière. S'agissant d'une comptabilité commerciale, une écriture irrégulière passée en cours d'exercice se trouve renouvelée lors de la transcription des comptes annuels sur le livre d'inventaire (Cass. crim., 28 novembre 1994 n° 93-85865).

Les peines, principales, accessoires et complémentaires sont celles prévues à l'article 1741 du CGI pour le délit de fraude fiscale.

II. Entremise pour le dépôt de valeurs ou l'encaissement de coupons à l'étranger

(CGI, art. 1743, 2° ; BOI-CF-INF-40-10-20 au I-B)

8685-3

Conformément au 2° de l'article 1743 du CGI, est également puni des peines prévues à l'article 1741 du CGI toute personne qui, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, s'entremet, soit en favorisant les dépôts de titres à l'étranger, soit en transférant ou en faisant transférer des coupons à l'étranger pour y être encaissés ou négociés, soit en émettant ou en encaissant des chèques ou tous autres instruments créés pour le paiement des dividendes, intérêts, arrérages ou produits quelconques de valeurs mobilières ou tente de le faire.

III. Fournitures de renseignements inexacts

(CGI, art. 1743, 3° ; BOI-CF-INF-40-10-20 au I-C)

8685-4

Quiconque a fourni sciemment des renseignements inexacts en vue de l'obtention des agréments prévus à l'article 199 undecies A du CGI, à l'article 199 undecies B du CGI, à l'article 217 undecies du CGI et à l'article 217 duodecies du CGI ou de l'autorisation préalable prévue à l'article 199 undecies A du CGI encoure les peines prévues à l'article 1741 du CGI (cf. n° 8677).

Sont notamment visées ici toutes les personnes parties à l'opération ayant bénéficié de l'aide fiscale telles que, outre le bénéficiaire direct de l'aide fiscale à l'investissement outre-mer, les intermédiaires et conseils ayant participé à la mise en place du projet.

Remarque : S'agissant des avantages fiscaux accordés au titre des investissements réalisés outre-mer, il convient de se reporter :

- au Livre IR nos 150 et suivants, aux BOI-IR-RICI-80 et suivants s'agissant de l'article 199 undecies A du CGI

- au Livre IS nos 3961 et suivants et aux BOI-IS-GEO-10-30 et suivants s'agissant des articles 217 undecies du CGI et 217 duodecies du CGI.

- au Livre BIC nos 3280 et suivants et aux BOI-BIC-RICI-20-10 et suivants s'agissant de l'article 199 undecies B du CGI.

Chapitre 2 : Autres délits

A. Délits spéciaux de fraude fiscale

(BOI-CF-INF-40-10-20 au II)

8686

On peut notamment citer :

Remarque : Les peines exposées constituent un maximum.

1. En matière d'impôts directs

8687

Sont passibles d'une amende pénale et d'un emprisonnement de cinq ans (CGI, art. 1771 et CGI, art. 1772) :

- toute personne, association ou organisme qui n'a pas effectué le versement des retenues à la source opérées au titre de l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 1671 A du CGI et de l'article 1671 B du CGI ou n'a effectué que des versements insuffisants si le retard excède un mois ;

- toute personne qui fait profession, soit pour son compte, soit comme salarié, de tenir les écritures comptables de plusieurs clients et qui est convaincue d'avoir établi ou aidé à établir de faux documents en vue de la détermination des bases des impôts dus par lesdits clients ;

- quiconque, encaissant directement ou indirectement des revenus à l'étranger, ne les a pas mentionnés séparément dans sa déclaration, lorsque la dissimulation est établie ;

- quiconque est convaincu d'avoir encaissé sous son nom des coupons appartenant à des tiers en vue de faire échapper ces derniers à l'application de l'impôt ;

- quiconque en vue de s'assurer, en matière d'impôts directs ou de taxes assimilées, le bénéfice de dégrèvements de quelque nature que ce soit, a produit des pièces fausses ou reconnues inexactes.

Est en outre puni de l'amende prévue au 1 de l'article 1772 du CGI le contribuable qui a commis sciemment dans la déclaration des revenus de valeurs et capitaux mobiliers pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, une omission ou insuffisance excédant le dixième de son revenu imposable ou la somme de 153 € (CGI, art. 1773).

Les articles 1771 du CGI à 1773 du CGI prévoient dès lors trois groupes d'infractions commises dans l'établissement ou le paiement de l'impôt suivant leur gravité et l'importance des peines correctionnelles auxquelles elles peuvent donner lieu. Pour plus de précisions sur ces trois groupes, voir BOI-CF-INF-40-10-20 au II-A-1.

8687-1

Par ailleurs, les délits spéciaux en matière d'impôts directs visent également :

- les infractions commises par les établissements payeurs chargés d'effectuer la retenue à la source de l'impôt sur le revenu sur les produits d'actions, parts sociales et revenus assimilés (CGI, art. 1783 A et BOI-CF-INF-40-10-20 au II-A-2) ;

- les infractions relatives à la déclaration des contrats de prêts (CGI, art. 1783 B et BOI-CF-INF-40-10-20 au II-A-3).

2. En matière de droits d'enregistrement

8688

L'article 1837 du CGI prévoit que les affirmations de sincérité frauduleuses en matière d'enregistrement et de publicité foncière sont punies de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende.

Le tribunal peut également prononcer l'interdiction des droits civiques, civils et de famille prévue par l'article 131-26 du code pénal pour une durée de cinq ans au plus.

Les délits spéciaux en matière de droits d'enregistrements visent également :

- la récidive d'une infraction commise par un officier public ou ministériel (CGI, art. 1838 et BOI-CF-INF-40-10-20 au II-C-2) ;

- la fause mention d'enregistrement ou de formalité fusionnée (CGI, art. 1839 et BOI-CF-INF-40-10-20 au II-C-3).

3. En matière de droits de timbre

8689

Sont également passibles d'une amende et d'un emprisonnement :

- l'usage abusif des timbres pour timbrer (CGI, art. 1840 O) ;

- la vente et l'emploi de timbres mobiles ayant déjà servi (CGI, art. 1840 P) ;

- l'imitation, la contrefaçon ou la falsification des empreintes (CGI, art. 1840 Q).

Pour plus de précisions sur les délits spéciaux en matière de droits de timbre, il convent de se reporter au BOI-CF-INF-40-10-20 au II-D.

4. Récidive spéciale aux taxes sur le chiffre d'affaires

8689-1

L'article 1789 du CGI prévoit une procédure particulière aux taxes sur le chiffre d'affaires lorsqu'un contrevenant qui a fait l'objet depuis moins de trois ans d'une des amendes fiscales ou des majorations prévues aux articles 1729 du CGI, 1729 B du CGI et 1734 du CGI commet intentionnellement une nouvelle infraction.

Pour un examen détaillé de la récidive spéciale aux taxes sur le chiffre d'affaires, voir BOI-CF-INF-40-10-20 au II-B.

5. Autres délits spéciaux

a. Ventes sans facture

8690

Les infractions aux règles de la facturation (cf. TVA n^{os} 4793 et suiv.) constatées dans les conditions prévues à l'article L. 450-1 du code de commerce (1er alinéa), à l'article L. 450-2 du code de commerce et à l'article L. 450-3 du code de commerce sont poursuivies pénalement dans le délai le plus bref selon les procédures de la comparution immédiate, de l'information ou de la citation directe (LPF, art. L. 246).

Ces infractions sont punies d'une amende de 75 000 €.

Dans tous les cas où est relevée l'infraction aux règles de facturation telles que prévues aux articles L. 441-3 du code de commerce à L. 441-5 du code de commerce, l'entreprise de l'auteur du délit peut être placée sous séquestre jusqu'à l'exécution de la décision définitive. La mesure de séquestre peut être étendue à l'ensemble du patrimoine de l'auteur du délit (CGI, art. 1751, 2).

b. Entremise illicite (CGI, art. 1743, 2°)

8691

Se reporter au n° 8685-3.

c. Publicité illicite de l'impôt

8692

Conformément au 5° du 1 de l'article 1772 du CGI, quiconque publie ou fait publier, par tout autre moyen que celui prévu à l'article L. 111 du LPF, tout ou partie des listes visées audit article, est puni d'une amende de 4 500 € et d'un emprisonnement de cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement.

B. Délits d'opposition à l'établissement ou au recouvrement de l'impôt

I. Opposition à fonctions et à l'exercice du contrôle fiscal

(CGI, art. 1746 ; BOI-CF-INF-40-20)

8693

Le fait de mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation fiscale dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions est puni d'une amende de 25 000 €. En cas de récidive de cette infraction, le tribunal peut, outre l'amende, prononcer une peine de six mois d'emprisonnement.

L'opposition collective à l'établissement de l'impôt est punie de six mois d'emprisonnement et de 7 500 € d'amende.

Remarque : Les peines exposées constituent un maximum.

Les dispositions de l'article L. 228 du LPF (procédure en cas de délit de fraude fiscale, cf. n^{os} 8672 et suivants) ne sont pas applicables à ces infractions.

Qu'il s'agisse de constater une opposition collective impliquant opposition individuelle, ou seulement une opposition individuelle, les faits constitutifs d'infraction doivent être relevés dans un procès verbal devant permettre tant au Parquet qu'à l'Administration de disposer d'un élément de preuve sur la base duquel pourront être engagées soit l'action publique et l'action fiscale, soit l'action fiscale seule.

Les infractions de droit commun pouvant accompagner les infractions d'opposition, telles que les outrages, les violences et voies de fait, les menaces de mort, les séquestrations, les dégradations de véhicules, etc., sont réprimées par le code pénal.

II. Organisation du refus collectif de l'impôt- incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt

(CGI, art. 1747 ; BOI-CF-INF-40-20)

8694

L'organisation du refus collectif de l'impôt, ou toute tentative, par voies de fait, menaces ou manœuvres concertées est punie des peines prévues à l'article 1er de la loi du 18 août 1936 réprimant les atteintes au crédit de la nation.

L'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt est punie d'une amende de 3 750 € et d'un emprisonnement de six mois.

Remarque : Les peines exposées constituent un maximum.

C. Délit d'escroquerie en matière fiscale

(BOI-CF-INF-40-30)

8695

Certaines fraudes en matière de taxe sur la valeur ajoutée, notamment la falsification de factures d'achats réels, l'établissement de factures d'achats fictifs, la constitution de fausses entreprises, la mise en œuvre de circuits de facturations fictives, la simulation des paiements, causant un préjudice au Trésor soit par l'obtention frauduleuse de remboursements de crédit, soit par l'imputation de crédits fictifs et relevant de l'escroquerie, constituent un délit de droit commun sanctionné par l'article 313-1 du code pénal, l'article 313-7 du code pénal et par l'article 313-8 du code pénal.

Le délit d'escroquerie peut être réalisé en matière fiscale dans des domaines autres que celui de la TVA. Il peut être ainsi évoqué en matière d'aide fiscale à l'investissement, de revendication abusive en matière de crédit d'impôt recherche, ou du versement frauduleux de la prime pour l'emploi (lsite non exhaustive).

La tentative est également punissable au même titre que le délit lui-même (code pénal, art. 313-3) ; elle doit s'être manifestée par un commencement d'exécution et n'avoir été suspendue ou manqué son

effet qu'en raison de circonstances indépendantes de la volonté de leur auteur.

Livre XX : Contentieux

Introduction

8800

Le présent Livre expose l'essentiel des règles de la procédure à suivre - tant auprès de l'Administration que devant les juridictions compétentes - pour l'examen des contestations mettant en cause le bien-fondé ou le montant des impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents des finances publiques.

> **Remarque** : Sauf mise en œuvre de sanctions fiscales assimilables à des accusations en matière pénale, l'article 6-1 de la Convention européenne des droits de l'Homme relatif aux règles du procès équitable n'est pas applicable au contentieux fiscal.

Elle définit aussi les conditions et les limites dans lesquelles l'Administration est autorisée à prendre de sa propre initiative des décisions ayant pour objet de rectifier les erreurs d'imposition commises au préjudice des contribuables.

En dehors de la procédure relative aux litiges susceptibles d'être portés devant les tribunaux et qui constituent le contentieux proprement dit de l'impôt, sont également exposées les règles observées par l'Administration pour consentir à titre gracieux, sur demande ou de sa propre initiative, dans le cadre des règlements en vigueur, des remises ou des transactions portant soit sur l'impôt en principal, soit sur les pénalités (cf n° 9051 et suivants et BOI-CTX-GCX-10-40-40).

Mais le contentieux ne se réduit pas au seul contentieux de l'assiette de l'impôt, il régit également la sphère du contentieux de la responsabilité en matière fiscale (cf.n°9041-1, n^{os} 9044 et suivants et BOI-CTX-RDI) dont l'objet est, pour le contribuable, d'obtenir réparation du préjudice qui résulterait d'une éventuelle action fautive commise par l'administration, ainsi que le contentieux propre au recouvrement de l'impôt (cf. BOI-REC).

En revanche, le plein contentieux ou contentieux d'assiette ne saurait s'étendre :

- au recours pour excès de pouvoir (cf. BOI-CTX-REP) qui, ressortissant à la compétence exclusive du juge administratif, est dirigé à l'encontre des actes réglementaires, de certaines instructions ou circulaires administratives publiées, des mesures gracieuses et des refus de communication de documents administratifs. Ce recours relève du contentieux de l'annulation : l'acte faisant grief y est jugé soit légal (rejet), soit illégal (annulation), sans pouvoir faire l'objet d'une quelconque réformation de la part de la juridiction saisie ;

- ni au recours en cassation (cf. BOI-CTX-ADM et BOI-CTX-JUD), qui tend à faire annuler par une juridiction suprême (Conseil d'État ou Cour de cassation) une décision juridictionnelle rendue en dernier ressort.

*
* *

8801

En définitive, il sera traité successivement :

1. Des dispositions générales en matière de contentieux de l'assiette de l'impôt (première partie, n^{os} 8803 et suivants).

2. Des réclamations préalables auprès du service des impôts (deuxième partie, n^{os} 8841 et suivants).

3. De la procédure devant le tribunal administratif (troisième partie, n^{os} 8920 et suivants).

4. De la procédure devant le tribunal de grande instance (quatrième partie, n^{os} 8980 et suivants).

5. Des voies de recours contre les jugements des tribunaux administratifs et des tribunaux de grande instance (cinquième partie, n^os 9000 et suivants).

6. Des dispositions communes au contentieux de l'assiette de l'impôt (sixième partie, n^os 9015 et suivants).

7. Des dégrèvements ou restitutions d'office (septième partie, n^os 9031 et suivants).

8. Du recours en dommages-intérêts en matière fiscale (huitième partie, n^os 9044 et suivants).

9. De la juridiction gracieuse (neuvième partie, n^os 9051 et suivants).

10. Du bouclier fiscal c'est-à-dire du plafonnement des impôts en fonction du revenu (dizième partie, n^os 9092 et suivants).

Ces commentaires, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, étaient traités dans la troisième partie du Livre VII relatif aux réglementations communes.

Partie 1 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - dispositions générales

(BOI-CTX-DG)

8802

Sont examinés dans cette première partie les domaines respectifs de la juridiction contentieuse et de la juridiction gracieuse (cf. BOI-CTX-DG-10-20).

Titre 1 : Domaine de la juridiction contentieuse

(LPF, art. L. 190 ; BOI-CTX-DG-10-20-10 ;

Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, art. 48)

8803

Les réclamations présentées par les contribuables afin d'obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition légale sont du ressort de la juridiction contentieuse.

Relèvent de la même juridiction les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'Administration dans la détermination d'un résultat déficitaire, même lorsque ces dernières n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire. Les réclamations peuvent être présentées à compter de la réception de la réponse aux observations du contribuable mentionnée à l'article L. 57 du LPF ou, en cas de saisine de la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, à compter de la notification de l'avis rendu par cette commission.

Complétant ces dispositions, l'article 28 de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 prévoit que relèvent également de la juridiction contentieuse les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'Administration dans la détermination d'un excédent de TVA déductible sur la TVA collectée au titre d'une période donnée, même lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire. De plus, la même ordonnance élargit la possibilité de présenter les recours concernés par le deuxième alinéa de l'article L. 190 du LPF (existence d'un résultat déficitaire ou d'un crédit de TVA) aux rehaussements effectués dans le cadre d'une procédure de taxation ou d'évaluation d'office.

Sont instruites et jugées selon les règles de la juridiction contentieuse toutes les actions tendant à la

décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ou à la restitution d'impositions indues, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux (LPF, art. L. 190, al. 3 modifié par le a) du 1° du I de l'article 26 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; cf. n° 8811 et suivants).

Précision : Les aménagements issus du a) du 1° du I de l'article 26 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 s'appliquent aux réclamations et demandes fondées sur une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux prononcés à compter du 1er janvier 2013.

8803-1

L'action en réparation du préjudice subi fondée sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure ou la demande de dommages et intérêts résultant de la faute commise dans la détermination de l'assiette, le contrôle et le recouvrement de l'impôt ne peut porter que sur une période postérieure au 1er janvier de la deuxième année précédant celle au cours de laquelle l'existence de la créance a été révélée au demandeur (LPF, art. L. 190 A issu du I de l'article 26 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 ; sur l'action en réparation de manière générale se reporter aux BOI-CTX-RDI et suivants et aux n^{os} 9044 et suivants).

Précision : Les dispositions de l'article L. 190 A du LPF s'appliquent aux actions en réparation relatives à des créances dont l'existence a été révélée au demandeur à compter du 1er janvier 2013.

En ce qui concerne les dégrèvements et restitutions d'office, voir n^{os} 9030 et suivants et 9041-1.

Chapitre 1 : Réclamations tendant à la réparation d'erreurs

(BOI-CTX-DG-10-20-10 aux I et III)

A. En toute matière fiscale

8804

Les demandes tendant à obtenir la réparation d'erreurs comprennent en toute matière fiscale les réclamations tendant à obtenir :

- une décharge, pour les contribuables qui, pour un motif quelconque, estiment avoir été imposés à tort ;

- une réduction, pour ceux qui estiment avoir été surtaxés ;

- une restitution de versements indus se rapportant à des impositions n'ayant donné lieu ni à l'établissement d'un rôle, ni à la notification d'un avis de mise en recouvrement ;

- une modification du résultat déficitaire déterminé par l'Administration en l'absence de mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire ;

- une modification de l'excédent de TVA déductible déterminé par l'Administration en l'absence de mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire.

Remarque : Les dégrèvements ou restitutions de toutes impositions ou créances fiscales d'un montant inférieur à 8 € ne sont pas effectués. Ce montant s'apprécie par cote, exercice ou affaire (CGI, art. 1965 L).

B. En matière d'impôts directs

8805

Les demandes tendant à obtenir la réparation d'erreurs comprennent en matière d'impôts directs des demandes de nature particulière, à savoir notamment :

- les demandes d'inscription au rôle en matière de taxe d'habitation ;

- les demandes en restitution de versement présentées par les personnes physiques ou les sociétés tenues d'opérer certaines retenues à la source.

Chapitre 2 : Réclamations tendant à l'exercice d'un droit

(BOI-CTX-DG-10-20-10 au II)

8806

Parmi les demandes tendant à obtenir le bénéfice d'un droit, il convient de comprendre toutes celles visant les impositions qui, régulièrement établies ou perçues, sont susceptibles d'être remises en cause par suite d'une situation ou d'un événement particulier spécialement prévu par les textes en vigueur.

Ces demandes visent principalement les points suivants.

A. En matière d'impôts directs

8807

En matière d'impôts directs, ces demandes visent les dégrèvements :

- de la taxe foncière sur les propriétés bâties en cas de vacance de maison ou de l'inexploitation d'immeuble à usage industriel ou commercial ;

- de la taxe foncière sur les propriétés non bâties en cas de disparition d'un immeuble par suite d'un événement extraordinaire, de perte de récoltes sur pied ou de perte de bétail par suite d'épizootie ;

- de la taxe d'habitation en ce qui concerne certaines personnes de condition modeste ;

- de la cotisation foncière des entreprises pour cessation d'activité en cours d'année.

B. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires

8808

En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, ces demandes visent le remboursement :

- de crédit de TVA déductible non imputable (cf. TVA n^{os} 4642 et suiv. ; CGI, art. 271, IV ; CGI, ann. II, art. 242-0 A à CGI, ann. II, art. 242-0 K) ;

- de taxe perçue à l'occasion de la conclusion de ventes ou de services qui sont par suite résiliés, annulés ou demeurent impayés.

C. En matière de droits d'enregistrement et de timbre et de taxes assimilées aux droits d'enregistrement

8809

En matière de droits d'enregistrement et de timbre ainsi qu'en matière de taxes assimilées aux droits d'enregistrement, les demandes tendant à obtenir le bénéfice d'un droit visent principalement la restitution des droits perçus :

- sur un acte produit en justice (cf. ENR n° 6814) ;

- sur un acte ou un contrat annulé, résolu ou rescindé ;

- sur des cessions amiables en matière d'expropriation, d'alignement, d'utilisation de l'énergie hydraulique ;

- sur une transmission d'office ministériel non suivie d'effet ou dont le prix a été réduit ;

- sur la mutation d'une nue-propriété en cas d'usufruits successifs ;

- sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propriété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier ;

- en cas de retour de l'absent ou de paiement des majorations légales d'une rente viagère par les héritiers du débirentier ou à la suite d'un règlement judiciaire ou d'un règlement définitif d'une distribution par contribution postérieure à la déclaration ;

- sur les conventions d'assurances.

D. En toute matière fiscale

8810

En toute matière fiscale, les demandes tendant à obtenir le bénéfice d'un droit peuvent éventuellement viser le bénéfice de dispositions nouvelles qui comportent un effet rétroactif.

Chapitre 3 : Réclamations fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure

(LPF, art. L. 190 ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, art. 48 ; BOI-CTX-DG-20-10-40)

A. Actions fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure

8811

Il résulte des dispositions de l'article L. 190 du LPF que les actions tendant à la réduction ou à la décharge d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ou à la restitution d'impositions indues, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux, relèvent des règles propres du contentieux fiscal.

8811-1

L'article L. 190 du LPF concerne les réclamations par lesquelles les contribuables ou redevables concluent à :

- la décharge ou réduction d'une imposition mise en recouvrement par voie de rôle ou d'avis de mise en recouvrement (sur la mise en recouvrement par voie de rôle, cf. REC n^{os} 7602 et suivants et BOI-REC-PART-10 et suivants ; sur l'avis de mise en recouvrement; cf. REC n^{os} 7851 et suivants et BOI-REC-PREA-10-10 et suivants) ;

- la restitution de sommes acquittées sans émission d'un titre exécutoire ;

- l'exercice d'un droit à déduction ;

- les actions en « répétition de l'indu » des créances d'origine fiscale.

8811-2

À l'appui des actions concernées, les contribuables peuvent invoquer, parmi les moyens relatifs au bien-fondé de l'imposition, la non-conformité des règles dont il est fait application, c'est-à-dire :

- leur illégalité (par exemple, décret contraire à la loi) ;

- leur incompatibilité ou contrariété avec une norme internationale (par exemple, loi contraire à un traité).

8811-3

Lorsque le juge de l'impôt se prononce par une interprétation de la loi fiscale différente de celle qui est exprimée par l'Administration dans ses instructions régulièrement publiées, il statue sur le fondement direct et exclusif de la loi, de sorte qu'il ne déclare pas non conforme à une règle de droit supérieure l'interprétation administrative fondant l'imposition litigieuse.

Sa décision ne saurait ainsi constituer la justification et le fondement d'actions en répétition de l'indu engagées ultérieurement par des tiers (Cass. com. 24 mai 1994, n° 91-21438).

Constitue, en revanche, une action en répétition de l'indu la demande en restitution d'une imposition acquittée sur le fondement de directives de l'Administration se présentant, non comme l'interprétation de la loi fiscale, mais comme son substitut pur et simple.

8811-4

Les actions en répétition de l'indu, fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure, sont introduites selon les règles de délais prévus à l'article R* 196-1 du LPF et à l'article R* 196-2 du LPF. Le délai pour agir court selon le cas, à compter de la mise en recouvrement ou du paiement de l'impôt et non pas à compter de la date d'intervention des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux visés au cinquième alinéa de l'article 190 du LPF.

B. Non-conformité révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux

8811-5

Le cinquième alinéa de l'article L. 190 du LPF définit les décisions juridictionnelles et les avis rendus aux contentieux susceptibles de révéler la non-conformité. Il s'agit des décisions du Conseil d'État ainsi que des avis rendus en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, des arrêts de la Cour de cassation ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 441-1 du code de l'organisation judiciaire et des arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle.

8811-6

Lorsque les contribuables ont été informés par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux de la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application pour fonder l'imposition, ils disposent des délais de réclamation prévus à l'article R*. 196-1 du LPF et à l'article R*. 196-2 du LPF pour introduire leur demande tendant à obtenir le remboursement des créances d'origine fiscale.

Il est précisé que les décisions juridictionnelles et les avis, visés aux troisième et cinquième alinéas de l'article L. 190 du LPF, révélant la non-conformité d'une règle de droit à une règle de droit supérieure ne constituent pas des événements ouvrant un nouveau délai de réclamation (LPF, art. R*. 196-1, c et LPF, art. R*. 196-2, b modifiés par le décret n° 2013-643 du 18 juillet 2013).

S'agissant de la période répétible sur laquelle porte les demandes : les actions en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés se prescrivent par deux ans, selon le cas, à compter de la mise en recouvrement du rôle ou de la notification de l'avis de mise en recouvrement ou, en l'absence de mise en recouvrement, du versement de l'impôt contesté ou de la naissance du droit à déduction (LPF, art. 190, al. 4 modifié par l'article 48 de la loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière).

8811-7

Sur les actions en répétition de l'indu au regard du droit communautaire, cf. arrêts :

- CJCE, 2 décembre 1997, affaire C-188/95 ;

- CE, 25 juin 2012, n^{os} 345043 et 345491, ECLI:FR:CESSR:2012:345043.20120625 ;

- Cass. com., arrêt du 3 mai 2000 n° 98-15763.

Titre 2 : Domaine de la juridiction gracieuse

(LPF, art. L. 247 ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, art. 15 ; BOI-CTX-DG-10-20-20 et BOI-CTX-GCX et suivants)

Chapitre 1 : Demandes présentées par les contribuables ou par les comptables publics

(BOI-CTX-GCX-10 et suivants)

8812

La juridiction gracieuse est compétente pour l'examen des demandes présentées :

- soit par les contribuables en vue d'obtenir une mesure de bienveillance portant abandon ou atténuation des impositions ou des pénalités mises à leur charge ;

- soit par les comptables publics en vue d'être dispensés d'effectuer de leurs deniers personnels le versement des impositions dont ils n'ont pu assurer le recouvrement.

L'article L. 247 du LPF est complété par l'article 15 de la loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière. Les trois nouveaux alinéas de l'article L. 247 du LPF prévoient que l'Administration ne peut transiger :

- lorsqu'elle envisage de mettre en mouvement l'action publique pour les infractions mentionnées au code général des impôts ;

- lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle.

Sur la notion de « transaction », cf. n° 9051 et suivants, et n° 9072.

A. Demandes des contribuables

(BOI-CTX-GCX-10-10)

I. En matière d'impôts directs

8813

Conformément à l'article L. 247 du LPF, les contribuables peuvent solliciter la remise ou une modération du principal de leur dette fiscale mais seulement pour des motifs de gêne ou d'indigence les mettant dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor.

Conformément à l'article L. 247 A du LPF modifié par l'article 42 de la loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière, les contribuables de bonne foi, en situation de gêne ou d'indigence, qui ont déposé auprès de la commission de surendettement des particuliers visée à l'article L. 331-1 du code de la consommation une demande faisant état de dettes fiscales et qui ne font pas l'objet d'une procédure de rétablissement personnel prévue à l'article L. 332-5 du code de la consommation ou à l'article L. 332-6 du code de la consommation, bénéficient d'une remise d'impôts directs au moins équivalente à celle recommandée par la dite commission pour les autres créances.

Précision : Sur l'intervention de la commission de surendettement des particuliers, voir BOI-CTX-GCX-10-30-30-30 et n^{os} 9061 et suivants. Voir également le BOI-REC-EVTS-10-10-20 et Livre XVIII REC n° 7972 sur la procédure de surendettement dans le cadre des procédures amiables de règlement du passif.

II. En toute matière fiscale

8814

En toute matière fiscale, les contribuables ayant fait l'objet de sanctions (amendes, majorations) peuvent, même lorsque leur solvabilité n'est pas en cause, demander :

- la remise ou une modération de ces sanctions, dans tous les cas où les pénalités et, le cas échéant, les impositions qu'elles concernent sont devenues définitives ;

- une transaction portant atténuation desdites sanctions, lorsque celles-ci et, le cas échéant, les impositions principales ne sont pas définitives (sur la notion de « transaction », cf. n° 9051 et suivants).

Depuis le 1er janvier 2004, les dispositions concernant les amendes ou majorations sont, le cas échéant, applicables aux sommes dues au titre de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI.

Précision : Les commentaires relatifs à l'intérêt de retard sont exposés aux n^{os} 8492 et suivants du Livre XIX CF et aux BOI-CF-INF-10-10 et suivants.

À compter du 1er mars 2011, les contribuables peuvent également solliciter une remise totale ou partielle des frais de poursuites mentionnés à l'article 1912 du CGI, tel qu'il résulte du A du IV de l'article 55 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, et des intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du LPF (LPF, art. L. 247, 2° bis).

Conformément aux dispositions de l'article L. 247-0 A du LPF, créé par l'article 15 de la loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, la détermination du montant de l'atténuation fixée en application du 3° de l'article L. 247 du LPF garantit le respect de la hiérarchie des sanctions prévues au chapitre II du livre II du CGI.

III. Personnes susceptibles d'être mises en cause à titre de responsables

(BOI-CTX-GCX-30)

8815

Les personnes susceptibles d'être mises en cause, à titre de responsables, pour le paiement d'impositions dues par un tiers peuvent, quelle que soit la nature des impôts, droits ou taxes dont il s'agit, solliciter de la juridiction gracieuse la décharge totale ou partielle de leur responsabilité.

Se reporter également :

- à la décharge de responsabilité solidaire : cf. n° 9083, BOI-CTX-DRS et Livre REC n° 7881-7 ;

- aux solidarités diverses en matière d'action en recouvrement, cf. BOI-REC-SOLID et suivants et Partie 7 du Livre XVIII REC, n^{os} 7599 et suivants.

IV. En cas de procédure de conciliation, plan de sauvegarde ou de plan de redressement

8816

Enfin, les administrations financières peuvent, dans les conditions fixées à l'article L. 626-6 du code de commerce, consentir des remises de dettes en cas de procédure de conciliation, de plan de sauvegarde ou de plan de redressement (LPF, art. L. 247 B à LPF, art L. 247 D).

Sur la procédure de conciliation, voir BOI-REC-EVTS-10-10-10 et REC n° 7971.

Sur la procédure de sauvegarde, voir BOI-REC-EVTS-10-20-10 et REC n° 7973.

Sur la procédure de redressement, voir BOI-REC-EVTS-10-20-20 et REC n° 7974.

L'ensemble des évènements pouvant affecter l'action en recouvrement sont exposés aux BOI-REC-EVTS et suivants.

B. Demandes des comptables publics

(CGI, ann. III, art. 426 à CGI, ann. III, art. 436 , BOI-CTX-GCX-20 et BOI-REC-EVTS et suivants)

8817

En matière d'impôts directs, les comptables publics peuvent soumettre à la juridiction gracieuse :

- les demandes tendant à l'admission en non-valeur des impositions dont le recouvrement ne peut être effectué par suite notamment de l'absence, du décès ou de l'insolvabilité du contribuable ;

- les demandes en sursis de versement des impositions susceptibles d'être recouvrées mais dont le recouvrement n'a pu être obtenu dans le délai prévu pour l'apurement des rôles ; ces demandes n'ont pas à être soumises à l'avis du service de l'assiette ;

- les demandes en décharge ou en atténuation de responsabilité, afin d'être dispensés, en totalité ou en partie, de verser de leurs propres deniers le montant des impositions qui n'ont pas été recouvrées dans le délai prescrit et dont l'admission en non-valeur a été refusée.

Chapitre 2 : Décisions d'office

8818

L'Administration peut, dans certaines limites et sous certaines conditions, prendre d'office des décisions portant abandon ou atténuation d'imposition ou de pénalités.

Se reporter au BOI-CTX-GCX-20.

Partie 2 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - réclamations préalables auprès du service des impôts

(BOI-CTX-PREA)

8840

Les contribuables doivent adresser une réclamation au service des impôts avant de pouvoir régulièrement saisir la juridiction compétente. Ces réclamations sont soumises à des règles générales applicables à l'ensemble des réclamations.

Il existe, en outre, des règles de procédure particulières à certaines réclamations (cf. n^{os} 8806 et suiv.).

Titre 1 : Introduction des réclamations

Chapitre 1 : Service compétent pour recevoir les réclamations

(LPF, art. R* 190-1 ; BOI-CTX-PREA-10-10)

A. Principe

8841

La réclamation doit être adressée au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition.

Toutefois, une réclamation qui n'est pas adressée au service compétent mais à une autorité hiérarchique supérieure, ou à un autre service des impôts ne doit pas être considérée comme irrecevable. Il appartient au service saisi d'une telle réclamation de la transmettre au service compétent et d'aviser le réclamant de cette transmission.

Il en est de même des réclamations adressées au service du recouvrement qui doivent être assimilées aux demandes adressées au service de l'assiette ; la date d'enregistrement de la réclamation est alors celle de la réception par le service du recouvrement (LPF, art. R* 190-2).

Enfin, lorsque l'imposition contestée a été établie à l'initiative d'une direction des finances publiques autre que celle dont dépend le lieu de l'imposition, d'une direction spécialisée ou d'un service à compétence nationale, la réclamation est adressée au directeur chargé de cette direction ou de ce service. Ainsi, par exemple, lorsqu'un contribuable domicilié dans le ressort d'une autre direction des finances publiques exerce une activité professionnelle indépendante dans le ressort d'une autre direction des finances publiques et que cette activité a donné lieu à des rehaussements du revenu professionnel de la part de la direction du lieu d'exercice de la profession, les réclamations portant sur les rappels d'impôt sur le revenu correspondants sont de la compétence de la direction des finances publiques qui a effectué le contrôle. Celle-ci peut donc non seulement instruire la demande contentieuse, mais aussi statuer.

B. Cas particuliers

I. Droit d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune

8842

En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou d'impôt de solidarité sur la fortune, les réclamations relatives à la valeur vénale réelle d'immeubles, fonds de commerce et

marchandises neuves qui en dépendent, clientèles, droits à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, navires et bateaux, sont adressées au service des impôts du lieu de situation des biens ou d'immatriculation des navires et bateaux.

II. Biens ne formant qu'une seule exploitation situés sur plusieurs circonscriptions

8843

Lorsque des biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés sur plusieurs circonscriptions, le service des impôts compétent est celui de la circonscription sur le territoire de laquelle se trouve le siège de l'exploitation ou, à défaut de siège, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice cadastrale.

III. Demandes de remboursement de crédits de TVA générés par des opérations occasionnelles

8844

En ce qui concerne les demandes de remboursement de crédits de TVA générés par des opérations occasionnelles (cf. BOI-TVA-DECLA-20-30-10-20), elles doivent être adressées :

- au service des impôts du lieu de situation des biens, à raison des opérations immobilières réalisées ;

- au service des impôts dont dépend le domicile du redevable ou le siège de l'organisme sans but lucratif, pour les opérations autres qu'immobilières.

IV. Demandes de remboursement d'excédents de prélèvements ou de retenue à la source sur revenus de capitaux mobiliers

8845

Les demandes de remboursement d'excédents de prélèvements ou de retenue à la source sur revenus de capitaux mobiliers doivent être adressées au Pôle RCM, 10, rue du Centre, TSA 30012, 93465 Noisy-Le-Grand cedex (cf. également BOI-RPPM-RCM-30-10-10-40 au II-A-2-c).

V. Entreprises relevant de la direction des grandes entreprises

(LPF, art. R* 190-1)

8846

L'article R* 190-1 du LPF détermine le lieu de dépôt des réclamations. Ainsi, les entreprises qui relèvent de la direction des grandes entreprises (DGE) doivent déposer auprès de cette direction l'ensemble des réclamations contentieuses relatives aux impositions à l'égard desquelles cette direction est compétente, quelle que soit la période sur laquelle portent ces réclamations.

Précision : Sur le périmètre de compétence de la DGE, se reporter au BOI-IS-DECLA-30-10.

Toutefois, les réclamations portant sur une imposition dont l'assiette a été établie à l'initiative d'une direction des finances publiques, d'une direction spécialisée ou d'un autre service à compétence nationale sont adressées à cette direction ou à ce service.

Par ailleurs, les réclamations relatives à la taxe foncière et à la cotisation foncière des entreprises, autres que les demandes de plafonnement de la contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée (CGI, art.1647 B sexies ; BOI-IF-CFE-40-30-20-30 et IF n^{os} 6283 et suivants) et les demandes de dégrèvement de cotisation foncière des entreprises pour diminution des bases (CGI, art.1647 bis ; BOI-IF-CFE-40-30-20-20 et IF n° 6282), doivent être déposées auprès du service des impôts qui a établi l'imposition et qui est mentionné sur l'avis d'imposition. Il en va de même des réclamations portant sur un impôt acquitté auprès d'un autre service que la DGE (droits d'enregistrement par exemple) et pour les réclamations portant sur une imposition consécutive à un contrôle réalisé par une direction nationale ou interrégionale de contrôle qui doivent être adressées à cette direction.

C. Récépissé

8847

Les réclamations font l'objet d'un récépissé adressé au contribuable.

Chapitre 2 : Délais d'introduction des réclamations

(LPF, art. R* 196-1 à LPF, art. R* 196-6)

A. Généralités

(BOI-CTX-PREA-10-20)

8848

À peine d'irrecevabilité définitive, les réclamations adressées au service compétent doivent être présentées dans les délais fixés par la loi.

La date à retenir pour apprécier la recevabilité d'une réclamation est celle à laquelle celle-ci a été envoyée par le contribuable, le cachet de la poste faisant foi (LPF, art. L. 286).

Les délais de réclamation ne sont pas des délais francs, c'est-à-dire, en particulier, qu'ils expirent le jour de l'échéance, sans prorogation d'un jour ; la demande peut donc être présentée jusqu'au dernier jour du délai, à minuit.

Toutefois, si le dernier jour du délai est un dimanche ou un jour férié, les réclamations parvenues au service compétent par le courrier du premier jour ouvrable qui suit doivent être considérées comme recevables.

B. Délai général de réclamation

(LPF, art. R* 196-1 et LPF, art. R* 196-2 ; BOI-CTX-PREA-10-30)

I. Principe

8849

Sous réserve des cas dans lesquels sont prévus des délais spéciaux (cf. n^{os} 8852 et suiv.), les réclamations doivent être présentées au service des impôts :

- en matière d'impôts locaux et de taxes accessoires, au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle (cf. 1° ci-dessous) ou de la réalisation de l'événement (cf. 4° ci-dessous) ;

- en toute autre matière fiscale, au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle :

1° de la mise en recouvrement du rôle (impôts directs établis par voie de rôle , cf. BOI-REC-PART-10).

La date de mise en recouvrement figure sur l'avis d'imposition délivré au contribuable.

2° de la notification d'un avis de mise en recouvrement (cf. BOI-REC-PREA-10-10).

La notification effectuée par pli postal recommandé doit être considérée comme faite le jour de la remise effective du pli au destinataire ou à son fondé de pouvoir.

3° du versement spontané de l'impôt contesté, lorsque ce versement n'a donné lieu, préalablement, ni à l'établissement d'un rôle ni à la notification d'un avis de mise en recouvrement.

Les contestations susceptibles de s'élever au sujet des acomptes ou versements provisionnels d'impôt sur les sociétés ou sur le revenu, d'impôts directs locaux, ou de taxes sur le chiffre d'affaires notamment, sont soumises, du point de vue des délais de présentation, à la déchéance quadriennale des créanciers de l'État.
Elles doivent être distinguées de celles visant l'impôt proprement dit.

Remarque : La restitution d'un excédent d'impôt sur les sociétés, lors du versement d'un acompte ou résultant de la

liquidation de l'impôt, s'analyse comme une opération comptable de remboursement qui incombe au seul comptable chargé du recouvrement.

4° de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.

Par événement, il faut entendre tout fait ou circonstance se rapportant directement à la situation propre du contribuable auteur de la réclamation, ou aux éléments de base ou de calcul de l'imposition contestée ayant pour conséquence :
- soit de mettre en cause le principe de l'imposition ;
- soit de modifier rétroactivement l'assiette ou le calcul de cette imposition ;
- soit d'ouvrir droit au dégrèvement ou à la restitution de tout ou partie d'une imposition régulièrement établie ou calculée.
Sont exclus des « événements » les faits et circonstances concernant des personnes autres que le contribuable lui-même ou des impositions distinctes de celle visée dans la réclamation.
En ce sens, un arrêt rendu par la Cour de cassation à l'égard d'un autre contribuable ne constitue pas un événement au sens du c du premier alinéa de l'article R* 196-1 du LPF.
De même, les décisions ou avis rendus au contentieux par le Conseil d'État et la Cour de cassation, les jugements du Tribunal des conflits, des arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle, révélant la non-conformité d'une règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure ne constituent pas des « événements ».
Il s'ensuit qu'une décision administrative ou judiciaire modifiant la doctrine ou la jurisprudence antérieure ne peut être considérée comme un « événement ».
Constituent, en revanche, des « événements » ouvrant le délai de réclamation :
- la publication d'un texte législatif ou réglementaire comportant des dispositions qui modifient, avec effet rétroactif, les règles d'imposition ;
- la constatation de l'existence d'un paiement indu lors de la liquidation des droits exigibles sur une déclaration de succession ;
- une décision de justice fixant rétroactivement la véritable situation du contribuable ou la nature réelle d'un élément d'imposition.
Il en est ainsi des faits de nature à exercer une influence sur le bien-fondé de l'imposition, dans son principe ou dans son montant, qui sont au nombre de ceux regardés comme motivant la réclamation au sens de l'article R* 196-1. du LPF (cf. CE, arrêt du 30 janvier 1976, n° 96173 ; CAA Nantes, arrêt du 4 décembre 2006, n° 05NT01856) ;
- tout fait ouvrant droit, par lui-même, en vertu d'une disposition législative ou réglementaire, à un dégrèvement ou à une restitution ;
- pour les demandes de remboursement de crédits de TVA générés par des opérations occasionnelles, selon le cas (CGI, art. 271, I-2 ; cf. également BOI-TVA-DECLA-20-30-10-20) :
    • l'exigibilité de la taxe chez le redevable,
    • la livraison du bien cédé (qui s'entend, pour les mutations d'immeubles ou les cessions de droits sociaux, de la date de la vente).

Toutefois, si l'imposition contestée donne lieu à l'émission d'un rôle ou à l'établissement d'un avis de mise en recouvrement, le point de départ du délai de réclamation est la date de mise en recouvrement du rôle ou de la notification de l'avis de mise en recouvrement lorsque cette date est postérieure à celle de l'événement qui motive la demande.

En effet, lorsque le point de départ du délai de réclamation peut être fixé à plusieurs dates différentes, la date d'expiration doit toujours être déterminée d'après la dernière de ces dates.

II. Conséquences

1. Réclamations prématurées

8850

Les réclamations qui parviennent au service des impôts antérieurement à la date servant de point de départ au délai légal de réclamation (mise en recouvrement du rôle, notification d'un avis de mise en recouvrement ou versement spontané de l'impôt, événement motivant la réclamation) sont irrecevables comme prématurées, le contribuable conservant, bien entendu, la faculté de renouveler sa demande dans le délai légal.

Cependant, doivent être considérées comme recevables, bien qu'elles soient en principe prématurées :

- en matière d'impôts directs établis par voie de rôle (cf. BOI-REC-PART-10 et suivants) les réclamations présentées, notamment, avant la date de mise en recouvrement du rôle mais après réception par le contribuable de l'avis d'imposition relatif à l'imposition contestée ;

- pour tous autres impôts, droits ou taxes, les réclamations présentées entre la date de notification de l'avis de mise en recouvrement - ou la date du paiement de l'impôt, si celui-ci est versé sans émission préalable d'un avis de mise en recouvrement - et la date du point de départ du délai, si celle-ci est postérieure à la précédente.

Une réclamation prématurée, dirigée contre une imposition qui n'a pas encore été mise en recouvrement, se trouve régularisée par l'émission du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement correspondant.

2. Réclamations tardives

8851

Les réclamations présentées après l'expiration du délai légal sont définitivement frappées de déchéance ou de forclusion et doivent, par conséquent, faire l'objet d'une décision de rejet à moins que le réclamant ne parvienne à faire la preuve que la production hors délai de la demande résulte d'un retard anormal dans la distribution du courrier.

Remarque : La déchéance dont se trouve entachée une réclamation n'a pas pour effet de priver l'Administration de la possibilité qu'elle tient de l'article R* 211-1 du LPF de prononcer d'office, jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle de l'expiration du délai de réclamation, le dégrèvement ou la restitution des impositions ou fractions d'impositions formant surtaxe (cf. n^{os} 9031 et suiv.).

C. Délais spécifiques à certaines réclamations

(BOI-CTX-PREA-10-40)

I. Délai spécial applicable lorsque le contribuable a fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification

(LPF, art. R* 196-3 ; BOI-CTX-PREA-10-40 au I)

8852

Ce texte ouvre au contribuable un délai spécial de réclamation qui ne peut trouver son application qu'à l'égard des seules impositions qui ont fait l'objet d'une proposition de rectification, une vérification de comptabilité ne constituant pas une procédure de reprise au sens de l'article R* 196-3 du LPF.

Le délai est égal à celui dont l'Administration dispose elle-même pour établir l'impôt. Il expire donc, en général, le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectification. Toutefois, dans la mesure où il a fait l'objet d'une procédure de reprise sur la période décennale, le contribuable dispose d'un délai spécial de réclamation qui expire le 31 décembre de la dixième année qui suit celle de la proposition de rectification.

Le point de départ du délai spécial est constitué par la date de réception de la proposition de rectification (Cass. com, arrêt du 7 février 1995, n° 93-15345).

Ce délai est ouvert aussi bien en ce qui concerne les impositions primitives sur lesquelles a porté la procédure de rehaussement engagée par le service, que les impositions complémentaires mises en recouvrement à la suite de cette procédure. Il s'applique tant dans le cas de rehaussement selon la procédure contradictoire que dans celui de reprise opérée notamment par voie d'imposition d'office.

En outre, ce délai peut être mis à profit pour contester l'imposition primitive ayant donné lieu à l'engagement d'une procédure de rectification contradictoire, même lorsque celle-ci n'a pas abouti à l'établissement d'une imposition supplémentaire.

Enfin, le délai spécial ne se substitue pas purement et simplement au délai général de réclamation, celui-ci pouvant toujours être utilisé, dès lors, notamment, qu'il vient à expiration à une date postérieure à celle du délai spécial.

Mais, dans cette hypothèse, le contribuable qui n'aurait pas présenté une réclamation avant l'expiration du délai spécial serait déchu du droit de contester l'imposition primitive. L'intéressé ne pourrait plus alors que réclamer contre l'imposition supplémentaire dans la fraction du délai général, propre à cette imposition, qui reste à courir après l'expiration du délai spécial.

II. Délai spécial applicable lorsque la non-conformité de la règle de droit a été révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux

(LPF, art. L. 190 ; LPF, art. L. 190 A ; LPF, art. R*. 196-1 ; LPF, art. R*. 196-2 ; Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 26 ; Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, art. 48 ; Décret n° 2013-643 du 18 juillet 2013 ; BOI-CTX-PREA-10-40 au III-C et BOI-CTX-DG-20-10-40 au III)

8853

Les actions tendant à la réduction ou à la décharge d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ou à la restitution d'impositions indues, relèvent des règles propres du contentieux fiscal même lorsqu'elles sont fondées sur la non-conformité d'une règle de droit par rapport à une règle de droit supérieure (cf. n^{os} 8811 et suiv. et BOI-CTX-DG-20-10-40).

Lorsque cette non-conformité est révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux (LPF, art. L. 190, al. 3), ces actions se prescrivent par deux ans, selon le cas, à compter de la mise en recouvrement du rôle ou de la notification de l'avis de mise en recouvrement ou, en l'absence de mise en recouvrement, du versement de l'impôt contesté ou de la naissance du droit à déduction (LPF, art. L. 190, al. 4 ; loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, art. 48).

Ces actions sont introduites dans les conditions de délais prévus à l'article R*. 196-1 du LPF et à l'article R*. 196-2 du LPF. Le délai de réclamation court donc à compter de la mise en recouvrement ou du paiement de l'impôt et non pas à compter de la date d'intervention des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux visés au cinquième alinéa de l'article L. 190 du LPF (notamment les décisions du Conseil d'État, les avis rendus en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, les arrêts de la Cour de cassation, les avis rendus en application de l'article L. 441-1 du code de l'organisation judiciaire).

Par ailleurs, l'article L. 190 A du LPF prévoit que l'action en réparation du préjudice subi fondée sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure ne peut porter que sur une période postérieure au 1er janvier de la deuxième année précédant celle au cours de laquelle l'existence de la créance a été révélée au demandeur (cette disposition s'applique aux actions en réparation relatives à des créances dont l'existence a été révélée au demandeur à compter du 1er janvier 2013).

Cette décision peut être prononcée par :

- le juge national : jugé à cet égard, que dans les matières soumises à la compétence de l'ordre judiciaire, la décision juridictionnelle à prendre en considération est la première décision rendue par la Cour de cassation concernant la compatibilité des dispositions de droit interne avec la règle de droit supérieure.

- la Cour de Justice de l'Union européenne.

III. Délais particuliers aux impôts directs

(LPF, art. R* 196-1 ; BOI-CTX-PREA-10-40 au II)

8854

Ne s'appliquant, bien entendu, que s'ils sont plus favorables au contribuable que le délai général (cf. n^{os} 8849 et suiv.), ces délais sont prévus à l'occasion :

- de l'envoi de nouveaux avis d'imposition ;

- de retenues à la source et de prélèvements ;

- de cotisations établies à tort ou faisant double emploi.

1. À l'occasion de l'envoi de nouveaux avis d'imposition

8855

Les avis d'imposition rectifiés à la suite d'erreurs d'expédition commises dans la confection des rôles (ou avis d'imposition) sont adressés au contribuable sous pli recommandé avec demande d'avis de réception postal. C'est la date portée sur l'avis de réception postal qui constitue le point de départ du délai particulier de réclamation. Ce délai expire le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a reçu le nouvel avis d'imposition.

Précision : Sur l'imposition par voie de rôle, voir BOI-REC-PART-10 et suivants et REC nos 7602 et suivants.

2. À l'occasion de retenues à la source et de prélèvements (revenus de capitaux mobiliers, sommes payées à des personnes domiciliées ou établies hors de France)

8856

Le délai de réclamation expire le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle ces retenues ou prélèvements ont été opérés.

Précision : Sur les modalités particulières d'imposition des revenus de capitaux mobiliers, voir BOI-RPPM-RCM-30 et suivants.

3. À l'occasion de cotisations établies à tort ou faisant double emploi

8857

Dans ce cas, le délai pour la présentation des réclamations ne prend fin que le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de l'existence de la cotisation indûment imposée.

Le bénéfice de ce délai particulier ne s'applique qu'aux réclamations portant sur l'intégralité de cette cotisation.

8857-1

La connaissance certaine de l'existence d'une cotisation indûment imposée résulte de toute circonstance impliquant l'impossibilité, pour le contribuable, d'ignorer l'existence de l'imposition établie à son nom.

Ainsi, la date servant de point de départ au délai peut être :

- celle du premier paiement effectué sur l'imposition litigieuse en cas de faux emploi, ou, en cas de double emploi, la date du premier paiement effectué sur celle des deux cotisations qui a été acquittée en dernier lieu ;

- celle des premières poursuites engagées en vue du recouvrement de l'impôt ;

- celle à laquelle le contribuable a eu, de son propre aveu, connaissance de l'imposition contestée ;

- celle à laquelle le contribuable a fait une réclamation visant une cotisation portée sur le même avis d'imposition que l'imposition litigieuse.

IV. Délais particuliers à certaines réclamations de nature spéciale

Remarque : Les autres réclamations spéciales, énumérées aux nos 8807 et suivants, doivent être présentées dans le délai général.

1. Impôts directs

8858

Des délais spéciaux sont prévus en ce qui concerne :

- les réclamations pour pertes de récoltes sur pied en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties qui peuvent être présentées, au choix des intéressés (cf. n° 8807 ; BOI- IF-TFNB-50-10-20 au II-B) :

  • soit quinze jours au moins avant la date où commence habituellement l'enlèvement des récoltes,
  • soit dans les quinze jours du sinistre (LPF, art. R* 196-4) ;

- les demandes en décharge ou réduction de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour vacance de maison ou inexploitation d'immeuble à usage industriel ou commercial ; les demandes doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle la vacance ou l'inexploitation a atteint une durée de trois mois (LPF, art. R* 196-5 ; BOI-IF-TFB-50-20-30 au III).

Aucun délai n'est exigé pour la présentation des demandes concernant les pertes de bétail par suite d'épizootie, en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, le dégrèvement devant être accordé dans le cadre de la juridiction gracieuse (cf. nos 9051 et suiv. ; BOI-IF-TFNB-50-20 au II).

2. Taxe sur la valeur ajoutée

8859

Des délais spéciaux sont prévus pour les demandes en restitution de crédits de taxe non imputables (BOI-TVA-DED-50-20-10 ; cf. également TVA n^{os} 4642 et suivants pour les redevables occasionnels).

3. Réduction d'un déficit

8860

En application de l'article R* 196-1 du LPF, le délai de réclamation ouvert à l'encontre des réductions de déficit expire le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue, selon le cas, soit la réception de la réponse aux observations du contribuable, soit la notification de l'avis de la commission (BOI-CTX-DG-10-20-10 au III).

Chapitre 3 : Forme et contenu des réclamations

(LPF, art. R* 197-1 à LPF, art. R* 197-5 ; BOI-CTX-PREA-10-50 et BOI-CTX-PREA-10-60)

8861

Les réclamations au service des impôts doivent réunir un certain nombre de conditions touchant leur mode de présentation, leur contenu, la qualité de leur auteur, les pièces qui doivent leur être annexées et leurs conséquences éventuelles sur le recouvrement de l'impôt qu'elles concernent (à cet égard, cf. sursis de paiement au Livre REC n^{os} 7866 et suiv. et aux BOI-REC-PREA-20-20 et suivants).

A. Forme matérielle de la réclamation

(BOI-CTX-PREA-10-50 au I-A)

8862

La réclamation doit être établie par écrit, sous forme d'une simple lettre sur papier libre. Les demandes de remboursement des crédits de TVA non imputables, générés par des opérations occasionnelles, obéissent aux mêmes règles de forme.

B. Présentation individuelle

(LPF, art. R* 197-1 ; BOI-CTX-PREA-10-50 au I-B)

I. Principe

8863

Les réclamations sont individuelles.

Toutefois en cas de réclamation collective, et en l'absence de difficultés particulières pour statuer sur la réclamation, le service devra s'abstenir de demander aux contribuables de produire des réclamations individuelles, et prendre autant de décisions qu'il y a de réclamants. En ce qui concerne la régularisation, cf. n° 8872.

II. Exceptions

8864

Des réclamations collectives peuvent être présentées par :

- les contribuables imposés collectivement (propriétaires indivis par exemple) ;

- les membres des sociétés de personnes lorsqu'ils contestent des impositions à la charge de la société ;

- les maires qui sollicitent, au nom de leurs administrés, un dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour pertes de récoltes.

La faculté de présenter une réclamation conjointe est ouverte au regard du même impôt, au bailleur et

au preneur en matière de calamités agricoles.

C. Présentation par commune

(LPF, art. R* 197-2 ; BOI-CTX-PREA-10-50 au I-D)

8865

Il doit être présenté une réclamation distincte par commune en matière d'impôts directs locaux.

Une réclamation portant sur des impôts directs locaux assis dans plusieurs communes n'est recevable qu'à l'égard des cotisations établies dans la commune dénommée la première mais le contribuable doit être invité au préalable à régulariser sa demande (cf. n° 8872).

Pour tous autres impôts ou taxes, les contribuables peuvent valablement viser dans la même réclamation des impositions établies dans des communes différentes à condition que la réclamation en cause soit adressée au service territorialement compétent.

D. Contenu des réclamations

(LPF, art. R* 197-3 et LPF, art. R* 197-5 ; BOI-CTX-PREA-10-50 au II)

8866

Outre qu'elle doit permettre d'identifier le réclamant (nom et adresse), toute réclamation doit :

- mentionner le ou les impôts, droits ou taxes qu'elle concerne ;

- contenir l'exposé sommaire des moyens par lesquels son auteur prétend la justifier ;

- indiquer les conclusions du réclamant, c'est-à-dire l'objet réel et la portée exacte de la demande (base, montant du dégrèvement ou du remboursement de crédit de taxe sollicité) ;

- être accompagnée des pièces suivantes :

  • avis d'imposition ou copie de l'avis d'imposition ou extrait de rôle, lorsqu'il s'agit d'un impôt direct établi par voie de rôle,
  • avis de mise en recouvrement ou copie de cet avis pour les impôts, droits ou taxes ayant donné lieu à la notification d'un tel avis,
  • pièce justifiant le montant de la retenue ou du paiement lorsque la demande concerne des impôts perçus par voie de retenue à la source ou versés spontanément, sans émission préalable d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement.

  Précisions : Pour les demandes de remboursement de crédits de TVA non imputables, voir TVA n^{os} 4642 et suivants. Pour les impositions établies par voie de rôles, voir BOI-REC-PART-10 et suivants. Pour l'avis de mise en recouvrement, voir BOI-REC-PREA-10-10 et suivants.

- porter la signature manuscrite du contribuable ou de son mandataire (cf. **n^{os} 8867 et suiv.**) ; mais une réclamation non signée serait recevable si elle était accompagnée d'une lettre dûment signée par le réclamant ou si ce dernier était un contribuable illettré ou physiquement inapte à signer.

En ce qui concerne la régularisation du défaut de signature, cf. n° 8872.

- désigner le lieu d'élection de domicile en France pour le réclamant domicilié hors de France.

Cette condition est réputée remplie lorsque la réclamation est présentée :

• par un avocat, la qualité du réclamant emportant de plein droit élection de domicile au cabinet du signataire,
• par un mandataire domicilié en France, la délivrance du mandat valant présomption d'élection de domicile à l'adresse du signataire.

E. Qualité de l'auteur de la réclamation et mandat

(LPF, art. R* 197-4 ; BOI-CTX-PREA-10-60)

8867

C'est le contribuable lui-même (en matière d'impôt sur le revenu, l'un des conjoints s'il s'agit d'un ménage) qui doit introduire la réclamation. Un tiers peut, cependant, se substituer à lui pour

l'accomplissement de cette formalité.

I. Principe

8868

Toute personne qui introduit ou soutient une réclamation pour autrui doit justifier, à cet effet, d'un mandat régulier ; le mandat doit à peine de nullité être produit en même temps que l'acte qu'il autorise ou enregistré avant l'exécution de cet acte.

II. Dérogations

8869

Certaines personnes, notamment celles qui tiennent de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable, peuvent réclamer pour autrui sans justifier d'un mandat régulier, par l'effet d'une disposition légale expresse.

Il en est ainsi :

1. En toute matière fiscale :

- des avocats régulièrement inscrits au barreau ;

- des personnes solidairement responsables du paiement en vertu d'une disposition légale ou d'une décision de justice ou qui ont été mises en demeure d'acquitter les impositions établies au nom d'un tiers et visées dans la réclamation (sur les solidarités diverses en matière d'action en recouvrement, cf. BOI-REC-SOLID et suivants et REC n^{os} 7955 et suivants) ;

- des personnes qui tiennent de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable. Tel est le cas notamment :

• de l'acquéreur d'un immeuble qui peut réclamer contre les impositions établies au nom du vendeur au titre d'une année quelconque suivant celle de l'acquisition (taxes foncières),
• des héritiers et légataires, au nom du contribuable décédé,
• des notaires chargés par un tribunal de liquider une succession, qui peuvent réclamer sans mandat, pour le compte des héritiers contre les impositions établies au nom du défunt,
• des dirigeants de sociétés et associés en nom collectif au nom des sociétés qu'ils dirigent,
• de l'un des époux ou partenaire lié par un PACS solidairement responsables par application de l'article 1691 bis du CGI au nom du conjoint ou du partenaire,
• de l'époux d'un exploitant individuel redevable légal de l'impôt lorsqu'est mentionnée sur le registre du commerce sa qualité de « fondé de pouvoir ayant procuration générale ».

2. En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière

Les notaires et huissiers peuvent réclamer contre les impôts, dus à raison des actes ou jugements de leur ministère, qu'ils sont tenus d'acquitter en soumettant ces derniers à la formalité.

3. En matière d'impôts directs, dans les cas visés au n° 8864

Il est en outre admis qu'un tiers réclamant pour le compte d'un contribuable illettré ou physiquement incapable n'est pas astreint à la production d'un mandat régulier.

F. Incidence des vices de forme sur la validité des réclamations

(BOI-CTX-PREA-10-50 au IV)

8870

Les vices de forme dont se trouvent entachées les réclamations introduites auprès du service des impôts, ont, en principe, pour effet de rendre ces réclamations irrecevables.

I. Vices de forme pouvant être régularisés jusqu'à la décision du service

8871

Peuvent cependant être régularisés jusqu'à la décision du service, les vice de forme tenant :

- à l'absence de mention de l'imposition contestée ;

- à l'absence d'exposé sommaire des moyens et conclusions ;

- au défaut de production de l'avis d'imposition, de l'avis de mise en recouvrement ou d'une pièce s'y substituant, d'une pièce justifiant le montant de la retenue à la source ou du versement de l'impôt contesté.

Précision : Sur l'imposition par voie de rôle, voir BOI-REC-PART-10 et suivants et sur l'avis de mise en recouvrement, voir BOI-REC-PREA-10-10 et suivants).

II. Vices de forme pouvant rendre les réclamations définitivement irrecevables

8872

Peuvent rendre les réclamations définitivement irrecevables, les vices de forme entachant :

- les réclamations collectives, mais seulement à l'égard des contribuables autres que le premier signataire ;

- en matière d'impôts directs locaux, les réclamations visant des impositions établies dans des communes différentes, mais seulement en ce qui concerne les communes autres que la première nommée dans la demande ;

- les réclamations non signées (LPF, art. R* 197-3, c).

Toutefois, une décision de rejet en la forme ne pourra être prise que si les intéressés n'ont pas répondu, dans un délai de trente jours, à l'invitation à régulariser leur demande qui doit être faite par le service au moyen d'une lettre recommandée avec accusé de réception.

En ce qui concerne le défaut de signature, le contribuable qui ne réexpédie pas à l'Administration la réclamation qui lui a été renvoyée aux fins de régularisation est considéré comme s'étant désisté de sa demande.

Titre 2 : Instruction des réclamations

(LPF, art. R* 198-1 à LPF, art. R* 198-10 ; BOI-CTX-PREA-10-70)

8873

D'une manière générale, les demandes contentieuses sont instruites par les agents de l'administration des finances publiques (LPF, art. R* 198-1).

Toutefois, il peut être statué immédiatement - c'est-à-dire sans soumettre le dossier à l'instruction - sur les réclamations présentées hors délais ou entachées d'un vice de forme les rendant définitivement irrecevables (cf. **n° 8872**).

Cependant, l'irrecevabilité en la forme d'une réclamation n'étant pas de nature à priver l'Administration du droit, qu'elle tient de l'article R* 211-1 du LPF, de prononcer d'office le dégrèvement des impositions ou fractions d'imposition formant surtaxe, il convient de s'abstenir de faire usage de cette faculté dans tous les cas où le dégrèvement sollicité pourrait être prononcé d'office (cf. n^{os} 9030 et suiv.).

Chapitre 1 : Agents chargés de l'instruction

(BOI-CTX-PREA-10-70 au II)

A. Principe

8874

Quelle que soit la nature des impôts, droits ou taxes contestés, l'instruction incombe, en principe, à l'agent ayant établi les bases ou assuré la liquidation ou le recouvrement de l'imposition contestée.

L'instruction d'une réclamation doit donc, en règle générale, être effectuée par l'agent du service dont

dépend le lieu d'imposition.

Si l'imposition a été établie à l'initiative d'une direction des finances publiques autre que celle dont dépend le lieu de l'imposition, d'une direction spécialisée ou d'un service à compétence nationale, il appartient à cette direction ou ce service de procéder à l'instruction. Cette direction ou ce service est d'ailleurs également compétent pour recevoir et statuer sur une telle réclamation.

B. Règles particulières

I. Règles particulières aux impôts directs

1. Impôt sur le revenu

8875

Dans l'hypothèse où le lieu d'exercice de la profession diffère de celui où est établie l'imposition, l'instruction des réclamations portant sur les revenus catégoriels (BA, BIC, BNC) doit être effectuée par l'agent du service auprès duquel sont souscrites les déclarations spéciales (cf. IR n° 303) et non par celui ayant établi l'imposition conformément à la transmission qui lui a été adressée par son collègue.

2. Réclamations dont l'instruction incombe au service du cadastre (LPF, art. R* 198-1)

8876

Le service du cadastre est chargé de l'examen des réclamations contentieuses concernant les taxes foncières et les taxes annexes ainsi que la valeur locative servant de base à la taxe d'habitation, à l'exception de celles relatives :

- à l'évaluation de la valeur locative des établissements industriels selon la méthode comptable ;

- aux dégrèvements spéciaux en faveur des personnes de condition modeste ;

- aux dégrèvements en cas de vacance de maison ou de l'inexploitation d'immeubles à usage industriel ou commercial en l'absence de remise en cause de l'évaluation de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

3. Redevances des mines

8877

L'instruction des réclamations visant les redevances communale et départementale des mines incombe, en principe, à l'agent des finances publiques du lieu d'imposition ; mais si la contestation porte sur les bases d'imposition, l'instruction est assurée avec le concours de l'ingénieur des mines qui détient les documents d'assiette.

Se reporter au BOI-TFP-MINES pour l'examen détaillé de ces redevances.

4. Taxe d'apprentissage

8878

Les réclamations sont instruites par le service des impôts.

Se reporter aux BOI-TPS-TA et suivants pour l'examen détaillé de cette taxe.

5. Participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue (FPC)

8879

Les réclamations relatives au champ d'application et à la base de la participation sont instruites par le service des impôts qui est également chargé de l'exécution, au plan comptable, de toutes les décisions de dégrèvement.

Le service chargé du contrôle de la formation professionnelle est compétent pour recevoir et statuer sur les réclamations visant la validité ou la réalité des dépenses de formation et produire ses observations sur les recours introduits devant la juridiction administrative.

Se reporter aux BOI-TPS-FPC et suivants pour l'examen détaillé de la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue.

II. Règles particulières aux droits d'enregistrement

8880

Les réclamations tendant à contester les droits d'enregistrement assis sur la valeur vénale réelle des immeubles, fonds de commerce, navires, etc., sont instruites par le service dont dépend le lieu de la situation des immeubles et fonds de commerce ou d'immatriculation des navires et bateaux dont la valeur vénale est contestée.

Chapitre 2 : Modalités de l'instruction des réclamations

(BOI-CTX-PREA-10-70 au III)

8881

L'instruction des réclamations comporte, pour les agents, outre l'obligation de recueillir le cas échéant certains avis, la nécessité d'un examen en la forme et au fond et la formulation de conclusions sur le mérite des demandes.

En outre, l'Administration peut solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'instruction des réclamations, lorsque cette instruction requiert des connaissances ou des compétences particulières (LPF, art. L. 103 A ; cf. Livre DJC n° 9865-1).

A. Avis à recueillir

(LPF, art. R* 198-3 à LPF, art. R* 198-7)

8882

Il convient tout d'abord de préciser que sont instruites sans aucune communication préalable, les réclamations visant :

- les taxes sur le chiffre d'affaires ;

- les droits d'enregistrement ou de timbre et la taxe de publicité foncière.

I. Avis du maire ou de la commission communale des impôts directs

8883

À l'exception de celles qui concernent les impôts et taxes accessoires sur les revenus, la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat et les amendes fiscales, les réclamations doivent être communiquées, pour avis, à peine d'irrégularité de la procédure, lorsque le litige porte sur une question de fait :

- au maire lorsqu'elles visent les taxes foncières et la cotisation foncière des entreprises ;

- à la commission communale lorsqu'elles concernent la taxe d'habitation, les redevances communale et départementale des mines et la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

II. Avis de la chambre de métiers et de l'artisanat

8884

Elle doit être invitée à donner son avis sur toute réclamation, relative à la taxe perçue à son profit, portant sur le principe de l'imposition.

III. Avis du représentant local du ministre chargé du logement

8885

Il doit obligatoirement recevoir communication de toutes les demandes relatives à la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

IV. Consultation des ingénieurs des mines

8886

Ils peuvent être consultés sur les réclamations présentées, en matière d'impôts sur les revenus et de taxes accessoires à ces impôts, par les exploitants de carrière, les concessionnaires de mines, les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, les titulaires de permis d'exploitations minières, les titulaires de permis d'exploitation de mines et les explorateurs de mines de pétrole ou de gaz combustibles.

B. Examen en la forme

8887

L'agent instructeur examine la réclamation au double point de vue des délais et des conditions de recevabilité visés aux n[os] 8848 à 8869.

Les irrégularités dont les réclamations peuvent se trouver entachées de ce double point de vue n'ont pas toujours pour conséquence de priver le réclamant de la possibilité d'obtenir une décision lui donnant satisfaction.

D'une part, en effet, certains vices de forme sont susceptibles d'être régularisés (cf. n[os] 8871 et 8872) et, d'autre part, il est toujours possible de prononcer d'office le dégrèvement ou la restitution des droits formant surtaxe.

Dès lors, l'existence d'un vice de forme ou la constatation de la déchéance pour inobservation des délais n'est pas, en principe, de nature à dispenser l'agent instructeur d'examiner au fond les réclamations irrégulières (cf. n° 8873).

C. Examen au fond

8888

L'instruction au fond d'une réclamation comporte :

- l'examen des faits exposés par le réclamant et, éventuellement, le rétablissement de ceux-ci ;

- l'examen et la discussion des motifs de droit invoqués ;

- l'appréciation du fondement de la demande compte tenu des principes régissant la charge et l'administration de la preuve ;

- le cas échéant, la recherche des insuffisances d'imposition susceptibles de compenser les surtaxes constatées.

I. Examen des motifs de fait

8889

La réalité des faits allégués peut résulter de constatations déjà effectuées par le service, ou être établie à l'aide de toutes pièces ou documents joints par le réclamant à la pétition, ou par les documents déjà en possession de l'agent chargé de l'instruction. À défaut, celui-ci recueille par correspondance les renseignements utiles et, s'il y a lieu, procède sur place aux constatations et vérifications nécessaires.

1. Par correspondance, il peut, à l'occasion de la communication de la réclamation aux autorités ou organismes chargés de donner leur avis, demander les confirmations, précisions ou compléments d'information que ces derniers peuvent être en mesure de fournir.

Il peut aussi inviter le contribuable ou ses représentants à donner toutes explications utiles.

2. Sur place, l'agent instructeur peut, lorsqu'il l'estime nécessaire, dans les cas notamment où la réclamation porte sur des bases d'imposition (impôt sur le revenu ou taxes sur le chiffre d'affaires) qui ont été soumises à vérification de comptabilité, procéder à des investigations dans ladite comptabilité.

À cet égard, la circonstance que la comptabilité du réclamant a déjà fait l'objet d'une vérification n'est pas de nature à empêcher le service de procéder à un nouvel examen sur place. Au surplus, aux termes de l'article L. 52 du LPF, la limitation de la durée des vérifications n'est pas opposable à l'Administration pour l'instruction des requêtes présentées par les contribuables après achèvement des opérations de vérification.

3. Enfin, il est toujours possible à l'agent instructeur faisant usage du droit de communication prévu par l'article L. 81 du LPF, de se renseigner auprès d'organismes ou de personnes étant, ou ayant été en relations d'affaires avec le contribuable sauf, bien entendu, à prendre toutes dispositions utiles afin de ne pas enfreindre les règles du secret professionnel (cf. Livre DJC n^{os} 9865 et suiv.).

II. Examen des motifs de droit

8890

Après avoir rassemblé les éléments de fait nécessaires à l'appréciation du mérite de la réclamation, l'agent instructeur examine et discute la valeur des moyens de droit invoqués par le réclamant.

Par ailleurs, il recherche les dispositions légales qui lui paraissent de nature à justifier le bien-fondé de tout ou partie de l'imposition contestée.

L'examen et la discussion des moyens de droit s'effectuent en tenant compte des textes législatifs ou réglementaires et en retenant l'interprétation qui leur est donnée par la jurisprudence et la doctrine administrative.

III. Charge et administration de la preuve

(LPF, art. L. 191 à LPF, art. L. 195 A ; BOI-CTX-PREA-10-70 et BOI-CTX-DG-20-20 et suivants)

1. Preuve à la charge de l'Administration (BOI-CTX-DG-20-20-10 au II)

8891

Lorsque l'imposition contestée fait suite à une procédure de rectification contradictoire, l'Administration supporte en principe la charge de la preuve (cf. toutefois n° 8892).

Tel est le cas :

- lorsque la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou la commission départementale de conciliation n'a pas été saisie du litige ;

- lorsque la commission départementale de conciliation a été saisie du litige, quel que soit le sens de l'avis rendu ;

- lorsque la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a été saisie du litige :

  • et que la comptabilité présentée est régulière,
  • ou que la comptabilité présentée étant gravement irrégulière, l'Administration n'a pas suivi l'avis de cet organisme ;

- lorsque le service invoque le fait que le contribuable n'a pas présenté sa comptabilité ou que celle-ci comporte de graves irrégularités, il lui appartient de prouver ces affirmations ; si cette preuve préalable est apportée, cf. n° 8892 (2 derniers tirets) ;

> **Remarque :** La preuve de la non-présentation de comptabilité peut résulter d'un procès-verbal dûment établi par le service.

- lorsque l'Administration a usé des dispositions de l'article L. 64 du LPF sans prendre l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit ou n'a pas suivi cet avis (voir également BOI-CTX-DG-20-20-30 au VI).

8891-1

Lorsque l'imposition contestée est établie d'office, l'Administration n'a pas à établir le bien-fondé de l'imposition (c'est le contribuable qui supporte la charge de la preuve, cf. n° 8892 et BOI-CTX-DG-20-20-20), mais elle reste tenue de justifier que la procédure employée était bien applicable et que celle-ci a été régulièrement mise en œuvre.

Devant le juge de l'impôt, le service doit notamment être en mesure :

- d'apporter la preuve que le contribuable était bien dans la situation d'être imposé d'office et que la mise en demeure et la notification éventuellement prévues par la loi ont bien été effectuées (cf. Livre CF n^{os} 8263 et suiv.) ;

- d'établir l'existence d'une opposition à contrôle fiscal en vue de justifier la régularité de la procédure

d'évaluation d'office prévue par l'article L. 74 du LPF.

Remarque : Par deux arrêts rendus respectivement le 30 décembre 2009 et le 7 avril 2010, le Conseil d'État illustre les conditions dans lesquelles la procédure d'évaluation d'office peut-être mise en œuvre en présence d'un dirigeant qui a :

- refusé de présenter la comptabilité de la société (CE, arrêt du 30 décembre 2009, n° 307732) ;

- adopté un comportement visant à éluder systématiquement les entrevues avec le vérificateur et la production de la comptabilité (CE, arrêt du 7 avril 2010, n° 325292).

2. Preuve à la charge du contribuable (BOI-CTX-DG-20-20-10 au I)

8892

La charge de la preuve incombe au contribuable dans les principaux cas suivants :

- lorsque l'imposition a été établie avec son accord :

• soit d'après les bases indiquées dans la déclaration qu'il a souscrite ou dans l'acte qu'il a présenté,

• soit avec son accord exprès ou tacite (notamment après procédure de rehaussement) ;

Remarque : La jurisprudence de la Cour de cassation a précisé les modalités d'administration de la preuve dans les affaires touchant à la détermination de la valeur vénale des biens soumis aux droits d'enregistrement. Ainsi, lorsqu'un usager souhaite obtenir la révision de la valeur d'un immeuble lui appartenant qu'il a lui-même portée dans sa déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune, il doit démontrer que la valeur déclarée ne correspond pas à la valeur vénale du bien en cause à la date du fait générateur de l'impôt (Cass., arrêt du 12 février 2002, n° 99-10647). La Cour de cassation a toutefois indiqué que les dispositions de l'article R* 194-1 du LPF n'ont pas pour effet de dispenser l'Administration de justifier de la régularité formelle de la proposition de rectification lorsque celle-ci est contestée par l'usager (Cass., arrêt du 28 septembre 2004 au BOI-CF-IOR-10-40 au II).

- lorsque l'intéressé invoque certaines situations entraînant par elles-mêmes un allègement de l'impôt (par exemple, charges de famille) ;

- en matière de droits d'enregistrement, lorsque l'imposition a été établie en application d'une présomption légale (voir également BOI-CTX-DG-20-20-30 au IV) ;

- en cas d'imposition d'office, et notamment à l'issue d'un ESFP, même si celle-ci n'est pas conforme à l'avis de la commission appelée à se prononcer (voir également BOI-CTX-DG-20-20-20) ;

- lorsque l'imposition est établie conformément à l'avis de la commission départementale des impôts directs et que la comptabilité du contribuable présente de graves irrégularités (cf. également **n° 8891**) ;

- quel que soit l'avis de la commission éventuellement saisie, lorsque le contribuable n'a pas présenté de comptabilité (cf. également **n° 8891**).

3. Preuve à la charge des deux parties (BOI-CTX-DG-20-20-10 au III)

8893

Indépendamment de celles évoquées ci-dessus (comptabilité irrégulière, taxation d'office), il existe de nombreuses situations où le problème de la preuve doit être décomposé, l'une des parties ayant la charge de la preuve sur certains points, et la seconde sur d'autres.

4. Administration de la preuve (BOI-CTX-DG-20-20-40 au II)

8894

Le service et le contribuable, chacun en ce qui le concerne, peuvent faire appel à tous les modes de preuve de droit commun, sauf à respecter le caractère écrit de la procédure. Les justifications apportées doivent être précises et détaillées, se rapporter au cas particulier, et non se limiter à de simples affirmations, indications ou évaluations de caractère général.

IV. Compensations et substitutions de base légale

8895

Cf. n^{os} 9024 et suivants et BOI-CTX-DG-20-40-10.

D. Avis de l'agent instructeur

8896

L'instruction étant achevée, l'agent instructeur consigne les résultats de ses constatations, touchant la

forme et le fond, dans un rapport circonstancié exposant ses conclusions sur la suite à réserver à la demande.

Dès qu'il a formulé son avis, l'agent instructeur informe du sens de ses propositions le comptable chargé du recouvrement de l'imposition litigieuse et transmet le dossier de la réclamation à la direction pour décision (voir le n° 8899 et le BOI-CTX-PREA-10-90 en ce qui concerne les délégations de signature).

Titre 3 : Décision de l'Administration

(LPF, art. R* 198-10 ; BOI-CTX-PREA-10-80 et BOI-CTX-PREA-10-90)

Chapitre 1 : Autorité compétente pour statuer

(BOI-CTX-PREA-10-80 au I)

8897

Le service compétent pour statuer sur une réclamation est celui à qui elle doit être adressée en application de l'article R* 190-1 du LPF (cf. n° 8841).

L'administration des impôts statue sur les réclamations.

En principe, le directeur (le directeur départemental des finances publiques ou, s'agissant des impositions et pénalités établies à l'initiative d'une direction spécialisée des finances publiques ou d'un service à compétence nationale, le directeur chargé de cette direction ou de ce service).a seul pouvoir de statuer sur les réclamations ou de les soumettre d'office à la décision du tribunal compétent (CGI, ann. II, art. 408 modifié par le décret n° 2013-443 du 30 mai 2013).

Cependant, le service de base est appelé à statuer dans de très nombreux cas par le jeu des délégations de signature (cf. n° 8899).

A. Directeur compétent pour statuer

8898

En règle générale, le directeur sous l'autorité duquel est placé le service compétent pour recevoir la réclamation statue.

B. Délégations de signature en matière contentieuse

(CGI, ann. II, art. 408 modifié par le décret n° 2013-443 ; CGI, ann. IV, art. 212 à 218 créés par l'arrêté du 30 mai 2013 pris pour l'application de l'article 408 de l'annexe II au CGI [JO du 31 mai 2013] ; BOI-CTX-PREA-10-90)

8899

Dans un souci de simplification et d'harmonisation des règles de compétence et de délégation de signature en matière de contentieux et de gracieux fiscal, il a été procédé à une remise à plat des règles existantes en cette matière.

Aussi, le décret n° 2013-443 du 30 mai 2013, codifié à l'article 408 de l'annexe II au CGI, modifie, à compter du 1er juillet 2013, les règles de compétence et de délégation de signature applicables au traitement des réclamations contentieuses et des demandes à titre gracieux présentées par les contribuables. Il est complété par un arrêté du même jour (JO du 31 mai 2103) codifié aux articles 212 à 218 de l'annexe IV au CGI.

Les nouvelles règles sont applicables à compter du 1er juillet 2013 à l'ensemble des demandes contentieuses et gracieuses pour lesquelles il n'aura pas encore été statué à cette date.

En vertu de ces nouvelles règles, les responsables des services locaux des DRFiP/DDFiP, des brigades des DIRCOFI) bénéficient désormais, dès leur entrée en fonction, d'une délégation

automatique de signature qui leur permet de prendre des décisions contentieuses ou gracieuses.

Ce sont donc désormais ces responsables de services qui octroient des délégations de signature aux agents placés sous leur autorité, dans le cadre défini au plan national et, le cas échéant, adapté par le directeur.

En revanche, la situation est inchangée pour les services de direction : le directeur continue à accorder des délégations de signature, en matière contentieuse, à ses collaborateurs exerçant dans les services de direction.

Par ailleurs, les différents plafonds de compétence sont harmonisés :

- les différents plafonds de compétence des responsables des services locaux applicables dans les anciens services de la filière fiscale et de la filière gestion publique (7 600 €, 11 000 €, 15 000 €, 22 000 €, 30 000 €, 50 000 €) sont remplacés par un plafond de 60 000 €, porté à 76 000 € pour les administrateurs des finances publiques chargés d'un service opérationnel ;

- en matière de remboursement de crédit de TVA, le plafond de compétence des responsables locaux est porté à 100 000 €.

Pour plus de précision1s s'agissant des nouvelles règles de compétence et de délégation de signature en matière de gracieux, il convient de se reporter notamment aux n^{os} 9069, 9070 et 9075.

Chapitre 2 : Délai imparti pour statuer

(BOI-CTX-PREA-10-80 au II)

A. Principe

8900

Le service des impôts statue sur les réclamations dans le délai de six mois suivant la date de leur présentation (LPF, art. R* 198-10, al.1).

S'il estime ne pas être en mesure de statuer dans ce délai, il doit en informer le réclamant et lui préciser le terme du délai complémentaire qui lui paraît nécessaire pour prendre sa décision.

Ce délai complémentaire ne peut excéder trois mois.

B. Conséquences

8901

L'expiration du délai de six mois :

- d'une part, ne dispense pas le service de statuer et de notifier sa décision qui ne saurait, du fait de ce retard, être entachée de nullité ;

- d'autre part, ouvre le droit au contribuable, qui n'a pas reçu la notification de la décision, de saisir directement le tribunal compétent qui est, selon le cas, le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance, et ce, alors même qu'il a été informé qu'un délai supplémentaire est nécessaire pour prendre la décision.

Si la décision de l'Administration intervient postérieurement au délai de six mois, le contribuable, s'il n'a pas encore saisi le tribunal, peut le faire dans le délai normal de deux mois (cf. n^{os} 8927 et 8982).

Mais, ni l'absence de décision du service dans le délai qui lui est imparti, ni l'abstention du réclamant de saisir la juridiction compétente avant d'avoir reçu notification d'une décision tardive, ne permettent de considérer que l'Administration doit être réputée avoir, implicitement et définitivement, fait droit à la réclamation.

Chapitre 3 : Intervention de la décision

(BOI-CTX-PREA-10-80 aux III à VI)

8902

La décision de l'Administration intervient lorsque l'instruction est achevée, c'est-à-dire après examen de l'avis formulé par l'agent instructeur, auquel est éventuellement prescrit un complément d'instruction (BOI-CTX-PREA-10-80 au III).

A. La décision est prise par le directeur lui-même

I. Sens de la décision

(BOI-CTX-PREA-10-80 au IV)

8903

Le directeur est habilité à statuer sans limite de compétence, quel que soit le sens de la décision prise : admission totale ou partielle, rejet.

Sauf le cas où il est fait droit intégralement à la réclamation du contribuable la décision doit être motivée, c'est-à-dire qu'elle doit indiquer, d'une façon sommaire, les motifs sur lesquels est fondé le rejet total ou partiel de la demande.

Si, au cours de la phase d'instruction, le réclamant a déclaré, par écrit, se désister purement et simplement de sa réclamation, le directeur rend une décision prenant acte du désistement.

Dans sa décision, le directeur prononce, s'il y a lieu, le remboursement des frais d'enregistrement du mandat.

II. Renvoi d'office au tribunal compétent

(BOI-CTX-PREA-10-80 au VI)

8904

Aux termes de l'article R* 199-1 du LPF, le directeur peut s'abstenir de prendre lui-même une décision sur la réclamation et soumettre d'office le litige au tribunal compétent.

Si l'affaire relève de la compétence du tribunal administratif, cette juridiction est saisie par un mémoire, adressé par le directeur au bureau central du greffe et la réclamation initiale, qui vaut requête, n'a pas à être renouvelée par le réclamant.

Le mémoire du directeur est notifié au contribuable intéressé par les soins du greffe du tribunal administratif.

Si l'affaire relève de la compétence du tribunal de grande instance, celui-ci est saisi par un mémoire du directeur signifié au réclamant avec assignation, et dont il reçoit copie. Le renvoi d'office, qui est destiné à accélérer la procédure lorsque la décision du directeur ne paraît pas susceptible de mettre fin au litige, peut donc, notamment, être utilisé lorsqu'un litige analogue relatif à une autre année est déjà pendant devant le tribunal ou lorsque, dans une affaire importante, l'étude du dossier donne à penser que le contribuable a la ferme intention de soumettre le litige aux tribunaux.

Mais cette procédure n'est nullement obligatoire et ne doit être utilisée qu'à bon escient, afin d'éviter une surcharge inutile des tribunaux.

III. Exécution et notification de la décision

(BOI-CTX-PREA-10-80 au V)

8905

Le directeur assure l'exécution des décisions.

1. Autorité compétente pour notifier la décision

8905-1

La décision est notifiée par le directeur compétent pour statuer (cf. n° 8898).

2. Forme et contenu de la notification

8905-2

Sauf le cas où il est intégralement fait droit à la requête du contribuable, les décisions sont notifiées par lettre recommandée avec avis de réception postal ; la date de réception sert de point de départ au délai dont dispose le contribuable pour saisir la juridiction compétente au premier degré.

La lettre de notification doit reproduire intégralement les motifs de la décision, lorsqu'il s'agit d'un rejet partiel ou total.

L'absence de motifs de la décision entraînant son irrégularité a pour effet de ne pas faire courir le délai pour porter le litige devant la juridiction compétente, mais cette circonstance n'est pas de nature à vicier la régularité de l'imposition proprement dite.

Lorsque la réclamation est irrecevable en la forme, et doit également être rejetée au fond, il convient de faire connaître au contribuable les motifs de fond pour lesquels elle est rejetée.

Cas particulier : Lorsque le dégrèvement est prononcé à la suite d'une irrégularité de la mise en recouvrement, l'Administration ne peut ultérieurement mettre en recouvrement de nouvelles impositions sur les mêmes bases sans avoir, au préalable, informé le contribuable de la persistance de son intention de l'imposer (CE, arrêt du 8 avril 1991, n° 67938). Dès lors, dans cette hypothèse, l'avis de dégrèvement doit mentionner qu'une nouvelle mise en recouvrement sera prochainement effectuée.

3. Destinataire de la notification

8905-3

Sauf cas particuliers, la notification doit être adressée au contribuable. Une copie de la décision est adressée, le cas échéant, pour information au mandataire.

B. La décision est prise par un agent délégataire

(Cf. n° 8899 et BOI-CTX-PREA-10-90 au II)

I. Sens de la décision

8906

L'agent délégataire est habilité à statuer dans les limites de sa compétence.

II. Notification de la décision

8907

Le caractère définitif des décisions prises par l'agent délégataire n'est pas lié à l'approbation par le directeur.

L'agent délégataire notifie lui-même les décisions prises, au contribuable et au service du recouvrement.

C. Exécution de la décision

8908

L'exécution comptable des décisions de dégrèvement ou de restitution portant sur des impôts recouvrés par les comptables du Trésor est assurée par le service qui prend la décision : direction d'une part, service de base d'autre part. La direction territoriale assure l'exécution des autres décisions (notamment dégrèvements portant sur des impôts recouvrés par les comptables des impôts).

Chapitre 4 : Voies de recours contre les décisions de l'Administration

8909

Les décisions contentieuses prises par le directeur ou par un agent délégataire sont susceptibles d'être portées devant :

- le tribunal administratif, lorsque le litige vise les impôts directs ou les taxes sur le chiffre d'affaires (cf. n^{os} 8920 et suiv. et BOI-CTX-ADM-10) ;

- le tribunal de grande instance, lorsque l'affaire porte sur des droits d'enregistrement et de timbre, sur la taxe de publicité foncière ou l'impôt de solidarité sur la fortune (cf. n^{os} 8980 et suiv. et BOI-CTX-JUD-10).

Partie 3 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - procédure devant le tribunal administratif

(BOI-CTX-ADM-10)

Titre 1 : Compétence

(LPF, art. L. 199 ; BOI-CTX-ADM-10-10)

Précision : Afin de remédier aux inconvénients et incertitudes que les problèmes de compétence font parfois peser sur les instances engagées devant les juridictions administratives, une procédure de règlement des questions de compétence a été organisée (cf. BOI-CTX-ADM-10-10-30).

Chapitre 1 : Compétence matérielle

(BOI-CTX-ADM-10-10-10)

8920

Le tribunal administratif est, en principe, juge de droit commun, en premier ressort et sous réserve d'appel devant une cour administrative d'appel, du contentieux relatif aux impôts directs, aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux taxes assimilées.

Toutefois, le tribunal administratif statue en premier et dernier ressort sur les recours de plein contentieux fiscal concernant les impôts locaux autres que la contribution économique territoriale (Code de justice administrative, art. R. 811-1).

Remarque : La contribution économique territoriale qui comprend la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises remplace depuis le 1er janvier 2010 la taxe professionnelle.

Par ailleurs, le V de l'article L. 16-0 BA, et les II et III de l'article L. 252 B du LPF instituent une procédure de référé spécifique contre le procès-verbal de flagrance fiscale en cas de mise en œuvre des dispositions de l'article L. 16-0 BA du LPF (cf. n° 8971).

Chapitre 2 : Compétence territoriale

(BOI-CTX-ADM-10-10-20)

8921

Le tribunal administratif compétent est généralement celui dont dépend le lieu d'imposition de la cotisation ayant fait l'objet de la réclamation.

Titre 2 : Introduction des instances

(LPF, art. R* 199-1 ; BOI-CTX-ADM-10-20-10)

8923

Les instances devant le tribunal administratif peuvent être introduites par les contribuables ou par l'Administration.

Chapitre 1 : Introduction par les contribuables

(BOI-CTX-ADM-10-20-10 au I)

8924

Les contribuables peuvent introduire une instance devant le tribunal administratif :

- contre la décision du service des impôts qui ne leur a pas donné entière satisfaction (LPF, art. L. 199, al. 1.) ou si, dans le délai de six mois suivant la date de la présentation de leur réclamation, ils n'ont pas reçu l'avis de la décision de l'Administration (LPF, art. R* 199-1) ;

- contre les décisions rendues par l'Administration sur les demandes relatives au remboursement des frais de constitution de garantie ou de paiement d'intérêts moratoires (LPF, art. L. 208).

Chapitre 2 : Introduction par l'Administration

8925

Il convient de se reporter au n° 8904 et BOI-CTX-ADM-10-20-10 au II.

Chapitre 3 : Dépôt des demandes

(BOI-CTX-ADM-10-20-10 au III)

8926

Les demandes doivent être présentées au greffe du tribunal administratif où elles sont enregistrées. Elles sont en outre marquées ainsi que les pièces jointes, d'un timbre indiquant la date de leur arrivée.

Les demandes sont ensuite notifiées en copie aux parties défenderesses et notamment à l'Administration lorsqu'elles émanent des contribuables.

Titre 3 : Délais d'introduction des instances

(BOI-CTX-ADM-10-20-20)

Chapitre 1 : Introduction par le contribuable

(BOI-CTX-ADM-10-20-20 au I)

8927

Le contribuable dispose, en général et notamment pour les litiges visant l'assiette de l'impôt, d'un délai de deux mois - sauf allongement à raison des distances (cf. n° 8982) - à partir de la réception de la

notification de la décision administrative.

Il peut également saisir le tribunal administratif dès lors qu'à l'expiration du délai de six mois imparti à l'Administration pour statuer sur la réclamation, il n'a pas reçu notification de la décision prise. En cas d'opposition à acte de poursuite, ce délai est ramené à deux mois.

Le délai est franc : ni le jour du point de départ, ni le jour de l'échéance ne doivent être retenus pour sa computation ; le point de départ est la réception de la notification de la décision du directeur (jour de la remise au demandeur ou à son fondé de pouvoir de l'avis de décision).

L'Administration doit faire la preuve de la date de la notification à l'adresse indiquée par le contribuable ; ce dernier doit justifier que le défaut de réception ne lui est pas imputable. Si le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

Chapitre 2 : Introduction par l'Administration

(BOI-CTX-ADM-10-20-20 au II)

8928

Le service des impôts peut saisir d'office le tribunal administratif à condition bien entendu :

- qu'il n'ait pas notifié sa décision ;

- que le contribuable n'ait pas lui-même exercé le droit qu'il a de saisir le tribunal à défaut de réponse dans le délai de six mois.

Titre 4 : Forme et contenu des demandes

(LPF, art. R* 200-2 ; BOI-CTX-ADM-10-20-30)

Chapitre 1 : Forme

8929

Le tribunal administratif est saisi par voie de requête, qui peut prendre la forme d'une simple lettre adressée au greffe du tribunal (LPF, art. R*. 200-2 et LPF, art. L. 279).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-CTX-ADM-10-20-30 au I-A.

Chapitre 2 : Signature

8930

Sauf si elle émane d'un illettré, la demande doit être signée par son auteur. Dans le cas d'une personne morale, la demande doit être signée par une personne justifiant de sa qualité pour agir.

Le défaut de signature ou l'irrégularité d'une signature a pour effet de rendre la demande irrecevable.

Le défaut de signature peut être régularisé par une lettre à cet effet, signée par le pétitionnaire et remise au greffe avant la clôture de l'instruction.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-CTX-ADM-10-20-30 au I-B.

Chapitre 3 : Qualité du requérant et mandat

8931

La demande peut être présentée au tribunal administratif dans tous les cas par le contribuable lui même. Mais elle peut l'être également par toute personne ayant qualité pour agir en son nom.

À cet égard, il est précisé qu'un expert-comptable n'est pas autorisé à représenter son client devant les tribunaux de l'ordre administratif ou judiciaire.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-CTX-ADM-10-20-30 au I-C.

Chapitre 4 : Contenu des demandes

(BOI-CTX-ADM-10-20-30 au II)

8932

La demande doit contenir explicitement l'exposé des faits et moyens, les conclusions, les nom et demeure du demandeur. L'auteur d'une requête ne contenant l'exposé d'aucun moyen ne peut la régulariser par le dépôt d'un mémoire exposant un ou plusieurs moyens que jusqu'à l'expiration du délai de recours.

En outre, elle doit concerner exclusivement les impositions visées dans la réclamation à l'Administration.

Le contribuable doit donc préciser, dans l'exposé des faits, les points sur lesquels porte la contestation, les motifs justifiant le bien-fondé de ses prétentions ainsi que l'objet réel de son instance. À défaut, la demande, non motivée, serait irrecevable.

8932-1

L'article L. 199 C du LPF autorise l'Administration ainsi que le contribuable à présenter tout moyen nouveau jusqu'à la clôture de l'instruction (cf. n° 8945), dans la limite du dégrèvement ou de la restitution primitivement sollicités et pour les seules cotisations ayant fait l'objet de la réclamation préalable.

Ces dispositions ne modifient, toutefois, pas le principe selon lequel l'autorité qui s'attache à la chose jugée (jugement de tribunal administratif ou arrêt de cour administrative d'appel devenu définitif) s'oppose à ce qu'un contribuable conteste les mêmes impositions par un moyen qui, tout en étant distinct de ceux antérieurement invoqués, est fondé sur la même cause juridique (CE, arrêt du 6 octobre 1999, n° 178026).

Chapitre 5 : Productions des pièces

(BOI-CTX-ADM-10-20-30 au II-G)

A. Production de copies de la requête

8933

La requête présentée soit par le contribuable, soit par l'Administration, doit, à peine d'irrecevabilité, être accompagnée de copies en nombre égal à celui des autres parties en cause, augmenté de deux.

Une régularisation peut toutefois être effectuée dans les conditions exposées au n° 8937.

B. Production de l'avis de décision de l'Administration

8934

La requête doit, à peine d'irrecevabilité, être accompagnée, sauf impossibilité justifiée :

- de la décision attaquée lorsqu'elle fait suite à une décision de l'Administration ;

- ou de la pièce justifiant de la date du dépôt de la réclamation, lorsque le contribuable saisit le tribunal administratif en l'absence d'une décision prise par l'Administration dans le délai qui lui est imparti pour statuer.

Chapitre 6 : Vices de forme susceptibles d'être régularisés

(BOI-CTX-ADM-10-20-30 au III)

8935

Il faut distinguer selon que le vice de forme affecte la réclamation préalable ou la requête au tribunal.

A. Vices de forme affectant la réclamation préalable

8936

Peuvent être couverts dans la demande au tribunal administratif :

- l'absence de mention de l'impôt contesté ;

- le défaut de production, soit de l'avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement ou d'une copie de ces documents (sur l'imposition par voie de rôle, cf. BOI-REC-PART-10 et suivants ; sur l'avis de mise en recouvrement, cf. BOI-REC-PREA-10-10 et suivants), soit de la pièce justifiant la retenue ou le versement de l'imposition contestée;

- l'absence d'exposé sommaire des moyens et conclusions ;

- le défaut de signature lorsque l'Administration a omis d'en demander la régularisation.

Par contre, ne peuvent pas être couverts (cf. toutefois n° 8872) les vices de forme tenant à ce que la réclamation :

- concernait plusieurs communes (impôts directs locaux) ;

- concernait plusieurs contribuables non imposés collectivement ;

- ne portait pas de signature si, malgré la demande expresse de l'Administration, ce vice de forme n'a pas été régularisé.

Enfin, en cas de saisine directe du tribunal par le contribuable à l'expiration du délai de six mois (cf. n° 8924), le vice de forme tenant au défaut de signature de la réclamation ne pourra être soulevé que dans la mesure où l'intéressé n'aura pas donné suite, dans le délai imparti, à la demande du service l'invitant à régulariser sa situation.

B. Vices de forme entachant la demande au tribunal administratif

8937

Certains vices de forme entachant la demande sont susceptibles d'être régularisés dans les conditions exposées au BOI-CTX-ADM-10-20-30.

Cette régularisation peut, en outre, être opérée selon les dispositions suivantes :

- lorsque des conclusions sont entachées d'une irrecevabilité susceptible d'être couverte après l'expiration du délai de recours, la juridiction ne peut les rejeter en relevant d'office cette irrecevabilité qu'après avoir invité leur auteur à les régulariser.

La demande de régularisation mentionne qu'à défaut de régularisation, les conclusions pourront être rejetées comme irrecevables dès l'expiration du délai imparti qui, sauf urgence, ne peut être inférieur à quinze jours ;

- en ce qui concerne les irrecevabilités relatives au droit de timbre, à la production de la décision attaquée et des copies de la requête, cette demande de régularisation peut prendre la forme d'une mise en demeure. Dans ce cas, le délai offert au requérant pour régulariser sa situation est d'un mois ; ce délai expiré, l'irrecevabilité ne pourra plus être couverte.

Titre 5 : Instruction des demandes

(LPF, art. R* 200-4 et LPF, art. R* 200-5 ; BOI-CTX-ADM-10-30)

8938

L'instruction des instances devant le tribunal administratif se déroule selon une procédure écrite, contradictoire et conduite par le tribunal lui-même.

Chapitre 1 : Ouverture de l'instruction

8939

Une fois la demande enregistrée au greffe, le président désigne, le cas échéant, un rapporteur qui, sous son autorité, peut demander aux parties toutes pièces ou documents utiles à la solution du litige.

Chapitre 2 : Notification de la demande et des mémoires ultérieurs au directeur

8940

Le greffier du tribunal notifie ensuite au directeur une copie de la demande ainsi que, s'il y a lieu, une copie des mémoires ampliatifs du demandeur.

Chapitre 3 : Communication de la demande à l'agent chargé de l'instruction

8941

La demande et les mémoires ultérieurs sont communiqués, par le directeur, à l'agent ayant établi ou fait établir l'imposition en cause. Celui-ci, après instruction de l'affaire, renvoie à la direction les pièces communiquées accompagnées d'un rapport circonstancié et motivé contenant son avis et ses conclusions, et propose, s'il y a lieu, les dégrèvements qui lui paraissent justifiés.

Chapitre 4 : Mémoire en défense du directeur

8942

Le mémoire en défense contenant les observations du directeur doit parvenir au greffe dans les six mois suivant la date de présentation de cette demande, sauf prorogation accordée par le président du tribunal.

Lorsque le directeur n'a pas respecté les délais fixés et n'a pas produit son mémoire en défense malgré la mise en demeure du président de la formation du jugement, l'Administration est réputée avoir admis l'exactitude des faits exposés dans la demande du contribuable.

Dans son mémoire en défense, le directeur examine la demande tant en la forme qu'au fond et produit ses conclusions.

Si la réclamation est reconnue entièrement fondée, il prononce les dégrèvements ou restitutions demandés, notifie sa décision au réclamant et établit un mémoire sommaire indiquant que la demande est devenue sans objet et, le cas échéant, qu'il y a lieu de prononcer le remboursement des frais d'enregistrement du mandat.

Si la réclamation n'est reconnue fondée qu'en partie, il prononce immédiatement les dégrèvements ou restitutions d'office justifiés, notifie sa décision au demandeur et établit ensuite son mémoire.

Chapitre 5 : Notification du mémoire en défense au demandeur

8943

Le mémoire du directeur est notifié, en copie, au demandeur ou à son mandataire par les soins du greffier, qui, à cette occasion, signale éventuellement à l'intéressé les vices de forme qu'il peut régulariser.

Le greffier fixe au demandeur le délai qui lui est imparti pour produire un mémoire en réplique.

Chapitre 6 : Mémoires en réplique

8944

En réponse à cette notification, le demandeur peut transmettre au greffe un ou plusieurs mémoires en réplique.

Ainsi la procédure se poursuit par un échange de mémoires entre le demandeur et le directeur jusqu'à ce que l'affaire soit en état d'être jugée.

Le demandeur qui ne produit pas de mémoire en réplique dans les délais impartis et après mise en demeure du président de la formation de jugement est réputé s'être désisté.

Chapitre 7 : Clôture de l'instruction

8945

Le président de la formation de jugement peut, par ordonnance, fixer la date à partir de laquelle l'instruction sera close.

En l'absence d'une ordonnance de clôture, l'instruction est close trois jours francs avant la date de l'audience indiquée dans l'avis d'audience.

En outre, en cas d'inobservation du délai imparti pour produire, l'instruction pourra être close dans les mêmes conditions, sans mise en demeure préalable.

Les mémoires produits après la clôture de l'instruction ne sont pas communiqués aux parties et ne sont pas examinés par la juridiction, sauf en cas de réouverture de l'instruction pour supplément d'instruction (cf. n° 8956).

Chapitre 8 : Communication des pièces du dossier

8946

La requête et les mémoires en observations, ainsi que les pièces produites par les parties, sont déposés au greffe.

Les copies des pièces jointes à l'appui des requêtes et mémoires sont notifiées aux parties dans les mêmes conditions que les requêtes et mémoires. Lorsque le nombre, le volume ou les caractéristiques des pièces jointes ont fait obstacle à la production de copies, l'inventaire détaillé de ces pièces est notifié aux parties qui sont informées qu'elles-mêmes ou leurs mandataires peuvent en prendre connaissance au greffe et en prendre copie à leurs frais.

Par ailleurs, afin de garantir le secret professionnel, les indications relatives aux bénéfices ou revenus de tiers et utilisées par l'Administration comme moyen de comparaison ne doivent porter que sur des moyennes de chiffre d'affaires ou de revenus. Seul le tribunal administratif, au cours de l'audience, peut demander une communication intégrale des documents nominatifs (LPF, art. L. 201).

Titre 6 : Mesures spéciales d'instruction

(LPF, art. R* 200-9 à LPF, art. R* 200-12 ; BOI-CTX-ADM-10-40 et BOI-CTX-ADM-10-50)

8947

Lorsqu'il estime que l'instruction est incomplète ou qu'il ne se trouve pas suffisamment éclairé pour pouvoir prendre sa décision, le tribunal administratif peut ordonner certaines mesures spéciales d'information développées ci-après notamment une expertise ou un supplément d'instruction.

Il pourrait ordonner également, comme en droit commun, une visite des lieux, une vérification d'écritures...Sur ces mesures spéciales cf. BOI-CTX-ADM-10-50.

En revanche, il ne peut ordonner, en matière fiscale, ni une enquête, ni un interrogatoire ou une confrontation de personnes, ni entendre de témoins.

Chapitre 1 : L'expertise

(BOI-CTX-ADM-10-40-10 et suivants)

8948

L'expertise, qui ne doit, en aucun cas, porter sur des questions de principe, peut être ordonnée par le tribunal administratif soit d'office, soit sur la demande du contribuable, soit sur celle du directeur.

A. Expertise ordonnée d'office

8949

La faculté d'ordonner d'office une expertise est absolument générale pour le tribunal, qui peut prescrire cette mesure d'instruction même si le réclamant et l'Administration estiment qu'il n'y a pas lieu d'y recourir.

B. Expertise demandée par le contribuable ou par l'Administration

8950

Le contribuable et le directeur peuvent, chacun en ce qui le concerne, demander qu'il soit procédé avant-dire-droit à une vérification par expert.

Cette demande doit être conçue en termes suffisamment précis et peut être formulée à tout moment de la procédure.

Mais, quels que soient les motifs sur lesquels s'appuie la demande d'expertise, le tribunal administratif a toujours la faculté de passer outre et de statuer au fond sans ordonner, au préalable, la mesure d'instruction sollicitée, à la condition de motiver son refus.

C. Nombre et désignation des experts

8951

En principe, l'expertise est faite par un seul expert.

Toutefois, le tribunal peut estimer nécessaire d'en nommer plusieurs. Si l'expertise est faite par un seul expert, celui-ci est désigné par le tribunal. Lorsque l'expertise est confiée à trois experts, l'un d'eux est désigné par le tribunal et chacune des parties est appelée à nommer un expert.

Les fonctionnaires affectés à la direction des finances publiques à laquelle a incombé l'établissement de l'imposition contestée ne peuvent être désignés comme experts. D'une manière générale, toutes les personnes qui ont eu à connaître de l'affaire à un titre quelconque sont tenues, avant d'accepter d'être désignées comme experts, de le faire connaître au tribunal ; celui-ci apprécie s'il y a empêchement.

Ainsi, toutes personnes autres que celles visées ci-dessus, peuvent être désignées comme expert,

sous réserve de l'exercice éventuel par les parties de leur droit de récusation.

D. Rapport d'expertise

(BOI-CTX-ADM-10-40-30 au I)

8952

Il est dressé un seul rapport, même s'il y a plusieurs experts. Si ceux-ci ne peuvent parvenir à la rédaction de conclusions communes, le rapport comporte l'avis motivé de chacun d'eux. Le rapport d'expertise doit être déposé au greffe dans le délai imparti par le tribunal administratif.

Le rapport d'expertise est notifié aux parties (demandeur et directeur) qui formulent, s'il y a lieu, leurs observations sous forme de mémoires.

E. Frais d'expertise

(BOI-CTX-ADM-10-40-30 au III)

I. Liquidation et taxe

8953

La liquidation et la taxe des frais d'expertise est faite par ordonnance du président du tribunal administratif à laquelle les parties peuvent faire opposition dans le délai d'un mois à dater de la notification qui leur en est faite.

II. Attribution

8954

En statuant sur le fond du litige, le tribunal attribue les frais d'expertise.

III. Contribution aux frais d'expertise

8955

Les frais d'expertise sont supportés par la partie qui succombe. Le contribuable qui obtient partiellement gain de cause participe aux frais en proportion de la part de sa demande qui est rejetée et compte tenu de l'état du litige au début de l'expertise.

Remarque : Les parties sont, d'une part, le demandeur et, d'autre part, l'Administration, représentée par le directeur.

Toutefois, cette règle ne doit pas être interprétée strictement, le tribunal administratif ayant toujours la possibilité d'en atténuer ou d'en aggraver la rigueur pour tenir compte des circonstances de fait particulières à chaque litige.

Elle ne fait pas obstacle, notamment, à ce que chaque partie supporte intégralement, quelle que soit l'issue du litige, les frais inutilement engagés par sa faute ou sa négligence.

Chapitre 2 : Supplément d'instruction

(BOI-CTX-ADM-10-50 au IV)

8956

Si les parties présentent avant la clôture de l'instruction des conclusions nouvelles ou des moyens nouveaux, le tribunal ne peut les adopter sans ordonner un supplément d'instruction.

Par ailleurs, dans tous les cas où il lui apparaît - même en l'absence de moyens nouveaux - que les échanges de mémoires intervenus entre les parties ou les mesures spéciales d'instruction déjà ordonnées n'ont pas apporté des éléments d'information suffisants pour lui permettre de se prononcer en toute connaissance de cause, le tribunal a la faculté d'ordonner également un supplément

d'instruction, dont il précise l'objet.

Titre 7 : Incidents de procédure

(BOI-CTX-ADM-10-60)

Précision : Les questions particulières soulevées au cours d'une instance déjà ouverte sont désignées sous l'appellation d'incidents de procédures. Les incidents de procédure ont pour effet soit de suspendre ou d'arrêter la marche de l'instance, soit de modifier la physionomie du litige, soit même de le transformer.

Chapitre 1 : Question prioritaire de constitutionnalité

(Code de justice administrative, art. R* 771-3 à R* 771-21)

8956-1

Conformément à l'article 61-1 de la Constitution, créé par l'article 29 de la loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Vème République, tout justiciable peut depuis le 1er mars 2010, dans le cadre d'une instance engagée devant une juridiction, soutenir qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit. La loi organique n° 2009-1523 du 10 décembre 2009 et le décret n° 2010-148 du 16 février 2010 en précise les modalités d'application.

La procédure de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC) devant les juridictions administratives est organisée par les articles R* 771-3 du code de justice administrative (CJA) à R* 771-21 du CJA.

Pour plus de précisions sur la définition et la mise en oeuvre de la QPC, il convient de se reporter au BOI-CTX-DG-20-60-10. Voir également au I-A du BOI-CTX-ADM-10-60.

Chapitre 2 : Question préjudicielle

8957

Lorsque, devant le tribunal administratif, s'élève une question préjudicielle étrangère à sa compétence, il est tenu de surseoir à statuer jusqu'à ce que la question ait été tranchée par la juridiction compétente.

Si cette juridiction n'est pas saisie dans le délai fixé par le tribunal administratif, l'instance est rejetée purement et simplement.

Voir également BOI-CTX-DG-20-60-20.

Chapitre 3 : Désistement

(Code de justice administrative, art. R. 636-1)

8958

Tout demandeur qui désire se désister de sa demande doit le faire connaître avant le jugement par lettre signée de lui-même ou de son mandataire.

Pour être valable, le désistement doit être :

- fait par écrit et signé ;

- donné par une personne qualifiée (demandeur lui-même, mandataire ayant introduit ou soutenu l'instance, tiers spécialement habilité à cet effet) ;

- pur et simple mais il peut être limité à un ou plusieurs chefs de la demande ;

- soumis à l'acceptation de la partie adverse lorsque celle-ci a présenté des conclusions reconventionnelles.

Pour plus de précisions sur les conditions de validité du désistement et sur ses effets, il convient de se reporter au II du BOI-CTX-ADM-10-60. Voir également le BOI-CTX-ADM-10-30 au II-C-1 pour les cas où le requérant est réputé s'être désisté.

Chapitre 4 : Conclusions reconventionnelles

(LPF, art. R* 200-15)

8959

Le directeur peut, en cours d'instance, présenter des conclusions reconventionnelles tendant à l'annulation ou à la réformation de la décision qu'il a prise sur la réclamation primitive, en tenant compte, éventuellement, des compensations autorisées par l'article L. 203 du LPF.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au III du BOI-CTX-ADM-10-60.

Chapitre 5 : Connexité

(Code de justice administrative, art. R. 341-1 à R. 342-3)

8960

Le tribunal administratif territorialement compétent pour connaître d'une instance qui a été régulièrement introduite devant lui peut être dessaisi de cette instance, en cours de procédure, dans le cas où une instance connexe est pendante devant une autre juridiction administrative.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au IV du BOI-CTX-ADM-10-60.

Titre 8 : Jugement

(LPF, art. R* 200-1 ; BOI-CTX-ADM-10-70 et suivants)

8961

Les jugements sont, en principe, rendus en formation collégiale composée d'un nombre impair de conseillers (président compris) (cf. BOI-CTX-ADM-10-70-10 au I).

Toutefois, dans certains domaines, le président du tribunal administratif ou le magistrat qu'il désigne à cette fin peut statuer seul (cf. BOI-CTX-ADM-10-70-10 au I et II).

Lorsque l'imposition litigieuse a été établie après intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, le conseiller qui a présidé cette commission (président du tribunal ou conseiller délégué par lui) ne peut siéger à l'audience où l'affaire est appelée pour être jugée.

Chapitre 1 : Préliminaires de l'audience

(BOI-CTX-ADM-10-70-10 au III)

8962

Le rôle de chaque audience du tribunal est arrêté par le président du tribunal. Les parties doivent être averties, dans tous les cas, du jour où l'affaire sera appelée à l'audience.

Chapitre 2 : Procédure à l'audience

(BOI-CTX-ADM-10-70-10 au IV)

8963

À l'audience, un rapport est présenté par l'un des conseillers.

Les parties peuvent présenter des observations orales, à l'appui de leurs conclusions écrites, soit en personne, soit par un avocat, à l'exclusion de tout autre mandataire.

Le tribunal administratif peut entendre les agents de l'Administration ou les appeler devant lui pour fournir des explications.

Mais le demandeur ne peut, en aucun cas, exiger la comparution d'un agent de l'Administration.

Le rapporteur public (ex commissaire du gouvernement) doit, à peine de nullité de la procédure, donner des conclusions sur toutes les affaires. Les parties ne sont pas admises à lui répliquer.

Les affaires sont jugées en séance publique (LPF, art. L. 199 B). Le non-respect de la publicité des audiences constitue un moyen qui peut être soulevé d'office par la juridiction d'appel.

Chapitre 3 : Pouvoirs du tribunal administratif

(BOI-CTX-ADM-10-70-20)

8964

Sous réserve qu'il respecte le caractère contradictoire de la procédure au cours de l'instruction de l'instance, le tribunal administratif dispose d'une grande indépendance de jugement au regard des avis donnés et des mesures prises dans le cadre de cette instruction.

Il peut soulever d'office les moyens d'ordre public ; cependant, le président de la formation de jugement doit en informer les parties avant la séance de jugement et fixer le délai dans lequel elles peuvent, sans qu'y fasse obstacle la clôture éventuelle de l'instruction, présenter leurs observations sur le moyen communiqué.

Il peut aussi décider soit d'un non-lieu à statuer, soit d'un sursis à statuer et rendre ses jugements dans l'ordre qui lui convient.

Il peut également procéder à la jonction d'instances présentant entre elles une étroite connexité.

S'il est tenu de se prononcer sur toutes les conclusions des parties, le tribunal administratif ne peut cependant statuer au-delà desdites conclusions. C'est ainsi qu'il ne peut accorder à un contribuable :

- la décharge d'une imposition alors qu'il n'est demandé qu'une réduction ;

- une réduction plus importante que celle qui est demandée ;

- une réduction sur un impôt non visé par la demande.

Le tribunal peut également, mais seulement à la demande de l'Administration, effectuer les compensations de droits, compte tenu des règles propres à chaque nature d'impôt (cf. n° 9024).

Précision : Enfin avant de statuer sur une requête soulevant une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges, le tribunal administratif ou la cour administrative d'appel peut, par un jugement qui n'est susceptible d'aucun recours, transmettre le dossier de l'affaire au Conseil d'État qui examine, dans un délai de trois mois, la question soulevée. Il est sursis à toute décision sur le fond de l'affaire jusqu'à l'avis du Conseil d'État ou, à défaut, jusqu'à l'expiration de ce délai (cf. BOI-CTX-ADM-10-70-40)

Chapitre 4 : Forme du jugement

(BOI-CTX-ADM-10-70-30)

A. Mentions

8965

Les jugements pris par le tribunal administratif doivent comporter un certain nombre de mentions nécessaires (publicité de l'audience, nom et conclusions des parties, visa des pièces et des dispositions législatives ou réglementaires applicables, audition du rapporteur, du commissaire du gouvernement et, le cas échéant, des parties, etc.) ; leur absence constitue, en principe, une cause de nullité de la décision.

Les mentions portées, même par erreur, sur les minutes des jugements font foi jusqu'à preuve contraire.

B. Motifs

8966

Les jugements du tribunal administratif doivent être motivés.

Les motifs doivent être particuliers à chaque affaire et suffisamment précis et développés pour permettre au juge d'appel d'exercer éventuellement son contrôle. Ils doivent constituer une réponse à tous les moyens invoqués par le demandeur, et ne peuvent se limiter à de simples références aux conclusions du défendeur ou du commissaire du gouvernement.

C. Dispositif

8967

Le dispositif est la partie du jugement qui contient la décision du tribunal administratif. Il constitue la chose jugée, qui peut seule faire l'objet d'un recours contentieux.

Chapitre 5 : Notification des jugements

(BOI-CTX-ADM-10-70-50 au I)

8968

Le jugement est notifié le même jour à toutes les parties en cause, à leur domicile réel, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.

La notification est valablement faite soit à la partie elle-même, soit à son mandataire s'il a reçu pouvoir, non seulement d'introduire ou de soutenir l'instance devant le tribunal administratif, mais encore de se pourvoir, le cas échéant.

Chapitre 6 : Effets des jugements

(BOI-CTX-ADM-10-70-50 au II)

8969

Les jugements du tribunal administratif sont exécutoires (cf. toutefois n° 9002-3).

Titre 9 : Voies de recours

(BOI-CTX-ADM-10-80)

8970

En principe, les jugements des tribunaux administratifs sont susceptibles de faire l'objet de recours :

- soit devant la cour administrative d'appel ;

- soit devant le tribunal administratif lui-même.

Précision : En vertu des dispositions de l'article R. 811-1 du code de justice administrative, le tribunal administratif statue cependant en premier et dernier ressort sur les recours de plein contentieux fiscal concernant les impôts locaux (à l'exception de la contribution économique territoriale) et la contribution à l'audiovisuel public (cf. n° 8920). Les jugements rendus en ces matières ne sont donc susceptibles que d'un pourvoi en cassation. Sur la procédure du recours en cassation cf. BOI-CTX-ADM-30-10.

En outre, le principe de l'autorité de la chose jugée s'oppose à ce que le tribunal administratif se prononce une seconde fois sur une affaire à l'égard de laquelle il a déjà pris une décision.

Cependant, le tribunal a le pouvoir d'interpréter un jugement précédemment rendu par lui qui serait obscur ou ambigu.

Titre 10 : Procédure du référé en cas de flagrance fiscale

(LPF, art. L. 16-0 BA, V et LPF, L. 252 B, II et III ; BOI-CTX-ADM-10-110)

8971

Le juge du référé administratif mentionné à l'article L. 279 du LPF, saisi dans un délai de huit jours à compter de la réception du procès-verbal de flagrance fiscale mentionné au I de l'article L. 16-0 BA du LPF, met fin à la procédure prévue au même article s'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de cette procédure.

Le juge du référé statue dans un délai de quinze jours. Faute d'avoir statué dans ce délai, le juge des référés est dessaisi au profit du tribunal administratif qui se prononce en urgence.

La décision du juge du référé est susceptible d'appel devant le tribunal administratif dans le délai de huit jours. Le tribunal se prononce en urgence.

La décision du juge du référé ou du tribunal administratif ordonnant qu'il soit mis fin à la procédure entraîne la mainlevée immédiate des mesures conservatoires éventuellement prises.

Remarque : L'article 11 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 permet désormais de recourir à l'ensemble des mesures conservatoires mentionnées aux articles L. 521-1 du code des procédures civiles d'exécution à L. 533-1 du code des procédures civiles d'exécution, et non plus seulement aux saisies conservatoires.

Le juge du référé administratif mentionné à l'article L. 279 du LPF, saisi dans un délai de huit jours à compter de la signification des mesures conservatoires mentionnées au I de l'article L. 252 B du LPF, ordonne qu'il soit mis fin à l'exécution de ces mesures en cas d'urgence et s'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de cette procédure.

Le juge du référé statue dans un délai de quinze jours. Faute d'avoir statué dans ce délai, le juge des référés est dessaisi au profit du tribunal administratif qui se prononce en urgence.

La décision du juge du référé est susceptible d'appel devant le tribunal administratif dans le délai de huit jours. Le tribunal se prononce en urgence.

La décision du juge du référé ou du tribunal administratif ordonnant qu'il soit mis fin à l'exécution des mesures conservatoires entraîne leur mainlevée immédiate.

Le paiement des impositions dues au titre de l'exercice ou de la période comprenant celle couverte par le procès-verbal prévu à l'article L. 16-0 BA du LPF entraîne la mainlevée des mesures conservatoires prévues au I de l'article L. 252 B du LPF, sauf si l'Administration réunit des éléments permettant d'établir que les déclarations du contribuable au vu desquelles ce paiement est intervenu ne sont pas sincères.

Partie 4 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - procédure devant le tribunal de grande instance

(BOI-CTX-JUD-10)

Titre 1 : Compétence

(LPF, art. L. 199 et LPF, art. R* 202-1 ; BOI-CTX-JUD-10-10)

Chapitre 1 : Compétence matérielle

8980

Le tribunal de grande instance est seul compétent pour connaître, en premier ressort, des instances qui s'élèvent en matière de :

- droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, timbre et taxes assimilées ;

- contributions indirectes proprement dites (y compris pour les contestations en matière de tarifs) et taxes assimilées.

Les règles de la procédure spéciale définie aux articles R* 202-1 et suivants du LPF sont d'ordre public.

8980-1

Cas particulier du contentieux de la décision de déchéance d'un crédit de paiement :

La décision par laquelle est prononcée la déchéance du paiement différé ou fractionné accordé pour le règlement de droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'assiette et de recouvrement des impositions qu'elle concerne.

Par suite, une telle décision n'est pas susceptible d'un recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif, mais d'un recours de plein contentieux devant le juge judiciaire, seul compétent en cette matière selon les dispositions de l'article L. 199 du LPF.

Chapitre 2 : Compétence territoriale

8981

Le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel est situé le service chargé du recouvrement.

Toutefois, en matière d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière, s'il est discuté de la valeur vénale réelle des biens, le tribunal de grande instance compétent peut être celui de la situation de ces biens. Dans ce cas le contribuable a la faculté de saisir le tribunal dans le ressort duquel se situe l'immeuble (BOI-CTX-JUD-10-10 au II-B).

Lorsque des biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés dans le ressort de plusieurs tribunaux, le tribunal éventuellement compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le siège de l'exploitation ou, à défaut de siège, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice cadastrale.

Titre 2 : Introduction des instances

(LPF, art. R* 199-1 et LPF, art. R* 202-2 ; BOI-CTX-JUD-10-20 et suivants)

Chapitre 1 : Présentation de l'instance et délai d'introduction

(BOI-CTX-JUD-10-20-10 aux I et II ; BOI-CTX-JUD-10-20-20)

8982

Les contestations peuvent être portées devant le tribunal de grande instance par le contribuable ou par l'Administration.

Conformément à l'article R*. 202-2 du LPF, la procédure est engagée par voie d'assignation (cf. **n° 8983** et BOI-CTX-JUD-10-20-30).

En cas d'introduction de l'instance par le contribuable, celle-ci est engagée dans le délai de deux mois à compter du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision de l'Administration.

Ce délai expire à 24 heures le jour du deuxième mois portant le même quantième que celui de son point de départ. Ce n'est donc pas un délai franc.

Toutefois, si le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

D'autre part, ce même délai est augmenté d'un mois pour les réclamants qui demeurent dans un département ou un territoire d'outre-mer et de deux mois pour ceux qui demeurent à l'étranger.

Le réclamant qui n'a pas reçu d'avis de décision dans le délai de six mois peut assigner le service compétent après l'expiration dudit délai.

L'instance peut également être engagée par l'Administration. En effet, le service des impôts peut, de son côté, soumettre d'office le litige à la décision du tribunal par un mémoire signifié au réclamant avec assignation (LPF, art. R* 199-1).

S'agissant des contestations relatives au recouvrement, il convient de se reporter au BOI-REC-EVTS.

Chapitre 2 : Engagement de la procédure par voie d'assignation

(BOI-CTX-JUD-10-20-10 au III et BOI-CTX-JUD-10-20-30)

8983

L'assignation est signifiée à la partie adverse par voie d'huissier.

Comme tous les actes d'huissier, l'assignation doit être datée et comporter les coordonnées de l'huissier et l'identification précise des parties.

Elle doit, en outre, contenir les mentions spécifiques relatives notamment à l'indication du tribunal saisi, à l'objet de la demande et à l'exposé des moyens de fait et de droit ainsi qu'à la comparution du demandeur.

Chapitre 3 : Saisine du tribunal

(BOI-CTX-JUD-10-20-10 au IV)

8984

La saisine du tribunal est effectuée à la diligence du demandeur à qui il incombe de déposer au secrétariat-greffe le second original de l'assignation dans un délai de quatre mois, calculé de la même

façon qu'exposé au **n° 8982**.

Titre 3 : Instruction des instances

(LPF, art. R* 202-2 à LPF, art. R* 202-4 ; BOI-CTX-JUD-10-30 et suivants)

8985

L'instruction se fait normalement par le moyen de mémoires respectivement signifiés, et sous la conduite du juge rapporteur, le tribunal pouvant ordonner, si besoin est, d'autres mesures d'instruction.

Le ministère d'avocat est facultatif.

Chapitre 1 : Mémoires

(BOI-CTX-JUD-10-30-10)

8986

L'original de l'assignation et les pièces annexes étant déposés au greffe, le défendeur doit produire sa réponse, sous forme de mémoire, dans le délai fixé par le tribunal.

Les mémoires, produits en original et copie, ne peuvent servir de base aux jugements que dans la mesure où ils ont été signifiés par huissier à la partie adverse. Cette signification doit être faite à la partie elle-même ; cependant elle est valablement faite à son avocat au cabinet duquel elle est réputée avoir fait élection de domicile.

Jusqu'à la clôture de l'instruction, l'Administration, ainsi que le contribuable, dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peuvent faire valoir tout moyen nouveau (LPF, art. L. 199 C).

8986-1

L'article 753 du code de procédure civile impose aux parties trois obligations :

- formuler expressément leurs prétentions et les moyens en fait et en droit ; en l'absence de qualification en droit d'un ou des moyens invoqués, la partie adverse pourra invoquer un grief résultant de l'impossibilité dans laquelle elle se trouve de déterminer le fondement juridique auquel elle doit répondre ;

- énumérer les pièces justifiant leurs prétentions dans un bordereau annexé aux conclusions ;

- reprendre dans leurs dernières conclusions les prétentions et moyens présentés dans leurs précédentes écritures ; à défaut d'avoir été repris dans les dernières conclusions, les prétentions et moyens invoqués dans les précédentes écritures seront réputés avoir été abandonnés par l'auteur de ces conclusions.

Chapitre 2 : Mesures spéciales d'instruction

(BOI-CTX-JUD-10-30-20)

8987

Le tribunal peut ordonner toutes les mesures d'instruction compatibles avec le caractère écrit de la procédure ; il ne peut donc recourir ni à la preuve testimoniale, ni au serment.

Dans les instances relatives à la valeur vénale réelle de certains biens, immeubles, fonds de commerce, etc., en matière de droits d'enregistrement et d'impôt de solidarité sur la fortune, l'expertise est de droit si elle est demandée par le contribuable ou par l'Administration.

Remarque : Lorsque le redevable conteste la valeur vénale d'un bien retenue par l'Administration pour asseoir une

taxation, le tribunal peut reprendre totalement le travail d'évaluation, au lieu de se borner à l'examen de chaque détail spécialement contesté du calcul de la valeur sur lequel l'Administration se fonde (Cass. com, arrêt du 5 octobre 1999, n°97-15105).

L'expertise est faite par un seul expert.

La décision qui ordonne l'expertise et désigne l'expert fixe sa mission ainsi que le délai dans lequel il est tenu de déposer son rapport au greffe.

Le greffier avise les parties, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, du dépôt du rapport au greffe. Les observations du contribuable et de l'Administration sur ce rapport sont formulées par conclusions régulières dans les deux mois qui suivent cette notification.

Le juge qui a ordonné l'expertise fixe, sur justifications produites, la rémunération de l'expert.

Les frais d'expertise sont supportés par la partie qui succombe (cf. n° 8953 et suivants).

Titre 4 : Incidents de procédure

(BOI-CTX-JUD-10-40)

8988

Les événements qui peuvent interrompre provisoirement ou définitivement le cours d'une instance ou modifier sa physionomie sont les mêmes qu'en droit commun.

Chapitre 1 : Exceptions

(BOI-CTX-JUD-10-40-10)

8989

Les exceptions sont des moyens visant la forme de la procédure qui peuvent être opposés au demandeur et par lesquels le défendeur, sans s'attaquer, ni au fond du droit, ni aux conditions de l'action, entend faire écarter ou ajourner la discussion immédiate sur le fond même de la demande.

Ces moyens de forme doivent, en principe, être soulevés au début du litige.

Le code de procédure civile distingue :

- les exceptions d'incompétence ;

- les exceptions de litispendance et de connexité ;

- les exceptions dilatoires ;

- les exceptions de nullité.

Chapitre 2 : Fins de non-recevoir

(BOI-CTX-JUD-10-40-20)

8990

Constitue une fin de non-recevoir, un moyen de défense par lequel une partie sans contester directement le droit allégué par son adversaire s'oppose à la demande de ce dernier en la faisant déclarer irrecevable avant tout examen au fond, pour défaut de droit d'agir.

Il s'agit :

- du défaut de qualité ;

-du défaut d'intérêt ;

- de la chose jugée ;

- de la prescription ;

- du délai « préfix » ;

- de la compensation.

Chapitre 3 : Question prioritaire de constitutionnalité

(BOI-CTX-JUD-10-40-30 et BOI-CTX-DG-20-60-10)

8990-1

Conformément à l'article 61-1 de la Constitution, créé par l'article 29 de la loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Vème République, tout justiciable peut depuis le 1er mars 2010, dans le cadre d'une instance engagée devant une juridiction, soutenir qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit. La loi organique n° 2009-1523 du 10 décembre 2009 et le décret n° 2010-148 du 16 février 2010 en précise les modalités d'application.

La procédure de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC) devant les juridictions judiciaires est organisée par les articles LO 461-1 et LO 461-2 du code de l'organisation judiciaire (COJ), l'article R* 461-1 du COJ et les articles 126-1 à 126-13 du code de procédure civile.

Chapitre 4 : Questions préjudicielles

(BOI-CTX-JUD-10-40-30 et BOI-CTX-DG-20-60-20)

8991

Le tribunal de grande instance est juge de droit commun en matière civile. Il en résulte que la question préjudicielle n'est admissible que si elle ressortit au juge pénal ou au juge administratif.

Chapitre 5 : Demandes incidentes

(BOI-CTX-JUD-10-40-40)

8992

Les demandes incidentes peuvent avoir pour objet :

- soit d'étendre le domaine du litige en ajoutant de nouvelles demandes au débat (demandes reconventionnelles ou additionnelles) ;

- soit de faire entrer dans le débat une ou plusieurs parties qui y étaient jusqu'alors restées étrangères (intervention).

Jugé que :

- l'action en responsabilité dirigée par l'acquéreur d'un terrain à bâtir contre son sous-acquéreur, même intentée au moyen d'un appel en garantie dans un litige de nature fiscale ou d'une action jointe à un tel litige, n'entre pas dans les prévisions de l'article L. 199 du LPF. Dès lors, conformément aux règles de droit commun, le chef du dispositif du jugement statuant sur la responsabilité du sous-acquéreur était susceptible d'appel, en raison du montant de la demande ;

- l'appel en garantie n'a pas pour effet de constituer le garant débiteur des impositions litigieuses établies au nom du garanti.

Le garant n'est donc pas titulaire de l'action fiscale réservée par l'article L. 199 du LPF au contribuable, auteur de la réclamation préalable. Il n'a pas qualité, en cas d'inaction du contribuable pour former le pourvoi en cassation constituant la voie de recours ouverte par l'article L. 199 du LPF (Cass.com, arrêt du 9 mars 1993, n° 90-16348).

Chapitre 6 : Incidents d'instance proprement dits

(BOI-CTX-JUD-10-40-50)

8993

Ce sont les incidents d'instance relatifs à :

- la jonction et la disjonction d'instances ;

- l'interruption de l'instance (par majorité du contribuable, décès...) ;

- la suspension de l'instance ;

- l'extinction de l'instance (péremption, désistement, acquiescement).

Titre 5 : Jugement du TGI

(LPF, art. R* 202-2 ; BOI-CTX-JUD-10-50)

8994

Le jugement est rendu par le tribunal composé d'au moins trois juges, dont le juge chargé du rapport. Mais le président du tribunal peut, jusqu'à fixation de la date de l'audience, décider que l'affaire sera jugée par le tribunal statuant à juge unique (voir BOI-CTX-JUD-10-50-10 sur la composition du tribunal).

Lorsqu'il y a eu plusieurs audiences, les mêmes juges doivent avoir assisté à toutes les audiences.

L'affaire est en état d'être jugée dès la signification du mémoire en réponse à l'acte d'assignation, si aucun délai n'a été demandé au tribunal pour répliquer à ce mémoire en réponse.

> **Remarque :** En cas de non-comparution d'une partie devant la juridiction de renvoi, cette dernière ne peut statuer sur le fond du litige sans examiner si la partie défaillante avait été régulièrement assignée (Cass. Civ, 2ème, arrêt du 19 mai 1998, n° 96-11348).

À cet égard :

- rien n'oblige le tribunal à accorder un délai pour un mémoire en réplique dès l'instant où les mémoires échangés lui paraissent suffisants pour fonder sa conviction ;

- le tribunal n'est pas tenu d'avertir les parties de la venue de l'affaire à l'audience.

8994-1

Les jugements sont rendus en audience publique. Cette publicité de l'audience s'applique aussi bien à l'ensemble des débats qu'au prononcé du jugement (cf. également n° 8963).

La procédure à l'audience est fixée comme suit :

- rapport du juge, qui n'est pas une formalité obligatoire ;

- audition du contribuable ou de l'avocat qui le représente ; audition de l'agent de l'Administration. Ces auditions permettent aux parties de présenter des explications orales, lesquelles, purement facultatives, ne dérogent pas au caractère écrit de la procédure, les moyens nouveaux soulevés au cours de ces explications étant irrecevables et ne pouvant servir de base au jugement ;

- conclusions, le cas échéant, du ministère public.

Pour plus de précisions sur la procédure à l'audience et notamment la publicité de l'audience, il convient de se reporter au BOI-CTX-JUD-10-50-20.

8994-2

Les pouvoirs du tribunal de grande instance sont les mêmes que ceux du tribunal administratif, le jugement est rédigé dans les mêmes conditions et a les mêmes effets que celui rendu par le tribunal administratif (cf. n^{os} 8964 et suiv. et BOI-CTX-JUD-10-50-40).

La signification du jugement par ministère d'huissier à la partie elle-même fait courir les délais de recours et constitue un préliminaire de l'exécution de la décision.

Pour plus de précisions sur la notification du jugement, il convient de se reporter au BOI-CTX-JUD-10-50-50 au I.

8994-3

L'irrégularité, constatée par le tribunal, touchant un chef de rectification n'affecte pas la régularité de l'ensemble de la procédure d'imposition, laquelle doit être maintenue pour les rehaussements confirmés (Cass. Com, arrêt du 11 janvier 2000, n° 97-16257 et Cass.Com., 7 mars 2000, n° 97-15564 ; BOI-CTX-JUD-10-50-40 au III).

8994-4

Indépendamment des recours particuliers ou extraordinaires, les jugements rendus peuvent faire l'objet de recours devant la cour d'appel (cf. n^{os} 9005-1 et suiv.).

8994-5

L'article R* 202-5 du LPF confère aux jugements des tribunaux de grande instance un caractère exécutoire de droit à titre provisoire (voir BOI-CTX-JUD-10-50-50 au II).

Toutefois, il donne également au premier président de la cour d'appel, statuant en référé, le pouvoir d'arrêter l'exécution provisoire de droit dans l'hypothèse où cette mesure risque d'entraîner des conséquences manifestement excessives ou de l'aménager. Présentent un caractère manifestement excessif, les situations dans lesquelles l'exécution provisoire risque de laisser des traces indélébiles d'une gravité suffisante, c'est-à-dire de causer un dommage irréparable, ou quasi irréparable.

Ainsi, sous réserve de l'existence d'un appel préalable (cf. n^{os} 9005-1 et suiv.), les personnes parties à la procédure d'appel et ayant un intérêt à l'obtention d'une telle mesure peuvent saisir le premier président d'une demande d'arrêt ou d'aménagement de l'exécution provisoire.

Partie 5 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - voies de recours contre les jugements des tribunaux administratifs et des tribunaux de grande instance

(BOI-CTX-ADM et BOI-CTX-JUD)

Titre 1 : Propos liminaires

Chapitre 1 : Juridiction administrative

9000

Conformément aux articles L. 811-1 du code de la justice administrative (CJA) et R. 811-1 et suivants du CJA, les jugements rendus par les tribunaux administratifs peuvent être portés, en appel, devant les cours administratives d'appel (CAA) (cf. n^{os} 9002 et suivants et BOI-CTX-ADM-20).

Toutefois, les tribunaux administratifs statuent en premier et dernier ressort sur les litiges de plein contentieux fiscal relatifs aux impôts locaux autres que la contribution économique territoriale (cf. n° 8920 ; CJA, art. R. 811-1, al. 2 et suivants).

9000-1

En outre, aux termes de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, le Conseil d'État a pour mission d'interpréter les questions de droit nouvelles présentant une difficulté sérieuse et susceptibles

de se poser dans de nombreux litiges (BOI-CTX-ADM-10-70-40). Avant de statuer sur une requête posant une telle question, les TA et les CAA peuvent, par jugement non susceptible de recours, transmettre le dossier de l'affaire au Conseil d'État qui dispose d'un délai de trois mois pour se prononcer. Il est sursis à toute décision jusqu'à l'avis du Conseil d'État ou jusqu'à l'expiration de ce délai. L'avis rendu par le Conseil d'État ne lie ni la juridiction qui a décidé le renvoi ni les autres juridictions. Il ne prive pas non plus le contribuable ou l'Administration de la faculté de faire appel ou d'introduire un recours en cassation. Mais, son autorité devrait permettre au juge de « dire le droit » dans des délais raisonnables et à l'Administration d'en tirer les conséquences notamment en ce qui concerne sa doctrine.

Dans ce cadre, le Conseil d'État s'est prononcé notamment sur les points suivants :

- applicabilité de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme et du principe du contradictoire au regard des sanctions fiscales : CE avis du 31 mars 1995 n^{os} 164008 et CE avis du 31 mars 1995 n° 164911.

- conséquences de l'annulation par la Cour de cassation d'une ordonnance autorisant une visite domiciliaire sur la régularité de la procédure d'imposition d'un contribuable distinct : CE, avis du 1er mars 1996 n° 174244.

- conséquences de l'annulation par la Cour de cassation d'une ordonnance autorisant une visite domiciliaire sur la régularité de la procédure d'imposition engagée à l'encontre du même contribuable : CE avis du 1er mars 1996 n^{os} 174245 et 174246 ;

- compatibilité de l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques avec l'application cumulative de sanctions fiscales et pénales pour fraude fiscale : CE, avis du 4 avril 1997 n° 183658 ;

- conséquences éventuelles d'une erreur de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires sur sa propre compétence ou d'un vice de forme entachant son avis : CE avis du 23 avril 1997 n° 183969 ;

- portée de la garantie accordée aux contribuables, prévue à l'article L. 80 A du LPF, au regard de la procédure de répression des abus de droit : CE, avis du 8 avril 1998 n° 192539 ;

- compatibilité de l'absence de pouvoir de modulation du taux des sanctions fiscales par le juge administratif avec les dispositions de l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales : CE avis du 8 juillet 1998 n° 195664 ;

- calcul du plafonnement de la réduction d'impôt pour investissement locatif, applicable en cas d'acquisition d'un logement en indivision : CE avis du 17 février 1997 n° 182180 ;

- modalités de calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires : CE avis du 23 novembre 1998 n° 197839 ;

- conditions d'application de la réduction de 50 % sur les bénéfices des jeunes agriculteurs établis à compter du 1er janvier 1982 et jusqu'au 31 décembre 1988 : CE avis du 10 mars 1997 n° 183617 ;

- imposition, au regard de la TVA, des recettes perçues par les établissements de soins privés en contrepartie de la mise à la disposition d'une chambre individuelle : CE avis du 31 mai 2000 n° 216836.

Chapitre 2 : Juridiction judiciaire

9001

Conformément à l'article L. 199 du LPF et à l'article L. 199 C du LPF, les jugements rendus par les tribunaux de grande instance sont susceptibles d'appel (cf. n^{os} 9005 et suivants et BOI-CTX-JUD-20).

Par ailleurs, la loi n° 91-491 du 15 mai 1991 a institué une procédure permettant aux juridictions de l'ordre judiciaire de solliciter l'avis de la Cour de cassation lorsqu'elles ont à statuer sur une demande soulevant une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges. Cette procédure n'est, toutefois, pas applicable en matière pénale (BOI-CTX-JUD-10-50-30).

Remarque : Sauf mise en œuvre de sanctions fiscales assimilables à des accusations en matière pénale (amendes ou majorations), l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'Homme relatif aux règles du procès équitable n'est pas applicable au contentieux fiscal.

Titre 2 : Recours devant la cour administrative d'appel

(LPF, art. R* 200-1 à LPF, art. R* 200-18 ; BOI-CTX-ADM-10-80 et BOI-CTX-ADM-20 et suivants)

Précision : La compétence matérielle et territoriale des cours administratives d'appel (CAA) est évoquée au BOI-CTX-ADM-20-10. Par ailleurs pour les conflits éventuels de compétence, se reporter au BOI-CTX-ADM-10-10-30.

Chapitre 1 : Introduction des requêtes

(BOI-CTX-ADM-20-20)

A. Présentation de la requête

9002

Les appels contre les jugements des tribunaux administratifs sont formés au moyen d'une requête déposée au greffe de la cour compétente qui est celle dans le ressort de laquelle le tribunal dont le jugement est attaqué a son siège.

Pour les litiges fiscaux, le ministère d'avocat est désormais obligatoire pour les appels formés devant les CAA (décret n° 2003-543 du 24 juin 2003).

B. Délai d'appel

I. Délai d'appel du contribuable

9002-1

Le contribuable dispose, pour faire appel, d'un délai de deux mois courant de la notification du jugement attaqué auquel s'ajoutent éventuellement les délais de distance.

II. Délai d'appel du ministre

9002-2

Il est fixé par l'article R* 200-18 du LPF, soit :

- deux mois à compter de la date à laquelle le jugement lui a été signifié par acte d'huissier ;

- quatre mois à partir de la notification du jugement par le tribunal administratif au directeur qui a suivi l'affaire.

C. Effets de l'appel

9002-3

Comme celui des redevables, l'appel du ministre n'a pas d'effet suspensif. Dès lors, les dégrèvements prononcés par le tribunal administratif doivent être ordonnancés au profit du bénéficiaire sans attendre la décision de la cour administrative d'appel.

Parallèlement, les contribuables sont tenus, même s'ils interjettent appel du jugement qui a rejeté leur demande, d'acquitter les impositions concernées. Ils peuvent, toutefois, obtenir du juge des référés la suspension de l'exécution de la décision administrative, ou de certains de ses effets, lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de cette décision (cette procédure du référé-suspension, prévue à l'article L. 521-1 du code de justice administrative, est notamment exposée au BOI-CTX-ADM-10-100 au I-A-1).

Remarque : L'État peut également demander le sursis à exécution d'un jugement rendu par un tribunal administratif ou d'un arrêt d'une cour administrative d'appel si les conditions prévues sont réunies : l'existence de moyens sérieux et de

conséquences difficilement réparables.

D. Forme et contenu de la requête

9002-4

Elle doit contenir, à peine d'irrecevabilité, les faits, moyens et conclusions, ainsi que les nom et demeure du demandeur.

Comme devant le tribunal administratif, l'Administration ainsi que le contribuable, dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peuvent faire valoir tout moyen nouveau, jusqu'à la clôture de l'instruction.

Chapitre 2 : Instruction des requêtes

(BOI-CTX-ADM-20-30)

9003

L'instruction de la requête d'appel obéit à des règles analogues à celles prévues en première instance devant le tribunal administratif (cf. n° 8938 et suivants).

L'administration fiscale dispose pour procéder à l'examen des requêtes d'un délai de quatre mois qui peut être exceptionnellement prolongé sur sa demande motivée. Ce délai peut également être réduit par la CAA.

Par ailleurs lorsqu'il apparaît au vu de la requête que la solution de l'affaire est d'ores et déjà certaine, le président de la chambre peut décider qu'il n'y a pas lieu à instruction (Code de justice administrative [CJA], art. R. 611-8).

Chapitre 3 : Jugement

(BOI-CTX-ADM-20-40)

9004

Les affaires sont jugées soit par une chambre siégeant en formation de jugement, soit par une formation de chambres réunies, soit par la cour administrative d'appel en formation plénière, qui délibèrent en nombre impair (CJA, art.R. 222-25 ; cf. BOI-CTX-ADM-20-40 au I).

Par ailleurs, conformément à l'article R. 222-1 du CJA, les présidents de cour administrative d'appel, tout comme les présidents de tribunal administratif, le vice-président du tribunal administratif de Paris et les présidents de formation de jugement des tribunaux et des cours, peuvent dans certains cas statuer par ordonnance (par exemple pour donner acte des désistements, constater qu'il n'y a pas lieu de statuer sur une requête, etc.). Pour plus de précisions, voir BOI-CTX-ADM-10-70-10 au II.

Devant la cour administrative d'appel, les rôles de chaque audience sont préparés par les rapporteurs publics et sont arrêtés par le président de la cour (CJA, art. R. 711-1).

Les audiences des cours administratives d'appel sont publiques.

La décision est délibérée hors la présence des parties et du rapporteur public (CJA, art. R. 732-2).

Après délibéré, l'arrêt est prononcé en audience publique (CJA, art. R. 741-1).

Les arrêts rendus doivent comporter un certain nombre de mentions, être motivés (CJA, art. R. 741-2 ; cf. BOI-CTX-ADM-10-70-30 au I et II) et notifiés (cf. BOI-CTX-ADM-20-40 au VIII).

Précision : Avant de statuer, la cour administrative d'appel peut décider de transmettre pour avis au Conseil d'État le dossier d'une affaire soulevant une question de droit nouvelle présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges (cf. BOI-CTX-ADM-10-70-40).

Titre 3 : Recours devant la cour d'appel

(LPF, art. L. 199 à LPF, art. L. 199 C et LPF, art. R* 202-2 à LPF, art. R* 202-6 ; BOI-CTX-JUD-20)

9005

Les jugements rendus depuis le 1er mars 1998 par les tribunaux de grande instance sont susceptibles d'appel.

S'agissant des voies de recours particulières (celles qui font revenir l'affaire devant le tribunal qui a statué), de l'opposition (voie de recours ordinaire avec l'appel examiné dans ce Titre 3) et des voies de recours extraordinaires (la tierce opposition, le recours en révision et le pourvoi en cassation), il convient de se reporter au BOI-CTX-JUD-10-60. Pour le pourvoi en cassation, voir également n^{os} 9010 et 9010-1 ainsi que le BOI-CTX-JUD-30.

Chapitre 1 : Caractères généraux

(BOI-CTX-JUD-20-20)

A. Compétences des cours d'appel

(BOI-CTX-JUD-20-20-10)

9005-1

La cour d'appel (CA) est compétente des affaires portées en première instance devant le tribunal de grande instance (cf. n° 8980).

La juridiction territorialement compétente pour connaître de l'appel interjeté contre un jugement est la cour d'appel dans le ressort de laquelle le tribunal de grande instance ayant prononcé la décision a son siège.

B. Le délai d'appel

(BOI-CTX-JUD-20-20-20)

9005-2

En matière fiscale comme en toute matière contentieuse, l'appel doit être formé dans le délai d'un mois à compter de la notification du jugement (code de procédure civile, art. 538).

C. La formation de l'appel

(BOI-CTX-JUD-20-20-30)

9005-3

Sous réserve de l'application des deuxième et quatrième alinéas de l'article R* 202-2 du LPF, l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles de la procédure avec représentation obligatoire prévue au code de procédure civile (LPF, art. R* 202-6).

Il en résulte qu'en matière fiscale :

- les parties sont tenues de constituer avocat (la profession d'avoué près les cours d'appel a été supprimée par la loi n° 2011-94 du 25 janvier 2011 portant réforme de la représentation devant les cours d'appel. Leur fonction de postulation est donc désormais exercée par les avocats) ;

- l'appel est formé par voie de déclaration (cette déclaration doit contenir, à peine de nullité, un certain nombre d'indications prévues par l'article 901 du code de procédure civile) ;

- la cour est saisie par la remise au secrétariat-greffe d'une demande d'inscription au rôle.

Chapitre 2 : Instruction de l'appel

(BOI-CTX-JUD-20-20-40)

A. Caractéristiques

9006

La procédure suivie devant la cour d'appel est exclusivement écrite et contradictoire. Les parties ont le droit de présenter oralement de simples observations, mais ne sont pas dans l'obligation de recourir à l'assistance d'un avocat pour la plaidoirie (BOI-CTX-JUD-10-30-10). En revanche, le recours à un avocat postulant est obligatoire (LPF, art. R* 202-6 ; BOI-CTX-JUD-20-20-30).

L'instruction se fait par simples mémoires respectivement signifiés (LPF, art. R* 202-2, al.2) par huissier audiencier.

B. Procédure de mise en état

9006-1

Sous réserve de la mise en œuvre de la procédure de renvoi à l'audience prévue à l'article 905 du code de procédure civile (C. proc. Civ.), l'affaire est instruite sous le contrôle d'un magistrat de la chambre à laquelle elle est distribuée (C. proc. Civ., art. 907). Il s'agit de la procédure de mise en état.

Outre les attributions reconnues au juge de la mise en état devant le tribunal de grande instance (C. proc. Civ., art. 763), ce magistrat dispose de pouvoirs particuliers propres à l'instance d'appel lui permettant notamment de trancher toute question ayant trait à la recevabilité de l'appel.

Chapitre 3 : L'audience

(BOI-CTX-JUD-20-20-50)

9007

Les règles applicables sont celles prévues par les tribunaux de grande instance (cf. n° 8994-1).

Les parties ou leur avocat inscrit au tableau peuvent présenter de simples explications orales. Il s'agit d'un droit non soumis à autorisation préalable ou à condition.

Les explications orales pouvant être présentées en personne par le redevable, ou l'agent de l'Administration chargé de suivre l'affaire, il n'y a pas d'obligation pour les parties de constituer avocat.

Par ailleurs, la mise en délibéré constitue la clôture de l'instruction au sens de l'article L. 199 C du LPF (voir également BOI-CTX-JUD-10-50-20).

Chapitre 4 : L'arrêt

(BOI-CTX-JUD-20-20-70)

A. Délibéré et prononcé de l'arrêt

9008

Le délibéré est secret. En revanche, le prononcé de l'arrêt a lieu en séance publique (LPF, art. L. 199 B).

L'arrêt peut être prononcé sur le champ (c'est-à-dire le jour même de la clôture des débats) ou renvoyé pour plus ample délibéré.

Sur les mentions obligatoires de l'arrêt, les motifs et le dispositif de l'arrêt, il convient de se reporter aux III, IV et V du BOI-CTX-JUD-20-20-70 et au BOI-CTX-JUD-10-50-40.

B. Notification et exécution de l'arrêt

9008-1

Pour être mis à exécution, l'arrêt d'appel doit, sauf exécution volontaire, être régulièrement et préalablement notifié.

Il est précisé que, s'agissant d'une décision rendue à l'issue d'une procédure avec représentation obligatoire, la signification à partie doit obligatoirement, et à peine de nullité, être précédée d'une notification aux avocats constitués (code de procédure civile, art. 678).

Titre 4 : Pourvois en cassation

Chapitre 1 : Devant le Conseil d'État

(BOI-CTX-ADM-30)

9009

Les arrêts rendus par les cours administratives d'appel (CAA) peuvent être déférés au Conseil d'État (CE) par voie de recours en cassation.

Les arrêts des CAA peuvent également donner lieu, devant la cour elle-même, à tierce opposition ou faire l'objet d'opposition ou de recours en rectification d'erreur matérielle, ou de recours en interprétation (sur ces points, cf. BOI-CTX-ADM-20-50 au I).

A. Cas d'ouverture du recours en cassation

(BOI-CTX-ADM-30-10)

9009-1

Les motifs pouvant justifier l'introduction d'un recours en cassation sont :

- l'incompétence, c'est-à-dire la méconnaissance par la juridiction d'appel des règles régissant sa compétence ratione materiae ou ratione loci ;

- le vice de forme ou la violation des règles générales de procédure ;

- la violation de la règle de droit.

Tous les pourvois en cassation formés devant le Conseil d'État sont soumis a une procédure préalable d'admission exposée au BOI-CTX-ADM-30-30.

B. Délai, forme et instruction des pourvois

(BOI-CTX-ADM-30-20 et BOI-CTX-ADM-30-40)

9009-2

Que le pourvoi soit formé par le ministre ou par le contribuable, le délai de recevabilité du recours en cassation est de deux mois à compter de la date de la notification de l'arrêt ou du jugement attaqué.

Le ministère d'avocat au Conseil d'État est obligatoire. Le ministre en est cependant dispensé.

Comme devant la CAA, lorsqu'il apparaît au vu de la requête que la solution de l'affaire est d'ores et déjà certaine, le président de la sous-section qui s'est vu confier l'affaire, peut décider qu'il n'y a pas lieu à instruction (Code de justice administrative (CJA), art. R.611-8).

C. Décision du Conseil d'État

(BOI-CTX-ADM-30-60)

9009-3

S'il prononce l'annulation d'un arrêt rendu par une cour administrative d'appel, le Conseil d'État peut :

- soit, renvoyer l'affaire devant la même cour statuant, sauf impossibilité tenant à la nature de cette juridiction, dans une autre formation ;

- soit, renvoyer l'affaire devant une autre cour ;

- soit, statuer au fond.

Le Conseil d'État statue définitivement sur les affaires faisant l'objet d'un deuxième pourvoi en cassation.

Chapitre 2 : Devant la Cour de cassation

(LPF, art. L. 199 ; BOI-CTX-JUD-30 et suivants)

A. Introduction du pourvoi

(BOI-CTX-JUD-30-20)

9010

Le délai du pourvoi contre les arrêts des cours d'appel est de deux mois, sauf allongement à raison des distances ; il est computé de la même manière que pour le tribunal de grande instance (cf. n° 8982) et son point de départ est :

- le jour de la signification du jugement ;

- le jour où l'opposition n'est plus possible à l'égard des jugements par défaut.

Les services départementaux doivent rendre compte à la direction générale des jugements rendus contrairement à leurs conclusions.

Le pourvoi en cassation est formé par une déclaration au secrétariat-greffe de la Cour de cassation. En principe, il doit être individuel au regard tant de son auteur que du jugement attaqué.

Sous peine d'irrecevabilité, la copie de la décision attaquée ainsi qu'une copie de l'acte de signification doivent être jointes à l'appui du pourvoi.

B. Effets du pourvoi

(BOI-CTX-JUD-30-60)

9010-1

Le pourvoi en cassation ne produit en principe ni effet suspensif, ni effet dévolutif.

Il en résulte que les jugements peuvent être exécutés. En cas de jugements totalement ou partiellement défavorables à l'Administration, le directeur compétent procède à leur exécution immédiate en précisant que cette exécution ne vaut pas acquiescement ; exceptionnellement, cette exécution peut être différée lorsqu'elle est de nature à entraîner des conséquences manifestement excessives.

Partie 6 : Contentieux de l'assiette de l'impôt - dispositions communes

(BOI-CTX-DG-20 et BOI-CTX-ADM)

Titre 1 : Sursis de paiement

(LPF, art. L. 277, LPF, art. R* 277-1, LPF, art. R* 277-2, LPF, art. R. 277-3-1, LPF, art. R. 277-5 à LPF, art. R. 277-7 ; BOI-CTX-DG-20-70-10)

9015

Les commentaires relatifs au sursis de paiement sont exposés dans le Livre REC aux n^{os} 7866 et suivants (se reporter également aux BOI-REC-PREA-20-20 et suivants), à l'exception de ceux concernant la procédure de référé fiscal prévue par l'article L.279 du LPF qui sont décrites au BOI-CTX-ADM-10-90 et au n°9017 ci- après.

Titre 2 : Différé de paiement en cas de contestation par un tiers du permis de construire ou de déclarations préalables

(LPF, art. L. 278)

9016

L'article L. 278 du LPF instaure un différé de paiement des impositions afférentes à l'autorisation de construire en cas de contestation par un tiers du permis de construire ou de la non-opposition à la déclaration préalable.

Ainsi, en cas de contestation par un tiers auprès du tribunal administratif du permis de construire ou de la non-opposition à la déclaration préalable, le paiement des impositions afférentes à cette autorisation est différé, sur demande expresse de son bénéficiaire, jusqu'au prononcé d'une décision juridictionnelle devenue définitive. À l'appui de sa demande, le bénéficiaire de cette autorisation doit constituer auprès du comptable les garanties prévues à l'article L. 277 du LPF. La prescription de l'action en recouvrement est suspendue jusqu'au prononcé de la décision définitive.

Titre 3 : Procédure du référé fiscal

(LPF, art. L. 277, LPF, art. L. 279 et LPF, art. L. 279 A ; Loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles, art. 51 ; BOI-CTX-ADM-10-90 et BOI-CTX-JUD-10-70-10)

9017

Les contestations susceptibles de s'élever à l'occasion de la constitution des garanties présentées à l'appui d'une demande de sursis de paiement (cf. **n° 9015**, REC n^{os} 7866 et suivants et BOI-REC-PREA-20-20 et suivants) peuvent donner lieu, en ce qui concerne les impôts directs, les taxes sur le chiffre d'affaires et les taxes assimilées, à une procédure spéciale devant le juge du référé administratif, membre du tribunal administratif, et, en appel, devant ce tribunal.

Il en est de même en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits et taxes assimilés, d'impôt de solidarité sur la fortune, ainsi qu'en matière de timbre et de législations assimilées. Dans ces cas, le juge du référé est un membre du tribunal de grande instance désigné par le président de cette juridiction, laquelle statue en appel.

En outre, lorsque le comptable a fait procéder à une saisie conservatoire dans le cas prévu au Livre REC au n° 7866-4, le contribuable peut demander au juge du référé, administratif ou judiciaire selon le cas, de prononcer la limitation ou l'abandon de cette mesure si elle comporte des conséquences difficilement réparables (cf. BOI-REC-PREA-20-20-30). Les dispositions indiquées aux **n° 9017-2** et **n° 9017-3** s'appliquent à cette requête.

Remarques :

La procédure du référé, devant le tribunal administratif, spécifique au cas de flagrance fiscale est exposé au n° 8971 et détaillée au BOI-CTX-ADM-10-110.

Voir les BOI-REC-GAR-20 et suivants et Livre REC nos 7887 et suivants pour l'examen des garanties du recouvrement (mesures conservatoires, sûretés judiciaires, mesures conservatoires particulières sur le fonds de commerce et cautionnement).

Chapitre 1 : Engagement de la procédure

(BOI-CTX-ADM-10-90 au II et BOI-CTX-JUD-10-70-10 au I)

9017-1

Le référé est introduit par une simple requête du contribuable (cf. nos 8929 et suiv.), qui doit parvenir au greffe du tribunal dans le délai de quinze jours suivant la date de réception par l'intéressé de l'avis de notification de la décision prise par le comptable.

Cette requête n'est recevable que si elle est engagée avant l'intervention du jugement du tribunal statuant sur l'instance, le contribuable devant par ailleurs justifier avoir effectué la consignation à un compte d'attente d'une somme égale au dixième de l'impôt contesté.

Une caution bancaire ou la remise de valeurs mobilières cotées en bourse peut tenir lieu de consignation.

Chapitre 2 : Instruction et jugement

(BOI-CTX-ADM-10-90 au III et BOI-CTX-JUD-10-70-10 au II)

9017-2

La requête en référé est obligatoirement soumise à une procédure contradictoire qui se caractérise par un échange de mémoires entre l'Administration et le contribuable, la décision du juge du référé devant en tout état de cause intervenir dans le délai d'un mois à compter de la date d'enregistrement de la requête au greffe. Le défaut de décision dans ce délai vaut décision implicite de rejet.

Lorsque le juge du référé estime suffisantes les garanties initialement offertes, les sommes consignées sont restituées. Dans le cas contraire, les garanties supplémentaires à présenter sont réduites à due concurrence.

Chapitre 3 : Appel contre l'ordonnance du juge du référé

(Loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles, art. 51 ; BOI-CTX-ADM-10-90 au IV et BOI-CTX-JUD-10-70-10 au III)

9017-3

Le contribuable et l'Administration peuvent faire appel devant le tribunal judiciaire ou, à compter du 15 décembre 2011, devant le président de la cour administrative d'appel ou le magistrat qu'il désigne à cet effet (auparavant c'était le tribunal administratif qui était compétent pour l'organisation

administrative) - dans la huitaine de la décision - de l'ordonnance du juge du référé.

Le tribunal judiciaire ou le président de la cour administrative d'appel (ou tribunal administratif avant le 15 décembre 2011) doit statuer dans le délai d'un mois à compter de l'appel.

Pour les requêtes enregistrées postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011, une décision doit être prise en appel. Auparavant, avant l'entrée en vigueur de ladite loi, à défaut de décision en appel dans le délai d'un mois, l'ordonnance prise par le juge du référé était réputée confirmée.

Le jugement (ou l'arrêt, le cas échéant, à compter du 15 décembre 2011) qui est alors rendu peut être déféré soit à la Cour de cassation, soit au Conseil d'État par la voie du recours en cassation pour violation de la loi.

Titre 4 : Frais et intérêts

Chapitre 1 : Frais divers

(LPF, art. L. 207 et LPF, art. R* 207-1)

9018

Lorsqu'une réclamation contentieuse est admise en totalité ou en partie, les frais des significations des mémoires ainsi que, le cas échéant, les frais d'enregistrement du mandat, doivent être remboursés ; le contribuable ne peut prétendre au remboursement d'autres frais ni à l'allocation de dommages-intérêts ou d'indemnités quelconques. En revanche, il peut bénéficier d'intérêts moratoires (cf. **n° 9019**).

En ce qui concerne les frais d'expertise, cf. n° 8953.

Chapitre 2 : Paiement d'intérêts moratoires

(LPF, art. L. 208, LPF, art. L. 208 A, LPF, art. L. 208 B, LPF, art. L. 209, LPF, art. R* 208-1 à LPF, art. R* 208-6 et LPF, art. R* 208 A-1 ; BOI-CTX-DG-20-50)

A. Au profit du contribuable

(BOI-CTX-DG-20-50-10)

I. Champ d'application

9019

Les contribuables peuvent prétendre au versement d'intérêts moratoires lorsqu'ils obtiennent :

- soit un remboursement d'impôt en raison des dégrèvements prononcés par une juridiction, ou par l'Administration à la suite d'une réclamation écrite ou verbale tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions.

> **Remarque :** Par un arrêt du 27 juillet 2009, n° 297474, le Conseil d'État a jugé à l'égard d'un redevable qui avait surestimé le chiffre d'affaires déclaré, sans que cette erreur ait donné lieu à un paiement effectif de TVA du fait de la situation de crédit permanent de taxe dans laquelle ce redevable se trouvait, qu'il devait, pour obtenir le versement des intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 du LPF, souscrire préalablement, dans les formes prévues aux articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au CGI, une demande tendant au remboursement d'un crédit de taxe.

Une demande verbale est assimilée à une réclamation dès lors que le contribuable a daté et signé le document établi par le service pour en prendre note (fiche de visite).

- soit la restitution des sommes versées à titre de garanties à l'occasion d'une réclamation contentieuse comportant sursis de paiement.

Si le contribuable a constitué des garanties autres qu'un versement en espèces, il peut également

obtenir le remboursement des frais qu'il a exposés (frais de timbre, d'acte, de banque, de magasinage...), en appuyant sa demande de toutes justifications utiles dans le délai d'un an à compter de la notification de la décision de dégrèvement.

9019-1

Les contribuables peuvent également obtenir le versement d'intérêts moratoires lorsque les sommes remboursées à la suite d'une réclamation présentée sur le fondement de l'article 119 quater du CGI et de l'article 182 B bis du CGI le sont plus d'un an après la demande (LPF, art. L. 208 A).

Ces réclamations doivent être présentées à l'Administration dans le délai prévu à l'article R* 196-1 du LPF (cf. n^{os} 8849 et suiv.).

Elles doivent répondre aux exigences de l'article R* 197-3 du LPF (cf. n^{os} 8866 et suiv.) et être assorties des renseignements propres à établir que les conditions prévues au 2 de l'article 119 quater du CGI sont remplies.

L'Administration statue sur les réclamations dans le délai d'un an à compter de leur réception ou, le cas échéant, de la réception des renseignements manquants qu'elle doit lui demander dans les six mois suivant la réception de la réclamation.

À défaut de décision dans le délai d'un an, le contribuable peut saisir le tribunal administratif (LPF, art. R* 208 A-1).

9019-2

Par ailleurs, un assujetti non établi en France mais établi dans un autre État membre reçoit le paiement d'intérêts moratoires calculés sur le montant de la taxe sur la valeur ajoutée à rembourser sur le fondement des dispositions du d du V de l'article 271 du CGI, lorsque le remboursement intervient après l'expiration d'un délai fixé par décret en Conseil d'État.

Les intérêts ne sont pas dus si l'assujetti n'a pas fourni l'ensemble des informations complémentaires prévues par les articles 20 et 21 de la directive 2008/9/CE du Conseil, du 12 février 2008, définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre. Si les documents à transmettre par voie électronique, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État, ne l'ont pas été dans le délai prévu à l'alinéa ci-dessus, les intérêts ne courent qu'à compter de la date de leur réception (LPF, art. L. 208 B).

II. Taux de liquidation

9020

Pour les intérêts courant depuis le 1er janvier 2006, le taux des intérêts moratoires est identique à celui de l'intérêt de retard. Les intérêts moratoires courant depuis le 1er janvier 2006 sont donc liquidés au taux de 0,40 %.

III. Précisions

9021

Les intérêts sont applicables sur la totalité des sommes remboursées. Ils ne sont pas capitalisés.

Dans les cas visés au n° 9019, ils courent du jour du paiement jusqu'au jour :

- soit du remboursement ;

- soit, s'il s'agit d'un dégrèvement affecté à l'apurement d'autres impôts, de l'exigibilité de ces impôts.

Dans les cas visés au n° 9019-1, ils courent du jour de l'expiration du délai d'un an.

Dans les cas visés au n° 9019-2, ils courent du lendemain de l'expiration du délai fixé pour le remboursement.

Lorsque les intérêts moratoires dus n'ont pas été versés par le Trésor à la date du remboursement, ils constituent une créance dont le montant détermine la base de liquidation des intérêts (sur intérêts) à courir, lesquels se calculent à compter de la date de la demande de versement des intérêts moratoires afférents à la créance en principal.

IV. Régime fiscal des intérêts moratoires

9022

Les intérêts moratoires afférents à des dégrèvements d'impôts ne sont pas imposables.

Toutefois, les intérêts moratoires dont sont assortis les dégrèvements d'impôts demeurent imposables si les droits dégrevés le sont (ce qui est le cas lorsqu'il s'agit d'impositions antérieurement admises dans les charges déductibles : CGI, art. 39, 1-4°, taxe foncière par exemple).

B. Au profit de l'État

(BOI-CTX-DG-20-50-20)

I. Les intérêts moratoires au profit de l'État sont dus en matière d'impôts directs

(LPF, art. L. 209)

9023

Les intérêts moratoires au profit de l'État sont dus en matière d'impôts directs :

- lorsque des impositions consécutives à une rectification ou à une taxation d'office, pour lesquelles le contribuable avait présenté une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement (cf. n° 9015), ont donné lieu à une décision défavorable, partielle ou totale, du tribunal administratif à l'égard de ce contribuable ;

- en cas de désistement du contribuable devant cette même juridiction administrative. Ces intérêts moratoires ne sont pas dus sur les cotisations ou fractions de cotisations d'impôts soumises à l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727 du CGI.

Précision : Les commentaires relatifs à l'intérêt de retard sont exposés aux n[os] 8492 et suivants du Livre XIX CF et aux BOI-CF-INF-10-10 et suivants.

II. Les intérêts liquidés au taux de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI

9023-1

Remarque : Disposition applicable aux intérêts courant depuis le 1er janvier 2006. Antérieurement, les intérêts étaient liquidés au taux de l'intérêt légal.

Ces intérêts courent du premier jour du treizième mois suivant celui de la date limite de paiement jusqu'au jour du paiement effectif des cotisations.

Le montant des intérêts moratoires peut être réduit sur demande justifiée du contribuable, des frais engagés pour la constitution des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés.

III. Cas particuliers

9023-2

Lorsque les impositions litigieuses sont rétablies par la juridiction d'appel, les intérêts moratoires ne sont pas dus par le contribuable.

Lorsque le juge d'appel décide le dégrèvement des impositions ayant précédemment fait l'objet d'un jugement défavorable au contribuable, les intérêts moratoires réclamés à l'issue de la procédure de première instance doivent être annulés ou remboursés.

Titre 5 : Compensations

(LPF, art. L. 203 à LPF, art. L. 205 et LPF, art. R* 203-1 ; BOI-CTX-DG-20-40)

Chapitre 1 : Compensations ouvertes à l'Administration

(BOI-CTX-DG-20-40-10)

9024

Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'Administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de répétition, opposer toutes compensations entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées au cours de l'instruction dans l'assiette ou le calcul de l'imposition contestée.

En outre, lorsque la réclamation se rapporte à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la contribution sur les revenus locatifs, la taxe d'apprentissage, la taxe sur les salaires ou la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, les mêmes compensations peuvent être effectuées, non seulement dans la limite de l'imposition contestée, mais également entre ces divers impôts et taxes, à condition qu'ils soient établis au titre d'une même année.

Les compensations ainsi prévues peuvent être pratiquées, dans les mêmes conditions, en ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune et les droits de timbre perçus au profit de l'État.

Lorsque la réclamation concerne les évaluations foncières des propriétés bâties, la compensation s'exerce entre les impositions relatives aux divers éléments d'une propriété ou d'un établissement unique imposés sous l'article du rôle indiqué dans la réclamation, même s'ils sont inscrits séparément à la matrice cadastrale.

9024-1

Par ailleurs, lorsque la même matière imposable est susceptible de demeurer soumise au même impôt, non pas en vertu de la disposition législative initialement invoquée, mais sur le fondement d'une autre disposition législative, la nouvelle base légale peut être invoquée par l'Administration en vue de justifier le bien-fondé de l'imposition litigieuse. Toutefois, cette substitution de base légale ne doit pas priver le contribuable des garanties attachées aux procédures de rehaussement correspondant à chaque catégorie de revenus ou d'impositions. Lorsque la procédure primitivement mise en œuvre ne correspond pas au nouveau fondement légal qu'elle envisage de retenir, l'Administration doit, si la prescription ne s'y oppose pas, procéder au dégrèvement de l'imposition établie sur un fondement erroné et engager la procédure appropriée au nouveau fondement.

Chapitre 2 : Compensation au profit du contribuable

(BOI-CTX-DG-20-40-20)

9025

Les compensations de droits prévues ci-dessus sont opérées dans les mêmes conditions au profit du contribuable à l'encontre duquel l'Administration effectue un rehaussement lorsque l'intéressé invoque une surtaxe commise à son préjudice ou lorsque la rectification fait apparaître une double imposition.

Titre 6 : Frais irrépétibles

9026

L'article 75 de la loi n° 91-647 du 10 juillet 1991 relative à l'aide juridique dispose que dans toutes les instances, le juge condamne la partie tenue aux dépens ou, à défaut, la partie perdante, à payer à l'autre partie la somme qu'il détermine, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens.

Le juge détermine la somme à allouer en tenant compte de l'équité ou de la situation économique de la partie condamnée.

Il peut, même d'office, pour des raisons tirées des mêmes considérations, dire qu'il n'y a pas lieu à cette condamnation.

9026-1

Le remboursement des frais irrépétibles peut être sollicité du juge sur le fondement :

- de l'article 700 du code de procédure civile, applicable devant les juridictions judiciaires .

- de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Pour plus de précisions sur les frais irrépétibles devant les juridictions de l'ordre administratif, il convient de se reporter au BOI-CTX-ADM-10-120, au BOI-CTX-ADM-20-70 et au BOI-CTX-ADM-30-80.

Pour plus de précisions sur les frais irrépétibles devant les juridictions de l'ordre judiciaire, il convient de se reporter au BOI-CTX-JUD-10-80-20 et au BOI-CTX-JUD-30-80.

Partie 7 : Dégrèvements ou restitutions d'office

(BOI-CTX-DRO)

9030

L'Administration est autorisée, sous certaines conditions, à prendre, de sa propre initiative ou à la suite de démarches faites auprès d'elle, des décisions de nature à réparer, en toute matière fiscale, les erreurs d'imposition commises au préjudice des contribuables.

D'autre part, en matière d'impôts directs, des dispositions légales particulières lui font une obligation de prononcer d'office des dégrèvements en faveur de certains contribuables de condition modeste.

Titre 1 : Dispositions communes à tous les impôts

(LPF, art. R* 211-1 ; BOI-CTX-DRO-10)

Chapitre 1 : Principes

(BOI-CTX-DRO-10 au I)

9031

Sous réserve des dispositions applicables en matière de prescription (cf. n° 9036), le dégrèvement ou la restitution des impositions ou fractions d'impositions formant surtaxe peut être prononcé d'office :

- soit, en l'absence de toute démarche du contribuable, sur l'initiative du service ;

- soit, lorsque le contribuable a présenté une réclamation (verbale ou écrite) qui ne remplit pas toutes les conditions de forme et de délais prévues (cf. n^{os} 8848 à 8872) ;

- dès l'instant qu'il ne subsiste aucun doute sur l'existence d'une surtaxe et qu'il n'y a pas matière à compensation.

Sauf les cas où la loi lui en fait une obligation, la procédure de dégrèvement ou de restitution d'office ne constitue, en principe, qu'une faculté offerte au service des impôts.

Il en résulte plusieurs conséquences :

- la possibilité donnée au service de prononcer des dégrèvements ou des restitutions d'office n'ouvre pas aux contribuables un droit dont ils peuvent se prévaloir pour revendiquer des dégrèvements d'impôts, droits ou taxes à l'égard desquels ils n'auraient pas produit, dans le délai légal, une réclamation régulière.

- quand le délai légal de réclamation est expiré, le contribuable ne peut déférer au tribunal, s'il ne la juge pas entièrement satisfaisante, la décision qui a été prise d'office en sa faveur par l'Administration.

- d'une manière générale, les dégrèvements et restitutions d'office peuvent être prononcés non seulement pour réparer les erreurs incombant au service, mais également pour rectifier des impositions établies d'après des bases conformes aux déclarations souscrites par les contribuables qui sont alors seuls responsables de l'erreur constatée. Bien plus, la circonstance que l'imposition erronée aurait été établie par voie de taxation d'office n'est pas de nature à mettre obstacle à l'octroi d'un dégrèvement d'office, alors même qu'en cas de réclamation, la charge de la preuve contraire incomberait au contribuable.

- en outre, le service ne doit pas manquer de tenir compte, lors de l'établissement des impositions au titre d'une année déterminée, des dégrèvements qui ont été prononcés sur les cotisations des années précédentes, sauf changement intervenu dans la situation de fait ou dans la législation applicable.

Chapitre 2 : Exceptions

(BOI-CTX-DRO-10 au II)

9032

La faculté de dégrever ou restituer d'office les impositions formant surtaxe reconnue à l'Administration se trouve limitée dans les cas suivants.

A. Compensation

9033

Lorsque l'Administration constate à la fois :

- une surtaxe commise au préjudice du contribuable ;

- et une insuffisance d'imposition à l'encontre du même contribuable,

la surtaxe ne peut faire l'objet d'un dégrèvement ou d'une restitution d'office que pour la fraction qui excède le montant des droits omis (cf. n° 9024).

S'agissant de la compensation fiscale de recouvrement prévue à l'article L. 257 B du LPF, il convient de se reporter au BOI-REC-PREA-10-30.

B. Demandes spéciales

9034

La procédure d'office ne peut permettre d'accorder au contribuable un dégrèvement ou une restitution subordonnée à des conditions spéciales.

Il en est ainsi notamment en matière :

- de taxes sur le chiffre d'affaires pour la restitution des droits perçus sur les objets ou marchandises exportés ;

- de droits d'enregistrement pour les droits perçus sur les actes et conventions ultérieurement révoqués ou résolus.

C. Changement de doctrine

9035

Conformément aux dispositions de l'article L. 80 A du LPF, l'Administration ne procède à aucun rehaussement d'impositions antérieures motivé par un changement de doctrine.

Corrélativement, en cas de changement de doctrine à l'avantage du contribuable, le service s'abstient de faire usage de la faculté de dégrèvement ou de restitution d'office en vue de rectifier les impositions qui ne peuvent plus faire l'objet d'une réclamation régulière.

D. Prescription

9036

La faculté de dégrèvement d'office ne peut être exercée d'une manière générale que jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle :

- de l'expiration du délai de réclamation ;

- ou, en cas d'instance, de la notification de la décision intervenue ;

- ou au cours de laquelle est intervenu l'acte interruptif de cette prescription (demande ou démarche faite par le contribuable lui-même ou, pour son compte, par un tiers même non muni d'un mandat régulier).

Pour apprécier si le délai de prescription est, ou non, expiré, il convient de se placer non pas à la date de la décision de dégrèvement, mais à celle des propositions faites par l'agent qui est à l'origine de cette décision.

Titre 2 : Dispositions particulières aux impôts directs

(LPF, art. R* 211-1 ; BOI-CTX-DRO-20)

Chapitre 1 : En matière d'impôts locaux

9037

Sont prévus, à titre obligatoire, et sans limite de délai autre que la prescription trentenaire mais sous certaines conditions, notamment de ressources, des dégrèvements d'office :

- en matière de taxe d'habitation (CGI, art. 1414, III et CGI, art. 1414 A ; cf. IF n^{os} 6160 et suiv.) ;

- en matière de taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat (CGI, art. 1601 ; cf. IF n^{os} 6323 et suiv.).

Chapitre 2 : En matière d'impôt sur le revenu

9038

Tous les contribuables sont fondés à obtenir la restitution des sommes retenues à la source sur les revenus de capitaux mobiliers dans la mesure où leur cotisation d'impôt sur le revenu est inférieure au montant des retenues, ou lorsque les intéressés ne sont pas imposables (CGI, art. 199 ter, I-a-al. 2).

> **Remarque :** En ce qui concerne la restitution de la retenue à la source temporairement prélevée par le Luxembourg et l'Autriche, conformément à l'article 11 de la directive du Conseil du 3 juin 2003, voir le c du I de l'article 199 ter du CGI.

La restitution est ordonnée d'office au vu de la déclaration de revenus souscrite par les intéressés ; cf. toutefois la remarque au n° 8804.

9038-1

Par ailleurs, lorsque le contribuable a transféré son domicile hors de France dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, avant le 1er janvier 2005, l'impôt établi sur le fondement du 1 bis de l'article 167 du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2005 est dégrevé d'office pour la fraction correspondant aux titres qu'il détient au 1er janvier 2006.

Titre 3 : Procédure et décision

(LPF, art. R* 211-2 ; BOI-CTX-DRO-30)

Chapitre 1 : Compétence des agents

9039

Les dégrèvements ou restitutions d'office sont proposés par l'agent du service compétent (cf. n^{os} 8874 et suiv.).

Chapitre 2 : Procédure

9040

Le service doit, chaque fois qu'il est appelé à prononcer un dégrèvement d'office afférent à une contribution principale, prononcer également, sauf exceptions, le dégrèvement des taxes établies d'après les mêmes bases au profit de l'État, des régions, des départements, communes ou collectivités diverses.

En matière d'impôts directs locaux, sauf s'il s'agit des dégrèvements prévus obligatoirement en faveur de certains contribuables de condition modeste, les propositions de dégrèvements sont communiquées par le service des impôts au maire ou à la commission communale dans les cas prévus à l'article R* 198-3 du LPF (cf. n° 8883).

Chapitre 3 : Décision

(CGI, ann. II, art. 408 et CGI, ann. II, art. 410 ; CGI, ann. IV, art. 212 à 218 ; Décret n° 2013-443 du 30 mai 2013 ; Arrêté du 30 mai 2013 pris en application de l'article 408 de l'annexe II au CGI)

9041

Les dégrèvements ou restitutions d'office sont prononcés par le directeur départemental des finances publiques (ou par le directeur d'un service spécialisé, suivant les distinctions exposées au n° 8897 en ce qui concerne les réclamations), qui a la possibilité de déléguer sa signature dans les mêmes conditions et sous les mêmes réserves que pour les réclamations (cf. n° 8899).

Précision : Le décret n° 2013-443 du 30 mai 2013, codifié à l'article 408 de l'annexe II au CGI, modifie, à compter du 1er juillet 2013, les règles de compétence et de délégation de signature applicables au traitement des réclamations contentieuses et des demandes à titre gracieux présentées par les contribuables. Il est complété par un arrêté du même jour (JO du 31 mai 2103) codifié aux articles 212 à 218 de l'annexe IV au CGI (cf. n° 8899).

Les décisions d'office doivent être notifiées au contribuable intéressé et au comptable chargé du recouvrement.

9041-1

En vertu de l'article L. 207 du LPF, un contribuable qui obtient un dégrèvement total ou partiel ne peut bénéficier de plein droit d'un dédommagement ou d'indemnités quelconques, à l'exception des intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 du LPF (cf n°9019 et suivants). S'il souhaite être dédommagé du préjudice non couvert par les intérêts moratoires qu'il prétend avoir subi du fait des services des finances publiques, l'intéressé doit former un recours en dommages-intérêts pour mettre en cause la responsabilité de l'État (cf. BOI-CTX-RDI et suivants et **n^{os} 9044 et suivants**).

Partie 8 : Recours en dommage-intérêts en matière fiscale

(BOI-CTX-RDI)

Titre 1 : Identification des responsables potentiels

(BOI-CTX-RDI-10)

9044

Les services des finances publiques peuvent, tant dans le cadre de leurs attributions fiscales (assiette, contrôle, recouvrement) que dans celui de leurs attributions extra-fiscales (renseignements, dégâts matériels), léser les contribuables eux-mêmes ou des tiers intéressés.

L'article L. 207 du LPF précise que le contribuable qui a obtenu un dégrèvement ne peut bénéficier de plein droit d'un dédommagement autre que les intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 du LPF (cf. n^{os} 9019 et suivants, **n° 9041-1** et BOI-CTX-DG-20-50).

Le contribuable qui désire être dédommagé du préjudice qu'il prétend avoir subi du fait des services des finances publiques doit dès lors engager une procédure sur le plan du droit commun de la responsabilité de l'État.

Il convient de noter que la responsabilité personnelle d'un agent des services d'assiette ou de recouvrement peut être engagée si cet agent a commis une faute personnelle, détachable du service, selon les critères définis par la jurisprudence administrative.

En outre, la faute personnelle peut se cumuler avec une faute du service des finances publiques.

Titre 2 : Juridictions compétentes

(BOI-CTX-RDI-20)

9044-1

La procédure de l'action en dommages et intérêts soulève, en matière fiscale, des problèmes de délimitation de compétence entre les deux grands ordres juridictionnels, le judiciaire et l'administratif.

Cette complexité résulte de la combinaison des trois principes attributifs de compétence suivants :

- selon le principe de la séparation des autorités administratives et judiciaires, le juge administratif est normalement compétent pour connaître de toutes les actions en dommages-intérêts dirigées contre l'État (Tribunal des conflits, arrêt du 8 février 1873, n° 00012) ;

- le juge fiscal, « juge de l'impôt », relève soit de l'ordre administratif (impôts directs, taxes sur le chiffre d'affaires) soit de l'ordre judiciaire (enregistrement, timbre, taxe de publicité foncière) ;

- le juge judiciaire est compétent pour connaître de la régularité en la forme des actes de poursuites (LPF, art. L. 281).

La conciliation de ces différents principes a conduit les hautes juridictions saisies, que sont le Tribunal des conflits, le Conseil d'État et la Cour de cassation, à opérer une distinction selon que le dommage résulte d'une faute affectant les opérations d'assiette, de recouvrement ou une activité extra-fiscale. Pour plus de précisions sur ce point, se reporter au BOI-CTX-RDI-20.

Titre 3 : Champ d'application de la responsabilité

(BOI-CTX-RDI-30)

9044-2

Pour que la responsabilité de l'État puisse être engagée, en matière fiscale, le juge exige l'existence d'une faute des services des finances publiques ayant causé un préjudice au contribuable.

S'agissant de la faute, il convient de noter que les critères de responsabilité de l'administration fiscale diffèrent selon que la juridiction compétente est administrative ou judiciaire (cf. BOI-CTX-RDI-30 au I).

S'agissant du préjudice subi, le contribuable doit établir l'existence d'un préjudice direct et certain ainsi que l'existence d'un lien de causalité entre ce préjudice et la faute commise (cf. BOI-CTX-RDI-30 au II).

Titre 4 : Procédure applicable en matière de plein contentieux de la responsabilité

(BOI-CTX-RDI-40)

9044-3

La procédure du recours en dommages et intérêts diffère selon que la demande est portée devant le juge administratif ou le juge judiciaire.

Ainsi, le recours devant le juge administratif doit être précédé d'une décision préalable de l'Administration (décision implicite ou explicite) (code de justice administrative (CJA), art. R. 421-1).

En outre, en matière purement fiscale, le réclamant n'est recevable à exercer une action en responsabilité que si le juge de l'impôt lui a donné satisfaction. Il doit donc, s'il souhaite être dédommagé du préjudice qu'il prétend avoir subi du fait de l'action des services des finances publiques, engager une procédure sur le plan du droit commun de la responsabilité, après son succès devant le juge de l'impôt.

Les demandes de dommages et intérêts, déposées au greffe du tribunal administratif, doivent contenir l'exposé sommaire des faits et moyens et être accompagnées soit de la réponse de l'autorité administrative saisie (en cas de décision explicite), soit d'une pièce justifiant de la date du dépôt de ladite demande (en cas de décision implicite de rejet), ou, s'il s'agit d'une décision verbale, de la preuve de celle-ci.

Conformément à l'article R. 431-2 du CJA, les requêtes et les mémoires doivent, à peine d'irrecevabilité, être présentés soit par un avocat, soit par un avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation.

En application de l'article R. 421-1 du CJA, le délai d'introduction du recours devant le tribunal administratif est de deux mois (délai franc) à partir de la notification de la décision expresse de rejet.

En cas de recours devant le juge judiciaire, c'est la procédure de droit commun qui s'applique.

> **Précision :** Contrairement aux actions en responsabilité engagées devant les juridictions administratives, l'Administration n'est pas dispensée du ministère d'avocat pour les actions de cette nature engagées devant les juridictions judiciaires.

Les voies de recours diffèrent également selon que la demande a été portée devant le juge administratif ou le juge judiciaire.

Les jugements rendus par les tribunaux administratifs sont susceptibles d'appel devant les cours administratives d'appel (cf. BOI-CTX-RDI-40 au III-A).

Les jugements rendus par les tribunaux de grande instance sont susceptibles d'appel devant les cours d'appel (cf. BOI-CTX-RDI-40 au III-B).

Partie 9 : Juridiction gracieuse

(BOI-CTX-GCX)

9050

Le domaine de la juridiction gracieuse est défini aux n^{os} 8812 et suivants.

Titre 1 : Demandes gracieuses de transaction, modération ou remise

(BOI-CTX-GCX-10)

9051

Remarque liminaire : Sur la définition des termes « transaction », « modération » et « remise », voir n° 9055.

Les décisions de la juridiction gracieuse ne peuvent intervenir, en principe, que sur demande des contribuables.

Par ailleurs, l'article L. 247 du LPF, complété par l'article 15 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, prévoit que l'Administration ne peut transiger :

- lorsqu'elle envisage de mettre en mouvement l'action publique pour les infractions mentionnées au code général des impôts ;

- lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle.

Chapitre 1 : Introduction des demandes

(LPF, art. R* 247-1 ; BOI-CTX-GCX-10-10)

A. Service compétent et délai

9052

La demande doit être adressée au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition (cf. n° 8841). Ces dispositions sont également applicables en matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière.

Quel que soit leur objet, les demandes gracieuses ne sont soumises à aucune condition au regard des délais de présentation. Elles peuvent donc être formées à toute époque, après la mise en recouvrement de l'impôt ou de la pénalité dont l'abandon ou l'atténuation est sollicité.

B. Forme et objet des demandes

I. Forme

9053

Les demandes gracieuses sont établies sous la forme d'une simple lettre.

Elles doivent être individuelles et signées par le contribuable ou son mandataire.

En outre, ces demandes doivent contenir les documents nécessaires à l'identification des droits et pénalités en cause (avis d'imposition ou extrait de rôle ; avis de mise en recouvrement : cf. sur ce point

BOI-REC-PREA-10-10 et suivants).

Dans la pratique, le service doit s'abstenir de prononcer le rejet pour vice de forme des demandes qui, n'étant pas accompagnées de ces pièces, contiennent néanmoins les indications de nature à permettre l'identification des droits et pénalités en cause.

II. Objet

(LPF, art. L. 247 ; cf. n° 8813 ; BOI-CTX-GCX-10-20)

1. Demandes visant l'impôt en principal

9054

Les demandes visant l'impôt en principal ne sont recevables que dans la mesure où elles concernent des impôts directs, à l'exclusion par conséquent, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, des droits de timbre et des taxes sur le chiffre d'affaires qui ne peuvent en aucun cas faire l'objet d'une remise ou modération à titre gracieux.

Les contribuables peuvent demander la remise ou une modération de l'impôt en principal dont ils sont redevables en invoquant des motifs de gêne ou d'indigence les mettant dans l'impossibilité de se libérer vis-à-vis du Trésor.

En conséquence, ces demandes doivent être strictement réservées aux contribuables qui éprouvent des difficultés financières telles qu'ils se trouvent réellement hors d'état de s'acquitter, en totalité ou en partie, des impôts mis à leur charge.

En outre, en application de l'article L. 247 A du LPF modifié par l'article 42 de la loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière, les contribuables de bonne foi, en situation de gêne ou d'indigence, qui ont déposé auprès de la commission de surendettement des particuliers visée à l'article L. 331-1 du code de la consommation une demande faisant état de dettes fiscales et qui ne font pas l'objet d'une procédure de rétablissement personnel prévue à l'article L. 332-5 du code de la consommation ou à l'article L. 332-6 du code de la consommation, bénéficient d'une remise d'impôts directs au moins équivalente à celle recommandée par la dite commission pour les autres créances (cf. n° 9061-1).

> **Précision :** Sur l'intervention de la commission de surendettement des particuliers, voir BOI-CTX-GCX-10-30-30-30 et n^{os} 9061 et suivants. Voir également le BOI-REC-EVTS-10-10-20 et Livre REC n° 7972 sur la procédure de surendettement dans le cadre des procédures amiables de règlement du passif.

Il ne peut s'agir que de demandes en remise ou modération, l'impôt en principal n'étant pas susceptible d'atténuation par voie de transaction.

2. Demandes visant les pénalités

a. Champ d'application

9055

La remise ou modération est un abandon consenti unilatéralement par l'Administration, de la totalité (remise) ou d'une partie (modération) des amendes fiscales ou majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions qu'elles concernent sont définitives.

La transaction est une convention entre l'Administration et le contribuable (cf. n° 9072) portant atténuation des mêmes amendes ou majorations lorsque celles-ci et, le cas échéant, les impositions principales ne sont pas définitives.

Les pénalités et impositions principales doivent être considérées comme définitives lorsque les délais de réclamation ou de recours sont expirés, ou encore lorsqu'une décision de justice irrévocable est intervenue.

Depuis le 1er janvier 2004, l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI peut, le cas échéant, faire l'objet de remises, modérations ou transactions (cf. n° 8814).

> **Précision :** Les commentaires relatifs à l'intérêt de retard sont exposés aux n^{os} 8492 et suivants du Livre XIX CF et aux BOI-CF-INF-10-10 et suivants.

À compter du 1er mars 2011, les contribuables peuvent également solliciter une remise totale ou partielle des frais de poursuites mentionnés à l'article 1912 du CGI, tel qu'il résulte du A du IV de l'article 55 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, et des intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du LPF (LPF, art. L. 247, 2° bis).

b. Exclusions propres aux transactions

9056

Les amendes prononcées par les tribunaux correctionnels ne peuvent faire l'objet d'une transaction.

Est, par ailleurs, exclue en pratique la conclusion d'une transaction pour ce qui concerne les amendes encourues en vertu de l'article 1729 B du CGI, de l'article 1734 du CGI et de l'article 1746 du CGI ainsi que les pénalités afférentes à une imposition qui a donné lieu au dépôt d'une plainte de l'Administration du chef de fraude fiscale ou pour laquelle le dépôt d'une plainte est envisagé.

c. Remarques

9057

Toute demande en remise ou modération de pénalités qui ne sont pas définitives à la date à laquelle la juridiction gracieuse est appelée à statuer, doit, en principe, être considérée comme une demande de transaction.

Inversement, toute demande de transaction visant des majorations ou amendes qui sont devenues définitives, doit être regardée comme une demande en remise ou modération.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article L. 247-0 A du LPF, créé par l'article 15 de la loi n° 2013-1117 relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, la détermination du montant de l'atténuation fixée en application du 3° de l'article L. 247 du LPF garantit le respect de la hiérarchie des sanctions prévues au chapitre II du livre II du CGI.

Chapitre 2 : Instruction des demandes

(LPF, art. R. 247-2 modifié par l'article 2 du décret n° 2013-443 du 30 mai 2013 ; BOI-CTX-GCX-10-30 et suivants)

9058

Les demandes gracieuses doivent, en règle générale, être soumises à l'instruction avant de faire l'objet d'une décision. Toutefois, l'autorité compétente peut se prononcer sans instruction préalable sur les demandes de transaction, remise ou modération qui, en l'état des procédures en cours à l'époque où elles sont formées, ne peuvent être accueillies favorablement (BOI-CTX-GCX-10-30-10).

A. Agents chargés de l'instruction

(BOI-CTX-GCX-10-30-20)

9059

Les règles exposées pour les réclamations contentieuses sont applicables, pour l'essentiel, aux demandes gracieuses (cf. n^{os} 8874 et suiv.). Cependant les agents du cadastre éventuellement compétents en matière contentieuse ne le sont pas dans le domaine de la juridiction gracieuse.

B. Modalités d'instruction des demandes

(BOI-CTX-GCX-10-30-30 et suivants)

I. Avis à recueillir

(BOI-CTX-GCX-10-30-30-20)

9060

Les demandes gracieuses présentées par les contribuables en matière d'impôts directs doivent être communiquées pour avis :

1. Au maire en ce qui concerne les impôts locaux (LPF, art. R. 247-2, al. 2).

2. Au représentant des services de l'équipement, en ce qui concerne la cotisation versée par les employeurs au titre de leur participation à l'effort de construction (cf. BOI-TPS-PEEC et suivants pour l'examen détaillé de cette participation).

3. À la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (cf. BOI-CF-CMSS-20 et suivants et BOI-CF-CMSS-30 et suivants pour l'examen détaillé de ces commissions), lorsque ces demandes tendent à obtenir la remise des majorations prévues par l'article 1729 du CGI (cf. CF n^{os} 8501 et suivants), et qui sont consécutives à des rectifications relevant de la compétence de l'une ou l'autre de ces commissions (LPF, art. L. 250).

II. Intervention de la commission de surendettement des particuliers

(BOI-CTX-GCX-10-30-30-30)

9061

Afin d'assurer une meilleure coordination entre l'action de la commission de surendettement des particuliers et celle de la direction des finances publiques, la loi n° 98-657 du 29 juillet 1998 relative à la lutte contre les exclusions avait introduit deux mesures :

- l'élargissement de a composition de la commission au directeur départemental ou régional des finances publiques ;

- conformément au 1° de l'article L. 247 du LPF, la possibilité de prendre les remises totales ou partielles au vu des recommandations de ladite commission (sur des créances autres que fiscales) ou des mesures prises par le juge visées à l'article L. 332-3 du code de la consommation.

9061-1

Les dispositions visées au **n° 9061** ont été modifiées par le titre III de la loi d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine qui crée notamment une procédure de rétablissement personnel à l'égard des personnes surendettées qui se trouvent dans une situation irrémédiablement compromise caractérisée par l'impossibilité manifeste de mettre en œuvre un plan conventionnel de redressement.

Désormais, les dettes fiscales non professionnelles peuvent faire l'objet de remises totales ou partielles dans les mêmes conditions que les autres dettes.

En outre, les contribuables de bonne foi, en situation de gêne ou d'indigence, qui ont déposé auprès de la commission de surendettement des particuliers visée à l'article L. 331-1 du code de la consommation une demande faisant état de dettes fiscales et qui ne font pas l'objet d'une procédure de rétablissement personnel prévue à l'article L. 332-5 du code de la consommation ou à l'article L. 332-6 du code de la consommation, bénéficient d'une remise d'impôts directs au moins équivalente à celle recommandée par la dite commission pour les autres créances (LPF, art L. 247 A).

Par ailleurs, en cas de mise en œuvre de la procédure de rétablissement personnel prévue à l'article L. 332-6 du code de la consommation, les majorations, frais de poursuite et pénalités fiscales encourus en matière d'impôts directs dus à la date du jugement d'ouverture sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI et à l'article 1729 du CGI (CGI, art. 1756).

La circulaire du 12 mars 2004 relative à la procédure de traitement des situations de surendettement des particuliers publiée au JO du 23 mars 2004 commente ces modifications.

III. Examen en la forme

(BOI-CTX-GCX-10-30-30-50)

9062

Dès réception de la demande, l'agent instructeur s'assure qu'elle émane du contribuable lui-même ou d'un représentant qualifié et, au besoin, invite le contribuable à la signer ou à la compléter ; en effet, sauf cas exceptionnel, les demandes gracieuses ne doivent pas être rejetées pour vice de forme (cf. n° 9053).

IV. Examen au fond des demandes de transaction ou de remise ou modération

(BOI-CTX-GCX-10-30-30-60)

1. Majorations et amendes

9063

L'agent instructeur doit examiner les circonstances particulières de l'affaire (raisons ayant motivé l'application des pénalités, étendue de la responsabilité du contribuable, examen de son comportement au regard de ses obligations fiscales), et réunir les éléments d'information les plus complets tant sur la situation économique et financière de l'intéressé que sur ses possibilités réelles de paiement.

2. Intérêt de retard

9064

Les demandes gracieuses portant sur les intérêts de retard doivent être instruites selon les mêmes modalités que celles prévues pour les demandes portant sur les majorations ou amendes (cf. n° 9063).

Il convient de procéder pour chaque demande, d'une part, à un examen des circonstances particulières de l'affaire et, d'autre part, à un examen de la situation de l'usager.

Précision : Les commentaires relatifs à l'intérêt de retard sont exposés aux n^{os} 8492 et suivants du Livre XIX CF et aux BOI-CF-INF-10-10 et suivants.

3. Impôt en principal

9065

Dans ce cas, l'examen au fond des demandes qui ne peuvent concerner que les impôts directs est conduit conformément aux règles exposées au n° 9054.

V. Avis de l'agent instructeur

(BOI-CTX-GCX-10-30-40)

9066

Après avoir exposé, dans un rapport détaillé, les circonstances de l'affaire (analyse et nature de la demande, situation du recouvrement) et discuté l'argumentation du requérant, l'agent formule son avis sur le mérite même de cette demande.

VI. Délais

(BOI-CTX-GCX-10-30-30-10)

1. Principe (loi n° 2000-321 du 12 avril 2000, art. 21)

9067

Le silence gardé plus de deux mois par le service vaut décision de rejet.

2. Exceptions (décret n° 2001-907 du 3 octobre 2001, art. 2)

9068

Lorsque la complexité de la demande le justifie, et à condition d'en avoir informé le demandeur avant l'expiration du délai visé au **n° 9067**, le délai au terme duquel le silence gardé par l'Administration vaut décision de rejet est fixé à quatre mois en ce qui concerne les demandes gracieuses mentionnées à l'article L. 247 du LPF tendant à la remise totale ou partielle :

- d'impôts directs ou de pénalités fiscales ou à une décharge de responsabilité solidaire (cf. n° 9083, BOI-CTX-DRS et Livre REC n° 7881-7).

- d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts, lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives.

9068-1

Le délai au terme duquel le silence gardé par l'Administration vaut décision de rejet est fixé à quatre mois en ce qui concerne les demandes gracieuses mentionnées à l'article L. 247 du LPF tendant à obtenir par voie de transaction une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

Chapitre 3 : Décision

(BOI-CTX-GCX-10-40 et suivants)

A. Autorité compétente pour statuer

(BOI-CTX-GCX-10-40-10 et BOI-CTX-GCX-10-40-20)

I. Impôts autres que les contributions indirectes

(LPF, art. R* 247-4 modifié par l'article 3 du décret n° 2013-443 du 30 mai 2013)

9069

L'autorité compétente pour statuer sur les demandes gracieuses est :

- le directeur départemental des finances publiques ou le directeur chargé d'un service à compétence nationale ou d'une direction spécialisée lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas 200 000 € par cote, année, exercice ou affaire, selon la nature des sommes en cause ;

- le ministre chargé du budget, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC), dans les autres cas.

Les nouvelles règles de compétence et de délégation de signature issues du décret n° 2013-443 du 30 mai 2013 complété par un arrêté du même jour (JO du 31 mai 2013) et applicables à compter du 1er juillet 2013, harmonisent les règles d'appréciation des seuils de compétence en matière gracieuse.

En matière gracieuse, comme en matière contentieuse, les seuils s'apprécient par impôt puis par cote, année, exercice ou affaire selon la nature des impôts ou des sommes en cause.

En matière gracieuse, il est fait masse des droits et des pénalités lorsque la demande porte sur les deux éléments.

Précisions :

1. La cote s'applique aux impôts recouvrés par voie de rôle. Il existe autant de cotes que d'articles de rôle. Ainsi, pour un propriétaire qui possède des immeubles situés dans plusieurs communes, il y aura autant de cotes de taxe foncière que de communes différentes.

La notion de cote recouvre aussi bien l'impôt proprement dit que les pénalités comprises dans le rôle. La majoration de 10 % prévue à l'article 1730 du CGI est adossée au rôle de l'impôt auquel elle se rattache et doit également être considérée comme comprise dans la cote.

2. Les notions d'année ou d'exercice s'appliquent aux impôts auto-liquidés récurrents tels que l'impôt sur les sociétés, la TVA, etc.

3. La notion d'affaire s'applique aux impôts non récurrents comme les droits d'enregistrement ainsi qu'aux intérêts moratoires prévus par l'article L. 209 du LPF et aux frais de poursuite.

Lorsque la réclamation contentieuse ou la demande gracieuse porte sur plusieurs cotes pour une même année ou sur plusieurs années et que l'agent n'est pas compétent pour l'une des cotes ou années, l'ensemble de la réclamation ou demande ne relève pas de sa compétence.

Il en va de même en cas de demande mixte contentieuse et gracieuse : si l'agent n'est pas compétent pour traiter la demande contentieuse, il ne l'est pas non plus pour traiter la demande gracieuse.

En ce qui concerne les frais de poursuite et les intérêts moratoires, l'appréciation des seuils s'effectue de façon globalisée par affaire (appréciation en fonction du montant de l'affaire).

Lorsque la demande porte simultanément sur la cote (les droits et pénalités) et les frais de poursuite et/ou les intérêts moratoires, l'ensemble de la demande relève du ministre chargé du budget si l'une des composantes relève de sa compétence.

II. Les contributions indirectes

9070

Sur ce point, cf. l'article R* 247-5 du LPF, modifié par le décret n° 2010-298 du 19 mars 2010 puis par l'article 4 du décret n° 2013-443 du 30 mai 2013.

B. Exécution et notification des décisions

(BOI-CTX-GCX-10-40-40)

9071

La décision prise en matière gracieuse par l'autorité compétente pour statuer n'a pas, quels qu'en soient le sens et la forme, à être motivée.

La juridiction gracieuse peut subordonner l'exécution des décisions à l'observation par le contribuable de certaines conditions, notamment l'obligation de payer dans un délai déterminé les sommes restant dues.

I. Décision portant transaction

(LPF, art. L. 251 et LPF, art. R* 247-3)

9072

S'il estime que la demande peut être accueillie, le service arrête les conditions de la transaction et établit un projet. Dans les clauses de ce projet de transaction, il y a lieu d'indiquer, outre le montant de la pénalité transactionnelle, celui de l'impôt en principal et celui de la pénalité encourue. Le projet est transmis au contribuable sous pli recommandé avec demande d'accusé de réception.

Le contribuable dispose d'un délai franc de trente jours à compter de la date de réception de la lettre, pour faire connaître son acceptation ou notifier son refus :

- en cas d'acceptation, la transaction est conclue et il en est donné avis à l'intéressé ;

- en cas de refus, la demande de transaction est rejetée et l'intéressé en est informé. Dans ce cas, si le redevable porte ultérieurement le litige devant le tribunal compétent, celui-ci fixe le taux des majorations ou pénalités en même temps que la base de l'impôt.

Lorsqu'elle est définitive, c'est-à-dire lorsqu'elle est exécutée après avoir été approuvée par l'autorité compétente, la transaction fait obstacle à toute introduction ou reprise d'une procédure contentieuse, tant en ce qui concerne les droits en principal que les pénalités.

L'inexécution de la transaction par le redevable conduit à déclarer celle-ci caduque et à poursuivre le recouvrement de l'intégralité des sommes légalement exigibles.

II. Décision portant remise ou modération

9073

La décision portant remise ou modération est notifiée au contribuable, sous pli ordinaire, lorsqu'il s'agit d'une remise ou d'une modération pure et simple, sous pli recommandé avec demande d'accusé de réception, s'il s'agit d'une remise ou d'une modération conditionnelle.

III. Décision portant rejet

9074

La notification de la décision portant rejet est assurée sous pli ordinaire.

Remarque : Quelle que soit la décision prise, celle-ci est portée à la connaissance des services chargés de l'instruction et du recouvrement.

C. Délégation de signature

(CGI, ann. II, art. 408 ; CGI, ann. IV, art. 212 à 218 ; Décret n° 2013-443 du 30 mai 2013 ; Arrêté du 30 mai 2013 pris en application de l'article 408 de l'annexe II au CGI ; BOI-CTX-GCX-10-40-20)

9075

Dans un souci de simplification et d'harmonisation des règles de compétence et de délégation de signature en matière de contentieux et de gracieux fiscal, il a été procédé à une remise à plat des règles existantes en cette matière.

Aussi, le décret n° 2013-443 du 30 mai 2013, codifié à l'article 408 de l'annexe II au CGI, modifie, à compter du 1er juillet 2013, les règles de compétence et de délégation de signature applicables au traitement des réclamations contentieuses et des demandes à titre gracieux présentées par les contribuables. Il est complété par un arrêté du même jour (JO du 31 mai 2103) codifié aux articles 212 à 218 de l'annexe IV au CGI.

Les nouvelles règles sont applicables à compter du 1er juillet 2013 à l'ensemble des demandes gracieuses pour lesquelles il n'aura pas encore été statué à cette date, à l'exception toutefois des demandes gracieuses déjà transmises aux services centraux en application des dispositions antérieures, qui demeurent de la compétence du ministre chargé du budget.

En vertu de ces nouvelles règles, les responsables des services locaux des DRFiP/DDFiP et des brigades des DIRCOFI bénéficient désormais, dès leur entrée en fonction, d'une délégation automatique de signature qui leur permet de prendre des décisions gracieuses.

Ce sont donc désormais ces responsables de services qui octroient des délégations de signature aux agents placés sous leur autorité, dans le cadre défini au plan national et, le cas échéant, adapté par le directeur.

En revanche, la situation est inchangée pour les services de direction : le directeur continue à accorder des délégations de signature, en matière gracieuse, à ses collaborateurs exerçant dans les services de direction.

Par ailleurs, les différents plafonds de compétence sont harmonisés, de même que les règles d'appréciation des seuils. Sur ce point, voir n° 9069.

Pour plus de précisions s'agissant des nouvelles règles de compétence et de délégation de signature en matière de contentieux, il convient de se reporter notamment au n° 8899.

D. Voies de recours

(LPF, art. R. 247-7 modifié par l'article 6 du décret n° 2013-443 du 30 mai 2013 ; BOI-CTX-GCX-10-50)

9076

La décision du directeur départemental des finances publiques ou du directeur chargé d'une direction spécialisée des finances publiques ou d'un service à compétence nationale, selon le cas, peut être soumise au ministre chargé du budget.

La décision du ministre chargé du budget peut faire l'objet d'un recours devant la même autorité, mais seulement si des faits nouveaux sont invoqués.

Titre 2 : Décisions gracieuses prises d'office

(BOI-CTX-GCX-20)

Chapitre 1 : Principes

9077

En règle générale, les décisions de la juridiction gracieuse ne peuvent intervenir que sur une demande des contribuables.

L'administration est toutefois habilitée à prononcer d'office des remises ou modérations d'impôts directs ou, en toute matière fiscale, de pénalités, et à consentir d'office des transactions aux conditions suivantes :

- les impôts ou pénalités en cause n'ont donné lieu à aucune instance devant les tribunaux administratifs ou judiciaires ;

- la transaction, la remise ou la modération doit porter exclusivement sur des sommes non acquittées ;

- aucune des sommes en cause ne doit excéder la limite de compétence du directeur (cf. n° 9069).

Chapitre 2 : Procédure et décision

9079

L'initiative des transactions ou des remises ou modérations d'office appartient à l'agent qui a établi les impositions ou appliqué les pénalités dont l'atténuation est envisagée.

Sous réserve des conditions énoncées ci-dessus, les règles relatives à l'exécution et à la notification des décisions de l'espèce sont identiques à celles concernant les décisions prises à la suite des demandes des contribuables (cf. n^{os} 9071 et suiv.).

Titre 3 : Demandes gracieuses des tiers mis en cause

(LPF, art. R. 247-10 modifié par l'article 7 du décret n° 2013-443 du 30 mai 2013 ; BOI-CTX-GCX-30)

Chapitre 1 : Définition

9080

Les tiers qui, par application des dispositions du CGI ou de toutes autres dispositions légales, sont tenus de payer l'impôt en l'acquit des redevables, peuvent soumettre à la juridiction gracieuse une demande tendant à être dispensés de l'obligation qu'ils assument en vertu des dispositions précitées.

> **Remarque :** La saisine de la commission de surendettement mentionnée à l'article L. 331-1 du code de la consommation (cf. n^{os} 9061 et 9061-1) par des tiers tenus au paiement de l'impôt vaut demande de dispense de paiement au sens de l'article R. 247-10 du LPF dès lors que cette saisine satisfait aux conditions prévues à l'article R. 331-8-1 du code de la consommation (LPF, art. R*. 247-18).

Les personnes en situation de gêne ou d'indigence qui ont été déchargées de l'obligation de paiement d'une fraction des impôts, conformément au II de l'article 1691 bis du CGI, peuvent demander à l'Administration de leur accorder une remise totale ou partielle de la fraction de l'impôt sur le revenu ou de la taxe d'habitation restant à leur charge. Dans ce cas, la situation de gêne ou d'indigence s'apprécie au regard de la seule situation de la personne divorcée ou séparée à la date de la demande de remise. Ce dispositif ne peut donner lieu à restitution (CGI, art. 1691 bis, III).

Chapitre 2 : Procédure

9081

La demande est adressée au directeur des finances publiques dont dépend le comptable chargé du recouvrement.

Chapitre 3 : Décision

9082

À compter du 1er juillet 2013, conformément aux nouvelles dispositions de l'article R. 247-10 du LPF issues de l'article 7 du décret n° 2013-443 du 30 mai 2013, la décision appartient :

- au directeur, dans la limite de 305 000 € par cote, année, exercice ou affaire, selon la nature des impôts ;

- au ministre chargé du budget, dans les autres cas.

Titre 4 : Décharge de responsabilité solidaire

(BOI-CTX-DRS)

9083

Le I de l'article 1691 bis du CGI et l'article 1723 ter-00 B du CGI posent le principe de solidarité fiscale respectivement en matière d'impôt sur le revenu et de taxe d'habitation et en matière d'impôt de solidarité sur la fortune.

En vertu de ce principe, les époux et les partenaires liés par un PACS sont tenus solidairement au paiement :

- de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune ;

- de la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit ;

- de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Dès lors, chacun des époux ou des partenaires liés par un PACS peut être recherché pour le paiement du montant total de l'imposition due sans qu'il y ait lieu de procéder à une répartition préalable de la dette fiscale du foyer.

Cependant, chacun des époux ou des partenaires liés par un PACS dont la responsabilité est mise en jeu peut adresser à l'Administration une demande en décharge de son obligation légale de paiement conformément aux dispositions du II de l'article 1691 bis du CGI.

L'octroi de la décharge de responsabilité solidaire répond à certaines conditions de fond et de forme exposées au II du BOI-CTX-DRS.

> **Précisions :** Si la décharge de responsabilité solidaire est accordée, l'époux ou le partenaire lié par un PACS peut également présenter une demande de remise gracieuse de la fraction d'impositions restant à sa charge (CGI, art. 1691 bis, III).
>
> En cas de rejet de la demande de décharge de responsabilité solidaire, chacun des époux ou des partenaires liés par un PACS en situation de gêne ou d'indigence peut également présenter une demande de remise gracieuse de la totalité des impositions en application de l'article L. 247 du LPF. (cf. n^{os} 8812 et suivants).
>
> Pour de précisions sur l'articulation de la décharge de responsabilité solidaire avec la procédure gracieuse, il convient de se reporter au BOI-CTX-DRS au III.

Se reporter également au Livre XVIII REC, n° 7881-7 et s'agissant des solidarités diverses en matière d'action en recouvrement aux BOI-REC-SOLID et suivants.

Partie 10 : Bouclier fiscal

(CGI, art. 1649-0 A périmé au 12 juin 2011 ; BOI-CTX-BF)

9090

Le I de l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 supprime le dispositif du droit à restitution des impositions directes en fonction du revenu à compter du 1er janvier 2013. Ce dispositif s'applique donc pour la dernière fois au titre de l'année 2012 (« bouclier fiscal 2012 » portant sur les revenus réalisés en 2010 et comparés aux impositions payées en 2010 ou 2011 au titre desdits revenus ou établies au regard du patrimoine ou de la situation constatés au 1er janvier 2011).

Auparavant, l'article 1649-0 A du CGI a instauré, au profit de chaque contribuable, un droit à restitution des impositions directes pour la fraction excédant un certain pourcentage de ses revenus.

Initialement fixé à 60 %, ce pourcentage a été abaissé à 50 % par l'article 11 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 (dite loi TEPA) qui a également ajouté les contributions et prélèvements sociaux aux impôts retenus pour la détermination de ce droit.

Ce droit à restitution a pu être exercé pour la première fois en 2007, les modifications apportées par la loi TEPA étant applicables pour la première fois en 2008.

Pour la détermination du droit à restitution acquis à compter du 1er janvier 2008 (« bouclier fiscal 2008»), le VIII de l'article 121 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie a apporté deux aménagements, le premier précisant les conditions dans lesquelles les contribuables qui établissaient leur domicile fiscal en France au cours d'une année N pouvaient bénéficier en année N+2 du plafonnement des impôts directs et le deuxième, visant à mieux apprécier la faculté contributive des contribuables réalisant des revenus hors de France et supportant à ce titre des impositions versées au profit d'autres États (cf. n° 9107).

L'article 38 de la loi n° 2008-1425 de finances pour 2009 a introduit la possibilité pour le contribuable d'utiliser, à compter du 1er janvier 2009, la créance qu'il détenait sur l'État à raison du droit à restitution pour le paiement de ses impositions (cf. n° 9115).

La loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 a aménagé de nouveau le droit à restitution pour notamment se conformer au principe du « bouclier fiscal » selon lequel les impositions prises en compte dans le calcul doivent correspondre à un revenu inclus dans le « bouclier ».

En outre, la Cour de justice de l'Union européenne (CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93 Schumacker), a jugé que les États membres, qui étaient fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, devaient en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'État concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds.

L'étude des bénéficiaires du droit à restitution fait l'objet du BOI-CTX-BF-10.

L'étude de la détermination du droit à restitution fait l'objet du BOI-CTX-BF-20.

L'étude des modalités d'exercice du droit à restitution fait l'objet du BOI-CTX-BF-30.

Titre 1 : Dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis au 1er janvier 2007

(BOI-CTX-BF)

Chapitre 1 : Bénéficiaires du droit à restitution

(BOI-CTX-BF-10)

9091

Le contribuable bénéficiaire du droit à restitution s'entend du foyer fiscal défini à l'article 6 du CGI, redevable des impositions prises en compte pour le calcul de ce droit et fiscalement domicilié en France.

A. Contribuable au sens de l'impôt sur le revenu

9092

Le contribuable bénéficiaire du droit à restitution s'entend du foyer fiscal, c'est-à-dire de l'ensemble des personnes physiques composant le foyer fiscal imposable à l'impôt sur le revenu.

B. Contribuable redevable des impositions

9093

Le droit à restitution est acquis par le contribuable redevable des impositions prises en compte pour le calcul de ce droit.

Le contribuable qui demande le droit à restitution est le foyer fiscal, au sens de l'impôt sur le revenu, redevable de cet impôt l'année de son paiement. Les personnes redevables de l'ISF, des taxes foncières et de la taxe d'habitation pris en compte pour la détermination du droit à restitution n'étant pas nécessairement les mêmes, il y a lieu d'opérer certains retraitements pour déterminer la part de ces impositions à prendre en compte pour l'application du droit à restitution.

À titre d'exemple, les concubins notoires soumis à une imposition commune au regard de l'ISF doivent déposer des demandes de restitution distinctes dès lors qu'ils forment, pour l'IR, deux foyers fiscaux distincts.

C. Contribuable fiscalement domicilié en France

9094

Pour le bénéfice du droit à restitution, le contribuable doit être fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI.

L'appréciation de cette condition est effectuée au 1er janvier de l'année de paiement des impositions prises en compte pour la détermination du droit à restitution.

Cas des « non-résidents Schumacker »

La Cour de justice de l'Union européenne (CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93 Schumacker) a jugé que les États membres, qui sont fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'État concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds.

Chapitre 2 : Détermination du droit à restitution

(BOI-CTX-BF-20)

9095

La détermination du droit à restitution consiste à comparer le montant des impositions éligibles au montant des revenus réalisés par le contribuable l'année précédant celle du paiement des impositions.

La fraction des impositions qui excède 60 % des revenus ouvre droit à restitution.

A. Impositions payées

(BOI-CTX-BF-20-10)

9096

Les impositions à prendre en compte sont l'impôt sur le revenu, l'impôt de solidarité sur la fortune, les taxes foncières et d'habitation afférentes à l'habitation principale du contribuable.

I. Nature des impositions

(BOI-CTX-BF-20-10-10)

9097

Les impositions autres que celles mentionnées au **n° 9096** ne sont pas retenues. Il en est ainsi par exemple des prélèvements sociaux, de la contribution à l'audiovisuel public (nouvelle dénomination de la redevance audiovisuelle), des impôts locaux afférents à des résidences secondaires ou des logements donnés en location.

II. Conditions de prise en compte des impositions

(BOI-CTX-BF-20-10-20)

9098

Les impositions sont retenues sous réserve qu'elles ne soient pas déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient été payées en France, par le bénéficiaire du droit et, s'agissant de l'IR et de l'ISF, qu'elles aient été régulièrement déclarées. Elles sont diminuées des restitutions perçues et des dégrèvements obtenus.

B. Revenus réalisés

(BOI-CTX-BF-20-20-20)

9099

Les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent des revenus soumis ou non à l'impôt sur le revenu, à l'exception de certains revenus limitativement énumérés et réalisés par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions.

I. Nature des revenus

9100

Les revenus à prendre en compte s'entendent des revenus soumis à l'impôt sur le revenu nets de frais professionnels ainsi que ceux qui en sont exonérés.

II. Conditions de prise en compte des revenus

9101

Les revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entendent de ceux réalisés par le contribuable au titre de l'année qui précède celle du paiement des impositions. Il y a lieu de retenir non seulement les revenus déclarés mais également ceux rectifiés par l'administration fiscale dans le cadre d'une procédure de contrôle.

Sur les modalités de prise en compte du revenu issu d'un contrat d'assurance-vie souscrit en euros puis transformé en contrat dit « multisupport ».

Les revenus exonérés à prendre en compte sont réputés réalisés, en principe, lors de leur appréhension effective par le contribuable.

C. Calcul du droit à restitution

9102

La détermination du droit à restitution consiste à comparer le montant des impositions directes au montant des revenus réalisés par le contribuable. La fraction des impositions qui excède 60 % des revenus est restituée sur demande du contribuable.

Toutefois, les restitutions d'un montant inférieur à 8 € ne sont pas effectuées.

Le droit à restitution n'est pas affecté à une imposition particulière. Il ne correspond pas au

remboursement d'une fraction déterminée d'un impôt ou d'une taxe.

Chapitre 3 : Modalités d'exercice du droit à restitution

(BOI-CTX-BF-30)

9103

Le droit à restitution est exercé sur demande du contribuable, à l'aide d'un imprimé fourni par l'administration fiscale.

Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes conditions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

La restitution est budgétairement prise en charge par l'État.

A. Obligations déclaratives

(BOI-CTX-BF-30-10)

9104

Le droit à restitution est exercé sur demande du contribuable, à l'aide d'un imprimé fourni par l'administration fiscale. Cet imprimé comprend notamment l'identité et l'adresse du demandeur, les impositions supportées et les revenus réalisés par le contribuable.

Cette demande constitue une réclamation contentieuse au sens de l'article L. 190 du LPF.

La restitution obtenue par le contribuable n'ouvre pas droit au versement d'intérêts moratoires.

Les contribuables disposent d'une année pour demander le bénéfice du droit à restitution. Ainsi, les demandes de restitution doivent être déposées, auprès du service des impôts du lieu de l'habitation principale du contribuable au 1er janvier de l'année qui précède celle au titre de laquelle le droit à restitution est acquis, du 1er janvier au 31 décembre de l'année suivant celle du paiement des impositions prises en compte. Elles doivent être accompagnées d'un relevé d'identité bancaire ou postal afin que la restitution soit effectuée par virement.

Le contribuable n'est pas tenu de fournir des justificatifs à l'appui de sa demande. Il doit cependant conserver les documents justifiant les éléments figurant sur sa demande de restitution afin de pouvoir les présenter à la demande de l'Administration.

B. Contrôle et reprise du droit à restitution

(BOI-CTX-BF-30-20)

9105

Le reversement des sommes indûment restituées est demandé selon les mêmes règles de procédure et sous les mêmes sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

Ainsi, le droit à restitution est corrigé à l'occasion de la rectification des revenus suite à une procédure de contrôle.

Le complément d'impôt acquitté à la suite de cette rectification n'a pas de conséquence sur le montant des impositions soumis à plafonnement dès lors que seules les impositions correspondant à des revenus ou un patrimoine régulièrement déclarés sont prises en compte.

En revanche, les revenus rectifiés sont le cas échéant à prendre en compte et à réintégrer aux revenus réalisés.

Le délai de reprise du droit à restitution s'exerce jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le droit a été acquis. La loi prévoit expressément que le reversement des sommes indûment restituées peut être demandé par l'administration fiscale, même lorsque les revenus rectifiés à prendre en compte sont issus d'une période prescrite.

Ainsi, la restitution accordée au titre d'une demande déposée en 2009 a pu être remise en cause jusqu'au 31 décembre 2012.

Cette remise en cause a pu notamment porter sur les revenus perçus en 2007, même si le droit de reprise de l'Administration ne pouvait alors plus être exercé sur l'impôt correspondant.

Dès lors que les demandes de restitution sont présentées, instruites et jugées selon les règles de procédure applicables en matière d'impôt sur le revenu, le juge administratif est compétent.

C. Prise en charge budgétaire de la restitution

9106

La restitution prévue à l'article 1649-0 A du CGI est prise en charge par l'État.

Titre 2 : Dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis à compter du 1er janvier 2008

(BOI-CTX-BF)

9107

L'article 11 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (dite loi TEPA) a modifié les modalités d'application du plafonnement des impôts en fonction des revenus, pour la détermination du droit à restitution pouvant être demandé à compter du 1er janvier 2008 (prise en compte des revenus réalisés en 2006).

Par ailleurs, le VIII de l'article 121 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie apportent deux aménagements pour la détermination du droit à restitution acquis au 1er janvier 2008 (prise en compte des revenus réalisés en 2006 et, s'agissant de l'ISF et des impôts locaux, au titre de la situation constatée au 1er janvier 2007) [« bouclier fiscal 2008»].

L'article 12 de la loi n° 2008-1249 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion inclut les contributions additionnelles de 1,1 % instituées par l'article L. 262-24 du code de l'action sociale et des familles pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2008.

Chapitre 1 : Abaissement du seuil de plafonnement

9108

Le seuil du plafonnement mentionné à l'article 1 du CGI (périmé au 22 août 2007) est abaissé de 60 % à 50 % des revenus.

Chapitre 2 : Prise en compte des contributions et prélèvements sociaux

(BOI-CTX-BF-20-10-10 au I-E)

9109

Les contributions et prélèvements sociaux payés en France sur les revenus mentionnés au 4 de l'article 1649-0 A du CGI (CSG, CRDS, prélèvement social, contribution additionnelle à ce prélèvement) sont désormais pris en compte pour la détermination du droit à restitution.

Ces contributions ou prélèvements sociaux peuvent ou non être déductibles d'un revenu catégoriel de l'impôt sur le revenu, doivent avoir été payés par le redevable et, pour certains d'entre eux, avoir été régulièrement déclarés.

L'article 12 de la loi n° 2008-1249 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion inclut les contributions additionnelles instituées par l'article L. 262-24 du code de l'action sociale et des familles pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2008, c'est-à-dire aux revenus du patrimoine depuis le 1er janvier 2008 et aux produits de placement depuis le 1er janvier 2009.

Chapitre 3 : Année de référence dans le dispositif du plafonnement des impôts directs

9110

L'année de référence est désormais celle de l'année de réalisation des revenus et non plus celle du paiement des impositions.

Par conséquent, l'ensemble des modalités de détermination du droit à restitution sont définies en fonction de cette année de référence. Plus particulièrement, les impositions prises en compte sont définies en fonction des revenus réalisés l'année de référence ainsi que du patrimoine et de la situation constatés au 1er janvier de l'année suivante.

Chapitre 4 : Aménagements apportés aux revenus réalisés

A. Modification de la base de calcul du revenu réalisé

9111

L'article 11 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (dite loi TEPA) prévoit désormais que le revenu réalisé à retenir est constitué des revenus nets catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu.

Toutefois, afin de mieux faire correspondre les impositions et les revenus pris en compte, cet article précise également des règles applicables à certains régimes spécifiques d'imposition, notamment ceux prévoyant la soumission à l'impôt sur le revenu sur une base moyenne ou fractionnée. De même, les revenus nets soumis à l'impôt sur le revenu sont majorés, le cas échéant, du montant de l'abattement mentionné à l'article 150-0 D bis du CGI.

En outre, l'article 11 de la loi TEPA complète la liste limitative des revenus exonérés qui ne sont pas pris en compte pour la détermination du droit à restitution en y intégrant la prestation de compensation du handicap (PCH) et les indemnités versées aux victimes de l'amiante ou à leurs ayants droit, légalisant ainsi la doctrine administrative qui admettait déjà leur non prise en compte.

B. Aménagement des modalités de détermination du revenu de l'année du transfert du domicile en France

9112

Les revenus réalisés hors de France au titre de l'année N au cours de laquelle le contribuable transfère son domicile en France ne sont pris en compte, pour le calcul du droit à restitution acquis en N+2, qu'à compter du jour de ce transfert.

Ne doivent désormais être retenus, pour la détermination du droit à restitution acquis en N+2, après transfert en N du domicile fiscal en France, que les revenus réalisés en N, dans la limite de ceux déclarés et imposables en France, c'est-à-dire :

- tous les revenus de source française réalisés en année N ;

- les revenus de source étrangère réalisés en année N, à compter de la date du transfert du domicile fiscal en France.

Les revenus de source étrangère réalisés avant la date du transfert du domicile fiscal en France en année N ne sont donc plus pris en compte.

C. Prise en compte des revenus de source étrangère

9113

Le revenu à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution s'entend de celui réalisé par le contribuable. Il comprend notamment le montant des revenus réalisés hors de France, y compris lorsque ces revenus ont été soumis à l'impôt à l'étranger. Cette prise en compte des revenus étrangers s'effectue pour leur montant net des impositions acquittées hors de France.

D. Prise en compte du montant des moins-values non imputables

9114

Pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2014, l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2008 prévoit que le revenu pris en compte pour le calcul du plafonnement est diminué du montant des moins-values non imputables en application du I bis de l'article 150-0 A du CGI, dans la limite du montant des plus-values mentionnées au même article ainsi que des gains et profits de même nature pris en compte dans le revenu précité.

Titre 3 : Dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis à compter du 1er janvier 2009

(CGI, art. 1649-0 A, 9 ; BOI-CTX-BF)

9115

L'article 1649-0 A du CGI met en place une nouvelle modalité d'exercice du droit à restitution. Ainsi, les bénéficiaires du bouclier fiscal peuvent désormais procéder eux-mêmes à l'imputation sur le paiement des impositions à venir de la créance qu'ils détiennent sur l'État à raison du plafonnement d'impositions déjà versées, c'est-à-dire de la créance dite « bouclier » égale au montant du droit à restitution auquel les bénéficiaires du plafonnement pourraient prétendre.

Ces nouvelles modalités d'exercice du droit à restitution s'appliquent à compter du 1er janvier 2009 pour le plafonnement des impositions directes afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2007 (« bouclier 2009 » et des années suivantes).

Cette nouvelle procédure est une faculté offerte au contribuable. Elle ne supprime pas la procédure contentieuse de demande de restitution antérieurement mise en place qui reste applicable.

Cette procédure d'imputation, dite d'autoliquidation du plafonnement, est assortie de l'obligation de déposer, auprès du service chargé du recouvrement de l'imposition qui fait l'objet de cette imputation, une déclaration faisant état du montant total des revenus et des impositions pris en compte, de celui de la créance et, enfin, de l'imposition sur laquelle la créance est imputée. L'imputation ne peut notamment pas être effectuée sur l'impôt sur le revenu, dont le montant ne peut en principe, à lui seul, être supérieur à la moitié des revenus, le taux marginal supérieur étant de 40 %.

Chapitre 1 : Montant de la créance imputable

9116

La créance, acquise au 1er janvier N, correspond à la fraction du montant total de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux versés en N-2 et N-1 au titre des revenus de l'année N-2, des impôts locaux afférents à l'habitation principale et de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) établis en N-1, qui excède la moitié des revenus de l'année N-2.

La créance est acquise à la même date que le droit à restitution, c'est-à-dire au 1er janvier de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement (par exemple, au 1er janvier 2009 pour le plafonnement des impositions afférentes aux

revenus réalisés en 2007).

Chapitre 2 : Modalités d'imputation

A. Impositions pouvant donner lieu à imputation de la créance

9117

La créance peut être utilisée pour le paiement des impositions suivantes :

- l'impôt de solidarité sur la fortune ;

- les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties afférentes à l'habitation principale du contribuable ainsi que les taxes additionnelles à ces taxes, à l'exception de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;

- la taxe d'habitation afférente à l'habitation principale du contribuable ainsi que les taxes additionnelles à cette taxe ;

- les contributions et prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social et contributions additionnelles à ce prélèvement) sur les revenus du patrimoine.

Seules les impositions mentionnées ci-dessus peuvent donner lieu à imputation de la créance.

Par suite, l'imputation ne peut être effectuée ni sur l'impôt sur le revenu, ni sur les autres impositions susceptibles d'être plafonnées (contributions et prélèvements sociaux sur les revenus d'activité et de remplacement et sur les produits de placement), ni sur la contribution à l'audiovisuel public.

B. Imputation sur les impositions exigibles au cours de l'année

9118

Seules les impositions exigibles au cours de l'année au titre de laquelle le droit à restitution est acquis peuvent donner lieu à l'imputation de la « créance bouclier » se rapportant à ce droit.

Ainsi, le contribuable pourra imputer la créance acquise au 1er janvier N sur les impositions éligibles exigibles au cours de l'année N, y compris sur les impositions correspondantes exigibles en N se rapportant à une année antérieure, par exemple faisant suite à une rectification opérée par l'administration fiscale. L'imputation peut également porter sur les pénalités d'assiette ou de recouvrement dont sont, le cas échéant, assorties les impositions en principal concernées.

En revanche, l'imputation ne pourra intervenir sur les impositions exigibles au cours des années antérieures ou ultérieures.

C. Dépôt d'une déclaration d'imputation de la créance

9119

L'imputation est assortie de l'obligation de déposer, auprès du service chargé du recouvrement de l'imposition qui fait l'objet de cette imputation, une déclaration faisant état :

- du montant total des revenus et des impositions pris en compte ;

- de celui de la créance correspondant au droit à restitution (« créance bouclier ») ;

- et, enfin, de l'imposition sur laquelle la créance est imputée.

La déclaration doit être déposée par le contribuable au service de recouvrement dont il dépend au moyen de l'imprimé n° 2041-DRBF, disponible sur le site www.impôts.gouv.fr à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Elle doit parvenir au service de recouvrement à partir de la date d'exigibilité de l'impôt et jusqu'à la date limite de paiement.

Chapitre 3 : Effets du caractère déclaratif de la procédure

9120

Par son caractère déclaratif, la procédure d'imputation est soumise aux mêmes règles de contrôle et de prescription que celles prévues en matière d'impôt sur le revenu, même lorsque les revenus pris en compte pour la détermination du plafonnement sont issus d'une période prescrite.

Le délai de reprise s'exerce jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le droit a été acquis.

Ainsi, le pouvoir de contrôle de l'Administration s'exerce sur les déclarations déposées par le contribuable dans le cadre de la procédure d'imputation (LPF, art. L. 10) et la reprise des sommes indûment imputées est demandée selon les mêmes règles de procédures et sous les mêmes sanctions qu'en matière d'impôt sur le revenu.

Chapitre 4 : Sanction spécifique en cas d'imputation excessive

9121

L'article 1783 sexies du CGI prévoit l'application d'une sanction spécifique en cas d'imputation excessive par le contribuable au regard de son droit à restitution (cf. Livre CF au n° 8572).

L'application de la majoration spécifique ne fait pas obstacle à l'application, le cas échéant, des sanctions de droit commun.

Précision : L'article 1783 sexies du CGI est abrogé à compter du 1er janvier 2016 par l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 dans le cadre de la réforme de la fiscalité du patrimoine (cf. n° 9090).

Chapitre 5 : Maintien de la procédure actuelle de demande de restitution

9122

Le premier alinéa du 9 de l'article 1649-0 A du CGI prévoit que, par dérogation à la procédure actuelle de demande de restitution mentionnée au 8 du même article, le contribuable peut, sous sa responsabilité, utiliser la créance qu'il détient pour le paiement de certains impôts. Le recours à la nouvelle procédure ne constitue donc pas une obligation, mais une faculté offerte au contribuable qui ne supprime pas la procédure contentieuse actuelle de demande de restitution.

Le recours à la nouvelle procédure s'effectue sous la responsabilité du contribuable.

Le contribuable peut imputer sa créance en totalité ou en partie. À cet égard, la circonstance que le caractère partiel de l'imputation résulte d'un choix ou d'une impossibilité matérielle (cas où les impositions exigibles sont insuffisantes pour permettre d'imputer la totalité de la créance) est sans incidence.

Chapitre 6 : Incidences de l'imputation sur l'assiette de l'ISF et sur le droit au plafonnement au titre de l'année suivante

9123

Sur le régime de la « créance bouclier » au regard de l'assiette de l'ISF et du droit au plafonnement des impositions directes au titre de l'année suivante, voir BOI-CTX-BF-30-10-20.

Titre 4 : Dispositions applicables pour l'exercice du droit à restitution acquis à compter du 1er janvier 2011

(BOI-CTX-BF)

Chapitre 1 : Aménagements liés au régime de l'auto-entrepreneur

(CGI, art. 1649-0 A, 4-a périmé au 12 juin 2011 ; BOI-CTX-BF-20-10-10)

9124

L'article 1er de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie institue à compter du 1er janvier 2009, un dispositif de versement forfaitaire libératoire social et fiscal en faveur des entrepreneurs individuels placés sous le régime fiscal des « micro-entreprises » (régime micro-BIC ou régime spécial BNC ; dispositif dit de l'auto-entrepreneur). Le VII de ce même article 1er apporte des précisions sur le revenu qui doit être pris en compte pour le plafonnement des impôts directs lorsque le contribuable opte pour l'application du versement libératoire de l'IR.

Ces aménagements s'appliquent pour la détermination du droit à restitution acquis à compter du 1er janvier 2011 (« bouclier fiscal 2011 »), relatif au plafonnement des impositions (IR, contributions et prélèvements sociaux) établies au titre des revenus réalisés en 2009 ou, s'agissant de l'ISF et des impôts locaux, au titre de la situation constatée au 1er janvier 2010.

Ainsi, le VII de l'article 1er de la loi de modernisation de l'économie prévoit qu'en cas d'option pour le dispositif de versement libératoire de l'IR, le revenu à prendre en compte pour la détermination du plafonnement des impôts directs s'entend du montant du chiffre d'affaires ou des recettes diminué, selon le cas, de l'abattement prévu au 1 de l'article 50-0 du CGI (régime « micro-BIC ») ou de la réfaction forfaitaire prévue au 1 de l'article 102 ter du CGI (« régime spécial BNC »).

Par ailleurs, le versement libératoire de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 151-0 du CGI constitue une imposition directe qui, à ce titre, est prise en compte, au titre de l'impôt sur le revenu, pour la détermination du droit à restitution résultant du plafonnement des impôts directs.

De plus, le versement forfaitaire « social », dont le taux est prévu à l'article D. 131-6-1 du code de la sécurité sociale, inclut notamment la CSG et la CRDS dues au titre des revenus d'activité et de remplacement. En conséquence, la fraction de ce versement représentative de ces contributions sociales est également prise en compte pour la détermination du droit à restitution résultant du plafonnement des impôts directs.

Chapitre 2 : Aménagements apportés aux revenus réalisés et aux impositions payées

(CGI, art.1649-0 A, 4-a et 7 périmé au 12 juin 2011)

A. Aménagements pour les revenus de capitaux mobiliers

(BOI-CTX-BF-20-20-10-10 au III-B)

I. Principe

9125

À compter du « bouclier 2011 » (revenus 2009), l'article 101 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010 prévoit que le montant des revenus de capitaux mobiliers pour la détermination du droit à restitution comprend :

- l'abattement proportionnel de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du CGI ;

- l'abattement forfaitaire annuel, prévu par le 5° du 3 de l'article 158 du CGI (1 525 € ou 3 050 €). L'abattement forfaitaire s'applique chaque année après imputation des frais et dépenses déductibles.

Ces nouvelles modalités de prise en compte des revenus distribués pour la détermination des revenus réalisés au sens du bouclier fiscal s'appliquent en principe au droit à restitution acquis à compter du 1er janvier 2011, soit celui relatif aux revenus réalisés en 2009.

II. Exceptions

9126

Toutefois, pour les seuls revenus distribués éligibles à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI, l'article 56 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 prévoit une entrée en vigueur progressive.

En effet, la réintégration des abattements d'assiette pour la détermination du droit à restitution va s'effectuer de la façon suivante :

- 70 % de leur montant brut pour les revenus perçus en 2009 ;

- 80 % de leur montant brut pour les revenus perçus en 2010 ;

- 90 % de leur montant brut pour les revenus perçus en 2011.

À compter des revenus réalisés en 2012, les revenus distribués à prendre en compte pour le calcul du droit à restitution sont déterminés conformément au a du 4 de l'article 1649-0 A du CGI, dans sa rédaction résultant de l'article 101 de la loi n° 2009-1673 de finances pour 2010.

B. Aménagements en matière de déficits

(BOI-CTX-BF-20-20-10-10 au III-A-1)

I. En matière de déficits catégoriels

9127

Pour le calcul du droit à restitution, les déficits catégoriels antérieurs, qui ne s'imputent pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu que sur les revenus de même nature, viennent en majoration des revenus à prendre en compte au titre de l'année de référence (CGI, art.156, I).

II. En matière de déficits globaux

9128

Pour le calcul du droit à restitution, les déficits globaux antérieurs, les déficits catégoriels, dont l'imputation sur le revenu global de la même année est autorisée par le I de l'article 156 du CGI, peuvent conduire, lorsque le montant du revenu global de l'année considérée ne permet pas d'opérer l'imputation totale des déficits catégoriels concernés, à la constatation d'un déficit global à hauteur de l'excédent de déficit. Ce déficit global est reportable sur le revenu global des six années suivantes.

Pour la détermination du droit à restitution acquis au titre d'une année, le déficit global ainsi généré au titre d'une année antérieure à l'année de référence des revenus retenus pour le calcul dudit droit ne peut venir en diminution des revenus de ladite année.

C. Aménagements en matière de moins-values de cession de valeurs mobilières

(BOI-CTX-BF-20-20-10-10 au II-A-2)

9129

Les moins-values concernées sont des moins-values de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux constatées au cours d'une année antérieure à l'année de référence de revenus retenu pour le droit à restitution concerné, dont le report sur les plus-values de même nature est autorisé pour la

détermination de l'impôt sur le revenu sur les dix années suivantes en application du 11 de l'article 150-0 D du CGI.

Pour le calcul du droit à restitution, les moins-values subies au cours d'années antérieures, qui ne s'imputent à l'impôt sur le revenu que sur les plus-values de même nature (CGI, art.150-0 D, 11), viennent en majoration des revenus de l'année de référence lorsqu'elles sont prises en compte à l'impôt sur le revenu.

D. Aménagements en matière d'impositions prises en compte pour le calcul du droit à restitution

9130

Rappel : L'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale soumet aux prélèvements sociaux les gains nets de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisés par des particuliers dès le premier euro de cession, et cela pour les gains nets réalisés à compter des plus-values réalisées en 2010 (loi n° 2009-1646 du 24 décembre 2009 de financement de la sécurité sociale pour 2010, art.17, I).

I. Prélèvements sociaux concernés

9131

Il s'agit de la contribution sociale généralisée (CSG), de la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), du prélèvement social de 2 % et de ses contributions additionnelles « solidarité-autonomie » et « financement du revenu de solidarité active (RSA) ».

Le montant des prélèvements sociaux à retenir, pour les gains nets de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux est le montant total versé par le contribuable. Pour la détermination du droit à restitution, les prélèvements sociaux :

- doivent avoir été payés par le redevable ;

- doivent correspondre à des gains nets régulièrement déclarés par le contribuable .

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-CTX-BF-20-10-10.

II. Impositions concernées

9132

Le D du II de l'article 68 de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 prévoit, à compter du 1er janvier 2011, que les intérêts des comptes épargne d'assurance pour la forêt mentionnés au 23° de l'article 157 du CGI sont compris dans le revenu retenu pour la détermination du droit à restitution (CGI, art.1649-0 A, 6).

Titre 5 : Dispositions issues de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011

(BOI-CTX-BF-30-10-30)

9133

L'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 prévoit que le bouclier fiscal s'applique pour la dernière fois pour la détermination du plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés en 2010.

Chapitre 1 : Droit à restitution acquis au 1er janvier 2011

(Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 5)

9134

Les contribuables qui sont redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année 2011 et qui n'exercent pas le droit à restitution acquis au 1er janvier de la même année en déposant une demande de restitution selon les modalités prévues au 8 de l'article 1649-0 A du CGI avant le 30 septembre 2011 exercent ce droit à restitution, selon les modalités prévues au 9 du même article 1649-0 A du CGI, en imputant le montant correspondant à ce droit exclusivement sur celui de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune due au titre de 2011.

La part du droit à restitution non imputée sur la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune due par les contribuables, en application du premier alinéa de l'article 5 de la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011, constitue une créance sur l'État imputable exclusivement sur les cotisations d'impôt de solidarité sur la fortune dues au titre des années suivantes (RES N° 2011/36 au BOI-CTX-BF-30-10-30 au I-C).

Toutefois, la restitution du reliquat de la créance née du droit à restitution acquis en 2011 peut être demandée par le contribuable ou ses ayants droit avant le 31 décembre de l'année au titre de laquelle :

- le contribuable titulaire de la créance n'est plus redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune ;

- les membres du foyer fiscal titulaire de la créance font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt de solidarité sur la fortune ;

- l'un des membres du foyer fiscal titulaire de la créance décède.

Chapitre 2 : Droit à restitution acquis au 1er janvier 2012

(Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 30)

9135

Les contribuables qui sont redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'année 2012 exercent le droit à restitution acquis au 1er janvier de la même année en application de l'article 1649-0 A du CGI, selon les modalités prévues au 9 du même article, en imputant le montant correspondant à ce droit exclusivement sur celui de la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune due au titre de la même année.

La part du droit à restitution non imputée sur la cotisation d'impôt de solidarité sur la fortune due par les contribuables, en application du premier alinéa du II de l'article 30 de la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011 (cf. alinéa ci-dessus), constitue une créance sur l'État imputable exclusivement sur les cotisations d'impôt de solidarité sur la fortune dues au titre des années suivantes.

Toutefois, la restitution du reliquat de la créance née du droit à restitution acquis en 2012 peut être demandée par le contribuable ou ses ayants droit avant le 31 décembre de l'année au titre de laquelle :

- le contribuable titulaire de la créance n'est plus redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune ;

- les membres du foyer fiscal titulaire de la créance font l'objet d'une imposition distincte à l'impôt de solidarité sur la fortune ;

- l'un des membres du foyer fiscal titulaire de la créance décède.

Livre XXI : Sécurité juridique

Introduction

9200

L'amélioration des relations avec les usagers est une préoccupation constante des administrations modernes, notamment de la Direction générale des finances publiques.

La sécurité juridique constitue une face importante de cette relation. Elle permet aux acteurs économiques, particuliers et professionnels, de prendre des décisions dans un contexte juridico-fiscal stable.

Plusieurs types de procédure visent à atteindre l'objectif de sécurité juridique. Ceux-ci sont exposés dans la présente série.

Il s'agit :

- des agréments fiscaux (BOI-SJ-AGR) : cf. première partie, n^{os} 9201 et suivants ;

- des rescrits et accords préalables (BOI-SJ-RES) : cf. deuxième partie, n^{os} 9220 et suivants.

Les commentaires repris dans le présent Livre XXI relatif à la sécurité juridique étaient auparavant traités, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, dans le chapitre 2 du Titre 4 de la première partie du Livre VII et dans le Titre 4 de la quatrième partie de ce même Livre VII.

Partie 1 : Mesures fiscales soumises à agrément préalable

(BOI-SJ-AGR)

9201

Les agréments fiscaux sont des procédures administratives qui permettent à un contribuable de bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire pour certaines opérations prévues par la loi. Leur obtention est subordonnée à une demande de l'intéressé et à une décision de l'autorité compétente.

Titre 1 : Principaux agréments

9202

Actuellement, les agréments fiscaux constituent un ensemble de dispositions aux origines souvent disparates que l'on peut toutefois classer en fonction du but poursuivi par les pouvoirs publics.

Certains agréments spécifiques ne peuvent, toutefois, être rattachés à aucune catégorie.

Chapitre 1 : Les agréments concernant la rénovation de la structure des sociétés

(BOI-SJ-AGR-20 et suivants)

9203

Il est question :

- des opérations d'apport partiel d'actif et de scission (CGI, art. 210 B, 3 ; BOI-SJ-AGR-20-10) ;

- des reports de déficits en cas de fusions ou opérations assimilées (CGI, art. 209, II ; BOI-SJ-AGR-20-30) ;

- de l'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actifs (CGI, art. 115, 2 ; BOI-SJ-AGR-20-20).

Remarque : Des précisions doctrinales ont été apportées sur les modalités de désignation d'un représentant fiscal en France par une société étrangère, dans le cadre d'une demande d'agrément prévue au 2 de l'article 115 du CGI, afin de lever toute ambiguïté sur le caractère purement facultatif de cette désignation.

Chapitre 2 : Les agréments en faveur du développement régional, de l'amélioration des structures et de la reprise d'entreprises en difficulté

(BOI-SJ-AGR-30 et suivants et BOI-SJ-AGR-40)

9204

A. Exonération temporaire de contribution économique territoriale

(BOI-SJ-AGR-30-10 et suivants)

Agrément délivré pour la création ou l'extension de services de direction, d'études, d'ingénierie et d'informatique et pour les opérations de reprise ou de reconversion d'établissements (BOI-SJ-AGR-30-10-10 et suivants).

Agrément pour entreprise en difficultés en faveur de l'aide à l'investissement en Corse (CGI, art. 1466 C ; cf. IF n° 6260 et BOI-SJ-AGR-30-10-20).

B. Exonération des bénéfices réalisés par les sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté

(BOI-SJ-AGR-30-20)

L'article 44 septies du CGI prévoit une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés en faveur des sociétés créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté.

Ces dispositions sont subordonnées à un agrément du ministre du budget (cf. BOI-SJ-AGR-30-20 et Livre IS n^{os} 3990 et suivants).

Chapitre 3 : Les agréments en faveur du développement des départements d'outre-mer

(BOI-SJ-AGR-40 ; cf. IR n^{os} 150 et suiv.)

9204-1

Déduction au titre des investissements réalisés par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés : CGI, art. 217 undecies ; IS n^{os} 3961 et suivants.

Avantages au titre des investissements réalisés par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu : CGI, art. 199 undecies B.

Réduction d'impôt au titre des investissements réalisés par des particuliers : CGI, art. 199 undecies A.

Réduction d'impôt au titre des investissements dont l'objet exclusif est l'acquisition ou la construction de logements sociaux : CGI, art. 199 undecies C.

Crédit d'impôt au titre des investissements productifs outre-mer : CGI, art. 244 quater W ; BIC n^{os} 3270 et suivants.

Crédit d'impôt au titre des investissements réalisés dans le secteur du logement social outre-mer : CGI, art. 244 quater X ; IS n^{os} 3985 et suivants.

Il est prévu, sous certaines conditions, des cas de dispense d'agréments pour certains investissements de faible importance. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II du BOI-SJ-AGR-40.

Chapitre 4 : Les agréments en faveur du patrimoine artistique national

(BOI-SJ-AGR-50 et suivants)

9205

Exonération des droits de mutation des dons et legs à l'État d'œuvres de haute valeur artistique ou historique (CGI, art. 1131 ; BOI-SJ-AGR-50-10).

Dation en paiement : remise à l'État d'œuvres d'art, de livres, d'objets de collection, d'immeubles ou de titres en paiement de droits de mutation à titre gratuit ou d'ISF (CGI, art. 1716 bis ; BOI-SJ-AGR-50-20 ; décret n° 2012-1241 du 7 novembre 2012).

Versements en faveur de l'acquisition d'un trésor national (CGI, art. 238 bis-0 A ; BOI-SJ-AGR-50-30).

Imputation sur le revenu global des charges afférentes aux monuments historiques et assimilés (CGI, art. 156, I-3° et II-1° ter ; CGI, art. 156 bis ; BOI-SJ-AGR-50-50).

Déduction des charges afférentes à des demeures historiques utilisées pour les besoins d'exploitation d'une entreprise (CGI, art. 39, 4-dernier al. ; BOI-SJ-AGR-50-60-10 ; voir également BOI-BIC-CHG-30-20).

Avantages fiscaux au titre des souscriptions au capital des sociétés pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle (SOFICA) [CGI, art. 199 unvicies ; BOI-SJ-AGR-50-60-20].

Chapitre 5 : Autre agrément

9207

Mécénat des entreprises (CGI, art. 238 bis, 4 ; BOI-SJ-AGR-60-10 ; décret n° 2013-57 du 16 janvier 2013 relatif aux conditions de délivrance de l'agrément aux organismes concernés afin que les entreprises qui leur versent des dons puissent bénéficier de la réduction d'impôt en faveur du mécénat prévue à l'article 238 bis du CGI).

Titre 2 : Procédure

(BOI-SJ-AGR-10)

9208

Les décisions d'agrément ont des objets divers et des effets variables mais elles ont en commun d'être subordonnées à l'observation de principes généraux de procédure qui confèrent des garanties sérieuses aux intéressés.

1. Sauf disposition expresse contraire, toute demande d'agrément auquel est subordonnée l'application d'un régime fiscal particulier doit être déposée préalablement à la réalisation de l'opération qui la motive.

La demande doit au minimum préciser :

- l'identité complète du demandeur ;

- la nature de l'opération prévue ;

- l'avantage fiscal demandé.

Le service destinataire procède alors à une première instruction et met le demandeur en situation de fournir les renseignements et documents manquants.

Lorsque la demande est faite après le début de l'opération qui la motive, elle est irrecevable et l'agrément demandé ne peut être accordé.

2. L'article 1649 nonies du CGI complété par la décision du directeur général du 9 juillet 2005 prévoit, par ailleurs, que les agréments sont délivrés par le ministre ou, par délégation, par les agents des finances publiques ayant au moins le grade de directeur départemental ou un grade équivalent. Pour les directions n'ayant pas d'agent titulaire d'un tel grade dans leurs effectifs, les directeurs peuvent déléguer leur signature à des agents ayant le grade de directeur divisionnaire.

L'échelon de déconcentration retenu est la direction des finances publiques du département au chef-lieu duquel est localisée la direction de contrôle fiscal dans le ressort de laquelle est situé, selon le cas :

- l'établissement ou le siège de l'entreprise concernée, pour les aides fiscales à l'aménagement du territoire et les agréments prévus en matière d'impôt sur les sociétés ;

- l'immeuble pour l'agrément mentionné au 3° du I de l'article 156 du CGI.

Toutefois, sont compétentes :

- pour la région Île-de-France et Paris, la direction spécialisée pour la région Île-de-France et pour Paris ;

- pour les agréments demandés par les entreprises établies dans les départements d'outremer, les directions des finances publiques territorialement compétentes.

Les différents arrêtés de déconcentration sont codifiés aux articles 170 quinquies et suivants de l'annexe IV au CGI.

3. Les décisions d'agrément prennent la forme d'un arrêté individuel. Elles visent les textes légaux en vertu desquels elles sont prises, les demandes et différents documents adressés par les demandeurs.

4. Le maintien des avantages fiscaux attachés à l'agrément est toujours subordonné à la réalisation des engagements contractés par l'entreprise bénéficiaire et aux conditions particulières de la décision.

5. Le délai au terme duquel le silence gardé par l'Administration vaut décision de rejet est fixé à quatre mois en ce qui concerne les demandes tendant à l'obtention des agréments fiscaux mentionnés à l'article 1649 nonies du CGI, à l'exception des agréments prévus à l'article 217 duodecies du CGI et à l'article 1716 bis du CGI qui demeurent soumis aux délais spécifiques prévus par les textes qui les régissent (décret n° 2001-907 du 3 octobre 2001, art. 2).

Titre 3 : Retrait et déchéance des agréments

(CGI, art. 1649 nonies A)

9209

Lorsque les engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément administratif ne sont pas exécutés ou lorsque les conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné ne sont pas remplies, cette inexécution entraîne le retrait de l'agrément et les contribuables sont déchus du bénéfice des avantages fiscaux attachés à l'agrément.

La même déchéance est encourue lorsque les bénéficiaires d'avantages fiscaux accordés du fait d'un agrément administratif ou d'une convention passée avec l'État se rendent coupables d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée.

Dans les deux cas, les impôts dont les contribuables ont été dispensés, soit depuis la date de l'agrément, soit depuis celle de l'infraction, deviennent immédiatement exigibles (cf. CF n° 8345).

Remarque : Toutefois, les effets de la déchéance peuvent, dans le premier cas, être limités, par décision ministérielle, à une fraction des avantages obtenus du fait de l'agrément.

Partie 2 : Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale

(BOI-SJ-RES)

9220

Les garanties accordées aux contribuables contre les changements de position de l'administration fiscale, et notamment les procédures de rescrit fiscal sont exposées ci-après.

La procédure de rescrit fiscal a pour finalité de garantir une meilleure sécurité juridique et d'apporter une limite au droit de reprise de l'Administration en lui interdisant de procéder à des rehaussements contraires à ses propres prises de position formelle.

La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert est également exposée ci-après dans le Titre 2 (n° 9281 et suiv.).

De même, la procédure d'accord préalable pour la détermination du résultat de certaines structures internationales et pour la définition du régime de certaines indemnités d'expatriation est exposée ci-après dans le Titre 3 (n^{os} 9286 et suiv.).

Titre 1 : Garantie contre les changements de doctrine - Procédures de rescrit fiscal

(BOI-SJ-RES-10)

Chapitre 1 : Suppression du droit de reprise lorsque la cause du rehaussement repose sur une interprétation différente de celle précédemment admise formellement par l'Administration

(LPF, art. L. 80 A ; BOI-CF-PGR-30-20 et BOI-SJ-RES-10)

9221

L'article L. 80 A du LPF institue, au profit des contribuables, une garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'Administration.

Les conditions d'opposabilité de la doctrine doivent, toutefois, être distinguées selon que la garantie revendiquée trouve son fondement dans le premier ou le second alinéa de cet article.

Remarque : Le décret n° 2008-1281 du 8 décembre 2008 relatif aux conditions de publication des instructions et circulaires n'a aucune incidence sur le droit dont disposent les usagers en application de l'article L. 80 A du LPF d'opposer à l'Administration les instructions publiées comportant une interprétation d'un texte fiscal ou relatives aux

pénalités fiscales ou au recouvrement de l'impôt. En effet, s'agissant des instructions antérieures au 1er mai 2009, il résulte des termes mêmes du décret que les contribuables pourront continuer à se prévaloir de l'ensemble des instructions publiées qu'ils peuvent opposer à l'Administration en application de l'article L. 80 A du LPF, alors même que l'instruction en cause ne serait pas reprise sur le site Internet du Premier ministre. Quant aux instructions postérieures à cette date, la double publication au bulletin officiel et sur le site www.circulaires.gouv.fr est nécessaire à leur application par l'Administration mais n'est pas requise pour qu'elles puissent être invoquées par les usagers.

A. S'agissant du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF

(BOI-SJ-RES-10-10-20)

9222

Cette disposition ne concerne, en principe, que les contribuables qui, ayant déjà fait l'objet d'une imposition primitive, entendent contester une imposition supplémentaire (cf. toutefois CF n° 8383 pour l'application de cette disposition aux points examinés en cours de vérification et qui n'ont pas donné lieu à rectification).

I. Conditions d'application

9223

La garantie instituée par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF :

- se limite au cas où l'Administration procède à l'interprétation d'un texte fiscal permettant d'obtenir une position formelle sur un point de droit ;

- s'applique à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu du CGI, y compris les impôts locaux, ainsi qu'aux taxes dont tout ou partie des règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le code précité ;

En revanche, le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne s'applique pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le CGI, auparavant dénommées taxes parafiscales (CE, arrêt du 25 juillet 1980, n° 93760), ni aux taxes dont les règles d'assiette et de recouvrement ne sont pas précisées par référence à des règles définies par ce code.

1. Nécessité d'une interprétation formelle d'un texte fiscal

9223-1

La portée du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF est limitée à l'examen d'un point de droit fiscal.

Le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne peut être invoqué par les contribuables qu'en cas de rehaussement fondé sur une interprétation d'un texte fiscal différente de celle que l'Administration avait précédemment formellement admise.

Par prises de position formelle, on entend celles qui peuvent ne pas avoir fait l'objet d'une publication, celles à caractère général (instruction, circulaire, documentation de base, réponse ministérielle) ou celles à caractère individuel (réponse particulière).

Une prise de position peut être considérée comme formelle dès lors qu'elle est suffisamment explicite et non équivoque.

a. Notion d'interprétation d'un texte fiscal

Seuls sont opposables à l'Administration les documents qui, parmi ceux précédemment indiqués, comportent effectivement une interprétation d'un texte fiscal qui règle de manière claire et sans ambiguïté un point de droit fiscal en prenant position sur le sens et la portée du texte examiné.

b. Notion de texte fiscal

Les textes fiscaux sont ceux, de tout rang (législatifs, réglementaires, conventions internationales), qui se rapportent à l'assiette, au taux, à la liquidation de l'impôt ou aux règles de prescription (CE, arrêt du 28 novembre 1997, n° 125920, 8e et 9e s.-s. et CE, arrêt du 28 novembre 1997, n° 165287, 8e et 9e s.-s.).

Cas particulier : Interprétation contraire à la loi :

Le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF et l'article L. 80 B du LPF confèrent à un contribuable la faculté de se prévaloir, dans certaines conditions, de l'interprétation que l'Administration lui a fait connaître des textes fiscaux par la voie d'une réponse particulière, alors même que cette interprétation serait contraire à la loi.

2. Nécessité d'un rehaussement

9223-2

La garantie instituée par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne vise que les cas où l'Administration procède au rehaussement d'impositions antérieures.

Cette disposition n'est donc applicable, en principe, qu'aux compléments d'imposition venant s'ajouter à une imposition initiale précédemment mise en recouvrement.

3. Application de la garantie dans le temps

9223-3

a. Principe de l'antériorité de la doctrine

L'interprétation doctrinale dont se prévaut le contribuable pour contester l'imposition supplémentaire mise à sa charge doit avoir été exprimée antérieurement à la date d'expiration du délai de déclaration dont il disposait ou, en l'absence d'obligation déclarative, antérieurement à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt.

b. Date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale

La date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale s'applique :

- lorsqu'une nouvelle doctrine rapporte la précédente interprétation plus favorable ;

- lors d'un changement de législation.

4. Conditions de mise en œuvre de la garantie

9223-4

a. Dispositions de portée générale

Pour bénéficier de la garantie du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, il suffit que le contribuable ait fait application de l'interprétation du texte fiscal donnée par l'Administration pour que cette interprétation soit opposable au service.

b. Réponses aux demandes individuelles des contribuables

Au cas particulier, pour les réponses aux demandes individuelles des contribuables, la garantie est conférée si les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- existence d'une prise de position formellement admise ;

- exposé exact de la situation personnelle du contribuable.

II. Étendue de la garantie

9224

Pour les prises de position de portée générale et pour les prises de positions individuelles, voir BOI-SJ-RES-10-10-20 au II.

B. S'agissant du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF

(BOI-SJ-RES-10-10-10)

9225

Remarque liminaire : Les dispositions de l'article L. 80 A du LPF n'ont ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi. Elles instituent, en revanche, un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'Administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit (CE, arrêt du 8 mars 2013, n° 353782). Pour plus de précisions voir BOI-SJ-RES-10-10-10 au I-C-2-c.

Ce texte s'applique à toute imposition, qu'elle soit primitive ou supplémentaire. Toutefois, il ne permet au contribuable de se prévaloir que des seules interprétations formelles d'un texte fiscal qui ont été publiées.

I. Champ d'application

1. Nature de l'impôt ou de la taxe

9226

Les dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF s'appliquent à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu du CGI ainsi qu'aux taxes dont tout ou partie des règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le code précité.

Elles ne s'appliquent pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le code général des impôts, auparavant dénommées taxes parafiscales.

2. Notion de texte fiscal

9227

Les textes fiscaux sont ceux, de tout rang (conventions internationales, législatifs, réglementaires), qui se rapportent à l'assiette, au taux, à la liquidation de l'impôt ou aux règles de prescription.

Depuis le 1er janvier 2009, cette garantie s'étend aux textes publiés par l'Administration en matière de recouvrement de l'impôt et de pénalités fiscales. Ces dispositions sont applicables aux instances en cours.

Sont donc exclus les textes relatifs à la procédure d'imposition, à la procédure contentieuse et aux obligations comptables des contribuables.

II. Conditions d'application

9228

La garantie prévue par le deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF s'applique aussi bien aux impositions initiales que supplémentaires à condition que les prises de position doctrinales de l'administration fiscale caractérisent une réelle interprétation des textes fiscaux publiés.

1. Les impositions concernées

9228-1

La garantie du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF s'applique à l'imposition primitive aussi bien qu'à l'imposition supplémentaire.

Selon la jurisprudence, elle s'applique :

- lorsque l'interprétation d'un texte fiscal provient d'instructions ou circulaires publiées par l'Administration (LPF, art. L. 80 A, al.2), la garantie est accordée au contribuable, qu'il s'agisse d'impositions primitives ou supplémentaires (CE, arrêt du 7 janvier 1977 n° 96362).

- lorsque l'interprétation provient d'autres sources, c'est-à-dire de réponses individuelles et, en particulier, de réponses à des demandes de renseignements des contribuables (LPF, art. L. 80 A, al.1), la garantie est accordée que dans le cas de rehaussement d'imposition (CE, arrêt du 4 juin 1976 n° 98484 et CE, arrêt du 26 octobre 1979 n° 7962, 7e et 8e s.-s.).

Il est rappelé que la notion d'imposition primitive s'entend de manière stricte c'est-à-dire notamment par catégorie d'impôt ou taxe.

2. L'interprétation publiée d'un texte fiscal

9228-2

Seuls sont opposables à l'Administration les documents de portée générale publiés, qui comportent une réelle interprétation d'un texte fiscal et sont produits par les ministres en charge de l'économie, des finances ou du budget ou par les services centraux de l'administration fiscale en charge d'élaborer et de commenter les textes fiscaux.

a. La publication de l'interprétation

Le deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne permet au contribuable de se prévaloir que des seules interprétations formelles publiées.

La publication est celle faite :

- au Bulletin officiel des finances publiques-Impôts (BOFiP-Impôts) ;

- ou au Journal officiel (JO).

b. Les documents portant interprétation d'un texte fiscal

1° Les instructions et les circulaires administratives

Les instructions et les circulaires administratives publiées au Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts constituent une source d'interprétation de la loi fiscale au sens de l'article L. 80 A du LPF sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable, à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt ou aux pénalités fiscales et qu'elles émanent de l'autorité compétente.

2° Les réponses ministérielles

Constituent une source d'interprétation du texte fiscal, les réponses écrites des ministres aux questions posées par les parlementaires publiées au JO sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable ou à l'assiette de l'impôt et qu'elles émanent de l'autorité compétente.

3° Les précisions de doctrine administrative

Sont opposables à compter de leur date de publication toutes les précisions doctrinales apportées par l'administration fiscale et intégrées dans la base Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts.

4° Les réponses aux demandes individuelles des contribuables

Les réponses aux demandes individuelles des contribuables peuvent constituer des documents interprétant un texte fiscal mais ne peuvent pas être invoquées au titre du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF. Des précisions et compléments sur ces documents ainsi que sur leur portée sont apportés au BOI-SJ-RES-10-10-20 au I-E-2.

c. Les documents ne portant pas interprétation d'un texte fiscal

Ne constituent pas une source d'interprétation du texte fiscal, le précis de fiscalité édité par la DGFiP, la Charte du contribuable, les déclarations ministérielles, les cours professés à l'École Nationale des Finances Publiques (ENFiP) et les revues spécialisées.

d. L'opposabilité de l'interprétation du texte fiscal invoquée par le contribuable

L'interprétation dont il entend se prévaloir ne peut pas être étendue à d'autres situations que celles qu'elle vise. Elle doit concerner l'impôt contesté et, au sein de cet impôt, le même texte fiscal.

La situation du contribuable doit être conforme aux prévisions de l'interprétation qu'il invoque.

e. Interprétation contraire à la loi fiscale

Voir BOI-SJ-RES-10-10-10 au § 340.

III. Application de la garantie dans le temps

1. Principe de l'antériorité de la doctrine

9229

La condition d'antériorité de la doctrine doit être appréciée :

- à la date limite impartie au contribuable pour souscrire sa déclaration ;

- à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt, en l'absence d'obligation déclarative.

Il est fait exception à ce principe de l'antériorité pour l'ensemble des impôts locaux à l'exception de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, pour lesquels la notion d'antériorité doit être appréciée à la date du fait générateur de l'impôt.

2. Date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale

9230

La garantie de l'interprétation doctrinale cesse ses effets :

- lorsqu'une nouvelle doctrine rapporte la précédente plus favorable ;

- lors d'un changement de législation.

Par ailleurs, à la suite de l'avis rendu le 8 mars 2013 par le Conseil d'État, des précisions sont apportées au BOI-SJ-RES-10-10-10 au I-C-2-c sur les conséquences, au regard de la garantie contre les changements de doctrine prévue par l'article L. 80 A du LPF, d'une annulation par le juge de

l'excès de pouvoir d'une interprétation opposable (BOFiP-Impôts, Actualité du 18/07/2013 : SJ - Garantie contre les changements de doctrine - Jurisprudence [CE, avis du 8 mars 2013 n° 3537282, ECLI:FR:CESEC:2013:353782.20130308]).

IV. Étendue de la garantie

9231

La garantie instituée commence à courir au profit du contribuable à partir du moment où il a fait application dans sa déclaration ou lors de la détermination des bases servant au calcul d'impôts ou de taxes acquittés spontanément, de l'interprétation des textes fiscaux fixée et publiée par l'Administration.

Remarque : Le contribuable peut, a posteriori, solliciter le bénéfice d'une interprétation dont il n'avait pas spontanément fait application lors de l'accomplissement de ses obligations fiscales, pour autant, toutefois, que le principe d'antériorité exposé ci-dessus soit satisfait.

C. Date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale

I. À raison d'une nouvelle doctrine rapportant la précédente, plus favorable

9232

Il convient de se placer à la date du fait générateur de l'impôt pour apprécier quelle est la doctrine applicable « ratione temporis », notamment :

- le 31 décembre de l'année d'imposition en matière d'IR ;

- la clôture de l'exercice en ce qui concerne l'IS et les BIC ;

- le 1er janvier pour les impôts locaux ;

- les dates des livraisons ou des prestations de services, s'agissant de la TVA ;

- la date du décès en matière de droits de mutation par décès (cour de cassation, arrêt du 7 janvier 1997, n° 95-11687).

II. À raison d'un changement de législation

9233

Celui-ci a pour effet de rendre caduque l'interprétation donnée par l'Administration de la loi antérieure dès l'entrée en vigueur de la loi nouvelle (CE, arrêt du 15 mai 1992, n° 71854, 7e et 8e s.-s).

Chapitre 2 : Suppression du droit de reprise lorsque la cause du rehaussement repose sur un changement d'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal

(LPF, art. L. 80 B, 1° et LPF, art. R*. 80 B-11 à LPF, art. R*. 80 B-14 issus du décret n° 2009-1701 du 30 décembre 2009 ; Décret n° 2010-399 du 22 avril 2010 ; BOI-SJ-RES-10-20-10)

Le 1° de l'article L. 80 B du LPF étend la garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF en ouvrant la possibilité d'opposer à l'Administration ses prises de position formelles antérieures sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal.

A. Champ d'application

9234

Il ne peut être procédé à aucun rehaussement d'impositions si la cause du rehaussement poursuivi par

l'Administration est un différend sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal par un contribuable de bonne foi et s'il est démontré que l'appréciation faite par le contribuable a été antérieurement formellement admise par l'Administration (LPF, art. L. 80 B, 1°).

Cette disposition est applicable à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu des dispositions du CGI, à l'exception des taxes parafiscales.

B. Conditions d'application

I. Existence d'une prise de position formelle de l'Administration

9235

1. Caractéristiques de la prise de position

a. La prise de position doit être formelle

La prise de position formelle résulte d'une réponse écrite signée par un fonctionnaire qualifié pour engager l'administration fiscale.

La prise de position est formelle dès lors que :

- elle est suffisamment explicite, précise et non équivoque ;

- elle a été portée officiellement à la connaissance du contribuable.

b. La prise de position doit être antérieure

La prise de position doit avoir été exprimée antérieurement à la date d'expiration du délai de déclaration dont disposait le contribuable ou, en l'absence d'obligation déclarative, antérieurement à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt.

c. La prise de position doit concerner le contribuable lui-même

Un contribuable ne peut se prévaloir, pour son cas personnel, de l'appréciation d'une situation de fait concernant d'autres contribuables.

2. Auteur de la prise de position

La prise de position peut émaner :

- du service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives ;

- de la direction départementale ou spécialisée dont dépend ce service ;

- ou des services centraux de la direction générale des finances publiques.

3. Exemples de prise de position formelle

a. Pour les cas où il peut y avoir prise de position formelle

L'Administration apprécie les situations de fait au titre du rescrit général, dans le cadre du contrôle fiscal ou lors de la procédure contentieuse.

b. Pour les cas où il y a absence de prise de position formelle

L'Administration ne prend pas de position formelle en matière de gracieux ou lorsque la réponse n'est pas précise ou explicite, lors de simples recommandations internes ou lors de visa sur document purement déclaratif.

II. Existence de l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte

9236

Cette condition est remplie quand l'Administration tire les conséquences juridiques d'une situation sincère des faits donnée par le contribuable.

1. Cas où il peut y avoir appréciation d'une situation de fait qui engage l'Administration

L'Administration peut apprécier une situation de fait, notamment, dans les cas suivants : qualification d'une activité, détermination de la base d'imposition, localisation du domicile fiscal ou traitement d'une réclamation contentieuse.

2. Cas où il n'y a pas appréciation d'une situation de fait

En revanche, l'Administration ne se livre pas à l'appréciation d'une situation de fait dans les cas suivants :

- remboursement de crédit de taxe ;

- dégrèvement faisant suite à une procédure irrégulière ;

- ne pas avoir relevé appel d'un jugement de première instance ayant donné satisfaction au contribuable.

3. Une situation strictement identique à celle formellement appréciée

Dans les cas où l'Administration a tiré les conséquences fiscales de l'appréciation d'une situation de fait, la garantie prévue par le 1° de l'article L. 80 B du LPF ne peut être invoquée par le contribuable concerné, pour une imposition postérieure à la prise de position de l'Administration, que si la situation en cause est strictement identique à celle qui a été formellement appréciée par l'Administration.

III. Notion de texte fiscal

9237

Le texte fiscal est celui qui se rapporte à l'assiette, au taux ou à la liquidation de l'impôt. Il peut s'agir d'une convention internationale, d'un texte législatif ou réglementaire ou de l'interprétation que l'Administration a fait connaître de ce texte au sens du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF (BOI-SJ-RES-10-20-10 au II-C ; cf. n^{os} 9225 et suiv.).

IV. La demande est assortie d'un délai de réponse de l'administration fiscale de trois mois

9238

La demande doit :

- comporter une présentation précise, complète et sincère de la situation de fait ;

- être adressée par pli recommandé avec avis de réception à la direction dont dépend le service ;

- être traitée par l'Administration dans le délai de trois mois à compter de sa réception (LPF, art. R*. 80 B-11 à LPF, art. R*. B-14).

V. Existence d'un rehaussement

9239

Le 1° de l'article L. 80 B du LPF ne concerne que les cas où l'Administration procède à un rehaussement d'impositions antérieures.

VI. Bonne foi du contribuable

9240

La garantie du 1° de l'article L. 80 B du LPF s'applique si le contribuable concerné est de bonne foi, c'est-à-dire, notamment :

- si sa demande est précise, complète, exacte et sincère ;

- si sa situation est strictement identique à celle sur laquelle l'Administration a pris position (en ce sens CE, arrêt du 12 janvier 2005, n° 248627,9e et 10e s.-s.) ;

- et si le contribuable s'est conformé à la solution admise par l'Administration lors de sa prise de position formelle ; l'Administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où le contribuable aura satisfait les conditions qui y sont énoncées.

C. Étendue de la garantie

9241

I. Point de départ de la garantie

La garantie court du jour où le contribuable a appliqué la prise de position de l'Administration dans sa déclaration ou, en l'absence d'obligation déclarative, lors du paiement de l'impôt.

II. Fin de la garantie

Elle est applicable tant que l'Administration ne modifie pas son appréciation, et que ni la situation, ni la législation, ni la doctrine ou la jurisprudence n'auront subi de modification .

Chapitre 3 : Suppression du droit de reprise lorsque l'Administration a pris position dans certaines situations - accord tacite

A. En application du 2° de l'article L. 80 B du LPF (rescrit relatif à certains régimes d'amortissements exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles ou implantées en zone franche urbaine)

(LPF, art. L. 80 B, 2° et LPF, art. R*. 80 B-1 à LPF, art. R*. 80 B-4 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-10)

9242

Le 2° de l'article L. 80 B du LPF instaure un dispositif d'accord tacite sur certaines demandes de prise de position formelle adressées à l'Administration.

I. Champ d'application

9243

Les demandes d'appréciation d'une situation de fait peuvent porter sur :

- certains régimes d'amortissements exceptionnels prévus à l'article 39 AB du CGI, à l'article 39 AC du CGI, à l'article 39 quinquies A du CGI, à l'article 39 quinquies D du CGI, à l'article 39 quinquies DA du CGI, à l'article 39 quinquies E du CGI, à l'article 39 quinquies F du CGI, à l'article 39 quinquies FA du CGI et à l'article 39 quinquies FC du CGI (cf. notamment BIC n^{os} 3029 et suiv.) ;

- le régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices prévu à l'article 44 sexies du CGI (cf. BIC n^{os} 2835 et suiv.) et sur les régimes prévus à l'article 44 octies A du CGI (cf. BIC n^{os} 2847 et suiv.) et à l'article 44 quindecies du CGI.

S'agissant de dispositions qui peuvent s'appliquer de plein droit, aucun accord préalable n'est nécessaire. Le 2° de l'article L. 80 B du LPF permet simplement aux entreprises qui le souhaitent d'interroger, au préalable, l'administration fiscale sur ces dispositifs et de s'assurer qu'elles remplissent bien les conditions légales requises pour en bénéficier.

II. Les conditions de la garantie

9244

La garantie prévue au 2° de l'article L. 80 B du LPF ne peut s'appliquer que si le contribuable adresse une demande à l'Administration.

1. Demande de l'entreprise

Trois conditions sont nécessaires :

- la consultation de l'Administration doit être préalable à l'opération en cause ;

- cette consultation doit porter sur l'un des textes visés ci-dessus ;

- la demande doit comporter tous les éléments utiles pour apprécier si les conditions requises pour bénéficier du régime fiscal en cause sont remplies (le modèle de demande figure en annexe à l'arrêté du 24 juin 2004 - JO du 24 juillet 2004).

2. Forme et contenu de la demande

La demande écrite et signée par le contribuable, doit être adressée par la voie postale, sous pli recommandé avec accusé de réception, ou déposée à la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives.

3. Réponse de l'Administration

Dans la situation où l'Administration est saisie d'une demande au titre du 2° de l'article L. 80 B du LPF, elle dispose d'un délai de trois mois pour répondre à l'usager.

À défaut de réponse dans ce délai, l'acceptation de la demande du contribuable est tacite. En effet, le silence gardé par l'Administration, à l'issue de ce délai, vaut prise de position implicite opposable.

a. Point de départ du délai de trois mois

Le délai de trois mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'Administration.

b. Point d'arrivée du délai de trois mois

Le délai de trois mois se calcule de quantième à quantième.

Il commence à courir le jour de la réception de la demande et expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la réception de la demande. Tout délai expire le dernier jour à minuit.

III. PORTÉE DE LA GARANTIE

9245

La portée de la garantie dépend de la suite donnée par l'Administration, dans le délai de trois mois, à la demande présentée.

1. L'Administration n'a pas répondu dans le délai de trois mois

9245-1

La réponse tacite de l'Administration vaut prise de position sur l'appréciation de la situation de fait de l'entreprise au regard du texte légal en cause. Cette réponse fait donc obstacle à la remise en cause du régime fiscal objet de la demande, qui serait fondée sur une appréciation différente.

Bien entendu, le contribuable ne peut opposer la réponse tacite de l'Administration que si l'ensemble des conditions requises en matière de garantie contre les changements de doctrine sont réunies.

2. L'Administration a répondu dans le délai de trois mois

9245-2

Trois situations peuvent se présenter :

a. La réponse de l'Administration est négative

L'Administration ne partage pas les conclusions du contribuable au vu de la situation exposée dans la demande et lui fait connaître son désaccord.

S'il ne partage pas l'avis de l'Administration, le contribuable a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF.

L'entreprise peut passer outre à l'avis de l'Administration. Elle s'expose alors à des rehaussements en cas de contrôle. Dès lors que le contribuable a agi en connaissance de cause, il encourt la majoration prévue à l'article 1729 du CGI (majoration de 40 %).

b. La réponse de l'Administration est positive

La réponse de l'Administration vaut prise de position formelle sur la situation de fait de l'entreprise au regard du texte légal en cause. L'Administration est engagée par sa réponse dans les conditions prévues à l'article L. 80 A du LPF et au 1° de l'article L. 80 B du LPF et ne saurait exercer son droit de reprise.

c. La réponse de l'Administration est positive mais comporte des conditions

L'Administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où l'entreprise aura satisfait les

conditions qui y sont énoncées.

3. Inopposabilité aux tiers

9245-3

La réponse présente un caractère relatif, c'est-à-dire que la garantie ne peut s'appliquer qu'à l'opération objet de la demande. La réponse ne vaut que pour l'entreprise concernée : un contribuable ne saurait opposer la réponse faite à un autre.

B. En application des 3° et 3° bis de l'article L. 80 B du LPF (rescrits applicables en matière de crédit d'impôt recherche)

(LPF, art. L. 80 B, 3° et 3° bis ; LPF, art. R*. 80 B-5 et LPF, art. R* 80 B-6 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-20 et BOI-SJ-RES-10-20-20-30)

9246

Le 3° de l'article L. 80 B du LPF a étendu le dispositif d'accord tacite aux demandes d'appréciation relatives au crédit d'impôt pour dépenses de recherche prévu par l'article 244 quater B du CGI.

Le 3° bis de l'article L. 80 B du LPF introduit une nouvelle procédure de rescrit et d'accord tacite en matière de crédit d'impôt pour dépenses de recherche. Elle permet à l'entreprise de solliciter directement les services relevant du ministre chargé de la recherche ou un organisme chargé de soutenir l'innovation dont la liste est fixée par décret pour savoir si son projet de recherche présente un caractère scientifique et technique le rendant éligible au bénéfice des dispositions de l'article 244 quater B du CGI.

I. Contenu, destinataire et modalités de transmission de la demande de l'entreprise

9247

Les demandes d'appréciation d'une situation de fait doivent porter sur le point de savoir si le projet de recherche en cause est éligible au régime fiscal de faveur prévu par l'article 244 quater B du CGI (cf. BIC n^{os} 3212 et suiv.).

À compter du 1er janvier 2014, sont également concernées les dépenses d'innovation prévues au K du II de l'article 244 quater B du CGI issu du I de l'article 71 de la loi n° 2012-1509 de finances pour 2013.

La demande doit être écrite et signée par le contribuable lui même ou par un représentant habilité.

Elle doit être adressée par voie postale (avec accusé de réception) ou déposée contre décharge à la direction des finances publiques du département, ou de la direction des grandes entreprises, auprès de laquelle l'entreprise doit déposer ses déclarations de résultats (LPF art. R* 80 B-5).

Depuis le 1er août 2009, les entreprises qui souhaitent obtenir une prise de position formelle sur le caractère scientifique et technique de leur projet de recherche peuvent présenter désormais :

- non seulement auprès des services fiscaux déjà cités ;

- mais également et directement auprès des services relevant du ministère chargé de la recherche ou l'un des organismes chargés de soutenir l'innovation. Il s'agit soit des services du ministère de la recherche, soit de l'Agence nationale de la recherche (ANR), soit de la société anonyme OSEO (liste fixée par le décret n° 2009-1046 du 27 août 2009), sans l'intermédiaire de l'administration fiscale.

Important :

Le service relevant du ministère chargé de la recherche ou l'organisme chargé de soutenir l'innovation qui reçoit la demande, adresse, dès réception, une copie par pli recommandé avec avis de réception postal au service des impôts auprès duquel le demandeur est tenu de souscrire ses déclarations de résultats, en mentionnant la date de réception de la demande.

Le modèle de la demande est fixé par arrêté.

Pour être recevables, les demandes adressées avant le 1er janvier 2013 doivent être effectuées avant la mise en œuvre des opérations de recherche prévues dans le projet concerné.

Pour être recevables, les demandes adressées à compter du 1er janvier 2013 doivent être effectuées au moins six mois avant la date limite de dépôt de la déclaration spéciale. Lorsque le projet de recherche est pluriannuel, cette demande doit être effectuée au moins six mois avant la date limite de

dépôt de la première déclaration spéciale relative à ce projet.

Dans tous les cas, les demandes doivent être effectuées à partir d'une présentation précise et complète de la situation de fait.

II. Instruction de la demande

9248

1. Modalités de saisine

Dans le cas où elle est saisie directement, l'administration des finances publiques sollicite l'avis des services du ministère chargé de la recherche dès lors que l'appréciation du caractère scientifique et technique du projet présenté par l'entreprise le nécessite (LPF, art. R*. 80 B-5, c).

Dans le cas où il est saisi directement, à compter du 1er août 2009, le service relevant du ministère chargé de la recherche ou l'organisme chargé de soutenir l'innovation consulté se prononce uniquement sur le caractère scientifique et technique du projet de recherche présenté par le demandeur.

2. Besoins d'éléments complémentaires sur la demande

Dans l'hypothèse où la demande ne comporte pas tous les éléments nécessaires, aucun délai n'est prévu pour la fourniture des éléments complémentaires, mais dans cette situation, le délai de trois mois, à l'expiration duquel le silence de l'Administration vaut accord tacite, ne court qu'à compter de la réception par l'Administration demanderesse de la totalité du dossier.

III. Portée de la garantie jusqu'au 31 juillet 2009 sur le caractère scientifique et technique de la demande

9249

Seule une réponse émanant de l'administration fiscale peut valoir prise de position formelle sur la situation de fait du contribuable au regard du crédit d'impôt pour dépenses de recherche.

> **Remarque** : L'avis rendu par les services du ministère de la recherche ne constituait en aucun cas une prise de position.

La portée de la garantie dépend de la suite donnée par l'administration fiscale à la demande d'appréciation, dans le délai de trois mois prévu au 3° de l'article L. 80 B du LPF.

Quatre hypothèses peuvent se présenter :

- la réponse de l'administration fiscale est négative.

L'entreprise ne pouvait pas bénéficier du crédit d'impôt.

- la réponse de l'administration fiscale est positive.

L'administration fiscale est engagée par sa réponse (LPF, art. L. 80 A et LPF, art. L. 80 B, 1°). Elle ne peut pas exercer, ultérieurement lors d'un contrôle, son droit de reprise en se fondant sur une appréciation différente du projet de recherche qui a fait l'objet de la demande.

- la réponse de l'administration fiscale est positive mais comporte des conditions.

L'entreprise ne peut pas bénéficier du crédit d'impôt sauf si elle remplit les conditions énoncées dans la réponse de l'Administration.

- l'Administration ne répond pas dans le délai de trois mois.

La réponse tacite de l'administration des impôts vaut prise de position favorable et fait donc obstacle à la remise en cause du crédit d'impôt recherche, décrit dans la demande.

IV. Portée de la garantie depuis le 1er aout 2009 sur le caractère scientifique et technique de la demande

9250

Désormais, la portée de la garantie dépend de la suite donnée par le service ou l'organisme consulté, dans le délai de trois mois, à la demande d'appréciation présentée, sur le caractère scientifique et technique du projet de dépenses de recherche.

Remarque : Au delà de l'appréciation du caractère scientifique et technique de son projet, la faculté est offerte aux entreprises de solliciter, au titre des dispositions du 3° bis de l'article L. 80 B du LPF, une prise de position sur l'application d'une règle fiscale dans sa demande de rescrit sur le caractère scientifique et technique de son projet.

Quatre situations peuvent se présenter.

1. La réponse est positive

9250-1

a. Notification de la prise de position formelle au demandeur et à l'administration fiscale

La prise de position formelle des services relevant du ministère chargé de la recherche ou de l'organisme chargé de soutenir l'innovation consulté est opposable à l'administration fiscale en cas de contrôle ultérieur, à la condition que cette réponse lui ait été préalablement notifiée.

Le responsable du service ou de l'organisme ayant instruit la demande notifie cette réponse simultanément par pli recommandé avec avis de réception postal au demandeur et au service des impôts auprès duquel le demandeur est tenu de souscrire ses déclarations.

b. Conséquence du défaut de notification à l'administration fiscale

Lorsque la prise de position formelle du service de recherche ou l'organisme chargé de soutenir l'innovation n'a pas été notifiée à l'administration fiscale, la garantie n'est pas applicable alors même qu'elle aurait été transmise au demandeur.

Par conséquent, dans ce cas, l'entreprise peut bien entendu se prévaloir de cette réponse auprès de l'administration fiscale mais cette dernière ne sera pas liée par le contenu de cette prise de position.

c. Conséquence du retard de notification à l'administration fiscale

Les services relevant du ministère chargé de la recherche ou l'organisme chargé de soutenir l'innovation consulté doivent notifier leur prise de position formelle à l'administration fiscale dans le délai de trois mois.

À défaut, l'entreprise peut bien entendu se prévaloir auprès de l'administration fiscale de la réponse favorable lui ayant été adressée par les services relevant du ministère chargé de la recherche ou l'organisme chargé de soutenir l'innovation consulté mais cette dernière ne sera pas liée par le contenu de cette prise de position.

Remarque : L'administration fiscale ne peut alors rejeter la demande du contribuable que pour un motif tiré de ce qu'une autre des conditions mentionnées à l'article 244 quater B du CGI n'est pas satisfaite.

2. La réponse est positive mais comporte des conditions

9250-2

La réponse faite par le service ou l'organisme consulté n'est opposable à l'administration fiscale que dans la mesure où l'entreprise aura satisfait aux conditions qui y sont énoncées.

3. La réponse est négative

9250-3

a. La réponse négative doit être motivée

Lorsque les services relevant du ministère chargé de la recherche ou l'un des organismes chargés de soutenir l'innovation mentionnés ci-avant répondent défavorablement à une demande, ils doivent en exposer les motifs au demandeur.

Une réponse négative non motivée ou insuffisamment motivée équivaut, dès lors que le délai de trois mois est écoulé, à une décision favorable implicite ultérieurement opposable à l'administration fiscale en cas de contrôle fiscal.

b. Notification de la prise de position formelle au demandeur et à l'administration fiscale

La réponse doit être notifiée simultanément au demandeur et au service des impôts auprès duquel celui-ci dépose ses déclarations de résultats, par pli recommandé avec avis de réception postal (LPF, art. L. 80 B, 3° bis et LPF, art. R*. 80 B-6-3).

c. Demande de second examen

Si l'entreprise ne partage pas l'avis de l'administration fiscale, le contribuable a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF qui sera assuré par un collège prévu aux articles R*. 80 CB-1 du LPF à R*. 80 CB-3 du LPF (cf. n° 9274).

Si l'entreprise ne partage pas l'avis du ministre en charge de la recherche qu'il a saisi directement sur

le caractère scientifique et technique de son projet de dépenses de recherche, elle a la faculté de solliciter la mise en œuvre des dispositions prévues à l'article L. 80 CB du LPF qui sera assuré par un collège prévu aux articles R*. 80 CB-5 du LPF à R*. 80 CB-6 du LPF.

Elle peut également passer outre une prise de position négative. Elle s'expose alors à des rectifications en cas de contrôle, si l'administration fiscale s'y rallie.

4. Défaut de réponse dans le délai de trois mois

9250-4

Le défaut de réponse, dans le délai de trois mois, des services du ministère de la recherche ou de l'organisme chargé de soutenir l'innovation consulté équivaut à une réponse favorable implicite sur le caractère scientifique et technique du projet de recherche le rendant éligible au crédit d'impôt pour dépenses de recherche.

Celle-ci est opposable à l'administration fiscale en cas de contrôle ultérieur.

V. Décompte du délai de réponse de trois mois

9251

Le délai de réponse de trois mois prévu au 3° de l'article L. 80 B du LPF est déterminé de la manière suivante.

1. Point de départ

Le délai de trois mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'Administration (LPF, art. R*. 80 B-6).

Lorsque la demande parvient à un service géographiquement ou matériellement incompétent.

Lorsque la demande imprécise ou incomplète ne permet pas à l'Administration de se prononcer, le délai au terme duquel la demande est réputée acceptée ne court qu'à compter de la réception des pièces requises.

2. Point d'arrivée

Le délai de trois mois se calcule de quantième à quantième. Il commence à courir le jour de la réception de la demande ou des derniers éléments complémentaires et expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième, à minuit.

À défaut de quantième identique, le délai expire le dernier jour du mois.

Le délai qui expirerait normalement un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

C. En application du 4° de l'article L. 80 B du LPF (rescrits relatifs aux jeunes entreprises innovantes [JEI] ou aux jeunes entreprises universitaires [JEU])

(LPF, art. L. 80 B, 4°, LPF, art. R*. 80 B-7 et LPF, art. R*. 80 B-8 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-40)

I. Champ d'application

9252

Le 4° de l'article L. 80 B du LPF étend le dispositif d'accord tacite aux demandes d'appréciation relatives aux jeunes entreprises innovantes (cf. BIC n^{os} 2882 et suiv.).

Pour prétendre aux avantages fiscaux et sociaux attachés au statut de Jeune Entreprise Innovante (JEI) et au statut de Jeune Entreprise Universitaire (JEU), l'entreprise doit remplir les conditions prévues par l'article 44 sexies-0 A du CGI et l'article 44 sexies A du CGI qui concernent notamment sa taille, son âge, l'engagement d'un montant minimum de dépenses de recherche, les modalités de détention de capital et le caractère réellement nouveau de l'activité.

II. Conditions d'application de la garantie

9253

1. Dépôt de la demande

Il est précisé que la demande de l'entreprise ne présente pas un caractère obligatoire.

Toutefois, si cette demande est effectuée, elle doit être adressée par la voie postale, sous pli recommandé avec demande d'accusé de réception ou déposée auprès de l'Administration contre décharge, éléments déterminant pour le décompte du délai de réponse de l'Administration.

2. Objet de la demande

La demande doit porter exclusivement sur l'article 44 sexies-0 A du CGI.

3. Forme et contenu de la demande

La demande est écrite et signée par le contribuable, doit être établie sur papier libre.

Elle doit préciser les dispositions légales dont le contribuable entend bénéficier et donner une présentation précise et complète de la situation de fait.

4. Service auquel doit être adressée la demande

Les demandes déposées doivent être adressées à la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives.

5. Réponse de l'Administration

Depuis le 1er juillet 2009, l'administration fiscale dispose d'un délai de réponse de trois mois (auparavant il était de quatre mois).

a. Point de départ du délai de trois mois

Le délai de trois mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'Administration.

b. Point d'arrivée du délai de trois mois

Le délai de trois mois se calcule de quantième à quantième. Il commence à courir le jour de la réception de la demande et expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la réception de la demande.

III. Étendue de la garantie

9254

1. L'Administration a répondu dans le délai

a. La réponse de l'Administration est négative

La réponse de l'Administration doit être motivée en précisant les conditions du rejet de la demande.

Si elle ne partage pas l'avis de l'Administration, l'entreprise a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF (cf. n° 9274).

Elle peut aussi décider de passer outre l'avis de l'Administration mais s'expose alors à des rehaussements en cas de contrôle.

b. La réponse de l'Administration est positive

La réponse de l'Administration vaut prise de position formelle sur la situation de fait de l'entreprise au regard du texte légal en cause.

c. La réponse de l'Administration est positive mais comporte des conditions

L'Administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où l'entreprise aura satisfait les conditions qui y sont énoncées.

2. L'Administration n'a pas répondu dans le délai

L'Administration est réputée avoir pris une position tacite opposable.

Toutefois, il faut notamment que la situation réelle concernée corresponde à la situation décrite dans la demande.

3. Inopposabilité aux tiers

La garantie ne peut s'appliquer qu'à l'entreprise demandeuse.

IV. Autres précisions

9255

1. Information des services de gestion et de contrôle du ministère chargé de la recherche et des organismes chargés du recouvrement des cotisations patronales de sécurité sociale

À l'issue de l'instruction du dossier, et en cas de saisine du ministère en charge de la recherche, l'Administration informe les services chargés d'émettre un avis sur le projet de recherche de la réponse donnée.

En outre, dès lors que la prise de position de l'administration fiscale sur une demande d'éligibilité au statut de Jeune Entreprise Innovante (JEI) est opposable aux organismes chargés du recouvrement des cotisations patronales de sécurité sociale, l'Administration doit, comme l'indique l'article R*. 80 B-7 du LPF, en informer l'organisme concerné.

2. Conséquences en matière de rescrit crédit d'impôt recherche

Lorsqu'une demande d'une JEI a été déposée préalablement à l'engagement de son projet de recherche au titre du 4° de l'article L. 80 B du LPF, la réponse favorable de l'administration fiscale lui évite ainsi d'avoir à déposer une nouvelle demande de rescrit spécifique au crédit d'impôt recherche.

D. En application du 5° de l'article L. 80 B du LPF (rescrit applicable aux pôles de compétitivité)

(LPF, art. L. 80 B, 5° périmé à compter du 30 mai 2014, LPF, art. R*. 80 B-8 et LPF, art. R*. 80 B-10 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-40 au V ; Décret n° 2014-550 du 26 mai 2014)

9256

Conformément à l'article 1er du décret n° 2014-550 du 26 mai 2014, le 5° de l'article L. 80 B du LPF est périmé à compter du 30 mai 2014.

Cet article dans sa version antérieure étendait le dispositif d'accord tacite aux demandes d'appréciation de la situation géographique des entreprises participant à un projet de recherche et de développement au sein d'un pôle de compétitivité (cf. BIC n^{os} 2853 et suiv.).

La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF était ainsi applicable lorsque l'Administration n'avait pas répondu de manière motivée dans un délai de trois mois à un contribuable de bonne foi ayant demandé, à partir d'une présentation écrite précise et complète de la situation de fait, si son entreprise pouvait bénéficier des dispositions de l'article 44 undecies du CGI (version périmée au 1er janvier 2010).

Les conditions d'application de la garantie étaient les mêmes que celles prévues par le 4° de l'article L. 80 B du LPF. Toutefois, il n'était pas prévu de saisine du ministère en charge de la recherche.

L'étendue de la garantie était la même que celle prévue par le 4° de l'article L. 80 B du LPF à l'exception des conséquences en matière de rescrit crédit d'impôt recherche.

Les modalités d'application de ces dispositions étaient prévues à l'article R*. 80 B-8 du LPF et à l'article R*. 80 B-10 du LPF. Le modèle des demandes d'appréciation sur l'éligibilité au dispositif prévu par l'article 44 undecies du CGI était fixé par l'arrêté du 11 juin 2008.

E. En application du 6° de l'article L. 80 B du LPF (rescrit relatif à la notion d'établissement stable réservé aux contribuables résidents d'un état lié à la France par une convention internationale)

(LPF, art. L. 80 B, 6° et LPF, art. R*. 80 B-9 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-50)

9257

Le 6° de l'article L. 80 B du LPF étend le dispositif de rescrit fiscal aux demandes concernant l'existence d'établissements stables en France.

I. Champ d'application

9258

À partir d'une présentation écrite, précise, complète et sincère de la situation de fait, un contribuable de bonne foi peut interroger l'administration fiscale, afin que celle-ci lui apporte l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable ou d'une base fixe au sens de la convention fiscale liant la France à l'État dans lequel ce contribuable est résident.

Cette possibilité est toutefois réservée au contribuable résident d'un État lié à la France par une convention fiscale internationale.

II. Conditions d'application de la garantie

1. Demande et saisine par l'entreprise

9259

L'article R*. 80 B-9 du LPF précise les conditions d'application de ce dispositif.

a. Dépôt de la demande

Le caractère préalable du dépôt de la demande avant l'opération n'est pas exigé.

b. Objet de la demande

La demande est réservée uniquement aux entreprises qui souhaitent avoir l'assurance qu'elles ne disposent pas en France d'un établissement stable.

c. Forme et contenu de la demande

La demande précise, complète et sincère doit être adressée par voie postale sous pli recommandé avec avis de réception ou déposée auprès de l'administration fiscale contre décharge.

d. Service auquel doit être adressée la demande

Les demandes doivent être adressées à l'administration centrale de la DGFiP, au Service Juridique de la Fiscalité, bureau des agréments et rescrits.

2. Réponse de l'Administration

9260

L'Administration dispose d'un délai de trois mois pour répondre au contribuable de bonne foi. À défaut, le silence gardé par l'Administration, à l'issue de ce délai, vaut acceptation tacite de la demande du contribuable.

a. Point de départ du délai de trois mois

Le délai de trois mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'Administration.

b. Point d'arrivée du délai de trois mois

Le délai de trois mois se calcule de quantième à quantième.

Il expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la réception de la demande. Tout délai expire le dernier jour à minuit.

III. Étendue de la garantie

9261

La portée de la garantie dépend de la suite donnée par l'Administration, dans le délai de trois mois, à la demande présentée.

1. L'Administration a répondu dans le délai

9261-1

Trois situations peuvent se présenter :

a. La réponse de l'Administration est négative

L'Administration ne partage pas les conclusions de l'entreprise au vu de la situation exposée dans la

demande et lui fait connaître son désaccord. Elle prend alors formellement position dans un sens différent de celui envisagé par l'entreprise.

Si elle ne partage pas l'avis de l'Administration, l'entreprise a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF (cf. n° 9274).

Elle peut aussi décider de passer outre l'avis de l'Administration mais s'expose alors à des rehaussements en cas de contrôle.

b. La réponse de l'Administration est positive

La réponse de l'Administration vaut prise de position formelle sur la situation de fait de l'entreprise au regard du texte légal en cause. L'Administration est engagée par sa réponse dans les conditions prévues à l'article L. 80 A du LPF et au 1° de l'article L. 80 B du LPF et ne saurait exercer son droit de reprise.

c. La réponse de l'Administration est positive mais comporte des conditions

L'Administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où l'entreprise aura satisfait les conditions qui y sont énoncées.

2. L'Administration n'a pas répondu dans le délai

9261-2

L'Administration est réputée avoir pris une position favorable implicite opposable. Le contribuable ne peut opposer la réponse tacite de l'Administration que si l'ensemble des conditions requises en matière de garantie contre les changements de doctrine est réuni. Ainsi, il faut notamment que la situation réelle corresponde à la situation décrite dans la demande.

3. Inopposabilité aux tiers

9261-3

La réponse présente un caractère relatif, c'est-à-dire que la garantie ne peut s'appliquer qu'à l'entreprise demandeuse. La réponse ne vaut que pour l'entreprise concernée : un contribuable ne saurait invoquer la réponse faite à un autre.

F. En application du 7° de l'article L. 80 B du LPF (procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert)

(LPF, art. L. 80 B, 7° ; BOI-SJ-RES-20)

9262

Le 7° de l'article L. 80 B du LPF a donné une portée législative à la procédure d'accord préalable de prix de transfert en autorisant l'Administration à prendre formellement position sur la méthode de détermination des prix de transfert pratiqués et offre la possibilité pour l'Administration de conclure un accord unilatéral de prix avec un contribuable.

Cette procédure est examinée aux n^{os} 9281 et suivants du présent Livre XXI.

G. En application du 8° de l'article L. 80 B du LPF (rescrit relatif à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés)

(LPF, art. L. 80 B, 8° et LPF, art. R*. 80 B-15 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-60)

9263

Le 8° de l'article L. 80 B du LPF permet de demander à l'Administration de prendre position :

- soit sur la catégorie de revenus dont relève l'activité professionnelle d'une entreprise (BIC ou BNC) ;

- soit sur la nature de l'impôt dû, s'agissant de sociétés civiles.

L'absence de réponse de l'Administration dans un délai de trois mois équivaut à une prise de position favorable implicite.

Ces dispositions s'appliquent aux demandes présentées à l'Administration depuis le 1er juillet 2009.

I. Champ d'application

9264

La demande doit porter sur la qualification du revenu catégoriel dont relève l'activité professionnelle d'un contribuable personne physique ou la nature de l'impôt dû par une société civile ou par ses membres au titre du résultat issu de son activité professionnelle.

Cette demande peut être présentée soit par :

- les travailleurs indépendants exerçant leur activité au sein d'une entreprise individuelle, ainsi que les associés de sociétés visées à l'article 8 du CGI imposés à l'impôt sur le revenu pour leur part dans les bénéfices de la société ;

- les demandes des sociétés civiles exerçant une activité professionnelle peuvent porter sur la nature de l'impôt auxquels sont soumis leurs bénéfices : impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu des personnes physiques.

II. Conditions d'application de la garantie

9265

Les conditions générales requises sont identiques à celles qui doivent être réunies pour que s'appliquent les garanties prévues au premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF et au 1° de l'article L. 80 B du LPF, avec toutefois certaines spécificités.

1. Demande du contribuable

9265-1

Le rescrit est une faculté offerte au contribuable.

Mais lorsqu'il entend bénéficier de la garantie prévue au 8° de l'article L. 80 B du LPF, le contribuable doit obligatoirement adresser une demande écrite à l'Administration.

a. Objet de la demande

La demande de prise de position formelle est strictement limitée :

- à la qualification fiscale de l'activité professionnelle exercée par un travailleur indépendant au regard de l'impôt sur le revenu ou par une société de personnes dont les bénéfices sont imposables à l'impôt sur le revenu (BIC au sens de l'article 34 du CGI ou BNC au sens de l'article 92 du CGI) ;

- la nature de l'impôt dû au titre de son activité professionnelle par une société civile ou ses membres : impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu.

b. Forme et contenu de la demande

La demande, écrite, complète et sincère, doit être signée par le contribuable et comporter tous les éléments nécessaires à la détermination, selon le cas, de la catégorie de revenus ou de la nature de l'impôt dont relève l'activité professionnelle.

c. Modalités d'envoi de la demande

Les demandes doivent être adressées, par voie postale sous pli recommandé avec accusé de réception ou dépôt contre décharge, à la direction départementale de l'administration fiscale dans le ressort de laquelle le travailleur indépendant ou la société doit déposer sa déclaration de bénéfices ou de résultat au titre de son activité professionnelle (LPF, art. R*. 80 B-15).

2. Réponse de l'Administration

9265-2

L'Administration dispose d'un délai de trois mois pour faire connaître au contribuable sa position sur la qualification fiscale de l'activité professionnelle ou la nature de l'impôt dû au titre de son activité professionnelle.

À défaut de réponse, le silence gardé par l'Administration à l'issue de ce délai vaut acceptation tacite de la position du contribuable.

a. Point de départ du délai de trois mois

Le délai de trois mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'Administration.

b. Point d'arrivée du délai de trois mois

Le délai de trois mois se calcule de quantième à quantième.

Il expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la réception de la demande. Tout délai expire le dernier jour à minuit.

III. Étendue de la garantie

9266

La portée de la garantie dépend de la suite donnée par l'Administration, dans le délai de trois mois, à la demande présentée.

1. L'Administration répond expressément dans le délai de trois mois

9266-1

a. L'Administration confirme la position retenue par le contribuable

La réponse de l'Administration vaut prise de position formelle sur la situation de fait du contribuable. L'Administration est engagée par sa réponse dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF et au 1° de l'article L. 80 B du LPF et ne saurait exercer son droit de reprise.

b. L'Administration infirme la position retenue par le contribuable

L'Administration ne partage pas les conclusions du contribuable au vu de la situation exposée dans la demande et lui fait connaître son désaccord.

S'il ne partage pas l'avis de l'Administration, le contribuable a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF (cf. n° 9274).

Il peut aussi décider de passer outre l'avis de l'Administration mais s'expose alors à des rehaussements en cas de contrôle.

c. La réponse de l'Administration est positive mais comporte des conditions

L'Administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où l'entreprise aura tenu compte des réserves exprimées.

2. L'Administration ne répond pas dans le délai de trois mois

9266-2

Le silence gardé par l'Administration pendant le délai de trois mois vaut approbation tacite de la position retenue par le contribuable dans sa demande quant à la catégorie de revenus dont il relève ou, s'agissant d'une société civile, quant à l'impôt dont elle relève.

Le contribuable ne peut opposer la réponse tacite de l'Administration que si l'ensemble des conditions requises en matière de garantie contre les changements de doctrine est réuni. Le contribuable doit avoir précisé sa position et la situation réelle doit correspondre à la situation décrite dans la demande.

3. Portée dans le temps de la garantie accordée au contribuable

9266-3

Une prise de position de l'Administration n'est susceptible de faire obstacle à des rehaussements des éléments déclarés que pour autant qu'elle soit antérieure à la déclaration en cause.

4. Effet relatif de la prise de position expresse ou tacite

9266-4

La réponse, et a fortiori l'absence de réponse, présente un caractère relatif, c'est-à-dire que la garantie ne peut s'appliquer qu'au cas particulier exposé dans la demande.

La réponse de l'Administration ne saurait bénéficier à une autre situation, même analogue, non visée dans la demande.

De même, la réponse ne vaut que pour le contribuable concerné : un contribuable ne saurait opposer la réponse faite à un autre.

Chapitre 4 : Non application de l'amende de l'article 1740 A du CGI lorsque l'Administration n'a pas pris position sur la situation des organismes recevant des dons (accord tacite)

(LPF, art. L. 80 C, LPF, art. R*. 80 C-1 à R* 80 C-4 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-70)

9267

L'amende fiscale prévue à l'article 1740 A du CGI n'est pas applicable lorsque l'Administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un organisme qui a demandé, dans les mêmes conditions que celles prévues à l'avant-dernier alinéa du 2° de l'article L. 80 B du LPF, s'il relève de l'une des catégories mentionnées à l'article 200 du CGI et à l'article 238 bis du CGI (LPF, art. L. 80 C). Le décret n° 2004-692 du 12 juillet 2004, codifié aux articles R. 80 C-1 du LPF à R. 80 C-4 du LPF, précise les conditions d'application de ces dispositions.

Précision : Les fonds de dotation créés par la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie peuvent demander à l'Administration s'ils satisfont aux critères définis aux articles 200 et 238 bis du CGI conformément aux dispositions de l'article L. 80 C du LPF.

A. Les conditions de la garantie

I. Dépôt de la demande de l'organisme

9268

L'organisme qui entend bénéficier de la garantie prévue à l'article L. 80 C du LPF doit en faire la demande auprès de l'administration fiscale. Cette demande doit être présentée selon un modèle fixé par voie réglementaire.

Cette demande doit comporter une présentation précise et complète de l'activité exercée par l'organisme ainsi que toutes les informations nécessaires à l'Administration pour apprécier si celui-ci relève de l'une des catégories mentionnées à l'article 200 du CGI et à l'article 238 bis du CGI.

Elle doit être adressée, par pli recommandé avec demande d'avis de réception, à la direction des finances publiques du siège de l'organisme. Elle peut également faire l'objet d'un dépôt contre décharge.

II. Délai de réponse de l'Administration

9269

La date de réception de la demande de l'organisme par le service constitue le point de départ du délai de réponse, fixé à six mois.

Ce délai se calcule de quantième à quantième. Il commence à courir le jour de la réception de la demande et expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de la réception de la demande.

Lorsque la demande ne contient pas tous les éléments nécessaires à l'Administration pour statuer, l'auteur de la demande est invité, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, à produire les éléments manquants. Le délai de six mois ne court qu'à compter de la réception de la totalité des éléments du dossier.

B. Portée de la garantie

I. L'Administration a répondu positivement ou n'a pas répondu dans le délai de six mois

9270

La réponse positive de l'Administration ne vaut que pour la situation décrite. Elle ne pourrait valablement lui être opposée si les éléments d'information communiqués par l'organisme s'avéraient erronés ou ne pas correspondre à sa situation réelle.

De même, la prise de position de l'Administration cesse de lui être opposable si la situation a évolué depuis le jour où elle s'est prononcée. Dans cette circonstance, la garantie prévue à l'article L. 80 C du LPF ne joue plus à compter du jour où la situation de fait sur laquelle l'Administration a fondé sa prise de position a changé. La preuve de ce changement incombe au service.

L'Administration est par ailleurs en droit de revenir sur son appréciation antérieure. Dans cette situation, la garantie cesse de produire ses effets à compter du jour où l'organisme a été avisé que la prise de position antérieure est rapportée. Dans ce cas et préalablement à la décision de remise en cause de l'appréciation antérieure, l'Administration doit informer l'association de son intention en lui ouvrant un délai de trente jours pour présenter ses observations. À l'expiration de ce délai, l'Administration peut notifier sa décision à l'association.

L'absence de réponse de l'Administration dans le délai de six mois qui lui est imparti vaut accord tacite.

II. L'Administration a répondu négativement dans le délai de six mois

9271

La réponse négative de l'Administration doit comporter l'exposé des motifs qui la justifient.

L'organisme qui délivre des reçus fiscaux malgré une réponse négative de l'Administration encourt, en toute connaissance de cause, l'amende prévue à l'article 1740 A du CGI.

C. Entrée en vigueur

9272

Ce dispositif s'applique aux demandes présentées par les organismes sur le fondement de l'article L. 80 C du LPF à compter du 17 juillet 2004, date d'entrée en vigueur du décret n° 2004-692 du 12 juillet 2004.

Les demandes présentées sur ce même fondement avant cette date sont néanmoins recevables et doivent être traitées dans le délai de six mois prévu par la loi, les dispositions de ce décret n'étant pas applicables.

Chapitre 5 : Recours contre les prises de position formelles

(LPF, art. L. 80 CB et LPF, art. R*. 80 CB-1 à LPF, art. R*. 80 CB-6 ; BOI-SJ-RES-10-30)

9274

Lorsque l'Administration a pris formellement position à la suite d'une demande écrite, précise et complète déposée au titre des 1° à 6° ou du 8° de l'article L. 80 B du LPF ou de l'article L. 80 C du LPF par un redevable de bonne foi, ce dernier peut saisir l'Administration, dans un délai de deux mois, pour solliciter un second examen de cette demande, à la condition qu'il n'invoque pas d'éléments nouveaux.

Ce second examen est également ouvert aux redevables de bonne foi ayant déposé une demande au titre de l'article L. 18 du LPF en l'absence d'accord avec l'Administration sur une valeur vénale de l'entreprise ou de ses titres.

Lorsqu'elle est saisie d'une demande de second examen, auquel elle procède de manière collégiale, l'Administration répond selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale, décomptés à partir de la nouvelle saisine.

Ce second examen apporte ainsi plusieurs garanties :

- un champ d'application étendu ;

- un examen collégial ;

- la possibilité pour le contribuable ou son représentant d'être entendu par le collège ;

- des délais de réponse encadrés ;

- une nouvelle prise de position formelle notifiée au contribuable.

A. Champ d'application

9275

I. Principe

Le champ du second examen collégial est ouvert :

- au rescrit général de l'Administration (LPF, art. L. 80 B, 1°) ;

- aux rescrits spécifiques de l'Administration prévus aux 2° à 6° et au 8° de l'article L. 80 B du LPF ;

- au rescrit prévu à l'article L. 18 du LPF (rescrit valeur) ;

- au rescrit codifié à l'article L. 80 C du LPF.

II. Exceptions

Sont exclus du champ du second examen collégial :

- le rescrit relatif à la procédure dite d'abus de droit (LPF,art. L. 64 B) ;

- et la procédure d'accord préalable sur les prix de transfert (LPF, art. L. 80 B, 7°).

B. Modalités de mise en œuvre

9276

Dans le délai de deux mois décompté à partir de la date de réception de la réponse de l'Administration à sa demande initiale, un contribuable de bonne foi a la possibilité de solliciter, auprès du service qui lui a répondu, un second examen de sa demande.

La demande de second examen doit être adressée au service à l'origine de la réponse initiale selon les mêmes modalités que la demande originaire, c'est-à-dire par la voie postale en recommandé avec accusé de réception ou par remise directe contre décharge (LPF, art. R*. 80 CB-1).

Celle-ci doit être présentée dans les mêmes termes, sans invoquer d'éléments nouveaux.

En effet, si, à la suite de la réponse initiale, le contribuable souhaite produire des éléments nouveaux, il conserve la possibilité de faire une nouvelle demande. La réponse alors apportée, au terme de l'examen de tous les éléments (initiaux et nouveaux), pourra, le cas échéant, faire l'objet d'un second examen devant l'Administration.

En revanche, l'engagement d'un nouvel examen suppose que l'instance saisie statue sur les mêmes éléments que ceux examinés lors de la réponse initiale contestée.

C. Garanties apportées par le second examen

9277

Ce second examen est assuré par un collège, constitué de six membres de la DGFiP (ou des représentants des services ou organismes chargés de la recherche lorsque le second examen porte sur le caractère technique et scientifique d'un projet de dépenses de recherche) dont un a la qualité de président.

Le président est désigné par arrêté du ministre en charge du budget. Il a voix prépondérante en cas de partage.

Le contribuable est entendu par le collège lors de l'audience.

Le collège se prononce selon les mêmes règles et délais que ceux prévus pour la demande initiale, décomptés à partir de la réception de la demande de réexamen. Le second examen bénéficie ainsi des mêmes garanties de rapidité d'examen que celles applicables à la demande initiale (LPF, art. R*. 80 CB-2).

Le service, dont la réponse initiale a fait l'objet de la demande de second examen, notifie au contribuable, par pli recommandé avec avis de réception postal, une nouvelle réponse conforme à la délibération du collège (LPF, art. R*. 80 CB-4). Celle-ci ne peut pas elle même faire l'objet d'une demande de réexamen. La réponse initiale cesse, quant à elle, de produire ses effets.

D. Mise en œuvre de la collégialité

9278

I. Compétence des collèges

Le second examen est assuré par un collège national lorsque la demande initiale présentée par le contribuable a fait l'objet d'une réponse, selon le cas, par les services centraux ou les directions à compétence nationale (telle que notamment la direction des grandes entreprises) de la DGFiP ou par les services centraux ou les directions à compétence nationale de la direction générale des douanes et droits indirects (LPF, art R*. 80 CB-2).

Dans les autres cas, un collège territorial procède à ce second examen. Chaque collège est implanté dans le département de situation de la direction de contrôle fiscal dans le ressort de laquelle se trouve le contribuable. Le collège des directions d'Île-de-France est rattaché à la Direction Spécialisée des Impôts pour la Région Île-de-France (DSIP).

Les directions départementales de Martinique, Guadeloupe et Guyane sont rattachées à la direction départementale du Loiret. La direction départementale de La Réunion est rattachée à la direction départementale des Bouches-du-Rhône-Marseille.

II. Composition des collèges

La composition des collèges nationaux est fixée par arrêté du ministre chargé du budget. Ils comprennent, selon le cas, six membres de la DGFiP (ou représentants des services ou organismes chargés de la recherche) ou six membres de la direction générale des douanes et droits indirects (LPF, art R*. 80 CB-3).

Les collèges territoriaux sont composés également de six membres.

III. Fonctionnement des collèges

Le collège national ou territorial désigne un rapporteur de la DGFiP qui ne prend pas part à la délibération.

Sauf en cas d'urgence motivée, ses membres sont convoqués par le président quinze jours au moins avant la date fixée pour la réunion du collège.

S'il apparaît que l'un des membres a eu à prendre position sur l'une des affaires soumises au collège, il ne prend pas part à la délibération du collège.

Le collège délibère valablement à condition qu'il y ait au moins trois membres présents.

Pour mémoire : Les articles R*. 80 CB-1 du LPF à R*. 80 CB-6 du LPF précisent les conditions d'application de ces dispositions. Pour la composition et la compétence géographique des collèges prévus à l'article R* 80 CB-3 du LPF, voir les articles A. 80 CB-3-1 du LPF à A. 80 CB-3-3 du LPF.

Ces dispositions s'appliquent aux demandes présentées à l'Administration depuis le 1er juillet 2009.

Chapitre 6 : Impossibilité de mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit dans certains cas

(LPF, art. L. 64 B ; BOI-SJ-RES-10-20-20-80)

9279

La procédure prévue par l'article L. 64 du LPF n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale de la DGFiP en lui fournissant tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'Administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande (LPF, art. L. 64 B).

A. Conditions d'application

I. La consultation de l'Administration doit concerner la portée d'un ou plusieurs actes susceptibles d'être mis en cause dans le cadre de l'abus de droit

9279-1

La demande présentée par le contribuable doit porter sur les conséquences fiscales d'un ou plusieurs actes et viser expressément l'article L. 64 B du LPF. Le contribuable doit exposer sa propre analyse fiscale des opérations projetées, indiquer leurs conséquences fiscales et préciser les conséquences fiscales que pourraient engendrer l'application de la procédure d'abus de droit fiscal qu'il entend écarter.

Il est rappelé que l'Administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposable, les actes constitutifs d'un abus de droit :

- soit que ces actes ont un caractère fictif ;

- soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

II. La demande doit être préalable à la conclusion de l'acte ou des actes

9279-2

L'Administration doit être saisie avant la conclusion ou la réalisation des actes écrits ou non produisant des effets de droit (en pratique lorsqu'il s'agit de contrats ou conventions avant leur signature par les parties).

Une consultation qui interviendrait après la signature de l'acte ou des actes aurait le caractère d'une demande de renseignements entrant dans le cadre des dispositions de l'article L. 80 A du LPF ou du 1° de l'article L. 80 B du LPF.

III. La demande doit être adressée par écrit à l'administration centrale (par pli recommandé avec accusé de réception)

9279-3

La demande signée doit être adressée (par pli recommandé avec avis de réception) à l'administration centrale de la DGFiP, soit au Service juridique de la fiscalité, Bureau des agréments et rescrits, soit à la Direction de la législation fiscale.

IV. La demande doit comporter tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération envisagée

9279-4

La demande doit être claire, complète et sincère et comporter tous les éléments nécessaires à la détermination de l'opération envisagée y compris la production des copies de tous les projets de documents, le cas échéant.

La garantie instituée par l'article L. 64 B du LPF ne peut bénéficier qu'aux contribuables de bonne foi qui ont exposé tous les éléments qui caractérisent l'opération envisagée.

B. Portée de la garantie

I. L'Administration n'a pas répondu dans le délai de six mois

9279-5

La procédure de l'abus de droit n'est pas applicable à l'opération décrite par le contribuable.

Aucun rehaussement fondé sur l'article L. 64 du LPF n'est donc possible pour l'avenir au titre de cette opération.

Toutefois, le service conserve la possibilité d'effectuer des rectifications sur un fondement autre que l'abus de droit.

II. L'Administration a répondu dans le délai de six mois

9279-6

Deux situations peuvent se présenter.

1. L'Administration ne partage pas l'analyse du contribuable.

Le contribuable concerné peut néanmoins réaliser l'opération dans les conditions qu'il souhaite mais l'Administration peut procéder, s'il y a lieu, à des rehaussements dans les conditions de droit commun.

2. L'Administration n'émet pas d'objections.

Elle est engagée par sa position dans les conditions prévues à l'article L. 80 A du LPF et au 1° de l'article L. 80 B du LPF (cf. respectivement n^{os} 9221 et suiv. et n^{os} 9234 et suiv).

Chapitre 7 : Prise de position formelle de l'Administration sur la valeur d'une entreprise faisant l'objet d'une donation

(LPF, art. L. 18 et LPF, art. R*. 18-1 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-90)

9280

L'article L. 18 du LPF inscrit dans la loi le dispositif doctrinal du rescrit-valeur afin d'améliorer la visibilité de cette procédure qui offre de réelles garanties aux contribuables et d'inciter ces derniers à y recourir plus largement. Cette procédure, à l'origine temporaire, a été pérennisée à compter du 1er juillet 2006.

A. Champ d'application

9280-1

La procédure de rescrit-valeur est ouverte à tous les contribuables, qu'ils soient ou non assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), à la seule condition qu'ils exercent, dans la société dont ils souhaitent donner les titres, les fonctions de direction énumérées au 1° de l'article 885 O bis du CGI.

Toutes les entreprises sont éligibles, quelles que soient leur taille et leur forme, individuelle et sociétaire, à l'exclusion des sociétés qui ont pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier visées à l'article 885 O quater du CGI, notamment les sociétés holding non animatrices.

Le projet de donation peut porter sur tout ou partie de l'entreprise individuelle ou des titres possédés par le dirigeant (détermination de la valeur vénale de l'entreprise).

B. Conditions d'application

9280-2

Le demandeur doit fournir à l'Administration tous les éléments utiles pour apprécier la valeur vénale du bien dans le cadre de l'opération de donation envisagée.

Le demandeur doit adresser au Bureau des agréments et rescrits du Service Juridique de la Fiscalité de la DGFiP, par pli recommandé avec avis de réception postal ou par dépôt contre décharge, le projet d'acte de donation ainsi qu'une proposition d'évaluation comportant les éléments mentionnés à l'article R*. 18-1 du LPF.

C. Instruction de la demande

9280-3

L'Administration doit apporter une réponse expresse dans les six mois à compter de la réception de la demande de rescrit ou, le cas échéant, à compter de la réception des compléments d'information demandés.

D. Étendue de la procédure

9280-4

L'usager peut renoncer à tout moment à sa demande de rescrit.

La valeur qu'il propose ne lui est pas juridiquement opposable.

Dès lors, si dans le cadre du contrôle d'impôts où la valeur de l'entreprise est prise en compte, la valeur déclarée par le contribuable est remise en cause, il y a lieu de motiver cette remise en cause.

L'Administration doit répondre de manière expresse dans un délai de six mois.

Si ce n'est pas le cas, passé ce délai, le silence de l'Administration ne vaut toutefois pas accord tacite de la valeur proposée par le demandeur.

En cas de réponse favorable (lettre recommandée avec accusé de réception), la prise de position de l'Administration lui est opposable par les parties à l'acte seulement si ce dernier est signé devant notaire ou, à défaut, enregistré sous certaines conditions.

En l'absence d'accord avec l'Administration sur une valeur, l'usager a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF (cf. n° 9274).

Remarques :

La valeur déterminée par l'Administration dans le cadre du rescrit-valeur est opposable au comptable des finances publiques (demande en paiement différé/fractionné prévue par l'article 397 A de l'annexe III au CGI, la même valeur étant retenue pour la constitution de garanties).

Il n'y a aucune obligation pour l'usager bénéficiaire de la donation de procéder effectivement à la donation.

Titre 2 : Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert

(LPF, art. L. 80 B, 7° ; BOI-SJ-RES-20)

9281

Le 7° de l'article L. 80 B du LPF a donné une portée législative à la procédure d'accord préalable de prix de transfert en autorisant l'Administration à prendre formellement position sur la méthode de détermination des prix de transfert pratiqués et offre la possibilité pour l'Administration de conclure un accord unilatéral de prix avec un contribuable.

Chapitre 1 : Extension de la garantie prévue à l'article L. 80 B du LPF aux accords préalables en matière de prix de transfert

9282

L'accord préalable en matière de prix de transfert, mis en place par l'administration fiscale dans le cadre de l'article 25 du modèle de convention OCDE, est un instrument de sécurité juridique pour les entreprises qui leur ouvre la possibilité d'obtenir des administrations française et étrangère un accord bilatéral sur la méthode de valorisation de leurs prix de transfert futurs, dès lors que cette dernière est

considérée comme conforme au principe de pleine concurrence.

Jusqu'à présent, cet accord bilatéral était négocié et conclu entre les autorités compétentes sur le fondement des « procédures amiables » prévues par les conventions fiscales conclues entre les États.

Désormais, la garantie prévue à l'article L. 80 A du LPF s'applique lorsque l'Administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnés au 2° de l'article L. 13 B du LPF.

Les entreprises dispose ainsi d'une sécurité juridique de nature législative qui leur permet d'éviter toute remise en cause de la méthode de détermination de leur prix de transfert sauf dans les cas suivants :

- présentation erronée des faits, dissimulation d'informations, erreurs ou omissions imputables au contribuable lors de l'établissement de sa demande ;

- non respect des obligations contenues dans l'accord ou manœuvres frauduleuses.

Chapitre 2 : Accord préalable unilatéral de prix

(BOI-SJ-RES-20-20)

9283

A. Définition de l'accord préalable unilatéral de prix

L'accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert constitue une prise de position formelle de l'administration fiscale française qui garantit l'entreprise demanderesse que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales ou financières intra-groupe n'entrent pas dans les prévisions d'un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI.

À la différence d'un accord bilatéral, l'accord unilatéral n'est pas négocié avec l'autorité administrative étrangère concernée. Il revêt la forme d'un accord entre la seule administration française et l'entreprise.

Il détermine, préalablement à la réalisation des transactions entre entreprises associées, un ensemble de critères appropriés (notamment la méthode à utiliser, les éléments de comparaison et les hypothèses principales quant à l'évolution future) permettant de fixer le prix de transfert applicable à ces transactions pendant une période donnée.

B. Champ d'application de l'accord préalable unilatéral de prix

L'un des objectifs d'un accord préalable en matière de prix de transfert est d'éviter le risque de double imposition. Des entreprises française et étrangère liées ne peuvent être sécurisées totalement sur les transactions pratiquées qu'à la condition qu'un accord bilatéral soit conclu entre les deux États concernés.

Aussi, l'accord unilatéral de prix n'offre pas la même garantie de sécurité juridique ; il ne garantit pas en particulier contre une remise en cause de la valorisation des transactions intra-groupe par l'Administration de l'autre pays.

Dès lors, l'Administration privilégiera, chaque fois que cela est possible, la procédure bilatérale.

Précision : Les commentaires relatifs à la procédure bilatérale sont exposés au BOI-SJ-RES-20-10.

Au demeurant, l'OCDE préconise d'ailleurs l'accord préalable bilatéral dans ses recommandations des 13 juillet 1995 et 7 décembre 1998.

Dans ce contexte, les entreprises qui le souhaitent pourront solliciter un accord unilatéral de prix dans les cas suivants :

- aucune procédure d'accord préalable de prix n'existe dans l'autre État concerné.

La procédure bilatérale sera donc privilégiée lorsque les transactions sont réalisées avec des entreprises situées dans les principaux États suivants qui connaissent une procédure équivalente :

- pour les pays de l'OCDE : les États-Unis, le Royaume-Uni, les Pays-Bas, le Japon, la Suisse, l'Allemagne, l'Espagne, le Canada, le Danemark...,
- pour les pays non-membres de l'OCDE : l'Argentine, le Brésil, la Russie... ;

- les transactions concernent un grand nombre de pays (exemple : une entreprise de production située en France qui dispose de nombreuses filiales de distribution dans différents pays étrangers). Toutefois, dans ces situations, dans l'hypothèse où les transactions seraient principalement réalisées avec des entreprises situées dans un petit nombre d'États disposant de la procédure bilatérale, cette procédure serait privilégiée avec ces États ;

- les transactions portent sur des sujets particuliers ou d'une complexité limitée mais source récurrente de divergence d'appréciation (par exemple, les refacturations de frais communs à l'ensemble des sociétés du groupe ou de frais de direction générale etc.) ;

- l'entreprise est une petite ou moyenne entreprise (PME).

Aucune procédure d'accord préalable unilatérale ne sera engagée à raison des transactions existantes avec des entreprises situées dans des pays avec lesquels aucune convention fiscale n'a été conclue si ceux-ci disposent d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.

Chapitre 3 : Cas particulier des petites et moyennes entreprises (PME)

(BOI-SJ-RES-20-30)

9284

Les petites et moyennes entreprises (PME) qui souhaitent sécuriser fiscalement leurs prix de transfert peuvent solliciter un accord préalable de prix bilatéral (BOI-SJ-RES-20-10) ou dans certains cas unilatéral (BOI-SJ-RES-20-20) dans le cadre d'une procédure simplifiée exposée au BOI-SJ-RES-20-30.

Il convient de noter que l'Administration met à disposition des PME un guide pratique, intitulé « Guide des prix de transfert à l'usage des PME », afin de mieux les informer.

Chapitre 4 : Déroulement de la procédure, conclusion de l'accord préalable, suivi et renouvellement de l'accord unilatéral de prix

(BOI-SJ-RES-20-20 au III)

9285

Comme en matière d'accord préalable bilatéral, la demande d'accord préalable unilatéral de prix est formulée auprès de la Mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI), rattachée au Service juridique de la fiscalité de la Direction Générale des Finances Publiques.

Le contenu de la demande, le déroulement de la procédure, la conclusion de l'accord, le mécanisme de suivi et de renouvellement de l'accord préalable unilatéral de prix sont décrits au BOI-SJ-RES-20-10 auquel il convient de se reporter. Bien entendu, les développements afférents à l'aspect bilatéral de cette documentation ne sont pas à prendre en considération.

Pour tout complément d'informations, il convient de s'adresser à la Mission d'expertise juridique et économique internationale, Télédoc 918, 86-92 Allée de Bercy, 75574 Paris Cedex 12.

Titre 3 : Procédure d'accord préalable pour la détermination du résultat de certaines structures internationales et pour la définition du régime de certaines indemnités d'expatriation

(BOI-SJ-RES-30)

Chapitre 1 : Quartiers généraux, centres de logistique

(BOI-SJ-RES-30-10 et BOI-SJ-RES-30-20)

A. Définition

9286

On considère comme quartier général ou centre de logistique une société dont le siège est en France ou un établissement stable situé en France d'une société dont le siège est à l'étranger, qui dépend d'un groupe international contrôlé depuis la France ou l'étranger, et qui exerce au seul profit de ce groupe certaines fonctions.

Le quartier général exerce des fonctions de direction, de gestion, de coordination ou de contrôle. Le centre de logistique exerce des fonctions de stockage, de conditionnement, d'étiquetage ou de distribution de produits et les activités administratives liées à ces fonctions.

B. Garantie donnée par l'Administration

9287

Sous réserve qu'il s'agisse d'entités passibles en France de l'IS, les quartiers généraux ont la possibilité, comme les centres de logistique, d'obtenir à priori de l'Administration l'assurance que le montant de leurs bénéfices imposables à l'IS ne sera pas remis en cause s'ils le déterminent en fonction d'une marge bénéficiaire pour l'ensemble des activités qui relèvent des fonctions « quartier général » ou « centres de logistique » , calculée en appliquant un pourcentage donné au montant des charges d'exploitation courantes.

Les demandes de garantie a priori de l'Administration doivent être adressées à la Direction des grandes entreprises (DGE), division IV, affaires juridiques, 8 rue Courtois, 93505 Pantin Cedex.

Les modalités pratiques d'imposition à l'impôt sur les sociétés des quartiers généraux sont exposées au BOI-SJ-RES-30-10.

Les modalités pratiques d'imposition à l'impôt sur les sociétés des centres de logistiques sont exposées au BOI-SJ-RES-30-20.

Par ailleurs, les modalités d'imposition des salariés qui viennent temporairement de l'étranger en France pour travailler notamment auprès d'un quartier général ou d'un centre de logistique sont développées au BOI-SJ-RES-30-40.

Chapitre 2 : Centres de coordination de recherche

(BOI-SJ-RES-30-30)

9288

Il a été décidé d'améliorer le traitement fiscal des activités de recherche développées en France au sein des groupes par l'instauration d'un dispositif simplifié et garanti d'imposition des centres de coordination de recherche implantés en France et par la sécurisation des prix de transfert dans le domaine de la recherche.

A. Dispositif concernant les activités de coordination de recherche

I. Champ d'application

9289

1. Définition générale

On considère comme « centre de coordination de recherche et développement » une société dont le siège est en France ou un établissement stable en France d'une société dont le siège est à l'étranger, qui dépend d'un groupe au sens économique du terme, contrôlé depuis la France ou l'étranger et qui exerce au seul profit de ce groupe des opérations de coordination de recherche. Il doit d'agir d'une entité passible en France de l'impôt sur les sociétés. Le régime fiscal décrit ci-après est réservé aux fonctions exercées exclusivement pour le compte des entreprises du groupe. Si le centre de coordination de recherche fournit des services à des entreprises extérieures au groupe, les résultats correspondants doivent être déterminés dans les conditions de droit commun.

2. Activités éligibles

Les activités éligibles au régime consistent en la fourniture au sein d'un groupe de prestations de coordination de la recherche, non susceptibles de donner lieu à commercialisation auprès de tiers.

La mission de centre de coordination de recherche doit être distinguée de celles des unités opérationnelles de recherche qui elles ne sont pas éligibles au dispositif.

II. Modalités pratiques d'imposition du centre de coordination de recherche

9290

1. Règles simplifiées de taxation du résultat imposable

a. Détermination de la base imposable du centre de recherche

1° Détermination des charges à prendre en compte

Les centres de coordination de recherche ont la possibilité d'utiliser la méthode du prix de revient majoré dans le cadre de leurs relations commerciales intra-groupes, lorsque cette dernière s'avère la plus appropriée pour respecter le principe de pleine concurrence, compte tenu des caractéristiques des transactions concernées.

Ils peuvent obtenir a priori de l'Administration l'assurance que le montant de leurs bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés ne sera pas remis en cause s'ils le déterminent selon la méthode du « coût de revient majoré », qui consiste à appliquer un pourcentage de marge préétabli au total des charges d'exploitation courantes, ou toute autre méthode dont la pertinence aurait été démontrée.

2° Fixation du taux de marge

Le taux de marge est fixé au cas par cas, en fonction des caractéristiques de l'activité du centre de coordination de recherche et de ses conditions d'exercice, au niveau qui correspond le mieux au profit qui aurait pu être réalisé par une entreprise indépendante assumant des risques et fonctions comparables dans le respect du principe de pleine concurrence.

b. Établissement de l'impôt

Sous réserve des modalités de détermination de l'assiette taxable, les centres de coordination de recherche sont redevables de l'impôt sur les sociétés et des contributions y afférentes ainsi que des autres impôts et taxes selon les modalités et conditions de droit commun (imposition forfaitaire annuelle, taxe sur la valeur ajoutée, taxe d'apprentissage, taxes et participations assises sur les salaires, taxe professionnelle [ou, à compter du 1er janvier 2010, cotisation foncière des entreprises], retenue à la source prévue par l'article 115 quinquies du CGI et le 2 de l'article 119 bis du CGI,...).

Lorsque le centre de coordination de recherche est constitué au sein d'une société qui exerce par ailleurs d'autres activités (par exemple : activité de holding, activité industrielle ou commerciale), les résultats des différentes branches d'activités, autres que le centre de coordination de recherche, doivent être déterminés sans tenir compte des charges qui concernent directement ou indirectement ce dernier. Les charges communes doivent être ventilées en fonction de critères appropriés aux caractéristiques de chaque branche.

2. Garanties données par l'Administration

Les centres de coordination de recherche peuvent obtenir a priori de l'Administration l'assurance que le montant de leurs bénéfices imposables ne sera pas remis en cause s'ils le déterminent en fonction

de la marge bénéficiaire calculée, pour l'ensemble des activités qui relèvent des activités éligibles à ce régime, en appliquant le taux de marge fixé au montant des charges d'exploitation courantes.

La garantie a priori de l'Administration porte, à la fois, sur le caractère éligible des activités et sur la méthode de détermination du bénéfice imposable.

Les demandes de garantie à priori de l'Administration doivent être adressées à la DGE - 8 rue Courtois - 93505 PANTIN CEDEX.

B. Sécurisation des prix de transfert dans le domaine de la recherche

9291

La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert peut concerner les activités opérationnelles de recherche. L'instruction de la demande et la conclusion de l'accord relèvent de la compétence de la DGFIP - Bureau CF 3 - 86/92 allée de Bercy - Télédoc 933 - 75574 PARIS CEDEX 12 (cf. BIC n° 2909).

Livre XXII - Fiscalité internationale

Introduction

Le livre XXII intitulé fiscalité internationale du Précis de fiscalité édition 2014 présente succinctement :

- les dispositions communes et générales dans une première partie (n^{os} 9300 et suiv.) ;

- et les conventions fiscales internationales en vigueur signées par la France, dans une deuxième partie (n^{os} 9386 et suiv.).

Remarque : Ce livre XXII fiscalité internationale reprend certaines dispositions figurant dans le livre I fiscalité des personnes de l'édition 2013 du Précis de fiscalité.

*

**

Partie 1 : Dispositions communes et générales

(BOI-INT-DG)

9300

Cette première partie est consacrée à la présentation des deux principales sources de la fiscalité internationale à savoir, le droit de l'Union européenne et le droit conventionnel.

Titre 1 : Droit de l'Union Européenne

(BOI-INT-DG-10)

9301

Le droit de l'Union européenne (UE), issu des traités, s'intègre au droit national et doit être appliqué de manière inconditionnelle.

Les sources juridiques du droit de l'Union européenne sont constituées par :

- les traités fondateurs en tant que droit originaire de l'Union européenne ;

- les actes juridiques émanant des institutions européennes constituant le droit dérivé de l'Union ;

- et l'interprétation des libertés fondamentales inscrites dans le Traité sur le fonctionnement de l'UE telle qu'elle ressort de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union Européenne.

Chapitre 1 : Les traités fondateurs

(BOI-INT-DG-10-10)

9302

Le droit européen est principalement issu des traités instituant l'Union européenne, y compris les annexes et protocoles qui leur sont joints.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-INT-DG-10-10.

Chapitre 2 : Le droit dérivé

9311

Les institutions européennes, notamment la Commission, sont chargées de l'élaboration de la norme dans l'exercice des compétences qui leur ont été transférées.

Pour ce faire, elles peuvent prendre des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis (Traité sur le fonctionnement de l'UE, art. 288).

Ces actes peuvent être normatifs et obligatoires, comme les règlements, ou sans portée juridique contraignante, comme les recommandations ou les avis.

Pour plus de précisions, voir au BOI-INT-DG-10-20.

Chapitre 3 : L'interprétation par la Cour de Justice de l'Union Européenne des libertés fondamentales

9320

L'ensemble du système juridictionnel de l'Union européenne prend le nom de Cour de justice de l'UE (CJUE) composée de trois juridictions : la Cour de justice, le Tribunal et le Tribunal de la fonction publique.

Comme tout ordre juridique ayant des sources de droit écrit, c'est la jurisprudence de la CJUE qui permet d'assurer le respect du droit dans l'interprétation et l'application des traités fondateurs.

Pour la bonne réalisation du marché unique, les ressortissants (personnes physiques ou morales) des États membres de l'UE disposent des libertés fondamentales.

Ils ont notamment le droit de s'installer librement dans l'UE et celui de faire circuler librement des capitaux.

Pour plus de précisions, voir au BOI-INT-DG-10-30.

Titre 2 : Droit conventionnel

(BOI-INT-DG-20)

Chapitre 1 : Conventions fiscales internationales et règles de territorialité de droit interne

(BOI-INT-DG-20-10 et suivants)

9326

Le champ d'application des conventions fiscales quant aux impôts visés, est défini, en règle générale,

par son titre et par l'article relatif aux impôts cités par la convention.

À une définition générale des impôts, est adjointe une liste énumérant les impôts en vigueur au moment de la signature de la convention de chacun des États contractants auxquels la convention entend s'appliquer.

Toutefois, un impôt non visé expressément par une convention n'est pas nécessairement exclu de son champ.

L'articulation des conventions fiscales internationales en matière d'impôt intervient à deux niveaux :

- pour résoudre un éventuel problème relatif à la définition du domicile fiscal de la personne redevable de l'impôt ;

- pour établir le droit d'imposer ou les éventuelles modalités d'imposition (ou d'élimination de la double imposition) lorsque la convention vise expressément l'impôt concerné ou comporte des stipulations suffisantes pour déterminer les modalités d'imposition.

A. En matière d'impôt sur le revenu (IR)

9327

La territorialité de l'impôt sur le revenu, définie par le droit interne, est fixée par référence aux notions de domicile fiscal et de source du revenu.

Il s'applique sous réserve des conventions internationales.

I. Domicile et résidence

9328

En droit interne français, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France les personnes qui ont leur foyer ou leur lieu de séjour principal en France, celles qui y exercent leur activité professionnelle à titre principal ou celles qui y ont le centre de leurs intérêts économiques (CGI, art. 4 B).

Sont domiciliés également en France les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger sans y être soumis à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

La définition du domicile fiscal en droit interne n'est applicable que sous réserve des conventions internationales

En droit conventionnel, pour l'application d'une convention fiscale conclue par la France, une personne considérée comme « **résidente** » de l'autre État contractant ne peut pas être regardée comme domiciliée fiscalement en France pour la mise en œuvre du droit interne français alors même qu'elle aurait son domicile fiscal dans notre pays.

II. Modalités d'imposition

9329

Les contribuables domiciliés en France sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun à raison de l'ensemble de leurs revenus, qu'ils soient de source française ou étrangère, sous réserve de l'application des conventions internationales.

Les personnes domiciliées hors de France sont soumises à une obligation fiscale restreinte. Elles sont imposables en France à raison de leurs seuls revenus de source française (CGI, art. 164 B).

Sont passibles en France de l'impôt sur le revenu, tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions (CGI, art. 165 bis).

B. En matière d'impôt sur les sociétés (IS)

9330

Sous réserve de l'application des conventions internationales relatives aux doubles impositions, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont en principe les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France.

Pour plus de précisions, voir au BOI-INT-DG-20-10.

C. En matière d'impôts et taxes autres que l'IR et l'IS

9331

Ni les taxes sur le chiffre d'affaires, ni les droits indirects n'entrent dans le champ d'application des conventions fiscales conclues par la France. C'est le droit interne qui s'applique.

Pour la contribution économique territoriale, remplaçant la taxe professionnelle, il convient systématiquement de se référer aux stipulations des conventions concernées.

Pour la participation des employeurs à l'effort de construction, il est indiqué que le champ d'application des conventions internationales concernant les doubles impositions ne s'étend pas à cette participation.

Chapitre 2 : Modalités d'imposition

9340

Les modalités d'imposition prévues par les conventions fiscales s'établissent de manière catégorielle :

- Bénéfice des entreprises ;

- Dividendes et assimilés ;

- Intérêts et redevances ;

- Revenus immobiliers gains en capital, professions indépendantes, revenus d'emplois et tantièmes ;

- Pensions ;

- Fonctions publiques, chercheurs et enseignants, étudiants, diplomates ;

- Artistes et sportifs ;

- Fortune ;

- Droits de mutation à titre gratuit ;

- Élimination des doubles impositions.

Pour plus précisions, voir au BOI-INT-DG-20-20.

Chapitre 3 : Procédures amiables d'élimination des doubles impositions

(BOI-INT-DG-20-30)

A. Règlement des différends et procédures amiables

9353

Procédure non juridictionnelle, **indépendante des voies de recours de droit interne**, la **procédure amiable** est instituée dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale.

Elle ne prévoit qu'une d'obligation de moyens.

Elle concerne à la fois les cas de double imposition juridique (situation où un même contribuable est imposé dans les deux États à raison d'un même revenu) et les cas de double imposition économique (situation dans laquelle l'imposition du revenu d'un contribuable dans un État fait double emploi avec l'imposition du revenu d'un contribuable lié au premier dans un autre État, notamment en cas de transfert de bénéfices entre sociétés d'un même groupe).

L'ouverture d'une procédure amiable dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale déterminée peut être demandée en principe par toute personne physique ou morale résidente de l'un ou l'autre État partie à la convention. Cette personne peut se faire représenter par un mandataire dûment habilité.

La procédure amiable ne peut être engagée que s'il y a imposition ou risque d'imposition non conforme à la convention. Elle ne peut concerner que les impôts visés par la convention : impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, contributions sur l'impôt sur les sociétés, contributions sociales généralisées (CSG), contributions pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), impôt sur la fortune, droits de mutation par décès, selon les cas.

L'ouverture de la procédure amiable est donc subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut entraîner soit une imposition immédiate, soit une imposition future suffisamment précise dans son principe (contribuable et impôt concernés, années en cause, motivations de l'imposition) pour permettre aux autorités compétentes d'apprécier le risque d'imposition non conforme à la convention.

Le délai de saisine varie de 3 mois à 3 ans.

Pour plus de précisions, voir au BOI-INT-DG-20-30-10.

B. Procédure amiable dans le cadre de la convention européenne d'arbitrage

9354

La convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 instaure une procédure en deux phases :

- une procédure amiable entre autorités compétentes ;

- et une procédure d'arbitrage.

Il s'agit donc de deux voies de recours spécifiques, en vue d'éliminer les doubles impositions.

La procédure amiable prévue par la convention européenne d'arbitrage est indépendante des procédures amiables prévues par les conventions fiscales bilatérales.

Pour plus de précisions, voir au BOI-INT-DG-20-30-20.

C. Procédure d'arbitrage et diverses dispositions

9355

La procédure d'arbitrage constitue la deuxième phase de la procédure de règlement des différents dans le cadre de la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990.

Pour plus de précisions, voir au BOI-INT-DG-20-30-30.

Chapitre 4 : Prix de transfert

(BOI-INT-DG-20-40)

9356

La détermination des prix de transfert, c'est-à-dire des prix entre entreprises liées, peut avoir pour effet de réduire l'assiette imposable dans les États concernés.

Afin de préserver la souveraineté de chacun de ces États, des dispositifs permettant de répartir équitablement la matière imposable entre les deux États ont été mis en place.

L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) régit **les prix de transfert** au plan international et d'un point de vue fiscal le **principe de pleine concurrence**.

La plupart des États européens ont également introduit ce principe dans leur législation interne.

En outre, **des ajustements corrélatifs** peuvent être réalisés dans le cadre de la **pratique des conventions internationales.**

A. Principe de pleine concurrence

9357

Le principe de pleine concurrence est défini à contrario de la façon suivante :

« Lorsque les deux entreprises associées sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ».

L'OCDE préconise deux familles de méthode de détermination du prix de pleine concurrence : celle des méthodes traditionnelles basées sur les transactions comparables et celle des méthodes transactionnelles de bénéfices.

B. Ajustement corrélatif

9358

Autre particularité, la question des ajustements corrélatifs qui concerne de manière générale les prix de transfert et la détermination des bénéfices des entreprises associées.

Un ajustement corrélatif constitue un ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays.

C. Pratique et clauses conventionnelles de la France

9359

Il convient bien entendu, de faire application des clauses des conventions fiscales bilatérales conclues par la France avec l'État dans lequel est située l'entreprise associée.

Pour prévenir les transferts indirects de bénéfices entre établissements stables et le siège d'une même entreprise situés dans les États contractants, les conventions prévoient que les bénéfices à attribuer au siège et à un établissement stable s'entendent de ceux que cet établissement stable aurait normalement réalisés s'il avait constitué une entreprise autonome.

Il peut être procédé à la rectification des bénéfices taxables lorsqu'une entreprise de l'un des États, du fait de sa participation directe ou indirecte à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État, fait ou impose à cette entreprise, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient faites à une entreprise indépendante.

Pour plus de précisions sur le prix de transfert, voir au BOI-INT-DG-20-40.

Chapitre 5 : États et territoires non-coopératifs

(BOI-INT-DG-20-50)

A. Définition

9368

Un État ou territoire est **qualifié de non-coopératif** au 1er janvier 2010 si trois conditions cumulatives sont réunies :

- il n'est pas membre de la Communauté européenne ;

- il a fait l'objet d'une évaluation par l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) en matière d'échange d'informations à des fins fiscales ;

- il n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze autres États ou territoires une telle convention.

En règle générale, un État est réputé avoir « conclu » une convention d'assistance avec la France lorsque la convention concernée est entrée en vigueur.

En pratique, un État ou territoire est qualifié de non-coopératif au 1er janvier 2010 s'il figure sur la

dernière liste grise publiée en 2009 par le secrétariat de l'OCDE et s'il n'a pas signé à cette date avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.

Cette convention d'assistance administrative doit permettre l'échange de tout renseignement nécessaire à la législation fiscale des parties (CGI, art. 238-0 A).

Cet échange ne doit notamment être restreint ni par la législation interne ni par les pratiques administratives de l'État ou du territoire concerné.

Une liste des États et territoires non-coopératifs répondant à l'ensemble des caractéristiques décrites ci-avant est fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget, pris après avis du ministre des affaires étrangères.

La liste des États et territoires non coopératifs est mise à jour au 1er janvier de chaque année, le cas échéant.

Cette mise à jour consiste à retirer ou ajouter le nom d'un ou plusieurs États ou territoires, après examen de leur situation en matière de coopération administrative avec la France (Arrêté du 12 février 2010, publié au JO du 17, relatif à la liste des États ou territoires non-coopératifs modifié par l'arrêté du 14 avril 2011 publié au JO du 29 avril, par l'arrêté du 4 avril 2012 publié au JO du 12 avril et par l'arrêté du 17 janvier 2014 publié au JO du 19 janvier).

B. Dispositions applicables

9369

I. Dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

9370

Plusieurs dispositions du CGI ont été instaurées dans le but premier de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales à l'international.

1. Création d'une clause de sauvegarde

9370-1

L'article 209 B du CGI prévoit les conditions requises pour :

- imputer sur l'impôt sur les sociétés dû en France les retenues à la source prélevées à l'étranger ;

- bénéficier ou non de la clause de sauvegarde pour obtenir une exonération au regard de l'État ou territoire concerné, coopératif ou pas.

2. Participations dans un pays à régime fiscal privilégié

9370-2

L'article 123 bis du CGI prévoit, depuis l'imposition des revenus de l'année 1999, que sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, **même lorsque les bénéfices ne sont pas effectivement distribués**, les personnes physiques domiciliées en France qui détiennent une participation d'au moins **10 %** dans des entités juridiques étrangères (sociétés, fiducies, fondations ou trusts) lorsqu'elles ont une activité prépondérante de gestion de valeurs mobilières et sont établies dans un État ou territoire à fiscalité privilégié.

Les dispositions du I de l'article 123 bis du CGI **ne sont pas applicables**, depuis le 1er janvier 2010, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de l'Union européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française (CGI, art. 123 Bis, 4 bis).

La **condition de détention de 10 %** est présumée satisfaite, depuis le 1er janvier 2010, lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI (CGI, art. 123 bis, 4 ter; Arrêté du 12 février 2010, publié au JO du 17, relatif à la liste des États ou territoires non-coopératifs modifié par l'arrêté du 14avril 2011 publié au JO du 29 avril et par l'arrêté du 4 avril 2012 publié au JO du 12 avril et par l'arrêté du 17 janvier 2014 publié au JO du 19 janvier).

3. Exclusion du régime des sociétés mères

9370-3

Le 6 de l'article 145 du CGI énumère les produits de participation **exclus** du bénéfice du régime des sociétés mères et notamment le j qui vise les dividendes provenant de filiales établies dans un État ou territoire non-coopératif.

4. Renforcement de l'interdiction de déductibilité des charges

9370-4

L'article 238 A du CGI définit la notion de régime fiscal privilégié.

Cet article prévoit également :

- les règles de déductibilité de certaines sommes payées ou dues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un État ou territoire à régime fiscal privilégié, ainsi que des versements effectués sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un tel État ou territoire. La déduction de ces sommes et versements de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés n'est admise que si le débiteur apporte la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré ;

- l'interdiction de déduire des sommes lorsqu'elles sont payées ou dues à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif. Par exception, la déduction de ces sommes est toutefois possible si le contribuable apporte la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal et exagéré (preuve déjà réclamée au premier alinéa de cet article) mais également que les opérations qu'elles rémunèrent ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un État ou territoire non-coopératif.

5. Durcissement du régime d'imposition des plus-values de cession de titres

9370-5

L'application du régime du long terme est exclue lorsque la cession porte sur des titres de sociétés établies dans un État ou territoire non-coopératif (CGI, art. 39 duodecies; 39 terdecies et 219).

6. Instauration d'une obligation documentaire en matière de prix de transfert

9370-6

L'article L. 13 AA du LPF prévoit une obligation à la charge des personnes morales établies en France, relevant du périmètre de la direction des grandes entreprises, et des filiales et établissements de groupes étrangers satisfaisant aux mêmes critères, de tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées.

L'article L. 13 AB du LPF complète cette obligation lorsque les transactions sont réalisées avec des entités liées situées ou constituées dans des États ou territoires non-coopératifs. Pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, la documentation doit comprendre l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat.

Se reporter également aux BOI-BIC-BASE-80-10-20 et au BOI-CF-IOR-60-50.

II. Majorations des taux d'imposition pour les résidents d'état ou territoire non-coopératif ou pour les revenus y transitant

9371

1. Majorations des taux de prélèvement ou de retenue à la source sur les revenus et les plus-values de nature immobilière

a. Prélèvement sur profits immobiliers des marchands de biens, intermédiaires ou lotisseurs qui sont résidents d'État ou territoire non-coopératif

9372

Pour les profits immobiliers, l'article 244 bis du CGI prévoit l'application d'un prélèvement de 33,1/3 %

sur les profits mentionnés à l'article 35 du même code lorsqu'ils sont réalisés par des contribuables ou par des sociétés, quelle qu'en soit la forme, n'ayant pas d'établissement en France, est modifié afin d'assurer sa mise en conformité avec le droit communautaire.

Lorsque le cédant est domicilié, établi ou constitué hors de France dans un État ou territoire non-coopératif, le taux **est porté à 75 % à compter du 1er janvier 2013**.

Pour ces résidents d'État ou territoire non-coopératif, le cas échéant, l'excédent du prélèvement sur l'impôt dû n'est pas restituable.

b. Prélèvement sur plus-values immobilières ou mobilières réalisées par des résidents d'État ou territoire non-coopératif

9373

Pour les plus-values immobilières **réalisées à compter du 1er janvier 2013**, l'article 244 bis A du CGI prévoit que le taux de 33,1/3 % pour les non-résidents (hors UE et EEE) **est porté à 75 %** (50 % antérieurement) pour les personnes et organismes résidents d'État ou territoire non-coopératif.

Pour ces résidents d'État ou territoire non-coopératif, le cas échéant, l'excédent du prélèvement sur l'impôt dû n'est pas restituable.

2. Majorations des taux de prélèvement ou de retenue à la source sur les revenus et les plus-values de nature mobilière

a. Prélèvement sur plus-values mobilières de source française réalisées par des résidents d'État ou territoire non-coopératif

9374

Pour les plus-values sur cession de valeurs mobilières et gains sociaux **réalisées à compter du 1er janvier 2013,** l'article 244 bis B du CGI dispose que le taux forfaitaire d'imposition **est porté à 75 %** (50 % antérieurement), quel que soit le pourcentage de droits détenus dans les bénéfices de la société, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établie ou constitués dans un État ou territoire non-coopératif.

b. Prélèvement sur les intérêts ou produits de placement à revenu fixe

9375

Pour les intérêts ou produits de placement à revenu fixe payés dans un État ou territoire non-coopératif, **à compter du 1er janvier 2013**, le 11° du III de l'article 125 A du CGI prévoit que le taux du prélèvement obligatoire **est fixé à 75 %**.

c. Prélèvement sur les produits des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie

9376

Pour les produits des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie, bénéficiant à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif, à compter du 1er janvier 2013, le II bis de l'article 125-0 A du CGI prévoit que le taux du prélèvement obligatoire est fixé à 75 %.

d. Retenue à la source sur les dividendes

9377

Pour les dividendes payés dans un État ou territoire non-coopératif, à compter du 1er janvier 2013, bénéficiant à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif, l'article 119 bis du CGI prévoit que le taux du prélèvement obligatoire est fixé à 75 %, (55 % en 2012) par l'article 187 du CGI

3. Majorations des taux de retenue à la source sur certaines prestations ou droits d'auteur

a. Retenue à la source sur les sommes payées en contrepartie des prestations artistiques

9378

Pour les sommes payées en contrepartie des prestations artistiques à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non-coopératif, **à compter du 1er janvier 2013**, l'article 182 A bis du CGI dispose que le taux de la retenue à la source **est porté à 75 % du CGI**.

Si le débiteur **apporte la preuve** que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont un

objet et un effet autre que localiser ces fonds dans un État ou territoire non-coopératif, **ce taux majoré** de 75 % **n'est pas appliqué**.

b. Retenue à la source sur les sommes payées en contrepartie des prestations sportives ou de toute nature, des rémunérations d'une activité non-commerciale ou de droits d'auteur

9379

Pour ces sommes versées dans un État ou territoire non-coopératif, le taux de la retenue à la source **est porté à 75 %** (CGI, art. 182 B, III).

Si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont un objet et un effet autre que localiser ces fonds dans un État ou territoire non-coopératif, ce taux majoré de 75 % n'est pas appliqué.

Chapitre 6 : Assistance entre États

(BOI-INT-DG-20-60)

9380

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales peut s'avérer efficace lorsqu'elle s'appuie sur la mise en place d'une coopération étroite entre États, notamment, par :

- la voie de l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- et l'assistance au recouvrement de l'impôt.

Il en est de même pour les contrôles coordonnés et réalisés en collaboration avec des administrations fiscales étrangères.

A. Échange de renseignements

9381

L'échange de renseignements a pour objet de mettre en place un cadre de coopération entre les administrations fiscales des deux États contractants.

Les autorités compétentes des États contractants doivent échanger les renseignements « vraisemblablement pertinents » pour appliquer correctement les dispositions de la convention et celles de la législation interne des États.

Les échanges de renseignement doivent respecter le principe de confidentialité.

Certaines limitations à l'échange de renseignements sont posées au profit de l'État requis.

Lorsqu'il communique des renseignements à l'autre État contractant, l'État requis n'est pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa législation interne et par sa pratique administrative.

L'État requis est soumis à l'obligation d'échanger des renseignements y compris dans les cas où il n'a pas besoin des renseignements demandés.

Les États contractants n'ont pas le droit de refuser d'échanger des renseignements.

Cet échange de renseignements peut s'effectuer de trois façons : sur demande, automatiquement ou spontanément.

B. Assistance au recouvrement

9382

La notion de « créance fiscale » qui désigne, en principe, une somme due au titre d'impôts couverts par la convention ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces sommes.

L'État requis procède au recouvrement des créances fiscales du premier État comme s'il s'agissait de ses propres créances fiscales.

La créance étrangère doit être exécutée et recouvrée, conformément aux lois de l'État requis comme si la demande émanait de cet État.

Pour être formulée, une demande d'assistance au recouvrement doit démontrer que :

- la créance doit pouvoir être recouvrée en vertu de la législation de l'État requérant ;

- la créance doit être due par une personne qui ne peut, au moment de la demande d'assistance au recouvrement, en vertu des lois de l'État requérant, en empêcher le recouvrement (recours administratifs ou judiciaires suspendant l'action en recouvrement).

Les États peuvent cependant prévoir une clause permettant de mettre en œuvre l'assistance au recouvrement nonobstant l'existence de voies de recours.

Partie 2 : Conventions bilatérales

(CGI, art. 4 bis, 2° et art. 165 bis; BOI-INT-CVB)

Les conventions fiscales internationales ont un triple objectif :

- l'élimination des doubles impositions ;

- la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales ;

- et la protection des contribuables.

9386

Les règles de droit interne peuvent être infirmées par l'application de conventions internationales.

À cet égard, l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 reconnaît formellement que les traités ou accords internationaux régulièrement ratifiés et approuvés ont en France, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois internes.

En application de ce principe, le 2° de l'article 4 bis du CGI prévoit que « sont également passibles de l'impôt sur le revenu, les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

La portée de ces dispositions est fonction des clauses des diverses conventions auxquelles il convient de se reporter.

Titre 1 : En matière d'impôt sur le revenu

Chapitre 1 : Conventions fiscales internationales

9388

Il est précisé que la France a conclu une convention en matière d'impôt sur les revenus avec les pays suivants.

Cette liste était en vigueur au 1er janvier 2012. Il convient donc de se reporter au BOI-INT-CVB.

Le BOI-INT-DG-20-50 présente la définition de la notion d'État ou territoire non-coopératif ainsi que les mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Remarques :

1. La convention relative à l'adhésion de la République tchèque, de la République d'Estonie, de la République de Chypre, de la République de Lettonie, de la République de Lituanie, de la République de Hongrie, de la République de Malte, de la République de Pologne, de la République de Slovénie et de la République slovaque à la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, signée à Bruxelles le 8 décembre 2004 et publiée au JO du 13 juillet 2008 est entrée en vigueur le 1er juillet 2008.

2. La réglementation fiscale applicable depuis le 26 février 2009 au Quartier Général du Corps Européen (Corps

d'armée multinational européen) est exposée dans le Traité fait à Bruxelles le 22 novembre 2004 et publié en annexe au décret n° 2009-232 du 25 février 2009.

Chapitre 2 : Accords sur les échanges de renseignements

9389

Ces accords de renseignements sont susceptibles, en principe, de sortir ou non, un territoire ou un pays de la liste établissant les États ou territoires considérés comme non-coopératifs.

La liste ci-dessous permet de connaître les accords d'échanges de renseignements signés par la France :

- le décret n° 2010-1210 du 13 octobre 2010 porte publication de l'accord entre le gouvernement de la République Française et celui de la République de Saint-Marin relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2010-1252 du 21 octobre 2010 porte publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de l'Île de Man relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2010-1265 du 22 octobre 2010 porte publication de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de Jersey relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale et à l'imposition des pensions ;

- le décret n° 2010-1343 du 9 novembre 2010 porte publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de Guernesey relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2010-1539 du 10 décembre 2010 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement du Liechtenstein relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2010-1633 du 23 décembre 2010 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de Gibraltar à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- l'article 77 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 prévoit des règles fiscales spécifiques avec le territoire de Taiwan ;

- le décret n° 2011-29 du 7 janvier 2011 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement des îles Vierges britanniques relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2011-30 du 7 janvier 2011 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la Principauté d'Andorre relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2011-84 du 20 janvier 2011 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de Saint-Christophe-et-Niévès relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2011-106 du 26 janvier 2011 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République du Vanuatu relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2011-132 du 1er février 2011 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République orientale de l'Uruguay relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2011-482 du 2 mai 2011 portant publication de l'accord sous forme d'échanges de lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de Sainte-Lucie relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2011-483 du 2 mai 2011 portant publication de l'accord sous forme d'échanges de lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de Sainte-Vincent-et-les-Grenadines relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2011-1834 du 7 décembre 2011 portant publication de l'accord sous forme d'échanges de lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement des îles Turques et Caïques relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n°2012-152 du 30 janvier 2012 portant publication de l'accord sous forme d'échanges de

lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République des îles Cook relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2012-235 du 20 février 2012 portant publication de l'accord sous forme d'échanges de lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République du Liberia relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale ;

- le décret n° 2012-930 du 1er août 2012 portant publication du protocole d'amendement à la convention du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ;

- le décret n° 2013-296 du 9 avril 2013 portant publication de l'accord entre le gouvernement de la République française et le gouvernement du Royaume des Pays-Bas pour ce qui est d'Aruba relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale.

Titre 2 : Pour les autres impôts

9390

Il convient de se reporter au chapitre premier du titre 1 ci-dessus et au BOI-ANNX-000306.lequel détaille les états ou territoires signataires, les dates des conventions, accords et avenants, les dates de publication au journal officiel et les impôts visés.

Livre XXIII : Cadastre

Introduction

9400

Le présent Livre est dédié à la documentation cadastrale et se divise en quatre parties :

- l'historique et les missions du Cadastre (première partie, n° **9401**) ;

- la documentation cadastrale (deuxième partie, n° 9411 et suiv.) ;

- les travaux topographiques (troisième partie, n° 9450 et suiv.) ;

- les travaux de mise à jour de la documentation cadastrale (quatrième partie, n° 9480 et suiv.).

Ces commentaires, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, étaient traités dans les Titres 1, 2, 3 et 5 de la première partie du Livre VIII. L'ancien Titre 4 de ce même Livre VIII, relatif aux évaluations foncières, est désormais intégré dans le Livre XIV traitant des impôts fonciers, dans les deuxième et troisième parties dédiées respectivement à la taxe foncière sur les propriétés non bâties et à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Partie 1 : Historique et missions du cadastre

Titre 1 : Historique

Chapitre 1 : Le cadastre parcellaire de 1807

9401

L'institution d'un cadastre parcellaire généralisé a été décidée par Napoléon 1er (loi du 15 septembre 1807).

Le cadastre comprenait trois catégories de documents : le plan cadastral, le registre des états de section et les matrices cadastrales. Mais, à l'époque, seules ces dernières étaient annotées des mutations ; quant au plan, il n'était pas « conservé », c'est-à-dire qu'il n'était pas mis à jour.

Chapitre 2 : La rénovation générale du cadastre

9402

Dans les départements d'Alsace et de la Moselle, la rénovation du cadastre napoléonien a été entreprise en application d'une loi locale du 31 mars 1884. Cette loi prévoit le renouvellement du

cadastre de toutes les communes, soit au moyen d'une révision, soit au moyen d'une réfection reposant sur un nouvel arpentage parcellaire. À ce jour, les travaux de rénovation sont terminés.

Dans ces départements, le régime du livre foncier s'applique en matière de publicité foncière et hypothécaire, le service correspondant étant placé sous la responsabilité des magistrats de l'ordre judiciaire.

En ce qui concerne les autres départements, c'est la loi du 16 avril 1930 qui décida, en vue de procéder à une révision exceptionnelle des évaluations foncières, de rénover l'ancien cadastre et d'en assurer la conservation.

Commencée en 1930, la rénovation du cadastre est à ce jour achevée dans l'ensemble des départements relevant de cette loi.

Chapitre 3 : La réforme de la publicité foncière de 1955

9403

À la suite de cette réforme (cf. n^{os} 9601 à 9604), une liaison très étroite a été instituée entre les services de la publicité foncière et les services du cadastre. La liaison s'effectue par le moyen d'un extrait cadastral que le notaire demande au bureau du cadastre ou, maintenant, depuis son étude et via une connexion à l'internet (www.impots.gouv.fr – Professionnels – Accès spécialisés [notaires et géomètres-experts] – Serveur professionnel des données cadastrales).

> **Remarque :** L'arrêté du 4 avril 2011 (JO du 22 avril 2011) modifie l'arrêté du 2 avril 2003 portant création par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé d'informations nominatives dénommé « serveur professionnel de données cadastrales (SPDC) ».

L'extrait d'acte est transmis au moyen d'une liaison automatique du service de la publicité foncière au bureau du cadastre qui procède à la mise à jour de la documentation cadastrale.

En application du décret n° 55-471 du 30 avril 1955, la rénovation du cadastre, qui peut être effectuée d'office aux frais de l'État (communes rurales et semi-urbaines) ou avec la participation de la commune (communes de plus de 10 000 habitants où les immeubles peuvent être identifiés par la rue et le numéro), est assurée par voie de révision, à savoir par simple mise à jour, ou de réfection, c'est-à-dire d'après un nouvel arpentage parcellaire. Le procédé de la réfection a été en fait étendu à toutes les agglomérations en employant les méthodes les plus modernes.

Chapitre 4 : Le remaniement du cadastre

(BOI-CAD-REM)

9404

Le « remaniement » du cadastre a été autorisé par l'article 6 de la loi n° 74-645 du 18 juillet 1974.

Le terme « remaniement » recouvre toutes les opérations ayant pour objet d'assurer une nouvelle rénovation du cadastre, en vue d'améliorer la qualité du plan lorsque celle-ci est devenue insuffisante pour permettre l'identification et la détermination correctes des immeubles.

Titre 2 : Les missions cadastrales actuelles

9405

Le service de la DGFiP exerçant les missions cadastrales est chargé de recenser toutes les propriétés foncières, de rechercher leurs propriétaires apparents ou réels, de reconnaître et de définir les limites cadastrales de ces propriétés, de les décrire et de les évaluer.

À l'origine, le cadastre n'avait dans la plupart des pays qu'un but fiscal qui était l'assiette de l'impôt foncier. Mais, il est apparu rapidement qu'en permettant de décrire et de situer les immeubles sans équivoque il pouvait servir à constituer une présomption de propriété et la base de la politique foncière. Par suite, sont venues s'ajouter à la mission fiscale du cadastre une mission juridique et foncière ainsi

qu'une mission technique et documentaire, sans préjudice de diverses missions induites.

Chapitre 1 : Mission fiscale

9406

Le service de la DGFiP exerçant les missions cadastrales assure l'ensemble des évaluations foncières des propriétés bâties et des propriétés non bâties.

En matière de propriétés non bâties, la valeur locative de chaque parcelle n'est pas déterminée cas par cas mais d'après un tarif à l'hectare établi dans chaque commune par nature de culture ou de propriété et par classe (cf. n^{os} 6029 et suiv.).

Une révision générale des évaluations foncières des propriétés non bâties a été exécutée de 1959 à 1962, la date de référence étant le 1er janvier 1961. Les résultats ont été utilisés depuis 1963 pour l'établissement de l'impôt. Une nouvelle opération de même nature a eu lieu une dizaine d'années plus tard selon une procédure simplifiée, la date de référence étant cette fois le 1er janvier 1970 comme pour les propriétés bâties.

Il convient enfin de noter que les évaluations des propriétés non bâties sont utilisées pour l'assiette des bénéfices agricoles forfaitaires et, parmi d'autres éléments, pour celle des cotisations sociales agricoles.

En matière de propriétés bâties, la première révision opérée après la réforme des impôts locaux de 1959 a eu lieu de 1970 à 1974. Elle a porté sur 28 millions de locaux. Il faut remarquer en effet que, sous le nouveau régime de la fiscalité directe locale, l'évaluation se fait par local et non plus par propriété, la valeur locative servant de base commune aux divers impôts directs locaux.

En plus des évaluations foncières des propriétés bâties et des propriétés non bâties, les services chargés du cadastre sont compétents pour l'assiette de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ; ils interviennent également dans l'assiette de la taxe d'habitation et de la cotisation foncière des entreprises dans la mesure où ils évaluent la valeur locative des locaux d'habitation, des locaux commerciaux et des établissements industriels.

Une actualisation des valeurs locatives cadastrales des propriétés bâties et non bâties à la date du 1er janvier 1978 a été réalisée au cours des années 1978 et 1979. Ses résultats ont été incorporés dans les rôles de l'année 1980, conformément aux dispositions de l'article 4 de la loi n° 79-15 du 3 janvier 1979.

Par ailleurs, l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 organise la révision des valeurs locatives cadastrales des propriétés bâties mentionnées à l'article 1498 du CGI ainsi que celles affectées à une activité professionnelle non commerciale au sens de l'article 92 du code précité.

Toutefois, l'article 37 de la loi n° 2012-958 de finances rectificative pour 2012 reporte d'un an l'application de cette révision. Ainsi, la nouvelle valeur locative de ces propriétés bâties est déterminée à la date de référence du 1er janvier 2013 pour l'établissement des bases de l'année 2015. Pour l'exécution de cette révision des valeurs locatives, les propriétaires de locaux professionnels sont tenus de souscrire une déclaration précisant les informations relatives à chacune de leurs propriétés.

> **Remarque :** Cette révision des valeurs locatives cadastrales a débuté dès 2011 par une phase d'expérimentation menée dans cinq départements : Hérault, Pas-de-Calais, Bas-Rhin, Paris et Haute-Vienne.

L'article 47 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 aménage l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, cité ci-dessus, et précise les modalités de consultation et les délais dans lesquels les commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels et les commissions départementales des impôts directs locaux doivent mener leurs travaux.

L'article 74 de la même loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 prévoit une expérimentation en 2015 de la révision des valeurs locatives des locaux d'habitation et des locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile, dans cinq départements représentatifs, désignés par arrêté ministériel.

Chapitre 2 : Mission foncière

9407

À la mission foncière se rattachent deux séries d'opérations. La première, de caractère réel, a trait à l'identification et à la détermination physique des biens. La seconde, de caractère personnel, concerne l'identification des propriétaires et de leurs droits.

En matière d'identification des parcelles, le cadastre rénové apporte une utile contribution dans la mesure où chaque parcelle est désignée par une référence cadastrale unique qui permet de la distinguer sans ambiguïté. En revanche, la délimitation n'est pas parfaitement assurée, sauf en cas d'incorporation des résultats d'un aménagement foncier.

Quant à l'identification des propriétaires, les règles en vigueur n'ont jamais prescrit de déterminer de façon certaine le propriétaire réel des biens. Il s'agit généralement du propriétaire apparent, qui est le débiteur de l'impôt foncier.

Cependant, la réforme de 1955 a renforcé la mission foncière du cadastre en instaurant un système de publicité foncière appuyé sur la concordance du cadastre et du fichier immobilier.

S'il n'a pas pour vocation d'affirmer ou de garantir le droit de propriété, le cadastre est susceptible de constituer un élément d'information des magistrats sur les litiges soumis à leur appréciation et concernant ce droit.

Chapitre 3 : Mission technique

9408

L'accomplissement de ces missions fiscale et foncière s'appuie sur un plan, support qui représente la propriété foncière en vue d'en permettre l'identification et la description physique. La confection et la maintenance du plan cadastral constituent la première des missions techniques du service (centre des impôts foncier ou Pôle de Topographie et de Gestion Cadastrale – PTGC).

Seul plan parcellaire à grande échelle couvrant la totalité du territoire national, tenu à jour au surplus d'une façon permanente, le plan cadastral rénové ou remanié est en mesure de répondre à des besoins aussi nombreux que variés. En outre, sa dématérialisation (cf. n° 9420) en fait une composante essentielle de la plupart des systèmes d'information géographique.

Depuis l'entrée en vigueur de l'article 110 de la loi n° 2009-526, le plan cadastral est devenu la donnée de référence en matière de découpage parcellaire et de représentation du bâti.

Chapitre 4 : Mission documentaire

9409

À l'heure actuelle, un grand nombre d'administrations, de collectivités locales ou d'organismes publics ressentent le besoin de banques de données où ils trouveraient les éléments susceptibles d'orienter leur action, notamment en matière d'aménagement du territoire. Or le cadastre, source d'informations fiscales, foncières et économiques, représente un moyen privilégié de description et de localisation des données et constitue à ce titre le support de telles banques de données.

Chapitre 5 : Missions « induites »

9410

À côté des grandes missions du cadastre, il convient de faire une place à d'autres fonctions de la documentation cadastrale qui, sans revêtir le caractère fondamental des missions précédentes, n'en demeurent pas moins importantes. Il s'agit des fonctions parafiscales d'une part (financement de certains régimes sociaux de l'agriculture, attribution de certains avantages professionnels ou sociaux aux agriculteurs), économiques d'autre part (aménagement foncier, fichier cadastral forestier).

Partie 2 : La documentation cadastrale

(BOI-CAD-DIFF et BOI-CAD-INFO)

La documentation cadastrale se compose du plan et de la documentation littérale.

Titre 1 : Le plan cadastral

(BOI-CAD-DIFF)

9411

Les commentaires relatifs au plan sont développés au BOI-CAD-DIFF-10 au I.

Chapitre 1 : Le contenu du plan cadastral et sa localisation

9412

D'une manière générale, le territoire de chaque commune est représenté par un document cartographique, décrit ci-après, que l'on dénomme le plan cadastral.

A. Les feuilles parcellaires

9413

Le plan cadastral représente graphiquement le territoire communal dans tous les détails de son morcellement en propriétés et en natures de cultures ainsi que certains détails utiles à sa compréhension.

Il est subdivisé en sections et lieux-dits ; suivant les cas, la section comporte une ou plusieurs feuilles parcellaires.

I. Désignation

9414

Chaque feuille parcellaire est désignée par la ou les lettres de sections et, lorsque la section comporte plusieurs feuilles, le numéro de feuille (ex. : A, B1, AD, ZA) ; dans les départements d'Alsace-Moselle, la désignation des sections peut être numérique.

II. Échelle

9415

Le plan cadastral est rédigé aux échelles allant, pour les plus courantes, du 1/5 000 au 1/500 ; d'autres échelles, moins fréquentes, peuvent se rencontrer (1/8 000, 1/250...). Dans tous les cas, l'indication de l'échelle est donnée pour chaque feuille parcellaire.

III. Éléments figurant au plan

9416

Les limites parcellaires, ainsi que tous les éléments qui s'appuient sur ces limites, telles les limites de communes, de sections, de subdivision de sections, de lieux-dits, et, le cas échéant, les voies de communication et l'hydrographie, sont nécessairement représentées au plan ; en outre, sont figurés au plan les bâtiments, la toponymie et les points géodésiques ; enfin, sur certains plans peuvent figurer

les bornes et les clôtures, les signes de mitoyenneté ainsi que les détails topographiques importants.

IV. Représentation des parcelles et bâtiments

9417

Chaque parcelle est représentée par ses limites, celles-ci ayant été levées sur place par les géomètres. Les limites non visibles sur le terrain sont indiquées en fonction des renseignements fournis par les propriétaires. Enfin, toute parcelle reçoit un numéro cadastral attribué par section de telle sorte que la désignation de la section et le numéro cadastral identifient parfaitement chaque parcelle. Lorsqu'une même parcelle est exploitée en natures de culture différentes, chaque subdivision (dite « subdivision fiscale »), à l'exception du sol supportant une construction, se distingue par une lettre minuscule (exemple : la parcelle AD 258 comporte une partie en terre et l'autre en verger ; il y aura deux « subdivisions fiscales » : 258-a et 258-b).

9417-1

Les bâtiments sont figurés par leur emprise ; à l'intérieur de celle-ci sont dessinés des hachures ou des croisillons (pour le plan cadastral informatisé sous format vectoriel, les hachures et les croisillons sont remplacés par un aplat gris). Ils sont identifiés par le numéro de la parcelle sur laquelle ils sont édifiés et par une lettre majuscule inscrite au fichier des propriétés bâties, mais actuellement reproduite sur une minorité de plans, ce mode d'identification étant relativement récent. Ceux construits sur le domaine public reçoivent généralement une désignation de la forme DP/n, « n » étant le numéro de la parcelle la plus voisine. Dans le cas de vastes complexes industriels ou d'habitation, il peut être procédé à une identification particulière. Le parcellaire d'assise est défini par bâtiment ou par zone justiciable d'une concession distincte ; chaque parcelle reçoit alors un numéro dans la section concernée.

B. Le tableau d'assemblage

9418

Établi généralement à l'échelle de 1/10 000 environ, il représente le découpage du territoire communal entre les différentes sections ou feuilles ainsi que les principaux détails topographiques (voies, groupes de constructions...). Il permet ainsi aux usagers d'identifier les feuilles cadastrales où sont situées les parcelles qui les intéressent. Depuis la dématérialisation du plan cadastral, il ne concerne plus que le plan géré sous forme image.

C. Localisation du plan cadastral

9419

Les centres des impôts fonciers (CDIF) et les pôles de topographie et de gestion cadastrale (PTGC) détiennent le « plan minute de conservation » sous forme numérique, et le mettent à jour au fur et à mesure de la connaissance des changements. Des copies sont délivrées au public sous forme numérique ou papier, et à jour de la dernière situation connue (cf. n^{os} 9433 et suiv.).

9419-1

Une collection complète est disponible en mairie ; elle est mise à jour annuellement. Les communes peuvent opter pour une collection numérique ou conserver une collection éditée sur papier selon le procédé retenu pour les reproductions destinées à la vente.

Chapitre 2 : L'informatisation du plan cadastral

(BOI-CAD-INFO)

9420

Depuis fin 2004, le plan cadastral est entièrement dématérialisé. Selon les communes, la forme numérique disponible du plan peut-être le vecteur ou l'image.

Le premier, le mode vectoriel, est alimenté en données informatisées à partir des sources suivantes :

- levés neufs réalisés en mode numérique à l'occasion d'opérations de remaniement cadastral ou d'aménagement foncier ;

- numérisation des plans images, réalisée notamment dans le cadre des conventions passées avec des organismes investis de missions de service public (collectivités territoriales, administrations et gestionnaires de réseaux pour l'essentiel) ;

- numérisation des plans images réalisées en interne par la DGFiP.

Les feuilles de plan cadastral non concernées par la forme vectorielle sont dématérialisées sous forme d'images.

Titre 2 : La documentation littérale

(BOI-CAD-DIFF)

9421

Depuis l'établissement du cadastre, la présentation de la documentation cadastrale littérale a été plusieurs fois modifiée, en particulier selon l'état du cadastre (ancien ou nouveau) et suivant la situation des communes au regard de l'informatisation des renseignements gérés relatifs aux propriétés bâties et non bâties.

Le présent chapitre a pour objet de décrire la documentation en vigueur. Il ne fait pas état cependant des quelques particularités propres aux départements d'Alsace et de la Moselle et aux départements d'Outre-Mer.

Les commentaires relatifs à la documentation littérale figurent au BOI-CAD-DIFF-10 au II.

Chapitre 1 : La documentation des services du cadastre

9422

Le système MAJIC, implanté dans tous les services de la DGFiP exerçant des missions cadastrales, traite d'informations communales regroupées sous forme de bases départementales de données cadastrales centralisées dans deux établissements de services informatiques (ESI).

Ces données sont mises à jour en temps réel dans les services du cadastre permettant ainsi de disposer à tout moment d'une information actualisée des derniers changements connus.

A. Organisation des données

9423

Chaque service de la DGFiP exerçant des missions cadastrales (Centre des impôts foncier, Pôle de topographie et de gestion cadastrale, Centre des impôts, Service des impôts des particuliers) met à jour la base de données des informations relevant de sa mission et de son ressort territorial.

L'information cadastrale est organisée sous forme d'ensembles structurés d'informations regroupées en entités (parcelle, local, lot, personne...), liées entre elles par des liens hiérarchiques ou fonctionnels.

Remarque : Une entité est liée hiérarchiquement à une autre entité lorsque son existence dépend de l'existence de cette autre entité (exemple : section ← → parcelle). Le lien fonctionnel relie entre elles deux entités de même niveau (exemple : parcelle ← → personne).

B. Description de la documentation

I. Fichiers fonciers

9424

À partir des bases de données MAJIC, cinq fichiers principaux sont obtenus :

- fichier des propriétés non bâties (ou fichier des parcelles) : il présente, par commune, toutes les informations relatives à l'identification et à l'évaluation des parcelles ;

- fichier des propriétés bâties (ou fichier des locaux) : il répertorie toutes les informations relatives à l'identification et à l'évaluation des locaux ;

- fichier des propriétaires d'immeubles : il recense, dans chaque commune, les noms et l'adresse des personnes physiques et morales redevables des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, des gestionnaires et des fonctionnaires ou employés publics logés dans des immeubles exonérés de la taxe foncière et passibles de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ;

- fichier des propriétés divisées en lots : il répertorie les informations relatives aux lots des copropriétés ;

- fichier annuaire topographique initialisé réduit (FANTOIR) ou fichier des voies et lieux-dits : il recense, pour chaque commune du territoire, les dénominations des lieux-dits, des rues, des voies et des pseudo-voies (voies ferrées, autoroutes, rivières, canaux, etc.) qui servent à répertorier les immeubles.

9424-1

Ces cinq fichiers donnent la situation au 1er janvier de l'année et servent à établir les rôles et avis d'imposition correspondant aux taxes foncières.

Les quatre premiers sont constitués annuellement par les établissements de services informatiques à partir des bases de données MAJIC.

Le cinquième (FANTOIR) est actualisé mensuellement par transfert des mises à jour opérées dans MAJIC.

II. La matrice cadastrale

9425

Le terme communément utilisé de matrice cadastrale désignait les microfiches des relevés de propriété (RP) et les tables d'accès correspondantes (LP, LA, LN) ainsi que des états récapitulatifs concernant les propriétés bâties et non bâties et les taux d'imposition d'une commune.

Les microfiches cadastrales sont remplacées depuis 2004 par un cédérom qui inclut le logiciel de consultation VisuDGFiP version cadastre. Cette consultation s'effectue à partir notamment du nom du propriétaire, de son numéro communal ou de l'identifiant de la parcelle ou du local.

La matrice cadastrale sur cédérom est produite annuellement et donne la situation de l'information au 1er janvier de l'année considérée ; sa production intervient au début du second semestre. Cette documentation est principalement utilisée pour renseigner les contribuables lors de la sortie des avis d'imposition.

Le logiciel VisuDGFiP version cadastre permet également d'éditer les relevés de propriété.

Ces relevés de propriété recensent pour chaque propriétaire la liste précise des immeubles bâtis et non bâtis lui appartenant dans la commune considérée. Ils comportent les informations suivantes :

- pour les propriétés bâties :

  • la désignation du local,
  • les informations relatives à l'évaluation (affectation, méthode d'évaluation, nature du local, catégorie, revenu cadastral, code collectivité, nature de l'exonération, pourcentage appliqué, fraction de revenu exonérée, année du début d'exonération, année de retour à imposition),
  • les informations relatives à la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères,
  • le revenu imposé par collectivité locale ;

- pour les propriétés non bâties :

  • la désignation des parcelles,
  • les renseignements relatifs à l'évaluation (série tarif, lettre indicative de subdivision fiscale, contenance de la parcelle, groupe, classe, nature de culture spéciale, revenu cadastral, code de collectivité, code de nature d'exonération, pourcentage appliqué, fraction de revenu exonéré, année de retour à imposition),
  • la totalisation des revenus imposés par collectivité.

Les états récapitulatifs des propriétés bâties n° 6034 NR répertorient, pour chaque catégorie de locaux, les valeurs locatives de l'année ainsi que les bases d'imposition. Les états récapitulatifs des propriétés non bâties n° 6035 NR présentent la contenance et le revenu cadastral pour chaque groupe,

sous groupe et nature de culture spéciale. Les taux des taxes foncières figurent sur l'état n° 6036 N. Ces feuillets sont regroupés par commune et classés dans des reliures. La production de ces états récapitulatifs intervient au cours du dernier trimestre de l'année d'imposition.

III. La documentation relative aux évaluations foncières

1. Évaluations foncières des propriétés bâties

9426

La documentation de base en matière d'évaluations foncières des propriétés bâties comprend :

- les déclarations de propriétés bâties souscrites par les propriétaires pour chaque local. Elles sont classées selon le cas par adresse (ordre alphabétique des rues et ordre croissant des numéros de voirie) ou dans l'ordre des références cadastrales (section et numéro de plan). En outre, dans le cas d'immeubles collectifs, elles sont rangées dans l'ordre des indicatifs des locaux (bâtiment, escalier, niveau, local).

À l'intérieur des déclarations sont insérés, notamment, les fiches de calcul de la valeur locative, les bulletins de renseignements pour certains établissements dits « spéciaux » (hôtels, cinémas, etc.) et les déclarations anciennes (déclarations refaites, déclarations relatives à un changement de consistance, etc.).

On trouvera donc au service du cadastre l'ensemble des déclarations H, C, ME, U, US et IL, ainsi que les bulletins en tenant lieu utilisés pour la détermination de la valeur locative (notamment bulletin 6692 UE concernant les transformateurs d'électricité).

On trouvera également les déclarations modèle P mises en place dans le cadre de la révision générale des évaluations cadastrales (cf. loi n° 90-669 du 30 juillet 1990 abrogée par l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010) et souscrites désormais pour les biens à usage professionnel. Depuis 2003, les déclarations modèle CBD ont remplacé les déclarations modèles P.

La liasse des déclarations de propriétés bâties comporte tous les documents reflétant la dernière situation connue pour chaque local, à l'exception des renseignements personnels (propriétaire, occupant, montant éventuel du loyer), pour lesquels elles ne sont pas tenues à jour ;

- les procès-verbaux et annexes, comportant, pour les locaux d'habitation et à usage professionnel ordinaires, la classification communale, la liste, la situation, le descriptif et l'évaluation des locaux de référence et, pour les locaux commerciaux, la liste, la situation, le descriptif et l'évaluation des locaux types ; les locaux de référence et les locaux types sont utilisés pour évaluer un nouveau local par comparaison ;

- les autres documents rédigés à l'occasion de la révision (rapports d'enquête, liste des locaux loués, états récapitulatifs, états de classement, cahiers auxiliaires d'évaluation...).

2. Évaluations foncières des propriétés non bâties

9427

L'évaluation foncière d'une propriété non bâtie résulte de l'application à sa superficie d'un tarif à l'hectare par classe de la classification communale. De ce fait, la documentation de base comporte principalement :

- le procès-verbal communal des évaluations de la révision de 1961-1963 (ou celui établi depuis, à l'occasion de la rénovation du cadastre) sur lequel figurent la classification communale, la liste des parcelles types (pour les natures de culture comportant plusieurs classes) ainsi que les tarifs d'évaluation ;

- le tableau, par région agricole ou forestière, des coefficients d'adaptation à appliquer aux tarifs de 1961 pour les actualiser au 1er janvier 1970.

3. Évaluations foncières des propriétés bâties et non bâties

9428

Les coefficients d'adaptation destinés à actualiser au 1er janvier 1978 les valeurs locatives figurent sur des tableaux dressés par régions agricoles ou forestières départementales (propriétés non bâties) ou par département (propriétés bâties).

IV. La documentation relative à la taxe sur les locaux a usage de bureaux

9429

Depuis 1990, la documentation des services de la région d'Île-de-France comprend également les déclarations de taxe sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et de stockage (cf. IF n^{os} 6344 et s.).

Chapitre 2 : La documentation des mairies

9430

Les communes disposent de la matrice cadastrale.

À ce titre, les mairies reçoivent chaque année un cédérom VisuDGFiP version cadastre dont l'utilisation requiert un micro-ordinateur standard aux performances courantes sans qu'il soit nécessaire d'acquérir d'autres logiciels ou de recourir à des prestataires informatiques (cf. n° 9425).

Par ailleurs, elles reçoivent également des feuillets récapitulatifs n^{os} 6034 NR et 6035 NR (cf. n° 9425).

Titre 3 : Consultation et délivrance des documents

(BOI-CAD-DIFF)

9431

Le cadastre, créé à l'origine pour fournir les bases des contributions foncières, constitue en fait l'inventaire foncier du territoire dans tous les détails de son morcellement en propriétés et en cultures.

En particulier, les références cadastrales sont devenues obligatoires pour l'identification des biens dans tout acte sujet à publicité foncière ; lors des aménagements fonciers, le calcul des apports des propriétaires est effectué en partant de la contenance cadastrale des parcelles ; en outre, le plan est utilisé dans la plupart des études d'aménagement foncier.

Les usagers ont la faculté de prendre connaissance des données du cadastre soit en consultant les documents, soit en demandant des extraits de la matrice et des plans. Toutefois, l'utilisation des renseignements obtenus ne doit pas déroger aux dispositions des lois en vigueur, notamment la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés. La confidentialité des informations délivrées aux tiers fait l'objet d'une information aux demandeurs.

La consultation et la délivrance des documents font l'objet de commentaires au BOI-CAD-DIFF-20.

Chapitre 1 : Consultation des documents cadastraux

9432

Dans les centres des impôts fonciers et les pôles de topographie et de gestion cadastrale, les usagers peuvent consulter gratuitement les plans cadastraux.

Une consultation directe des matrices cadastrales peut être autorisée, sous la surveillance d'un agent et dans les seuls cas suivants :

- examen de leurs propres comptes par des propriétaires fonciers possédant un patrimoine important (SNCF, EDF, ONF, OPHLM, ...) ;

- recherches menées par les administrations d'État, les collectivités territoriales et les organismes exerçant une mission de service public, dans le cadre de la gestion de leurs immeubles ou de leurs missions de service public ;

- recherches des géomètres experts et, le cas échéant, des notaires, dans le cadre de leurs missions de service public (délimitations, formalités de publication, ...).

9432-1

Sur le site Internet « cadastre.gouv.fr », les usagers peuvent consulter librement et gratuitement le plan cadastral.

9432-2

En mairie, les plans cadastraux peuvent être consultés gratuitement sous la surveillance et la responsabilité du maire. Cette documentation, mise à jour annuellement par les services de la DGFiP exerçant des missions cadastrales, comprend les plans et le cédérom VisuDGFiP version cadastre. Le public n'est cependant pas autorisé à accéder directement au logiciel de consultation VisuDGFiP version cadastre.

Chapitre 2 : Délivrance des documents cadastraux

9433

La documentation cadastrale n'a qu'une simple vocation administrative et fiscale et ne fait en aucun cas titre de propriété. Aucune certification d'exactitude ne peut être donnée pour les renseignements ainsi recueillis. Seuls, les extraits ou copies établis par le service ou édités à partir du site Internet « cadastre.gouv.fr » sont certifiés conformes aux documents originaux.

9433-1

Conformément aux dispositions de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, la DGFiP doit prévenir les utilisations abusives des informations nominatives, sans remettre en cause le caractère public de la documentation cadastrale. Dès lors, l'usager est informé des obligations de discrétion et de sécurité liés à la délivrance des informations ainsi que des limites d'utilisation de ces informations. Des imprimés spéciaux de commande sont fournis sur simple demande ; ils peuvent également être téléchargés sur le site www.impots.gouv.fr.

A. Délivrance par la DGFiP

I. Par les services en charge de la mission foncière

9434

Les extraits ou copies délivrés sont soit directement édités à l'imprimante, soit établis manuellement, par photocopie ou par reproduction industrielle.

1. Les relevés de propriétés (LPF, art. L. 107 A)

9434-1

Les usagers peuvent demander ponctuellement des relevés de propriété (cf. n° 9425) comportant la désignation de l'ensemble des propriétés communales appartenant à un même propriétaire ou bien la désignation d'une propriété bâtie ou non bâtie déterminée. Cette délivrance est gratuite.

Une lettre de non-inscription aux matrices cadastrales peut être éventuellement délivrée pour les personnes qui ne possèdent pas de propriété dans une commune donnée.

2. Le plan cadastral

9434-2

Les services délivrent des extraits du plan cadastral. Cet extrait de plan indique le dernier état connu de la propriété.

Les services peuvent également procéder à la commande d'édition A (sur support papier ou plastique) ou la commande de fichiers numériques (cédérom ; DVDrom ou fichiers en téléchargement) via l'application interne ICAD.

II. Par les services des impôts fonciers ou les pôles de topographie et de gestion cadastrale (PTGC)

9435

Ces services spécifiques étant en charge de la mission foncière assurent les délivrances évoquées ci-dessus (cf. n^{os} 9434-1 à 9435). En outre, ils se doivent d'assurer les formalités étudiées ci-après.

1. La documentation utile aux formalités de la publicité foncière

9436

Il s'agit des extraits modèles n^{os} 1 et 3 qui comportent la désignation et l'identification des immeubles telles qu'elles figurent sur les documents cadastraux. Ils ne concernent que les parcelles et, pour les fractions d'immeubles, les numéros de lots visés par le demandeur (cf. n^{o} 9483). Ces extraits sont gratuits.

9436-1

Lorsque les actes doivent constater une division de propriété, un extrait de plan est délivré, sur demande et éventuellement sous forme numérique, pour servir de support au document d'arpentage qui sera établi par une personne agréée (cf. n^{o} 9490).

Le fond de plan est généré directement à partir des applications informatiques de gestion du plan cadastral informatisé. À défaut de transmission numérique, ce fond de plan est édité sur support papier.

9436-2

Tous ces extraits sont délivrés par le service dans un délai de cinq jours.

9436-3

Les extraits modèles n^{o} 1 ont une durée de validité de six mois.

9436-4

Les extraits modèles n^{os} 1 et 3 sont certifiés par le service. Chaque notaire peut directement, depuis son étude et via une connexion à l'internet (www.impots.gouv.fr - Professionnels - Accès spécialisés [notaires et géomètres-experts] - Serveur professionnel des données cadastrales)(*), obtenir les extraits modèle 1 certifiés concernant tous les immeubles situés en métropole ou dans les départements d'outre-mer. Compte tenu de leurs missions de service public, l'accès au SPDC est également disponible pour les cabinets de géomètres-experts agréés à l'établissement des documents d'arpentage.

(*) L'arrêté du 4 avril 2011 (JO du 22 avril 2011) modifie l'arrêté du 2 avril 2003 portant création par la direction générale des impôts d'un traitement automatisé d'informations nominatives dénommé « serveur professionnel de données cadastrales (SPDC) ».

2. Le plan cadastral

9437

Ces services peuvent, en tant que de besoin, assurer la délivrance directe de fichiers numériques du plan cadastral et passent les commandes d'assemblages cadastraux particuliers (ACP) [BOI-CAD-DIFF-20-20-10-20].

Les ACP regroupent l'ensemble des productions cartographiques du 1/500 au 1/5 000 obtenues par l'assemblage de réductions, de reproductions à l'échelle ou d'agrandissements des plans minutes de conservation du cadastre. Ils sont établis à la demande et aux frais des demandeurs et tiennent compte des différentes spécifications de ces derniers.

III. Par les directions

1. Documents délivrés pour les opérations d'aménagement foncier

9438

Les conseils généraux, les directions territoriales de la DGFiP ainsi que les conseils régionaux de l'Ordre des géomètres-experts ont la possibilité de signer une convention fixant les modalités

d'échanges des données littérales et cartographiques en matière d'aménagements fonciers ruraux.

Les conseils généraux doivent souscrire aux engagements de sécurité et de confidentialité prescrits par la loi.

Dans ce cadre, la délivrance des données cadastrales s'effectue comme suit :

a. Lors des études préalables à un aménagement foncier rural

Les informations littérales et cartographiques sont délivrées gratuitement par la DGFiP aux conseils généraux, quel que soit le type d'aménagement foncier rural. Cette gratuité n'est accordée qu'une seule fois. La délivrance de nouveaux jeux de données cadastrales supplémentaires s'effectue à titre onéreux.

Les informations cadastrales sont délivrées sous forme numérique sur cédéroms.

b. Au début des travaux d'aménagement foncier

Les modalités diffèrent selon le type d'aménagement foncier :

- pour les aménagements fonciers donnant lieu à l'établissement d'un procès-verbal et de nouveaux plans, la première délivrance des données littérales et cartographiques est gratuite. En contrepartie, le maître d'ouvrage s'engage à traiter les exclus ;

- pour les autres aménagements fonciers, le fichier des propriétés non bâties et le fichier des propriétaires peuvent être délivrés sur demande, à titre onéreux.

2. Communication à des tiers de renseignements contenus dans la documentation foncière

9439

La direction générale des finances publiques (DGFiP) peut délivrer, sous certaines conditions, les fichiers fonciers des propriétaires, des propriétés bâties et non bâties ou une extraction de ces fichiers ou de la base MAJIC ou les cédéroms VisuDGFiP version cadastre. L'accès à ces produits est limité aux collectivités territoriales, administrations et organismes chargés d'une mission de service public.

Les informations délivrées sont disponibles en situation de référence (au 1er janvier de l'année considérée) pour les fichiers fonciers (ou des extractions de ces fichiers), ou en situation actualisée, au jour de leur extraction par l'établissement de services informatiques, dans le cas de données issues de la base MAJIC. Le cédérom VisuDGFiP version cadastre n'est disponible qu'en situation de référence (cf. n° 9425).

La délivrance est effectuée sur demande et à titre onéreux (cf. n° 9443).

Les demandeurs doivent souscrire aux engagements de sécurité et de confidentialité prescrits par la loi. Les mêmes engagements s'imposent aux prestataires de services en informatique auxquels le demandeur pourrait avoir recours pour réaliser tout ou partie de ses traitements.

3. Communication aux partenaires de conventions ou aux gestionnaires de S.I.G

9440

La DGFiP délivre gratuitement à ses partenaires, selon une période trimestrielle, semestrielle ou annuelle, les mises à jour cartographiques réalisées sur les communes couvertes par la convention.

La DGFiP délivre gratuitement, sous conditions de réciprocité, les plans cadastraux aux services de l'État qui lui sont associés dans le cadre des systèmes d'informations géographiques inter-services mis en œuvre par les préfectures.

IV. Par l'administration centrale

9441

Dans le cadre de conventions d'échange de données, le plan cadastral est mis à la disposition d'autres administrations ou établissements publics.

Au cas particulier de l'Institut National de l'Information Géographique et Forestière (IGN), la convention du 25 mars 2010 prévoit la mise à disposition du plan cadastral pour la tenue à jour de la composante parcellaire (BD parcellaire) du Référentiel à Grande Échelle (RGE).

V. Par le site internet « cadastre.gouv.fr »

9442

Le site Internet cadastre.gouv.fr propose gratuitement la consultation et l'édition d'extraits de plan aux formats A3 et A4 sur l'ensemble du territoire national. Il permet également la commande de feuilles de plan grand format (format A0) sur support physique (papier ou plastique) ou sur support numérique (cédérom, DVDrom ou en téléchargement). Le paiement de la commande peut s'effectuer soit en ligne (par carte bancaire ou débit d'une réserve monétaire pré-créditée), soit en différé (par chèque).

VI. Par le site internet « collectivités.gouv.fr »

9443

Le site Internet collectivités.gouv.fr permet à tout usager de télécharger gratuitement et librement le fichier annuel des voies et lieux-dits (ou fichier FANTOIR).

B. Tarification par la DGFiP

9444

Les tarifs de délivrance des plans cadastraux et des fichiers fonciers sont fixés par l'arrêté ministériel du 16 mai 2011 relatif aux conditions de rémunération des prestations cadastrales rendues par la direction générale des finances publiques.

C. Délivrance des documents par les mairies

9445

Les maires peuvent délivrer, sous leur responsabilité et dans les conditions fixées par les articles R* 107 A-1 à R* 107 A-6 du Livre des procédures fiscales, des extraits de la matrice cadastrale aux personnes ayant déposé une demande de renseignements dûment motivée. Ces extraits ne peuvent toutefois être utilisés dans le cadre d'une publication au fichier immobilier.

Les communes détentrices d'une collection du plan cadastral sous forme papier ou numérique peuvent délivrer, sous leur responsabilité, des extraits sous forme papier de ce plan. Elles doivent toutefois indiquer sur ces extraits l'origine « source DGFiP » et le millésime d'actualité « mois-année » du plan cadastral délivré.

D. Délivrance par les partenaires aux conventions

9446

Les partenaires aux conventions de numérisation du plan cadastral peuvent délivrer, sous leur responsabilité, le plan cadastral informatisé constitué dans le cadre de la convention.

La diffusion peut être réalisée sans restriction de forme (papier ou numérique) ou de format ; seules les mentions de l'origine « source DGFiP » et du millésime d'actualité « mois-année » doivent être portées sur les produits diffusés.

Chapitre 3 : Consultation et délivrance des documents fiscaux

9447

Le contribuable ou son mandataire peut consulter gratuitement la déclaration ou la fiche de calcul à l'origine de son imposition.

Il peut également solliciter copie de ces documents.

Les déclarations ou les fiches de calcul accessibles sont celles qui se rapportent directement à l'imposition du consultant. Il n'est donc pas donné suite aux demandes de déclaration ou de fiche de calcul d'un local voisin, même identique. Le contribuable dispose en effet des termes de comparaison suffisants au vu du revenu cadastral, des extraits de matrice correspondants et du procès-verbal d'évaluation, document également communicable aux contribuables sur la base des frais de copies. En revanche, les déclarations et les fiches de calcul des locaux types ou de référence sont accessibles dès lors que ce local a servi de terme de comparaison pour établir l'imposition du demandeur (BOI-

CAD-DIFF-20-30).

Partie 3 : Les travaux topographiques

(BOI-CAD-TOPO)

Titre 1 : Généralités

(BOI-CAD-TOPO et BOI-CAD-REM)

9450

Du point de vue de leur organisation, les travaux topographiques cadastraux peuvent être divisés en deux grandes opérations :

- la confection de plans cadastraux réalisée lors de travaux de remaniement et qui a pour but de substituer aux documents cadastraux non adaptés une documentation nouvelle conforme à la situation actuelle (cf. n^{os} 9480 et suiv.) ;

- la conservation de plans cadastraux, consistant à tenir ces documents, rénovés ou remaniés, à jour des changements constatés par le service ou portés à sa connaissance.

En outre, des travaux topographiques liés à la dématérialisation du plan peuvent s'avérer nécessaires :

- géoréférencement ;

- traitement des raccords de feuilles cadastrales.

Depuis 2002, l'exercice de la mission topographique est déconcentré et placé sous l'autorité du directeur départemental ou régional des finances publiques, dans le cadre des PATD (plan d'action topographique départemental). Ceux-ci, élaborés pour une période de trois ans, visent à rendre un meilleur service aux usagers et aux collectivités locales en prenant notamment appui sur les nouvelles technologies. L'objectif principal est d'accélérer la mise à jour du plan, objectif qui doit se concilier avec les travaux liés à la qualité du plan, de façon à ce que la conservation puissent être réalisée correctement.

Dans le cadre de l'exécution et de la publication des levés de plans entrepris par les services publics, le décret n° 2000-1276 du 26 décembre 2000, modifié par le décret n° 2006-272 du 3 mars 2006, a institué, pour la métropole, le Réseau Géodésique Français (RGF93) comme réseau géodésique planimétrique de référence associé aux système de projection Lambert-93 et conique conforme 9 zones. Le réseau altimétrique de référence NGF-IGN 69 reste le réseau altimétrique de référence.

En vertu de ces deux décrets, la DGFiP appuie les travaux topographiques qu'elle exécute en métropole, sur le RGF93 associé au système de projection conique conforme 9 zones pour la planimétrie et, sur le réseau NGF-IGN69 pour l'altimétrie.

Titre 2 : La confection du plan cadastral

(BOI-CAD-TOPO et BOI-CAD REM)

9451

La rénovation de l'ancien cadastre a été entreprise de façon généralisée en application de la loi du 16 avril 1930 et poursuivie sous le régime de la loi du 17 décembre 1941 et du décret n° 55-471 du 30 avril 1955. Elle a été réalisée suivant trois modes : la révision par voie de mise à jour, le renouvellement et la réfection qui pouvaient être mis en œuvre concurremment dans une même

commune.

La révision par voie de mise à jour était appliquée lorsqu'il pouvait être procédé d'une manière utile à une simple actualisation du plan cadastral existant. L'emploi de la méthode était subordonné à une valeur suffisante de la charpente de l'ancien plan et à une répartition convenable sur chaque feuille des parcelles ou groupes de parcelles dont le périmètre n'est pas modifié. Ce mode de rénovation donnait lieu à des opérations topographiques très simples (cf. instruction du 15 juillet 1967 ; § III) rattachées aux éléments maintenus ou supposés tels de l'ancien plan. Ces opérations n'étaient jamais appuyées sur un canevas d'ensemble.

Le renouvellement et la réfection étaient mis en œuvre lorsque les conditions précédentes n'étaient pas remplies.

Le renouvellement reposait sur un lever parcellaire régulier entièrement neuf et appuyé sur un canevas d'ensemble calculé.

La réfection comportait les mêmes travaux d'art que le renouvellement mais s'accompagnait en outre d'une délimitation des propriétés publiques et privées, sous l'égide d'une commission communale de délimitation créée à cet effet.

9452

Le remaniement cadastral, autorisé par l'article 6 de la loi n° 74-645 du 18 juillet 1974, est une nouvelle rénovation par réfection des cadastres antérieurement rénovés qui présentent des insuffisances topographiques marquées. Son but est d'obtenir une identification et une détermination physique correctes des immeubles (cf. n° 9404).

Cette opération donne lieu à délimitation contradictoire des propriétés et production de plans numériques devant obligatoirement satisfaire à des tolérances fixées selon la nature ou l'échelle des plans (cf. n° 9472).

La confection du plan cadastral est exécutée soit en régie, soit à l'entreprise par des personnes agréées par l'administration.

On peut distinguer, dans l'articulation des travaux, les cinq phases suivantes :

- l'établissement du canevas ;

- le lever des détails ;

- les travaux techniques de bureau ;

- la communication aux propriétaires des résultats des opérations ;

- l'incorporation des résultats des opérations dans la documentation.

Chapitre 1 : L'établissement du canevas

9453

L'exécution rationnelle d'opérations topographiques étendues exige de déterminer au préalable la position précise d'un certain nombre de points définis dans un système de référence général et qui constituent le « canevas » du lever. Ce canevas est appelé canevas cadastral.

9454

Le canevas cadastral est un canevas topographique. Il est constitué, pour un chantier couvrant une commune ou un groupe de communes, par des points bien répartis géographiquement, connus en coordonnées rectangulaires, permettant d'encadrer et par suite d'ajuster les opérations topographiques ultérieures ; il sera :

- soit un canevas ordinaire appuyé sur le système de référence RGF93 et fourni en coordonnées planes à la fois dans le système de projection Lambert 93 et dans le système de projection conique conforme 9 zones (cf. n° 9450) ;

- soit un canevas indépendant de précision (mais avec orientation et origine ramenées dans le système géodésique officiel) lorsque le réseau géodésique n'apparaît pas de valeur suffisante pour obtenir, à l'issue des travaux, la catégorie de plans souhaitée.

Depuis l'équipement de la DGFiP en matériel GPS (Global Positionning System), les canevas cadastraux sont réalisés par la technique du positionnement par satellites. .

9455

Tous les sommets du canevas cadastral autres que les points dits « naturels » sont matérialisés préalablement à l'exécution des opérations topographiques.

En vue de retrouver rapidement l'emplacement de ces points et, en cas de disparition, de les rétablir à leur position exacte, il est dressé pour chacune d'elles un croquis de repérage, appelé fiche signalétique, qui peut être mis à la disposition des usagers.

9456

En préalable à l'emploi de procédés photogrammétriques, le canevas cadastral est remplacé par un aérocanevas.

Chapitre 2 : Le lever des détails

9457

Le lever des détails, effectué, soit par procédés terrestres, soit par procédés photogrammétriques complétés si besoin est de levers terrestres, est précédé d'une reconnaissance générale du terrain en vue de la recherche des propriétaires (attribution) et des limites du parcellaire.

A. Reconnaissance, attribution et délimitation

9458

Dans un premier temps, des travaux préparatoires sont effectués par analyse de la documentation existante (photographies aériennes, plans existants, fichier des propriétaires, fichiers des propriétés bâties et non bâties...).

Ce travail est ensuite poursuivi et affiné sur le terrain, parcelle par parcelle, en présence des propriétaires et au vu des documents communiqués par eux (actes, plans de bornage...).

Le géomètre établit à cette occasion un croquis dit de délimitation, destiné principalement à recevoir le nom des propriétaires et toutes les indications quant à la position et à la nature matérielle des limites.

Il convient de préciser que la délimitation est la définition sur le terrain des limites qui séparent deux fonds contigus ; elle se distingue du bornage qui n'est que la matérialisation de la délimitation. Dans ce domaine, il y a lieu de faire une distinction selon qu'il s'agit de limites intercommunales, de propriétés publiques ou de propriétés privées.

I. Délimitation intercommunale

9459

L'article 11 du décret n° 55-471 du 30 avril 1955 fait obligation aux communes de délimiter le périmètre de leurs territoires respectifs.

Cette délimitation est faite par les maires des communes intéressées ou leurs représentants en présence du géomètre chargé des travaux agissant en tant que conseiller technique.

Elle donne lieu à la rédaction de procès-verbaux transmis au préfet pour approbation.

II. Délimitation des propriétés publiques

9460

En application de l'article 11 du décret n° 55-471 du 30 avril 1955, l'État, les départements, les communes, les établissements publics et les entreprises publiques sont tenus de délimiter les propriétés de toute nature qui leur appartiennent. La délimitation des propriétés publiques doit en conséquence être effectuée avec le concours de délégués qualifiés des services et collectivités auxquels ces propriétés sont affectées.

III. Délimitation des propriétés privées

9461

En ce qui concerne les propriétés privées, le rôle du géomètre consiste à constater l'accord exprès des propriétaires sur la position des limites séparatives de leurs fonds. Il est assisté dans cette tâche par la commission communale de délimitation.

Cette commission a la même composition que la commission communale des impôts directs. Elle a pour double mission :

- préalablement au lever, de fournir au géomètre tous les renseignements de nature à faciliter la recherche des propriétaires et des limites de propriétés ;

- postérieurement au lever, d'entériner l'accord des propriétaires sur les limites de l'immeuble, et en cas de désaccord, de s'efforcer de les concilier (cf. n^{os} 9473 et 9473-1).

B. Les méthodes de lever terrestre

(BOI-CAD-TOPO-30)

I. Lever à la chaine

9462

Le lever à la chaîne fait appel exclusivement à des mesures de distance. Il comprend principalement deux procédés :

- le lever par alignements consiste à déterminer les éléments à représenter au plan en les enserrant de lignes d'opération passant par les points ou par le prolongement des limites à lever. Les cotes sont relevées au fur et à mesure sur les lignes d'opération ;

- le lever par rattachement permet de lever un point à l'aide des distances mesurées à partir de deux ou plusieurs points déjà connus.

II. Lever au lasermètre

9463

Le lever au lasermètre consiste lui aussi exclusivement en des mesures de distances. Par rapport à la chaîne, le lasermètre constitue un outil moderne, précis et rapide.

Les méthodes essentiellement utilisées sont celles de l'alignement ou du rattachement. L'utilisation du lasermètre sans chaîneur implique la mise en œuvre de méthodes plus complexes.

III. Lever par rayonnement

9464

Le lever par rayonnement, appelé encore « lever tachéométrique », est mis en œuvre à l'aide d'un théodolite et consiste à situer les points à lever, à partir des sommets du canevas de détail, au moyen de leurs coordonnées polaires (orientation de la visée et mesure de la distance).

IV. Lever au GPS

9465

De manière très ponctuelle, le lever de détails peut être réalisé à l'aide de matériel GPS.

C. Les méthodes de lever photogrammétrique

(BOI-CAD-TOPO-20)

9466

Les procédés photogrammétriques sont mis en œuvre dans les chantiers de remaniement dès lors qu'ils apparaissent plus opportuns que les procédés terrestres eu égard à l'étendue géographique de l'opération.

Les travaux comprennent les phases suivantes :

I. Stéréopréparation

9467

Cette opération consiste à équiper le chantier d'un certain nombre de points connus en X, Y, Z, nécessaires au calcul et au contrôle de l'aérocanevas. Elle s'appuie sur un canevas d'ensemble, qu'elle densifie.

II. Signalisation

9468

Pour faciliter les travaux ultérieurs, il est procédé, avant la prise de vues, à la signalisation au sol des points de la stéréopréparation et d'un certain nombre de points complémentaires (points auxiliaires de charpente, pour asseoir les levers des zones non exploitables par photogrammétrie).

Cette signalisation est effectuée au moyen de plaquettes carrées blanches ou à la peinture.

III. Prise de vues

9469

Les prises de vues sont réalisées à grande échelle (1/2 500 ; 1/4 000), selon l'échelle du plan à remanier (1/500 ; 1/1 000 ; 1/2 000). Elles sont dites « stéréoscopiques », c'est-à-dire qu'une même portion de terrain apparaît sur deux clichés successifs dans le sens du vol. La zone de recouvrement commune à deux clichés consécutifs (60 %) est appelée « couple stéréoscopique » ou « couple ».

IV. Aérotriangulation

9470

L'exploitation des clichés nécessite pour chaque couple la connaissance des coordonnées planimétriques et altimétriques de points privilégiés appelés « points de calage » situés à chacun des angles du couple et au voisinage des deux centres des clichés adjacents.

Les coordonnées de ces points de calage, dont l'ensemble constitue l'aérocanevas, sont déterminées par la méthode photogrammétrique dite de l'aérotriangulation.

V. Restitution

9471

La restitution est l'opération qui consiste à transformer l'image donnée par un couple de photographies en un plan.

Elle est suivie de travaux de postcomplètement qui permettent d'effectuer la mise en place d'éléments non restituables (emprise au sol des bâtiments, limites non visibles, détails masqués par la végétation...).

La restitution proprement dite est exécutée à l'aide d'appareils appelés « stéréorestituteurs ».

Chapitre 3 : Classes de précision applicables aux levers à grande échelle entrepris par les services publics

9472

Économie du système des tolérances et des vérifications. L'arrêté du 21 janvier 1980 (JO du 19 mars 1980) fixait jusqu'à présent les tolérances applicables à tous les travaux visés par l'arrêté du 20 mai 1948 et ayant pour but l'établissement de plans graphiques ou d'orthophotoplans aux échelles supérieures ou égales à 1/5 000 ainsi que les levers numériques prévus pour une échelle de représentation supérieure ou égale à 1/5 000.

L'arrêté du 16 septembre 2003 (JO du 30 octobre 2003) applicables aux travaux topographiques réalisés par l'État, les collectivités locales ou pour leur compte s'est substitué aux arrêtés des 20 mai

1948 et 21 janvier 1980. Il s'applique aux travaux de canevas et de lever de détails réalisés par ou pour le compte de la DGFiP.

Cet arrêté a été conçu dans le but de tenir compte des évolutions technologiques de la saisie et du traitement des données et dans celui de faciliter les relations entre les donneurs d'ordre et les entreprises prestataires exécutant des travaux topographiques. Le nouveau texte ne spécifie pas les moyens à mettre en œuvre pour atteindre une certaine précision, mais simplement les outils statistiques à employer pour évaluer un lever donné.

C'est en s'appuyant sur la circulaire accompagnant l'arrêté du 16 septembre 2003 que la DGFiP a défini les classes de précision relatives à l'ensemble de ses travaux : les canevas, le lever des détails et les travaux de géoréférencement.

Chapitre 4 : La communication aux propriétaires des résultats des opérations

9473

Les résultats des travaux de confection du plan sont communiqués à chaque propriétaire par la voie d'un relevé présentant l'énumération de toutes les parcelles à son nom.

D'autre part, le plan cadastral est déposé pendant un mois au moins à la mairie, où les intéressés sont admis à le consulter.

9473-1

Les réclamations peuvent être produites dans ce délai, soit par écrit, soit verbalement à un représentant du service qui se tient à cet effet à la mairie. Dans le cas de rénovation par réfection ou de remaniement, elles sont instruites par le service en charge des travaux puis examinées par la commission de délimitation, qui s'attache dans un premier temps à concilier les intéressés et qui fixe en cas d'échec la limite provisoire à faire figurer au plan au moyen de tout élément dont elle peut disposer (titres de propriétés, ancien cadastre...).

Chapitre 5 : L'incorporation des résultats des opérations dans la documentation

9474

Dans le cas de remaniement, la correspondance entre anciennes et nouvelles désignations cadastrales des parcelles est ensuite communiquée au service de la publicité foncière par procès-verbal (cf. n° 9496) afin de maintenir la concordance entre le cadastre et le fichier immobilier.

Les résultats de la rénovation ou du remaniement sont également incorporés dans la documentation cadastrale du service.

Le plan donne lieu à une édition nouvelle.

La mise à jour de la documentation littérale est effectuée dans la base MAJIC.

Titre 3 : Les organismes externes de concertation et de coordination des travaux relatifs à l'information géographique

Chapitre 1 : Le conseil national de l'information géographique

9475

Le conseil national de l'information géographique (CNIG), institué par le décret n° 2011-127 du 31 janvier 2011, est une instance consultative placée auprès du ministre chargé du développement durable.

Le CNIG a pour mission d'éclairer le gouvernement dans le domaine de l'information géographique, notamment pour ce qui concerne la coordination des contributions des acteurs concernés et l'amélioration des interfaces entre ces derniers. Il prend en compte les besoins exprimés et en particulier les besoins des utilisateurs. Il peut formuler des avis sur toute question relative à l'information géographique.

Il peut être consulté par les ministres concernés sur les projets de textes législatifs et réglementaires ainsi que sur toute question relative à l'information géographique.

Le conseil constitue la structure de coordination nationale prévue aux articles 18 et 19.2 de la directive 2007/2/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 mars 2007 établissant une infrastructure d'information géographique dans la Communauté européenne. Cette directive est communément appelée directive « Inspire ».

Dans ce cadre, le CNIG dispose d'un secrétariat permanent chargé des missions suivantes :

- il anime et coordonne les contributions des utilisateurs, des producteurs, des fournisseurs de service à valeur ajoutée et des organismes de coordination, selon les orientations qu'il a définies ;

- il est également chargé, dans le cadre de la mise en œuvre de la directive « Inspire » du 14 mars 2007, de préparer les actions suivantes :

  • la concertation et la coordination pour l'identification précise des données concernées,
  • la concertation pour la mise en œuvre des mesures concernant le partage des données entre les autorités publiques mentionnées à l'article L. 124-3 du code de l'environnement,
  • la coordination de l'adaptation des règles de mise en œuvre de la directive « Inspire » au niveau français,
  • la diffusion d'informations et les échanges d'expériences,
  • l'organisation du retour d'informations sur la mise en œuvre de la directive « Inspire ».

Chapitre 2 : Les comités départementaux de l'information géographique (CDIG)

9476

Le comité départemental de l'information géographique (CDIG), institué par l'arrêté interministériel du 19 décembre 1994, est un organe consultatif qui réunit au niveau de chaque département les représentants des principaux acteurs de l'information géographique.

Il est présidé par le préfet ou son représentant, et se réunit, au minimum, une fois par an.

L'arrêté du 4 mars 2002 a modifié les missions des CDIG en insistant sur les deux points suivants :

- le suivi des opérations de mise en place de systèmes d'information géographique des collectivités locales et des administrations dans le département ;

- la coordination des activités autour des référentiels d'information géographique et de leur usage.

L'Administrateur des Finances Publiques Adjoint responsable des missions cadastrales à la direction départementale ou régionale des finances publiques est membre du CDIG. Il peut être amené à assurer, sur demande du préfet, le secrétariat du comité.

Partie 4 : Travaux de mise à jour de la documentation cadastrale

(BOI-CAD-MAJ)

9480

Les travaux de mises à jour de la documentation cadastrale ont pour objet de tenir la dite documentation à jour de toutes les modifications constatées dans la situation des biens et des propriétaires. Ces modifications proviennent :

- soit de causes juridiques (ventes, donations, partages...) ;

- soit de changements n'affectant pas la situation juridique des immeubles (constructions nouvelles, démolitions, changements de nature de culture...).

9480-1

Son exécution obéit à des sujétions particulières qui tiennent à l'existence du fichier immobilier des services de la publicité foncière (cf. n^{os} 9601 et suiv.), dont le fonctionnement implique d'étroits rapports avec l'organisation cadastrale, et à la nécessité d'asseoir au 1er janvier de chaque année les bases de la fiscalité directe locale.

Titre 1 : Principes de base

(BOI-CAD-MAJ)

Chapitre 1 : Concordance du fichier immobilier et du cadastre

A. Généralités

9482

L'article 870 du CGI dispose en effet que « la désignation des immeubles, d'après les données actuelles du cadastre, est obligatoire dans tous les actes authentiques et sous seing privé, ou jugements translatifs, déclaratifs, constitutifs ou extinctifs de propriété ou droits réels immobiliers ».

De même, sur le plan fiscal, les articles 1402 à 1404 du CGI prescrivent que les mutations cadastrales - et par conséquent le transfert des impositions correspondantes - ne peuvent être opérées qu'après publication au fichier immobilier de l'acte ou de la décision judiciaire constatant cette mutation.

L'un des principes directeurs de la réforme de la publicité foncière est que l'identification des biens publiés au fichier immobilier doit être effectuée par référence au cadastre rénové.

Ces deux règles fondamentales imposent donc une concordance rigoureuse et permanente entre le fichier immobilier et le cadastre. Les liaisons sont assurées au moyen de trois types de documents :

- les extraits cadastraux ;

- les documents d'arpentage ;

- les procès-verbaux et autres documents.

B. Les extraits cadastraux

9483

Les conditions de production des extraits cadastraux sont précisées par les articles 20, 21 et 30 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 modifié. En cadastre rénové, il existe deux sortes d'extraits

cadastraux, les extraits modèle 1 et les extraits modèle 3 :

- l'extrait modèle 1 est remis, sous peine de refus du dépôt, à l'appui de tout document déposé au service de la publicité foncière en vue de publier une mutation par décès, un acte ou une décision judiciaire translatif, déclaratif, constitutif ou extinctif d'un droit de propriété, d'usufruit, d'emphytéose ou de superficie.

Sont seuls exclus les actes ou décisions réalisant un transfert de propriété en matière d'aménagement foncier.

Depuis le 2 mai 2003, le serveur professionnel de données cadastrales permet à chaque notaire d'obtenir directement depuis son étude et via une connexion à l'internet les extraits certifiés concernant tous les immeubles situés en métropole ou dans les départements d'outre-mer. Compte tenu de leurs missions de service public, les cabinets de géomètres experts agréés à l'établissement des documents d'arpentage ont également accès au SPDC depuis mars 2007.

- l'extrait cadastral modèle 3 est remis au responsable du service de la publicité foncière, sous peine de rejet, à l'appui de la première formalité requise, à partir du 1er janvier 1956 (ou de la mise en service du cadastre rénové, pour les communes dont le cadastre est rénové postérieurement à cette date), lorsque cette formalité ne donne pas lieu à la mutation du bien. En pratique, et par mesure de simplification, un extrait cadastral modèle 1 peut se substituer à l'extrait cadastral modèle 3.

I. Certification des extraits cadastraux

9484

Les extraits cadastraux sont certifiés conforme à la documentation cadastrale du service gestionnaire au jour de leur production. À titre dérogatoire, la désignation des fractions d'immeubles peut être certifiée par le rédacteur de l'acte pour les formalités relatives à la vente de lots de copropriété en l'état futur d'achèvement ou dépendantes d'un état descriptif de division en cours de publication (cf. n° 9436).

Ces extraits comportent les références cadastrales des parcelles et la contenance cadastrale.

Dans les immeubles faisant l'objet d'un état descriptif de division, ces documents comportent également l'identifiant des lots concernés et leurs quote-parts.

II. Validité des extraits cadastraux

9485

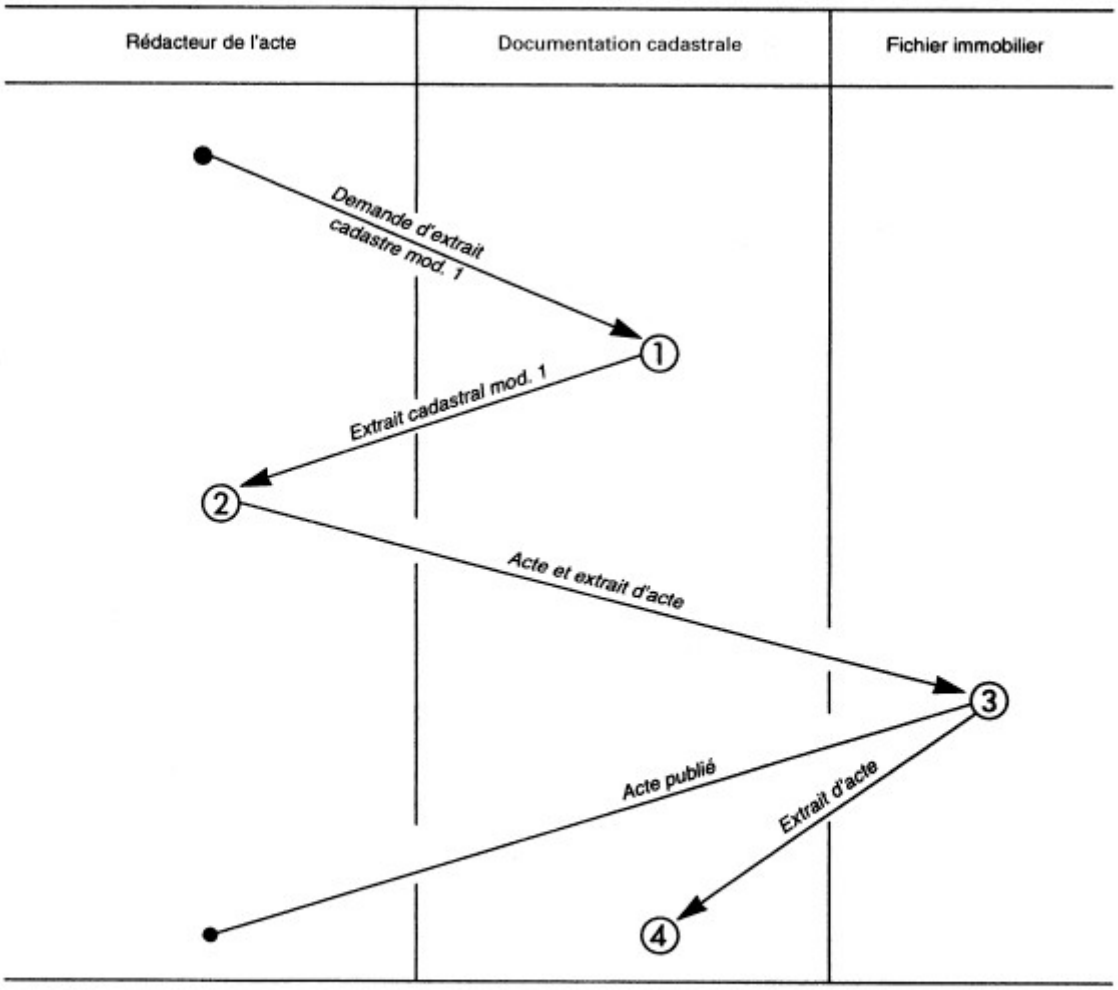
Le principe d'une date limite de validité de l'extrait cadastral est posé par l'article 7 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié : l'extrait cadastral doit avoir « moins de six mois de date au jour de la réquisition de la formalité ».

Lorsque les rédacteurs d'actes sont habilités à certifier eux-mêmes l'extrait modèle 1, le délai de validité de six mois de cet extrait court de la date à laquelle le service de la DGFiP exerçant les missions cadastrales a délivré l'extrait cadastral afférent aux parcelles d'assise de l'état descriptif de division au vu duquel il a été délivré.

III. Transmission des extraits cadastraux

9486

Le circuit de transmission des extraits cadastraux peut être schématisé de la façon suivante :



1. Établissement de l'extrait cadastral mod. 1.
2. Rédaction de l'acte : l'extrait d'acte est joint à l'extrait cadastral.
3. Publication et annotation sur l'extrait d'acte de l'exécution de la formalité de publicité au fichier immobilier.
4. Exploitation de l'extrait d'acte par le service : prise en compte de la mutation dans la base de données MAJIC.

C. Les documents d'arpentage

(BOI-CAD-MAJ-10)

9487

Les documents d'arpentage servent à assurer l'identification des nouvelles parcelles et à obtenir la mise à jour du plan cadastral (cf. n^{os} 9503 et suiv.).

I. Champ d'application

9488

D'une façon générale, tout changement de limite de propriété (division, lotissement, partage...) se produisant dans une commune à cadastre rénové doit être constaté par un document d'arpentage établi aux frais et à la diligence des parties et certifié par elles.

9489

En revanche, il n'y a pas lieu de produire un document d'arpentage à l'occasion de la publicité de droits réels portant sur des fractions de parcelles (privilèges, hypothèques, servitudes, etc.) autres que le droit de propriété, d'usufruit, d'emphytéose ou de superficie. Les fractions de parcelles grevées de privilèges ou d'hypothèques sont désignées conformément à un état descriptif de division.

De même, il n'est pas exigé de documents d'arpentage pour les changements suivants :

- changements de limites intercommunales ;

- changements dans la consistance des parcelles provenant de causes naturelles (alluvions, érosion...) ;

- déplacement du lit des rivières non domaniales ;

- changement de nature de culture portant sur des fractions d'unité cadastrale.

Tous ces changements sont constatés d'office par l'administration au moyen de croquis de conservation (cf. n° 9509).

II. Personnes agréées pour l'établissement des documents d'arpentage

1. En France métropolitaine, à l'exception des départements d'Alsace-Moselle

9490

L'agrément pour établir des documents d'arpentage est accordé d'office :

- aux géomètres-experts (professionnels inscrits au tableau de l'Ordre des géomètres-experts) ;

- aux professionnels ressortissants d'un État membre de la Communauté européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, ayant déposé auprès du Conseil supérieur de l'Ordre des géomètres-experts la déclaration préalable de libre prestation de services, telle qu'elle est prévue au titre III du décret n° 96-478 du 31 mai 1996 portant règlement de la profession de géomètre-expert et code des devoirs professionnels.

Peuvent être agréés pour établir des documents d'arpentage, sur demande expresse de leur part et sous réserve de remplir certaines conditions :

- les agents retraités de la DGFiP ;

- les géomètres-experts retraités figurant au tableau de l'Ordre au moment de leur mise à la retraite ;

- certaines personnes qualifiées non inscrites au tableau de l'Ordre des géomètres-experts ;

- les personnes attachées à titre permanent à une administration, à une collectivité territoriale, à un organisme regroupant des collectivités territoriales ou à un organisme chargé d'une mission de service public pour les documents dressés dans l'exercice de leurs fonctions.

2. Dans les départements d'Alsace-Moselle

9491

Peuvent être agréés les géomètres-experts (professionnels inscrits au tableau de l'Ordre des géomètres-experts) et, pour les documents dressés dans l'exercice de leurs fonctions, les géomètres attachés à titre permanent à une administration, une collectivité territoriale ou une entreprise nationalisée.

3. Dans les départements d'outre-mer

9492

Peuvent être agréés pour l'établissement des documents d'arpentage :

- les géomètres-experts (professionnels inscrits au tableau de l'Ordre des géomètres-experts) ;

- les agents retraités du cadastre ;

- les géomètres attachés à titre permanent à une administration, une collectivité territoriale ou un organisme chargé d'une mission de service public pour les documents dressés dans l'exercice de leurs fonctions ;

- certaines personnes qualifiées non inscrites au tableau de l'Ordre des géomètres-experts.

La liste des personnes agréées dans chaque département d'outre-mer est arrêtée par le préfet.

Ces personnes participent aux travaux de mise à jour du plan cadastral lorsqu'il s'agit de modifications des limites parcellaires répondant aux demandes des propriétaires. Leur rétribution est à la charge de ces propriétaires.

Les conditions d'établissement des documents d'arpentage sont décrites au chapitre 2 (cf. n^{os} 9505 et suiv.).

Les listes des personnes agréées sont disponibles sur le site internet www.cadastre.gouv.fr.

III. Signature des documents d'arpentage

9493

Le document d'arpentage a essentiellement pour objet d'enregistrer l'accord des parties quant à la position des limites nouvelles. Lorsque le document d'arpentage est publié en dehors de toute autre formalité, celui-ci doit être certifié par les propriétaires ou les titulaires d'un droit réel sur les parcelles concernées par le document. Pour un document d'arpentage lié à la publication d'un acte de vente, les propriétaires actuels et les acquéreurs certifient le document d'arpentage.

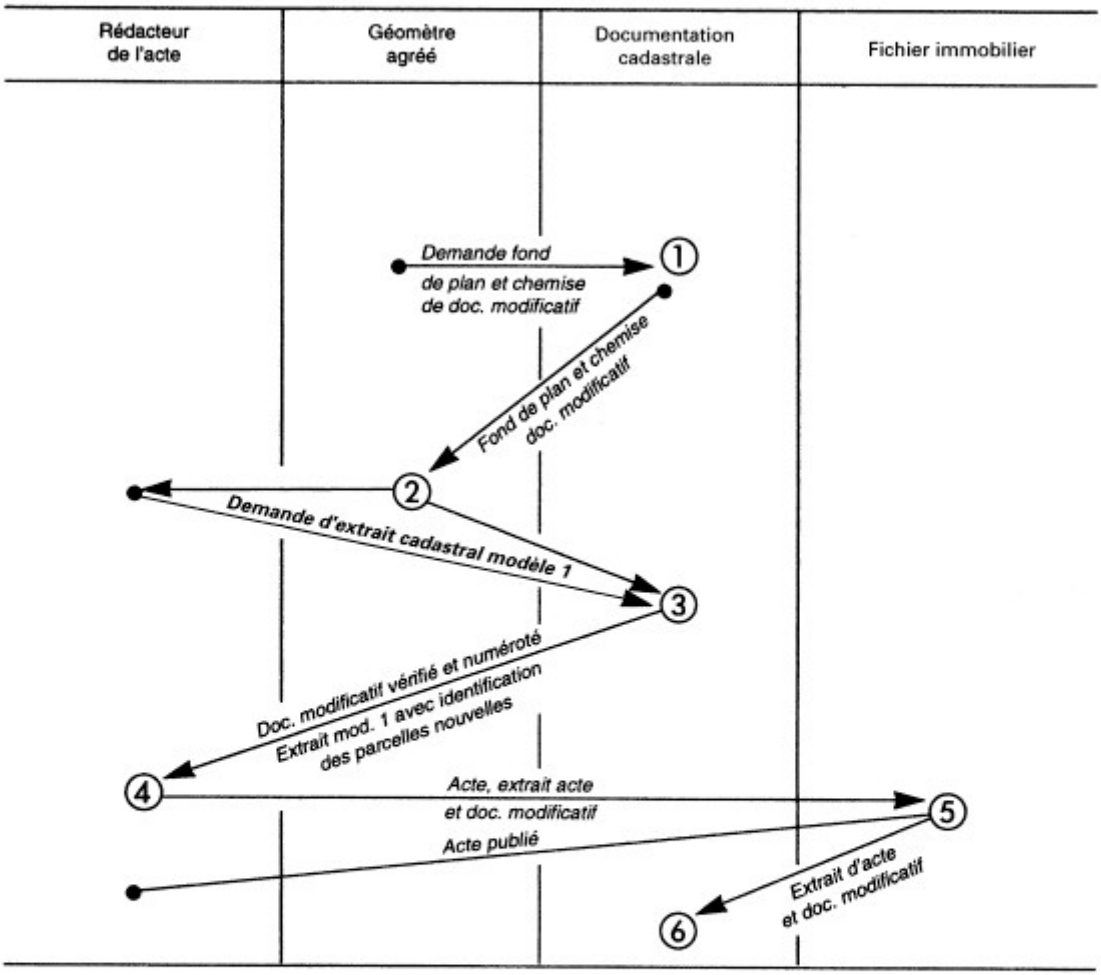
En cas de mandat, le pouvoir donné par le mandant (« parties ») au mandataire peut être justifié par une simple lettre. Les parties peuvent donner pouvoir au professionnel agréé lui-même.

Les signatures des parties (ou des mandataires) et du professionnel agréé doivent obligatoirement figurer sur le document d'arpentage au moment où il est présenté au cadastre pour vérification et numérotage des parcelles nouvelles.

IV. Transmission des documents d'arpentage (à l'exception des départements d'Alsace-Moselle)

9494

La procédure d'établissement et de transmission des documents d'arpentage, à l'occasion d'une mutation de propriété avec changement de limite peut être schématisée de la façon suivante :



1. Délivrance du fond de plan et de la chemise du document modificatif.
2. Établissement du document modificatif par le géomètre.
3. Vérification du document modificatif. Numérotage des parcelles nouvelles et production de l'extrait mod. 1 avec les nouvelles références.
4. Confection de l'acte par le notaire.
5. Publication de l'acte au fichier immobilier.
6. Retour de l'extrait mod. 1 et de l'extrait d'acte accompagné du document de modification du parcellaire au service du cadastre pour exploitation avec mise à jour du plan et de la documentation littérale (cf. renvoi 4 du graphique précédent n° 8200).

V. Transmission des documents d'arpentage en Alsace-Moselle

9495

SCHÉMA DE CIRCUIT DU DOCUMENT D'ARPENTAGE

PERSONNES AGRÉÉES		SERVICE DU CADASTRE		LIVRE FONCIER
Dépose le dossier comprenant : – une chemise n° 6463 AM incluant : 2 ex. du croquis d'arpentage 1 fond de plan présentant les situations anciennes et nouvelles – une chemise n° 6463 PVA accompagnée d'un tirage du fond de plan – 2 ex. de la requête en inscription n° 6463 RAM portant la signature du requérant.		– Vérifie, – Numérote les nouvelles parcelles, – Certifie et conserve, – Numérote et certifie, – Vise – Edite l'extrait de PVA n° 6463 RsAM en situation ancienne et nouvelle. Assure la mise à jour de l'ensemble de la documentation : plan et documentation littérale.	Dépôt par le requérant →→ ←←	– Inscrit puis complète les documents – Classe dans les annexes du Livre Foncier, – 1 ex. archivé – 1 ex. transmis au requérant, – Annote et transmet au Cadastre. ↓ ←

D. Les procès-verbaux et autres documents de liaison

9496

De la même manière, le cadastre (CDIF ou PTGC) signale au responsable du service de la publicité foncière les changements touchant la désignation ou la consistance des immeubles, constatés en dehors des liaisons habituelles liées aux « transactions ».

Ces changements notifiés par voie de procès-verbal concernent pour les immeubles inscrits au fichier immobilier et situés dans les communes soumises à la conservation cadastrale :

- les modifications apportées dans le numérotage des parcelles à la suite des changements que le service est habilité à constater d'office ou à l'issue d'un agencement nouveau de la propriété sans modification des droits réels qui l'affectent (par exemple division d'une parcelle souhaitée par son propriétaire en vue de location à deux fermiers différents), ou à l'issue des travaux de remaniement,

- les déclarations d'abandon des terres vaines et vagues, landes, etc.

Un exemplaire des procès-verbaux est retourné au cadastre après publication au fichier immobilier.

Remarque : Le BOI-CAD-MAJ-20-10 énonce les conditions de fond devant être vérifiées préalablement à la publication d'une réunion de parcelles ou du passage d'une parcelle au domaine non cadastré et en précise certaines modalités pratiques. En outre, afin d'éviter des travaux lourds et redondants, les contrôles préalables aux réunions de parcelles, tant en conservation cadastrale qu'en remaniement, sont à présent du seul ressort des services du cadastre (CDIF ou PTGC).

Chapitre 2 : La constatation des changements

A. Généralités

9497

La constatation des changements consiste à déceler et à prendre en compte dans la documentation cadastrale les modifications de toute nature intéressant, d'une part, l'assiette des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et de leurs taxes annexes et, d'autre part, le plan cadastral.

9497-1

Elle concerne notamment :

- les mutations cadastrales (CGI, art. 1402) qui n'ont pas pu être prises en compte par la liaison automatique entre la documentation hypothécaire et la documentation cadastrale (cf. n° 9403) ;

- les changements relatifs aux propriétés bâties et non bâties soumis au régime déclaratif (constructions nouvelles et changements de consistance ou d'affectation [CGI, art. 1406]).

À défaut de déclarations souscrites spontanément par les propriétaires, il appartient au bureau d'assurer la relance de ceux-ci, et de mettre en œuvre - si besoin est - les sanctions prévues par les textes. Pour recenser les changements, le bureau utilise toutes les sources d'informations possibles, notamment celles communiquées par les services de l'équipement.

- la constatation d'office par le service (changements de caractéristiques physiques ou d'environnement, rectifications d'erreurs, variations de revenu cadastral découlant de l'application des lois et règlements, défaut de déclaration, etc.).

9497-2

La constatation des changements par le cadastre nécessite ainsi deux sortes d'interventions :

- une intervention sur pièces, au bureau, à partir des déclarations des propriétaires ou des autres informations parvenues spontanément ou sur rappel ;

- une intervention sur place, par le géomètre, avec le concours de la commission communale (ou intercommunale quand elle est constituée et compétente) des impôts directs, et au besoin, à l'occasion d'un parcours du territoire communal.

B. La constatation sur pièces

Ce mode de constatation concerne :

9498

- les changements de propriétaire (non pris en compte par liaison automatique) qui sont constatés :

  • au vu des extraits d'acte lorsqu'il s'agit de transfert d'immeubles entiers (parcelles ou locaux),
  • au vu de ces mêmes extraits accompagnés de documents d'arpentage dans le cas de mutation portant sur des parties de parcelles.

Le bureau exploite par ailleurs les renseignements reçus en ce qui concerne l'adresse des contribuables ;

9499

- les changements touchant à la matière imposable. Les déclarations souscrites par les propriétaires sont vérifiées. Dans le même temps, le bureau assure le classement des nouvelles unités imposables bâties ou non bâties en vue de leur évaluation. Il procède ensuite au calcul des valeurs locatives des nouveaux locaux et à la détermination de la superficie des nouvelles subdivisions fiscales créées.

Les changements de nature de culture, classements et valeurs locatives des propriétés bâties sont ensuite soumis à la commission communale des impôts directs (cf. n° 9502).

9500

Le cadastre (CDIF ou PTGC) constate, en outre, divers changements relatifs :

- aux voies (dénominations, numérotages), signalées notamment par les mairies à la suite de délibérations des conseils municipaux ;

- aux états descriptifs de division, publiés au service de la publicité foncière, et dont des copies sont transmises au service du cadastre. L'objet de ces états est de décrire les immeubles divisés en lots, en particulier les immeubles en copropriété. La prise en compte des changements relatifs aux états descriptifs de division est l'objet d'une transmission automatique à l'instar des autres modifications publiées au service de la publicité foncière.

C. La constatation d'office en commune

9501

Ce travail revient à l'agent de terrain du cadastre qui a pour tâche de compléter au besoin les

informations recueillies par le service de la DGFiP exerçant les missions cadastrales pour parfaire la constatation des changements déjà préparés et de confectionner les documents nécessaires à la tenue à jour du plan.

9501-1

Il est ainsi chargé, lorsque l'action du bureau nécessite une intervention complémentaire :

- du recensement et de la recherche des changements non déclarés ;

- de la vérification de ces changements ;

- du classement des nouvelles unités imposables, qu'elles soient bâties ou non bâties.

Il est par ailleurs chargé de la constatation des modifications à apporter au plan cadastral en matière de subdivisions fiscales et de bâtiments. À ce titre, il établit des croquis de conservation ou assure la mise au point fiscale des documents d'arpentage (cf. n^{os} 9507 et suiv.).

9502

Enfin, la commission communale des impôts directs fournit au représentant de l'administration les renseignements utiles pour compléter les dossiers des ultimes changements qui auraient pu lui échapper. À l'issue des travaux de constatation, cette même commission communale procède à l'examen de l'ensemble des travaux d'évaluation, fait part de ses observations éventuelles et, après discussion, manifeste son accord ou son désaccord sur les propositions de l'administration.

Titre 2 : La tenue à jour du plan

(BOI-CAD-MAJ)

9503

La tenue à jour du plan est le prolongement logique des opérations d'établissement. Elle doit être en conséquence entourée des mêmes garanties de précision ; les modalités de maintenance du plan cadastral sont précisées dans le BOI-CAD-MAJ relatif à la mise à jour du plan. Il y a lieu de considérer successivement :

- les modifications de limites de propriété ;

- les changements d'ordre topographique et fiscal ;

- l'intégration des plans d'aménagement foncier.

Chapitre 1 : Les modifications de limites de propriété

9504

Par modification de limite de propriété, on doit entendre tout changement de limite de parcelle, c'est-à-dire d'une surface affectée d'un numéro au plan.

L'article 25 du décret n° 55-471 du 30 avril 1955 dispose que, dans les communes soumises au régime de la conservation cadastrale, tout changement de limite de propriété doit être constaté par un document d'arpentage établi aux frais et à la diligence des parties et certifié par elles (cf. n^{os} 9487 et suiv.).

A. Nature des documents d'arpentage

9505

Le document d'arpentage est soit un procès-verbal de délimitation, soit une esquisse.

Le procès-verbal de délimitation est le résultat d'un lever régulier rattaché à des éléments stables du terrain, identifiables sans ambiguïté sur le plan cadastral.

L'esquisse a la valeur d'un croquis indiquant le mode de division de la surface cadastrale et la position

des nouvelles limites d'une manière assez exacte pour permettre la mise à jour du plan cadastral.

Un procès-verbal de délimitation est exigé lorsque le plan cadastral est régulier (cf. n° 9451) et, lorsque, en cadastre révisé par voie de mise à jour, la partie modifiée a fait l'objet d'un arpentage ou d'un bornage. Dans les autres cas, les propriétaires peuvent ne produire qu'une esquisse.

Cas particulier des documents d'arpentage d'ensemble.

En règle générale, un document d'arpentage est établi pour l'ensemble des parcelles contiguës figurant sur une même feuille de plan et comprises dans un même acte quel que soit le nombre d'acquéreurs ou de vendeurs mentionnés dans ce dernier.

Or, dans le cas de lotissements, d'expropriations ou d'aliénations consenties par des collectivités, les documents d'arpentage, bien que portant sur un ensemble de parcelles contiguës, donnent généralement lieu à la rédaction d'actes distincts.

En effet, en matière de lotissement, afin d'éviter toute difficulté dans l'identification des lots, le document d'arpentage établi par le géomètre dès l'aliénation du premier lot n'est pas généralement limité à celui-ci, mais constate la division de l'ensemble du lotissement ou de la tranche entière dans laquelle les travaux de viabilité sont exécutés.

De même, dans le cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, un document d'arpentage unique pour l'ensemble des parcelles contiguës ou voisines comprises dans une même feuille de plan cadastral peut être dressé, avant l'arrêté de cessibilité, à partir du plan parcellaire des terrains et des bâtiments dont l'acquisition a paru nécessaire à l'expropriant.

Ces documents d'arpentage particuliers sont dits « d'ensemble ».

Ils se distinguent de documents d'arpentage classiques par une présentation légèrement différente mais surtout au travers des modalités d'application qui leur sont spécifiques.

B. Présentation

9506

Le document d'arpentage présente la configuration ancienne de la partie modifiée et la configuration nouvelle telle qu'elle résulte de l'accord intervenu entre les parties.

Il a pour base un fond du plan cadastral dans lequel il est appelé à être incorporé. Il présente :

- en noir, la situation ancienne ;

- en vert, les radiations ;

- en rouge, les éléments nouveaux appelés à figurer sur le plan cadastral ;

- en violet, certaines indications non appelées à figurer sur le plan cadastral (fractionnement des parcelles, lignes d'opérations et cotes nécessaires au rapport des limites nouvelles, etc.) ;

- en gris (ou au crayon à papier), les noms et prénoms des propriétaires.

Le document d'arpentage peut également emprunter, pour sa partie graphique et à la convenance de la personne agréée, le format d'échange numérique établi conjointement par la DGFiP et l'Ordre des géomètres-experts.

Les DA numériques sont vérifiés, comme les DA « papier » traditionnels, selon les dispositions du BOI-CAD-MAJ-10-30.

C. Confection des documents d'arpentage

I. Constatation de la délimitation

9507

Le document d'arpentage a essentiellement pour objet d'enregistrer l'accord des parties sur la position des limites nouvelles et permettre la mise à jour du plan cadastral. Il peut être établi de façon différente suivant les conditions dans lesquelles les propriétaires entendent faire cette délimitation.

Dans le cas où le plan cadastral est issu d'une simple mise à jour du plan napoléonien, la délimitation peut être effectuée soit par division graphique de la parcelle modifiée, soit encore d'après les données métriques fournies par les propriétaires (bande de 10 m de large par exemple). En pareil cas, le document d'arpentage est établi au bureau du professionnel agréé, sans constatation sur le terrain.

La délimitation peut, au contraire, résulter d'un piquetage sur le terrain effectué par les propriétaires, avec ou sans intervention d'un homme de l'art. L'établissement du document d'arpentage comporte alors à la fois un travail de lever sur terrain et un travail de bureau.

Enfin, la délimitation peut ressortir d'un plan régulier d'arpentage ou de bornage. Dans cette hypothèse, la confection du document d'arpentage n'exige qu'un travail de bureau, les éléments du plan d'arpentage ou de bornage devant permettre de rapporter les limites nouvelles sur l'extrait du plan cadastral.

Seuls les deux derniers modes de délimitation ci-dessus peuvent s'appliquer aux plans cadastraux réguliers.

II. Détermination des contenances des parcelles nouvelles

9508

D'une manière générale, les contenances des parcelles nouvelles sont calculées graphiquement.

Lorsqu'une parcelle est divisée par répartition de contenance (cas des plans « mis à jour »), on attribue aux acquéreurs la surface demandée et au vendeur la partie restante de la contenance cadastrale. Dans le cas d'une cession totale entre plusieurs acquéreurs, la contenance cadastrale est répartie au prorata des surfaces proposées par les propriétaires.

Les contenances déterminées pour leur intégralité à l'aide des éléments cotés mesurés sur le terrain, ou à l'aide de coordonnées issues également des observations de terrain (plan régulier d'arpentage ou de bornage), se substituent aux contenances cadastrales et reçoivent l'appellation d'« arpentage ».

Les contenances « non arpentées », calculées graphiquement sur le document d'arpentage, doivent satisfaire aux tolérances prévues en matière de conservation cadastrale, d'une part, pour les plans refaits (procès-verbaux de délimitation), d'autre part, pour les plans révisés par voie de mise à jour (esquisses).

Chapitre 2 : Les changements d'ordre foncier et fiscal

9509

Les changements d'ordre foncier et fiscal sont constatés par voie de croquis de conservation établis par le service.

Les conditions générales de formation et de présentation diffèrent selon la nature du changement à constater.

Les croquis fonciers sont utilisés pour constater les changements affectant le numérotage cadastral et généralement indépendants de la volonté des propriétaires.

Les croquis sont généralement établis à l'échelle du plan cadastral, en prenant pour base un extrait de ce dernier. Ils ont sensiblement la même présentation que les documents d'arpentage.

Les éléments nouveaux sont mis en place suivant les règles qui ont présidé à la confection du plan. Lorsqu'il s'agit de plans réguliers, les mesures sont appuyées sur les éléments anciens stables les plus voisins (bornes ou autres signes permanents de délimitation).

Les croquis fiscaux sont utilisés pour constater les changements qui ne requièrent pas une délimitation de propriétés avec attribution de nouveaux numéros de plan. Il s'agit de constructions nouvelles, démolitions, changements de natures de cultures portant sur une partie de parcelle....

9510

Application. Les documents d'arpentage et les croquis de conservation sont « appliqués » sur le plan cadastral.

Chapitre 3 : L'intégration des plans d'aménagement foncier

9511

Les travaux topographiques relevant d'un aménagement foncier sont pris en charge par les conseils généraux. Le cadastre effectue cependant à cette occasion les opérations suivantes.

A. En début de travaux

9512

En début de travaux, sont réalisées les opérations suivantes :

- établissement ou complètement du canevas d'ensemble ;

- reproduction des feuilles cadastrales établies par procédés réguliers pour servir de base au projet du nouveau lotissement ;

- délivrance d'extraits de documents cadastraux nécessaires à la détermination des apports.

B. Conjointement à l'aménagement foncier

9513

Conjointement à l'aménagement foncier est réalisé le traitement de la partie du territoire exclue des opérations.

C. À l'achèvement des travaux

9514

À l'achèvement des travaux, sont réalisées les opérations suivantes :

- vérification des travaux topographiques ;

- mise au point topographique et fiscale du nouveau plan (lever des limites de natures de culture) ;

- incorporation des résultats dans les documents cadastraux.

Remarque : Le lever des bâtiments est effectué par le géomètre-expert en contrepartie de la gratuité des fichiers littéraux.

9514-1

Sur le plan technique, les travaux liés à la confection des nouveaux plans donnent lieu à des opérations de lever comparables à celles utilisées pour la confection des plans cadastraux réguliers, avec en plus détermination de toutes les cotes de façade des parcelles.

9514-2

Les contenances assignées aux différents lots sont adoptées comme contenances cadastrales, sauf le cas de variation du domaine public ou d'erreur reconnue.

9514-3

Le plan d'aménagement foncier est complété par les changements constatés au cours de la mise au point topographique et fiscale.

Le nouveau plan obtenu se substitue aux anciennes feuilles cadastrales.

Titre 3 : la tenue à jour de la documentation littérale

9515

Les taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties ainsi que la taxe d'habitation sont établies pour l'année entière d'après les faits existant au 1er janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 1415).

Remarque : La règle selon laquelle il n'est pas tenu compte des changements survenus au cours de l'année d'imposition comporte deux exceptions :

- en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, en cas de vacance d'une maison ou d'inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel (cf. IF n° 6131) ;

- en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, en cas de disparition d'un immeuble non bâti ou de pertes de récoltes ou de bétail (cf. IF nº 6038).

La réédition annuelle de la documentation cadastrale découle de ce principe de l'annualité de l'impôt.

Il convient toutefois de distinguer, d'une part, la documentation actualisée, qui fait l'objet d'une mise à jour permanente en raison de la prise en charge continue des modifications et, d'autre part, la documentation de référence, relatant la situation au 1er janvier, mise à la disposition des communes chaque année.

Chapitre 1 : La tenue à jour de la documentation littérale du service

9516

Dans le système MAJIC, la prise en compte des changements est effectuée par les services dès réception des documents justificatifs (extraits d'acte, documents d'arpentage, états descriptifs de division, déclarations de propriétés bâties...).

La mise à jour des bases de données est donc réalisée en temps réel, tout au long de l'année, permettant ainsi aux services de disposer à tout instant d'une information actualisée.

Chapitre 2 : La tenue à jour de la documentation littérale des mairies

9517

La documentation littérale des mairies est mise à jour une fois par an.

Les communes sont destinataires d'un cédérom reprenant l'intégralité des données en situation de référence au 1er janvier de l'année. Seul le cédérom de l'année précédente peut être conservé en sus du nouvel exemplaire transmis.

Livre XXIV : Publicité foncière

Introduction

9600

La publicité foncière est l'ensemble des règles, des techniques et des modalités de leur mise en œuvre qui concourent, en vue, généralement, de la production d'effets de droit, à assurer la collecte, la conservation et la délivrance d'informations juridiques sur les immeubles (droits réels, principaux ou accessoires, et certains droits personnels représentant des charges importantes).

Tendant à permettre de déterminer avec précision et, dans une large mesure, de consolider la situation juridique des immeubles et le patrimoine immobilier des personnes, elle est strictement nécessaire à la sécurité aussi bien des transactions concernant les biens de l'espèce que du crédit garanti par les mêmes biens.

La publicité foncière existait en France, dès avant la Révolution. Un édit du 17 juin 1771 avait créé les offices de conservateurs des hypothèques ; la loi du 21 ventôse an VII réunit la conservation de ces sûretés à la régie nationale de l'enregistrement. Partiellement réglementée par le code civil de 1804, qui ne traitait guère que des privilèges et hypothèques, améliorée notamment en 1855 et en 1935, la législation était très imparfaite et appelait, au lendemain de la deuxième guerre mondiale, une importante réforme entrée en vigueur le 1er janvier 1956. En 1998, la modernisation des services, par la voie notamment de l'informatisation, a rendu nécessaire l'adaptation de ces textes.

Plus récemment, l'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 a supprimé le régime des conservateurs des hypothèques à compter du 1er janvier 2013.

À cette date, l'État reprend la responsabilité civile attachée à l'exécution de la mission, sans modification du rôle dévolu aux services de la publicité foncière vis à vis des usagers.

Le salaire du conservateur est supprimé et remplacé par une nouvelle taxe perçue au profit de l'État, la contribution de sécurité immobilière (CSI).

*
* *

Sont repris dans le présent Livre XXIV relatif à la publicité foncière les commentaires de la deuxième partie du Livre VIII du Précis de fiscalité dans son ancienne version.

Sont ainsi examinés successivement :

- l'historique et les missions des services chargés de la publicité foncière (première partie, n^{os} 9601 et suivants) ;

- le droit et le champ d'application de la publicité foncière (deuxième partie, n^{os} 9608 et suivants) ;

- la constitution, la mise à jour et l'exploitation de la documentation foncière (troisième partie, n^{os} 9677 et suivants) ;

- les perceptions (quatrième partie, n^{os} 9715 et suivants).

Partie 1 : Historique et missions des services chargés de la publicité foncière

Titre 1 : La réforme de 1955

Le régime français général de publicité foncière a été profondément remanié par le décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, complété, en particulier, par le décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955.

Remarque : Un régime spécial est en vigueur dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle ainsi qu'à Mayotte (livres fonciers).

Chapitre 1 : Portée de la réforme sur le plan du droit

9601

De nouveaux actes ont été soumis à la publicité obligatoire tels que les baux de plus de douze ans, états descriptifs de division, attestations notariées dressées pour constater la transmission ou la constitution par décès de droits réels immobiliers, quel que soit le nombre des héritiers ou des légataires, demandes en justice tendant à l'anéantissement d'un droit, etc.

À également été rendue obligatoire l'inscription de tous les privilèges (autres que les privilèges généraux) et de toutes les hypothèques, sur des immeubles désignés pour sûreté de sommes déterminées, et supprimée l'inscription d'office de certaines sûretés ou la perpétuité de différentes inscriptions.

En outre, des améliorations diverses ont été réalisées, parmi lesquelles il faut citer : la réglementation des mentions en marge d'inscriptions, des allégements en matière de radiation, une définition précise des effets de la publicité, l'obligation mise à la charge des rédacteurs d'actes de requérir la formalité dans des délais de rigueur, l'organisation d'une publicité facultative de certains actes dont la connaissance peut être utile aux usagers (promesses de vente, notamment).

Chapitre 2 : Portée de la réforme sur le plan de la technique

9602

Le décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 a, d'autre part, prévu toute une série de mesures d'ordre technique destinées à accroître l'efficacité et la sûreté de la documentation foncière :

- la plus importante est l'institution du fichier immobilier, instrument moderne de publicité et de recherche ;

- les autres ont fixé soit les obligations matérielles auxquelles les requérants doivent se conformer (désignation certaine des immeubles et des personnes, publication préalable du titre du disposant, authenticité des actes...), soit les modalités de l'exploitation par les conservateurs des informations contenues dans les documents déposés à leur bureau.

A. Ses compléments

9603

La réforme de 1955 a reçu des compléments : harmonisation et assouplissements (1959), états descriptifs de division (1956-1960-1979), réforme de la délivrance des renseignements (1966-1981-1985), renouvellement des inscriptions et saisies figurant dans l'ancienne documentation (1967-1972), réforme de la durée des inscriptions (1967), remaniement des circonscriptions (1970-1971-1989), identification des immeubles urbains (1985).

Ont, au surplus, été fusionnées en une formalité unique à compter du 1er octobre 1970, les anciennes formalités de l'enregistrement et de publicité foncière pour la plupart des actes à publier au fichier immobilier (1969-1970).

B. Les objectifs

9604

Outre la concordance absolue des documents cadastraux et de la documentation tenue dans les bureaux des hypothèques, les auteurs des textes de 1955 et des textes ultérieurs ont cherché à obtenir que cette dernière documentation soit la meilleure possible.

Ils y sont parvenus puisque la documentation actuelle présente les qualités attendues d'un bon instrument de publicité foncière :

- elle est à la fois réelle et personnelle (elle permet de connaître, non seulement la situation juridique des immeubles, mais encore la situation patrimoniale des personnes) ;

- elle est complète (elle concerne tous les immeubles susceptibles d'appropriation et tous les actes ou faits juridiques qui les ont affectés) ;

- elle apporte à ceux qui l'utilisent une grande sécurité ;

- elle est souple et facile à consulter (elle se plie à la complexité des situations juridiques nouvelles, en restant claire et précise).

Titre 2 : La réforme de 1998 poursuivie en 2000 : adaptation du régime de la publicité foncière à la modernisation des services

9605

Tout en préservant les grands principes juridiques issus des décrets de 1955, la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 portant réforme de la réglementation comptable et adaptation du régime de la publicité foncière et les décrets pris pour son application ont mis en place le cadre juridique nécessaire à la modernisation du service de la publicité foncière.

À cet effet, ils adaptent la réglementation hypothécaire existante aux nouvelles règles de gestion induites par l'utilisation d'applications informatiques (MADERE : Module Accéléré de Délivrance des Renseignements ; FIDJI : Fichier Informatisé des Données Juridiques sur les Immeubles) et apportent des aménagements et simplifications destinés à améliorer le fonctionnement des bureaux des hypothèques ainsi que le service rendu aux usagers.

Poursuivi en 2000, ce processus de modernisation a conduit à élaborer le décret n° 2000-489 du 29 mai 2000 qui a pour objet d'une part, d'adapter la procédure de rejet de la formalité aux nouvelles technologies de la communication et d'autre part, d'aménager pour les travaux dotés de l'application FIDJI, le processus de délivrance des renseignements hypothécaires.

Titre 3 : Réforme de 2010 : suppression du régime des conservateurs des hypothèques

9606

L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime à compter du 1er janvier 2013 le régime des conservateurs des hypothèques. Les conservations des hypothèques sont remplacées par les services chargés de la publicité foncière et il est instauré une contribution de sécurité immobilière due à l'État par les requérants du service chargé de la publicité foncière en remplacement du salaire du conservateur.

Titre 4 : Les missions des services chargés de la publicité foncière

9607

L'accomplissement des formalités de publicité, la tenue à jour de la documentation et la délivrance de renseignements à toute personne qui en fait la demande incombent, à compter du 1er janvier 2013, au sein de la DGFiP, aux services chargés de la publicité foncière investis à cet égard d'un rôle essentiellement civil. Avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010, ces missions étaient assurées par les conservateurs des hypothèques.

À côté de leur mission à caractère civil, les services chargés de la publicité foncière ont un rôle fiscal, qui les conduit à percevoir la taxe de publicité foncière et, éventuellement, les autres impôts exigibles à l'occasion des formalités de publicité.

La responsabilité de l'État est substituée, à compter du 1er janvier 2013, à celle incombant auparavant aux conservateurs des hypothèques, au titre des préjudices résultant d'erreurs ou d'omissions commises dans l'exécution des missions civiles.

Partie 2 : Le droit et le champ d'application de la publicité foncière

9608

Les formalités de publicité, au fur et à mesure de l'exécution desquelles se constitue la documentation, se répartissent en deux catégories principales :

- les « publications » d'actes ou de décisions judiciaires relatifs à des droits sur les immeubles autres que les privilèges et hypothèques, publications qui, s'il s'agit de saisies, sont complétées ou modifiées par des « mentions en marge » ;

- les « inscriptions » de privilèges ou d'hypothèques, elles-mêmes modifiées par des « mentions en marge ».

Ces diverses formalités sont requises et conservées dans des conditions impérativement fixées par les textes (cf. n^{os} 9650 et suiv.).

Remarque : Pour des précisions sur la notion de formalité, il convient de se reporter au BOI-ENR-DG-10-10.

Titre 1 : Les publications de droits sur les immeubles autres que les privilèges et hypothèques

9609

Les publications portent sur les droits réels autres que les privilèges et hypothèques, sur quelques droits personnels et même sur des faits matériels.

Elles sont obligatoires ou facultatives.

Les actes ou décisions dont la publication est obligatoire peuvent être classés en trois groupes selon les effets juridiques attachés à la formalité :

- actes ou décisions dont la publication est la condition de leur opposabilité aux tiers ;

- actes ou décisions dont la publication est prescrite, à peine de dommages-intérêts, pour l'information des usagers ;

- actes ou décisions soumis à publicité en vertu de textes spéciaux qui fixent les effets particuliers

découlant de la formalité.

Quant aux publications de caractère facultatif, elles produisent également des effets tantôt d'opposabilité, tantôt de simple information des usagers.

Chapitre 1 : Actes et décisions judiciaires dont la publication est la condition de leur opposabilité aux tiers

A. Actes et décisions judiciaires visés principalement aux 1° et 2° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955

I. Actes et décisions judiciaires translatifs ou constitutifs entre vifs de droits réels immobiliers

(Décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 28, 1°-a et c)

9610

Ces actes et décisions, qui doivent être soumis à la formalité même s'ils sont affectés d'un terme ou d'une condition (résolutoire ou suspensive), sont les plus nombreux et les plus importants des actes publiés.

Les actes ou décisions portant mutation de propriété ou d'autres droits réels tels que l'usufruit, l'emphytéose ou le droit de superficie, englobent notamment les opérations suivantes :

- la vente, quelles que soient sa nature (volontaire - vente de gré à gré ou adjudication amiable ou forcée - adjudication judiciaire) ou sa dénomination (dation en paiement ; promesse synallagmatique de vente, c'est-à-dire constatant l'accord des parties sur la chose et sur le prix ; licitation ; cession de droits successifs ou transaction translative ; renonciation à titre onéreux ; préemption...) ;

- l'échange, avec ou sans soulte ;

- l'apport en société, pur et simple, ou à titre onéreux ;

- la donation et la donation-partage ou partage d'ascendants.

Quant aux actes ou décisions portant constitution de droits réels immobiliers autres que le droit de propriété et les privilèges ou hypothèques, ce sont essentiellement :

- d'une part, des titres constitutifs d'une servitude, d'un usufruit (y compris les actes contenant une clause de réversibilité d'usufruit), d'un droit d'usage, d'habitation ou de superficie, de gage immobilier ;

- d'autre part, des baux de longue durée qui confèrent un droit réel au preneur (baux emphytéotiques).

Relèvent, en outre, de l'une ou de l'autre des deux catégories précitées, lorsqu'ils ne sont pas eux-mêmes visés par une disposition particulière, les actes ou décisions qui modifient ou complètent ceux dont la publicité est prévue au a du 1° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 ou qui en forment le prolongement.

Enfin, l'article 3 du décret n° 95-595 du 6 mai 1995 soumet obligatoirement à la formalité de publicité les titres d'occupation du domaine public de l'État ou de l'un de ses établissements publics constitutifs d'un droit réel immobilier délivrés en application des articles L. 2122-5 du code de la propriété des personnes publiques à L. 2122-18 du code de la propriété des personnes publiques, ainsi que les actes portant cession, transmission ou retrait de ces titres (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 28, 1°-c).

Remarque : L'acte portant changement de régime matrimonial doit être obligatoirement publié lorsqu'il emporte transmission de droits réels immobiliers ou partage.

II. Actes et décisions judiciaires constitutifs de certains droits de créance concernant des immeubles ou relatifs à de tels droits

(Décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 28, 1°-b)

9611

Il s'agit des actes et décisions qui portent ou constatent, même sous condition, bail de plus de douze ans (ne conférant pas un droit réel, cf. **n° 9610**) ou quittance ou cession d'une somme équivalente à trois années de loyers ou fermages non échus, conventions génératrices de charges très lourdes en ce qui concerne la jouissance des immeubles du fait de la durée anormalement longue de leurs effets, contrats de crédit-bail.

III. Actes et décisions judiciaires restreignant le droit de disposer

9612

Le 2° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 vise en premier lieu les actes entre vifs dressés distinctement (de ceux cités ci-dessus, **nos 9610 et 9611**) pour constater :

- soit des clauses d'inaliénabilité temporaire et toutes autres restrictions au droit de disposer ;

> **Exemples :** clause d'inaliénabilité temporaire d'un immeuble ou d'aliénabilité sous certaines conditions ; condition résolutoire conventionnelle ; droit de retour conventionnel ; convention de cour commune ou de droits communs à plusieurs immeubles.

- soit des clauses susceptibles d'entraîner la résolution ou la révocation d'actes soumis à publicité en vertu du 1° de l'article 28 du décret n° 55-22.

Lorsque les clauses ou restrictions susvisées sont contenues dans un acte soumis à la formalité par ce même 1° de l'article 28 du décret n° 55-22, elles sont, bien entendu, publiées en même temps que cet acte.

Il oblige, en second lieu, à publier les décisions judiciaires constatant l'existence des mêmes clauses.

IV. Autres actes ou décisions judiciaires

9613

Sont également visés :

- les attestations notariées constatant la transmission ou la constitution de droits réels immobiliers au profit d'un légataire particulier (décret du 4 janvier 1955, art. 28, 3° et 30 § 4, al. 2).

- certains des actes ou décisions judiciaires visés à l'article 35 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 (cf. n° 9631).

B. Effets de la publication

I. Opposabilité aux tiers

9614

La publication des titres précités les rend opposables aux tiers.

D'une manière générale, est un tiers, pour le titulaire d'un droit publié résultant de l'un de ces titres, toute personne qui a acquis un droit concurrent, du même auteur, sur le même immeuble et qui n'en a pas fait opérer la publication ou l'inscription avant la formalité donnée au titre dudit titulaire à condition :

- d'une part, que ce titulaire, si son titre est postérieur, ait ignoré la naissance du droit antérieur ;

- et d'autre part, que son adversaire n'ait pas été lui-même chargé de faire publier son propre droit.

Ainsi, de deux acquéreurs tenant leurs droits, sur le même immeuble, du même aliénateur, est préféré, sous les réserves qui précèdent, non pas celui qui a le titre le plus ancien, mais celui qui l'a le premier publié. En d'autres termes, la personne de bonne foi qui envisage d'acquérir un immeuble n'a pas à redouter une aliénation antérieurement consentie par son vendeur, si la documentation ne révèle pas qu'une telle aliénation a été publiée.

La jurisprudence écarte l'opposabilité en cas de fraude et même, depuis peu, de faute. Une autre jurisprudence (propriété apparente, erreur commune etc.) a, au contraire, un effet consolidateur.

Des dispositions particulières ont pour objet :

- les unes, de trancher les conflits entre formalités accomplies le même jour (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 31) ;

- les autres, de faire jouer l'opposabilité dans des conditions spéciales pour certains actes ou décisions : décisions anéantissant un droit publié, baux, quittances et cessions de loyers ou fermages, legs particuliers, donations (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 30 § 1 à 4 ; C.civ., art. 941).

II. Arrêt du cours des inscriptions utiles

9615

La publication arrête, à sa date, le cours des inscriptions utiles (c'est-à-dire efficaces) de privilèges ou d'hypothèques à l'encontre des précédents propriétaires (C.civ., art. 2427). L'arrêt du cours des inscriptions utiles est, en fait, l'un des aspects de l'opposabilité aux tiers.

III. Autres effets

9616

La publication des contrats translatifs constitue une formalité préalable à la mise en œuvre de la purge des sûretés pouvant grever les biens en cause (C.civ., art. 2476 et suiv.).

C. Sanction du défaut de publicité

I. Les actes non publiés sont inopposables aux tiers

9617

Ces actes ne sont pas nuls, puisqu'ils restent valables entre les parties, mais ils sont frappés d'une inefficacité relative. L'acquéreur court le risque, s'il ne publie pas son droit, que le vendeur procède à une seconde aliénation dont la publication serait requise et qui lui serait opposable (cf. n° 9614).

II. Aucune formalité concernant le droit acquis ne peut être accomplie

9618

Le principe dit de « l'effet relatif des formalités » (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 3 ; C. civ., art. 2428), qui tend à établir une relation continue entre les formalités successives intéressant un même immeuble, s'oppose généralement à toute publication ou inscription, si le titre ou le fait juridique ayant donné naissance au droit du disposant n'a pas été préalablement publié.

III. La mutation cadastrale correspondante ne peut être opérée

9619

Dans les communes à cadastre rénové, aucune modification de la situation juridique d'un immeuble ne peut faire l'objet d'une mutation cadastrale si l'acte ou la décision judiciaire constatant cette modification n'a pas été préalablement publié au fichier immobilier (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 2).

IV. Autre sanction

9620

Autre sanction : responsabilité des rédacteurs d'actes.

Chapitre 2 : Actes dont la publication est prescrite pour l'information des usagers

A. Actes visés principalement aux 3° à 9° de l'article 28 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 et aux articles 36 et 37 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955

I. Attestations notariées de constitution ou de mutation par décès de droits réels immobiliers

9621

Les notaires doivent être requis par les héritiers ou légataires d'établir ces attestations dans les six mois du décès.

Sur l'opposabilité de certaines attestations, cf. n° 9613.

II. Actes et décisions judiciaires ayant un effet « confirmatif »

9622

Ce sont des titres qui fixent ou « confirment », soit la nature ou l'étendue, soit le titulaire définitif d'un droit.

Exemples :

- actes confirmatifs de conventions nulles ou rescindables ou constatant l'accomplissement d'une condition suspensive ;

- décisions rejetant des demandes tendant à l'anéantissement de droits ;

- actes et décisions déclaratifs (est déclaratif le titre qui a pour effet de constater, de déterminer ou de préciser un droit préexistant. Tel est le cas des actes de partage et des actes équipollents à partage) ;

- conventions d'indivision, actes interruptifs de prescription...

III. Actes et décisions judiciaires restreignant ou tendant a restreindre (voire anéantir) un droit

9623

Il s'agit essentiellement :

- des demandes en justice tendant à restreindre ou à anéantir un droit (résolution d'une vente pour défaut de paiement du prix, rescision d'une vente ou d'un partage pour lésion, révocation d'une donation pour cause de survenance d'enfant, d'ingratitude ou d'inexécution des charges, annulation d'un acte quelconque, réduction d'une donation excédant la quotité disponible etc.) ;

- des actes et décisions constatant la restriction du droit ou son anéantissement.

On peut également citer les actes de renonciation à la prescription acquise et la décision donnant acte du délaissement hypothécaire.

IV. Actes relatifs soit à la désignation des personnes, soit à la consistance ou à la désignation des immeubles

9624

1. Actes qui constatent un changement affectant un élément d'identification des personnes.

2. Procès-verbaux établis par le service du cadastre pour constater, notamment, des modifications de références cadastrales.

3. États descriptifs de division et actes modificatifs de ces états. Ces états et actes modificatifs sont obligatoirement dressés pour les besoins de la publicité dans tous les cas où des fractions d'immeubles ne correspondant pas à une division parcellaire sont soumises à des droits différents ou susceptibles de l'être. Lesdites fractions y font l'objet d'une désignation et d'un numérotage appropriés.

V. Limitations administratives au droit de propriété et dérogations à ces limitations

9625

Les limitations dont il s'agit sont souvent dénommées « servitudes d'utilité publique ».

VI. Autres actes ou décisions judiciaires

9626

Ce sont certains des actes ou décisions visés à l'article 35 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 (cf. n^{os} 9631 et 9632).

B. Effets de la publication

9627

La publicité ne produit que des effets documentaires. Elle ne rend pas le titre opposable aux tiers, car celui-ci ne fait que reconnaître une situation juridique préexistante (actes et décisions déclaratifs, attestations notariées...), ou tire de lui-même (renonciations à prescription...), ou d'une autre publicité (limitations administratives, changements de nom...), sa pleine efficacité.

C. Sanction du défaut de publicité

I. Exigibilité de dommages et intérêts

9628

Le défaut de publicité engage, le cas échéant, la responsabilité de celui qui a négligé de requérir la formalité ; il devra alors réparation aux personnes lésées. Il en est de même, éventuellement, dans l'hypothèse d'une publication tardive, irrégulière ou incomplète.

II. Irrecevabilité de certaines demandes en justice

9629

Les demandes tendant à obtenir la résolution, la rescision, la révocation ou l'annulation d'actes soumis à publicité, sont irrecevables si elles n'ont pas été publiées.

III. Autres sanctions

9630

S'il y a lieu, il est fait application des sanctions particulières citées au chapitre précédent (application du principe de l'effet relatif, interdiction des mutations cadastrales).

Chapitre 3 : Actes et décisions judiciaires visés à l'article 35 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955

A. Actes et décisions judiciaires concernés

I. Actes et décisions judiciaires cités à l'article 35 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955

9631

Les actes et décisions les plus courants parmi ceux qui sont assujettis à la formalité par des textes particuliers et cités à l'article 35 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 sont :

- les commandements valant saisie et les différents actes qui s'y rattachent ;

- les ordonnances, cessions amiables et certains « accords » en matière d'expropriation pour cause d'utilité publique ;

- les procès-verbaux de réorganisation foncière ou d'aménagement foncier et les actes d'échange d'immeubles ruraux ;

- les règlements de copropriété des immeubles ou ensembles immobiliers ;

- les décisions de classement et de déclassement des monuments historiques et des sites.

II. Autres actes ou décisions judiciaires

9632

Dans une formule très générale, l'article 35 du décret n° 55-22 vise, en outre, « les actes ou décisions judiciaires dont la publication est prescrite par les dispositions législatives particulières ». À titre d'exemples, sont ainsi soumis à publicité par des textes spéciaux postérieurs à 1955 :

- les aménagements fonciers ayant pour but une redistribution des propriétés urbaines, les baux à construction, les contrats de promotion immobilière ;

- les ordonnances interdisant temporairement à un époux de disposer de ses droits sur des immeubles ;

- les actes notariés constatant la déclaration d'insaisissabilité, par l'entrepreneur individuel, de sa résidence principale mais aussi de tout bien foncier bâti ou non bâti lui appartenant et qu'il n'a pas affecté à son usage professionnel ainsi que les actes constatant la renonciation à cette déclaration d'insaisissabilité (loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, art. 14).

B. Effets attachés à la publicité

9633

Les textes particuliers évoqués ci-dessus prévoient parfois que la publicité (ou le défaut de publicité) produit des effets originaux.

Exemples :

- l'acte de constitution d'un bien de famille est nul s'il n'est pas publié ;

- la date de publication d'une ordonnance d'expropriation (qui purge l'immeuble des sûretés inscrites) est prise en considération pour le report desdites sûretés sur l'indemnité.

Les effets ordinaires qui ne sont pas incompatibles avec ces effets originaux ne sont pas pour autant exclus.

Il arrive aussi que les textes particuliers retiennent expressément les effets de droit commun ou renvoient aux textes qui les définissent (exemple : contrat de promotion immobilière assimilé à une restriction au droit de disposer).

Dans le silence de ces textes, les effets produits sont ceux prévus pour la publication ou la non-

publication des titres de même nature (exemple : classement de sites à rapprocher des autres limitations administratives au droit de propriété). Des dispositions spéciales règlent le sort des saisies requises le même jour.

Chapitre 4 : Actes admis à la publicité à titre facultatif

A. Actes cités à l'article 37 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955

9634

Peuvent être publiées :

- les promesses unilatérales de vente et les promesses unilatérales de bail de plus de douze ans ;

- les conventions relatives à l'exercice de servitudes légales (dérivant de la situation des lieux ou établies par la loi).

Peuvent également être publiés, pour trois années sauf prorogation, les documents suivants auxquels sont annexés ou dans lesquels sont littéralement reproduits des actes soumis ou admis à publicité quoique ces derniers n'aient pas été dressés en la forme authentique :

- demande en justice tendant à obtenir la réitération ou la réalisation en la forme authentique desdits actes ;

- procès-verbal notarié constatant le défaut ou le refus du cocontractant ou promettant de procéder à cette réitération ou réalisation ;

- déclaration notariée de la volonté du bénéficiaire de l'acte d'exiger lesdites réitération ou réalisation.

En principe, un écrit, autre que ceux ainsi énumérés, ne saurait être publié si la publication n'est pas prévue par ailleurs à titre obligatoire. Mais, dans les cas marginaux, le service de la publicité foncière a intérêt à accomplir la formalité (RA, V° Hypothèques, livre III, n° 750, al. 4 et 5).

> **Remarque :** Il convient de noter que la formalité dite fusionnée peut également s'appliquer aux actes admis à publicité foncière à titre facultatif. Il y a formalité fusionnée lorsque les formalités de l'enregistrement et de la publicité foncière sont fusionnées pour les actes publiés au fichier immobilier, l'enregistrement de ces actes résultant de leur publication. Pour plus de précisions, voir BOI-ENR-DG-10-30.

B. Effets attachés à la publicité

9635

Les promesses et les conventions d'exercice visées au **n° 9634** sont publiées pour l'information des usagers.

La publication des autres actes, de caractère provisoire, produit tous ses effets si un acte authentique ou une décision judiciaire constatant la réitération ou réalisation est publié en temps utile. Ces effets sont ceux prévus pour la publication normale des actes de la même nature (opposabilité ou simple information des usagers).

Titre 2 : Les inscriptions de privilèges et hypothèques

9636

Les privilèges et les hypothèques sur les immeubles sont des sûretés réelles qui emportent affectation spéciale de ces immeubles au paiement d'une dette sans dessaisissement du débiteur.

Ces sûretés réelles permettent aux créanciers qui en sont titulaires de se faire payer par préférence sur le prix de vente de l'immeuble grevé, tandis que les créanciers chirographaires ne peuvent que se répartir le surplus, s'il en existe.

À l'exception des privilèges généraux, elles confèrent, en outre, à leurs bénéficiaires le droit de suite, c'est-à-dire la possibilité de saisir le bien grevé quel qu'en soit le propriétaire actuel, et doivent être

obligatoirement inscrites.

Chapitre 1 : Les privilèges

9637

Le privilège est un droit, que la qualité de sa créance, donne à un créancier d'être préféré sous certaines conditions aux autres créanciers, même hypothécaires, de son débiteur.

A. Les privilèges généraux sur les immeubles

I. Liste et classement

9638

La loi institue quatre privilèges généraux qui s'exercent dans l'ordre suivant :

- super-privilège des salariés ;

- privilège des frais de justice ;

- privilège ordinaire des salariés ;

- privilège des auteurs, compositeurs et artistes.

II. Caractères et effets

9639

Ces privilèges portent à la fois sur les meubles et sur les immeubles et ce n'est, d'après les textes, qu'en cas d'insuffisance du prix de vente des meubles, qu'ils s'exercent sur les immeubles.

Dispensés en principe d'inscription (et, par conséquent, occultes), ils priment alors les privilèges immobiliers spéciaux et les hypothèques.

B. Les privilèges spéciaux sur les immeubles

I. Énumération

9640

L'article 2374 du code civil établit plusieurs privilèges spéciaux sur les immeubles.

1. Le privilège du vendeur d'immeuble impayé ou non intégralement payé.

L'existence de ce privilège se justifie par le fait que le créancier de tout ou partie du prix de vente a mis une valeur nouvelle dans le patrimoine du débiteur et qu'il est équitable de lui garantir le paiement du prix - sur cette valeur - par préférence aux autres créanciers même hypothécaires.

2. Le privilège du prêteur de deniers pour l'acquisition d'un immeuble.

Un privilège analogue mais indépendant du privilège du vendeur est accordé à ceux qui ont fourni les fonds nécessaires à l'acquisition d'un immeuble.

3. Le privilège du copartageant créancier de soulte.

Ce privilège, qui garantit les obligations nées du partage et mises à la charge des autres copartageants, est également accordé aux cohéritiers créanciers d'indemnités dues par le successible gratifié qui conserve un bien donné au-delà de la quotité disponible.

4. Le privilège des architectes et entrepreneurs.

Il porte sur la plus-value procurée à l'immeuble par les travaux dont le prix est dû.

5. Le privilège du prêteur de deniers pour le paiement des ouvriers auteurs des travaux visés au 4.

6. Le privilège des créanciers et légataires d'un défunt, dit privilège de la séparation des patrimoines.

Ce privilège permet aux créanciers et légataires d'un défunt d'échapper à l'action des créanciers d'un héritier insolvable.

7. Le privilège des accédants à la propriété titulaires d'un contrat de location-accession régi par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location-accession à la propriété immobilière sur l'immeuble faisant l'objet du contrat, pour la garantie des droits qu'ils tiennent de ce contrat.

8. Le privilège du syndicat des copropriétaires, non soumis à la formalité de l'inscription (C.civ., art. 2374, 1° bis et C.civ., art. 2378).

9. Le privilège de la collectivité publique (État ou commune) pour la garantie des créances dont elle est titulaire à l'encontre du propriétaire d'un immeuble à usage d'habitation lorsqu'elle y a effectué des travaux d'office ou lorsqu'elle a pris en charge le relogement même temporaire des occupants.

II. Effets des inscriptions

9641

Les privilèges spéciaux ne produisent d'effet que si et dans la mesure où ils ont été inscrits. Ils confèrent alors à leur bénéficiaire droit de préférence et droit de suite pour la garantie du capital de la créance, de ses accessoires et de trois années d'intérêts au taux indiqué dans le bordereau. Mais leur publicité, comparable par ses effets à celle de la publication des actes translatifs, n'est ni constitutive, ni confortative de droits.

Inscrits dans un certain délai (deux mois de l'acte de vente ou de partage, de l'adjudication sur licitation ou de l'acte fixant l'indemnité, du contrat de location-accession, pour les sûretés référencées aux 1, 2, 3 et 7 du **n° 9640** ; quatre mois de l'ouverture de la succession pour l'avant-dernière sûreté référencée au 6 du **n° 9640**), les privilèges, autres que ceux visés aux 4 et 5 du **n° 9640**, prennent effet à la date de l'acte, de l'adjudication ou du décès. Non inscrits dans ce délai, ils dégénèrent en simples hypothèques légales.

Le privilège des architectes ou entrepreneurs et celui, correspondant, du prêteur de deniers font l'objet de deux inscriptions : avant et après l'exécution des travaux. Ils prennent effet à la date de la première inscription.

On notera que l'inscription du privilège du vendeur conserve l'action résolutoire.

Lorsqu'il a fait inscrire son droit, le créancier privilégié jouit d'une situation de faveur dans ses rapports :

- avec les autres créanciers, chirographaires ou inscrits ultérieurement, du même débiteur, puisqu'il possède à leur encontre un droit de préférence ;

- avec les tiers acquéreurs du bien grevé, dès lors qu'il jouit d'un droit de suite.

Chapitre 2 : Les hypothèques

9642

L'hypothèque est un droit que la qualité ou la nature de sa créance ou la volonté du débiteur donne à un créancier d'être préféré sous certaines conditions aux créanciers chirographaires du même débiteur.

A. Les diverses hypothèques

L'hypothèque est légale, judiciaire ou conventionnelle.

I. L'hypothèque légale

9643

L'hypothèque légale est celle qui est conférée par la loi au créancier se trouvant dans une certaine situation de droit ou de fait. Elle atteint soit tous les immeubles du débiteur, soit un immeuble déterminé.

Les hypothèques légales se rangent en trois catégories :

1. Hypothèques légales prévues par l'article 2400 du code civil.

Elles sont au nombre de cinq :

- celle d'un époux sur les biens de l'autre époux ;

- celle des mineurs et des majeurs en tutelle sur les biens du tuteur ou de l'administrateur légal ;

- celle de l'État, des départements, des communes et des établissements publics sur les biens des receveurs et administrateurs comptables ;

- celle du légataire sur les biens de la succession, en vertu de l'article 1017 du code civil ;

- celle qui garantit l'une des créances énumérées aux 2°, 3°, 5° à 8° de l'article 2331 du code civil ; il s'agit, notamment, des frais funéraires ; des frais de dernière maladie ; des fournitures de subsistances faites au débiteur et à sa famille pendant la dernière année ; de la créance de la victime de l'accident ou de ses ayants droit relative aux frais médicaux, pharmaceutiques et funéraires.

2. Hypothèques légales prévues par des dispositions diverses.

- hypothèque légale du syndicat des copropriétaires pour la garantie des créances de toute nature à l'encontre de chaque copropriétaire (loi n° 65-557 du 10 juillet 1965, art. 19) ;

- hypothèque légale du Trésor pour le recouvrement des impôts de toute nature et amendes fiscales (CGI, art. 1929 ter).

3. Hypothèques légales résultant de la dégénérescence de privilèges immobiliers spéciaux.

Voir n° 9641.

II. L'hypothèque judiciaire

9644

L'hypothèque judiciaire résulte des jugements de condamnation. Elle est attachée, de plein droit, à ces jugements, sans que le tribunal ait à constater son existence.

Cette sûreté peut être inscrite sur un immeuble quelconque du débiteur. Elle garantit le recouvrement des sommes au paiement desquelles ce débiteur a été condamné.

L'article L. 511-1 du code des procédures civiles d'exécution permet à toute personne dont la créance paraît fondée en son principe de solliciter du juge l'autorisation de prendre une hypothèque judiciaire conservatoire sur les biens de son débiteur, sans commandement préalable, si elle justifie de circonstances susceptibles d'en menacer le recouvrement.

Toutefois, une autorisation préalable du juge n'est pas nécessaire lorsque le créancier se prévaut de l'un des titres visés à l'article L. 511-2 du code des procédures civiles d'exécution.

III. L'hypothèque conventionnelle

9645

Instrument principal du crédit sur immeuble, avec les privilèges du vendeur et du prêteur de deniers pour l'acquisition, l'hypothèque conventionnelle est, en pratique, la sûreté le plus souvent inscrite avec ces privilèges.

Elle résulte d'un acte authentique, notarié, d'affectation hypothécaire, passé entre le créancier et le propriétaire débiteur ou une caution.

Est grevé chaque immeuble désigné comme tel dans l'acte. Sont garanties les sommes qui y sont spécialement indiquées, étant observé que la créance peut résulter soit du même acte, soit d'un acte distinct.

L'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 a :

- créé l'hypothèque rechargeable, qui permet à l'emprunteur d'inscrire une hypothèque pouvant être affectée à la garantie de créances autres que celles visées dans l'acte initial. Cette faculté doit être prévue dans l'inscription initiale. Le rechargement est publié par voie de mention en marge (article 2422 du code civil). L'hypothèque rechargeable est inscrite pour une durée de cinquante ans ;

- mis en place le prêt viager hypothécaire : l'immeuble hypothéqué garantit une créance devenant exigible seulement au décès de l'emprunteur. La créance exigible ne peut pas excéder la valeur de l'immeuble au décès.

Par ailleurs, l'article 30 de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés, permet la conclusion d'un pacte commissoire dans les actes d'affectation hypothécaire. Conformément aux dispositions de l'article 2459 du code civil, le pacte commissoire apparaît ainsi comme une stipulation supplétive d'une convention d'hypothèque, dont il ne peut être détaché. Pour permettre la publicité d'une telle stipulation suivant les règles de l'hypothèque à laquelle il se rattache, le décret n° 2008-466 du 19 mai 2008 prévoit les modalités de mention de ce pacte dans les différents bordereaux d'inscription.

B. Effets des inscriptions

9646

Comme celle des privilèges spéciaux, l'inscription des privilèges et hypothèques garantit le capital de la créance, ses accessoires et trois années d'intérêts ; elle produit des effets comparables à ceux des publications d'actes translatifs : elle n'est ni constitutive, ni même confortative de droits.

Lorsqu'il a fait inscrire son droit, le créancier hypothécaire jouit d'une situation de faveur comparable à celle du créancier privilégié.

Contrairement à l'inscription des privilèges spéciaux, celle des hypothèques n'a jamais d'effet rétroactif : elle prend toujours rang à sa propre date.

Des dispositions particulières fixent les rangs respectifs des inscriptions prises le même jour (C.civ., art. 2425).

Chapitre 3 : Transmission et extinction des sûretés

A. La transmission des sûretés

9647

Le privilège ou l'hypothèque se transmet par voie accessoire ou par voie principale.

La transmission est accessoire lorsqu'elle est la conséquence de la transmission de la créance elle-même intervenue soit à titre successoral, soit entre vifs à la suite d'une cession ou d'une subrogation le plus souvent conventionnelle mais parfois légale ou judiciaire.

La transmission a lieu à titre principal lorsqu'elle ne porte que sur la sûreté ou sur son inscription. Dans le premier cas, la convention consiste en une cession de sûreté ou en une subrogation à la sûreté. Dans le second, il n'est disposé que du rang de l'inscription (cession de rang ou d'antériorité, promesse d'abstention, stipulation de concurrence).

B. L'extinction des sûretés

9648

Le privilège ou l'hypothèque s'éteint de même par voie accessoire ou par voie principale.

L'extinction par voie accessoire est le mode normal d'extinction. La sûreté étant l'accessoire d'une créance, si cette dernière s'éteint pour quelque cause que ce soit (paiement, prescription, confusion, compensation etc.), la sûreté s'éteint également. L'extinction peut d'ailleurs n'être que partielle (réduction de créance).

Dans l'hypothèse d'extinction par voie principale, la sûreté disparaît alors que la créance garantie subsiste. Il en est ainsi en cas de prescription de la sûreté, d'anéantissement du droit grevé et, surtout, en pratique, de renonciation totale (mainlevée totale) ou partielle (réduction de gage) à cette sûreté.

Il est, en outre, des situations où l'extinction n'affecte que le droit de suite (exemple : perte du droit de suite résultant de la purge). Il arrive, enfin, que l'hypothèque éteinte sur un bien soit reportée sur un autre (exemple : après clôture d'opérations d'aménagement foncier).

C. Les mentions en marge et leurs effets

9649

La plupart des situations évoquées ci-dessus (cf. **n° 9647**) peuvent, comme toutes les modifications qui n'aggravent pas la situation du propriétaire grevé, être rendues publiques par de simples mentions portées par le service chargé de la publicité foncière en marge des inscriptions concernées.

Les mentions autres que celles des radiations totales ou partielles étaient, récemment encore, tenues pour opérées, facultativement, dans le seul but d'informer les usagers. La cour de cassation semble vouloir les considérer comme obligatoires et nécessaires à l'opposabilité des modifications constatées.

Quant aux mentions de radiations, elles ont, par définition, pour objet de mettre fin en totalité ou en partie aux effets des inscriptions avant l'événement de leur péremption.

Titre 3 : Règles gouvernant les réquisitions de formalités et la conservation de la documentation

9650

Le double fait que les formalités de publicité foncière produisent des effets de droit dans l'ordre civil et peuvent engager la responsabilité de l'État (jusqu'au 31 décembre 2012, la responsabilité personnelle des conservateurs des hypothèques était engagée) explique que les formalités soient requises et conservées suivant des règles précises.

Chapitre 1 : Les réquisitions de formalités

A. Lieu, forme, auteur et époque des réquisitions

I. Bureau compétent

9651

Les formalités sont requises au service chargé de la publicité foncière de la situation des immeubles concernés.

Remarque : S'agissant des bureaux compétents pour procéder à la formalitée fusionnée, voir BOI-ENR-DG-40-20-30.

II. Forme de la réquisition

9652

Aucune opération, aucun fait juridique ne saurait être publié s'il n'est pas constaté par un écrit authentique (C.civ., art. 710-1), dressé spécialement, si besoin est, en vue de l'accomplissement de la formalité.

Pour les publications, la réquisition résulte implicitement du dépôt (remise directe, par voie postale ou dématérialisée *via* le serveur Télé@ctes) de deux reproductions de l'écrit ; les réquisitions écrites sont exceptionnelles.

Pour les inscriptions, au contraire, le texte même des documents déposés contient une réquisition expresse de formalité. Il en est de même pour la plupart des mentions en marge d'inscriptions et spécialement pour les mentions de radiation.

III. Auteur de la réquisition

9653

Une partie, son représentant, une personne quelconque peut effectuer le dépôt des documents à

publier.

Mais plusieurs dispositions obligent certaines personnes à requérir des formalités déterminées : article 32 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 pour les rédacteurs d'actes et avocats, article 87 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 pour le ministère public (hypothèque légale d'un époux) et pour le greffier du juge des tutelles (hypothèque légale des personnes en tutelle) etc.

En outre, dans les cas où le service chargé de la publicité foncière vérifie que le consentement d'un titulaire de droit a été valablement exprimé (mentions en marge des inscriptions), il importe que la réquisition, alors expresse, émane bien de ce titulaire.

IV. Époque de la réquisition

9654

1. Le délai des publications (prescrit sous peine de sanctions civiles) est normalement de trois mois.

Il court : pour les actes, de leur date, pour les décisions judiciaires, du jour où elles sont devenues définitives.

Ce délai est, toutefois :

- réduit à un mois pour les actes, soumis à la formalité fusionnée (sous peine de sanctions fiscales), sauf en cas d'adjudication pour lequel le délai est porté à deux mois (BOI-ENR-DG-40-20-40) ;

- réduit à un mois pour les décisions anéantissant un acte de nature à être publié et à un mois à compter de son homologation pour l'acte constitutif d'un bien de famille ;

- fixé pour les attestations notariées après décès à quatre mois à dater du jour où le notaire a été requis de les établir.

2. En général, aucun délai de rigueur n'est imparti pour les réquisitions d'inscrire, mais les créanciers ont le plus grand intérêt à les formuler rapidement.

En effet,

- le rang de l'inscription dépend de la date de la formalité ;

- les privilèges spéciaux non inscrits dans un certain délai dégénèrent en hypothèques légales. Il en est ainsi de l'inscription du privilège de prêteur de deniers ou du copartageant, qui doit être faite dans les deux mois suivant la date de l'acte. Cette prescription affecte la publication de l'acte de vente ou de partage, qui doit être requise préalablement ou en même temps que l'inscription ;

- certains événements arrêtent le cours des inscriptions utiles : publication d'une aliénation, acceptation sous bénéfice d'inventaire ou vacance d'une succession, redressement et liquidation judiciaires, saisie.

3. Sauf cas particuliers (ex. : mention prévue à l'article 2403 du code civil), il n'est pas fixé de délai pour la réquisition des mentions.

4. La date de la réquisition étant fondamentale pour la détermination des effets des formalités, les remises de documents sont constatées au registre dit « des dépôts », tenu par ordre chronologique.

B. Forme des documents déposés pour être publiés (ou mentionnés) ou produits en vue d'une inscription

I. Règle de l'authenticité obligatoire

9655

En règle générale, ne peuvent donner lieu à une publication, inscription ou mention que des écrits en la forme authentique (C.civ., art. 710-1) :

Un écrit est authentique lorsqu'il émane ou a été établi avec le concours d'un représentant, direct ou délégué de la puissance publique, agissant en cette qualité, dans les limites de sa compétence (ratione materiae et loci) et de sa capacité avec les solennités requises par la loi à peine de nullité.

Les écrits des représentants directs de la puissance publique sont : soit des actes d'autorité (lois, décrets, arrêtés, décisions), soit des décisions judiciaires, soit, enfin, des actes en la forme

administrative.

Dressent des écrits authentiques sur délégation : les notaires, les chanceliers de consulat, les huissiers de justice agissant dans le cadre d'une mission légale ou judiciaire.

L'écrit authentique présente des avantages appréciables : il est l'œuvre d'une personne qualifiée et responsable, tenue de requérir la publicité ; il est, la plupart du temps, conservé en minute et exécutoire ; contenant des énonciations faisant foi jusqu'à inscription de faux, il se prête mal aux manœuvres frauduleuses.

II. Applications de la règle

9656

Outre que les décisions judiciaires à publier sont naturellement revêtues du caractère d'authenticité, tout acte sujet à publicité doit être dressé en la forme authentique (C. civ., art. 710-1).

Ce n'est que dans de très rares hypothèses que des écrits rédigés et demeurés sous seing privé peuvent donner lieu à publication sans autre exigence ou après avoir fait l'objet d'un dépôt simple aux minutes d'un notaire.

L'hypothèque conventionnelle résulte, en principe, d'un acte notarié (C.civ., art. 2416), exceptionnellement, d'un acte en la forme administrative. Les jugements qui emportent hypothèque judiciaire sont naturellement authentiques.

Quant aux titres prouvant qu'un créancier est titulaire d'un privilège spécial ou se trouve dans la situation de bénéficier d'une hypothèque légale, ils sont en fait le plus souvent authentiques, notamment en raison de l'application de l'article 710-1 du code civil ou du fait de l'intervention d'un représentant de la puissance publique.

En matière de mentions en marge, l'authenticité :

- procède, pour les saisies, de la nature même des actes et décisions mentionnés ;

- est imposée, pour les inscriptions, par l'article 710-1 du code civil et par l'article 2441 du code civil (jugements ou mainlevées en la forme administrative ou notariée).

III. Documents remis au service chargé de la publicité foncière

9657

Les publications s'opèrent par le dépôt de deux expéditions, extraits littéraux ou copies de l'acte ou de la décision certifiés conformes à la minute et collationnés. L'un des documents, établi sur une formule de publication spéciale fournie par l'administration ou reproduite selon des normes préétablies, est conservé au service chargé de la publicité foncière, l'autre est rendu au requérant après exécution de la formalité (revêtu d'une mention constatant cette exécution : « Publié... », ou « Publié et enregistré », ou, en cas de rejet d'un acte soumis à la formalité fusionnée, « Enregistré... »).

L'extrait littéral permet, essentiellement, lorsqu'un titre concerne des immeubles situés dans le ressort de plusieurs services chargés de la publicité foncière, de ne faire apparaître dans les documents remis à chaque service que les biens relevant de sa compétence territoriale. Mais si le titre est soumis à la formalité fusionnée, deux expéditions ou copies complètes sont obligatoirement déposées au service chargé de la publicité foncière où cette formalité est requise.

S'agissant des ventes d'immeubles autres que judiciaires, les expéditions, extraits littéraux ou copies de l'acte doivent comporter une partie normalisée, seule publiée au fichier immobilier, qui contient uniquement les éléments indispensables à la publicité des droits réels et à l'assiette de la contribution de sécurité immobilière prévue à l'article 879 du CGI, des impôts, droits et taxes (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié, art. 34 et 34-1).

Les sûretés sont inscrites sur le dépôt de deux bordereaux d'inscription, sortes d'extraits analytiques, certifiés conformes entre eux dont l'un destiné aux archives, est obligatoirement rédigé sur un imprimé normalisé fourni par l'administration ou reproduit selon des normes préétablies. Le bordereau d'inscription mentionne également, si elle existe, la clause portant pacte commissoire. Pour l'inscription des hypothèques et sûretés judiciaires, le requérant doit en outre présenter, au service chargé de la publicité foncière, l'original, une expédition authentique ou un extrait littéral du titre donnant naissance à la sûreté.

Les renouvellements d'inscription sont requis au moyen de deux bordereaux spéciaux (à cadres).

En ce qui concerne les mentions en marge, une certaine latitude est laissée aux services chargés de

la publicité foncière pour décider de la nature et du nombre des documents à exiger.

C. Contenu des documents - pièces jointes

I. Contenu des documents

9658

Seul est ici évoqué le contenu des documents établis sur les formules de publicité fournies par l'administration ou sur les papiers admis en leur lieu et place.

1. Énonciations fixant la portée de l'opération ou du fait juridique à publier

Pour les actes et décisions judiciaires à publier, ces énonciations, reproduction littérale du titre lui-même, varient selon la nature de ce titre : vente, échange, annulation, résolution, etc.

Pour les inscriptions, il s'agit d'énonciations analytiques concises indiquant : le domicile élu, le titre du créancier, la créance garantie et les précisions imposées par des dispositions particulières.

2. Désignation des parties

Les parties sont désignées au vu de pièces justificatives déterminées.

Elles le sont, s'il s'agit :

- de personnes physiques, par leurs nom, prénoms dans l'ordre de l'état civil, domicile, date et lieu de naissance, profession, et nom du conjoint ;

- de personnes morales, par leurs dénomination, leur forme juridique et leur siège.

À ces éléments d'identification s'ajoutent, selon le cas, d'autres éléments obligatoires :

- pour les personnes morales inscrites au répertoire prévu par le décret n° 73-314 du 14 mars 1973 modifié : le numéro d'identité (n° SIREN) qui leur a été attribué, complété pour les personnes morales assujetties à immatriculation au registre du commerce et des sociétés par la mention « RCS » suivie du nom de la ville où se trouve le greffe où l'immatriculation a été effectuée. Pour les personnes morales non identifiées au répertoire précité, le certificat d'identité doit être complété d'une mention attestant de la situation ;

- pour les associations ou les syndicats, la date et le lieu de leur déclaration d'existence ou du dépôt de leurs statuts.

Enfin, l'acte doit contenir l'identification du ou des représentants de la personne morale partie à l'acte ou à la décision judiciaire soumise à publicité.

3. Identification des biens

Les biens sont identifiés :

- dans tous les cas et sur la base d'un extrait cadastral récent, par leurs nature, situation (commune, arrondissement etc.), contenance et désignation cadastrale : section, numéro du plan et lieu-dit (ou voie et numéro pour les immeubles dits « urbains ») ;

- en outre, quand ils consistent en certaines fractions d'immeuble, par un numéro de lot (donné dans un état descriptif de division) et par la quote-part dans la propriété du sol incluse dans ce lot, lorsqu'elle existe et est déterminée.

4. Références de la publicité

Par application du principe de l'effet relatif des formalités, sont généralement exigées les références (date, volume, numéro) de la publicité donnée au titre du disposant.

5. Certification de l'identité des parties

Il est certifié, in fine, que l'identité des parties a été régulièrement justifiée.

L'article 75 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 énumère les pièces pouvant être utilisées pour établir le certificat d'identité des parties à un acte.

> **Remarque :** Auparavant lorsque la partie concernée était une personne morale, le certificat devait énoncer la pièce justifiant l'identité de cette personne. Cette exigence est supprimée par l'article 2 du décret n° 2012-1462 du 26 décembre 2012 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 portant suppression du régime des conservateurs des hypothèques et pour l'adaptation de la publicité foncière.

Les différentes pièces et les particularités correspondantes du certificat sont indiquées dans le tableau figurant ci-après.

Sont habilités à certifier l'identité, outre les notaires, avocats, huissiers de justice et autorités administratives, un certain nombre de personnes limitativement énumérées par les textes (décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955, art. 38).

<table>
<tr><th colspan="3">PIÈCES JUSTIFICATIVES DE L'IDENTITÉ DES PARTIES</th></tr>
<tr><th colspan="2">Parties concernées</th><th>Pièces justificatives</th><th>Libellé du certificat</th></tr>
<tr><td colspan="2">Personnes physiques nées en France (1)</td><td>Extrait de l'acte de naissance ayant moins de six mois de date.</td><td rowspan="7">Indiquer que l'identité a été régulièrement justifiée, sans autre précision.</td></tr>
<tr><td rowspan="6">Personnes physiques nées hors de France (1)</td><td>Ayant acquis ou recouvré la nationalité française.</td><td>Extrait de l'acte tenant lieu d'acte de naissance ayant moins de six mois de date (C.civ., art. 98 et C.civ., art. 98-2).</td></tr>
<tr><td>Mariées en France (1).</td><td>Extrait de l'acte de mariage ayant moins de six mois de date.</td></tr>
<tr><td>Non mariées en France (1) mais naturalisées françaises.</td><td>Un des documents administratifs constatant la naturalisation.</td></tr>
<tr><td>Autres cas.</td><td>Extrait de l'acte de naissance, quelle que soit sa date (2).</td></tr>
<tr><td>S'il est impossible d'obtenir un extrait de l'acte de naissance ou une des pièces indiquées ci-dessus.</td><td>Passeport, carte d'identité ou acte de notoriété (2).</td></tr>
<tr><td>Si la formalité est requise sans le concours du titulaire du droit et s'il est impossible d'obtenir l'une des pièces déjà citées.</td><td>Renseignements d'état civil obtenus des administrations, services ou établissements publics de l'État, des départements, des communes ou des établissements nationalisés.
À défaut : renseignements figurant dans les documents déjà transcrits ou publiés ou dans des actes ou décisions précédemment enregistrés.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Personnes morales</td><td>Ayant leur siège en France (1).</td><td>Original, expédition ou copie collationnée de tout document constatant la dénomination, la forme juridique et le siège actuels de la personne morale ainsi que, si elle est inscrite au répertoire des entreprises et de leurs établissements, son numéro d'identité.</td><td rowspan="2">Indiquer que l'identité a été régulièrement justifiée, sans autre précision.</td></tr>
<tr><td>N'ayant pas leur siège en France (1).</td><td>Même documents, délivrés ou certifiés par l'autorité administrative ou l'agent diplomatique ou consulaire qui représente la France au lieu du siège (2).</td></tr>
</table>

(1) France métropolitaine, Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion et Saint-Pierre-et-Miquelon.
(2) Accompagné(s), le cas échéant, d'une traduction en français certifiée soit par un agent diplomatique ou consulaire, soit par un interprète habituellement commis par les tribunaux.

II. Pièces jointes

9659

Pour assurer la concordance de la documentation juridique et du cadastre, le requérant, dans de très nombreuses hypothèses, joint aux documents déposés un extrait modèle n° 1, n° 2 ou n° 3 selon le cas, destiné à être transmis au service chargé de la tenue des documents cadastraux.

D'autres pièces sont parfois nécessaires. On citera, à titre d'exemples :

- le document d'arpentage, s'il y a division de parcelle ;

- la copie ou l'extrait, comportant la désignation et le numérotage des lots, de l'état descriptif de division ;

- la déclaration de TVA.

Remarque : Voir également BOI-ENR-DG-40-20-20-10 pour plus de précisions notamment sur la forme et la nature des documents à déposer dans le cadre de la formalité fusionnée.

D. Refus ou rejet des documents irréguliers

I. Rôle actif du service chargé de la publicité foncière

9660

Afin de conférer à la documentation une valeur optimale, les textes donnent au service chargé de la publicité foncière, sans en faire pour autant un juge, le pouvoir d'écarter les documents irréguliers de la publicité dans des hypothèses nombreuses, mais que la jurisprudence semble vouloir tenir pour limitativement énumérées.

Par le refus du dépôt, sont sanctionnées des irrégularités graves ou évidentes ; par le rejet de la formalité, précédé d'une tentative de régularisation, des irrégularités moins importantes ou n'apparaissant qu'à la suite de rapprochements avec les formalités antérieures.

Cependant, des irrégularités qui entraîneraient le refus de publication ne sont quelquefois sanctionnées en matière d'inscriptions que par le rejet, de façon à laisser au créancier la plus grande chance de ne pas perdre son rang.

À l'inverse, en cas de renouvellement, la péremption ou la radiation de l'inscription originaire est une cause de refus du dépôt alors que sa constatation oblige à consulter le fichier.

Le contrôle par le service chargé de la publicité foncière ne porte que sur des éléments matériels apparents.

S'agissant de mentions en marge, le service chargé de la publicité foncière a un rôle encore plus étendu puisqu'il vérifie l'état, la qualité et la capacité des parties intéressées.

II. Le refus du dépôt

(BOI-ENR-DG-40-20-20-20 au II-A-1)

9661

Le dépôt est refusé si, par exemple :

- le document à conserver au service chargé de la publicité foncière ne comporte pas la mention de certification de l'identité des parties ou si cette mention est irrégulière (absence, notamment, d'un élément de désignation) ;

- les immeubles n'y sont pas individuellement désignés (omission d'un élément d'identification) ;

- l'extrait modèle n° 1 ou n° 2 ou le document modificatif du parcellaire cadastral qui était obligatoire fait défaut ;

- les expéditions, extraits littéraux ou copies des actes de vente autre que judiciaire ne comportent pas de partie normalisée ou si cette partie ne figure pas en tête des extraits ou copies ou n'est pas terminée par une mention de clôture ;

- l'expédition, copie ou extrait destiné aux archives, ne répond pas aux conditions de forme prescrites ou ne contient pas les références nécessaires à la publicité donnée au titre du disposant.

Aucun commencement d'exécution de la formalité n'est permis : le registre des dépôts n'est pas annoté.

Chaque formalité refusée fait l'objet d'une décision de refus notifiée au déposant dans le délai de 15 jours à compter de la remise des documents (8 jours pour les commandements valant saisie et 1 mois pour les formalités requises en vertu de l'article 2430 du code civil). Cette notification s'accompagne de la restitution des documents déposés et doit satisfaire à certaines conditions de forme et de délai. La décision du service chargé de la publicité foncière peut, s'il y a lieu, faire l'objet, dans les huit jours de sa notification, d'un recours devant le président du tribunal de grande instance qui statue comme en matière de référé.

III. Le rejet de la formalité

(BOI-ENR-DG-40-20-20-20 au V)

9662

La formalité est rejetée si, par exemple :

- le document à conserver au service chargé de la publicité foncière ne contient pas l'un des éléments de la désignation des parties suivants : domicile, profession pour les personnes physiques, date et lieu de déclaration de dépôt des statuts pour les personnes morales ;

- une discordance existe entre le document déposé et les documents antérieurement publiés au regard des éléments de désignation des parties ou des immeubles ;

- un extrait modèle n° 3 était obligatoire et n'a pas été produit ;

- une cause de refus est constatée après annotation du registre des dépôts ;

- la partie normalisée produite dans les expéditions, extraits ou copies d'actes de vente autre que judiciaire n'est pas conforme aux prescriptions réglementaires (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 34-1) ;

- le bordereau d'inscription destiné aux archives ne répond pas aux conditions de forme prescrites ou ne contient pas les références à la publicité donnée au titre du propriétaire grevé.

Par hypothèse, le registre des dépôts est annoté. Le fichier immobilier reçoit lui-même une annotation d'attente.

Sauf cas particuliers, la cause de rejet est notifiée dans le mois du dépôt au signataire du certificat d'identité qui dispose également d'un délai d'un mois pour réparer l'irrégularité signalée.

Si la réparation a lieu en temps utile, elle est constatée pour ordre au registre des dépôts et la formalité est opérée. Dans le cas contraire, le rejet est prononcé.

La décision de rejet peut, s'il y a lieu, faire l'objet, dans les huit jours de sa notification, d'un recours devant le président du tribunal précité qui statue comme en matière de référé.

Chapitre 2 : La vie des publications

A. Règle de la perpétuité et de l'intangibilité des publications

9663

En règle générale, les publications sont perpétuelles et intangibles : à partir du moment où elles ont été opérées, elles sont et doivent demeurer éternellement dans la documentation en leur état originaire.

I. Absence d'effet des publications ultérieures modificatives ou infirmatives

9664

Si l'acquisition d'un immeuble est suivie de la vente du même immeuble ou de l'annulation du contrat, le service chargé de la publicité foncière révèle l'acquisition et la vente ou l'acquisition et l'annulation. C'est à l'usager à en tirer la conséquence que l'acquéreur est en réalité dépossédé.

II. Absence d'effet du caractère temporaire des droits ou restrictions publiées

9665

Bien que l'interdiction faite à un époux de disposer de ses droits sur des immeubles ne puisse durer plus de trois ans, que la plupart des baux soient à durée limitée ou qu'une promesse de vente ne soit consentie qu'à l'intérieur d'un certain délai, les formalités correspondantes sont révélées même après l'expiration du temps prévu.

III. Absence d'effet des conditions de mise à jour du fichier immobilier

9666

Le fichier présente la situation exacte des immeubles à un moment donné. Toutefois, les publications qui ont perdu leur caractère d'actualité conservent leur intérêt « historique » (et peuvent, du reste, être remises en cause - en théorie - dans les limites de la prescription).

IV. Absence d'effet des conditions d'archivage des documents et des fiches

9667

Conformément aux dispositions de l'article 10 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 dans sa rédaction résultant de l'article 1er du décret n° 2008-1055 du 10 octobre 2008, les documents déposés dans les services chargés de la publicité foncière depuis plus de cinquante ans ainsi que ceux produits pour leur exploitation sont versés aux services départementaux d'archives suivant les modalités déterminées par un arrêté des ministres chargés de la culture et du budget.

Cette disposition ne s'applique pas aux inscriptions subsistantes.

Les documents postérieurs au 31 décembre 1955, qui sont conservés sur des supports de substitution ou sous forme dématérialisée, sont versés sous ces formes aux services départementaux d'archives. Ces documents continuent néanmoins d'être délivrés dans les conditions et selon les modalités fixées par l'arrêté du 10 octobre 2008 (JO du 12 octobre) [cf. n° 9695-2 sur les modalités de délivrance par le service chargé de la publicité foncière].

B. Exception apparente : les publications provisoires

9668

La publication de certains documents cités à l'article 37 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 a un caractère provisoire (cf. n° 9634) : elle a effet pendant trois ans, sauf prorogation.

Même devenue inefficace, pareille publication demeure dans la documentation et est, le cas échéant, révélée.

C. Exception véritable : les saisies

I. Durée de la publication du commandement

9669

La publication du commandement pour valoir saisie a effet pendant deux ans (code des procédures civiles d'exécution, art. R. 321-20), sauf prorogation mentionnée en marge.

Toutes les saisies non révélées par le fichier immobilier ont dû être renouvelées avant le 1er janvier 1975 pour y apparaître à peine de péremption.

II. Mentions en marge du commandement

9670

Sont mentionnés en marge du commandement publié, qui joue (comme le cahier des charges au greffe) un rôle « centralisateur », le refus du service chargé de la publicité foncière de publier une autre saisie du même immeuble du chef du même propriétaire et les principaux actes de la procédure de saisie, y compris la publication de l'adjudication (décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955, art. 80).

III. Radiation des saisies

9671

Il peut être mis fin aux saisies en cours par leur radiation, mentionnée en marge du commandement publié (même article). La saisie radiée disparaît comme la saisie périmée.

Chapitre 3 : La vie des inscriptions

À l'inverse des publications autres que les saisies en cours, les inscriptions n'ont qu'une durée limitée et ne sont pas intangibles.

A. Durée des inscriptions

I. Période normale d'efficacité

9672

1. Régime antérieur au 1er janvier 1968.

Avant le 1er janvier 1956, les inscriptions avaient effet :

- soit pendant dix ans, délai à l'expiration duquel elles étaient périmées ;

- soit sans limitation de durée.

Du 1er janvier 1956 au 31 décembre 1967, la plupart des inscriptions qui auraient été autrefois perpétuelles n'ont pu être requises que pour trente-cinq ans ou jusqu'à une date telle que leur durée n'excède pas trente-cinq ans ; les autres étaient soumises à la péremption décennale.

2. Régime actuel (article 2434 du code civil dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés entrée en vigueur le 25 mars 2006).

a. Les inscriptions requises conservent le privilège ou l'hypothèque jusqu'à une date qu'il appartient au créancier de fixer lui-même, en tête des bordereaux, dans certaines limites :

- si l'obligation doit être acquittée à une ou plusieurs échéances déterminées, cette date ne peut être postérieure de plus d'un an (deux ans avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés) à l'échéance ou à la dernière échéance, sans que la durée de l'inscription puisse excéder cinquante ans (trente-cinq ans avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés) ;

- si l'échéance ou la dernière échéance est indéterminée, la durée de l'inscription est au plus de cinquante années (dix ans avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006). Cette règle s'applique notamment en cas d'inscription d'hypothèque garantissant un prêt viager hypothécaire ou d'inscription d'hypothèque rechargeable ;

- si l'échéance est antérieure ou concomitante à l'inscription, elle ne peut être postérieure de plus de dix ans au jour de la formalité ;

- lorsque la sûreté garantit plusieurs créances et que celles-ci sont telles que plusieurs des trois alinéas précédents sont applicables, le créancier peut requérir soit, pour chacune d'elles, des inscriptions distinctes, soit une inscription unique pour l'ensemble jusqu'à la date la plus éloignée. Il en est de même lorsque plusieurs créances à échéances déterminées différentes.

Par exception, les inscriptions provisoires d'hypothèque judiciaire et de l'hypothèque légale des époux ont effet jusqu'au dernier jour d'un délai uniforme de trois années décompté à partir de la formalité (délai préfix non susceptible d'interruption, ni de suspension).

b. Toutes les inscriptions non encore révélées par le fichier immobilier ont dû être renouvelées, pour y apparaître à peine de péremption, avant le 1er janvier 1972 avec effet jusqu'à une date fixée conformément aux nouvelles règles.

Quant aux inscriptions prises de 1956 à 1967, elles conservent la durée initialement prévue, sauf leur renouvellement éventuel dans les conditions actuelles.

II. Péremption et radiation des inscriptions

9673

Les inscriptions disparaissent du fait de leur péremption ou radiation.

1. La péremption.

Une inscription est périmée le lendemain à zéro heure de la date extrême d'effet fixée par le créancier. Elle disparaît ainsi naturellement sans formalité ni frais.

Si l'inscription vient à périmer alors que l'hypothèque subsiste, le créancier demeure créancier hypothécaire, mais il perd le bénéfice du rang que lui assurait cette inscription et ne peut éventuellement que requérir une nouvelle inscription, prenant rang à sa propre date.

2. La radiation.

Inversement, une sûreté peut disparaître, ou être jugée inutile alors que l'inscription, signe de sa publicité, demeure. Si la péremption est lointaine, la radiation de l'inscription peut s'imposer (cf. **n° 9676**).

III. Renouvellement des inscriptions

9674

Le moyen d'éviter la péremption de l'inscription est de requérir son renouvellement avant la cessation de ses effets.

L'inscription en renouvellement n'est pas une nouvelle inscription : elle n'est pas attributive de rang, mais conserve au privilège ou à l'hypothèque le rang que lui assignait l'inscription renouvelée. C'est une inscription de consolidation.

Elle est elle-même requise jusqu'à une date déterminée, comme il est précisé au 2 du **n° 9672**.

B. Les mentions en marge des inscriptions

I. Les différentes mentions en marge

9675

Le bordereau d'inscription indique sur quel immeuble et pour garantie de quelle somme la publicité du privilège ou de l'hypothèque est requise. Toute extension du gage, toute augmentation de la créance oblige à prendre une inscription complémentaire ayant effet à compter de sa propre date.

En revanche, toute modification qui se situe dans les limites de la charge primitivement publiée peut faire l'objet d'une simple mention en marge du bordereau (analyse succincte mais précise de la modification, datée et signée par le service chargé de la publicité foncière). Cette manière de procéder présente l'avantage d'actualiser le bordereau, sans danger pour le propriétaire grevé et les tiers ; on peut ainsi connaître à toute époque, sur la base d'un document unique, la situation exacte de l'inscription.

L'article 2430 du code civil autorise la mention :

- des changements de domicile ;

- des prorogations de délai ;

- des transferts qui ont été consentis ;

- des subrogations et cessions d'antériorité ;

- des mainlevées et réductions ;

- et, d'une manière générale, de « toutes modifications, notamment dans la personne du créancier bénéficiaire de l'inscription, qui n'ont pas pour effet d'aggraver la situation du débiteur » ;

- des conventions de rechargement visées à l'article 2422 du code civil.

L'exécution de la formalité est attestée, pour les mentions autres que les radiations, par un certificat portant copie de la mention. Ce certificat est parfois précédé d'un extrait de la formalité concernée.

II. La radiation de l'inscription

9676

En vertu de l'article 2440 du code civil, les inscriptions sont rayées soit sur le consentement du créancier qui en donne mainlevée (mainlevée volontaire), soit sur l'ordre du tribunal (mainlevée judiciaire).

La mainlevée est l'acte (ou la décision) par lequel le créancier (ou l'autorité judiciaire) consent à la radiation destinée à anéantir l'inscription (ou l'ordonne) ; la radiation est l'œuvre du service chargé de la publicité foncière.

La radiation totale met fin à tous les effets de l'inscription. La radiation peut aussi n'être que partielle, soit qu'elle constate la diminution de la somme garantie (réduction de créance), soit qu'elle dégrève un élément du gage primitif (réduction de gage ou « cantonnement »).

La plupart des autres mentions autorisées, du moins celles qui constatent un changement dans la personne du créancier (ne serait-ce que pour le rang de l'inscription), sont également graves car elles valent dans une certaine mesure radiation et modifient les conditions dans lesquelles la radiation définitive pourra intervenir. Aussi bien les règles gouvernant les radiations leur sont-elles généralement applicables.

Si le code civil n'a pas accordé au service chargé de la publicité foncière le droit de contrôler le bien fondé de l'inscription, il l'oblige, par contre, à vérifier sous sa responsabilité la régularité des actes ou décisions de mainlevée.

Ce contrôle étendu se justifie, d'une part, par le fait que le service chargé de la publicité foncière est le gardien des inscriptions opérées auprès de lui, d'autre part, par les conséquences parfois irréparables qui découleraient d'une radiation injustifiée.

Il conduit le service chargé de la publicité foncière à vérifier la validité de la mainlevée en la forme et au fond et à exiger, dans certains cas, en plus de l'expédition de l'acte authentique ou du jugement, la production de toutes les pièces justificatives nécessaires à sa pleine information, notamment en ce qui concerne l'état, la qualité et la capacité des parties intéressées ou la circonstance que la décision est passée en force de chose jugée.

La complexité de certaines radiations a conduit à rechercher des allégements :

- Aucune pièce justificative n'est exigée en ce qui concerne les énonciations de l'acte qui établissent effectivement l'état, la qualité et la capacité des parties, lorsque ces énonciations sont certifiées exactes dans ledit acte par le notaire ou l'autorité administrative (C. civ., art. 2441, al. 2).

Une disposition comparable a été adoptée pour le pouvoir d'un époux de donner mainlevée, seul, d'inscriptions faisant suite à un contrat passé par lui sans le concours de son conjoint (décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955, art. 59-1) ;

- De même, le régime actuel de la durée des inscriptions tend à rendre les radiations moins fréquentes (cf. n^{os} 9672 et 9673).

L'acte de mainlevée des inscriptions hypothécaires a été normalisé pour faciliter son traitement. L'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006, en instituant un troisième alinéa à l'article 2441 du code civil, a permis la radiation d'une inscription d'hypothèque conventionnelle par production d'une copie d'acte notarié certifiant que le créancier a, à la demande du débiteur, donné son accord à ladite radiation. Le contrôle du service chargé de la publicité foncière se limite à la régularité formelle de l'acte à l'exclusion de sa validité au fond. Ce dispositif de radiation simplifiée, initialement réservé aux inscriptions d'hypothèques conventionnelles, a été étendu par l'article 10 de la loi n° 2007-212 du 20 février 2007 à tous types de sûretés.

Partie 3 : Constitution, mise à jour et exploitation de la documentation foncière

9677

La publicité foncière s'opère par le dépôt de documents relatifs à des droits, par leur analyse au fichier immobilier et par la délivrance des informations contenues dans ces documents et fichier. Si la qualité de la documentation résulte des règles exposées ci-avant, son efficacité dépend étroitement des

conditions techniques dans lesquelles les documents déposés sont classés et analysés, mis à jour et exploités. Le fichier joue, à cet égard, un rôle capital.

Titre 1 : La constitution de la documentation

9678

La documentation conservée dans les services chargés de la publicité foncière a toujours comporté des « registres de formalités » et des instruments de recherches permettant d'y accéder. Depuis le 1er janvier 1956, elle se compose, de surcroît, d'analyses faites au fichier immobilier, forme moderne de livre foncier adapté aux besoins présents, qui est, en droit et en fait, l'instrument fondamental de la publicité. Tout en préservant les principes posés par le décret n° 55-22 et le décret n° 55-1350 de 1955, la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 et les décrets pris pour son application ont notamment introduit les règles applicables à une gestion informatisée du fichier immobilier.

Chapitre 1 : Les documents enliassés

9679

La documentation que représentent les expéditions, extraits ou copies d'actes ou de décisions judiciaires et les bordereaux d'inscriptions se constitue au fur et à mesure de l'exécution des formalités.

Lorsque ces dernières ont été accomplies, les documents correspondants, revêtus des références (date, numéro) de leur inscription au registre des dépôts et de leurs propres références d'enliassement, sont placés dans des reliures pour former les registres dits « de formalités » classés en cinq séries distinctes :

- expéditions, copies ou extraits autres que ceux indiqués ci-après (ou « publications ordinaires ») ;

- expéditions des procès-verbaux ou arrêtés de réorganisation foncière ou d'aménagement foncier ;

- copies de commandements valant saisie ;

- bordereaux d'inscription.

Les documents justifiant une mention en marge ou se trouvant en instance de rejet font l'objet d'un classement spécial pour les premiers, provisoire pour les seconds.

Chapitre 2 : Le fichier immobilier

A. Composition du fichier immobilier tenu jusqu'à l'informatisation

I. Distinction entre immeubles

9680

Les textes de 1955 ont établi, pour la constitution du fichier immobilier, une distinction entre deux sortes d'immeubles :

1. Les immeubles urbains, qui sont :

- les immeubles, bâtis ou non, situés dans des communes qui dépendaient de l'ancien département de la Seine ;

- les immeubles, bâtis ou non, situés dans les communes de plus de 10 000 habitants des départements d'outre-mer, dès la mise en service du cadastre ;

- les immeubles, bâtis ou non, situés dans les communes de plus de 10 000 habitants des départements d'outre-mer, dès la mise en service du cadastre ;

- dans toutes les communes à cadastre rénové, les immeubles qui font l'objet d'un lotissement, de

certaines divisions ou d'une copropriété ;

- dans les communes à ancien cadastre de plus de 10 000 habitants, les immeubles bâtis se trouvant dans les parties agglomérées et en bordure de voies régulièrement numérotées.

2. Les immeubles ruraux, appellation englobant tous les autres immeubles.

II. Composition du fichier immobilier

9681

Ce fichier se compose de trois catégories essentielles de fiches de format 43 × 29,5 cm : les fiches personnelles de propriétaire, les fiches d'immeuble et les fiches parcellaires, qui ont été numérisées et constituent la base d'images autonome (BIA).

1. Les fiches personnelles de propriétaire

9681-1

Tenues par commune, au nom de chaque titulaire d'un droit sur un immeuble (le créancier privilégié ou hypothécaire excepté), les fiches personnelles (de couleur bulle) permettent de connaître pour la période du 1er janvier 1956 à la date de l'informatisation toutes les formalités accomplies du chef de ce titulaire dans la commune considérée, soit qu'elles en contiennent l'analyse (cas des immeubles ruraux), soit qu'elles renvoient à la fiche d'immeuble qui la comporte (cas des immeubles urbains).

Ces fiches étaient créées à l'occasion des premières formalités exécutées depuis le 1er janvier 1956, même si ces formalités avaient trait à un titre dépossédant le titulaire du droit.

Elles sont formées - outre leur en-tête réservé à l'indication de la commune concernée, des autres fiches créées et de l'identité du titulaire - de trois tableaux qui recevaient :

- le tableau I, la désignation de chaque immeuble urbain ;

- le tableau II, la section et le numéro du plan cadastral de chaque parcelle rurale en cadastre rénové ;

- le tableau III, l'analyse des formalités concernant les immeubles ruraux (cadre A : toutes formalités autres que les charges, portées au cadre B).

Le numéro d'ordre affecté au tableau II à chaque parcelle rurale des communes à cadastre rénové permet le repérage de cette parcelle au tableau III et l'on peut dire que, dans ces communes, les fiches personnelles, rendues nécessaires par le morcellement excessif de la propriété, ont, en fait, une structure réelle.

Les fiches des personnes physiques et celles des personnes morales font l'objet d'un classement distinct : les premières, dans l'ordre alphabétique des noms de famille (complétés, si besoin est, par d'autres éléments et, notamment, par les dates de naissance), les secondes, dans l'ordre croissant des numéros d'ordre qui leur sont affectés et qui sont retrouvés à l'aide d'un fichier annexe géré par mots principaux des dénominations. Dans chacune des deux séries, les diverses fiches créées au nom de la même personne sont groupées dans l'ordre croissant des numéros qui leur ont été attribués au moment de leur création.

2. Les fiches d'immeuble

9681-2

Une fiche d'immeuble (de couleur verte) était tenue pour chaque immeuble urbain ou pour chaque fraction d'immeuble urbain.

Lorsque l'immeuble est divisé en fractions, la fiche concernant l'ensemble est appelée fiche générale ; celle de chaque fraction, fiche particulière de lot.

Les fiches de l'espèce, purement réelles, étaient créées dans les mêmes cas que les fiches personnelles (dont elles sont un prolongement) et recevaient à leur tableau III des analyses comparables. Leur en-tête est réservé à la désignation du bien, le tableau I à sa description, le tableau II à la division par lots.

Les fiches d'immeuble sont classées par commune (les fiches de lots étant placées à la suite de la fiche générale correspondante). Dans chaque commune, le classement se fait par section et numéro du plan cadastral.

3. Les fiches parcellaires

9681-3

Les fiches parcellaires (de couleur rose) sont des fiches de renvoi. Par une indication portée en regard de chaque numéro de parcelle, elles permettent de se reporter soit à une fiche personnelle de propriétaire (pour les immeubles ruraux), soit à une fiche d'immeuble (pour les immeubles urbains).

Ces fiches, purement réelles, étaient créées dans les mêmes cas que les fiches personnelles ou d'immeuble, mais exclusivement dans les communes à cadastre rénové.

Elles sont classées par commune et, pour chaque commune, dans l'ordre alphabétique des sections et dans l'ordre croissant des numéros du plan cadastral.

B. Composition et tenue du fichier immobilier informatisé

I. Principe

9682

Le contexte de la documentation hypothécaire existante au 1er janvier 1956 a conduit à créer des modalités d'établissement et de tenue du fichier immobilier très strictes et pas toujours compatibles avec la constitution d'un fichier informatisé. Ainsi, la loi n° 98-261 du 6 avril 1998 et ses décrets d'application ont défini les principes applicables à une gestion informatisée des données hypothécaires.

Ainsi, la distinction selon le caractère urbain ou rural des immeubles nécessaire pour la tenue d'un fichier manuel ne revêt pas d'utilité dans le cadre de la constitution du fichier informatisé.

En dehors des contraintes techniques, les règles d'établissement du fichier informatisé ne diffèrent pas de celles applicables en procédure manuelle tant en ce qui concerne les formalités répertoriées au fichier que le contenu des annotations.

Tous les services chargés de la publicité foncière, à l'exception de celui de Saint Pierre et Miquelon, sont informatisés depuis le 1er juillet 2003.

II. Annotation du fichier immobilier informatisé

9683

L'identification des personnes et des immeubles constitue les tâches préalables et nécessaires à la mise en œuvre de l'annotation du descriptif de la formalité.

1. Identification des personnes et des immeubles dans l'application Fidji.

a. Les personnes.

Les tâches « Identifier Personne physique » et « Identifier Personne morale » permettent de prendre en compte les personnes parties à l'acte, qui sont associées au descriptif de la formalité en cours de traitement, et pour lesquelles la formalité sera délivrée en cas de demande de renseignements personnelle.

b. Les immeubles.

La tâche « Identifier immeubles » permet de prendre en compte dans la base les immeubles pour pouvoir ensuite les associer au descriptif de la formalité en cours de traitement.

2. Annotation du descriptif.

Cette tâche correspond à l'annotation manuscrite portée antérieurement en fichier manuel. Elle se caractérise par le rapatriement des personnes et des immeubles identifiés précédemment et par une saisie simplifiée des autres éléments, grâce à un masque de saisie préaffiché en fonction du code enregistrement.

La fenêtre permettant de prendre en compte le descriptif de la formalité est divisée en deux blocs :

a. Informations communes.

Les éléments saisis au moment de l'enregistrement de la formalité sont préaffichés et sont modifiables.

b. Dispositions.

Neuf masques de saisie sont à disposition de l'opérateur en fonction du code saisi lors de l'enregistrement :

- Publications ;

- Inscriptions, saisies, mentions, radiations ;
- Baux ;
- Changement de consistance-Cadastre ;
- Changement de désignation-Cadastre ;
- Changement de désignation-Personne ;
- Aménagement foncier agricole et forestier ;
- EDD/RCP ;
- Saisie libre.

Titre 2 : La mise à jour de la documentation

Chapitre 1 : Mise à jour des documents enliassés

A. Caractère cumulatif des informations

9684

Comme vu précédemment, les publications sont en règle générale perpétuelles et intangibles et la détermination, à un moment donné, de la situation juridique d'un immeuble suppose le rapprochement de plusieurs documents à caractère en quelque sorte cumulatif.

B. Mises à jour effectuées

9685

Il en va autrement pour les saisies et les inscriptions de privilège ou d'hypothèque : la consultation de la copie de commandement ou du bordereau, émargé de mentions d'actualisation, révèle immédiatement l'état présent de la formalité.

Chapitre 2 : Mise à jour du fichier immobilier

9686

C'est, au contraire, en permanence et dans sa totalité, que le fichier immobilier doit être tenu à jour pour pouvoir présenter « telle qu'elle résulte des documents publiés, la situation juridique actuelle des immeubles » (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 1er, al. 2).

La mise à jour du fichier informatisé est effectuée selon des procédures automatisées.

Titre 3 : L'exploitation de la documentation

9687

Un système de publicité foncière ne doit pas seulement assurer une protection juridiquement efficace des droits et être organisé autour d'un instrument techniquement bien conçu, il faut encore, pour qu'il donne satisfaction à ses usagers, qu'il leur permette d'obtenir les renseignements dont ils ont besoin avant de prendre un engagement.

À cet effet, les informations contenues dans la documentation sont à la disposition de toute personne qui peut en obtenir des copies ou des extraits sans avoir à justifier d'un intérêt quelconque.

La fourniture d'informations réformée en 1966, 1981 et 1985 se décompose en trois volets :

- les réquisitions de renseignements ;

- les recherches ;

- la délivrance des états et des certificats.

Il ne sera pas traité des renseignements dits « administratifs » qui, fournis dans des cas particuliers et dans des conditions également particulières, n'engagent pas la responsabilité de l'État.

Chapitre 1 : Les réquisitions de renseignements

9688

La délivrance des renseignements s'effectue dans le cadre d'une réquisition écrite. Sauf les rares hypothèses où un droit de communication directe est accordé à certains représentants de la puissance publique, il est formellement interdit au service chargé de la publicité foncière de déférer à des demandes verbales et de donner connaissance « visuellement » des documents.

La nécessité d'une réquisition écrite se justifie aisément puisque c'est en fonction de ses énonciations que les tribunaux pourront éventuellement apprécier la responsabilité de l'État s'il est reproché au service chargé de la publicité foncière d'avoir ou de n'avoir pas délivré telle formalité.

A. Règles générales de recevabilité des réquisitions

9689

La réquisition de renseignements - qui peut être formulée à l'occasion d'une formalité (« réquisition sur formalité ») ou en dehors de toute formalité (« réquisition hors formalité ») - doit satisfaire à des règles très précises tant en ce qui concerne sa forme que son contenu. L'inobservation de ces règles entraîne le refus de la demande.

I. Forme et contenu des réquisitions

9690

1. Conditions de forme

Les réquisitions de renseignements sont obligatoirement établies en deux exemplaires par procédé bureautique sur un formulaire fourni par l'administration ou reproduit selon des normes préétablies, le second exemplaire étant obtenu par duplication.

Les noms de famille (ou les dénominations de personnes morales) qui y sont portés doivent figurer en lettres majuscules d'imprimerie.

Les deux exemplaires de la demande de renseignements doivent être datés et signés (à l'exclusion de toute signature par duplication carbonée) par ceux qui les formulent.

> **Remarque :** Auparavant la demande de renseignements sur formalité devait obligatoirement être établie sur un imprimé administratif de prorogation joint à l'état ou au certificat délivré suite à la demande de renseignements hors formalité. Cette disposition de l'article 53-7 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 est supprimée par l'article 20 du décret n° 2012-1462 du 26 décembre 2012 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 portant suppression du régime des conservateurs des hypothèques et pour l'adaptation de la publicité foncière.

2. Contenu des réquisitions

Les réquisitions peuvent être purement réelles (sur un immeuble désigné sans indication de personne), purement personnelles (du chef d'une personne sur tous immeubles dans le ressort du service chargé de la publicité foncière) ou formulées du chef d'une ou de plusieurs personnes sur un ou plusieurs immeubles déterminés (« réelles personnalisées »). De toute façon, les personnes du chef desquelles ou les immeubles sur lesquels les renseignements sont requis sont identifiés par les principaux éléments de leur désignation. Toutefois, en ce qui concerne la réquisition de renseignements sur la période antérieure au 1er janvier 1956, la désignation des personnes et des immeubles n'est pas obligatoire, la seule désignation des références à la formalité est suffisante pour que la réquisition soit satisfaite. L'indication des personnes ou des immeubles a pour effet de limiter la demande auxdites personnes ou auxdits immeubles (ou aux deux à la fois dans le cas où des personnes et des immeubles sont désignés sur la même réquisition).

Le traitement des demandes « réelles personnalisées » s'effectue selon le mode « réel ».

Les réquisitions sont susceptibles de comporter d'autres limitations (cf. n° 9696).

9691

Les différents modèles d'imprimés mis à la disposition des usagers sont les suivants (à compter du 1er janvier 2013) :

Renseignements portant sur la documentation hypothécaire constituée avant le 1er janvier 1956	
N° de nomenclature	**Nature des imprimés**
3230-SD	Demande de relevé des formalités
3231-SD	Demande de copie de documents
Renseignements portant sur la documentation hypothécaire constituée depuis le 1er janvier 1956	
N° de nomenclature	**Nature des imprimés**
3233-SD	Demande de renseignements.
3234-SD	Demande de renseignements – Feuille intercalaire (à l'imprimé 3233-SD)
3236-SD	Demande de copie de documents
3240-SD	Demande complémentaire de renseignements

II. Contrôle de la régularité des réquisitions

9692

1. Refus des réquisitions irrégulières

Les réquisitions irrégulières sont restituées à leur auteur après indication de la cause du refus par l'inscription d'une croix dans la case correspondante du cadre ad hoc aménagé sur l'imprimé.

Important : les demandes de renseignements qui ne sont pas accompagnées d'un moyen de paiement ou déposées avec un moyen de paiement dont le montant ne couvre pas le coût exact sont refusées.

2. Conséquence des irrégularités entachant des réquisitions acceptées

La responsabilité de l'État ne saurait être engagée si l'erreur ou l'omission entachant l'état ou le certificat délivré résulte d'une insuffisance ou d'une inexactitude de désignation commise dans la réquisition (C. civ., art. 2450, 2° ; décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 8-1 et 9).

B. Portée des réquisitions

9693

Les requérants, seuls à même d'apprécier leurs intérêts, sont libres de demander les renseignements qu'ils jugent nécessaires à leur information. Il leur appartient donc, lors de l'établissement des réquisitions, de bien en définir la portée, c'est-à-dire de fixer, dans les limites permises, la forme et l'étendue des informations qu'ils désirent se procurer.

I. Forme des états qui peuvent être requis

9694

Hors le cas où est demandée la copie d'un document publié, ou déposée la réquisition de renseignements pour la période antérieure au 1er janvier 1956, tous les renseignements sont, en droit ou en fait, révélés à l'aide du fichier immobilier et du registre des dépôts informatisé (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 8-1).

1. Copies des documents publiés.

Les usagers peuvent obtenir la copie intégrale des documents publiés, y compris le texte complet des mentions en marge. Ces dernières ne sont pas, du reste, révélées distinctement : cette faculté n'existe, pour les saisies et inscriptions, que s'il s'agit de saisies en cours ou d'inscriptions subsistantes (non périmées, ni radiées) ou encore de saisies émargées de la mention de transcription ou de publication de l'adjudication.

2. Renseignements délivrés à partir du fichier immobilier informatisé.

Les formalités intervenues depuis la mise en service du fichier informatisé sont délivrées sous la forme prévue à l'article 42-1 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 (modifié par le décret n° 2012-1462 du 26 décembre 2012).

Les demandes de renseignements donnent lieu à la délivrance d'un état-réponse qui comporte :

- un relevé informatisé des formalités publiées depuis la date de mise en service du fichier informatisé jusqu'à la date de dépôt de la demande sauf limitation fixée par le requérant ;

- des copies de fiches (personne et/ou immeuble) pour les informations antérieures à l'informatisation (formalités du stock) présentant, à la date de mise en service du fichier immobilier informatisé, la situation juridique des immeubles telle qu'elle résultait des documents publiés.

Toutes les annotations de formalités visées par la réquisition, même soulignées en rouge, sont délivrées à l'exception, toutefois, des annotations relatives à des inscriptions ou à des saisies périmées ou radiées.

Cette exception n'est pas applicable dans le cadre des photocopies de fiches délivrées en réponse à des réquisitions formulées par un notaire ou un avocat.

3. Renseignements délivrés à partir du registre des dépôts.

L'article 2457 du code civil permet l'utilisation des renseignements contenus dans le registre des dépôts informatisé à des fins de délivrance automatisée sous la forme d'un certificat des formalités acceptées au dépôt et en instance d'enregistrement au fichier immobilier sur les immeubles individuellement désignés dans la demande de renseignements.

La délivrance du certificat de dépôts est effectuée dans le cadre des réponses aux demandes de renseignements visées aux articles 42-1 § II et 53-6, alinéa 1er, 2°) du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955.

Le contenu du certificat est fixé par l'article 8-1 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 modifié.

II. Étendue des réquisitions

9695

L'étendue des réquisitions est limitée dans le temps.

1. Principe.

9695-1

Les renseignements que le service chargé de la publicité foncière est tenu de délivrer en application de l'article 2449 du code civil concernent les copies de documents déposés auprès de lui dans la limite des cinquante années précédant celles de la réquisition.

Depuis le 1er janvier 2006, la délivrance de renseignements porte donc sur les documents déposés depuis le 1er janvier 1956.

Cependant, l'étendue de la période sur laquelle devra porter la certification peut être restreinte par le requérant dans les limites qu'il lui appartient de fixer (décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955, art. 40 et 41).

2. Modalités de conservation de la documentation et de délivrance des renseignements publiés depuis plus de cinquante ans.

9695-2

Les documents déposés dans les services chargés de la publicité foncière depuis plus de cinquante ans ainsi que ceux produits pour leur exploitation sont versés dans des services départementaux d'archives, habilités à en délivrer des copies ou extraits suivant les modalités déterminées par arrêté (article 10 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 dans sa rédaction issue du décret n° 2008-1055 du 10 octobre 2008).

Dans l'attente du versement de l'ensemble de la documentation déposée avant 1956 actuellement conservée par la DGFiP, l'arrêté du 10 octobre 2008 (JO du 12 octobre) prévoit les modalités de délivrance par le service chargé de la publicité foncière des renseignements portant sur cette documentation.

Les renseignements délivrés dans ces conditions n'engagent pas la responsabilité de l'État.

Chapitre 2 : Les recherches

9696

Saisi d'une demande régulière de renseignements, le service chargé de la publicité foncière procède aux investigations nécessaires pour retrouver :

- soit les références à la (ou aux) formalité(s) dans le cas de la réquisition de relevé des formalités antérieures au 1er janvier 1956 ;

- soit les documents enliassés (système de l'ancien répertoire et de ses tables et registres d'accès) dans le cas de la réquisition de renseignements sur la période antérieure au 1er janvier 1956 ;

- soit les formalités répertoriées au fichier immobilier dans le cas de réquisitions de renseignements (copie de documents ou demande de renseignements) sur la période postérieure au 1er janvier 1956.

C'est l'ensemble de ces investigations que l'on désigne traditionnellement sous le nom de « recherches ».

A. Principes directeurs des recherches

9697

Quatre principes gouvernent les recherches :

- la réquisition fait la loi des parties ;

- le service chargé de la publicité foncière n'a pas à effectuer de recherches extrinsèques ;

- la règle de la « conformité absolue » ;

- le service chargé de la publicité foncière à un rôle passif.

I. La réquisition fait la loi des parties

9698

La réquisition pose les bases et fixe les limites des recherches. Sous aucun prétexte, le service chargé de la publicité foncière ne peut « étendre », « restreindre » ou « interpréter » une réquisition. En le faisant, il commettrait une faute susceptible, le cas échéant, d'engager la responsabilité de l'État.

II. Le service chargé de la publicité foncière n'a pas à effectuer de recherches extrinsèques

9699

Il n'est tenu qu'à la délivrance de renseignements conformes aux énonciations de la documentation dont il a la charge. Il n'a, par conséquent, à effectuer aucune recherche extérieure à sa compétence territoriale. Même à l'intérieur de son ressort, il doit s'en tenir aux documents qui sont en relation avec l'objet de la demande. Par contre, il lui appartient d'épuiser toutes les sources de renseignements se rapportant à cette demande.

III. Règle de la « conformité absolue »

9700

Le service chargé de la publicité foncière ne doit relever, au cours des recherches, que les formalités dont les indications sont entièrement concordantes avec celles de la réquisition : c'est la règle dite de « conformité » ou « d'identité absolue ».

Cette règle est, actuellement, rigoureusement applicable pour les recherches qui sont effectuées dans la nouvelle documentation, tant au regard de l'identification des personnes qu'à celui de la désignation des immeubles.

La règle est difficilement applicable lorsque les recherches sont effectuées dans l'ancienne documentation car l'identification des personnes et des immeubles y était trop souvent incertaine.

Dans le doute, la formalité est délivrée : si une formalité est délivrée à tort, le service chargé de la publicité foncière ne s'expose qu'à une demande en retranchement tandis qu'une omission de

formalité engage la responsabilité de l'État.

IV. Le service chargé de la publicité foncière à un rôle passif

9701

Il révèle les formalités autres que les saisies n'ayant plus cours (cf. décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955, art. 38-1 et 44) ou les inscriptions périmées ou radiées sans avoir à rechercher, au préalable, si ces formalités ont produit des effets ou en produisent encore.

B. Mécanisme des recherches

9702

La technique des recherches s'appuie largement sur des mécanismes qui résultent avant tout de l'expérience et qui s'acquièrent, par conséquent, plus facilement par la pratique que par l'étude théorique.

La procédure est largement automatisée pour les recherches effectuées dans les formalités du flux.

Chapitre 3 : Les états et les certificats délivrés

A. Établissement des états et certificats

9703

Après avoir procédé aux « recherches » nécessaires et à leur vérification, le service chargé de la publicité foncière délivre les renseignements sous forme d'un état-réponse, dûment daté et signé.

I. Copies de documents

9704

Les reproductions intégrales de documents sont délivrées sous la forme de photocopies.

II. Renseignements délivrés à partir du fichier immobilier informatisé

9705

L'état-réponse consiste en un relevé informatisé des formalités publiées depuis la mise en service du fichier informatisé et des photocopies de fiches en ce qui concerne la période antérieure à l'informatisation.

III. Renseignements délivrés à partir du registre des dépôts informatisé

9706

L'état-réponse comporte un relevé informatisé des formalités enregistrées au dépôt mais non encore traitées au fichier.

IV. Certificats négatifs

9707

Si les recherches ont été négatives, le service chargé de la publicité foncière le certifie dans l'état-réponse.

B. Délai de délivrance des états et des certificats

I. Absence de délai général

9708

Aucun délai général n'a été fixé pour la remise des états et certificats. L'article 2452 du code civil se borne à préciser que « les services chargés de la publicité foncière ne peuvent retarder... la délivrance des documents régulièrement requis » et cela se comprend : le temps nécessaire à cette délivrance dépend, en effet, de facteurs divers (importance des tâches à accomplir, difficulté de la recherche...) essentiellement variables.

La généralisation de Fidji à l'ensemble des services chargés de la publicité foncière permet d'accélérer la délivrance des renseignements : l'amélioration de la qualité du service rendu à l'usager doit conduire à délivrer dans les 10 jours les renseignements (le 3ème alinéa de l'article 2449 du code civil ne distingue pas).

Il n'en va différemment que dans des cas particuliers : aménagement foncier.

II. Respect de l'ordre des réquisitions

9709

Les états ou certificats doivent être fournis dans l'ordre du dépôt des réquisitions.

Il est toutefois recommandé de délivrer exceptionnellement par priorité les renseignements demandés dans le cadre d'une procédure comportant des délais impératifs (saisies immobilières, expropriations...).

C. Conservation des réquisitions

9710

Les réquisitions sont soigneusement conservées dans les archives du service chargé de la publicité foncière en prévision de contestations.

Annotées du numéro d'enregistrement au journal des états et des frais, de la date du dépôt, elles sont enliassées dans un ordre qui est, en principe, celui de l'inscription au journal précité.

Titre 4 : Les fonctions du fichier immobilier

9711

Après avoir brièvement exposé les règles qui gouvernent la constitution, la mise à jour et l'exploitation de la documentation, il convient de définir les fonctions du fichier immobilier.

Avant le 1er janvier 1956, la publicité consistait à enliasser des documents, trop souvent imparfaits, et, lorsqu'il n'en était pas délivré des copies littérales, à tenter d'en extraire, à chaque interrogation, des informations qui risquaient de ne pas être, d'une demande à l'autre, d'une rigoureuse similitude.

Depuis le 1er janvier 1956, le service chargé de la publicité foncière continue d'assurer la garde des documents publiés, mais a pour triple devoir :

- d'écarter de la formalité les documents entachés d'irrégularités ;

- d'analyser les autres au fichier immobilier ;

- d'assurer la mise à jour de ce fichier, en faisant la synthèse des mouvements survenus dans les patrimoines immobiliers et dans la situation juridique de chaque unité foncière.

Analytique et synthétique, le fichier immobilier est ou tend à devenir la pièce maîtresse de la documentation détenue dans les services chargés de la publicité foncière.

Chapitre 1 : Le fichier, récepteur d'informations

9712

À la différence de l'ancien répertoire (cf. n° 9696) qui n'était qu'un instrument de recherche, aux énonciations très sommaires, le fichier immobilier reçoit des « extraits » des documents publiés.

Qu'il soit, dans cet ordre d'idées, un élément fondamental de la documentation nouvelle résulte notamment :

- des conditions mêmes de son institution, annoncée dès le premier article du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 ;

- de l'emploi fréquent de l'expression « publication (ou publié) au fichier immobilier » soit dans les textes régissant la publicité foncière (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 2, 3 et 39 ; décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955, art. 34, § 2, 73 et 85-3, § 1, 1°), soit dans des textes plus généraux ou particuliers (loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, art. 12 et 13 ; loi d'orientation foncière n° 67-1253 du 30 décembre 1967, art. 48 ; C.civ., art. 1831-3, in fine etc.).

Mais il faut aussi souligner le double fait :

- qu'à travers la qualité des actes ou décisions judiciaires ou de leurs reproductions ou annexes, ce soit celle du fichier lui-même, constamment tenu à jour, qui ait été expressément recherchée (« mesures tendant à assurer l'exactitude du fichier immobilier » - décret du 4 janvier, chap. 1er, intitulé de la sect. II - ou « concordance du fichier immobilier ou du cadastre », décret du 14 octobre, titre 1er, chap. 1er, intitulé de la sect. II) ;

- que des vérifications aussi capitales que celles de la concordance des documents successivement présentés à la publicité ou de la non-péremption d'une inscription à renouveler se fassent au seul vu des énonciations du fichier immobilier (décret n° 55-1350 du 14 octobre, art. 34, § 1, 36, § 2, al. 1 et 67-1).

Chapitre 2 : Le fichier, fournisseur d'informations

9713

Aussi bien, dès l'origine, a-t-il été prévu que des copies de fiches (c'est-à-dire, essentiellement, des reproductions intégrales des « extraits de documents » précédemment évoqués, cf. **n° 9712**) pourraient être délivrés. Un sort privilégié a même été fait, quant au délai de délivrance, à ce type de renseignements (cf. n° 9708).

La circonstance que le fichier ait été créé pour recevoir les extraits susvisés explique qu'au fur et à mesure de l'exécution des formalités celui-ci ait pu suffire à l'établissement de la plupart des extraits de documents publiés sous le nouveau régime.

Les états aujourd'hui délivrés renferment, dans la quasi-totalité des cas, des informations qui figurent toutes au fichier et il n'y a pas lieu, en fait, de se reporter, pour les établir, aux documents eux-mêmes.

Si l'on observe que des copies intégrales de documents sont peu souvent requises, il apparaît que le fichier immobilier est à l'heure actuelle, et depuis déjà de nombreuses années, l'instrument essentiel de la publicité foncière.

Chapitre 3 : Le fichier, générateur de publicité

9714

Mais le fichier n'est pas qu'un récepteur et un fournisseur de renseignements, en quelque sorte passif. Il exerce, grâce à la qualité de sa structure et de ses conditions de gestion, une action spécifique sur l'information.

On limitera l'illustration de cette constatation à trois aspects :

L'accomplissement de chaque formalité donne lieu, si besoin est, à mise à jour de l'ensemble des annotations antérieures sur lesquelles cette formalité a une incidence. Ce n'est qu'à ce prix, du reste, que le fichier peut présenter la « situation juridique actuelle des immeubles » (cf. n° 9686).

Or il est intéressant de noter que telle modification constatée au fichier immobilier peut

nécessairement avoir un effet second sur un document publié alors que ce document demeure en apparence inchangé (rappr. n[os] 9663, 9670 et 9675). En l'occurrence, le fichier n'est pas que le reflet fidèle des documents, il « agit » sur ces documents.

C'est également sur la base des énonciations du fichier, même non extraites d'un bordereau, que le propriétaire à la date d'une inscription de privilège ou d'hypothèque ou d'un renouvellement doit être déterminé en vue de la délivrance de cette inscription « de son chef » (décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955, art. 44).

De même, en application de l'article 16-1 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 (décret n° 79-405 du 21 mai 1979, art. 13) la seule publication au fichier immobilier des actes constatant les modifications dans les quotes-parts de parties communes incluses dans des lots de copropriété permet de constater les extinctions ou extensions de droits prévues à l'article 6-1 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 (loi n° 79-2 du 2 janvier 1979 relative aux droits grevant les lots d'un immeuble soumis au statut de la copropriété, art. 1er).

Partie 4 : Les perceptions

9715

Une distinction est effectuée depuis le 1er janvier 1984 entre les impôts perçus au profit de l'État et ceux perçus au profit du département de la situation de l'immeuble. Les impôts perçus au profit du département sont alors substitués à ceux perçus au profit de l'État, majorés des frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeurs, calculés au taux de 2,37 % ou 2,14 %.

Cette substitution ne concerne que certains droits ou taxes spécifiés par la loi n° 83-8 du 7 janvier 1983 portant répartition de compétence entre les communes, les départements, les régions et l'État.

Le terme « taxe départementale de publicité foncière », qui désignait les perceptions opérées à la conservation des hypothèques, devenue service de la publicité foncière à compter du 1er janvier 2013, au profit du département, soit sous le régime de la formalité fusionnée, soit en matière de publication simple ou d'inscription, est remplacé depuis le 1er janvier 1999 par le terme de « taxe de publicité foncière ». Depuis cette date, le terme « taxe de publicité foncière » désigne donc indifféremment les perceptions opérées au profit de l'État ou du département.

Titre 1 : Impôts recouvrés par les services de la publicité foncière

9716

Une distinction s'impose entre les perceptions opérées sous le régime de la formalité fusionnée et celles qui ont lieu à l'occasion de publications simples ou d'inscriptions.

Chapitre 1 : Perceptions sous le régime de la formalité fusionnée

A. Règles générales

9717

Est dite « fusionnée » la formalité qui, donnée dans les services de la publicité foncière aux actes sujets à publicité, est réputée (depuis le 1er octobre 1970) valoir, à la fois, enregistrement et publication.

D'une manière générale, sont assujettis à une unique formalité tous les « actes publiés au fichier immobilier », qu'ils le soient à titre obligatoire ou facultatif, et ne sont, par conséquent, principalement

écartés de la fusion des formalités, avec les décisions judiciaires, que les actes justifiant une inscription lorsqu'ils ne sont pas soumis ou admis à publication en raison de leurs dispositions propres.

Par mesure de simplification, le champ d'application de la formalité fusionnée a été élargi à compter du 1er juillet 1999 à l'ensemble des actes dits « mixtes », c'est-à-dire aux actes qui contiennent à la fois des dispositions soumises à publicité foncière et d'autres qui ne le sont pas.

Remarque : Même rédigé en la forme notariée, le projet de fusion ne constitue pas un acte relevant de la formalité fusionnée.

La formalité fusionnée, qui confère au service de la publicité foncière un rôle fiscal accru mais n'englobant pas les tâches de surveillance et de contrôle, donne lieu à la perception de divers droits et taxes : droit d'enregistrement, taxe de publicité foncière, taxes additionnelles et taxe sur la valeur ajoutée.

Ces droits et taxes sont étudiés dans d'autres livres du présent ouvrage : au livre XVI (cf. ENR n^{os} 6800 et suivants) pour ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière et les taxes additionnelles et au livre IX (cf. TVA n^{os} 5100 et suivants) pour ce qui touche à la taxe sur la valeur ajoutée.

B. Cas des cessions à titre onéreux de biens immobiliers

9718

Depuis le 1er janvier 1977, les services chargés de la publicité foncière vérifient, pour l'imposition des plus-values immobilières, que les actes de mutation à titre onéreux de biens immobiliers et leurs extraits comportent les mentions exigées par les textes.

Depuis le 1er janvier 2004, les services chargés de la publicité foncière sont le guichet unique pour percevoir l'ensemble des impositions afférentes aux mutations à titre onéreux de biens immobiliers. Le notaire dépose l'acte à publier, accompagné de la déclaration de plus-value y afférente et reverse, pour le compte du cédant, l'impôt correspondant.

Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles ou de droits immobiliers par des personnes domiciliées en France sont soumises :

- à un impôt proportionnel de 19 % ;

- aux prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social, contribution additionnelle « solidarité autonomie » et prélèvement de solidarité) aux taux global de 15,5 % ;

- à la taxe prévue à l'article 1609 nonies G du CGI applicable aux plus-values imposables d'un montant supérieur à 50 000 € et portant sur des immeubles autres que des terrains à bâtir.

Lorsque les plus-values sont réalisées par des personnes non domiciliées en France, elles sont soumises à un prélèvement :

- au taux proportionnel de droit commun de 33,1/3 % ;

- par dérogation, au taux proportionnel de 19 % pour les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés et les porteurs de parts, personnes physiques, de fonds de placement immobilier, résidents d'un État membre de l'Espace économique européen (EEE) ;

- par dérogation, au taux de 15 % pour certaines personnes morales ou associés personnes morales soumises à l'IS ou au taux de 19 % pour certaines opérations de cession réalisées par des personnes morales soumises à l'IS ;

- par dérogation, à un taux de 75 % pour les personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Les plus-values des non-résidents sont également soumises à la taxe prévue à l'article 1609 nonies G du CGI applicable aux plus-values imposables d'un montant supérieur à 50 000 € et portant sur des immeubles autres que des terrains à bâtir.

Enfin, les prélèvements sociaux au taux global de 15,5 % sont dus lorsque les plus-values sont réalisées par des personnes physiques ou des associés personnes physiques.

Remarque : Pour plus de précisions sur le prélèvement dû sur les plus-values immobilières des non résidents, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVINR.

Le prélèvement exigible au titre des cessions consenties par des non résidents doit être acquitté sous la responsabilité d'un représentant fiscal.

Il en résulte que la déclaration de plus-value déposée auprès du service de la publicité foncière doit contenir la désignation d'un représentant accrédité qui s'engage à acquitter en lieu et place du vendeur, le prélèvement exigible.

Remarque : Pour plus de précisions sur les conditions et les modalités de désignation d'un représentant fiscal, se reporter au § 80 du BOI-RFPI-PVINR-30-20.

Lorsque la plus-value est exonérée ou ne donne pas lieu à imposition, aucune déclaration n'est déposée. L'acte de cession présenté à la formalité doit mentionner, sous peine de refus de dépôt, la nature et le fondement de l'exonération ou de l'absence de taxation.

Lorsque la cession est réalisée au profit d'une collectivité publique ou lorsque l'impôt dû ne peut être acquitté en raison de créances primant le privilège du Trésor, la déclaration est déposée au SIE-pôle enregistrement dont relève le domicile du vendeur.

Afin de justifier l'absence de déclaration lors du dépôt de l'acte au service chargé de la publicité foncière, le notaire doit mentionner dans celui-ci, sous peine de refus de dépôt, que l'impôt sur la plus-value ne peut être intégralement acquitté ou que la cession est constatée au profit d'une collectivité publique.

Chapitre 2 : Perceptions en cas de publication simple ou d'inscription

A. Publications simples

9719

Certains actes et décisions sont exclus du régime de la formalité fusionnée et soumis, sauf exceptions, à deux formalités. Par dérogation à la règle susvisée, sont exclus du régime de la formalité unique : les décisions judiciaires, les mutations à titre gratuit (voir cependant la précision ci-dessous), les baux de plus de douze ans, ainsi que les actes pour lesquels il est impossible de procéder à la formalité fusionnée (CGI, art. 647, I-al. 2 ; BOI-ENR-DG-10-30 au III).

Précision : Le second alinéa du I de l'article 647 du CGI est modifié par le G du I de l'article 17 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 pour les mutations à titre gratuit intervenant à compter du 1er juillet 2014. Les mutations à titre gratuit intervenant à compter de cette date sont exclues du régime de la formalité fusionnée.

I. Publications s'accompagnant du paiement de la taxe

9720

Des conventions de deux espèces, exclues du champ de la formalité fusionnée, sont assujetties à la taxe lors de leur publication parce qu'elles ne sont soumises par ailleurs qu'à une imposition spécifique.

1. Mutations à titre gratuit entre vifs (BOI-ENR-DMTG-20-40).

Ce sont les donations et les donations-partages ou partages d'ascendants. Leur publication donne lieu à la perception de la taxe de publicité foncière au taux de 0,60 % sur une valeur qui ne peut être inférieure à celle retenue pour la liquidation des droits d'enregistrement (CGI, art. 791).

2. Baux à durée limitée de plus de douze ans (CGI, art. 742 ; BOI-ENR-JOMI-10).

À la différence des baux à durée illimitée et des baux à vie qui sont assimilés sur le plan fiscal à des ventes et sont soumis à la formalité fusionnée, les baux à durée limitée de plus de douze ans sont seulement soumis, lors de leur publication, à la taxe de publicité foncière, au taux de 0,70 %, liquidée sur le montant cumulé de tous les loyers à courir.

Les baux ruraux dits à long terme qui sont, en principe, conclus pour une durée d'au moins dix-huit ans sont exonérés de la taxe.

Remarque : Le conseil général peut, sur délibération, exonérer de taxe de publicité foncière les baux à durée limitée d'immeubles, faits pour une durée supérieure à douze années, relatifs à des résidences de tourisme soumises au classement prévu à l'article L. 321-1 du code du tourisme. La délibération prend effet dans les délais prévus à l'article 1594 E du CGI (CGI, art. 1594 J bis).

II. Publications opérées en franchise de taxe

9721

Les actes et décisions exclus du champ de la formalité fusionnée qui supportent, lors de leur enregistrement, une taxation équivalente à celle que représente la taxe de publicité foncière sont dispensés du paiement de cette taxe lors de leur publication au fichier immobilier.

Tel est le cas des décisions judiciaires pour lesquelles le maintien de la dualité de formalités est justifié par le fait que, si elles doivent donner lieu à publicité foncière, les décisions judiciaires n'y sont assujetties que lorsqu'elles sont devenues définitives.

III. Cas particuliers

9722

Il est matériellement impossible de procéder à la formalité fusionnée lorsqu'un acte ayant fait l'objet d'un refus du dépôt, sa régularisation ne peut être opérée rapidement. Enregistré au service des impôts moyennant le paiement des droits, un tel acte sera publié le moment venu en franchise de taxe.

Deux situations sont à rapprocher de ce cas :

- un acte soumis à la formalité fusionnée à titre facultatif est enregistré avant d'être présenté à la publicité ;

- un acte soumis à la formalité fusionnée à titre obligatoire ou facultatif est rejeté ; il est néanmoins réputé enregistré à la date du dépôt et la taxe est perçue en conséquence.

B. Inscriptions

I. Perceptions

9723

Les inscriptions d'hypothèque judiciaire ou conventionnelle donnent, en principe, ouverture à une taxe perçue au profit du département. Une seule taxe est due pour chaque créance sur les sommes exprimées ou évaluées dans le bordereau, quel que soit le nombre des créanciers et des propriétaires grevés, même si l'inscription est requise par le dépôt de plusieurs bordereaux dans un seul service de la publicité foncière ou dans des services de la publicité foncière différents.

La taxe fixe de 25 € perçue au profit de l'État est seule exigible lors du dépôt de bordereaux purement rectificatifs ou complémentaires. Mais la taxe de publicité foncière perçue au profit du département, complémentaire ou nouvelle, est due lorsqu'un nouveau bordereau :

- augmente les sommes primitivement garanties ;

- ou fait suite à des conventions nouvelles ou tenues pour telles ;

- ou est déposé soit après péremption de l'inscription originaire, soit pour grever un autre immeuble après libération de celui qui était antérieurement grevé.

Les inscriptions en renouvellement et les mentions en marge des inscriptions n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe de publicité foncière.

II. Exonérations

9724

De nombreuses exemptions sont prévues en faveur notamment d'emprunts contractés pour la construction d'immeubles à usage d'habitation, l'installation de jeunes agriculteurs, etc.

Sont, en outre, dispensées du paiement de la taxe les inscriptions requises par l'État ou par un bénéficiaire de l'aide judiciaire. Mais cette taxe devient exigible si la radiation de l'inscription est requise.

C. Recouvrement et contentieux

9725

À défaut de paiement préalable de la taxe de publicité foncière, le dépôt est refusé (CGI, art. 1701, dern. al.).

La taxe n'est restituable qu'en cas d'erreur du service de la publicité foncière.

Si la formalité est rejetée, la taxe acquittée lors du dépôt est, à la demande des parties, imputée sur celle qui est due à l'occasion de la même formalité requise ultérieurement dans des conditions régulières.

Les réclamations des parties sont recevables jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement. L'action en répétition de l'administration peut être exercée jusqu'à l'expiration de la troisième année.

Les contestations sont de la compétence des tribunaux judiciaires.

Titre 2 : La contribution de sécurité immobilière

9726

L'ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 supprime, à compter du 1er janvier 2013, le régime des conservateurs des hypothèques. A cette occasion, il est instauré une contribution de sécurité immobilière (CGI, art. 879 modifié par l'article 6 de l'ordonnance n° 2010-638 précitée) qui se substitue aux salaires antérieurement perçus par les conservateurs des hypothèques.

La responsabilité de l'État est alors substituée, à compter du 1er janvier 2013, à celle incombant aux conservateurs des hypothèques, au titre des préjudices résultant de l'exécution des missions civiles effectuées par ces derniers jusqu'au 31 décembre 2012. L'État est, corrélativement, substitué aux conservateurs des hypothèques dans les droits et biens qui garantissent cette responsabilité en application du chapitre IV du titre Ier de la loi du 21 ventôse an VII.

Chapitre 1 : La contribution de sécurité immobilière exigible

9727

La contribution de sécurité immobilière peut être d'un montant fixe ou proportionnel. Son tarif et son mode de liquidation sont fixés par les articles 881 A du CGI à 881 N du CGI.

La contribution de sécurité immobilière est exigible lors de l'accomplissement des formalités et lors du dépôt d'une demande de renseignements. Certaines opérations bénéficient d'un régime de faveur.

A. Contribution de sécurité immobilière exigible lors de l'accomplissement des formalités

9728

Les publications et les radiations donnent lieu à la perception d'une contribution de sécurité immobilière d'un montant proportionnel de 0,10 % avec un minimum de perception égal à 15 € ; la contribution est réduite de moitié pour les inscriptions et mentions en marge des inscriptions, soit au taux proportionnel de 0,05 % et un minimum de perception de 8 €. Le montant de la contribution de sécurité immobilière perçue est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale ou supérieure à 0,50 est comptée pour un.

Certaines publications ne sont, toutefois, soumises qu'à une contribution fixe de 15 € : états descriptifs de division, simples actes complémentaires ou rectificatifs, commandements de saisie, mention en marge des saisies et quelques mentions en marge des inscriptions (CGI, art. 881 C). Sont également concernés les titres d'occupation du domaine public de l'État et les contrats de crédit-bail conclus en application des dispositions de l'article L. 1311-4-1 du code général des collectivités territoriales ou du IV de l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales au profit des collectivités territoriales, de leurs groupements ou de leurs établissements publics.

Les taux, quotités, minima et règles de calcul de la contribution de sécurité immobilière sont indiqués au tableau figurant ci-dessous.

TARIFS DE LA CONTRIBUTION DE SÉCURITÉ IMMOBILIÈRE EXIGIBLE POUR L'ACCOMPLISSEMENT DES FORMALITÉS		
Opérations	**Tarif**	**Observations**
I. PUBLICATIONS		
A. En général		
- CGI, article 881 K	Contribution proportionnelle de 0,1 %	Liquidation sur les sommes énoncées ou la valeur estimée par le requérant des immeubles ou des droits faisant l'objet de la publication. Valeur retenue ne pouvant être inférieure : - si la taxe proportionnelle de publicité foncière ou des droits proportionnels ou progressifs d'enregistrement sont exigibles, à celle qui sert de base définitive à leur perception ; - dans le cas contraire, à la valeur réelle des immeubles ou des droits.
- CGI, article 881 M	Minimum : 15 €	Applicable au-dessous de 15 000 €.
B. Ne donnant pas ouverture à une contribution d'un montant proportionnel		
- CGI, article 881 C	Contribution fixe de 15 €	• Simples actes complémentaires ou rectificatifs. • État descriptif de division. • Actes rectificatifs et attestations rectificatives déposés dans le cadre de la procédure de régularisation des actes en instance de rejet. • Actes constatant des opérations mentionnées à l'article 1048 ter du CGI (titres d'occupation du domaine public de l'État et des collectivités territoriales, contrats de bail et de crédit-bail les concernant, baux emphytéotiques administratifs et hospitaliers). • Déclaration établie pour l'application des articles L. 526-1 du code de commerce à L. 526-3 du code de commerce. • Avenants prévus par l'article 59 de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés.
II. SAISIES		
- CGI, article 881 C	Contribution fixe de 15 €	• Commandement de saisie. • Mentions en marge du commandement : - du refus du second commandement ; - de l'assignation et des dénonciations ; - de tout autre acte ou décision judiciaire ; - de radiation.
III. INSCRIPTIONS		
- CGI, article 881 H	Contribution proportionnelle de 0,05 %	Liquidation sur les sommes ou valeurs énoncées au bordereau. Si la créance est indéterminée, perception sur le montant de l'évaluation du droit garanti, fournie par le requérant.
- CGI, article 881 M	Minimum : 8 €	Applicable au-dessous de 16 000 €.
IV. MENTIONS EN MARGE DES INSCRIPTIONS		
A. Subrogation		
• *Subrogation et changement de domicile par le même acte :*		
- CGI, article 881 I	Contribution proportionnelle de 0,05 %	En cas de subrogation, liquidation sur les sommes qui en font l'objet.
- CGI, article 881 M	Minimum : 8 €	Applicable au-dessous de 16 000 €.
• *Cession d'antériorité :*		
- CGI, article 881 I	Contribution proportionnelle de 0,05 %	Liquidation sur la valeur de la plus faible inscription.
- CGI, article 881 M	Minimum : 8 €	Applicable au-dessous de 16 000 €.
B. Publication de la convention de rechargement d'hypothèques prévue à l'article 2422 du code civil		
- CGI, article 881 I	Contribution proportionnelle de 0,05 %	Liquidation sur les sommes énoncées dans la convention.
- CGI, article 881 M	Minimum : 8 €	
C. Déclaration de changement de domicile par acte séparé, indication d'une créance déjà inscrite et grevée de substitution, prorogation de délai		
- CGI, article 881 C	Contribution fixe de 15 €	
D. Radiation		

- CGI, article 881 J	Contribution proportionnelle de 0,1 %	Liquidation sur les sommes faisant l'objet de la radiation. L'assiette de la contribution est toutefois limitée : - en cas de réduction du gage, à la valeur de l'immeuble affranchi si elle est indiquée et inférieure au montant des sommes garanties ; - en cas de division d'hypothèque, à la fraction de la créance originaire dont chaque immeuble ou fraction d'immeuble reste grevé.
- CGI, article 881 J	Contribution proportionnelle de 0,05 %	Liquidation sur les sommes qui font l'objet de la radiation lorsqu'elle est requise conformément au troisième alinéa de l'article 2441 du code civil.
- CGI, article 881 M	Minimum : 15 €.	Applicable au-dessous de 15 000 €.

B. Contribution de sécurité immobilière exigible lors de la délivrance de renseignements ou de copies de documents

9730

La contribution de sécurité immobilière est exigible dès le dépôt de la demande de renseignements ou de la demande de copies de documents par l'usager au service de la publicité foncière.

La tarification est déterminée à partir des éléments que l'usager a inclus dans sa demande, ou dans la demande initiale dans le cas où il s'agit d'une demande complémentaire.

Ces éléments sont les suivants :

a. Le nombre de personnes du chef desquelles les renseignements sont demandés ;

b. Le nombre d'immeubles concernés par la demande ;

c. Le nombre de documents désignés pour les demandes de copies de documents ;

d. Pour les demandes intéressant un fichier immobilier non informatisé, le nombre de copies de fiches demandées.

Les différents tarifs de contribution de sécurité immobilière exigibles pour la délivrance des renseignements hypothécaires et des copies de documents sont indiqués au tableau qui figure ci-dessous au **n° 9730-1**.

9730-1

DEMANDES PORTANT SUR LA DOCUMENTATION HYPOTHÉCAIRE CONSTITUÉE DEPUIS LE 1ER JANVIER 1956

Nature de la demande	Objet de la demande	Référence au texte	Tarif applicable à la demande
Demande de renseignements hors ou sur formalité (imprimé **n° 3233**, CERFA n° 11194)	Demande réelle	CGI, art. 881 D	12 € par immeuble indiqué dans la demande
	Demande personnelle	CGI art. 881 D	12 € par personne individuellement désignée dans la demande
	Demande réelle personnelle	CGI art. 881 D	12 € pour celles formulées du chef de 3 personnes au maximum et portant sur 5 immeubles au maximum + 2 € par immeuble au-delà du cinquième + 5 € par personne indiquée au-delà de la troisième
Demande de copie de fiches (imprimé **n° 3233**, CERFA n° 11194)		CGI art. 881 D	12 € par immeuble indiqué dans la demande 12 € par personne individuellement désignée dans la demande
Demande de copie de documents (imprimé **n° 3236**, CERFA n° 11187)		CGI art. 881 E	6 € par bordereau d'inscription demandé 30 € par état descriptif de division ou de règlement de copropriété demandés 15 € pour la copie d'un document autre que ceux mentionnés ci-avant

Les imprimés cités dans le tableau ci-dessus sont disponibles *via* la rubrique « recherche de formulaires » sur le site www.impots.gouv.fr.

DEMANDES PORTANT SUR LA DOCUMENTATION HYPOTHÉCAIRE

CONSTITUÉE AVANT LE 1ER JANVIER 1956

Nature de la demande	Référence au texte	Tarif applicable à la demande
Demande de relevé des formalités (imprimé **n° 3230**, CERFA n° 11272)	CGI, art. 881 F	5 € par personne du chef de laquelle les renseignements sont demandés
Demande de copie de documents (imprimé **n° 3231**, CERFA n° 11273)	CGI, art. 881 G	6 € par bordereau d'inscription demandé 30 € par état descriptif de division ou de règlement de copropriété demandés 15 € pour la copie d'un document autre que ceux mentionnés ci-avant

Les imprimés cités dans le tableau ci-dessus sont disponibles *via* la rubrique « recherche de formulaires » sur le site www.impots.gouv.fr.

Chapitre 2 : Régimes particuliers

A. Formalités requises au profit de l'État

9731

Aux termes du II de l'article 879 du CGI, les formalités requises au profit de l'État bénéficient d'une exonération de contribution de sécurité immobilière.

Seuls les services de l'État – administrations centrales et services extérieurs – qui émargent au budget général, et les organismes expressément habilités par un texte législatif ou réglementaire bénéficient de l'exonération.

La loi ne distingue pas selon que ces services et organismes agissent pour le compte de l'État, dans le cadre de la gestion de patrimoines privés (biens vacants, successions non réclamées) ou pour le compte de collectivités territoriales. Aussi, l'exonération est acquise pour toutes les formalités requises par les personnes susceptibles d'en bénéficier quelles que soient la finalité des opérations juridiques auxquelles elles se livrent.

Il est précisé que l'émargement au budget général de l'État se définit comme étant le fait pour un service de tirer ses ressources financières du budget de l'État. Ainsi, les services qui disposent de ressources d'exploitation propres ne peuvent bénéficier de l'exonération dès lors qu'ils ne font pas partie des missions inscrites à ce budget.

S'agissant des établissements publics nationaux, les formalités requises à leur profit bénéficient de l'exonération de contribution de sécurité immobilière prévue en faveur de l'État dès lors qu'ils relèvent majoritairement du droit public et disposent pour l'essentiel de ressources inscrites dans les missions du budget général de l'État. Tel est le cas, notamment, de Météo France et des Parcs nationaux et, d'une manière plus générale, des établissements publics nationaux à caractère scientifique, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance.

B. Inscriptions prises par l'état

9732

Conformément au I de l'article 881 du CGI, les inscriptions de privilège et d'hypothèque requises par l'État sont exonérées de contribution de sécurité immobilière. La contribution de sécurité immobilière dont les inscriptions de privilège ou d'hypothèque requises par l'État ont été exonérées est due lors de leur radiation.

Cette mesure réplique ainsi en matière de contribution de sécurité immobilière due sur les inscriptions, en l'étendant à toutes les inscriptions requises par l'État, le dispositif appliqué s'agissant de la taxe de publicité foncière due sur les inscriptions d'hypothèques judiciaires requises par l'État (CGI, art. 845, 1°-al. 2). Il en résulte que la contribution due sur les inscriptions requises pour l'État ne sera pas prise en débet.

Sauf le cas dans lequel la radiation est requise au profit de l'État, la contribution est alors exigible sur la totalité de la somme garantie par l'inscription, en sus de la contribution due à raison de la radiation elle-même. Tel est le cas lorsque l'État ordonne la radiation suite à un dégrèvement.

C. Cas particulier de Mayotte

9732-1

Conformément à l'article 881 O du CGI, instauré par l'article 26 de l'ordonnance n° 2013-837 relative à Mayotte, la contribution prévue à l'article 879 du CGI n'est pas perçue pour l'immatriculation des immeubles au livre foncier de Mayotte, pour l'inscription des droits sur ce même livre et pour l'exécution de la formalité fusionnée au service de la conservation de la propriété immobilière.

D. Formalités intéressant plusieurs services de la publicité foncière

9733

S'agissant des formalités intéressant plusieurs services de la publicité foncière, le tableau suivant récapitule les situations susceptibles d'être rencontrées :

Formalité fusionnée ou double formalité	Service de la publicité foncière où la formalité est requise en premier lieu	Services de la publicité foncière où la formalité est requise en second lieu
Acte relevant de la formalité fusionnée CGI, ann. III, art. 251 et CGI, ann. III, art. 253	Perception de la totalité des droits et taxes exigibles sur l'acte. Perception de la contribution de sécurité immobilière sur la valeur des immeubles dépendant du service.	Aucune perception de droits et taxes. Perception de la contribution de sécurité immobilière sur la valeur des immeubles dépendant du service.
Acte et décision judiciaire relevant de la double formalité – taxe de publicité foncière au taux fixe CGI, art. 1702 bis	Perception de la taxe de publicité foncière au taux fixe. **Perception de la totalité de la contribution de sécurité immobilière due à raison de l'acte.**	Aucune perception de taxe de publicité foncière. **Aucune perception de contribution de sécurité immobilière.**
Inscription d'hypothèque conventionnelle et d'hypothèque judiciaire CGI, art. 1702 bis	Perception de la taxe de publicité foncière sur le montant de la créance inscrit dans le bordereau. Perception de la contribution de sécurité immobilière sur le montant de la créance inscrit dans le bordereau.	Aucune perception de taxe de publicité foncière. **Aucune perception de contribution de sécurité immobilière.**
Acte et décision judiciaire relevant de la double formalité – autres cas	Le cas échéant, perception de la taxe de publicité foncière proportionnelle sur la valeur des biens pour laquelle le service est compétent. Perception de la contribution de sécurité immobilière sur la valeur des immeubles dépendant du service.	Le cas échéant, perception de la taxe de publicité foncière proportionnelle sur la valeur des biens pour laquelle le service est compétent. Perception de la contribution de sécurité immobilière sur la valeur des immeubles dépendant du service.

Pour l'application de l'article 1702 bis du CGI, le service de la publicité foncière qui a perçu la taxe de publicité foncière et la contribution de sécurité immobilière est tenu de délivrer au requérant d'une publication autant de duplicatas de quittance d'enregistrement et de contribution qu'il lui est demandé.

E. Indications à opérer dans l'acte ou la décision déposée

9734

En application de l'article 34 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, pour les ventes autres que judiciaires, les formalités déposées au service de la publicité foncière comportent obligatoirement une partie normalisée, seule publiée au fichier immobilier, qui contient uniquement les éléments indispensables à la publicité des droits réels et à l'assiette des impôts, droits et taxes.

Pour l'application de ces dispositions, la partie normalisée relate obligatoirement les déclarations nécessaires à la liquidation, à l'assiette ou au contrôle de tous impôts, droits et taxes (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 34-1).

Aussi, les déclarations nécessaires à la liquidation, à l'assiette ou au contrôle de la contribution de sécurité immobilière doivent être insérées dans la partie normalisée, à peine de rejet de la formalité (décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, art. 34 § 3, c.).

Par mesure de tempérament, il est admis que les formalités déposées à compter de cette date comportent les éléments nécessaires à la liquidation du salaire du conservateur dès lors que :

- la contribution de sécurité immobilière et le salaire du conservateur reposent sur le même fondement

juridique (en l'espèce, l'article 879 du CGI) ;

- l'article 30 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 organise une parfaite similitude entre ces deux perceptions,

sous réserve que la signature de l'acte objet de la formalité soit intervenue au plus tard le 31 décembre 2012.

Par ailleurs, il peut être indiqué dans la partie normalisée les éléments nécessaires à la perception opérée en application de l'article 879 du CGI sans viser expressément la nature de la perception.

Chapitre 3 : Règles générales d'exigibilité, de recouvrement et de contentieux

A. Principes généraux

9735

Trois principes gouvernent l'exigibilité de la contribution de sécurité immobilière :

1. La contribution de sécurité immobilière constitue la contrepartie de la responsabilité civile de l'État susceptible d'être engagée du fait du service rendu à l'usager par les services de la publicité foncière. Son exigibilité, qui se fonde sur des textes particuliers, n'est pas liée à celle de la taxe de publicité foncière.

2. Dès lors que l'exigibilité de la contribution de sécurité immobilière est indépendante de celle de la taxe de publicité foncière, les exonérations concernant cette dernière taxe ne sont pas applicables à la contribution. En effet, et en application du II de l'article 879 du CGI, seules sont exonérées de contribution de sécurité immobilière les formalités pour lesquelles la loi prévoit expressément et formellement qu'elles en sont exonérées (cf. également certaines formalités concernant l'État aux n^{os} 9731 et 9732).

3. La contribution de sécurité immobilière couvre l'ensemble des dispositions dépendantes d'une même formalité : convention principale et accessoire, de même que toutes les stipulations juridiquement nécessaires à la définition et à l'exécution d'un contrat, ou toutes les opérations nécessaires à la délivrance d'un seul état (recherches, confection de l'état, certification). Mais il est dû autant de contributions de sécurité immobilière qu'il existe, même pour un seul dépôt ou dans le cadre d'une demande unique, de formalités juridiquement distinctes à exécuter ou à délivrer.

B. Règle du paiement d'avance

9736

La contribution de sécurité immobilière doit être intégralement payée d'avance, sous peine de refus du dépôt. Le cas échéant, et pour en permettre la liquidation, le document déposé doit contenir, sous la même sanction, l'estimation de la valeur des droits faisant l'objet de la formalité.

Le montant de la contribution de sécurité immobilière perçue est porté sur le document restitué à l'usager, ou sur le certificat délivré au requérant dans une mention de quittancement.

C. Insuffisance de prix ou d'évaluation

9737

Les compléments de contribution de sécurité immobilière dus à la suite de l'établissement d'une insuffisance de prix ou d'évaluation donnant ouverture à un complément d'imposition sont, dans la pratique, recouvrés par les comptables chargés du recouvrement du complément d'imposition selon la procédure applicable en matière fiscale.

D. Contentieux

9738

D'une manière générale le contentieux (et notamment l'action des parties en restitution) reste d'ordre

civil et relève de la compétence des tribunaux judiciaires.

Chapitre 4 : Recouvrement des salaires du conservateur des hypothèques restant dus

9739

Les salaires des conservateurs des hypothèques dus en application de l'article 881 du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2012, sont acquittés au profit du Trésor à compter du 1er janvier 2013 s'ils n'ont pas encore été recouvrés à cette date.

De même, le paiement des salaires des conservateurs des hypothèques, exigé sur le fondement d'avis de mise en recouvrement prévus à l'article L. 256 du LPF, est effectué au profit du Trésor à compter du 1er janvier 2013.

Livre XXV : Dispositions juridiques communes

Introduction

9800

Sous l'intitulé « dispositions juridiques communes (DJC) » sont exposées des dispositions particulières ou générales non strictement fiscales touchant à l'établissement de l'impôt, ou à son contrôle, ou encore évoquant certaines règles de procédure ou certains dispositifs juridiques spécifiques pouvant avoir des incidences sur le plan fiscal.

Sont ainsi évoqués dans le présent Livre XXV :

- l'accès aux documents administratifs (première partie, n^{os} 9801 et suivants) ;

- la finance islamique et ses outils (deuxième partie, n° 9810) ;

- les organismes agréés - centres de gestion et associations (troisième partie, n^{os} 9811 et suivants) ;

- les professionnels de l'expertise comptable (quatrième partie, n^{os} 9850 et suivants) ;

- le dispositif des tiers de confiance (cinquième partie, n^{os} 9860 et suivants) ;

- le secret fiscal (sixième partie, n^{os} 9865 et suivants).

*

* *

9800-1

Ces commentaires, dans l'ancienne version du Précis de fiscalité, étaient traités de la manière suivante :

- dans le Livre VII relatif aux réglementations communes :

  - au Titre 4 de la première partie s'agissant de l'accès aux documents administratifs,
  - au Titre 2 de la quatrième partie s'agissant du secret fiscal,
  - au Titre 3 de la quatrième partie s'agissant des centres de gestion et associations agréés et des professionnels de l'expertise comptable ;

- dans le Livre I relatif à la fiscalité directe des personnes, au Titre 4 de la première partie s'agissant du tiers de confiance.

La finance islamique faisait quant à elle l'objet de renvois, au fil du Précis de fiscalité, vers la base BOFiP-Impôts à laquelle, outre la deuxième partie du nouveau Livre XXV, il convient toujours de se reporter.

Partie 1 : Accès aux documents administratifs

(BOI-DJC-CADA)

Titre 1 : Réforme de l'État - relations avec les usagers : amélioration de l'accès à la documentation administrative

(BOI-DJC-CADA-10)

9801

La loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 (titre 1er) modifiée, portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'Administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal, instaure au profit des citoyens un droit d'accès aux documents administratifs.

Dans le cadre de la réforme de l'État, plusieurs mesures ont par ailleurs été adoptées afin de faire bénéficier les contribuables d'une meilleure connaissance de la doctrine administrative. Aussi, il a été décidé de faciliter l'accès du public à l'ensemble de la documentation relative à la doctrine fiscale. L'ensemble des règles générales relatives à l'accès aux documents administratifs est exposé au BOI-DJC-CADA-10.

Titre 2 : Communication et diffusion à des tiers des informations fiscales statistiques

(BOI-DJC-CADA-20 ; Arrêté du 20 février 2008 [JO du 18 mars 2008])

9802

L'accès aux données statistiques fiscales est, comme tous les documents administratifs, régi par les règles de droit commun fixées par la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 modifiée (BOI-DJC-CADA-10).

Il appelle cependant des précisions tenant en particulier à la nécessité de préserver la confidentialité des données fiscales nominatives.

Aussi, les conditions de communication ou de diffusion à des tiers de l'ensemble des informations de nature statistique détenues par les services fiscaux sont exposées au BOI-DJC-CADA-20.

Partie 2 : Finance islamique

(BOI-DJC-FIN)

9810

La finance islamique concerne les investisseurs qui souhaitent investir dans des instruments financiers respectueux des principes du Coran et notamment la prohibition de l'intérêt. Le développement de la finance islamique, en France, destiné à faire bénéficier ces investisseurs des services de la place financière française, permettra d'attirer sur notre territoire une part de ces investissements. Cela suppose de mettre en place un cadre juridique et fiscal de nature à procurer la sécurité et la prévisibilité nécessaires aux investisseurs.

L'enjeu est de déterminer les conditions dans lesquelles, compte tenu de leurs caractéristiques propres, ces outils de la finance islamique peuvent être assimilés sur le plan fiscal à des produits de dette ainsi que de préciser le régime fiscal qui leur est applicable au regard des différents impôts concernés (impôt sur les bénéfices, prélèvement obligatoire sur les produits financiers de source française versés à des non-résidents de France « retenue à la source », contribution économique territoriale, taxe sur la valeur ajoutée, droits d'enregistrement).

Les principaux outils de la finance islamique sont les suivants :

- les opérations de murabaha : le BOI-DJC-FIN-10 expose les règles relatives aux opérations de murabaha avec ordre d'achat, ainsi que celles relatives aux opérations de tawarruq (opérations de financement au travers d'une opération de murabaha) et de dépôt rémunéré par une opération de murabaha (murabaha inversée) ;

- les sukuk d'investissement : le BOI-DJC-FIN-20 expose les règles relatives aux sukuk d'investissement ainsi que celles relatives aux autres instruments financiers assimilés ;

- les opérations d'ijara : le BOI-DJC-FIN-30 expose les règles relatives aux contrats d'ijara sur actif ;

-les opérations d'istisna dont les règles sont exposées au BOI-DJC-FIN-40.

Partie 3 : Centres de gestion et associations agréés (CGA et AA)

(CGI, art. 158,7-1° ; CGI, art. 1649 quater C à CGI, art. 1649 quater K ; BOI-DJC-OA)

9811

Il existe deux catégories d'organismes agréés :

- les centres de gestion agréés (CGA) ;

- les associations agréées (AA).

Les centres de gestion agréés ont pour objet d'apporter aux industriels, commerçants, artisans et agriculteurs, personnes physiques ou morales une assistance en matière de gestion et de leur fournir une analyse des informations économiques, comptables et financières en matière de prévention des difficultés économiques et financières (CGI, art.1649 quater C).

Les associations agréées s'adressent aux membres des professions libérales et aux titulaires des charges et offices. Elles ont pour but de développer l'usage de la comptabilité, de leur fournir une analyse des informations économiques, comptables et financières en matière de prévention des difficultés économiques et financières et de faciliter l'accomplissement des obligations administratives et fiscales de leurs adhérents (CGI, art. 1649 quater F).

L'Administration assure des missions d'information et de formation auprès des centres de gestion et des associations agréés. Par ailleurs, un corps de contrôleurs est chargé d'exercer une mission de surveillance et de contrôle de qualité de leur fonctionnement.

Titre 1 : Création

(BOI-DJC-OA-10-10 et suivants)

Chapitre 1 : Les membres fondateurs

(BOI-DJC-OA-10-10-10)

9812

Seules certaines catégories de personnes limitativement énumérées par la loi peuvent prendre l'initiative de créer un organisme agréé. Ces personnes sont les membres fondateurs.

La personnalité des membres fondateurs diffère selon qu'il s'agit d'un centre de gestion ou d'une association agréé.

Les centres de gestion agréés ont pour membres fondateurs soit des experts-comptables, ou des sociétés membres de l'Ordre des experts-comptables, soit des chambres de commerce et d'industrie, des chambres de métiers et de l'artisanat ou des chambres d'agriculture, soit des organisations professionnelles légalement constitués d'industriels, de commerçants, d'artisans ou d'agriculteurs.

Les associations agréées ont, quant à elles, exclusivement pour membres fondateurs, soit des Ordres ou des organisations professionnelles, légalement constitués de membres de professions libérales ou de titulaires de charges et offices (conseils et chambres de notaires, syndicats professionnels et leurs unions, associations professionnelles de personnes exerçant la même profession, des métiers similaires ou connexes), soit des experts-comptables ou des sociétés d'expertise comptable membres de l'Ordre des experts-comptables.

Dans les deux cas, certaines conditions de moralité sont exigées tant des personnes qui sont à l'origine de la création des centres de gestion et des associations agréés que de celles qui en assurent la direction, à savoir le respect de leurs obligations déclaratives et de paiement en matière fiscale pendant la période de cinq ans qui précède la demande d'agrément, ainsi que le fait de ne pas avoir subi certaines condamnations (cf. CF n° 8680).

Remarque : Le décret n° 2013-1034 du 15 novembre 2013 a apporté des modifications à la réglementation applicable aux organismes agréés. Ainsi, les exigences en matière de respect des obligations fiscales par les dirigeants et administrateurs de ces organismes ont été renforcées pour la délivrance du certificat mentionné à l'article 371 D de l'annexe II au CGI.

Chapitre 2 : Forme juridique et statuts

(BOI-DJC-OA-10-10-20 et BOI-DJC-OA-10-10-30)

9813

Les centres de gestion et les associations agréés doivent être constitués sous la forme d'associations régies par la loi du 1er juillet 1901 ou pour les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, conformément aux dispositions du code civil local.

Les statuts comprennent des stipulations relatives à l'objet de l'organisme ainsi que des stipulations relatives au fonctionnement de ses organes délibérants et des clauses concernant d'une part les obligations lui incombant, et d'autre part celles incombant aux adhérents.

Chapitre 3 : La qualité des adhérents

(BOI-DJC-OA-20-30-10 et suivants)

9814

Peuvent adhérer à un centre de gestion agréé, les personnes physiques ou morales ayant la qualité d'industriel, de commerçant, d'artisan ou d'agriculteur, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Il en est de même de celles qui, sans pouvoir se faire inscrire au registre du commerce ou immatriculer au répertoire des métiers, exercent légalement et à titre habituel une activité professionnelle imposée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (cf. CE, arrêt du 17 novembre 1997, n° 140797).

Peuvent également adhérer à un centre de gestion agréé, les contribuables qui disposent de revenus non professionnels imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, soumis au régime simplifié d'imposition selon le bénéfice réel ou le régime normal d'imposition selon le bénéfice réel.

Par ailleurs, les adhérents exploitant plusieurs entreprises doivent formuler une seule adhésion.

Peuvent adhérer à une association agréée, les personnes physiques et les personnes morales ou les groupements relevant de l'IR qui remplissent les trois conditions suivantes :

- exercer à titre habituel et constant une activité professionnelle dont les résultats sont soumis à l'impôt dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Les agents généraux d'assurances et leurs sous-agents ayant opté pour le régime fiscal des salariés peuvent néanmoins adhérer à une association agréée dès lors que le caractère de leur activité n'est

pas modifié par cette option et que les commissions perçues ont le caractère de revenus non commerciaux (sur le régime des agents généraux d'assurance, voir BOI-BNC-SECT-10).

Précision :

Il convient de noter que la mesure de tolérance autorisant les agents généraux d'assurances à adhérer à une association agréée pour l'ensemble de leurs revenus professionnels lorsque, concurremment à leur activité principale, ils effectuaient des opérations de courtage d'assurances (relevant du régime des BIC) représentant moins de 10 % de l'activité à caractère non commercial, est rapportée.

Il est dès lors précisé que l'option prévue au 1 ter de l'article 93 du CGI n'a pas pour effet d'agréger les courtages et rémunérations accessoires se rattachant à la profession d'agent général d'assurance aux revenus non commerciaux imposables selon les règles des traitements et salaires. Dans cette situation, l'agent général d'assurance peut adhérer à un centre de gestion agréé à raison de ces revenus commerciaux et à une association agréée à raison des revenus non commerciaux imposés selon le régime des traitements et salaires.

Pour plus de précisions sur les cas particuliers d'adhérents aux organismes agréés dont les agents généraux d'assurances, se reporter au BOI-DJC-OA-20-30-10-10 au III.

- relever d'un Ordre ou d'une organisation professionnelle ayant pris l'engagement d'améliorer la connaissance des revenus de leurs membres ;

- avoir souscrit à titre individuel, à cet engagement.

Précision : Peuvent adhérer à une association agréée, les personnes morales ou les groupements relevant de l'IR à l'exclusion des groupements qui ont pour objet de mettre en commun tout ou partie des dépenses professionnelles, mais qui permettent à leurs membres d'appréhender individuellement les recettes procurées par leur activité personnelle.

Peuvent également adhérer à ces associations agréées tous les contribuables qui disposent de revenus non professionnels imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, soumis au régime de la déclaration contrôlée de droit ou sur option, et qui auront souscrit un engagement d'amélioration de la connaissance des revenus, selon un modèle fixé par l'arrêté ministériel du 26 juin 2009 (JO du 8 octobre).

Chapitre 4 : Les effectifs

(CGI, ann. II, art. 371 B et CGI, ann. II, art. 371 N ; BOI-DJC-OA-10-10-40)

9815

L'exigence d'un nombre minimum d'adhérents a pour objectif d'assurer aux organismes agréés les ressources nécessaires minimales pour fonctionner en toute indépendance. Ce nombre s'apprécie à la date du dépôt de la demande d'agrément ou du renouvellement de celle-ci.

Le nombre d'adhérents d'un centre de gestion agréé doit être au minimum de 100 à la date de l'agrément. Ce dernier ne pourra pas être renouvelé si le nombre des adhérents n'atteint pas 300 dans un délai de 3 ans à compter de la date d'agrément.

Pour les associations agréées, l'effectif doit être au minimum de 50 adhérents à la date de l'agrément.

Ces conditions de minimums d'adhérents ne sont pas exigées dans les départements d'outre-mer.

Chapitre 5 : La convention

(BOI-DJC-OA-10-20-10)

9816

Une fois constitué, l'organisme agréé doit conclure avec l'administration fiscale une convention qui précise le rôle du ou des agents chargé(s) de lui apporter une assistance technique.

Depuis le 1er janvier 2010, la convention précise également les modalités d'assistance et de contrôle de ces organismes par l'administration fiscale (cf. n^{os} 9821, 9823, 9826 et suiv.).

La signature de la convention entre le directeur départemental ou régional des finances publiques et le président de l'organisme agréé constitue l'un des actes de la procédure d'agrément.

La convention doit être établie selon les modèles joints en annexe à l'arrêté du 25 novembre 2010 (JO

du 10 décembre 2010). Ce modèle de convention définit d'une part les modalités de l'assistance apportée par l'Administration aux centres de gestion et aux associations agréés et d'autre part, précise les obligations imparties au centre de gestion ou à l'association agréé (tenue d'un registre des adhérents, respect de ses obligations fiscales et sociales, respect des dispositions contenues dans la Charte des bonnes pratiques des organismes agréés).

La convention entre en vigueur à compter de la date de notification de l'agrément.

Elle est conclue pour une durée de 3 ans, à la date de prise d'effet de l'agrément, renouvelable une première fois pour 3 ans, les renouvellements ultérieurs étant accordés par période de 6 ans. La validité de la convention suit celle de l'agrément.

Titre 2 : Agrément

(BOI-DJC-OA-10-20-20 et BOI-DJC-OA-10-20-30)

9817

En application de l'article 371 F de l'annexe II au CGI, la demande d'agrément est adressée à la direction départementale des finances publiques du département dans lequel le centre de gestion agréé a son siège.

La demande de renouvellement d'agrément est quant à elle adressée au directeur départemental ou régional des finances publiques du département dans lequel le centre de gestion ou l'association agréé a son siège (cf. **n° 9817-2**).

Dès délivrance du récépissé de la demande d'agrément, le directeur des finances publiques du département dans lequel le centre de gestion ou l'association agréé a son siège transmet au directeur des finances publiques situé au chef-lieu de région dans laquelle le centre de gestion ou l'association agréé a son siège un exemplaire du dossier d'agrément.

Pour les associations agréées, la décision d'agrément ou de refus d'agrément est prise par le directeur des finances publiques situé au chef-lieu de la région dans laquelle l'association a son siège.

Pour les centres de gestion, la décision d'agrément est prise par une commission instituée au chef-lieu de région. Cette commission est placée sous la présidence du directeur des finances publiques situé au chef-lieu de la région dans laquelle le centre de gestion agréé a son siège (CGI, ann. II, art. 371 G).

La date de délivrance du récépissé a pour effet de faire courir le délai de 4 mois imparti à la commission régionale d'agrément ou au DRFiP pour se prononcer sur la demande d'agrément.

L'agrément initial est délivré pour une période de 3 ans. Le premier renouvellement est accordé pour 3 ans. La durée de l'agrément est portée à 6 ans à compter du deuxième renouvellement.

Les décisions de refus d'agrément peuvent être déférées à la juridiction administrative par la voie du recours pour excès de pouvoir dans le délai de 2 mois à compter du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision contestée.

9817-1

L'agrément peut être retiré en cours de contrat (CGI, ann. II, art. 371 K et CGI, ann. II, art. 371 V) :

- en cas d'inexécution des engagements pris ;

- en cas de non respect de la convention ;

- s'il y a parmi les administrateurs une personne ayant fait l'objet d'une des sanctions prévues à l'article 371 D de l'annexe II au CGI ;

- si les adhérents qui ne respectent pas leurs obligations ne sont pas exclus ;

- si le nombre d'adhérents est inférieur pendant plus d'un an aux chiffres prévus.

La commission régionale d'agrément instituée au chef-lieu de région peut retirer l'agrément à un centre de gestion agréé pour les motifs précités.

De même, le directeur des finances publiques situé au chef-lieu de la région dans laquelle une association agréée a son siège peut lui retirer l'agrément pour les mêmes motifs.

Les adhérents doivent obligatoirement être informés par le centre de gestion ou l'association agréé de

la décision de retrait d'agrément. Ils conservent le bénéfice des avantages fiscaux pour l'année ou l'exercice en cours à la date du retrait.

9817-2

L'agrément peut être renouvelé sur demande présentée au plus tard six mois avant l'expiration de l'agrément en cours (CGI, ann. II, art. 371 J et CGI, ann. II, art. 371 U).

En cas de demande de renouvellement d'agrément présentée par un centre de gestion ou de retrait d'agrément, l'Administration peut porter à la connaissance de la commission régionale les renseignements qui lui sont nécessaires pour lui permettre de se prononcer sur les affaires qui lui sont soumises (LPF, art. L. 166, al. 2).

Après avoir informé les intéressés des manquements constatés dans l'exécution de leurs missions et les avoir mis en mesure de présenter leurs observations, l'autorité administrative désignée par décret peut subordonner le maintien ou le renouvellement de l'agrément d'un centre de gestion ou d'une association agréé au changement de leur équipe dirigeante (CGI, art. 1649 quater K).

Titre 3 : Fonctionnement

(BOI-DJC-OA-20 et suivants)

Chapitre 1 : Rôle des centres de gestion et des associations agréés

(BOI-DJC-OA-20-10 et suivants)

9818

Les différentes prestations des centres de gestion et des associations agréés sont réservées à leurs adhérents. Toutefois, les formations proposées par l'organisme agréé sont également offertes au représentant de l'adhérent.

Les organismes agréés ne peuvent pas agir en qualité de mandataires de leurs membres. Toutefois, ils doivent recevoir mandat de leurs membres ayant adhéré au système de transfert des données fiscales et comptables (TDFC) pour transmettre les informations correspondant aux obligations déclaratives de ces membres (CGI, ann. II, art. 371 A et CGI, ann. II, art. 371 M).

A. Centres de gestion agréés

(BOI-DJC-OA-20-10-10 et suivants)

I. Mission d'assistance

9819

1. Établissement d'un dossier de gestion (CGI, ann. II, art. 371 E ; BOI-DJC-OA-20-10-10-10)

Les centres de gestion fournissent chaque année à leurs adhérents imposés d'après le bénéfice réel un dossier complet de gestion comportant divers ratios, un commentaire sur la situation financière et économique de l'entreprise, une analyse comparative des comptes de résultat et des bilans.

Ce dossier de gestion est remis dans les neuf mois qui suivent la clôture de l'exercice comptable.

En cas de pluralité d'entreprises entraînant le dépôt de déclarations distinctes, un dossier de gestion correspondant à chacune d'elles doit être élaboré. Si une seule déclaration est déposée, ce dossier doit tenir compte, notamment dans le commentaire personnalisé de gestion, de l'existence d'activités multiples.

De plus, les centres de gestion peuvent élaborer les déclarations fiscales de leurs adhérents placés sous un régime de bénéfice réel.

2. Actions de formation et d'information des adhérents (BOI-DJC-OA-20-10-50)

L'article 371 A de l'annexe II au CGI dispose que les centres de gestion agréés ont pour objet de fournir à leurs adhérents tous services en matière de gestion notamment dans les domaines de l'assistance technique et de la formation.

Les centres de gestion agréés ont donc une obligation légale de formation de leurs adhérents.

3. Obligation de dématérialiser et de télétransmettre (BOI-DJC-OA-20-10-40)

Les centres de gestion agréés ont l'obligation de dématérialiser et de télétransmettre aux services de la Direction générale des Finances publiques, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les attestations qu'ils délivrent à leurs adhérents, ainsi que les déclarations de résultats, leurs annexes et les autres documents les accompagnant. Ils doivent recevoir mandat de leurs adhérents pour transmettre les informations correspondant à leurs obligations déclaratives, selon des modalités définies par arrêté ministériel (CGI, art. 1649 quater E).

Remarque : L'obligation du recours au mandat pour la télétransmission des attestations délivrées par les organismes agréés a été supprimée par le décret n° 2013-1034 du 15 novembre 2013.

II. Mission de prévention

9820

Le rôle des centres de gestion agréés consiste également à détecter et à prévenir les erreurs et anomalies d'ordre fiscal. Ils sont donc tenus :

- de procéder à un examen en la forme des déclarations puis à l'examen de leur concordance, de leur cohérence et de leur vraisemblance ;

- d'informer les adhérents des anomalies apparentes constatées et de leur demander des précisions ;

- le cas échéant, de leur demander de procéder aux corrections nécessaires sous la forme du dépôt d'une déclaration rectificative, transmise dans les mêmes conditions que la déclaration initiale ;

- de s'assurer que leurs interventions sont suivies d'effet.

Ils doivent en effet veiller au respect des engagements pris par leurs membres (cf. n° 9824) et sanctionner par l'exclusion les manquements graves ou répétés qui ont pu être commis.

Remarque : Ce rôle de formation et de prévention est spécifique aux centres de gestion agréés. Par les prérogatives et les moyens mis en œuvre, il est totalement distinct, d'une part, du contrôle fiscal qui ne peut être exercé que par les agents de l'Administration, d'autre part, de la révision comptable qui demeure du ressort exclusif des membres de l'Ordre des experts-comptables. De même, les centres de gestion agréés ne peuvent procéder à des investigations dans les éléments du patrimoine privé de leurs membres.

III. Modalités d'assistance et de contrôle des centres de gestion agréés

9821

Les modalités d'assistance et de contrôle des centres de gestion agréés par l'administration fiscale sont précisées dans la convention visée à l'article 371 C de l'annexe II au CGI.

IV. Procédure de contrôle des déclarations par les centres de gestion agréés

(BOI-DJC-OA-20-10-10-20 ; BOI-DJC-OA-20-10-10-30 ; BOI-DJC-OA-20-10-30)

9822

Les centres de gestion demandent à leurs adhérents tous renseignements utiles afin de procéder chaque année, sous leur propre responsabilité, à un examen en la forme des déclarations de résultats et de leurs annexes, des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires, puis à l'examen de leur concordance, de leur cohérence et de leur vraisemblance.

Les centres de gestion ont l'obligation de procéder aux contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires de leurs adhérents dans les six mois à partir de la date de réception des déclarations des résultats par le centre.

Les centres de gestion sont tenus d'adresser à leurs adhérents un compte rendu de mission (BOI-DJC-OA-20-10-30) dans les deux mois qui suivent la fin des opérations de contrôle. Dans le même délai, une copie de ce compte rendu est transmise, par le centre, au service des impôts des

entreprises dont dépend l'adhérent concerné.

Les modèles de compte rendu de mission et les modalités de leur transmission aux services fiscaux sont définis par l'arrêté ministériel du 25 novembre 2010.

B. Associations agréées

(BOI-DJC-OA-20-10-20 et suivants)

9823

Depuis le 1er janvier 2010, les associations agréées s'assurent de la régularité des déclarations de résultats et des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires que leur soumettent leurs adhérents. À cet effet, elles leur demandent tous renseignements utiles de nature à établir la concordance, la cohérence et la vraisemblance entre :

- les résultats fiscaux et la comptabilité établie conformément aux plans comptables visés à l'article 1649 quater G du CGI ;

- les déclarations de résultats et les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires.

Elles sont habilitées à élaborer pour le compte de leurs adhérents, placés sous un régime réel d'imposition, les déclarations destinées à l'administration fiscale.

Les modalités d'assistance et de contrôle des associations agréées par l'administration fiscale sont précisées dans la convention visée à l'article 371 O de l'annexe II au CGI.

Les associations agréées ont l'obligation de procéder aux contrôles de concordance, cohérence et vraisemblance des déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires de leurs adhérents dans les six mois à partir de la date de réception des déclarations des résultats par l'association.

Les associations agréées sont tenues d'adresser à leur adhérent un compte rendu de mission (BOI-DJC-OA-20-10-30) dans les deux mois qui suivent la fin des opérations de contrôle. Dans le même délai, une copie de ce compte rendu est transmise, par l'association, au service des impôts des entreprises dont dépend l'adhérent concerné.

Les modèles de compte rendu de mission et les modalités de leur transmission aux services fiscaux sont définis par l'arrêté ministériel du 25 novembre 2010.

Voir également pour les formalités communes à l'exercice des missions des centres de gestion agréés et des associations agréées, le BOI-DJC-OA-20-10-40 pour l'obligation de télétransmission, et le BOI-DJC-OA-20-10-50 pour la formation.

Chapitre 2 : Obligations des adhérents

(BOI-DJC-OA-20-30-20)

A. Centres de gestion agréés

9824

Les adhérents des centres de gestion agréés sont tenus de produire tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère.

Sauf s'il s'agit de ventes de faible importance qu'il est d'usage de régler en espèces ou lorsque les frais d'encaissement sont disproportionnés par rapport au montant de la transaction, ils doivent accepter les règlements par chèques, faire libeller ces chèques à leur ordre et ne pas les endosser sauf pour remise directe à l'encaissement.

Ils sont tenus d'informer la clientèle de leur qualité d'adhérent à un centre de gestion agréé et des conséquences qui en résultent en ce qui concerne l'acceptation des règlements par chèques, au moyen d'une affichette apposée dans les locaux destinés à recevoir la clientèle (ou dans les emplacements et véhicules aménagés en vue d'effectuer des ventes ou des prestations de services), et d'une mention dans la correspondance et sur les documents professionnels adressés ou remis à leurs clients.

Remarque : Les pharmaciens d'officine n'ont toutefois pas à faire figurer cette mention sur les ordonnances ou les feuilles de maladie constatant une vente au détail de médicaments payés comptant.

L'adhésion à un centre de gestion agréé implique l'autorisation donnée à ce dernier de communiquer à l'agent de l'administration fiscale qui apporte son assistance technique, les renseignements ou documents visés à l'article 371 E de l'annexe II au CGI.

B. Associations agréées

9825

L'adhésion à une association agréée implique :

- l'engagement par les membres soumis au régime de la déclaration contrôlée de suivre les recommandations qui leur ont été adressées, conformément à l'article 371 Y de l'annexe II au CGI par les ordres et organisations professionnelles dont ils relèvent, en vue d'améliorer la connaissance des revenus de leurs membres ;

- l'engagement par les membres dont les déclarations de bénéfices sont élaborées par l'association de fournir à celle-ci tous les éléments nécessaires à l'établissement de déclarations sincères et complètes ;

- l'engagement par les membres qui ne font pas élaborer leur déclaration par l'association agréée de communiquer à celle-ci, préalablement à l'envoi aux services de la Direction générale des Finances publiques de la déclaration prévue à l'article 97 du CGI, le montant du résultat imposable déclaré et l'ensemble des données utilisées pour la détermination de ce résultat. Le moyen le plus expédient de respecter cette obligation est de faire parvenir un imprimé de déclaration n° 2035 (disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires") qui comporte tous les renseignements utiles. Les associations agréées doivent demander à leurs adhérents de leur adresser ce document avant son envoi à l'administration fiscale ;

- l'autorisation donnée à l'association agréée de communiquer à l'agent de l'administration fiscale qui apporte son assistance technique, les renseignements ou documents visés ci-dessus.

Chapitre 3 : Rôle de l'Administration

(BOI-DJC-OA-20-40 et suivants)

9826

Le directeur départemental ou régional des finances publiques désigne un correspondant, en principe, au sein du bloc professionnel, chargé d'une mission d'assistance. Son identité est communiquée par écrit à l'ensemble des présidents des organismes agréés. Ce correspondant suit l'intégralité des travaux relatifs aux organismes agréés : visa du registre, états OA1, réponses aux questions complexes, procédure d'agrément ou de renouvellement d'agrément.

La DGFiP assure des missions d'information et de formation auprès des organismes agréés. À cette fin, l'Administration apporte son assistance pour l'organisation de séances d'information et de formation.

Le directeur départemental ou régional des finances publiques ou son représentant assiste, avec voix consultative, aux délibérations des organes dirigeants des centres de gestion et associations agréés lorsqu'elles sont relatives au budget et aux conditions de fonctionnement de ceux-ci. À cet effet, les documents utiles doivent lui être communiqués huit jours au moins avant la date de ces délibérations.

La mission de surveillance et de contrôle des procédures internes des organismes agréés est confiée à un corps de contrôleurs qui assure un contrôle de qualité triennal de l'ensemble des organismes agréés d'une région ou interrégion. Ces contrôleurs sont regroupés à un niveau supra-départemental, à savoir en règle générale, la direction chef-lieu de région.

9826-1

Enfin l'Administration, quand elle a connaissance de manquements graves ou répétés commis par les adhérents, doit en informer les présidents des centres de gestion ou des associations agréés (LPF, art. L. 166, al. 1).

L'article L. 166 du LPF prescrit à l'Administration de communiquer aux présidents des organismes agréés les renseignements utiles à ces organismes pour prononcer l'exclusion des adhérents qui ne respectent pas leurs obligations.

Titre 4 : Allégements fiscaux

(BOI-DJC-OA-30)

9827

Les adhérents des centres de gestion et associations agréés peuvent bénéficier, sous certaines conditions, des allégements fiscaux suivants :

- déduction intégrale du salaire du conjoint de l'adhérent ;

- réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion ;

- abandon conditionnel des majorations fiscales.

Chapitre 1 : Déduction du salaire du conjoint

(CGI, art. 154, al.2)

9828

Les adhérents des centres de gestion ou des associations agréés, mariés sous un régime de communauté et imposés à l'impôt sur le revenu peuvent inclure, parmi les charges déductibles du résultat imposable, le salaire de leur conjoint, si celui-ci participe effectivement à l'exploitation (cf. BNC n° 2457-1 et BIC n° 2965).

Le bénéfice de cet avantage est réservé aux exploitants individuels (sauf les forfaitaires BA), aux associés de sociétés relevant du régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du CGI, à l' article 8 ter du CGI et à l'article 8 quater du CGI (y compris l'associé unique, personne physique, d'une EURL ou d'une EARL) qui ont été membres d'un centre de gestion ou d'une association agréé pendant, en principe, la durée totale de l'exercice ou de l'année civile considéré.

Chapitre 2 : Réduction de l'impôt sur le revenu

(CGI, art. 199 quater B)

9829

Les adhérents des centres de gestion ou des associations agréés peuvent bénéficier d'une réduction de leur cotisation d'impôt sur le revenu pour les dépenses qu'ils ont exposées à raison de la tenue de leur comptabilité et de l'adhésion à un centre de gestion ou à une association agréé.

Toutefois, cette réduction est applicable seulement aux adhérents dont le chiffre d'affaires ou les recettes sont inférieures aux limites du forfait prévu de l'article 64 du CGI à l'article 65 B du CGI (cf. BA n° 2016) ou des régimes définis à l'article 50-0 du CGI (micro-entreprises) et à l'article 102 ter du CGI (micro BNC) et qui ont régulièrement opté pour un mode réel de détermination de leur résultat.

Elle est cependant maintenue pour la première année d'application de plein droit du régime réel normal ou simplifié d'imposition des bénéfices agricoles.

La réduction d'impôt ne peut ni excéder 915 € par an, ni être supérieure au montant de l'impôt sur le revenu dû pour une année, avant déduction d'impôt afférent aux revenus mobiliers, ainsi que des prélèvements et retenues non libératoires, mais après application éventuelle de la décote.

Lorsque la cotisation d'impôt sur le revenu lui est inférieure, le solde correspondant n'est ni restituable, ni imputable sur l'impôt sur le revenu dû à un taux proportionnel ; il ne peut davantage être reporté sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

Les dépenses prises en charge par l'État du fait de cette réduction doivent être réintégrées pour la détermination du résultat catégoriel. En revanche, le surplus des dépenses non prises en compte à titre de réduction d'impôt constitue une charge déductible.

Par ailleurs, la limite de non-recouvrement des cotisations initiales d'impôt sur le revenu (cf. IR n° 38) s'apprécie après application de l'ensemble des réductions d'impôts dont peuvent bénéficier les adhérents de centres de gestion ou d'associations agréés.

Enfin, un manquement délibéré du contribuable entraîne la perte de la réduction d'impôt.

Chapitre 3 : Abandon conditionnel des majorations

(CGI, art. 1755)

9830

Sauf en cas de manœuvres frauduleuses, les majorations fiscales, de quelque nature qu'elles soient, ne sont pas applicables aux contribuables qui auront fait connaître spontanément, par lettre recommandée expédiée dans les trois mois suivant leur adhésion à un centre de gestion ou à une association agréé, les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportent les déclarations.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la double condition :

- que ces insuffisances, inexactitudes ou omissions n'aient fait l'objet, antérieurement à la date d'expédition de la lettre recommandée mentionnée ci-dessus, de l'engagement d'aucune procédure administrative ou judiciaire ;

- que l'impôt en principal soit acquitté dans les nouveaux délais impartis.

Titre 5 : Réduction du délai de reprise de l'administration fiscale

(LPF, art. L. 169 et LPF, art. 176 ; BOI-CF-PGR-10-20 et BOI-CF-PGR-10-30)

9831

Les contribuables adhérents d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée susceptibles de bénéficier de la réduction du délai de reprise sont ceux dont les revenus sont imposables :

- à l'impôt sur le revenu selon un régime réel, dans la catégorie des BIC, BNC et BA pour les déclarations de résultats dont la date légale de dépôt expire à compter du 1er janvier 2010, ainsi qu'aux déclarations de TVA de la période correspondante ;

- à l'impôt sur les sociétés sur option exercée dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI, des SARL et des SELARL dont l'associé unique est une personne physique pour les déclarations de résultats dont la date limite de dépôt expire à compter du 17 juin 2010 ainsi qu'aux déclarations de TVA de la période correspondante ;

- sur option à l'impôt sur les sociétés pour les EIRL ;

- aux taxes sur le chiffres d'affaires (LPF, art. L. 176).

La réduction du délai de reprise est soumise à la double condition :

- que le service des impôts des entreprises, dont relève l'adhérent, ait reçu une copie du compte rendu de mission rédigé par l'organisme agréé au titre des exercices concernés ;

- que le contribuable n'ait fait l'objet d'aucune pénalité, autre que l'intérêt de retard, sur les périodes d'imposition non prescrites au regard du délai spécial de deux ans. Les pénalités incluent notamment les pénalités de recouvrement.

Titre 6 : Régime fiscal des centres de gestion et associations agréés

(BOI-DJC-OA-40)

9832

Les centres de gestion et les associations agréés sont assujettis de plein droit à la TVA et sont passibles de l'IS dans les conditions de droit commun.

Toutefois, les cotisations versées par les adhérents peuvent être considérées, pour partie et à certaines conditions, comme un droit d'entrée ne donnant pas lieu à assujettissement à la TVA et à l'IS.

Ces organismes sont par ailleurs exonérés de l'imposition forfaitaire annuelle.

Les centres de gestion et les associations agréés sont redevables des taxes à la charge des employeurs (taxe d'apprentissage, participation au développement de la formation professionnelle continue et à l'effort de construction), et passibles de la contribution économique territoriale dans les conditions définies pour les commerçants et artisans.

Cependant, les centres de gestion agréés regroupant exclusivement des agriculteurs sont dispensés de l'obligation d'investir dans la construction.

Partie 4 : Les professionnels de l'expertise comptable

(CGI, art. 158,7-1° ; CGI, art. 1649 quater L et CGI, art. 1649 quater M ; CGI, ann. II, art. 371 bis A à CGI, art. 371 bis L ; Décret n° 2013-1034 du 15 novembre 2013 ; BOI-DJC-EXPC)

Titre 1 : Dispositif relatif à l'autorisation des professionnels de l'expertise comptable

(BOI-DJC-EXPC-20-10 et suivants)

Chapitre 1 : Conditions d'autorisation des professionnels de l'expertise comptable

(CGI article 1649 quater L ; CGI, ann. II, art. 371 bis A ; BOI-DJC-EXPC-20-10-10)

9850

Pour l'application des dispositions du 1° du 7 de l'article 158 du CGI, les professionnels de l'expertise comptable doivent disposer d'une autorisation délivrée par le commissaire du Gouvernement auprès du conseil régional de l'ordre des experts-comptables dans le ressort duquel ils sont inscrits, après avis du conseil régional si elle est demandée par un expert-comptable indépendant ou une société d'expertise comptable, ou après avis de la commission nationale d'inscription prévue à l'article 42 bis de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'Ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable si elle est demandée par une association de gestion et de comptabilité (CGI, art. 1649 quater L).

Ils doivent, en outre, conclure avec l'administration fiscale une convention : voir n° 9852.

A. Experts comptables et sociétés d'expertise comptable

(BOI-DJC-EXPC-20-10-10 au I)

9850-1

Tout expert-comptable ou société d'expertise comptable qui souhaite bénéficier de l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du CGI doit le stipuler dans le questionnaire d'inscription au tableau de l'Ordre qu'il renvoie dûment rempli, signé et accompagné de toutes les pièces justificatives dont la production lui incombe, au conseil régional.

Ce questionnaire d'inscription est ensuite transmis au commissaire du gouvernement qui diligente une enquête de moralité relative au comportement fiscal de l'expert comptable ou, dans le cas d'une société d'expertise comptable, de ses dirigeants ou administrateurs, afin de s'assurer du respect de leurs obligations fiscales déclaratives et de paiement.

Au vu des informations recueillies, le commissaire du gouvernement fait connaître ses conclusions au conseil régional et formule un avis quant à la demande d'inscription au tableau de l'expert-comptable ou de la société d'expertise comptable. Cet avis peut être décliné en « favorable » ou « défavorable » mais doit être impérativement motivé s'il est défavorable.

La décision d'inscription au tableau de l'Ordre des experts-comptables appartient au conseil régional et conformément aux dispositions de l'article 116 du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable, le conseil régional informe le commissaire du gouvernement de la nature de sa décision.

Conformément aux dispositions de l'article 371 bis A de l'annexe II au CGI, lorsque le candidat est autorisé à s'inscrire par le conseil régional et que par ailleurs, l'avis du commissaire du gouvernement à cette inscription est également favorable, le commissaire du gouvernement délivre l'autorisation.

En revanche, lorsque le conseil régional autorise le candidat à s'inscrire alors que le commissaire du gouvernement avait émis un avis défavorable à cette inscription, l'autorisation n'est pas accordée.

B. Associations de gestion et de comptabilité (AGC)

(BOI-DJC-EXPC-20-10-10 au II)

9850-2

Toute association de gestion et de comptabilité (AGC) qui souhaite bénéficier de l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du CGI doit le stipuler dans le dossier d'inscription qu'elle dépose auprès de la commission nationale d'inscription instituée par l'article 42 bis de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945.

Conformément aux dispositions de l'article 110 du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012, le commissaire du gouvernement auprès du conseil régional dans le ressort duquel l'association de gestion et de comptabilité doit être inscrite reçoit une copie du dossier d'inscription de cette dernière. Ce dossier comprend obligatoirement certaines pièces justificatives (cf. BOI-DJC-EXPC-20-10-10 au II-A).

Au vu de l'examen de ces pièces justificatives, le commissaire du gouvernement émet un avis favorable ou défavorable à son inscription à la suite du tableau de l'Ordre des experts-comptables.

Lorsque les conclusions du commissaire du gouvernement sont favorables et qu'il reçoit notification de la décision d'inscription de la commission nationale d'inscription, il délivre l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du CGI.

En revanche, lorsque la commission nationale d'inscription autorise l'association de gestion et de comptabilité à s'inscrire alors que le commissaire du gouvernement avait émis un avis défavorable à cette inscription, l'autorisation n'est pas accordée.

Chapitre 2 : Retrait de l'autorisation

(CGI, art. 1649 quater M ; BOI-DJC-EXPC-20-10-20)

9851

Après avoir informé les intéressés des manquements constatés dans l'exécution de la convention mentionnée à l'article 1649 quater L du CGI et les avoir entendus, le commissaire du Gouvernement peut retirer l'autorisation. Les clients ou adhérents du professionnel doivent être informés de cette décision.

Sur la demande d'autorisation à la suite d'un retrait, se reporter au BOI-DJC-EXPC-20-10-30.

Titre 2 : Dispositif relatif à la convention conclue avec l'administration fiscale

(BOI-DJC-EXPC-20-20 et suivants)

Chapitre 1 : Conclusion de la convention

(CGI, ann. II, art. 371 bis B ; BOI-DJC-EXPC-20-20-10)

9852

Pour l'application des dispositions du b du 1° du 7 de l'article 158 du CGI, les professionnels de l'expertise comptable doivent solliciter la signature d'une convention auprès du commissaire du Gouvernement près le conseil régional de l'Ordre des experts-comptables dans le ressort duquel ils sont inscrits, et en cas de pluralité d'établissements, dans le ressort du conseil régional du principal établissement.

La demande de conclusion de la convention doi être accompagnée du certificat mentionné à l'article 371 bis B de l'annexe II au CGI et délivré par l'administration fiscale sur demande de l'intéressé (un modèle de certificat 985-SD est accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Ce certificat atteste que l'expert comptable, ou les dirigeants et administrateurs dans le cas d'une société d'expertise comptable ou d'une association de gestion et de comptabilité, ont bien respecté leurs obligations déclaratives et de paiement en matière fiscale durant les cinq années précédant la demande.

De même, il atteste qu'ils n'ont pas fait l'objet :

- des mesures prévues à l'article 1750 du CGI (cf. Livre CF n° 8684) ;

- d'une condamnation figurant au bulletin n°2 prévu à l'article 775 du code de procédure pénale, à l'exception des condamnations pour blessures, coups ou homicides involontaires et pour infraction au code de la route ;

- d'une amende fiscale prononcée par un tribunal ;

- d'une sanction fiscale prononcée par l'Administration pour manœuvres frauduleuses.

> **Remarque :** Le décret n° 2013-1034 du 15 novembre 2013 a apporté des modifications à la réglementation applicable au régime d'autorisation (cf. n^{os} 9850 et suiv.) et de conventionnement des professionnels de l'expertise comptable. Ainsi, les exigences en matière de respect des obligations fiscales par les professionnels de l'expertise comptable conventionnés ont été renforcées pour la délivrance du certificat mentionné à l'article 371 bis B de l'annexe II au CGI.

Le commissaire du gouvernement instruit ensuite le dossier du demandeur.

Au vu des informations recueillies, le commissaire du gouvernement accepte ou non de conclure la convention avec le professionnel de l'expertise comptable demandeur.

En cas de refus, la décision motivée est notifiée au demandeur par lettre recommandée avec demande d'avis de réception postal. Une copie de la décision est envoyée au conseil régional de l'ordre des experts-comptables compétent.

Dans le cas contraire, le commissaire du gouvernement adresse la convention pour signature.

Cette convention doit être conforme au modèle figurant dans l'arrêté du 7 avril 2010. Elle est conclue, pour une période de trois ans, entre l'administration fiscale et le professionnel de l'expertise comptable, lequel s'engage :

- à viser les documents fiscaux transmis par ses clients ou ses adhérents, ou les documents fiscaux qu'il établit pour le compte de ses clients ou adhérents, après s'être assurés de leur régularité et avoir demandé à ses clients ou adhérents tous renseignements utiles de nature à établir la concordance entre les résultats fiscaux et la comptabilité ;

- à procéder à un examen de cohérence et de vraisemblance du résultat déclaré à partir notamment de ratios économiques et financiers ;

- à dématérialiser et à télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les déclarations de résultats de ses clients ou adhérents, leurs annexes et les autres documents les accompagnant. Il doit recevoir mandat pour

transmettre les informations correspondant à leurs obligations déclaratives, selon des modalités définies par arrêté ministériel ;

- à fournir annuellement à ses clients ou adhérents commerçants ou artisans un dossier de gestion ;

- à fournir annuellement à ses clients ou adhérents un dossier d'analyse économique en matière de prévention des difficultés économiques et financières ;

- à se soumettre à un contrôle spécifique défini par l'administration fiscale.

Les conditions et les modalités de la délivrance de l'autorisation, de la conclusion de la convention avec l'administration fiscale et du contrôle sont précisées par les articles 371 bis A de l'annexe II au CGI à 371 bis L de l'annexe II au CGI issus du décret n° 2010-297 du 19 mars 2010.

Chapitre 2 : Résiliation de la convention

(CGI, ann. II, art. 371 bis H ; BOI-DJC-EXPC-20-20-20)

9852-1

Le commissaire du gouvernement peut résilier la convention dans plusieurs cas, à savoir :

- en cas de condamnation définitive du professionnel de l'expertise comptable à une sanction disciplinaire pour des motifs fiscaux ;

- en cas de condamnation définitive du professionnel de l'expertise comptable à une sanction disciplinaire suite au contrôle diligenté conformément à l'article 371 bis G de l'annexe II au CGI (cf. **n° 9853** et BOI-DJC-EXPC-20-40-30) ;

- en cas de condamnation définitive du professionnel de l'expertise comptable ou de ses représentants légaux en application des articles 1741 du CGI, 1743 du CGI,(cf. Livre CF n^{os} 8671 et suiv.) ; 1746 du CGI (cf. CF n° 8693) et 1747 du CGI (cf. CF n° 8694) ou pour escroquerie à la TVA ou à tout autre impôt ou taxe, ainsi que pour complicité à ces infractions ;

- dans le cas où le professionnel de l'expertise comptable s'abstient de résilier la lettre de mission relative à l'application des dispositions du b du 1° du 7 de l'article 158 du CGI, alors même qu'il constate des manquements graves et répétés aux obligations fiscales et sociales de son client ou adhérent. La lettre de mission concernée est celle exposée au BOI-DJC-EXPC-20-30 ;

> **Précision :** L'article 150 du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable fait en effet obligation au professionnel de l'expertise comptable d'apprécier la possibilité d'effectuer correctement une mission conformément aux dispositions législatives et réglementaires applicables avant de l'accepter. Par la suite, il se doit d'examiner périodiquement, pour ses missions récurrentes, si des circonstances nouvelles ne remettent pas en cause la poursuite de celles-ci. Dés lors, s'il constate des manquements graves et répétés aux obligations comptables, fiscales et sociales de son client ou adhérent, il se doit de résilier la lettre de mission. Il peut notamment constater ces manquement graves et répétés à l'occasion des travaux effectués conformément aux dispositions de l'article 371 bis F de l'annexe II au CGI.

- en cas d'inobservation par le professionnel de l'expertise comptable de ses obligations stipulées dans la convention prévue à l'article 371 bis B de l'annexe II au CGI (cf. **n° 9852**).

Avant de résilier la convention, le commissaire du gouvernement doit mettre le professionnel de l'expertise comptable en mesure de présenter ses observations sur les faits qui lui sont reprochés. Il doit auditionner l'intéressé ou lui demander de fournir des explications écrites.

Compte tenu des éléments ainsi recueillis, il décide ou non de résilier la convention.

La décision de résiliation de la convention est notifiée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Cette décision est motivée.

Titre 3 : Communication des résultats des contrôles

(BOI-DJC-EXPC-20-40-30)

9853

L'administration fiscale doit communiquer soit au président du conseil régional de l'ordre des experts-comptables, soit au président de la commission nationale d'inscription prévue à l'article 42 bis de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, les résultats des contrôles dont ont fait l'objet respectivement les clients ou adhérents de ces professionnels. Ces renseignements peuvent porter sur la nature et le montant des rectifications dont le client ou l'adhérent a fait l'objet. Ces résultats sont également communiqués aux commissaires du Gouvernement auprès du conseil régional intéressé (LPF, art. L. 166 C).

Partie 5 : Tiers de confiance

(CGI, art. 170 ter ; CGI, ann. II, art. 95 ZA à 95 ZN ; BOI-DJC-TDC)

9860

L'article 68 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a instauré la mission de tiers de confiance.

Le dispositif de tiers de confiance défini par l'article 170 ter du CGI autorise les contribuables assujettis à l'obligation de dépôt d'une déclaration annuelle de revenus (BOI-IR-DECLA), qui sollicitent le bénéfice de déductions de leur revenu global, de réductions ou de crédits d'impôts, à remettre les pièces justificatives des charges correspondantes à un tiers de confiance choisi parmi les membres des professions réglementées d'avocat, de notaire ou de l'expertise comptable et ayant signé avec l'administration fiscale une convention individuelle.

Les conditions d'application de ce dispositif sont précisées par les articles 95 ZA à 95 ZN de l'annexe II au CGI (décret n° 2011-1997 du 28 décembre 2011).

Titre 1 : Le dispositif de tiers de confiance

(BOI-DJC-TDC au I)

Chapitre 1 : Contenu de la mission

9860-1

La mission du tiers de confiance consiste exclusivement, sur la base d'un contrat conclu avec le contribuable, à :

- réceptionner les pièces justificatives déposées et présentées par le contribuable à l'appui de chacune des déductions du revenu global, réductions ou crédits d'impôts mentionnés au premier alinéa ;

- établir la liste de ces pièces, ainsi que les montants y figurant ;

- attester l'exécution de ces opérations ;

- assurer la conservation de ces pièces jusqu'à l'extinction du délai de reprise de l'Administration ;

- les transmettre à l'Administration sur sa demande.

Le recours à un tiers de confiance ne dispense pas le contribuable de conserver un exemplaire des pièces justificatives afin de répondre, le cas échéant, aux demandes de l'Administration.

Chapitre 2 : Professionnels concernés

9860-2

La mission de tiers de confiance est réservée aux personnes membres des professions réglementées d'avocat, de notaire et de l'expertise comptable.

Titre 2 : Modalités de mise en œuvre du dispositif

(BOI-DJC-TDC au II)

Chapitre 1 : Les conventions nationales

9860-3

Les autorités ordinales des professions mentionnées ci-dessus concluent avec l'Administration une convention nationale pour la mise en œuvre de ce dispositif (arrêté du 1er mars 2012 publié au JO du 9 mars). Cette convention s'applique tant qu'elle n'est pas dénoncée par l'une des parties signataires (Conseil national des barreaux pour les avocats, Conseil supérieur du notariat pour les notaires et Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables).

Chapitre 2 : Les conventions individuelles

9860-4

Pour la réalisation de ladite mission, le tiers de confiance conclut avec l'Administration, pour une durée de trois ans, une convention individuelle (arrêté du 1er mars 2012 publié au JO du 9 mars). Cette convention peut être dénoncée par l'une des parties signataires.

Dans cette convention, le tiers de confiance s'engage notamment à télétransmettre aux services fiscaux, conformément aux dispositions de l'article 1649 quater B ter du CGI, les déclarations annuelles des revenus de ses clients ayant donné leur accord à cet effet dans le contrat visé ci-dessus.

En cas de manquement constaté aux obligations contenues dans la convention individuelle susmentionnée, l'Administration résilie cette dernière et retire au professionnel la faculté d'exercer la mission de tiers de confiance. Ce dernier en informe ses clients concernés dans le délai de trois mois qui suit la résiliation de la convention.

Titre 3 : Conséquences du dispositif sur le contrôle des contribuables

(BOI-DJC-TDC au IV)

9860-5

L'Administration peut demander au tiers de confiance, tout comme au contribuable, les pièces justificatives concernées par le dispositif (BOI-DJC-TDC au I-B-2). Le tiers de confiance est alors tenu de lui transmettre sous forme dématérialisée ou par format papier les pièces justificatives correspondant aux déductions du revenu global, réductions ou crédits d'impôts demandés par leurs clients ou leurs adhérents, ainsi que la liste récapitulative de ces pièces accompagnée des montants qu'elles comportent dans un délai de trente jours à compter de la notification de la demande de l'Administration.

Les modalités de contrôle du contribuable par l'Administration ne sont pas modifiées par le dispositif de l'article 170 ter du CGI.

En conséquence, en cas de remise en cause des pièces justificatives concernées par le dispositif dans le cadre d'un contrôle fiscal, l'interlocuteur du service reste le contribuable.

Pour l'examen des dispositions relatives au contrôle fiscal, il convient de se reporter au BOI-CF.

Partie 6 : Secret fiscal

(LPF, art. L. 103 et suiv. ; LPF, art. R*. 103-1 et suiv. ; BOI-DJC-SECR)

9865

Le secret professionnel est l'interdiction, faite par l'article 226-13 du code pénal et l'article 226-14 du code pénal, et sous les sanctions prévues par les mêmes textes, à toutes personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, de révéler lesdits secrets.

Il doit être distingué de l'obligation de discrétion professionnelle. Cette obligation, définie par l'article 26 de la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires, lie tout fonctionnaire pour l'ensemble des faits et informations dont il a connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions.

L'article L. 103 du LPF transpose en matière fiscale la règle du secret professionnel en précisant que toute personne appelée à l'occasion de ses fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts est tenue au secret professionnel. Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations, et notamment aux éléments relatifs à la vie privée du contribuable, dont le vérificateur peut avoir connaissance, à l'occasion d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle.

9865-1

En outre, l'Administration peut solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'exercice de ses missions d'étude, de contrôle, d'établissement de l'impôt ou d'instruction des réclamations, lorsque ces missions requièrent des connaissances ou des compétences particulières.

L'Administration peut communiquer à cette personne, sans méconnaître la règle du secret professionnel, les renseignements qui lui sont nécessaires pour remplir sa mission.

Les personnes consultées sont tenues au secret professionnel sous peine des sanctions pénales prévues à l'article 226-13 du code pénal (LPF, art. L. 103 A).

À cet égard le II de l'article 43 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière instaure un article L. 103 B du LPF en vertu duquel, à compter du 8 décembre 2013, les agents de l'Administration peuvent solliciter, en matière de contributions indirectes et de réglementations assimilées, toute personne qualifiée dont l'expertise est susceptible de les éclairer pour l'accomplissement de leurs missions.

Titre 1 : Applications de la règle du secret professionnel

(BOI-DJC-SECR-10-10 et BOI-DJC-SECR-20)

9866

En l'absence d'une disposition dérogatoire expresse, le service des impôts doit opposer la règle du secret professionnel à toute personne autre que le contribuable lui-même ou les tiers régulièrement et dûment mandatés par celui-ci. Dans cette hypothèse, seuls les renseignements couverts par le

mandat sont susceptibles d'être fournis.

Ainsi, le secret professionnel peut être opposé aux héritiers du contribuable à moins qu'ils ne soient directement mis en cause pour les impositions correspondantes.

Chapitre 1 : Comptables chargés du recouvrement

(BOI-DJC-SECR-20 au II)

9867

En matière d'impôts directs d'État et taxes assimilées, les comptables chargés du recouvrement ne peuvent délivrer soit un extrait de rôle ou un certificat de non-inscription au rôle, soit une copie de l'avis de mise en recouvrement qu'au contribuable lui-même. En revanche, en matière d'impôts locaux et taxes annexes, ces documents peuvent être délivrés à toute personne figurant personnellement au rôle (LPF, art. L. 104).

Des bordereaux de situation sont également délivrés aux contribuables eux-mêmes ou aux personnes auxquelles le paiement de l'impôt est réclamé à leur place (LPF, art. L. 105).

Chapitre 2 : Agents de l'Administration chargés de l'enregistrement

(BOI-DJC-SECR-20 au I)

9868

Les agents de l'Administration chargée de l'enregistrement peuvent délivrer des extraits des registres de l'enregistrement clos depuis moins de cinquante ans (délai applicable aux demandes déposées à compter du 1er mai 2009 et à celles déposées antérieurement et non encore traitées à cette date). Ces extraits ne peuvent être délivrés que sur une ordonnance du juge du tribunal d'instance s'ils sont demandés par des personnes autres que les parties contractantes ou leurs ayants cause (LPF, art. L. 106, alinéas 1 et 2).

Ces extraits peuvent être délivrés, sans qu'il soit nécessaire de demander l'ordonnance du juge du tribunal d'instance, pour les besoins des recherches généalogiques nécessaires au règlement d'une succession, au notaire chargé dudit règlement ou aux personnes agissant à sa demande (LPF, art. L. 106, 3e alinéa). Ainsi, le notaire chargé du règlement d'une succession, ou une autre personne qu'il désigne, par exemple un généalogiste auquel le notaire demande de procéder à des recherches, peut obtenir la délivrance d'extraits ou de copies de tout document enregistré nécessaire au règlement d'une succession, notamment de déclarations de succession. En revanche, la communication à tout autre tiers des documents enregistrés reste conditionnée par une ordonnance délivrée par le juge du tribunal d'instance.

La délivrance des extraits concernés est gratuite.

Le maire ou les personnes agissant à sa demande peuvent, sur délibération du conseil municipal, sans qu'il soit besoin de demander l'ordonnance du juge du tribunal d'instance, obtenir des extraits des registres de l'enregistrement clos depuis moins de cent ans pour le besoin des recherches relatives à la dévolution d'un bien mentionné à l'article 713 du code civil (LPF, art. L. 106, alinéa 5).

Chapitre 3 : Personnes disposant d'un droit immobilier

9869

Toute personne peut obtenir communication ponctuelle, le cas échéant par voie électronique, d'informations relatives aux immeubles situés sur le territoire d'une commune déterminée, ou d'un arrondissement pour les communes de Paris, Lyon et Marseille, sur lesquels une personne désignée dans la demande dispose d'un droit réel immobilier. Toute personne peut obtenir, dans les mêmes conditions, communication d'informations relatives à un immeuble déterminé. Les informations communicables sont les références cadastrales, l'adresse ou, le cas échéant, les autres éléments

d'identification cadastrale des immeubles, la contenance cadastrale de la parcelle, la valeur locative cadastrale des immeubles, ainsi que les noms et adresses des titulaires de droits sur ces immeubles. Un décret en Conseil d'État, pris après avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés, définit les modalités d'application de ces dispositions et les conditions de communication par voie électronique des informations visées à la phrase précédente (LPF, art. L. 107 A).

Chapitre 4 : Personne soumise à une procédure d'expropriation ou de contrôle de la valeur vénale

(LPF, art. L. 107 B)

9870

Sans préjudice des dispositions de l'article L. 135 B du LPF, toute personne physique faisant l'objet d'une procédure d'expropriation ou d'une procédure de contrôle portant sur la valeur d'un bien immobilier ou faisant état de la nécessité d'évaluer la valeur vénale d'un bien immobilier pour la détermination de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ou des droits de mutation à titre gratuit peut obtenir, par voie électronique, communication des éléments d'information relatifs aux mutations à titre onéreux de biens immobiliers comparables intervenues dans un périmètre et pendant une période déterminés et qui sont utiles à la seule appréciation de la valeur vénale du bien concerné.

Les biens immobiliers comparables s'entendent des biens de type et de superficie similaires à ceux précisés par le demandeur.

Les informations communicables sont la rue et la commune, ainsi que la superficie, le type et les caractéristiques du bien immobilier, la nature et la date de mutation ainsi que la valeur foncière déclarée à cette occasion et les références de publication au fichier immobilier.

Ces informations sont réservées à l'usage personnel du demandeur.

La consultation de ces informations est soumise à une procédure sécurisée d'authentification préalable, aux fins de laquelle le demandeur doit justifier de sa qualité et accepter les conditions générales d'accès au service ainsi que l'enregistrement de sa consultation.

La circonstance que le prix ou l'évaluation d'un bien immobilier ait été déterminé sur le fondement d'informations obtenues ne fait pas obstacle au droit de l'Administration de rectifier ce prix ou cette évaluation suivant la procédure contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF.

Un décret en Conseil d'État, pris après avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés, définit les modalités d'application du présent article, notamment les conditions de communication d'informations par voie électronique.

Titre 2 : Dérogations à la règle du secret professionnel

(Loi n° 2011-267 du 14 mars 2011 d'orientation et de programmation pour la performance de la sécurité intérieure, art. 104, II ; BOI-DJC-SECR-10-20 et suivants)

Chapitre 1 : Administrations, collectivités, particuliers, organismes divers

9871

Des dérogations à la règle du secret professionnel sont établies limitativement pour éclairer, informer ou délivrer des documents, notamment :

1. En matière d'assistance fiscale internationale (LPF, art. L. 114 et LPF. Art. L 114 A modifiés par l'article 72 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013 et par l'article 33 de l'ordonnance n° 2013-837 relative à Mayotte ; BOI-DJC-SECR-10-20-10) ;

2. Envers certaines administrations, à l'égard, notamment (BOI-DJC-SECR-10-20-20 et BOI-DJC-SECR-10-20-30) :

- des autorités administratives, collectivités, services et organismes publics chargés d'enquêtes, de contrôles, de poursuites d'infractions relatifs aux réglementations économiques et sociales ou de l'attribution, du maintien, de la fixation de subventions ou indemnités diverses (plus particulièrement, envers les agents des services statistiques ministériels, voir l'article L. 135 D du LPF modifié par l'article 104 de la loi n° 2013-660 du 22 juillet 2013 relative à l'enseignement supérieur et à la recherche) ;

- du médiateur, de la Banque de France, des chambres de métiers et de l'artisanat et des membres du Parlement chargés de certaines missions de contrôle ;

- des officiers et agents de police judiciaire agissant dans le cadre de la lutte contre les activités lucratives non déclarées portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique ;

- des propriétaires faisant l'objet d'une procédure d'expropriation ;

- des services de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre, des établissements publics administratifs et des établissements publics visés à l'article L. 321-1 du code l'urbanisme, à l'article L. 324-1 du code de l'urbanisme et à l'article L. 326-1 du code de l'urbanisme en ce qui concerne les informations mentionnées à l'article L. 135 B du LPF.

> **Remarque :** Pour l'application du a de l'article L. 135 B du LPF, les collectivités locales et leurs groupements dotés d'une fiscalité propre peuvent se faire communiquer par l'administration fiscale le montant des impositions émises à leur profit par voie de rôle supplémentaire lorsque ce montant, apprécié par rôle, excède 5 000 euros (arrêté du 22 janvier 2007). Depuis le 1er janvier 2009, pourront également être transmis les renseignements individuels nécessaires à l'appréciation de ce montant, à l'exclusion des informations révélant l'origine du rôle supplémentaire. Pourront également être communiquées les listes des établissements appartenant à une entreprise bénéficiaire du plafonnement VA de contribution économique territoriale, ainsi que, pour les groupements qui perçoivent la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, les rôles généraux de taxe foncière sur les propriétés bâties. Sur les modalités de mise en œuvre du premier alinéa de l'article L. 135 B du LPF.

Les articles 113 et 114 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 complètent l'article L. 135 B du LPF pour permettre la transmission du montant des impôts directs non recouvrés par voie de rôle et la liste des logements soumis à la taxe sur les logements vacants (CGI, art. 232) ou à la taxe d'habitation sur les logements. L'article 100 de la loi n° 2011-1977 de finances pour 2012 prévoit la transmission de l'ensemble des informations déclarées par le redevable intervenant dans le calcul du montant par impôt, notamment les effectifs salariés. De même, les collectivités locales et les établissements publics de coopération intercommunale peuvent se communiquer entre eux des informations fiscales sur leurs produits d'impôt (LPF, art. L. 135 B) ;

- des agences de l'eau en ce qui concerne les documents qui leur sont nécessaires pour l'assiette et le contrôle des redevances mentionnées aux articles L. 213-10 du code de l'environnement à L. 213-10-12 du code de l'environnement ;

- des agents individuellement désignés et dûment habilités des services de renseignement spécialisés, placés sous l'autorité des ministres chargés de la défense et de l'intérieur, pour tout document utile à l'exercice de leurs missions aux fins de recherche et de prévention des atteintes aux intérêts fondamentaux de la nation en matière de sécurité publique et de sûreté de l'État (décret n° 2009-1095 du 4 septembre 2009) ;

- des services de l'État chargés de mettre en œuvre les mesures de gel des avoirs dans le cadre des articles L. 562-1 du code monétaire et financier (CoMoFi) à L. 562-5 du CoMoFi ou du règlement (CE) n° 2580/2001 du 27 décembre 2001 concernant l'adoption de certaines mesures restrictives à l'encontre de certaines personnes et entités dans le cadre de la lutte contre le terrorisme et au titre des sanctions financières internationales décidées par l'Union européenne ou l'Organisation des Nations unies (loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, art. 23-III) ;

- des fournisseurs de données et les gestionnaires des observatoires nominatifs prévus à l'article 4 de la loi n° 90-449 du 31 mai 1990 qui peuvent recevoir sur leur demande les renseignements détenus par les services fiscaux nécessaires au recensement et au suivi du traitement des logements, locaux ou installations indignes et non décents ;

- de l'Autorité de régulation des jeux en ligne (LPF, art. L. 115 à LPF, art. L. 135 L, LPF, art. L. 135 P à LPF, art. L. 135 U ; loi n° 2010-476 du 12 mai 2010 relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne, art. 40 ; loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010

portant engagement national pour l'environnement, art. 108, II) ;

- des agents des finances publiques, des douanes et de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes habilités à se communiquer entre eux et aux services mentionnés à cet article tous renseignements obtenus dans l'accomplissement de leur missions respectives et relatifs aux substances et procédés mentionnés à l'article L. 232-9 du code du sport (LPF, art. L. 135 V). Par ailleurs, conformément aux articles L. 114-16-1 à L. 114-16-3 du code de la sécurité sociale, les agents de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des douanes et des droits indirects sont habilités à communiquer et à recevoir communication de tous documents ou renseignements utiles à la lutte contre la fraude en matière sociale (LPF, art. L. 134 C) ;

- des agents de la direction générale des finances publiques et des agents des services préfectoraux chargés des associations et fondations qui peuvent se communiquer les renseignements et documents utiles à l'appréciation de la capacité des associations et fondations à recevoir des dons ou legs ou à bénéficier des avantages fiscaux réservés à ces organismes (LPF, art. L. 135 ZA) ;

- des agents de la direction générale des finances publiques chargés du recouvrement des redevances prévues aux articles 302 bis N du CGI à 302 bis WG du CGI et à l'article L. 236-2 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 251-17-1 du code rural et de la pêche maritime qui transmettent aux services du ministre chargé de l'agriculture, dans les conditions et selon les modalités définies par décret, les données suivantes issues des déclarations des redevables de ces redevances : le nom de l'établissement, l'identifiant SIRET, l'adresse de l'établissement principal ou du siège du redevable et le montant acquitté pour chacune de ces redevances. Les destinataires de ces informations sont astreints, pour les données dont ils ont à connaître en application des présentes dispositions, au secret professionnel sous les sanctions prévues à l'article 226-13 du code pénal (LPF, art. L. 135 ZB issu du XX de l'article 20 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013) ;

- de l'opérateur public foncier ou le groupement d'intérêt public, ainsi que les personnes déléguées par lui, chargé de la procédure de titrement mentionnée à l'article 35 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer modifié par l'article 3 de la loi n° 2013-922 du 17 octobre 2013 (LPF, art. L. 135 W). Cette procédure de titrement a pour objet de collecter et d'analyser tous les éléments propres à inventorier les biens fonciers et immobiliers dépourvus de titres de propriété ainsi que les occupants ne disposant pas de titres de propriété et d'établir le lien entre un bien et une personne, afin de constituer ou de reconstituer ces titres de propriété ;

- des représentants de l'État dans les collectivités d'outre-mer et en Nouvelle-Calédonie habilités à recevoir de l'administration fiscale les informations mentionnées à la première phrase du premier alinéa de l'article 242 sexies du CGI (LPF, art. L. 135 XA), ainsi que les informations mentionnées à la seconde phrase du deuxième alinéa de l'article 242 septies du CGI (LPF, art. L. 135 Z) ;

- des services des ministres chargés du commerce, de la consommation et de la concurrence, à des fins exclusives de réalisation d'études économiques prévues à l'article L. 711-2 du code de commerce et afin d'alimenter leurs bases de données et d'information dans les conditions fixées par voie réglementaire (LPF, art. L. 135 Y, instauré par l'article 44 de la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services) ;

- de l'Agence de services et de paiement mentionnée à l'article L. 313-1 du code rural et de la pêche maritime, sur sa demande, les informations nominatives qui sont nécessaires à l'instruction des demandes d'indemnités compensatoires de handicaps naturels prévues par l'article 37 du règlement (CE) n° 1698/2005 du Conseil du 20 septembre 2005 concernant le soutien au développement rural par le Fonds européen agricole pour le développement rural (FEADER), dans les conditions et selon les modalités fixées par décret (LPF, art L 119 instauré par l'article 77 de la loi n° 2010-874 du 27 juillet 2010 de modernisation de l'agriculture et de la pêche). L'article R. 119-1 du LPF définit les informations nominatives prévues à cet article L. 119 du LPF, ainsi que leurs modalités de transmission à l'Agence de services et de paiement (décret n° 2011-1032 du 29 août 2011, art. 1).

3. Envers certaines commissions (BOI-DJC-SECR-10-20-40) : commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, commission des infractions fiscales, comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, commission départementale d'aménagement foncier, commission de surendettement des particuliers, commission de régulation de l'énergie (LPF, art. L. 135 N, LPF, art. L. 136 à LPF, art. L. 139 A) ;

4. Envers les autorités judiciaires et les juridictions (LPF, art. L. 140 à LPF, art. L. 147 C ; BOI-DJC-SECR-10-20-50) : à ce sujet, il est précisé qu'à compter du 1er janvier 2006, la loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 crée une nouvelle dérogation au secret professionnel en instaurant un droit de communication direct au profit des administrateurs ou mandataires judiciaires (procédures de sauvegarde et de redressement judiciaire) ou des liquidateurs (procédure de liquidation judiciaire) ;

5. Envers les officiers ministériels (LPF, art. L. 148 à LPF, art. L. 151 A ; BOI-DJC-SECR-10-20-60) ;

6. Envers les autorités ou organismes chargés de l'application de la législation sociale (LPF, art. L. 152, à LPF. art. L 162 B ; arrêté du 12 octobre 2010 [JO du 03/11/2010], arrêté du 10 novembre 2010 [JO du 16/11/2010] désignant les services et organismes habilités à mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 158 A du LPF ; arrêté du 7 juillet 2011 [JO du 11/08/2011] et arrêté du 9 août 2011 modifiant l'arrêté du 25 septembre 2008 [JO du 26/10/2011] ; BOI-DJC-SECR-10-20-70) ;

7. À l'égard de divers organismes (LPF, art. L. 163 à L. 166 D ; BOI-DJC-SECR-10-20-80), notamment :

- le Centre national du cinéma et de l'image animée qui peut recevoir communication, pour chaque redevable, de tous les renseignements relatifs au montant de la taxe mentionnée à l'article 1609 sexdecies B du CGI ainsi que, à compter du 1er janvier 2010, de tous les renseignements relatifs aux recettes réalisées par les entreprises soumises à son contrôle et de tous ceux nécessaires au recouvrement et au contrôle des impositions mentionnées à l'article L. 115-1 du code du cinéma et de l'image animée, à l'article L. 115-6 du code du cinéma et de l'image animée et à l'article L. 115-14 du code du cinéma et de l'image animée (ordonnance n° 2009-901 du 24 juillet 2009) ;

- les présidents des centres de gestion ou des associations agréés, pour leur permettre de prononcer, en tant que de besoin, l'exclusion des adhérents qui ne respectent pas les obligations leur incombant. Ces renseignements peuvent porter sur la nature et le montant des rehaussements dont l'adhérent a fait l'objet ;

- la commission régionale qui émet un avis sur la demande de renouvellement ou sur le retrait de l'agrément accordé à un centre de gestion (BOI-DJC-OA-10-20-20) ;

- le Groupement d'intérêt public France Télé numérique : à sa demande, les renseignements peuvent porter sur les nom, prénom et adresse des personnes visées aux 2° à 3° bis de l'article 1605 bis du CGI ;

- le président du conseil régional de l'Ordre des experts-comptables ou le président de la commission nationale d'inscription prévue à l'article 42 bis de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'Ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, à raison des résultats des contrôles dont ont fait l'objet respectivement les clients ou adhérents des professionnels de l'expertise comptable. Ces renseignements peuvent porter sur la nature et le montant des rectifications dont le client ou l'adhérent a fait l'objet ;

- l'agence mentionnée à l'article L. 5311-1 du code de la santé publique les données collectées à compter du 1er janvier 2012, à partir des déclarations des redevables de la taxe prévue à l'article 1600-0 O du CGI, dans les conditions et suivant les modalités déterminées par décret : le nom de l'établissement, l'identifiant SIRET, l'adresse de l'établissement principal ou du siège du redevable et le montant de la taxe acquitté (LPF, art. L. 166 D).

Pour l'exercice de leurs contrôles, les organismes débiteurs de prestations familiales peuvent demander toutes les informations nécessaires aux administrations publiques, notamment les administrations financières qui sont tenus de les leur communiquer. Les informations ainsi demandées doivent être limitées aux données strictement nécessaires à l'attribution des prestations familiales.

9871-1

Les informations communiquées en application des dérogations ci-dessus énoncées doivent en principe faire l'objet d'une demande préalable. Ces informations sont limitées aux éléments nécessaires à l'accomplissement des missions pour lesquelles elles sont consenties.

9871-2

D'une manière générale, ceux qui bénéficient de ces dérogations sont eux-mêmes soumis au secret

professionnel.

Chapitre 2 : Publicité de l'impôt

(LPF, art. L. 111 et LPF, art. 112 ; BOI-DJC-SECR-10-20-90)

9872

Une liste des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés est dressée de manière à distinguer les deux impôts par commune pour les impositions établies dans son ressort.

L'indication des personnes physiques ou morales non assujetties dans la commune à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, mais y possédant une résidence, y figure.

La liste concernant l'impôt sur le revenu est complétée, dans des conditions fixées par décret, par l'indication du nombre de parts retenu pour l'application du quotient familial, du revenu imposable et du montant de l'impôt mis à la charge de chaque redevable

Cette liste est tenue par la direction départementale ou régionale des finances publiques à la disposition des contribuables relevant de sa compétence territoriale. L'Administration peut en prescrire l'affichage.

9872-1

Est interdite, sous peine de l'amende fiscale prévue à l'article 1762 du CGI, la publication ou la diffusion par tout autre moyen, soit des listes prévues ci-dessus, soit de toute indication quelconque se rapportant à ces listes et visant des personnes nommément désignées (cf. CF n° 8556).

Les créanciers et débiteurs d'aliments dont la qualité est reconnue par une décision de justice peuvent consulter les éléments des listes mentionnées au **n° 9872** afférents à l'imposition de leur débiteur ou créancier, selon le cas, quelle que soit la direction des finances publiques dans le ressort de laquelle l'imposition du débiteur ou du créancier est établie.

9872-3

Enfin, la liste des négociants en bestiaux assujettis à la TVA dans chaque département peut être consultée dans les services des impôts de ce département (LPF, art. L. 112).

TABLE ALPHABÉTIQUE

I. Présentation de la table

Afin de faciliter les recherches, la table alphabétique comporte, pour chaque mot clé ou expression citée, une double référence sous forme :

- de chiffres renvoyant aux numéros de marge ;

- d'abréviations désignant les matières concernées.

La répartition par tome des numéros de marge est indiquée en haut de chaque feuillet de la table.

II. Abréviations

BA	Bénéfices agricoles
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
Cad.	Cadastre
CF	Contrôle fiscal
CTX	Contentieux
CVAE	Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises
DJC	Dispositions juridiques communes
Enr.	Enregistrement, timbre, impôt de solidarité sur la fortune
IF	Impôts fonciers
INT	Fiscalité internationale
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
PUF	Publicité foncière
RC	Réglementations communes
RCM	Revenus de capitaux mobiliers
Rec.	Recouvrement
RSA. art. 62	Rémunérations allouées aux gérants et aux associés de certaines sociétés
RFPI	Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier
RPPM	Revenus et profits du patrimoine mobilier
RSA	Revenus salariaux et assimilés
SJ	Sécurité juridique
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
TCA	Taxes sur le chiffre d'affaires

TCAS	Taxe sur les conventions d'assurance et assimilées
TH	Taxe d'habitation
TF	Taxe foncière
TFB	Taxe foncière sur les propriétés bâties
TFNB	Taxe foncière sur les propriétés non bâties
TFP	Taxes sur les facteurs de production
TPS	Taxes et participations sur les salaires

A

Abandon de créance, 2946 (BIC : produits), 3000 (BIC : charges) ; 3763 (IS) ; 4622 (TVA).

Abattage.

Opérations d'abattage, 4279 (TVA).

Redevance sanitaire d'abattage, 5301 et s. (TCA) ; 7813 (Rec.).

Voir aussi **Animal**, **Bétail** et **Bois**.

Abattement.

Abattement sur le revenu imposable, 87 et s. (IR : invalides et personnes âgées) ; 901 et s., 1070 (RSA) ; 1208 (RCM).

Abattement sur les bénéfices, 2111 (BA : jeunes agriculteurs) ; 2700 et s. (BNC : jeunes artistes) ; 2835 et s. (BIC : jeunes entreprises), 2871 et s. (BIC : DOM) ; 3235 et s. (BIC : Corse), 2879 et s. (BIC : pêche maritime et culture marine).

Abattement sur les plus-values, 1468 et s. (RPPM) ; 1766 et s. (RFPI : abattement pour durée de détention).

Abattement sur les plus-values professionnelles, 3151 (BIC).

Abattement sur la taxe sur les salaires, 5628 et s. (TPS).

Abattement en matière de droits d'enregistrement, 6994, 7041 (Enr. : ventes d'immeubles), 7243 et s. (Enr. : successions), 7276 et s. (Enr. : donations).

Abattement en matière de taxe d'habitation, 6190 et s., 6193 et s. (TH).

Abattement temporaire dégressif, 6263 (IF).

Voir aussi **Déduction**.

Abeille, voir **Animal**, **Apiculteur**.

Abonnement.

Abonnement aux services de télévision, 4557 (TVA : taux).

Contrat d'abonnement au gaz, à l'électricité et à l'énergie calorifique (chauffage urbain), 4514, 4566 (TVA).

Titre d'abonnement aux transports en commun, 721 (RSA).

Abus de droit, 8261, 8502, 8640 (CF) ; 9279 et s. (SJ) ; 6520 (ISF).

Acceptation.

Acceptation de succession, legs ou communauté, 6807, 6893 (Enr.).

Accession.

Théorie de l'accession, 7189 (Enr.).

Accessoire.

Activités accessoires à une activité agricole, 2004, 2005-4 (BA) ; 4943 et s. (TVA).

Frais accessoires, 4443, 4494 (TVA).

Frais accessoires d'achat, 2963 (BIC : déduction).

Recettes accessoires, 1600 et s. (RFPI).

Voir aussi **Revenu, Prestation, Fourniture, Matériel.**

Accident

Accident du travail, 721, 970 (RSA : exonération).

Succession des victimes d'accidents, 7241 (Enr).

Accises, 4382 (TVA).

Accord.

Accord de participation, 3405 et s. (BIC).

Accord préalable en matière de prix de transfert, 9262 (SJ).

Accroissement.

Clause d'accroissement, 7186 (Enr.).

Taxe d'accroissement, 6895 (Enr.) ; 7645 (Rec.).

Accumulateur, 3038 (BIC : amortissement).

Achat.

Achats déductibles, 2456 (BNC), 2963 (BIC).

Achats effectués en vue de la revente, 2801 (BIC) ; 5146 (TVA immobilière) ; 7006, 7101 (Enr.).

Achats effectués par les exportateurs, 4409 (TVA).

Achats en franchise, 4409 et s., 5036 (TVA).

Achats sans factures, 8523 et s., 8582 (CF).

Bulletin d'achat, 4968 (TVA).

Voir aussi **Acquisition**.

Achèvement.

Déclaration d'achèvement, 5115 (TVA immobilière).

État futur d'achèvement, 5149 (TVA immobilière).

Notion d'achèvement, 6082 (TFB).

Acompte.

Acompte d'impôt ou taxe, 4710 et s., 4736 et s. (TVA) ; 7809, 7810 (Rec. : paiement de la TVA), 7815 et s. (Rec. : paiement de l'IS), 7735 (Rec. : paiement de l'IR), 7826 et s. (Rec. : paiement de la CET).

Acompte versé à un associé, 1197 (RCM). Encaissement d'acompte, 4509, 4514 (TVA).

Insuffisance des acomptes de TVA, 8580, 8581 (CF).

Acquisition.

Voir **Achat, Mutation, Vente.**

Acquisition intracommunautaire.

Régime d'imposition, 4228 et s. (TVA).

Base d'imposition, 4490-1 (TVA).

Déclaration des exploitants agricoles, 4968 et s. (TVA).

Date d'exigibilité, 4519 (TVA).

Droit à déduction, 4621 et s. (TVA).

Lieu, 4300, 4320 et s. (TVA).

Option pour le paiement de la TVA, 4437 (TVA).

Acte.

Acte comportant des inexactitudes ou des omissions, 8501 et s. (CF).

Acte de complément, 6839, 6897 (Enr.) ; 9728 (PUF).

Acte de gestion normale ou anormale, 2957 (BIC).

Actes des huissiers de justice, 5360 et s. (TCA : taxe forfaitaire) ; 6806, 6820 (Enr.).

Acte innomé, 6825, 6899 (Enr.).

Acte notarié, 6806, 6826, 6859, 6866 (Enr.) ; 9655, 9656 (PUF) ; 7793 (Rec.).

Acte nul, imparfait, 6838 (Enr.).

Droit d'acte, 6818 (Enr.).

Enregistrement des actes, 6858 (Enr.).

Frais d'acte, 1626 (RFPI) ; 2463, 2468 (BNC).

Nature des actes, 6840 et s. (Enr.).

Publication des actes, 9610 (PUF).

Refus de dépôt des actes, 6861, 6864 (Enr.).

Acteur, voir **Artiste.**

Actif.

Actif immobilisé, 2892, 3011 (BIC : amortissement), 3106, 3183 (BIC : plus-values).

Actif net, 2892 (BIC).

Actif professionnel, 2437 et s. (BNC).

Actif successoral, 7180 et s. (Enr.).

Apports partiels d'actif, 4039 (IS) ; 7381 (Enr.).

Gestion d'actifs hors de France, 1234 (RCM).

Plus-values et moins-values d'actif, 2075 et s. (BA) ; 2474 et s. (BNC) ; 3105 et s. (BIC) ; 1770 (RFPI : plus-values immobilières).

Retrait d'actif, 2892 (BIC).

Transfert d'actif hors de France, 3840 (IS).

Action.

Action contre les dirigeants sociaux, 7955 et s. (Rec.).

Action de formation, 5666 et s. (Participation-formation) ; 4374 (TVA).

Action en recouvrement, 7850 et s. (Rec.).

Action de sociétés.

Actions considérées comme des biens professionnels, 6527-1 et s. (ISF).

Attribution et rachat d'actions, 3414, 3456 (BIC).

Cession d'actions, 1401 et s. (RPPM : plus-values sur biens meubles incorporels) ; 3129 et s. (BIC : plus-values) ; 1740 (RFPI) ; 2806 (BIC) ; 6915, 7115 et s. (Enr.).

Conversion d'obligation en action, 3132 (BIC).

Distribution d'actions aux salariés, 732 et s. (RSA).

Option de souscription ou d'achat d'actions, voir **Stock-option**.

Plan d'épargne en actions (PEA), 1340 et s. (RCM : étude d'ensemble).

Produits des actions, 1197 (RCM).

Voir aussi **Part, Revenu**, Revenu distribué, **Titre, Valeur mobilière**.

Actionnaire, voir **Associé.**

Actionnariat, 3456 (BIC).

Activité.

Activité ambulante ou non sédentaire, 4770 (TVA) ; 6244 (CFE) ; 3345 (BIC).

Activité artistique ou sportive, 4257, 4822 et s. (TVA).

Activité extractive et minière, 4268 (TVA).

Activité occulte ou illégale, 8278, 8304, 8317, 8321, 8500 (CF).

Activité salariée, 700 et s. (RSA) ; 4246 (TVA).

Lutte contre les activités lucratives non déclarées, 8287 (CF).

Voir aussi **Création d'entreprise, Cessation.**

Activité agricole, 2000 et s. (BA) ; 4263, 4545, 4920 et s. (TVA).

Activité libérale, 2400 (BNC) ; 4252 et s., 4370, 4423 et s., 4814 (TVA).

Actualisation.

Actualisation des évaluations foncières, 6090, 6095, 6098, 6103 (TFB).

Acupuncteur, 4370 (TVA).

Adjudication, 6806, 6988 (Enr.) ; 9610 (PUF).

Administrateur.

Administrateur judiciaire, 4254 (TVA).

Administrateur de sociétés, 1089 (RSA. art. 62) ; 3786 (BIC).

Voir aussi **Dirigeant de société.**

Adoption, 88 (IR : personne à charge) ; 6902 (Enr.).

Aérodrome, Aéroport, 4338, 4406 (TVA) ; 6095 (TFB).

Aéronef.

Avitaillement et opérations portant sur des aéronefs, 4338, 4394, 4406, 5027 et s. (TVA).

Biens livrés à bord d'un aéronef, 4319 (TVA).

Cession d'aéronef, 4285 (TVA) ; 7135 (Enr.).

Aérotriangulation, 9470 (Cad.).

Affacturage, 4622 (TVA).

Affectation.

Affectation de biens assimilées à des acquisitions intracommunautaires, 4225 et s., 4321 (TVA).

Changement d'affectation, 4286 (TVA) ; 6100, 6135 (IF).

Affichage.

Affichage des jugements de condamnation pour fraude fiscale, 8683 (CF).

Déclaration des contrats d'affichage, 3387 (BIC).

Location d'un droit d'affichage, 1600-2, 1621, 1972 (RFPI) ; 2003-2 (BA).

Affirmation de sincérité, 7175 (Enr.) ; 8688 (CF).

Affranchissement, 3000 et s. (BIC) ; 4379, 4883 (TVA).

Affrètement.

Affrètement de navires et aéronefs, 4405 (TVA).

Agence.

Agence de presse, 5000 (TVA) ; 6244 (CFE).

Agence de voyages, 4324, 5014 et s. (TVA).

Agence nationale pour l'habitat, voir **ANAH, ANAHR**.

Agencement, 2469 (BNC) ; 3017 (BIC).

Agent.

Agent d'assurances, 716 (RSA) ; 2411 et s. (BNC).

Agent commercial, 707 (RSA) ; 2411 (BNC).

Agents diplomatiques et consulaires, 39 (IR) ; 6176 (TH).

Voir aussi **Ambassadeur, Commissionnaire, Courtier, Intermédiaire, Représentant.**

Agio, voir **Intérêt.**

Agrandissement, voir **Construction.**

Agrément fiscal.

Étude d'ensemble, 9200 et s. (SJ).

Agrément des CGA/AA, 9817 et s. (DJC).

Agrément pour investissements dans les DOM-TOM, 3979 et s. (IS).

Retrait d'agrément, 8210 (CF), 9209 (SJ).

Agriculture.

Régime de la TVA agricole (étude d'ensemble), 4920 et s. (TVA).

Régime simplifié de l'agriculture, 4941 et s. (TVA) ; 8581 (CF : sanctions) ; 7811 et s. (Rec.).

Bénéfices agricoles, 2000 et s. (BA : étude d'ensemble).

Agriculture biologique, 2161 (BA) ; 6027-1 (TFNB : exonération).

Exonération des plus-values, 3138 et s. (BIC).

Agriculteur adhérent d'un centre de gestion agréé (CGA), 2150 (BA).

Agriculteur ayant une activité de négociant en bestiaux, 2021 (BA) ; 4922 et s. (TVA agricole).

Agriculteur effectuant des travaux forestiers, 2005-4 (BA) ; 4921 (TVA agricole).

Bâtiments servant aux exploitations agricoles, 1677 et s. (RFPI) ; 2069 (BA).

Délais de paiement accordés aux agriculteurs, 7617 (Rec.).

Jeunes agriculteurs, 2078, 2111 (BA) ; 7013, 7014 (Enr.) ; 6042 (TFNB).

Remboursement forfaitaire agricole, 4959 et s. (TVA).

Voir aussi **Fermier, Métayage.**

Aidants familiaux.

Salariés, 708 (RSA).

Non-salariés, 2411 (BNC).

Aide.

Aides agricoles, 2083, 2111 et s. (BA).

Aides à caractère social, 730, 960 (RSA).

Aide à l'acquisition de véhicules propres, 2452 (BNC).

Aide à la construction, 1620-3, 1677 et s. (RFPI) ; 2984 (BIC).

Aide à l'industrie cinématographique, 2951 (BIC).

Aide juridictionnelle, 4559 (TVA).

Aide à la télétransmission des feuilles de soins, 2451 (BNC).

Aide publique à une couverture de santé, 7418 (Enr.).

Aides publiques à la recherche, 2949 (BIC).

Aide à la personne, 4568 (TVA : taux).

Voir aussi **Allocation, Subvention.**

Alcool, 4535 et s. (TVA : taux).

Aliénation, voir **Vente.**

Aliment.

Aliments utilisés pour l'alimentation humaine, 4535 et s. (TVA : taux).

Aliments utilisés pour la nourriture des animaux, 4539 et s. (TVA : taux).

Taxe spéciale sur les huiles, 5335 et s. (TCA).

Allocation.

Allocation à caractère social ou familial, 730 (RSA).

Allocation pour frais, 721, 726 et s., 1091 (RSA) ; 519 (IR) ; 2964 et s. (BIC).

Allocation aux pré-retraités, 720 (RSA).

Allocation aux anciens combattants ou rapatriés, 733 (RSA).

Allocation de saison versées aux artistes, 728 (RSA).

Allocation aux salariés privés d'emploi, 719 (RSA) ; 5611 et s. (Taxe sur les salaires).

Allocation versée par la sécurité sociale (ex. FNS ou AVTS), 960 (RSA).

Allocation de vétérance aux anciens sapeurs-pompiers, 734 (RSA).

Allocation de veuvage, 930 (RSA).

Voir aussi **Aide, Indemnité, Prestation, Prime** et se reporter au mot générique concerné.

Alsace-Moselle, 5648 (Taxe d'apprentissage) ; 6811, 6856 (Enr.) ; 9401 (Cad.) ; 9600 (PUF).

Amarrage.

Amarrage de bateaux, 4405 (TVA).

Ambassade, Ambassadeur, 39 (IR) ; 5603 (Taxe sur les salaires) ; 6055, 6176-1 (IF).

Ambulance, 2961 (BIC : amortissement) ; 4370 (TVA : exonération).

Ambulant, voir **Marchand.**

Amélioration.

Amélioration du fonds agricole, 2071, 2091-1 (BA).

Travaux d'amélioration, 1628-2 et s. (RFPI) ; 2922 (BIC) ; 4561 et s. (TVA) ; 5132 (TVA immobilière).

Primes d'amélioration de l'habitat rural, 1677 (RFPI).

Aménagement.

Aménagement rural, 2071, 2075-2 (BA) ; 7063 (Enr.) ; 9511 (Cad.) ; 9631, 9679 (PUF).

Aménagement du territoire, 2251 et s. (BA) ; 2415-1 (BNC) ; 2841 et s. (BIC) ; 7100 (Enr.) ; 6252 et s. (CFE) ; 9204-1 (SJ : agréments).

Aménagement urbain, 7064 (Enr.) ; 9679 (PUF).

Établissements publics d'aménagement, 7020 (Enr.).

Amende.

Amendes fiscales, 8491 et s. (CF : étude d'ensemble).

Amendes pénales, 8671 et s. (CF : étude d'ensemble).

Déduction des amendes fiscales et pénales, 2974 (BIC).

Prescription des amendes fiscales, 8335 à 8338 (CF).

Amendes civiles, 9620, 9630 (PUF).

Voir aussi **Infraction, Sanction**.

Amendement.

Amendement calcaire, 4540 (TVA : taux).

Amendement agricole, 2074 (BA).

Amiante.

Dépenses liées à l'amiante, 1678 (RFPI).

Indemnité versée suite à une exposition à l'amiante, 734-1 (RSA) ; 7241 (Enr. : successions).

Préretraite amiante, 720 (RSA).

Amortissement.

Étude d'ensemble, 3010 et s. (BIC).

Amortissement accéléré, 3029 et s. (BIC).

Amortissement des biens professionnels, 2091 et s. (BA) ; 2455, 2469, 2580 et s. (BNC).

Amortissement dégressif, 2469 (BNC) ; 3019 et s. (BIC).

Amortissement différé, 3015 et s. (BIC).

Amortissement des éléments comptabilisés à tort en frais généraux, 3013 (BIC).

Amortissement exceptionnel, 2469 (BNC) ; 3029 et s. (BIC) ; 3815 et s. (IS).

Amortissement linéaire, 2469 (BNC) ; 3016 et s. (BIC).

Amortissement des logements locatifs neufs [Périssol], 1682 (RFPI).

Amortissement des logements locatifs neufs du secteur intermédiaire [Besson], 1683 (RFPI).

Amortissement des logements locatifs neufs ou anciens réhabilités [Robien], 1684 (RFPI).

Amortissement minimal, 3014 (BIC).

Base de calcul de l'amortissement, 3012 (BIC).

Tableau ou registre des amortissements, 2176 (BA) ; 2555 (BNC) ; 3013 (BIC).

Taux d'amortissement, 3017 (BIC).

ANAH, ANAHR.

Contribution sur les revenus locatifs, 1710 et s. (RFPI).

Imposition des subventions, 1620 et s. (RFPI).

Taxe foncière, 6070 et s. (TFB : exonération).

Analyse.

Analyse d'eau ou d'aliment, 4259 (TVA).

Analyse médicale.

Laboratoires d'analyse médicale, 2411 et s. (BNC) ; 4259, 4370, 4423 (TVA).

Animal.

Abattage d'animaux, 2017 et s. (BA).

Aliments destinés aux animaux, 4539 (TVA : taux).

Animaux reproducteurs ou de trait, 2070 (BA).

Animaux vivants de boucherie et de charcuterie, 2016-1, 2021 (BA) ; 4580 et s. (TVA : taux), 4923, 4933 et s., 4939 (TVA agricole), 4960 (TVA : remboursement forfaitaire) ; 8589 (CF).

Dépouilles et sous-produits d'animaux, 4538 (TVA : taux).

Dresseurs d'animaux, 4556 (TVA : taux).

Élevage d'animaux, 2002 (BA).

Gardiennage d'animaux, 2007-1 et s. (BA) ; 4921 (TVA agricole).

Indemnités versées aux propriétaires d'animaux abattus, 2057-4 (BA).

Location d'animaux, 4921 (TVA agricole).

Prise en pension d'animaux, 2007-1 et s. (BA).

Redevances sanitaires d'abattage et de découpage, 5301 et s. (TCA).

Régime du remboursement forfaitaire, 4959 et s. (TVA agricole).

Soins dispensés aux animaux, 4253 (TVA).

Stocks d'animaux, 2074 et s., 2102 et s. (BA).

Voir aussi **Agriculture, Bétail, Élevage.**

Annonce.

Recettes d'annonces dans la presse, 4995 (TVA).

Annualité.

Annualité de l'impôt, 1 (IR) ; 6502 (ISF) ; 6201 (TH) ; 6276 (CFE) ; 5560 (CVAE) ; 6147 (TF).

Annulation.

Annulation de vente, 4622 et s. (TVA).

Anonymat.

Bons et titres anonymes, 7425 et s. (Enr. :prélèvement d'office).

Antiparasitaire, 4540 (TVA : taux).

Antiquité, voir **Objet,** Objet d'antiquité.

Antisémite.

Orphelins de parents victimes de persécutions antisémites, 920, 950 et s. (RSA).

Apiculteur, 2002 et s., 2051-2 (BA).

Appareil.

Appareils automatiques, 4290, 4554 (TVA).

Appareillage.

Appareillage et équipement pour handicapés, 226-1 et s. (IR : crédit d'impôt), 4542 (TVA : taux).

Appartement, voir **Logement.**

Apport.

Apport en compte courant, 2893, 2995 et s. (BIC).

Apport en numéraire, 7356 (Enr.).

Apport partiel d'actif, 4039 et s. (IS) ; 7381 (Enr.).

Apport en société, 2017 et s., 2074-2 et s. (BA) ; 3118 (BIC) ; 4206 (TVA) ; 1956, 1971 (RFPI) ; 5134 (TVA) ; 6951, 7330 et s. (Enr.) ; 9610 (PUF).

Paiement fractionné des droits d'apport, 7787 (Rec.).

Plus-values d'apport, 2075-2 (BA) ; 2781 et s. (BNC) ; 3168 et s. (BIC).

Apprenti, Apprentissage.

Avantages en nature des apprentis, 790 et s. (RSA).

Contribution au développement de l'apprentissage, 5650 (TPS).

Contribution supplémentaire à l'apprentissage, 5655 (TPS : Taxe d'apprentissage) ; 7830-1 (Rec.).

Crédit d'impôt apprentissage, 2517 (BNC) ; 3227 (BIC).

Salaire des apprentis, 708, 734-3 (RSA) ; 5638-3 (TPS : Taxe d'apprentissage).

Taxe d'apprentissage, 5635 et s. (TPS) ; 2972 (BIC : charges).

Aquaculture, voir **Pêche.**

Arbitrage, voir **Jugement.**

Arbitre, 2408, 2418-2 (BNC : sport).

Arbre.

Terrains nouvellement plantés en arbres, 6027 et s. (TFNB).

Voir aussi **Bois**.

Archéologie, 3001 (BIC : charges).

Architecte, 2400 (BNC) ; 4215, 4551 (TVA).

Argent, 5003 et s. (TVA) ; 1106 et s. (RPPM : taxe sur les métaux précieux).

Armateur.

Armateur à la pêche, 4286, 4377 (TVA).

Arpentage, 9505 et s. (Cad.).

Arrérage.

Arrérages des créances, dépôts, cautionnements, comptes courants, 1159 et s. (RCM).

Arrérages d'obligations et produits assimilés, 1153 et s. (RCM).

Arrérages de pensions ou rentes, 75 , (IR) ; 900 et s., 985 et s., 1015 (RSA).

Arrêt.

Arrêts des cours administratives d'appel, 6819 (Enr.) ; 9004 (CTX).

Arrêts des cours d'appel, 9008 (CTX).

Arrêts du conseil d'État, 6819 (Enr.) ; 9009-3 (CTX).

Voir aussi **Jugement**.

Art, voir **Objet** et **Œuvre,** Œuvre d'art.

Art et essai, voir **Cinéma.**

Artisan.

Artisans pêcheurs, 712, 790 et s. (RSA) ; 2801 (BIC) ; 2879 (BIC) ; 6317 (IF : taxe annexe).

Cotisation foncière des entreprises, 6269 (CFE).

Imposition des artisans, 2801 (BIC).

Taxe pour frais de chambres de métiers, 6323 et s. (IF).

Artiste.

Allocations, indemnités, rémunérations versées aux artisans, 705, 728 (RSA), 2411 (BNC).

Artistes interprètes des œuvres de l'esprit, 4257, 4551, 4822 et s. (TVA).

Artistes peintres, 2400 (BNC).

Artistes du spectacle, 705, 779 (RSA) ; 2411 (BNC) ; 4257 (TVA).

Cotisation foncière des entreprises, 6247 (CFE).

Retenue à la source, 512, 545 (IR) ; 7750 (Rec.).

Ascendant.

Ascendant à charge, 70 et s. (IR) ; 6192 (TH).

Successions au profit des ascendants, 7243 et s. (Enr.).

Ascenseur.

Installation ou remplacement d'un ascenseur, 226 (IR : crédit d'impôt) ; 1628-1 (RFPI).

Ascenseur conçu pour les handicapés, 4542 (TVA : taux).

Assainissement.

Assainissement de l'air, 3030 (BIC).

Service d'assainissement de l'eau, 4424 (TVA).

ASSEDIC, voir **Pôle emploi.**

Assemblée.

Assemblée d'associés ou d'actionnaires, 2982 (BIC), 3918 (IS).

Indemnités des membres des assemblées parlementaires, 709, 718 (RSA).

Assiette, voir **Base d'imposition.**

Assignation, 8982 et s. (CTX).

Assistance.

Assistance administrative et fiscale internationale, 8164, 8342-1 à 8342-3, 8367, 8386 (CF) ; 9871 (DJC).

Assistance dans le cadre des contrôles à la circulation, 8182 (CF).

Assistance d'experts techniques, 8109 (CF).

Assistance d'un conseil, 8363 et s., 8382 (CF).

Assistance internationale au recouvrement, 8164 et s. (CF).

Assistante maternelle.

Frais de garde des enfants, 227 et s. (IR : crédit d'impôt).

Imposition des revenus, 708, 783 (RSA).

Taxe sur les salaires, 5602, 5612. (Taxe sur les salaires : exonération).

Association.

Associations et organismes à but non lucratif, 5602 (Taxe sur les salaires) ; 3705 et s. (IS) ; 4371 et suiv., 4409-1, 4771 (TVA) ; 6235 (CFE).

Association issue d'une transformation de société ou d'organisme, 2790-6 (BNC).

Apports immobiliers aux associations, 7341 (Enr.).

Association d'aide alimentaire, 110-6, 110-10 (IR : réduction d'impôt).

Association de carrière de cheval de course, 2007-5 (BA) ; 2411 et s., 2437 (BNC).

Association effectuant le contrôle technique des véhicules, 4372 (TVA).

Association exploitant des centres de soins vétérinaires, 4372 (TVA).

Association foncière pastorale, 6041 (TFNB).

Association interentreprise de médecine du travail, 3702 (IS) ; 4262 (TVA).

Association intermédiaire, 5628-1 (Taxe sur les salaires) ; 4372 (TVA).

Association de mutilés de guerre, 6022 (TFNB).

Association de permanence de soins et urgences médicales, 4372 (TVA).

Dons à des associations, 110 et s. (IR) ; 3295 et s. (BIC).

Terrains ou locaux des associations, 6022, 6163 (IF).

Association agréée (AA)**.**

Étude d'ensemble, 9811 et s. (DJC).

Interdiction de créer ou de diriger une AA, 8680 (CF).

Régime fiscal, 4256 (TVA), 9832 (DJC).

Associé.

Associé d'exploitation agricole, 2011 (BA) ; 716 et s. (RSA).

Associé d'une société civile de moyens, 2783 (BNC).

Associé d'une société civile professionnelle, 2780 et s. (BNC).

Associé d'une société de pêche artisanale, 712 (RSA) ; 2801, 2879 (BIC).

Associé de sociétés soumises à l'impôt sur le revenu, 2825 et s. (BIC) ; 2442 (BNC) ; 1197 et s. (RCM).

Comptes courants d'associés, 1159 et s. (RCM) ; 2995 et s. (BIC) ; 7192 (Enr.), 6528-6 (ISF).

Déclaration des rémunérations d'associés, 3385 (BIC).

Rémunération des associés, 1070 et s. (RSA. art. 62) ; 2965 et s. (BIC).

Assujetti.

Assujetti à la TVA, 4244 et s., 4702, 4920 et s. (TVA).

Assujetti occasionnel, 4663 (TVA).

Assujetti partiel à la TVA, 4601 (TVA).

Assujetti revendeurs, 4885 et s. (TVA).

Assurance.

Agents d'assurance, 716 et s. (RSA) ; 2411, 2651 et s. (BNC) ; 4379 (TVA).

Cotisations d'assurance, 1077 (RSA. art. 62) ; 2085 et s. (BA : charges) ; 2459 (BNC : charges) ; 2967, 2980 (BIC : charges).

Assurance contrat « homme-clé », 2946 (BIC : produits), 2980 (BIC : charges) ; 2085 (BA).

Assurance vie ou décès, 116 (IR : réduction d'impôt rente-survie, épargne handicap) ; 2946, 2980 (BIC) ; 7185 (Enr.), 7531 et s. (TCAS).

Compagnies et sociétés d'assurance, 2651 (BNC) ; 5603-1 (Taxe sur les salaires) ; 2939, 3149 (BIC) ; 7543, 7506 (TCAS : obligations déclaratives).

Fonds d'assurance formation, 5611 (TPS : taxe sur les salaires) ; 5676-2 (Participation-formation).

Indemnités d'assurance, 2017, 2085 (BA) ; 721, 930 (RSA) ; 2946 (BIC : produits), 3119, 3122 (BIC : plus-values) ; 4458 (TVA).

Obligations des entreprises d'assurance, 7506, 7543 (TCAS).

Opérations d'assurance, 4325, 4379 (TVA).

Frais et prime d'assurance, 116-1 (IR) ; 1627-1 et s. (RFPI) ; 2457-3, 2459 (BNC) ; 2963, 2980 (BIC).

Provisions des entreprises d'assurance et de réassurances, 3076 et s. (BIC).

Sociétés d'assurance mutuelles, 3850, 3862 (IS).

Taxe sur les conventions d'assurance, 6904 (Enr), 7501 (TCAS : étude d'ensemble) ; 7799 (Rec.).

Taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurance, 4000 (IS).

Taxe exceptionnelle sur la réserve de capitalisation des entreprises d'assurance, 5882 (TCA).

Voir aussi **Cotisation**.

Attestation.

Attestation d'achats en franchise, 4409 et s. (TVA).

Attestation pour les biens placés sous régime suspensif, 4403 (TVA).

Attestation d'exportation, 4397, 4400 (TVA).

Attestation notariée, 6809, 6911 (Enr.) ; 9613, 9621 (PUF).

Audiovisuel.

Contribution à l'audiovisuel public, 5816 et s. (TCA : contribution due par les professionnels) ; 6670 et s. (PAT : contribution due par les particuliers).

Crédit d'impôt audiovisuel, 3875 (IS).

Matériel audiovisuel, 4532 (TVA : taux).

Voir aussi **Cinéma, SOFICA**.

Augmentation de capital, 7356 et s. (Enr.).

Auteur.

Auteurs des œuvres de l'esprit, 2565 et s. (BNC) ; 4257, 4551, 4822.et s. (TVA).

Droits d'auteurs, 2671 et s. (BNC : régime spécial d'imposition) ; 4309, 4325, 4551, 4822 et s. (TVA).

Retenue de TVA, 5050 et s. (TVA).

Retenue à la source, 545 (IR) ; 7750 (Rec.).

Auto-école.

Véhicule d'auto-école, 2961 (BIC).

Exploitant d'auto-école, 2411 (BNC) ; 4269, 4370, 4611 (TVA).

Auto-entrepreneur, 2586 et s. (BNC) ; 3336 et s. (BIC) ; 6251 et s. (CFE).

Autocar, Autobus, 4611 (TVA : déduction).

Autoconsommation, voir **Prélèvement,** Prélèvement par l'exploitant.

Automobile, voir **Véhicule.**

Autorisation.

Autorisation d'occupation temporaire du domaine public, 6961 (Enr. : tarif).

Autorité.

Autorité de contrôle prudentiel et de résolution, 8176 (CF : droit de communication).

Autorité des marchés financiers, 8177 (CF : droit de communication).

Autoroute.

Ouvrages autoroutiers, 5147 (TVA).

Société concessionnaire d'autoroute, 4477 (TVA).

Taxe due par les concessionnaires d'autoroute, 5367 (TCA) ; 7696 (Rec.).

Auxiliaire.

Auxiliaires médicaux, 6250 (CFE).

Agents auxiliaires, 709 (RSA).

Avance.

Avance à un associé, 1197 (RCM).

Avance aux cultures, 2074 (BA).

Avance sur fermages, 1677 (RFPI).

Avance sur honoraires, 2447 (BNC).

Avance d'une banque au titulaire d'un marché public, 4511 (TVA).

Avantage en nature, 722, 790 et s. (RSA), 527 (IR) ; 2964 et s., 3003 (BIC) ; 3860 (IS).

Aveugle, voir **Handicapé.**

Aviculteur, 2002, 2018, 2051-2 (BA).

Avion, voir **Aéronef.**

Avis.

Avis relatifs aux réclamations contentieuses, 8882 et s., 8895 (CTX).

Avis relatifs aux demandes gracieuses, 9060 et s. (CTX).

Avis de contrôle d'un entrepôt, 4840 (TVA).

Avis d'enquête, 8184 (CF).

Avis du Conseil d'État sur des questions de droit, 9000-1 (CTX).

Avis de la Cour de cassation sur des questions de droit, 9001 (CTX).

Avis des commissions départementales, 8247 et s. (CF).

Avis d'imposition, 7610 (Rec.).

Avis de mise en recouvrement, 8491-3 (CF) ; 7852 et s. (Rec.).

Avis de passage, 8143 (CF).

Avis à tiers détenteur, 7921 et s. (Rec.).

Avis de vérification, 8362 et s. (CF).

Avitaillement.

Avitaillement des navires et aéronefs, 4338, 4394, 4405 et s. (TVA).

Avitaillement des moyens de transports privés, 4394 (TVA).

Avocat, 2400 et s., 2790 (BNC : revenus imposables), 2447 (BNC : recettes) ; 4255 (TVA : imposition), 4458 (TVA : base d'imposition), 4817 et s. (TVA :franchise) ; 6163 (TH : local affecté à l'Ordre) ; 8869 (CTX représentation du contribuable).

B

Bagage.

Marchandises emportées dans les bagages, 4415 et s. (TVA).

Bail.

Bail à construction, 1623 et s. (RFPI : loyers imposables) ; 3051 (BIC : amortissement), 3839 (BIC : plus-values) ; 4438 (TVA sur option), 5110 (TVA immobilière), 1771 (RFPI : plus-value immobilière) ; 6988 (Enr.) ; 6146 (TF) ; 9632 (PUF).

Bail à réhabilitation, 6912, 7154 (Enr. : tarif) ; 6082 (TFB : exonération).

Bail de biens ruraux, 1677 (RFPI), 2009-2 et s. (BA), 4439, 4924 (TVA), 7154 (Enr. : tarif), 7222 (Enr. : successions), 6529 et s. (ISF).

Bail emphytéotique, 6912, 6988, 7154 (Enr.) ; 9610 (PUF).

Bail d'immeubles ou de meubles, 7150 et s. (Enr.).

Bail de plus de 12 ans, 6811, 6912, 7154 (Enr.) ; 9611, 9634, 9719 (PUF).

Droit au bail, 6925, 7110 (Enr.).

Enregistrement des baux, 6807, 6809 (Enr.).

Cession de bail, 6915 (Enr.).

Balayage.

Taxe de balayage, 6331 (IF : taxes annexes).

Banque.

Imposition des banques, 5603-1 (Taxe sur les salaires) ; 4325 (TVA : territorialité), 5002 et s. (TVA : étude d'ensemble).

Crédit d'impôt, 3255, 3263 et s. (BIC).

Provisions particulières, 3075 (BIC).

Barème.

Barème de l'IFA, 3943 (IS).

Barème de l'IR, 95 (IR).

Barème kilométrique, 1092 et s. (RSA).

Barème de taxation d'après les éléments du train de vie, 8286-1 (CF).

Voir aussi **Tarif**.

Base d'imposition, 4450 et s. (TVA) ; 6188 et s. (TH), 6265 (CFE) ; 6090 (TFB) ; 6028 (TFNB).

Bateau.

Bateaux de plaisance, 8286-1 (CF : élément de train de vie) ; 2961, 3003 (BIC) ; 4324, 4394 (TVA) ; 7406 (Enr.).

Bateaux utilisés en un point fixe, 6050-2 (TFB).

Bateaux de pêche, 3055 (BIC : Amortissement) ; 3118 (BIC : Plus-value).

Biens livrés à bord d'un bateau, 4319, (TVA).

Exclusion du droit à déduction des bateaux, 4611 (TVA).

Opérations portant sur des bateaux, 3157 (BIC : plus-values) ; 4286 (TVA : imposition), 4391, 4405 (TVA : exonération), 5027 et s. (TVA : opérations intracommunautaires) ; 7137 (Enr.).

Voir aussi **Navire**.

Bâtiment.

Amortissements des bâtiments, voir **Construction**.

Bâtiments industriels, 3019 (BIC) ; 6050-2 (TFB).

Bâtiments ruraux, 2069, 2075 (BA) ; 6174 (IF), 6053 (TFB).

Entreprises du bâtiment, 2916 (BIC).

Bénéfice.

Bénéfices agricoles, 2000 et s. (BA : étude d'ensemble) ; 2923 (BIC : BA accessoire) ; 3715 (IS : BA des organismes non lucratifs).

Bénéfice de change, 2948 (BIC).

Bénéfices distribués, voir **Distribution** et **Revenu**.

Bénéfices industriels et commerciaux, 2800 et s. (BIC : étude d'ensemble).

Bénéfices non commerciaux, 2400 et s. (BNC : étude d'ensemble) ; 505 (IR : non-résidents) ; 2923 (BIC : BNC accessoire).

Incorporation de bénéfices au capital, 7360 (Enr.).

Transfert de bénéfices à l'étranger, 2909 (BIC).

« Besson », 1628-2 (RFPI : dépenses d'amélioration), 1683 (RFPI : amortissement logements neufs).

Bétail.

Élevage de bétail, 2018 (BA).

Perte de bétail, 2063 (BA) ; 6040 (TFNB).

Voir aussi Animal.

Beurre, 4537 (TVA : taux).

Bicyclette, voir Cycle.

Bien.

Biens d'équipement, 3012, 3019 et s. (BIC : amortissement).

Biens donnés en location ou mis à disposition, 3050 (BIC : amortissement).

Biens affectés à l'exploitation d'une entreprise individuelle, 2894 (BIC) ; 7212 et s. (Enr.) ; 6518 (ISF).

Biens grevés d'un usufruit, 6520 (ISF) ; 7189 (Enr.).

Biens inscrits à l'actif, 3106 (BIC).

Biens mobiliers d'investissement, 4273 et s. (TVA : LASM), 4289 (TVA : imposition des cessions), 4362 et s. (TVA : exonération) ; 7131 (Enr.).

Biens d'occasion, 4362 (TVA : exonération), 4880 et s. (TVA : règles particulières).

Biens professionnels, 6524 et s. (ISF).

Livraisons et locations de biens, 4203 et s., 4264 et s. (TVA).

Registre des biens, 4777 et s. (TVA).

Voir aussi **Meuble, Immeuble**.

Bienfaisance.

Manifestation de bienfaisance, 5612 (Taxe sur les salaires) ; 4371 (TVA).

Bijouterie, Bijou.

Évaluation des bijoux, 7199, 7272 (Enr.) ; 6552 (ISF).

Ouvrages composés de métaux précieux ou de pierres précieuses, 4532 (TVA : taux) ; 1108 (RPPM).

Taxe forfaitaire sur les ventes, 1105 et s. (RPPM).

Bilan.

Clôture du bilan et période d'imposition, 2891 (BIC).

Correction symétrique des bilans, 2904 et s. (BIC).

Dispense de production du bilan, 3356 (BIC).

Inscriptions au bilan, 2068 et s. (BA) ; 2894 (BIC).
Principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture, 2904 et s. (BIC).
Voir aussi **Actif** et **Réévaluation**.

Billet.
Billets d'entrée dans les salles de spectacles, 4773 (TVA) ; 8589 (CF).
Billet de trésorerie, 1162 (RCM) ; 2934 (BIC).

Bitcoin, 2411 (BNC) ; 2801 (BIC) ; 7180 (Enr. : DMTG) ; 6512 (ISF).

Bois.
Bois abattus, 4538 (TVA : taux).
Bois de chauffage, 4538-1 (TVA : taux).
Bois et forêts destinées à être reboisées, 7017, 7017-1 (Enr.).
Exonération, 7217 (Enr.) ; 6535 (ISF) ; 6027 (TFNB).
Voir aussi **Forêt, Forestier**.

Boisson.
Cotisations sur les boissons alcooliques, 4452 (TVA).
Livraison à soi-même de boissons par un débitant récoltant, 4278 (TVA).
Manquants, 4284 (TVA).
Taux d'imposition : 4535 et s. (TVA).

Bon.
Bons de caisse, 1157 (RCM : définition), 1217 (RCM : retenue à la source).
Bons à moyen terme négociables, 2934 (BIC).
Bons de réduction ou de remboursement, 4459 (TVA : base).
Bons de souscription ou d'achat d'actions, 721 (RSA) ; 3134 (BIC).
Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise, 3452 (IS : intéressement).
Bons du Trésor et assimilés, 1151 (RCM) ; 2934 (BIC).
Opérations sur bons d'option, 57-8 et s. (IR) ; 2404 (BNC) ; 1325 et s. (RCM) ; 2802 (BIC).
Prélèvement sur les bons anonymes, 7425 et s. (Enr.) ; 7620, 7796 (Rec.).
Produits des bons ou contrats de capitalisation, 1164 et s. (RCM).

Boni.
Boni de liquidation, 1292-3 (RCM).

Bordereau.
Bordereau de dépôt (d'actes), 6859, 6863-2 (Enr.).
Bordereau d'inscription ou de renouvellement, 9657 (PUF).
Bordereau de journée, 6859 (Enr.).
Bordereau de recettes, 4528 (TVA : spectacles).
Bordereau de situation, 7615 (Rec.).

« Borloo-ancien ».
Déduction spécifique, 1689 (RFPI).

« Borloo-neuf », 1687 et s. (RFPI).

« Borloo-SCPI ».

Déduction spécifique, 1688 (RFPI).

Boucherie et Charcuterie.

Voir **Abattage, Animal, Bétail et Éleveur.**

« Bouclier fiscal », 9090 et s. (CTX).

Bourse.

Opérations de bourse, 2403 (BNC) ; 5002 et s. (TVA).

Bovin.

Élevage de bovins, 2018, 2051-2 (BA).

Vente de bovins, 4923 et s. (TVA agricole).

Voir aussi **Animal, Bétail.**

Box, voir **Garage.**

Boxeur professionnel, 2411 (BNC).

Branche.

Branche complète d'activité, 3168, 3172 (BIC : plus-values) ; 4040 et s. (IS : fusions), 3990 (IS : exonération).

Brevet.

Amortissement de brevets, 3017, 3052 (BIC).

Cession et concession de brevets, 2730 et s. (BNC) ; 3111 et s.(BIC), 3771 (IS) ; 4264, 4325 (TVA) ; 7099 (Enr.).

Bruit.

Matériel destiné à réduire le bruit, 3039 (BIC : amortissement).

Bulletin.

Bulletin d'achat, 4969 (TVA agricole).

Bureau.

Matériel et machines de bureau, 2977, 3019 (BIC).

Bureaux d'études, 4253 (TVA).

Fournitures et frais de bureau, 837 (RSA) ; 2457-3, 2463 (BNC), 2982 (BIC).

Taxe sur les bureaux en Ile de France, 1634 (RFPI : déduction) ; 2972 (BIC : charges) ; 6344 et s. (IF : étude d'ensemble) ; 7386 (Rec.).

C

Cacao, 4537 (TVA : taux).

Cadastre, 9400 et s. (Cad.).

Cadeau, 4275 (TVA : imposition), 4611 (TVA : déduction) ; 3003 (BIC) ; 2447 (BNC).

Voir aussi **Don**.

Cafétéria, 4472 (TVA).

Caisse.

Bons de caisse, 1157 (RCM : définition), 1217 et suiv. (RCM).

Caisse de crédit agricole, 1151 (RCM : prélèvement) ; 5605 (Taxe sur les salaires).

Caisse des écoles, 5602 (Taxe sur les salaires).

Caisse de retraite et de prévoyance, 5609 (TPS : taxe sur les salaires) ; 3870 et s. (IS).

Calamité agricole.

Réduction du bénéfice agricole, 2062 et s. (BA).

Fonds national de garantie des calamités agricoles (FNGCA), 6909 (Enr.).

Indemnités perçues, 4927 (TVA).

Dégrèvement de taxe foncière, 6039 (TFNB).

Calcul.

Calcul de l'impôt, 95 et s. (IR) ; 3867 et s. (IS) ; 6562 et s. (ISF).

Calcul de la prime pour l'emploi, 252 et s. (IR).

Camion, camionnette.

Amortissement des camions, 3019 (BIC).

Taxe sur les cartes grises, 7415 (Enr.).

Voir aussi **Automobile** et **Véhicule**.

Camping-caravaning.

Location d'emplacements, 4547 (TVA : taux).

Redevance, 6330 (IF : TEOM).

Canalisation.

Remise en état des canalisations, 1628-1 (RFPI).

Cantine, 4380 (TVA : exonération), 4548 (TVA : taux).

Capital.

Amortissement du capital, 7364 (Enr.).

Augmentation ou réduction de capital, 7356 et s. (Enr.).

Capital-décès, 7356 (Enr.).

Intérêts du capital, 2992 (BIC).

Rachat du capital par les salariés, 822 et s. (RSA).

Sociétés de capital risque (SCR), 3734 et s. (IS).

Capitalisation.

Droits dus, 7356 et s. (Enr.).

Bons et contrats de capitalisation, 1164 et s. (RCM).

Caravane.

Location d'emplacements, 4547 (TVA).

Situation au regard de la taxe d'habitation, 6161 (TH).

Résidence mobile terrestre, 7451 (Enr.).

Carburant.

Frais de carburant, 3359 (BIC : frais exposés par l'exploitant) ; 1092 (RSA : frais exposés par les salariés) ; 4611 (TVA : déduction).

Régime spécial d'imposition, 4981 et s. (TVA).

Carrière.

Concession du droit d'exploitation des carrières, 2003-2 (BA) ; 4264, 4268 (TVA).

Travaux de remise en état, 3069 (BIC : provisions).

Carry-back, voir **Report**, Report en arrière des déficits.

Carte.

Carte d'invalidité, 88, 90, 93-1 et s. (IR).

Carte nationale d'identité, 7405 (Enr. : droit de timbre).

Voir aussi **Titre**.

Carte grise.

Carte grises des véhicules automobiles, 7409 et s. (Enr.) ; 7677 (Rec. : taxe régionale).

Cascade.

Déduction en cascade, 8225 (CF) ; 8388 et s. (CF : étude d'ensemble).

Casino.

Casinos et maisons de jeux, 5405 et s. (TVA).

Cassation.

Pourvoi en cassation :

- devant le Conseil d'État, 9009 et s. (CTX).

- devant la Cour de Cassation, 9010 (CTX).

Cassette.

Cassettes vidéo, 3055 (BIC : amortissement).

Cassettes vidéo pornographiques ou d'incitation à la violence, 4533 (TVA).

Caution.

Dépôt de garantie, 1617-1 (RFPI).

Engagement de caution, 849 (RSA) ; 3071 (BIC : provisions).

Cautionnement.

Généralités, 2447 (BNC) ; 1159 et s. (RCM) ; 2927 (BIC) ; 4764 (TVA).

Contrat de cautionnement, 7896 et s. (Rec.).

Voir aussi **Caution**.

Caviar, 4535 (TVA : taux).

CESU, 732-13 (RSA : exonération) ; 2969 (BIC).

Cédérom, 4543 (TVA).

Célibataire.

Enfant à charge célibataire, 18 (IR).

Quotient familial, 94 (IR).

Centre.

Centre de gestion agréé (CGA), 9811 et s. (DJC : étude d'ensemble).

Centre de formalités des entreprises (CFE), 4702 et s. (TVA : déclarations).

Centre d'actions sociales, 5602 (TPS : taxe sur les salaires).

Centre des œuvres universitaires et scolaires, 7020 (Enr.).

Centre de coordination de recherche, 9288 (SJ).

Centre de logistique, 9286 (SJ), 5602 (Taxe sur les salaires), 5636-2 (Taxe d'apprentissage) ; 4050 (IS : régime des groupes).

Centre de soins vétérinaires, 4372 (TVA).

Centre national du livre, 5341 et s. (TCA).

Centre technique industriel, 5602, 5613 (Taxe sur les salaires),3749 (IS : régime fiscal).

Cercle et maison de jeux.

Exonération de TVA, 4379-5 (TVA).

Céréale.

Entreposage de céréales, 2087 (BA : régime d'imposition).

Certificat.

Certificat de dépôt, 1162 et s. (RCM : modalités d'imposition) ; 2934 (BIC : produits financiers).

Certificat d'immatriculation des véhicules, voir **Carte grise**.

Certificat de navigation, 7406 (Droit de timbre).

Certificat de propriété, 6807, 6914 (Enr.).

Certificats coopératifs d'investissement, 3726 (IS : exonération).

Voir aussi **Avis**.

Cessation.

Cessation d'activité d'un associé de société de personnes, 2829, 3180 (BIC).

Cessation d'activité ou d'exploitation, 402 et s. (IR) ; 2170 et s. (BA) ; 2792 et s. (BNC) ; 3312, 3396 (BIC) ; 3917 (IS) ; 4273, 4660, 4702 (TVA).

Cession.

Voir le mot correspondant au bien cédé ou à la nature de l'opération.

Cession-bail (lease-back).

Convention de cession-bail, 7011 (Enr.).

Chaleur, 4514 (TVA : livraison).

Chambre.

Acquisitions immobilières des chambres consulaires, 7020 (Enr.).

Allocations versées aux membres des chambres consulaires, 709 (RSA).

Taxe pour frais de chambre :

- d'agriculture, 6314 (IF).

- de commerce et d'industrie, 6317 (IF).

- de métiers, 6323 et s. (IF).

Champignonnière, 2002, 2051-2 (BA).

Change.

Agent de change, 5007 (TVA).

Cours de change, 1226 (RCM) ; 2896 et s. (BIC).

Gain ou perte de change, 2948, 3000 (BIC) ; 4379 (TVA).

Changement.

Changement d'activité, 4029 et s. (IS) ; 4702 (TVA).

Changement d'affectation, 6135 (IF).

Changement d'affectation des navires et du matériel de pêche, 4286 (TVA).

Changement de caractéristiques, 6100, 6100-1, 6132, 6150-1 (IF).

Changement de doctrine administrative, 9220 et s. (SJ) ; 9035 (CTX).

Changement de domicile, 844 (RSA : frais de déménagement) ; 7612 (Rec. : exigibilité de l'impôt).

Changement d'exploitant, 2009-5 (BA) ; 6278 (CFE).

Changement de forme juridique, 4012 (IS) ; 7365 (Enr.).

Changement de limites de propriété, 9487, 9504 (Cad.).

Changement de régime d'imposition, 2030 et s. (BA) ; 3311 (BIC).

Charge.

Charges afférentes aux immeubles historiques et assimilés, 77 (IR).

Charges augmentatives de prix, 1764 et s. (RFPI) ; 6992-2 (Enr.).

Charges et offices, 2401, 2792 (BNC).

Charges locatives, 1630 (RFPI) ; 2457-3 (BNC) ; 2975 (BIC) ; 1764 (RFPI : plus-values immobilières).

Charges payées d'avance, 2960 (BIC).

Charges à payer, 3060 (BIC).

Charges de personnel, 2457-1 (BNC) ; 2964 et s. (BIC).

Charge de la preuve, voir **Preuve**.

Charges sociales, 2459 (BNC) ; 2966 (BIC.).

Charges supportées par les associés de sociétés de personnes, 2828 (BIC).

Remboursement de charges, 1619 (RFPI).

Chargement et déchargement.

Opération de chargement et déchargement, 4400, 4405 et s. (TVA).

Charges de famille, 88 et s. (IR) ; 7252 (Enr.) ; 6564 (ISF) ; 6191 et s. (TH).

Voir aussi **Cotisation**, **Dépense** et **Frais**.

Charte.

Charte du contribuable, 8100-4 (CF).

Charte du contribuable vérifié, 8365 (CF).

Chasse.

Dépenses somptuaires, 2961 (BIC).

Droits de chasse, 8286-1 (CF) ; 1608 et s. (RFPI) ; 2003-2 (BA).

Terrains utilisés pour la chasse, 6031 (IF).

Château.

Châteaux classés monuments historiques, 1691 et s. (RFPI) ; 4380-1, 4773 (TVA) ; 9631 (PUF).

Chaudière.

Installation, remplacement ou remise en état d'une chaudière, 225-3 (IR) ; 1628-1 (RFPI).

Chauffage.

Bois de chauffage, 4538-1 (TVA : taux).

Installation du chauffage central, 1628-2 (RFPI).

Voir aussi **Énergie**.

Chef d'orchestre, 705, 728 (RSA).

Cheptel.

Apport de cheptel, 7122 (Enr.).

Cession de cheptel, 7139 (Enr.).

Voir aussi **Animal** et **Élevage**.

Chèque.

Paiements par chèque, 8162 (CF : droit de communication), 8126, 8602 (CF : obligation), 9824, 9825 (DJC : centres de gestion) ; 7723 et s. (Rec. : paiement des impôts).

Chèque emploi service universel, voir CESU.

Chèques restaurant, 731 (RSA : exonération) ; 5006 (TVA).

Chèques vacances, 731-3 (RSA) ; 3371 (BIC).

Cheval.

Immobilisations amortissables, 2070, 2091-2 (BA).

Signes extérieurs de richesse, 8284-2, 8286-1 (CF).

Copropriété de chevaux de course ou d'étalon, 2802, 2825, 2933, 3013 (BIC) ; 4921 et s. (TVA).

Éleveurs, entraîneurs et propriétaires de chevaux, 2007 et s. (BA) ; 2411, 2437 et s. (BNC) ; 4556 (TVA), 4810 (TVA : petites entreprises).

Vente de chevaux, 4938 et s. (TVA agricole).

Chiffre d'affaires.

Taxes sur le chiffre d'affaires, 4200 et s. (TCA : étude d'ensemble).

Chiffre d'affaires limite pour l'application des régimes d'imposition, 2016 et s. (BA) ; 2550 et s. (BNC) ; 3307 et s. (BIC).

Déclaration du chiffre d'affaires, 4739 et s. (TVA).

Voir aussi **Limite**.

Chiropracteur, 4370 (TVA).

Chirurgien, 2400 (BNC), 2750 et s. (BNC : médecins conventionnés) ; 4370 (TVA).

Chocolat, 4537 (TVA : taux).

Chômage.

Aide aux demandeurs d'emploi, 156 (IR : créateurs d'entreprise).

Allocations de chômage, 719 (RSA).

Cotisations d'assurance chômage, 812 (RSA) ; 2980 (BIC).

Délais de paiement accordés aux chômeurs, 7617 (Rec.).

Chute d'eau.

Lieu d'imposition, 6145 (TF).

Cimetière, 4375 (TVA) ; 6918 (Enr. : concessions perpétuelles) ; 6021 (TFNB).

Cinéma.

Aide au cinéma, 2951 (BIC) ; 4495 (TVA).

Crédit d'impôt cinéma, 3875 et s. (IS).

Droits d'auteur, 4550 (TVA).

Droits d'entrée, 4550 (TVA : taux).
Matériel de cinéma, 4532 (TVA : taux).
Salles de cinéma classées art et essai, 4495 (TVA : base d'imposition).
Voir aussi **SOFICA**.

Circulation.
Document de circulation délivré aux étrangers mineurs, 7402 (Enr. : droit de timbre).

Cirque, 4550, 4580 et s. (TVA).
Voir aussi **Spectacle**.

Classement.
Classement des exploitations agricoles, 2056 (BA).
Classement des privilèges, 7873 (Rec.).
Classement d'une propriété, 6034 et s., 6096 et s., (IF : évaluation).

Client, clientèle.
Acquisition d'une clientèle, 2455, 2580 et s. (BNC) ; 2894 (BIC).
Cession ou transfert de clientèle, 2437 (BNC) ; 7094 et s. (Enr.).
Créances sur clients, 2919 (BIC).
Identification des clients, 4800 (TVA : facturation).

Clinique
Acquisition de parts de clinique, 2464 (BNC : intérêts d'emprunt).
Exonération de TVA, 4370 (TVA).

Club.
Club d'investissement, 1270 et s. (RCM).
Club de bridge (droits de table ou de carte), 4372 (TVA).

Codevi, Voir **Livret** de développement durable.

Coefficient.
Coefficient d'actualisation des valeurs locatives, 6104 et s. (IF).
Coefficient d'admission, 4610 et s. (TVA).
Coefficient d'amortissement linéaire, 3017 (BIC).
Coefficient d'amortissement dégressif, 3025 et s. (BIC).
Coefficient d'assujettissement, 4606 (TVA).
Coefficient de conversion TTC/HT, 4530, 4788, 4861, 4864 (TVA).
Coefficient de déduction, 4601 et s., 4614 (TVA).
Coefficient de taxation, 4608 (TVA).

Coffre-fort, 4325, 5004 (TVA : location).

Cohabitation, 6176-1, 6181-2 (TH).

Collaborateur.
Collaborateurs occasionnels de journaux, 706 (RSA) ; 2411 (BNC).

Collaboration.
Contrat de collaboration, 2787 (BNC), 4266 (TVA)

Collection.

Objets de collection, 4391, 4880 et s. (TVA) ; 1105 et s. (RPPM : taxe forfaitaire) ; 7198, 7272 (Enr. : Évaluation), 7230 (Enr. : Succession et donations) ; 6536 (ISF).

Timbres de collection, 4379, 4891 (TVA).

Collectivité locale et publique.

Cotisation foncière des entreprises, 6230 (CFE).

Droits d'enregistrement, 7020, 7068 (échange d'immeubles), 7102 (cession d'immeuble).

Taxe d'habitation, 6164 (TH).

Taxe foncière, 6052-2, 6126 (TFB), 6036 (TFNB), 6145 (TF : lieu d'imposition).

Taxe sur les salaires, 5602 (TPS).

Taxe d'apprentissage, 5636-2 (TPS).

Impôt sur les sociétés, 3701 et s. (IS), 3723 et s. (IS : exonérations).

TVA, 4248 et s. (collectivités non assujetties), 4261 (travaux d'études et recherche), 4424 et s. (opérations taxables sur option), 4628 et s. (droit à déduction).

TVA immobilière, 5137 (transfert des droits à déduction).

Taxes additionnelles, 6958, 6982 (Enr.).

Voir aussi **Département, Régie**, Régies communales et départementales, **Syndicat**, syndicat de communes.

Collège, 113-1 (IR : réduction d'impôt) ; 4269 (TVA : activité d'enseignement).

Colon.

Colon ou colonat partiaire, 2009-3 (BA : personnes imposables), 2019-2 (BA : sociétés et groupements).

Combattant.

Anciens combattants, 960 (RSA), 930 (RSA : allocations et retraites).

Quotient familial, 93-1 et s. (IR).

Combustible, 4981 et s. (TVA : produits pétroliers).

Comité.

Comité de l'abus de droit, 8456 et s. (CF).

Comité d'entreprise, 847 (RSA : cotisations versées) ; 5609, 5680-3 et s. (TPS) ; 2968 (BIC).

Comité départemental de l'emploi, 8878 (CTX).

Comité départemental de l'information géographique (CDIG), 9476 (Cad.).

Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC), 9069 (CTX).

Comité de gestion des œuvres sociales des établissements publics d'hospitalisation, 812, 902 (RSA).

Commandement.

Commandement valant saisie, 9609, 9631 (PUF).

Commandite.

Société en commandite simple, 2825 et s. (BIC).

Rémunération des commandités, 1070, 1089 (RSA. art. 62).

Déclaration des rémunérations versées, 3385 et s. (BIC).

Commencement.

Commencement d'activité, voir **Création** d'entreprise.

Commerçant.

Obligation de paiement par chèque, 8126, 8602 (CF).

Fonds de commerce, voir **Fonds**.

Commissaire.

Commissaire agricoles, 4921 (TVA).

Commissaire aux comptes, 2400 (BNC) ; 4254 (TVA) ; 8150 (CF : droit de communication).

Commissaire enquêteurs, 4260 (TVA).

Commissaire du Gouvernement, 8963 (CTX).

Commissaire de police, 710 (RSA).

Commissaire priseurs, 2401 (BNC).

Commission.

Commissions imposables, 718 (RSA) ; 2447 (BNC) ; 2801 (BIC), 4220, 4466 et s. (TVA), 5002 et s. (TVA : activités financières).

Commissions versées par les compagnies d'assurances, 2650 (BNC).

Commissions versées à des résidents étrangers, 3005 (BIC).

Déclaration des commissions, 3379 et s., 3384 (BIC) ; 8522 (CF).

Commissions déductibles, 2978 (BIC : charges).

Commission administrative.

Commission centrale des impôts directs, 2052-3 (BA) ; 8453 et s. (CF).

Commission communale des impôts directs, 8883 (CTX), 8440 (CF) ; 6034-2, 6096-2, 6102-1 (IF).

Commission intercommunale des impôts directs, 8442 (CF) ; 6096-2(IF).

Commission communale de délimitation, 9461 (Cad.).

Commission départementale de conciliation, 8114, 8235 et s., 8452 (CF).

Commission départementale des impôts directs et des TCA, 6034-2, 6096-2, 6106 (IF) ; 8235 et s., 8444 et s. (CF).

Commission nationale des impôts directs et des TCA, 8235 et s., 8472 (CF).

Commission des infractions fiscales (CIF), 8672 (CF).

Commission de surendettement des particuliers, 9061, 9061-1 (CTX).

Commission nationale des comptes de campagne, 8167 (CF : droit de communication).

Commissionnaire.

Commissionnaire agricole, 4924 (TVA : régime d'imposition).

Définition du commissionnaire, 4240 (TVA).

Commissionnaire à l'exportation, 4393, 4397, 4414 (TVA : exportations exonérées).

Voir aussi **Intermédiaire**.

Communauté conjugale.

Acceptation ou répudiation, 6807 (Enr.).

Dissolution d'une communauté conjugale, 3170 (BIC : plus-values professionnelles).

Partage, 7306 (Enr. : taxation).

Communauté européenne, voir **UE (Union européenne).**

Commune, voir **Collectivité locale.**

Communication.

Droit de communication, 8140 et s. (CF : étude d'ensemble).

Droit de communication des documents comptables, 3349 (BIC).

Sanction en cas de refus de communication, 8521-1 (CF).

Voir aussi **Comptabilité**.

Compensation.

Compensation entre bénéfices et déficits, 3717 (IS : régime spécifique des collectivités).

Compensation entre plus-values et moins-values, 3117, 3121 (BIC).

Compensation légale, 7731 (Rec.).

Compensation fiscale, 7732 (Rec.).

Compensation pour les collectivités territoriales, 6012 (IF).

Compétence.

Règles de compétence, 8213 et s. (CF : contrôle et rectification) ; 8897 et s., 9069 (CTX).

Complément.

Complément alimentaire, 4537 (TVA).

Complice, 8646 (CF : dissimulation de prix), 8675 (CF : fraude fiscale).

Composant.

Méthode par composant, 2469-1 (BNC : amortissement), 3002 (BIC : détermination du résultat).

Compositeur, 716 et s. (RSA) ; 2671 (BNC) ; 4257, 4822 et s. (TVA) ; 6247 (CFE).

Comptabilité.

Comptabilité des adhérents des centres de gestion agréés, 9819 (DJC) ; 9829 (DJC : réduction d'impôt pour frais).

Comptabilité informatisée, 3349 (BIC : régime réel) ; 8108, 8289 (CF : étude d'ensemble).

Comptabilité matières, 2175-2 (BA) ; 4939 (TVA : négociants en bestiaux).

Comptabilité non présentée ou irrégulière, 8200-1 (CF).

Comptabilité occulte, 8386 (CF).

Comptabilité supersimplifiée, 3359 (BIC).

Documents comptables, 2170, 2175-3, 2181 (BA) ; 2580 et s. (BNC) ; 3346 et s., 3358 et s. (BIC) ; 4785 et s. (TVA) ; 8150 (CF).

Frais de comptabilité, 1626 et s. (RFPI).

Vérifications de comptabilité, 8106, 8361 et s. (CF).

Voir aussi **Obligation**.

Comptable.

Experts comptables et comptables agréés, professionnels de l'expertise comptable, 2400 (BNC) ; 4258 (TVA) ; 9811 et s. (DJC).

Compte.

Compte pour le développement industriel (CODEVI), voir **Livret** de développement durable.

Compte épargne codéveloppement, 164 (IR : réduction d'impôt).

Compte d'épargne-logement (CEL), 1160 et s. (RCM).

Compte d'épargne à long terme (CELT), 1260 (RCM).

Compte d'investissement forestier et d'assurance (CIFA), 7218 et s. (Enr.).

Compte épargne-temps (CET), 992 et s. (RSA : étalement) ; 721 (RSA).

Compte à l'étranger, 51 (IR) ; 8129, 8134 (CF) ; 3344 (BIC) ; 3918 (IS).

Déclaration des ouvertures et clôtures de compte, 8130 (CF).

Défaut de déclaration des trusts, 8522-3 (CF).

Examen des comptes mixtes, 8277 (CF).

Compte courant.

Apports en comptes courants, 2893 (BIC).

Comptes courants d'associés, 1159 (RCM) ; 7192 (Enr. : successions), 6528-6 (ISF).

Intérêts des comptes courants d'associés, 2995 et s. (BIC) ; 3801 (IS).

Produits des comptes courants, 2447 (BNC) ; 1159 et s. (RCM) ; 2927 (BIC).

Compteur, 4549 (TVA : location).

Comptoir de vente, 4319 (TVA : livraisons).

Concert, 4550, 4580 et s. (TVA : taux réduit).

Concessionnaire.

Sociétés concessionnaires, 3054 (BIC) ; 4549, 4628 et s. (TVA).

Conchyliculture, 2002 (BA) ; 4377, 4391 (TVA).

Concierge.

Rémunérations, 1626-1 (RFPI).

Taxe sur les salaires, 5602 (TPS).

Taxe d'habitation, 6170-1 (IF).

Conciliateur fiscal, 8432 et s. (CF).

Conciliation, 7971 (Rec.).

Concubin, 6176-1 (TH : exonération) ; 6508 et s. (ISF).

Condition.

Condition suspensive ou résolutoire, 6846 (Enr.).

Confiscation, 2974 (BIC).

Conformité absolue, 9700 (PUF).

Congé.

Congé formation, 5678 (Participation-formation).

Congé de maternité ou de paternité, 721 (RSA).

Congé payés, 723-1 (RSA : indemnités imposables) ; 3070 et s. (BIC : provision).

Obligations fiscales pendant la période des congés payés, 7808-1 (Rec.).

Congrégation.

Franchise d'impôts commerciaux, 4371 (TVA) ; 3709 et s. (IS).

Taxe sur les salaires, 5628-1 (TPS : abattement spécial).

Conjoint.

Charges sociales du conjoint collaborateur, 2459 (BNC) ; 2967 (BIC).

Conjoint survivant, 27, 93-1 et s. (IR : nombre de parts) ; 7193 (Enr. : succession - résidence principale), 7243 et s. (Enr. : succession - abattement) ; 6551-1 (ISF) ; 6176-1 (TH : exonération).

Paiement de l'impôt, 7881-3 et s. (Rec. : responsabilité solidaire).

Parts détenues par le conjoint associé, 1072 (RSA. art. 62) ; Salaire du conjoint de l'exploitant, 2094 (BA) ; 715 (RSA) ; 2457-1 (BNC) ; 2965 (BIC) ; 9828 (DJC : membre de CGA).

Poursuite de l'activité professionnelle par le conjoint survivant, 2021-7 (BA : régime d'imposition).

Conseil.

Activité de conseil, 2400 (BNC) ; 4256, 4370 (TVA).

Assistance d'un conseil, 8363 et s. (CF : avis de vérification), 8382 (CF : proposition de rectification).

Conseil national des activités privées de sécurité (CNAPS), 8157 (CF : droit de communication).

Conseil d'État.

Voies de recours devant le conseil d'État, 9009 et s. (CTX).

Conservation.

Conservation du cadastre (travaux de mise à jour), 9480 (Cad.).

Conservation des Hypothèques, voir Service chargé de la publicité foncière.

Conservation des factures, pièces et documents comptables, 3350 (BIC) ; 4785 (TVA) ; 8145 et s. (CF).

Conservation des réquisitions, 9710 (PUF).

Consignation.

Consignation pour carte de commerce, 7667 (Rec.).

Consignation d'emballages, 2916 (BIC) ; 4463 (TVA).

Consommation.

Droit de consommation, 2002 (BA) ; 4240 (TVA).

Consommation familiale, 4929, 4931 (TVA).

Voir aussi **Prélèvement**.

Construction.

Opérations de construction, 3017 (BIC : amortissement) ; 6080 et s. (TFB : exonération).

Bail à construction, 4438, 5110, 5116 (TVA immobilière) ; Voir aussi **Bail**.

Constructions imposables, 6050-1 (TFB).

Construction édifiées sur sol d'autrui, 3051 (BIC).

Construction et installations foncières, 6094-1 (TFB : valeur locative).

Construction navales et aéronautiques, 4405 et s. (TVA).

Constructions nouvelles, 3040 (BIC : amortissement) ; 6150 (IF : déclaration) ; 7224 à 7226 (Enr. : transmission à titre gratuit), 7040 (Enr. : transmission à titre onéreux).

Dépenses ou travaux de construction , 1628-2 et s. (RFPI).

Profits de construction, 2804 et s. (BIC).

Sociétés de construction vente, 3342 (BIC) ; 3719 (IS).

Voir aussi **Immeuble, Profit, Société, Participation**.

Consul, Consulat, Agent consulaire.

Exonération d'impôt, 39 (IR) ; 5704 (TPS).

Voir aussi **Ambassade, Ambassadeur**.

Contenant, voir **Emballage.**

Contentieux.

Étude d'ensemble, 8800 et s. (CTX).

Frais de contentieux, 2982 (BIC).

Règles générales, 6206, 6129 et s. (TFB), 6037 et s. (TFNB) ; 6206 (TH) ; 6281 (CET) ; 9725, 9736 (PUF).

Provision pour créances litigieuses, 3065 (BIC).

Contingent.

Contingent d'achats en franchise des exportateurs, 4412 (TVA).

Contrat.

Contrat d'agriculture durable, 2111 (BA).

Contrat d'assurances, 2095 et s. (BA) ; 6513 (Enr.).

Contrat d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France, 8129 (CF).

Contrat de collaboration, 2787 (BNC) ; 4370 (TVA).

Contrat de commission, 2005-1 (BA).

Contrat à exécution successive, 4502, 4514 (TVA).

Contrat d'échange de taux d'intérêt ou de devises, 2943 (BIC).

Contrat d'entreprise, 4220 (TVA : champ d'application).

Contrat d'épargne à long terme (CELT), 1260 (RCM).

Contrat d'intégration, 2018 et s. (BA).

Contrat de mariage, 6919 (Enr.).

Contrat à terme d'instruments financiers, 2928, 3000 (BIC).

Contrat « Madelin », 80-2 (IR) ; 2459 (BNC : contrat d'assurance groupe).

Contrat « Sarkozy » ou « DSK », 1165 et s. (RCM : assurance-vie).

Contrat territorial d'exploitation, 2111 (BA).

Contrat de travail à salaire différé, 734 (RSA) ; 7229 (Enr.).

Déclaration des contrats de prêt, 1502 et s. (RPPM).

Produits des bons ou contrat de capitalisation, 1164 et s. (RCM).

Vente contrat en mains, 6992-4 (Enr.).

Contribution.

Contribution additionnelle à l'IFER, 5845 (TFP).

Contribution additionnelle à l'IS, 3938 (IS).

Contribution additionnelle au prélèvement social, 1569 et s. (RPPM), 1260 (RCM : engagement d'épargne à long terme), 1284 (RCM : fonds communs de placement à risque).

Contribution à l'audiovisuel public, 5816 et s. (TVA : contribution due par les professionnels) ; 6670 et s. (PAT : contribution due par les particuliers) ; 8314, 8203, 8604 et s. (CF).

Contribution économique territoriale, 6230 et s. (CFE) ; 5500 (CVAE) ; 7826 et s. (Rec.).

Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés, 3936 (IS).

Contribution exceptionnelle sur la fortune, 6620 et s. (PAT).

Contribution à la formation professionnelle des artisans au régime micro-social, 5696 (TPS).

Contribution sur les activités privées de sécurité, 5413 (TCA) ; 7660 (Rec.).

Contribution sur les revenus locatifs (CRL), 1710 et s. (RFPI : étude d'ensemble).

Contribution de solidarité territoriale, 5411 (TCA) ; 7659 (Rec.).

Contribution sur les ventes de produits alimentaires, 5403 (TVA).

Contribution pour l'aide juridique, 7416-1 (Enr.) ; 7713 (Rec.).

Contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), 1553 et s. (RPPM) ; 1199 (RCM) ;

7761-5, 7767-2 (Rec.).

Contribution sociale généralisée (CSG) :

- étude d'ensemble, 1540 et s. (RPPM).

- déductibilité, 58-1 (IR) ; 1077 (RSA. art. 62) ; 814 (RSA) ; 2460 (BNC) ; 3006 (BIC).

- paiement, 7761-5, 7771 (Rec.).

Contribution sociale de solidarité, 2972, 3066 (BIC).

Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés :

- étude d'ensemble, 3930 (IS).

- non déductible du résultat, 2973 (BIC).

- recouvrement, 7819 (Rec.).

Contribution de sécurité immobilière, 9726 (PUF).

Voir aussi **Impôt** et **Taxe**.

Contrôle.

Contrôle des déclarations, 8268 et s. (CF).

Contrôle des entrepôts fiscaux, 4837 et s. (TVA).

Contrôle fiscal sur demande, 8404 et s. (CF : PME).

Contrôle formel, 8102 (CF).

Contrôle inopiné des entreprises, 8364 (CF).

Contrôle sur pièces, 8103 (CF).

Contrôle simultané par les administrations de plusieurs États-membres, 8204 (CF).

Droit de contrôle de l'administration, 8100 et s. (CF).

Opposition au contrôle fiscal, 8273, 8521, 8693 (CF).

Voir aussi **Vérification**.

Convention.

Convention de cour commune, 9612 (PUF).

Convention d'exercice conjoint, 2787 (BNC).

Convention d'indivision, 9622 (PUF).

Convention de successeur, 7095, 7098-1 (Enr.).

Voir aussi **Contrat**.

Convention fiscale internationale, 9300 et s. (INT) ; 1251 (RCM) ; 1743 (RFPI : plus-values) ; 6506 et s. (ISF).

Conversion.

Conversion de titres, 3132 (BIC : plus-values).

Conversion en euro, 7361et s. (Enr. : augmentation de capital).

Convoyage, 4400 (TVA).

Coopérant.

Rémunérations imposables, 744 (RSA).

Coopérative.

Coopératives agricoles, 2057-4, 2073 (BA) ; 5603-1 (TPS : Taxe sur les salaires) ; 3724 (IS) ; 4930 (TVA) ; 6239 (CFE), 6053 (TFB).

Coopérative à capital variable, 7358 (Enr.).

Coopérative d'artisans, 3724 (IS).

Coopérative de construction, 3728 (IS).

Coopérative d'entreprises de transports, 3724 (IS).

Coopérative d'insémination artificielle, 5603-1 (TPS) ; 4280, 4944 (TVA).

Coopérative maritimes, 3724 (IS).

Coopérative ouvrières de production, 734 (RSA) ; 3862 (IS).

Coopérative de transport fluvial, 3724 (IS).

Coopérative d'utilisation de matériel agricole (CUMA), 5603-1 (TPS) ; 4280, 4944 (TVA).

Droits d'enregistrement applicables aux sociétés coopératives 6955 (Enr.).

Opérations effectuées par les coopératives 4280 (TVA).

Voir aussi **Société**.

Copropriété.

Copropriété de chevaux de course ou d'étalons, 2802, 3013 (BIC) ; 3704 (IS) ; 4921 et s., 4944 (TVA).

Copropriété de navires, 2802, 3013 (BIC).

Lots de copropriété acquis par les organismes d'HLM, 7026 (Enr.).

Société immobilière de copropriété, 3719 (IS) ; 1950 et s. (RFPI) ; 6952 (Enr.) ; 6146 (TF).

Corps diplomatique, 6055 (TFB).

Voir aussi **Ambassade, Ambassadeur, Consul, Consulat, Agent consulaire**.

Correction symétrique des bilans, 2904 et s. (BIC).

Correspondance, 2447 (BNC) ; 2982 (BIC : frais).

Corrida, 4371, 4535 (TVA).

Corruption.

Sommes versées pour corruption, 2979 (BIC).

Corse.

Crédit d'impôt pour investissements, 99 (IR) ; 2159 (BA) ; 3235 et s. (BIC).

Zone franche de Corse, 6260, 6274 (CFE).

Régime spécial de la TVA, 4860 et s. (TVA).

Régime de la TVA immobilière, 5133 (TVA).

Taxe foncière, 6024 (IF).

Taxe sur le transport public aérien et maritime, 5355 et s. (TCA) ; 7678 (Rec.).

Cotisation.

Cotisation foncière des entreprises, 6231 et s. (IF : CFE) ; 7826 et s. (Rec. : CET).

Cotisation minimum, 6267 et s. (CFE).

Cotisation de sécurité sociale et régimes complémentaires, 1077 (RSA. art. 62) ; 2057-4, 2095 et s. (BA) ; 802 et s. (RSA) ; 2457-1, 2459 (BNC) ; 5609 (TPS) ; 2966 et s. (BIC).

Cotisations syndicales et professionnelles déductibles, 218 (IR : crédit d'impôt) ; 847 (RSA : frais) ; 2463 (BNC : charge déductible).

Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, 5500 et s. (CVAE) ; 7829 (Rec. : CET).

Plafonnement des cotisations, 6283 et s. (CET).

Voir également le mot correspondant à la nature de la cotisation (par exemple : Chômage, Comité d'entreprise.).

Cour.

Cour administrative d'appel, 9002 et s. (CTX).

Cour d'appel, 9005 et s. (CTX).

Cour de cassation, 9010, 9010-1(CTX).

Coureur cycliste professionnel, 2411 (BNC).

Courrier, 4337 et s. (TVA).

Cours.

Cours des monnaies étrangères, 2896 (BIC).

Cours et leçons, 4269, 4370-3 (TVA).

Évaluation des stocks au cours du jour, 2074-1, 2102 et s. (BA) ; 2917 (BIC).

Voir aussi **Évaluation**.

Course, voir **Cheval, Gain, Jeu.**

Courtage, Courtier.

Courtage d'assurances maritimes, 3106 (BIC).

Courtage de contrats d'assurances, 2650 et s. (BNC) ; 4379 (TVA).

Courtage de marchandises, 4251, 4530 (TVA).

Courtage de produits agricoles, 4922 et s., 4944 (TVA).

Déclaration des courtages, 3379 et s. (BIC).

Déduction des courtages, 2978 (BIC).

Opération de courtages, 2801 (BIC).

Couture.

Haute couture, 4416 (TVA).

Créance.

Abandon de créances, 2948, 3000 (BIC) ; 3763 (IS).

Cession de créances, 6920 (Enr.).

Créances acquises, 2447 (BNC) ; 2895 (BIC).

Créances sur clients, 2919, 2920 (BIC).

Créances détenues par un associé, 2995 et s. (BIC).

Créances douteuses ou litigieuses, 3065 (BIC).

Créances en monnaies étrangères, 2896 (BIC).

Créances irrécouvrables, 3000 (BIC) ; 4622, 4963 (TVA).

Créances sur le Trésor, 4642 (TVA).

Déclaration des créances, 7976 (Rec.).

Évaluation des créances, 7192 (Enr. : successions), 6512, 6552 (ISF).

Fonds communs de créances, 1290 et s. (RCM) ; 2935 (BIC) ; 3716, 3740 (IS) ; 5003 (TVA).

Produits de créances, 2447 (BNC) ; 1159 et s. (RCM) ; 2927 (BIC).

Recouvrement de créances, 5004 (TVA).

Titres de créances négociables, 1162 et s. (RCM) ; 3091 (BIC).

Création d'entreprise.

Généralités, 2019-4 (BA : régime d'imposition), 2026 (BA : régime sur option), 5703-1 (TPS), 3312 (BIC-TVA : régime d'imposition), 3320 (BIC-TVA : régime sur option), 3939 (IFA).

Abattement ou exonération des entreprises nouvelles :

- généralités : 2835 et s. (BIC-BNC) ; 6249, 6260 (CFE) ; 6062 (TFB), 6327 (IF : taxes additionnelles)

- artisan pêcheur, 2879 (BIC).

- jeunes entreprises innovantes, 2882 (BIC) ; 6068 (TFB).

- jeunes artistes, 2700 (BNC).

- pôles de compétitivité, 2853 (BIC) ; 6070 (TFB).

- ZFU, 2415-1 ; 2841 (BIC-BNC) ; 6258 (CFE), 6067 (TFB).

- ZRU : 2835 (BIC-BNC).

- ZUS : 6255 (CFE).

Agrément fiscal, 9204 (SJ : reprise d'activités en difficulté).

Nouvelle personne morale, 4013 et s. (IS) ; 7365 (Enr. : changement de forme juridique).

Obligations déclaratives, 3913 (IS), 4702 (TVA), 4938 (TVA agricole).

Souscriptions au capital de sociétés nouvelles , 821 (RSA : déduction des intérêts d'emprunt), 2782-2 (BNC : report d'imposition des plus-values).

Voir aussi **Transformation, Transformation de société**.

Crèche.

Dépenses de garde d'enfant, 227 (IR : crédit d'impôt).

Prestations d'accueil des enfants, 4373-1 (TVA : exonération)

Crédirentier, 1000 et s. (RSA).

Crédit.

Crédit sans intérêt (prêt à taux zéro), 3255, 3260, 3263 (BIC : crédit d'impôt).

Opérations de crédit, 3086 (BIC : provision).

Ouverture de crédit, 6899 (Enr.).

Remboursement de crédit de TVA, 4642 et s. (TVA : modalités), 4663 (TVA : assujettis occasionnels), 4937 (TVA agricole), 4874 (TVA : outre-mer).

Crédit-bail (leasing).

Amortissement des véhicules, 2961 (BIC).

Apport d'un contrat de crédit-bail, 2075 et s. (BA : plus-value), 2441-1 (BNC) ; 3208 et s. (BIC).

Biens pris en crédit-bail, 4211 (TVA), 4362 (TVA), 4453 (TVA), 5004 (TVA : opérations imposables) ; 7011 (Enr.).

Crédit-bail sur fonds de commerce ou établissement artisanal, 3202 et s. (BIC).

Crédit-bail immobilier, 2457-3, 2475 et s. (BNC) ; 3190 et s. (BIC) ; 7113 (Enr.).

Crédit-bail mobilier, 3190 et s. (BIC).

Cession d'un bien acquis en crédit-bail, 3196 et s. (BIC).

Contrat de bien en crédit-bail, 4458 (TVA).

Crédit d'impôt.

Généralités, 217 (IR) ; 8535 (CF : crédit non justifié).

Crédit d'impôt attaché à des revenus de valeurs mobilières étrangères, 1227 (RCM) ; 3902 (IS).

Crédit d'impôt au profit des débitants de tabac, 3241 et s. (BIC).

Crédit d'impôt en faveur des maîtres restaurateurs, 3237 (BIC).

Crédit d'impôt cinéma et audiovisuel, 3875 et s. (IS).

Crédit d'impôt en faveur des contribuables pour dépenses de garde d'enfants, 227 et s. (IR).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises effectuant des dépenses de recherche, 2158 (BA) ; 3212 et s. (BIC) ; 8311-4 (CF : délai de reprise), 8412 (CF : contrôle à la demande), 9246 et s. (SJ : suppression du droit de reprise).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises qui concluent un accord d'intéressement, 3245 (BIC).

Crédit d'impôt en faveur de l'amélioration de la performance énergétique des logements anciens, 3255 (BIC).

Crédit d'impôt en faveur de la première accession à la propriété, 3263 et s. (BIC).

Crédit d'impôt en faveur des sociétés constituées pour le rachat du capital d'une société par ses salariés, 3880 (IS).

Crédit d'impôt famille, 3261 (BIC).

Crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé, 3225 et s. (BIC).

Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition d'équipements d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable, 225 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition de matériaux d'isolation thermique et appareils de régulation de chauffage, 225 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses d'acquisition d'équipements pour personnes âgées ou handicapées, 226 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses de création de jeux vidéo, 3878 (IS).

Crédit d'impôt pour dépenses engagées pour la prévention des risques technologiques et naturels, 226 et s. (IR).

Crédit d'impôt pour dépenses de formation, 3232 (BIC).

Crédit d'impôt pour dépenses de prospection commerciale, 2518 (BNC) ; 3226 et s. (BIC).

Crédit d'impôt en faveur des métiers d'art, 3248 et s. (BIC).

Crédit d'impôt pour emploi d'apprentis, 2517 (BNC) ; 3227 (BIC).

Crédit d'impôt pour formation du chef d'entreprise, 2519 (BNC) ; 3232 et s. (BIC).

Crédit d'impôt pour investissements exploités par les PME en Corse, 2159 (BA) ; 2515 (BNC) ; 4076 (IS) ; 3235 et s. (BIC).

Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, 3267 (BIC).

Crédit d'impôt sur produits financiers, 2927 (BIC).

Crédit d'impôt relatif aux intérêts d'emprunts pour acquisition de l'habitation principale, 236 (IR).

Crédit d'impôt pour remplacement de l'exploitant agricole, 2162 (BA).

Imputation des crédits d'impôts, 3900 et s. (IS).

Crématorium.

Exploitation par une régie municipale, 4248-3 (TVA).

Creutzfeld-Jakob.

Maladie de Creutzfeld-Jakob, 7241 (Enr. : succession).

Croix Rouge Française.

Acquisitions d'immeuble, 7024 (Enr.).

Rémunération du personnel, 39 (IR).

CSG (Contribution sociale généralisée).

Étude d'ensemble, 1541 et s. (RPPM).

Déductibilité, 58-1 (IR) ; 1077 (RSA. art. 62), 814 (RSA) ; 2461 (BNC) ; 3006 (BIC).

Paiement, 7761-5, 7767-2 (Rec.).

Cueillette.

Location du droit de cueillette, 2003-2 (BA).

Culte.

Immeubles affectés à l'exercice public d'un culte, 6056 (TFB : exonération).

Culture.

Avances aux cultures, 2033, 2074 (BA).

Cultures marines, 2002 (BA) ; 2879 et s. (BIC).

Cultures spécialisées, 2051-2, 2052-1 (BA).

Dommages aux cultures ou mortalité du bétail, 2120 et s. (BA : déduction pour aléas).

Subventions aux maisons de la culture, 4497 (TVA).

CUMA.

Coopérative d'utilisation de matériel agricole, 5605 (TPS) ; 4280, 4944 (TVA).

Cycle.

Cycle et motocycles, 4532, 4611 (TVA).

D

DADS, 3371 et s. (BIC).

DAU, 4397 (TVA).

Date limite de paiement :

- des droits d'enregistrement, 7783-2 (Rec.).
- des impôts directs, 7617 (Rec.).
- de la retenue à la source, 7754 et s. (Rec.).
- de la TVA, 7808 et s. (Rec.).

Dation en paiement, 2806 (BIC) ; 6988 (Enr.) ; 9610 (PUF).

DEB, 4752 et s. (TVA : obligations) ; 8145 (CF : conservation des documents), 8585 (CF : infractions).

Débet.

Actes à enregistrer en débet, 6876 (Enr.).

Débit.

Paiement de la TVA d'après les débits, 4525 et s. (TVA).

Débit de boissons.

Base imposable, 4472 (TVA).

Cession de licence, 7095 (Enr.).

Reconversion, 3171 (BIC).

Débit de tabac.

Crédit d'impôt, 3241 et s. (BIC).

Part de redevance des débits de tabac, 930 (RSA).

Débiteur.

Débiteur des droits d'enregistrement, 7792 et s. (Rec.).

Débiteur des droits de succession, 7793-5 (Rec.).

Débiteur des droits de timbre, 7795-4 et s. (Rec.).

Débiteur des taxes foncières, 6146 (TF).

Voir aussi **Redevable**.

Débours, 2448 (BNC) ; 4458 (TVA).

Décentralisation.

Aménagement du territoire, 2200 et s. (BA) ; 2415-1 (BNC) ; 2841 et s. (BIC) ; 7100 (Enr.) ; 9204-1 (SJ : agréments).

Décès.

Décès d'un contribuable ou de son conjoint, 27 et s. (IR : généralités), 400 et s. (IR : déclaration des revenus du défunt) ; 7171 et s. (Enr. : succession), 6597-1 (ISF).

Décès d'un exploitant, 2021-7, 2176-3 (BA) ; 3167, 3396 (BIC) ; 2792 et s. (BNC).

Décès d'un employeur, 5683 (Participation-formation), 5711 et s., 5724 et s. (Participation-construction).

Voir aussi **Cessation**.

Déchet.

Collecte, tri et traitement des déchets, 4567 (TVA : taux).

Déchets neufs d'industrie et matières de récupération, 4701 (TVA : redevable de la taxe).

Décision.

Décision administrative contentieuse, 8897 et s. (CTX).

Décision administrative gracieuse, 9069 et s. (CTX).

Décision de la commission départementale des impôts directs et des TCA, 2052-2 et s. (BA : régime forfaitaire) ; 8444 (CF : étude générale).

Décision de gestion, 2904 (BIC).

Décision judiciaire, 6806, 6811, 6815 et s., 6859 (Enr.) ; 9482 et s. (Cad.).

Décision d'office, 9041 (CTX).

Publication des décisions judiciaires portant sur des immeubles, 9609 et s. (PUF).

Voir aussi **Jugement**.

Déclaration.

Contrôle des déclarations (étude d'ensemble), 8102 et s. (CF).

Édition laser d'imprimés fiscaux, 8121 et s. (CF : étude d'ensemble).

Transmission par voie électronique des déclarations (internet, TDFC, téléTVA) ; 3367 et s. (BIC).

Déclaration d'ensemble des revenus (2042), 302 et s. (IR).

Déclaration des revenus fonciers (2044), 1666 et s., 1668-1 (RFPI).

Déclaration des plus-values de cession, 1491 et s. (RPPM) ; 1785 et s. (RFPI : plus-values immobilières).

Déclaration de succession, 7173 et suiv. (Enr.), 8500 (CF).

Déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune, 6596 et s. (ISF).

Déclaration des résultats, 2176 et s., 2184 (BA) ; 2580 et s. (BNC) ; 3356 (BIC) ; 3913 et s. (IS).

Déclaration de TVA, 4709 et s. (TVA), 4942 et s. (TVA agricole), 5142 (TVA immobilière).

Déclaration de taxe d'apprentissage, 5644 et s. (Taxe d'apprentissage).

Déclaration de taxe sur les salaires, 5630 (TPS).

Déclaration de l'investissement obligatoire dans la construction, 5710 et s. (TPS).

Déclaration de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue, 5682 et s. (TPS).

Déclaration des rémunérations d'associés et gérants de certaines sociétés, 1080 (RSA. art. 62).

Déclaration des non-résidents, 570 et s. (IR) ; 2815 (BIC).

Déclaration d'achèvement des travaux, 5115 (TVA immobilière).

Déclaration des commissions, courtages, ristournes et honoraires, 3379 (BIC) ; 8522 (CF : sanctions).

Déclaration des comptes financiers en France ou à l'étranger, 8130 et s. (CF) ; 3344 (BIC) ; 3918 (IS) ; 8522-2, 8522-3 (CF : sanctions).

Déclaration des constructions nouvelles et changements de consistance, 6150 et s. (TF).

Déclaration des créances en cas de redressement ou liquidation judiciaire, 7976 (Rec.).

Déclaration des échanges de biens entre États membres de l'UE, voir **DEB**.

Déclaration d'existence, 3912 (IS) ; 4702, 4938 (TVA) ; 1961, 1966 (RFPI).

Déclaration d'exportation, 4397 et s. (TVA).

Déclaration des frais généraux, 3003 (BIC).

Déclaration des revenus de valeurs mobilières par les établissements payeurs, 1498 et s. (RPPM).

Déclaration des sociétés immobilières, 1955, 1961, 1962, 1966 et s. (RFPI).

Déclaration des transferts de capitaux à l'étranger, 8127 (CF).

Défaut de déclaration, 8263 et s. (CF : imposition d'office), 8499 et s., 8636 (CF : sanctions).

Lieu de dépôt des déclarations, 300 (IR); 570 et s. (IT : non-résidents) ; 3342 (BIC) ; 3910 (IS) ; 4710 et s., 4938 (TVA) ; 5141 et s. (TVA immobilière) ; 6865 et s., 7176 (Enr.).

Voir aussi **Délai, Insuffisance et Vérification**.

Décote.

Décote forfaitaire des stocks, 2103 (BA).

Décote d'impôt sur le revenu, 97 (IR).

Découpage.

Redevance sanitaire de découpage, 5304 (TCA) ; 7813 (Rec.).

Déduction.

Déduction des charges sur le revenu, 59 et s. (IR : étude d'ensemble).

Déduction pour aléa, 2120 et s. (BA).

Déduction en cascade, 8388 et s. (CF).

Déduction extra-comptable, 2902 (BIC).

Déduction des frais et charges professionnels, 1077 (RSA. art. 62) ; 2107 (BA) ; 827 et s., 830 et s. (RSA) ; 2956 et s. (BIC) ; 2455 et s. (BNC).

Déduction des frais et charges des revenus fonciers, 1619 et s. (RFPI : charges de propriété).

Déduction spécifique, 1690-1 (RFPI : mobilité professionnelle), 1685-1 (RFPI : Besson-ancien), 1686 (RFPI : Robien-ZRR), 1687 (RFPI : Robien-recentré et Borloo-neuf), 1688 (RFPI : Robien-SCPI et Borloo-SCPI), 1689 (RFPI : Borloo-ancien), 1690 (RFPI : logements vacants).

Déduction de la TVA, 4600 et s. (TVA), 4936 et s. (TVA agricole) ; 5135 et s. (TVA immobilière).

Déficit.

Amortissement en période de déficit, 3015 et s. (BIC).

Imputation ou report des déficits, 55 et s. (IR : étude d'ensemble), 1647-1 et s. (RFPI : déficits fonciers) ; 2439 (BNC) ; 2914 (BIC) ; 3860 et s. (IS).

Transfert de déficit en cas de fusion, 4038 (IS).

Défrichement, 1680-4 (RFPI) ; 4545, 4921 (TVA).

Dégrèvement.

Dégrèvement d'office, 9030 et s. (CTX : étude d'ensemble), 6087 (TFB).

Dégrèvement d'impôts antérieurement déduits, 2946 (BIC).

Dégrèvement pour perte de récolte et de bétail, 2062 et s. (BA) ; 6039, 6040 (TFNB).

Dégrèvements spéciaux de taxe foncière, 6038 et s. (TFNB).

Dégrèvement de taxe d'habitation, 6177-1 et s. (TH) ; 8876 (CTX).

Délai.

Délai de souscription des déclarations, 316 (IR : généralités), 570 (IR : non-résidents) ; 2170, 2175-3 et s. (BA) ; 2555 (BNC) ; 3342 (BIC : bénéfice réel), 3356 (BIC : RSI) ; 3914 (IS) ; 4710 (TVA), 4938 (TVA agricole).

Délai d'appel devant la cour d'appel, 9005 (CTX).

Délai d'appel devant la cour administrative d'appel, 9002 (CTX).

Délai de conservation des documents, pièces ou factures, 3350 (BIC) ; 8145 et s. (CF).

Délai d'enregistrement ou de formalité fusionnée, 6869 et s., 6871 et s. (Enr.).

Délai d'exercice du droit à déduction, 4625 et s. (TVA).

Délai de réclamation, 8849 et suiv. (CTX).

Délai de réponse aux propositions de rectification, 8226 et s. (CF).

Délai de réponse de l'administration en cas de vérification de comptabilité, 8230 (CF).

Délai de reprise, voir **Prescription**.

Délai d'introduction des instances, 8927 (CTX : devant le tribunal administratif), 8982 (CTX : devant le tribunal de grande instance).

Délai pour statuer sur une réclamation, 8900, 8901 (CTX).

Délai de pourvoi en cassation, 9009-2, 9010 (CTX).

Délais supplémentaires de paiement des impôts, 7617, 7861 et s. (Rec.).

Délégation de signature, 8899 (CTX : matière contentieuse), 9075 (CTX : matière gracieuse).

Délit.

Délit général de fraude fiscale, 8671 et s. (CF).

Délits spéciaux de fraude fiscale, 8686 et s. (CF).

Délivrance.

Délivrance de documents cadastraux, 9431 et s., 9445 et s. (Cad.).

Délivrance de factures, 4793 et s. (TVA) ; 8523, 8582 (CF).

Demande.

Demande d'éclaircissements ou de justifications, 6612 (ISF) ; 8268, 8269 (CF).

Contrôle fiscal sur demande du contribuable, 8404 (CF).

Demande de naturalisation et de réintégration et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage, 7417 (Enr.).

Demande de règlement d'ensemble par le contribuable vérifié, 8375 (CF).

Demande en remise ou modération d'impôt, 9051 et s. (CTX).

Démembrement.

Voir **Usufruit, Nue-propriété.**

Déménagement, 844 et s. (RSA : frais réels) ; 4340 (TVA) ; 7613 (Rec. : exigibilité de l'impôt).

Démolition.

Démolition d'immeubles, 4498 (TVA).

Démonstration.

Articles de démonstration, 4615 (TVA : droit à déduction).

Dénonciation du forfait agricole, 2016-2, 2021-1 et s. (BA).

Dentiste, 2400 (BNC) ; 4370 (TVA).

Département.

Acquisitions réalisées par les départements, 7037, 7102 (Enr.).

Départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin, de la Moselle, 5648 (Taxe d'apprentissage) ; 6811, 6856 (Enr.).

Département d'outre-mer, voir **Outre-mer**.

Échanges réalisés par les départements, 7068 (Enr.).

Exonération d'impôt sur les sociétés, 3730 (IS).

Exonération des propriétés des départements, 6052-1 (TFB), 6021 (TFNB).

Exonération de taxe sur les salaires, 5602 (Taxe sur les salaires).

Voir aussi **Collectivité locale**.

Dépendance.

Dépendance d'immeuble, 3225-2 (Plus-values immobilière) ; 6161-1, 6170-1(TH).

Dépenses liées à la dépendance, 111 et s. (IR : réduction d'impôt).

Voir aussi **Parking, Garage**.

Dépense.

Dépenses afférentes à une activité syndicale, 838 et suiv. (RSA : frais réels).

Dépenses afférentes à l'habitation principale, 225 et s. (IR : crédit d'impôt).

Dépenses d'acquisition d'œuvres d'artistes vivants, 2984 (BIC : déduction).

Dépenses d'agrandissement, de construction ou reconstruction, 1628-3 et s. (RFPI).

Dépenses d'amélioration, 1628-2 et s. (RFPI).

Dépenses de caractère somptuaire, 2961 (BIC).

Dépenses faites dans l'intérêt du personnel, 2968 (BIC).

Dépenses d'entretien, d'amélioration ou de réparation, 1628-1 et s. (RFPI) ; 2975 (BIC).

Dépenses de parrainage, 2983 (BIC).

Dépenses payées par le locataire pour le propriétaire, 1619 (RFPI).

Dépenses payées par le propriétaire pour le locataire, 1630 (RFPI).

Voir aussi **Frais** et **Charge**.

Déplacement.

Frais de déplacement, 727-3, 728 (RSA : allocations pour frais d'emploi), 731-4 (RSA : exonération) ; 832 et s. (RSA : déduction des frais réels), 1091 (RSA : exonérations et barèmes) ; 2457-4 (BNC) ; 2965, 2981 (BIC : frais déductibles), 3003 (BIC : relevé détaillé de frais généraux).

Dépôt.

Dépôt de garantie, 1617-1 (RFPI) ; 2457-3 (BNC) ; 4453 (TVA) ; 6512 (ISF).

Produits des dépôts, 2447 (BNC) ; 1159 (RCM) ; 2927 (BIC).

Produits en dépôt, 2005-1 (BA).

Refus de dépôt d'un acte, 9661 (PUF).

Dépréciation.

Dépréciation des éléments de l'actif immobilisé, 3010 et s. (BIC).

Dépréciation d'éléments d'actif non amortissables, 3092 (BIC).

Dépréciation du portefeuille-titres, 3126 (BIC).

Dépréciation des stocks, 2917 (BIC).

DES (Déclaration européenne des services), 4758 (TVA).

Descendant, voir **Enfant.**

Destruction, voir **Disparition d'un bien.**

Détournement.

Détournement de marchandises, 3000 (BIC).

Plainte pour détournement d'objets saisis, 7918 (Rec.).

Dette.

Déduction des dettes, 7237 et s., 7272 (Enr. : successions et donations) ; 6553 et s. (ISF).

Évaluation des dettes en devises, 2896 (BIC).

Remise de dette, 2946 (BIC : produits).

Devise étrangère.

Contrat d'échange de devises, 2943 (BIC).

Facturation et règlement en devises, 4379, 4470-1 (TVA).

Titres libellés en devises, 2899 (BIC).

Diabétique.

Appareillage pour diabétiques, 4542 et s. (TVA : taux).

Diététicien, 4370 (TVA).

Différé.

Revenus différés, 99 et s. (IR).

Difficultés.

Contribuables rencontrant des difficultés pour payer leur impôt, 9051 et s. (CTX : demande de remise ou modération) ; 7617, 7861 et s. (Rec. : délais supplémentaires de paiement).

Reprise d'entreprise en difficulté, 3990 et s. (IS : exonération).

Diplomate, voir **Ambassadeur, Consul.**

Diplôme.

Frais d'acquisition d'un diplôme, 843 (RSA) ; 2463 (BNC).

Direction des grandes entreprises (DGE).

Entreprises relevant de la DGE, 3915 (IS) ; 4724 (TVA) ; 8240 (CF) ; 8846 (CTX).

Directoire, voir **Dirigeant de société.**

Dirigeant d'organisme sans but lucratif, 714-1, (RSA).

Dirigeant de société.

Allocations ou remboursement de frais, 726 et s. (RSA) ; 3790 (BIC).

Rémunérations des dirigeants, 1071, 1089 (RSA. art. 62), 711 (RSA) ; 2965 et s. (BIC).

Responsabilité des dirigeants, 7955 (Rec.).

Disparition d'un bien, 6038 (TFNB : dégrèvement spécial).

Dispense.

Dispense de taxation en cas de transmission d'une universalité de biens, 4269-2 et s. (TVA).

Dispense de versement d'acompte, 4743 (TVA), 4938 (TVA agricole) ; 7739 (Rec. : IR), 7815-4 (Rec. : IS).

Dissimulation.

Dissimulation d'activité (activité occulte), 8304 (CF : délai de reprise), 8278, 8309 (CF : activité découverte lors d'un ESFP), 8500 (CF : sanctions).

Dissimulation de prix, 8115 (CF : vérification) ; 8502, 8640, 8646 (CF : sanctions).

Dissolution de société, 3917 (IS) ; 1755 (RFPI : plus-values immobilières), 1956 (RFPI : sociétés transparentes) ; 6951 (Enr. : tarif), 7382 et s. (Enr.).

Distribution.

Distribution d'action, 732 et s. (RSA).

Distribution de bénéfices, 1197 et s. (RCM).

Distributions des FCPR et SCR, 721 (RSA).

Distributions occultes, 8553 (CF : pénalités).

Voir aussi **Revenu**, Revenu distribué.

Dividende.

Imposition des dividendes, 1197 et s. (RCM) ; 2927 (BIC).

Divorce.

Imposition des époux en instance de divorce, 20-1 (IR : année du divorce), 26 et s., 92 et s. (IR).

Nombre de parts de quotient familial, 93 et s. (IR).

Pension alimentaire, prestation compensatoire, 72 et s., 73 (IR : déduction des pensions alimentaires), 146 et s. (IR : réduction d'impôt pour prestation compensatoire) ; 940 (RSA : imposition des pensions alimentaires) ; 6827, 7264 (Enr. : versement en capital de la prestation compensatoire).

Document.

Défaut de production ou production tardive, 8499 (CF : sanctions).

Omissions ou inexactitudes, 8503 (CF : sanctions).

Refus de communication, 8521-1 (CF : sanctions).

Document d'accompagnement de transport de bovins, 4939 (TVA agricole).

Document administratif unique, voir **DAU**

Documentation.

Documentation cadastrale, 9431 et s. (Cad. : consultation et délivrance d'extraits).

Déduction des frais de documentation, 838 et s. (RSA : régime des frais réels) ; 2463 (BNC) ; 2982 (BIC).

Documents comptables, voir **Comptabilité.**

DOM-TOM, voir **Outre-mer.**

Domicile.

Acquisition d'un domicile en France, 577-2 et s. (IR).

Définition du domicile fiscal, 3 et s. (IR) ; 7182 et s. (Enr. : successions).

Domicile fiscal hors de France, 500 et s. (IR : non-résidents) ; 4343 et s. (TVA : entreprises étrangères) ; 1743 (RFPI : exonération des plus-values immobilières), 1800 et s. (RFPI : prélèvement sur les plus-values immobilières), 2815 et s. (BIC : profits des marchands de biens), 1968 (RFPI : désignation d'un représentant en France) ; 8105 (CF : ESFP).

Emploi de salariés à domicile, 112 (IR : réduction d'impôt) ; 5603, 5611 et s. (Taxe sur les salaires : exonération).

Transfert de domicile hors de France, 579 et s. (IR).

Trajet du domicile au lieu de travail, 834 et s. (RSA : déduction des frais réels).

Travailleurs à domicile, 713 (RSA : imposition des rémunérations) ; 4246 (TVA : exonération).

Domiciliation.

Domiciliation des entreprises, 3342 (BIC) ; 3910 (IS).

Dommages-intérêts, 2447 (BNC : exonération) ; 4457 et s. (TVA : exonération).

Don.

Don aux œuvres ou organismes d'intérêt général, 110 et s., 110-9 (IR : cas général - réduction d'impôt), 110-11 (IR : versement aux associations d'aide aux personnes en difficulté) ; 3295 et s. (BIC) ; 6582 et s. (ISF : imputation)

Don aux partis politiques, 110-7, 110-9 (IR : réduction d'impôt).

Don manuel, 6807, 6830, 6869, 6870 (Enr. : généralités), 7263 (Enr. : droit de donation).

Don en faveur de l'achat d'un trésor national, 3891 (BIC).

Don d'ordinateur, 2984-1 (BIC).

Don reçu suite à une catastrophe naturelle, 2955 (BIC).

Don représentant la rémunération d'actes professionnels, 2447 (BNC).

Don de sommes d'argent, 7269, 7270 (Enr. : exonération).

Voir aussi **Donation, Subvention, Cadeau**.

Donation.

Étude générale, 7261 et s. (Enr.).

Contrôle sur demande, 8413 (CF).

Donation indirecte, 7262 (Enr.).

Donation-partage, 7308, 7282 (Enr.).

Publication des donations, 9610 (PUF).

Réintégration fiscale des donations antérieures, 7282 (Enr. : successions), 7275 (Enr. : donations).

Voir aussi Succession.

Dotation.

Dotation d'installation aux jeunes agriculteurs, 2078 (BA) ; 4924 (TVA agricole) ; 7013 (Enr.) ; 6042 (dégrèvement TFNB).

Dotations pour les collectivités territoriales, 6012 (IF).

Douane.

Droits de douane, 2962, 2972 (BIC : charge déductible).

Franchise douanière, 4391 (TVA).

Dresseur d'animaux, 4556 (TVA : taux réduit).

Droit.

Droit d'acte, 6818 (Enr. : décisions des juges).

Droit d'apport, 7331 et s. (Enr.).

Droit d'auteur, 716 (RSA) ; 2457-2, 2671 et s. (BNC) ; 507 (IR : non-résidents), 545 (IR : retenue à la source) ; 2690 (BNC : déclaration des droits) ; 5050 et s. (TVA : retenue) ; 8522-2 (CF: sanction pour non-déclaration).

Droit au bail, voir **Bail**.

Droit de chasse ou de pêche, 1607 et s. (RFPI : location).

Droit à déduction, 4600 et s. (TVA).

Droit d'entrée ou pas-de-porte, 1617-1 (RFPI) ; 2093 (BA) ; 2975 (BIC).

Droit à paiement unique, 2002, 2021-11 (BA).

Droit d'entrée (visite d'exploitation agricole), 2002 (BA).

Droit de la propriété industrielle, 2730 et s. (BNC : régime particulier) ; 2924, 2978, 3111 et s. (BIC : régime spécial) ; 6536 (ISF).

Droit de la propriété littéraire et artistique, 6536 (ISF : exonération).

Droit dû par les opérateurs de jeux ou de paris en ligne, 7450 (Enr.).

Droits perçus au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés, 6945 (Enr.).

Droits d'enregistrement, voir **Enregistrement.**

Droits de l'administration, 8100 et s. (CF : droit de contrôle et de reprise), 8193 (CF : droit de visite et de saisie) ; 8140 et s. (CF : droit de communication), 8180 et s. (CF : droit d'enquête).

Droits de timbre, voir **Timbre.**

Droits sociaux, voir **Titre de sociétés.**

Duflot.

Réduction d'impôt, 133 (IR).

E

EARL.

Imposition des associés, 2010, 2019-2 (BA).

Cessions de parts, 7122 (Enr.).

Déduction pour investissement, 2118-1 (BA).

Imposition des bénéfices, 2825 et s. (BIC).

Option pour l'impôt sur les sociétés, 3722 (IS).

Rémunération des gérants, 1070, 1089 (RSA. art. 62).

Eau.

Eau gazeuse, minérale, distillée, 4536 (TVA : taux).

Epuration des eaux, 3019, 3030 (BIC : amortissement).

Fourniture, évacuation, assainissement, 4248 et s. (TVA : champ d'application), 4424 (TVA imposition sur option), 4452 (TVA : base d'imposition) ; 4549 (TVA : taux) ; 6056 (TFB : exonération).

Échange.

Contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises, 2943 (BIC).

Déclaration des échanges de biens entre États membres de l'UE, voir **DEB**.

Echanges de biens ou de services, 4206 (TVA : définition) ; 4483 (TVA : base d'imposition), 4932 (TVA agricole).

Echanges d'immeubles, 5112 (TVA immobilière), 1748 (RFPI : plus-values immobilières), 2804 et s. (BIC : profits de construction) ; 6926, 7060 (Enr. : tarif) ; 9610 (PUF : publication des actes).

Echange de titres, 2486 (BNC) ; 1412 et s. (RPPM). ; 3132 et s. (BIC).

Échantillon, 4275, 4611 (TVA).

Éclaircissement.

Demande d'éclaircissements, 6612 (ISF) ; 8268 et s. (CF : défaut de réponse).

École, voir **Enseignement.**

Économie d'énergie, 225 et s. (IR : crédit d'impôt pour dépenses d'équipement) ; 3025, 3037 (BIC : amortissement dégressif ou exceptionnel des équipements) ; 3728 (IS : SOFERGIE) ; 6134 (TFB : dégrèvement HLM) ; 6073 (TFB : Exo. Travaux dans logements anciens).

Écrêtement, 6285 (CFE).

Écrivain.

Droits d'auteur perçus, 716 (RSA) ; 2671 (BNC : régime spécial) ; 4257 (TVA : imposition), 4551 (TVA : taux), 4822 et s. (TVA : franchise), 5050 et s. (TVA : retenue de TVA) ; 6247 (CFE).

Éditeur.

Editeur de périodiques, 4991 et s. (TVA : régime de la presse) ; 6244 (CFE).

Édition.

Edition laser d'imprimés fiscaux, 8121 et s. (CF).

Redevance sur l'édition des ouvrages de librairie, 5342 et s. (TCA) ; 7694 (Rec.).

Voir aussi **Imprimerie**.

Électricité.

Energie électrique, 4206 (TVA : définition), 4219-3 (TVA : transfert d'électricité), 4319-1 (TVA : territorialité des livraisons), 4391 (TVA : exonération des importations), 4452 (TVA : base d'imposition des distributeurs), 4514 (TVA : fait générateur et exigibilité), 4566 (TVA : taux des abonnements).

Production d'électricité photovoltaïque, 2004 (BA) ; 2802 (BIC) ; 6053, 6056 (IF : exonération).

Élevage, Éleveur, 2002 (BA : revenus imposables), 2007 et s. (BA : élevage de chevaux de course), 2018 (BA : élevage industriel), 2102 et s. (BA : évaluation des stocks) ; 4921 et s. (TVA agricole) : 6238 (CFE).

Voir aussi **Agriculture, Animal, Bétail**.

Élève, voir **Enseignement.**

Élu local, 718 (RSA : imposition de l'indemnité de fonction) ; 7751 (Rec. : retenue à la source).

Emballage, 2074 (BA : stock) ; 2916, 2963 (BIC : stock ou immobilisation) ; 4409 (TVA : achat en franchise) ; 4462, 4898 (TVA : régime spécial), 4530 (TVA : taux).

Emphytéose, 9610 (PUF : publication).

Emploi.

Emploi d'un salarié à domicile, 112 (IR : réduction d'impôt) ; 721 (RSA : aide financière au salarié) ; 5603, 5611 et s. (Taxe sur les salaires).

Prime pour l'emploi (PPE), 251 et s. (IR).

Employé de maison, 8284-2 (CF) ; 5671 et s. (Participation-formation).

Employeur, 5600 et s. (Taxe sur les salaires), 5635 et s. (Taxe d'apprentissage), 5671 et s. (Participation - formation), 5701 (Participation - construction).

Emprunt.

Déduction des intérêts d'emprunt, 76 (IR) ; 1077 (RSA. art.62) ; 2099 (BA) ; 820 et s. (RSA) ; 2464 (BNC) ; 2991 (BIC).

Emprunts émis à l'étranger, 1231 (RCM : exonération du prélèvement).

Emprunt d'État, 1242 (RCM : retenue à la source), 1207 (RCM : revenu brut).

Frais d'émission des emprunts, 2994 (BIC : étalement de la charge).

Titres d'emprunt négociables, 1242 et s. (RCM : retenue à la source).

Encaissement.

Fait générateur et exigibilité de la TVA, 4509 (TVA : prestations de services), 4514 (TVA : livraisons donnant lieu à paiements successifs), 4525 (TVA : paiement d'après les débits), 4528 (TVA : paiement d'après les bordereaux de recettes), 4935 (TVA agricole).

Enchères.

Adjudication aux enchères publiques, 6806, 7131 (Enr.).

Ventes aux enchères publiques, 4900 et s. (TVA : régime spécial).

Énergie.

Biogaz et méthanisation, 6079-1 (TFB : exonération).

Énergie éolienne, 5844 (TFP : taxes annexes).

Performance énergétique, 6077 (TFB : exonération).

Voir aussi **Économies d'énergie, Électricité**.

Enfant.

Enfant à charge, 88 et s. (IR : définition), 93-4 et s. (IR : nombre de parts) ; 6564 (ISF : réduction de l'impôt) ; 6191 et s. (TH : abattement sur la base).

Enfant mineur, 18 et s. (IR : imposition distincte) ; 6510, 6553 (ISF : base d'imposition).

Enfant célibataire majeur (rattachement au foyer fiscal des parents), 18-1 et s., 89 (IR).

Enfant marié, 18-4, 87-1, 89 (IR : abattement).

Enfant recueilli, 88 et s. (IR).

Enfant en résidence alternée, 93-5, 93-10 (IR : nombre de parts).

Enfant infirme ou handicapé, 18-5 et s. (IR : rattachement au foyer fiscal des parents), 88 (IR), 93-9 et s. (IR : nombre de parts).

Établissement d'accueil des enfants, 4373-1 (TVA : exonération)

Frais de garde des enfants, 227 et s. (IR : crédit d'impôt).

Frais de scolarisation des enfants, 113 et s. (IR : réduction d'impôt).

Pension alimentaire versée aux enfants, 72 et s. (IR).

Donations et successions (abattements en faveur des enfants, petits-enfants, arrière-petits-enfants, frères et sœurs, neveux et nièces), 7243 et s., 7252 et s., 7278 et s. (Enr.).

Engagement de construire, 7005 (Enr.).

Engrais, 2074 (BA : stocks) ; 4540 (TVA : taux).

Enlèvement des ordures ménagères, 4424 (TVA : imposition sur option) ; 6330 (IF : TEOM).

Enquête.

Droit d'enquête, 8180 et s. (CF : étude générale).

Enregistrement.

Étude générale, 6802 et s. (Enr.), 6891 et s. (Enr. : principaux tarifs) ; 8590 (CF : sanctions spécifiques).

Bureaux compétents pour la formalité, 6865 (Enr.).

Déduction des droits d'enregistrement, 1626-1 (RFPI) ; 2468 (BNC) ; 2972 (BIC).

Enseignement.

Logement des élèves, 6174 (TH : exonération).

Activité d'enseignement, 4269 (TVA : champ d'application), 4370-3 (TVA : exonération); 6237, 6246 (CFE).

Enseignement par correspondance, 113-3 (IR : réduction d'impôt).

Entraide.

Entraide agricole (exonération des prestations), 2017-1 (BA) ; 734 (RSA).

Entraîneur de chevaux, 2002, 2007 (BA) ; 4556 (TVA).

Entrepôt fiscal, 4421 et s. (TVA : étude générale) ; 8585 (CF : sanctions).

Entreprise.

Entreprise en difficulté, voir **Difficultés**.

Entreprise étrangère, voir **Étranger, Étrangère**.

Entreprise nouvelle, voir **Création d'entreprise**.

Entreprises saisonnières, 4646 (TVA : remboursement du crédit).

Entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée, voir **EURL**.

Grandes entreprises (obligations déclaratives), 3915 (IS).

Jeunes entreprises innovantes (exonération), 2416 (BNC) ; 2882 et s. (BIC) ; 6261 (CFE) ; 6068 (TFB).

Régime des petites entreprises, 2561 et s. (BNC) ; 3327 et s. (BIC) ; 4810 et s. (TVA).

Transmission d'une entreprise, voir **Transmission**.

Voir aussi **Établissement, Société** et le mot correspondant à la nature de l'activité (exemples : Presse, Transport...).

Entretien.

Dépenses d'entretien, 1628-1 (RFPI) ; 2457-3 (BNC) ; 2975 (BIC) ; 4562 (TVA) ; 5132 (TVA immobilière).

Provisions pour travaux d'entretien, 3067 (BIC).

Voir aussi **Réparation**.

Éolienne.

Voir Énergie.

Épargne.

Bon d'épargne, 1151 et s. (RCM).

Caisse d'Épargne, 3716 (IS).

Compte épargne temps (CET), 721 (RSA).

Engagement d'épargne à long terme, 1260 (RCM).

Épargne handicap, 116 (IR : réduction d'impôt).

Épargne logement et livrets d'épargne, 1160 (RCM) ; 1498 et s. (RPPM : IFU).

Plan d'épargne en actions (PEA), 1340 et s. (RCM : étude générale).

Plan d'épargne salariale (PEE, PEI), 732 et s. (RSA) ; 3446 et s. (BIC).

Plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO), 3450 (BIC).

Plan d'épargne populaire (PEP), 1331 (RCM).

Plan d'épargne retraite populaire (PERP), 80 (IR : déduction des cotisations).

Épizootie, 2017, 2062 (BA) ; 6040 (TFNB : dégrèvement spécial).

Époux.

Imposition distincte des époux, 20 (IR).

Pension alimentaire, prestation compensatoire versées entre époux, 73, 146 et s. (IR).

Quotient familial, 93-2 (IR).

Voir aussi **Conjoint**.

Épuration des eaux, voir **Eau.**

Équipement.

Équipement non polluant, 3038 (BIC : amortissement exceptionnel).

Équipement de production d'énergies renouvelables, 225 et s. (IR : crédit d'impôt), 3025, 3037 (BIC : amortissement dégressif ou exceptionnel).

Subventions d'équipement, 2077, 2037 (BA) ; 2948 (BIC) ; 4458 (TVA).

Taxe locale ou taxe spéciale d'équipement, 2973 (BIC) ; 6310 et s. (IF).

Erreur.

Conséquences des erreurs de procédure d'imposition, 8430 (CF).

Erreur d'expédition des avis d'imposition, 8855 (CTX).

Erreur de gestion, 2904 (BIC).

Erreur sur le lieu d'imposition ou la nature de l'impôt, 8311-1 (CF).

Erreur de liquidation de l'impôt, 8210 (CF).

Réparation d'erreurs, 6202 et s. (TH), 6128 (TFB) ; 8804 (CTX).

Escompte, 4459 (TVA).

Escroquerie, 8695 (CF : sanctions pénales).

Espace vert.

Nettoyage et entretien des espaces verts, 4562 (TVA : taux).

Essence, 4980 et s. (TVA : régime spécial).

Estimation, voir **Évaluation.**

Établissement.

Établissement d'accueil des enfants, 4373-1 (TVA : exonération)

Établissement en difficulté, voir **Difficultés**.

Établissement financier ou de crédit, voir **Banque**.

Établissement industriel ou commercial, 4266 (TVA) ; 6090 et s. (TFB).

Établissement de long séjour, 111 et s. (IR : réduction d'impôt).

Établissement thermal, 4560 (TVA : taux).

Frais d'établissement (étalement), 2468 (BNC) ; 3007 (BIC).

Transfert d'établissement, 6276 (CFE).

Voir aussi **Entreprise**.

Établissement public, 5602 (Taxe sur les salaires), 3702, 3718 (IS : champ d'application), 3728, 3730 (IS : exonération), 3713 (IS : taux réduit) ; 4248 (TVA : non-assujettissement), 4424 et s. (TVA : imposition sur option), 4662 (TVA : restitution du crédit) ; 5105 (TVA immobilière) ; 6164, 6176 (TH : exonération), 6237 (CFE : critères d'imposition), 6052-1 et s. (TFB), 6021 (TFNB : exonération).

Étalement.

Étalement des frais d'établissement, 2468 (BNC) ; 3007 (BIC).

Étalement de l'incidence de l'application de la méthode par composants aux immobilisations, 3002 (BIC).

Étalement en avant des indemnités de départ à la retraite et des droits inscrits sur un compte épargne temps (CET), 992 et s. (RSA).

Étalement des plus-values professionnelles, 3118 et s. (BIC : PV à court terme) ; 4037 (IS : réintégration en cas de fusion).

Étalement des revenus exceptionnels agricoles, 2130 et s. (BA).

Étalement en arrière des revenus exceptionnels ou différés, 99 et s. (IR).

Étang, 1600 et s. (RFPI) ; 6020 (TFNB).

État, voir **Collectivité locale et publique.**

Étranger, Étrangère.

Carte de séjour des étrangers, 7402 (Enr. : droit de timbre).

Contribuable étranger domicilié en France, 91 (IR : prise en compte de la situation de famille).

Contribuables domiciliés à l'étranger, 505 et s. (IR : imposition des revenus de source française) ; 7183 et s. (successions : territorialité) ; 6505 et s. (ISF : territorialité), 6539 (ISF : exonération des placements financiers en France).

Salariés envoyés à l'étranger, 98-2 (IR : taux effectif), 740 et s. (RSA) ; 838 et suiv. (RSA : frais professionnels réels).

Contribuables prêtant leur concours à des personnes non résidentes, 838 (RSA).

Taux de change des monnaies étrangères, 2898 (BIC).

Déclaration des comptes à l'étranger, 3344 (BIC) ; 3918 (IS).

Transferts de capitaux à l'étranger, 8127, 8163, 8521-1, 8551 (CF).

Échanges d'immeubles situés à l'étranger, 7067 (Enr.).

Entreprise étrangère, 3754 (IS) ; 4343 et s., 4656 et s. (TVA) ; 2815 et s. (BIC), 1968 (RFPI).

Fonctionnaires en service à l'étranger, 9 et s., 744 et s. (IR).

Immeubles situés à l'étranger, 6990 (Enr. : territorialité des ventes d'immeubles).

Règlement financier des ventes ou travaux à l'étranger, 3086 (BIC : provisions pour risques).

Transfert de bénéfices ou revenus à l'étranger, 2909 (BIC).

Transfert de domicile à l'étranger, 579 et s. (IR).

Valeurs mobilières étrangères (imposition en France), 1226 et s. (RCM).

Ventes à des touristes étrangers, 4415 (TVA : exonération).

Études.

Frais et travaux, 3001 (BIC : étude archéologique), 4220, 4261 (TVA : champ d'application), 4325 (TVA : territorialité).

Étudiant.

Rattachement au foyer fiscal des parents, 18-2 et s. (IR).

Plafonnement de la taxe d'habitation, 6181-3 (TH).

Salaires perçus par les étudiants, 710, 734–11 (RSA).

Intérêts des prêts étudiants, 233 et s. (IR : crédit d'impôt).

EURL.

Imposition des bénéfices, 2825 et s. (BIC).

Option pour l'impôt sur les sociétés, 3721 et s. (IS).

Euro.

Taux de conversion des avoirs et dettes libellés dans une devise de la zone euro, 2898 (BIC).

Évaluation.

Évaluation des avantages en nature, 790 et s., 1090 (RSA).

Évaluation des avoirs et dettes en monnaies étrangères, 2896 (BIC).

Évaluation des biens, 7190 et s. (Enr. : successions), 7272 (Enr. : donations) ; 6550 et s. (ISF).

Évaluation foncière des propriétés bâties et non bâties, 6028, 6090 et s. (TF) ; 9426 et s. (Cad).

Évaluation forfaitaire des éléments du train de vie, 8281 et s. (CF).

Évaluation des frais de motos, vélomoteurs et scooters, 1093 (RSA : barème forfaitaire) ; 2457-8 (BNC) ; 3359 et s. (BIC).

Évaluation des frais de voitures automobiles, 1092 et s. (RSA : barème forfaitaire) ; 2457-6 et s. (BNC).

Évaluation d'office, 8263, 8267 et s. (CF) ; 8891 (CTX).

Évaluation du portefeuille-titres, 3125 et s. (BIC : plus ou moins values).

Évaluation des stocks et travaux en cours, 2074-1 et s., 2102 et s., 2033 (BA) ; 2917 et s., 3348 (BIC).

Insuffisance d'évaluation en matière de droit d'enregistrement, 8114, 8219-1 (CF).

Réclamation contre l'évaluation de la valeur locative, 6206 (TH), 6130 (TFB), 6037 (TFNB).

Éviction.

Indemnité d'éviction, 1631 (RFPI) ; 2447 (BNC).

Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP).

Définition, 8105 (CF).

Durée, 8372 et s. (CF).

Activité occulte découverte lors d'un ESFP, 8278 et s., 8373 (CF).

Formalités préalables à l'engagement d'un ESFP, 8362, 8365 (CF).

Information du contribuable sur les conséquences d'un ESFP, 8222, 8394 et s. (CF).

Intervention de la commission des impôts directs et des TCA suite à un ESFP, 8238, 8240, 8274, 8444 et s. (CF).

Limitation du droit de reprise en cas d'ESFP, 8386 (CF).

Excédent de versement, 7739 (Rec. : paiement de l'IR par acompte), 7746 (Rec. : paiement mensuel de l'IR), 7815 et s. (Rec. : paiement de l'IS).

Voir aussi **Restitution**.

Exercice.

Convention d'exercice conjoint, 2787 (BNC) ; 4370 (TVA).

Exercice comptable.

Durée, 2175-1 (BA) ; 2891 (BIC) ; 4051 (IS : groupes de sociétés).

Exercice de déduction des charges, 2960 (BIC).

Exigibilité.

Exigibilité des impôts directs, 7612 à 7614 (Rec.).

Exigibilité de la TVA, 4500 et s. (TVA), 4935 (TVA agricole) ; 5114 et s. (TVA immobilière).

Voir aussi **Paiement**.

Exonération.

Exonération de cotisation foncière des entreprises, 6235 et s. (CFE).

Exonération d'impôt sur le revenu, 36 et s. (IR) ; 1606 et s. (RFPI) ; 724 et s. (RSA) ; 1165 et s. (RCM :

produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature).

Exonération d'impôt sur les sociétés, 3723 et s. (IS) (voir aussi Exonérations en faveur des entreprises).

Exonération des suppléments de rétrocession d'honoraires, 2419 (BNC).

Exonération de TVA, 4360 et s. (TVA : régime intérieur), 4381 et s. (TVA : livraisons intracommunautaires), 4392 et s. (TVA : exportations) ; 5107 (TVA immobilière).

Exonération de taxes et participations assises sur les salaires, 5602, 5611 et s. (Taxe sur les salaires), 5640 (Taxe d'apprentissage), 5704 (Participation-construction).

Exonération de taxes foncières, 6052 à 6086 (TFB), 6021 et s. (TFNB), 6153 (TF).

Exonération de taxe d'habitation, 6174 et s. (TH).

Exonération de taxe de publicité foncière, 7005 (Enr.) ; 9719 (PUF).

Exonération de droits de donation, 7268 et s. (Enr.).

Exonération de droit d'enregistrement sur la vente d'immeubles, 7005, 7016-1 (Enr.).

Exonération de droits de succession, 7204 et s. (Enr.).

Exonération des biens professionnels, 6524 et s. (ISF : base taxable).

Exonération des heures supplémentaires, 733-1 (RSA).

Exonération des plus-values, 1407 et s. (RPPM : plus-values sur biens meubles incorporels), 3138 et s. (BIC : plus-values professionnelles) ; 1742 et s. (RFPI : plus-values immobilières).

Exonérations en faveur des entreprises participant à un projet de recherche et de développement dans les pôles de compétitivité, 2417 (BNC) ; 2853 et s. (BIC) ; 6071 (TFB).

Exonération en faveur des entreprises créées ou reprises dans les ZRR, 2868 (BIC).

Exonérations en faveur des entreprises nouvelles, 2835 et s. (BIC) ; 6069-3, 6071-3, 6249 (IF).

Exonérations en faveur des jeunes entreprises innovantes (JEI), 2882 et s. (BIC) ; 6069 (TFB).

Exonération pour la reprise d'entreprises en difficulté, 3990 et s. (IS).

Exonérations en faveur des entreprises implantées dans les zones franches urbaines (ZFU), 2415-1 et s. (BNC) ; 2841 et s. (BIC) ; 6066, 6069-3, 6071-3, 6258 (IF).

Expertise.

Expertise comptable, 9811 et s. (DJC).

Expertise devant les tribunaux, 8948 et s., 8987 (CTX).

Travaux d'expertise, 4220, 4258 (TVA : champ d'application), 4324 (TVA : territorialité).

Exploitant.

Charges sociales, 2967 (BIC).

Prélèvement de l'exploitant, 2893 (BIC).

Rémunération de l'exploitant, 2094 (BA) ; 2965 (BIC).

Exploitant agricole, voir **Agriculture, EARL.**

Exploitant forestier, 2190 et s. (BA) ; 5605 (Taxe sur les salaires) ; 4538 (TVA : taux).

Exportateur, Exportation.

Exonération des exportations et prestations liées (étude générale), 4392 et s. (TVA).

Exportation de biens d'occasion, 4907 (TVA).

Justifications des exportations, 4339 et s., 4397 (TCA).

Achats en franchise, 4409 et s., 4932 (TVA).

Remboursement spécifique de TVA, 4654 (TVA).

Régime douanier communautaire ou entrepôt fiscal, 4419 et s. (TVA).

Exposition, 4550 (TVA : taux).

Expropriation.

Expropriation pour cause d'utilité publique, 3119 (BIC : plus-values professionnelles) ; 1747 (RFPI : plus-values immobilières privées) ; 6927, 7020 (Enr. : exonération de droits) ; 9631 (PUF : obligation de publication).

Indemnités d'expropriation, 1677 (RFPI), 2057-4, 2079 et s. (BA) ; 2947 (BIC).

Extrait.

Extrait d'acte, 6859, 6862, 6863-2 (Enr.) ; 9494 (Cad.) ; 9712 (PUF).

Extrait cadastral, 9433 et s., 9483 et s. (Cad.).

Extrait de plan, 9441 (Cad.).

Extrait de rôle, 7615 (Rec.).

F

Façon.

Opérations à façon, 2018 et s. (BA) ; 4220, 4510, 4545 (TVA).

Façonnier, 4510, 4778 et s. (TVA) ; 6240 (CFE).

Voir aussi **Artisan**.

Facture.

Achats et/ou ventes sans facture, 8523 et s., 8582, 8677, 8690 (CF : sanctions).

Conservation des factures, 8145 et s. (CF : délai et modalités).

Factures en devises étrangères, 4379, 4470-1 (TVA).

Factures erronées ou irrégulières, 4621 et s. (TVA) ;.

Factures électroniques, 4801 et s. (TVA : télétransmission).

Établissement des factures, 4785 et s. (TVA).

Règles de facturation, 4793 et s. (TVA : étude d'ensemble) ; 8582, 8690, 8695 (CF : sanction en cas d'infraction).

Voir aussi **Justification**.

Faillite, voir **Redressement,** Redressement judiciaire, **Liquidation,** Liquidation judiciaire.

Fait générateur, 4500 et s. (TVA) ; 5114 et s. (TVA immobilière) ; 6502 (ISF).

Famille.

Charges de famille, 87-3 et s. (IR : nombre de parts) ; 7252 (Enr. : réduction des droits de donation et de succession) ; 6191 et s. (TH : abattement sur la base).

Fermage, Fermier.

Acquisitions d'immeubles par les fermiers, 7015 et s. (Enr.).

Bénéfices des fermiers, 2000, 2009-2, 2051, 2057-1 (BA).

Fermiers de droits communaux, 2802 (BIC).

Revenus du bailleur, 1677 et s. (RFPI).

Voir aussi **Agriculture**.

Fermeture.

Fermeture d'établissement, voir **Cession, Cessation**.

Fichier.

Fichier immobilier, 9482 (Cad.) ; 9680 et s. (PUF).

Fichiers fonciers, 9424, 9444 (Cad.).

Fiducie, 3842-1 et s. (IS) ; 1757, 1763 (RFPI) ; 6807, 6828, 6855, 7196, 7235, 7266 (Enr.) ; 6515 (ISF) ; 6146 (IF) ; 8170, 8206, 8262, 8263 (CF).

Filiale.

Régime des sociétés mères et filiales, 3762 et s. (IS).

Film.

Cession de droits, 4551 (TVA : taux).

Films pornographiques ou violents, 2973 (BIC : charges) ; 5386 et s. (TCA) ; 4533 (TVA : taux) ; 7841 et s. (Rec.).

Producteurs de films, 4495 (TVA).

Voir aussi **Cinéma** et **Vidéo**.

Finance islamique (contrats de murabaha et sukuk), 2927 (BIC : produits), 2999 (BIC : charges) ; 4202, 4269-8 (TVA) ; 1740, 1800 (RFPI) ; 6807, 7116 (Enr.) ; 9810 (DJC).

Fioul, 4981 et s. (TVA).

Flagrance fiscale.

Délai de reprise, 8310, 8317, 8321 (CF).

Présentation générale, 8194 (CF).

Procédure de référé, 8971 (CTX).

Saisies conservatoires, 7890 (Rec.).

Sanctions, 8536 (CF).

Fleur.

Distillation de fleurs, 2005-3 (BA).

Vente de fleurs, 4538 (TVA : taux).

Foire, exposition.

Régime de taxation, 4550 (TVA).

Fonctionnaire.

Fonctionnaires en service à l'étranger, 9, 10, 744 et s. (RSA).

Bureaux des fonctionnaires, 6174 (TH).

Rémunérations des fonctionnaires, 709, 781 (RSA).

Fondation, voir **Association.**

Fonds.

Améliorations du fonds agricole, 2071, 2091-1 (BA).

Fonds commun des accidents du travail agricole, 6908 (Enr.) ; 7689 (Rec.).

Fonds communs de créances, 1290 et s. (RCM) ; 2935 (BIC) ; 3716, 3740 (IS) ; 5003 et s. (TVA) ; 7126 (Enr.).

Fonds communs d'intervention sur les marchés à terme (FCIMT), 2439 (BNC : taxation des profits).

Fonds communs de placement, 1284 et s. (RCM) ; 3116 (BIC) ; 5003 (TVA), 7125 (Enr.) ; 6552-1 , 6566 et s. (ISF).

Fonds communs de placement à risque, 3838 (IS).

Fonds communs de placement dans l'innovation, 136 et s. (IR : réduction d'impôt), 6566 et s. (ISF : imputation).

Fonds d'investissement de proximité, 136 et s. (IR : réduction d'impôt), 6566 et s. (ISF : imputation).

Fonds de dotation, 3705 (IS).

Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommages, 6906 (Enr.) ; 7688 (Rec.).

Fonds national de l'emploi, 720, 724-1, 724-5 (RSA : imposition des sommes versées).

Fonds national de garantie des calamités agricoles, 6909 (Enr.) ; 7691 (Rec.).

Fonds national de solidarité, voir **Allocation**.

Fonds de placement immobilier, 1756 (RFPI : PV immobilières).

Fonds de prévention des risques naturels majeurs, 6910 (Enr.) ; 7692 (Rec.).

Fonds salariaux, 780 (RSA : imposition des versements du salarié).

Revenus des fonds d'État, 1153, 1207, 1242 (RCM).

Fonds de commerce.

Achat, 2812 (BIC).

Amortissement, 3011 (BIC).

Bail ou location, 2802 (BIC) ; 7152 et s. (Enr.).

Cession, 6929, 7091et s. (Enr.).

Crédit-bail, 3202 et s. (BIC).

Évaluation, 8219-1 (CF : motivation de l'insuffisance).

Nantissement, 6899 (Enr.).

Football.

Joueurs promotionnels, 2411 (BNC).

Régime de prévoyance des joueurs professionnels, 805, 810, 993 (RSA).

Forain, 4554, 4719, 4770 (TVA) ; 6245 (CFE).

Forestier, Forestière.

Exploitations forestières, 2002, 2190 et s. (BA).

Groupement forestier, 2010, 2194 (BA) ; 2825 et s. (BIC) ; 4026 (IS) ; 7121, 7218, 7351, 7357 (Enr.). ; 6535 (ISF).

Réduction d'impôt pour investissement forestier, 118 et s. (IR : jusqu'au 31 décembre 2013) ; 119 et s. (IR : à compter du 1er janvier 2014).

Forêt.

Acquisition, 7017, 7217 (Enr.) ; 6535 (ISF).

Voir aussi **Bois**.

Forfait agricole, 2016, 2021 et s., 2050 et s., 2170 (BA).

Formalité.

Formalité de l'enregistrement, 6802 et s., 6856 et s., 6866 et s., 6869 et s. (Enr.) ; 9717 (PUF).

Dispense de la formalité, 6826, 6860 (Enr.).

Fait générateur de la formalité, 6851, 7172 (Enr.).

Refus de la formalité, 6861, 6864 (Enr.) ; 9662 (PUF).

Réquisitions de formalités, 9651 et s. (PUF).

Retard d'exécution de la formalité, 8499 et s. (CF).

Formation.

Actions de formation, 4269, 4370-3, 4374 (TVA).

Congé formation, 721 (RSA : allocations perçues).

Dépenses de formation (crédit d'impôt), 3232 (BIC).

Dépenses de formation, 2463 (BNC).

Formation professionnelle continue, 5666 et s. (Participation-formation).

Formule, voir **Brevet.**

Fournisseur d'accès à internet.

Droit de communication, 8170 (CF).

Fourniture.

Services comportant des fournitures, 4478 (TVA).

Fournitures de bureau, 2457-3 (BNC).

Foyer.

Gestionnaires de foyers, 6170-1, 6177-1 (TH).

Foyer fiscal.

Imposition par foyer fiscal, 13 et s. (IR) ; 6503 (ISF).

Frais.

Allocations pour frais d'emploi, 1076 (RSA. art. 62) ; 726 et s., 1091 (RSA) ; 2964, 2965, 3790 (IS).

Barèmes kilométriques forfaitaires, 2107 (BA) ; 1092, 1093 et s. (RSA) ; 2457-8 (BNC) ; 3360 (BIC).

Frais déductibles du revenu global, 58 et s. (IR).

Frais d'établissement, 2468 (BNC) ; 3007 (BIC).

Frais professionnels, 1077 (RSA. art. 62) ; 827 et s., 830 et s., 838 et suiv. (RSA) ; 2455 et s., 2651 et s., 2750 et s. (BNC) ; 2956 et s. (BIC).

Frais déductibles des revenus fonciers, 1626 et s. , 1680 et s.(RFPI).

Frais déductibles des revenus mobiliers, 1211 et s. (RCM).

Frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeur, 6005 (IF).

Déduction des frais de comptabilité CGA ou AA, 9829 (DJC).

Frais de contentieux ou de poursuites, 9018 (CTX) ; 7951 (Rec.).

Frais financiers, 2099 (BA) ; 2464 (BNC) ; 2990 (BIC).

Frais inclus dans la base imposable, 4452 et s. (TVA).

Frais irrépétibles, 9026 et s. (CTX).

Remboursement de frais, 726 et s. (RSA) ; 3790 (IS) ; 4376, 4458 (TVA).

Voir aussi **Dépense** et **Charge**.

Frais réels.

Régime des frais réels, 830 et s. (RSA).

Frais de trajet entre domicile et lieu de travail, 731-4 (RSA : exonération).

France.

Non-résidents ayant une habitation en France, 576 et 578-1 (IR).

Représentant fiscal en France, 572 (IR : Non-résidents) ; 3920 (IS) ; 4346 (TVA) ; 6603 (ISF).

Retenue à la source, 545-1, 546 (IR : Non-résidents).

Revenus de source française, 505 et s. (IR : Non-résidents) ; 584 (IR).

Territorialité, 1 et s. ; 500 et s. (IR) ; 3754 et s. (IS) ; 4300 et s. (TVA) ; 5106 (TVA immobilière) ; 6990,

7183-2 (Enr.).

Voir aussi **Domicile**.

Franchise.

Achats en franchise, 4409 et s., 4909, 5036 (TVA).

Contrat ou convention de franchise, 3958, 3959 (IS).

Franchise aux associations et organismes sans but lucratif, 3709 (IS) ; 4371 (TVA).

Franchise de taxe de publicité foncière, 9719 (PUF).

Franchise de taxe sur les salaires, 5627 et s. (TPS).

Franchise en base, 4811 et s. (TVA).

Fraude fiscale.

Délais spéciaux de prescription, 8309 (CF).

Délits général et spéciaux, 8671 et s., 8686 et s. (CF).

Mesures de prévention, 8125 et s. (CF).

Frère, sœur.

Succession entre frères et sœurs, 7250 (Enr. : abattement).

Frontalier.

Travailleurs frontaliers, 514 (IR : non-résidents).

Fruit.

Jus de fruits, 4536, 4538 (TVA : taux).

Fusion.

Fusions de sociétés (généralités), 4035 et s. (IS) ; 7376 et s. (Enr.).

Fusions d'OPCVM, 2937 (BIC).

Plus-values d'échange de droits sociaux, 2486 (BNC).

Plus-values nettes d'apport à une SCP, 2782-2 et s. (BNC).

G

GAEC, 2010, 2017-1, 2019-3 et s., 2118-1 (BA) ; 2825 (BIC) ; 1716-3 (RFPI) ; 4924 (TVA agricole) ; 7013, 7015-3, 7122, 7351 (Enr.).

Gage.

Constitution de droits réels immobiliers, 9610 (PUF).

Objets en gage, 7137 (Enr. : exonération de la vente publique).

Tarif, 6903 (Enr.).

Gain.

Gains de course, 4924 (TVA agricole).

Gains nets en capital, 1274 (RCM : régime des clubs d'investissement), 1400 et s. (RPPM).

Voir aussi **Revenu**, **Profit** et **Plus-value privée**.

Garage.

Imposition à la taxe d'habitation, 6161-1 (IF).
Location de garage, 1603-2 (RFPI) ; 4267, 4378, 4722 (TVA).
Ventes de garages, 7001 et s. (Enr.).

Garantie.
Dépôt de garantie, 1617-1 (RFPI) ; 2457-3 (BNC) ; 4453 (TVA) ; 6512 (ISF).
Garanties accordées aux contribuables, 8360 et s. (CF : étude d'ensemble).
Garantie du recouvrement, 7871 (Rec. : privilège du trésor).
Sursis de paiement, 7866 (Rec.).

Garde.
Frais de garde des enfants, 227 et s. (IR : crédit d'impôt).
Garde malade, 6247 (CFE).

Gardien d'immeuble, voir **Concierge.**

Gardiennage.
Gardiennage d'animaux, 2004, 2007-2 (BA) ; 4921 (TVA agricole).
Gardiennage de caravanes, 4547 (TVA : taux).
Gardiennage de marchandises liées à l'exportation, 4400 (TVA).

Gaz.
Abonnements aux réseaux de gaz, 4566 (TVA : taux).
Distribution ou livraison de Gaz, 4206, 4219-3, 4227-3, 4248-2, 4319-1, 4514 (TVA).
Gaz médicaux, 4541 (TVA : taux).

Gazole.
Régime spécial d'imposition, 4980 et s. (TVA).

GEIE, 3719 (IS).

Gelée, voir **Calamité agricole.**

Gélule, 4541 (TVA : taux).

Gemme, voir **Pierre précieuse.**

Gendarme.
Logement de fonction, 792 (RSA : avantage en nature).
Généalogiste, 2411 (BNC).
Géomètre expert, 2400 (BNC) ; 4258 (TVA) ; 9490 (Cad.).
Gérance.
Frais de gérance, 1626-1 et s. (RFPI).
Voir aussi **Location**.

Gérant.
Gérant majoritaire de SARL, 1070 et s. (RSA. art. 62 : étude d'ensemble).
Gérant de coopérative de consommation ou maison d'alimentation (rémunération), 714 (RSA).
Gérant de débit de tabacs, 930 (RSA : redevance perçue).
Gérant dépositaire, 708 (RSA : rémunération).
Gérant de fait, 1072 (RSA. art. 62).

Gérant de magasin à succursales multiples, 2411 (BNC : rémunération).

Gérant minoritaire de SARL, 711 (RSA : rémunération).

Gérants de sociétés, 3786-2 et s. (IS : déduction des rémunérations versées).

Gestion.

Acte de gestion normal ou anormal, 2957 (BIC).

Centre de gestion agréé, 2150 (BA : abattement sur le bénéfice) ; 9811 et s. (DJC : étude d'ensemble).

Décision et erreur de gestion, 2904 (BIC : rectification du bénéfice).

Frais de gestion, 1626-1 et s. (RFPI) ; 2463 (BNC) ; 2982 (BIC).

Gex.

Zone franche du pays de Gex, 4301 (TVA : territorialité).

GIE, 5636 (Taxe d'apprentissage) ; 2825 (BIC) ; 4025 (IS) ; 4376 (TVA), 4921 (TVA agricole).

Gîte rural.

Location, 6175 (TH : exonération), 6244 (CET : exonération).

Golf, 8286-1 (CF : élément de train de vie) ; 4372 (TVA).

Gracieux.

Demande gracieuse, 8812 et s., 9050 et s. (CTX).

Graine.

Vente, 4538 (TVA : taux).

Voir aussi **Céréale**.

Graisse, 4537 (TVA : taux).

Grands-parents, voir **ascendant.**

Greffier des tribunaux de commerce, 2401 (BNC) ; 4254 (TVA).

Grêle, voir **Calamité agricole.**

Grotte.

Droits d'entrée, 4552 (TVA : taux).

Groupe de sociétés.

Régime fiscal, 4050 et s. (IS).

Vérification des résultats, 8202, 8360, 8367, 8397 (CF).

Groupement.

Groupements d'achats en commun, 4280 (TVA).

Groupements d'aveugles et de travailleurs handicapés, 4373 (TVA).

Groupements de coopération sanitaire, 3722 (IS).

Groupements d'employeurs agricoles, 6238 (CFE).

Groupements fonciers agricoles (GFA), 2019-2 (BA) ; 2825 (BIC) ; 7121, 7351 (Enr.) ; 6529-1, 6533 (ISF).

Groupements fonciers ruraux (GFR), 2010, 2195 (BA) ; 7121, 7223, 7351 (Enr.).

Groupements forestiers, 2010, 2194 (BA) ; 2825 (BIC) ; 4026 (IS) ; 7121, 7218, 7351, 7357 (Enr.). ; 6535 (ISF).

Groupements d'intérêt public, 3722 (IS).

Groupements de prévention agréé, 3225 et s. (IS : crédit d'impôt pour adhésion).

Voir aussi **GAEC, GIE, GEIE**.

Guadeloupe, voir **Outre-mer.**

Guérisseur, 2411 (BNC) ; 4370 (TVA).

Guerre.

Allocations ou pensions aux mutilés ou veuves de guerre, 970 (RSA).

Voir aussi **Combattant**.

Guide, 4257 (TVA).

Guyane, voir **Outre-mer.**

H

Habitation.

Acquisition, 6996, 7001 et s. (Enr.).

Droit d'habitation et d'usage (transmission), 7201 (Enr.).

Construction, 6061 et s. (TFB : exonération).

Habitation principale, 150 et s. (IR : réduction d'impôt investissements outre-mer), 225 (IR : crédit d'impôt développement durable) ; 1742 (RFPI : plus-values immobilières) ; 7195 (Enr. : évaluation), 6551-1 (ISF) ; 6244 (CFE).

Disposition d'une habitation en France, 576 et 578-1 (IR : Non-résidents).

Taxe d'habitation, 6160 et s. (TH : étude d'ensemble).

Voir aussi **Domicile**, **Immeuble** et **Résidence**.

Habitation à loyer modéré (HLM), 3728 (IS : régime particulier) ; 7026 (Enr. : cessions d'immeubles) ; 6248 (CFE) ; 6080 et s. (TFB : exonération).

Habitude.

Notion d'habitude, 2805, 2812 (BIC : profits immobiliers).

Handicapé.

Allocation aux adultes handicapés, 730 (RSA : exonération).

Appareillage pour handicapés, 4542 et s. (TVA : taux).

Dépenses pour accessibilité et adaptation des logements, 1628-2 (RFPI : dépenses des propriétaires privés) ; 6132 et s. (TFB : imputation des dépenses des HLM).

Dispositions particulières en faveur des handicapés, 18-5, 88, 93-9 et s. (IR : personnes à charge - quotient familial) ; 920 (RSA : majoration tierce personne) ; 6176-1 et s., 6181-3, 6195 (TH : abattement, exonération ou plafonnement) ; 6086 (TFB : exonération).

Groupement d'handicapés, 4373, 4440-1 (TVA).

Successions et donations, 7249 (Enr. : abattement).

Haute couture, 4416 (TVA : champ d'application).

Hélicoptère, 4611 (TVA : déduction).

Héritier.

Destinataire de la proposition de rectification, 8214 (CF : contrôle).

Obligations déclaratives, 400 et s. (IR) ; 7173 et s. (Enr. : successions).

Responsabilité au paiement, 7881-3 et s. (Rec.).

Voir aussi **Décès, Succession**.

Historique.

Châteaux et monuments historiques (déduction des charges), 77 (IR : déduction du revenu global) ; 1691 et s. (RFPI : charges foncières).

Monuments historiques (transmission à titre gratuit ou possession), 7231 (Enr.) ; 6516 (ISF) ; 9631 (PUF : publication de l'acte de classement).

Holding.

Titres de sociétés holding, 6528-1 et s. (ISF : biens professionnels).

Voir aussi **Société mère** et **Filiale**.

Homme de lettres, voir **Écrivain.**

Honoraire.

Déclaration des honoraires, 3379 et s. (BIC) ; 8522 (CF : sanction pour défaut de déclaration).

Déduction des honoraires, 2457-3 (BNC) ; 2978, 3005 (BIC).

Imposition des honoraires, 2447 (BNC) ; 4261, 4370 (TVA).

Rétrocession des honoraires, 2448 (BNC) ; 4370 (TVA).

Hôpital.

Fourniture de repas, 4548 (TVA : taux).

Frais de séjour, 4370 (TVA : exonération).

Hôpital public, 5602 (Taxe sur les salaires).

Horticulteur, 2005-1 (BA) ; 4538 (TVA : taux).

Hôtel.

Amortissement, 3019 (BIC).

Fourniture de logement et de nourriture, 4546 et s. (TVA : taux).

Hôtel de tourisme, 6276 (CFE).

Résidence de tourisme (investissement), 122 et s. (IR : réduction d'impôt) ;.

Résidence hôtelière, 124 et s. (IR : résidence à vocation sociale) ; 150-3 et s. (IR : réduction d'impôt investissement outre-mer).

Huile.

Huile alimentaire, 4537 (TVA : taux).

Taxe spéciale, 5335 et s. (TCA).

Huissier.

Dispense de présentation des actes à la formalité, 6821 (Enr.).

Imposition, 4254 (TVA).

Taxe forfaitaire sur les actes, 5360 et s. (TCA) ; 7651 (Rec.).

Voir aussi **Acte**.

Hypothèque.

Hypothèque légale du Trésor, 7876 et s. (Rec.).

Inscription et radiation, 9675, 9676 (PUF).

Mainlevée, 6935 (Enr. : tarif).

I

Identification.

Identification des biens et des personnes dans un acte, 9658 (PUF).

Identification ou marquage des animaux, 4939 (TVA agricole).

Numéro individuel d'identification, 4704 et s. (TVA).

IFA (Imposition forfaitaire annuelle des sociétés).

Étude d'ensemble, 3939 et s. (IS).

Exonération des associations et centres agréés, 9832 (DJC).

Déductibilité de l'IFA, 3943 (IS).

Paiement, 7822 (Rec.).

IFER (Imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux), 5831 et s. (TFP).

Immeuble.

Achats en vue de la revente, 5146 (TVA immobilière) ; 2812 (BIC : profits de construction) ; 7006 et s. (Enr.).

Acquisitions par des jeunes agriculteurs, 7013 et s. (Enr. : tarif).

Acquisitions à la suite d'apports, de scission, de fusion de sociétés ou de cession d'établissements, 6244 (CFE) ; 6095 (IF : valeur locative plancher).

Amortissement dégressif, 3019 (BIC).

Amortissement exceptionnel ou accéléré, 3029 et s. (BIC).

Apport à titre onéreux, 7349-2 (Enr. : tarif).

Cession, 3138 et s. (BIC : plus-values professionnelles) ; 1740 et s. (RFPI : plus-values privées).

Dégrèvement immeubles vacants ou inexploités, 6130 et s. (TFB : dégrèvement) ; 8880 (CTX : délai de réclamation).

Échanges, 5112 (TVA immobilière), 1748 (RFPI : PV privées) ; 7061 et s. (Enr. : tarif).

Évaluation, 8114 (CF) ; 7195, 7202 (Enr.), 6551-1, 6552 (ISF).

Exonération, 6052-1 et s., 6056 (TFB).

Immeubles affectés à l'habitation, 2922 (BIC) ; 5136 (TVA immobilière) ; 7001 (Enr. : tarif) ; 6161 (TH), 6244 (CET).

Immeubles à usage mixte, 5136 (TVA immobilière).

Immeubles construits par le cédant, 2806 (BIC : Profits de construction).

Immeubles détenus en France par des sociétés étrangères, 6650 et s. (Taxe de 3 %).

Immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise, 3106 (BIC) ; 1755 et s. (RFPI : PV privées).

Immeuble neuf, 5149 (TVA immobilière), 5103 et s. (opérations immobilières).

Immeubles non affectés à l'exploitation (charges), 3003 (BIC : relevé de frais généraux).

Immeubles ruraux, 1677 et s. (RFPI : imposition des revenus).

Immeubles situés dans le Bas-Rhin, le Haut-Rhin et la Moselle, 6811 (Enr. : régime particulier).

Immeubles situés en Corse, 6911, 6915, 6944 (Enr. : tarif), 7303-2, 7310, 7313 (Enr. : successions), 7176, 7232 (Enr. : donations).

Immeubles situés dans les DOM-TOM, 7000 (Enr. : tarif).

Immeubles situés à l'étranger, 6990 (Enr. : tarif des droits).

Immeubles situés dans les zones franches urbaines, 6066 (TFB).

Immeubles utilisés pour les besoins de l'exploitation, 2069 (BA) ; 2922, 2975 (BIC).

Livraisons à soi-même d'immeubles, 4282 (TVA) ; 5105, 5111, 5115, 5121 et s. (TVA immobilière).

Location d'immeubles, 2922 (BIC) ; 3714 (IS) ; 4266, 4432 et s. (TVA).

Mise à disposition d'immeubles d'habitation, 4376 (TVA : exonération).

Mutation ou vente d'immeubles, 6981 et s., 7171 et s. (Enr.).

Opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, 5101 et s. (opérations immobilières réalisées dans le cadre d'une activité économique), 5148 et s. (opérations immobilières réalisées hors d'une activité économique).

Plus-values immobilières privées, 1740 et s. (RFPI : étude d'ensemble).

Régularisations des déductions, 4670 et s. (TVA).

Travaux sur immeubles, 5105 et s. (TVA).

Valeur vénale des immeubles, 7195, 7202 (Enr. : donations), 6551-1 (ISF).

Voir aussi **Bien, Construction, Logement, Monument, Plus-value privée, Propriété, Résidence**.

Immobilisations.

Acquisitions suite à apports, scissions, fusions de sociétés ou cessions d'établissements, 6095 (TFB).

Amortissement, 2091 et s. (BA) ; 2469 (BNC) ; 3011 (BIC).

Droit à déduction, 4601 et s. (TVA).

Immobilisations agricoles, 2068 et s. (BA : particularités).

Livraison à soi-même, 4273 (TVA).

Régularisation des déductions, 4670 et s. (TVA).

Tableau des immobilisations (obligations déclaratives), 2176 (BA) ; 2554 et s. (BNC) ; 3356 (BIC).

Impatriés.

Régime spécial d'imposition, 750 (RSA) ; 2420 (BNC).

Impayé.

Régularisation en cas d'impayés, 4622 et s. (TVA), 4963 (TVA agricole).

Implantation à l'étranger, 2455-2 (BNC).

Importation.

Base d'imposition, 4494 (TVA).

Définition, 4287, 4300 et s. (TVA), 4867 (TVA : régime des DOM).

Importations hors CE de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité, 4908 (TVA).

Importations en franchise, 4409 et s. (TVA).

Opérations exonérées à l'importation, 4390 et s. (TVA).

Transports de marchandises réalisés à l'importation, 4337 (TVA : exonération).

Imposition.

Imposition après rectification, 8232 et s., 8253 (CF : procédure).

Imposition commune des couples mariés ou pacsés, 14 et 14-1 (IR) ; 6503 (ISF).

Imposition par foyer fiscal, 13 et s. (IR).

Imposition d'office, 8263 et s. (CF : tableau récapitulatif).

Imposition des revenus exceptionnels ou différés, 99 et s. (IR).

Imposition tardive à l'impôt sur le revenu, 7742 (Rec. : paiement des acomptes).
Période d'imposition, 2175-1 (BA) ; 2438 (BNC) ; 2891 (BIC).
Voir aussi **Lieu d'imposition** et **Régime**.

Impôt.
Dégrèvement d'impôts, 2946 (BIC : produits).
Impôt déductible, 1634 (RFPI) ; 2457-2 (BNC) ; 2972 (BIC).
Impôt non déductible, 84 (IR) ; 2457-2 (BNC) ; 2973 (BIC).
Impôt sur les spectacles, 4361 (TVA : exonération).
Impôt à payer, 3066 (BIC : provisions).

Impôt de solidarité sur la fortune (ISF).
Étude d'ensemble, 6501 et s. (ISF).
Délai de reprise, 8324 (CF).
Paiement, 7768 (Rec.).

Impôt sur le revenu (IR).
Étude d'ensemble, 1 et s. (IR).
Délai de reprise, 8301 et s. (CF).
Minimum de perception, 38 (IR).
Paiement, 7735 et s. (Rec.).
Retard ou insuffisance de paiement, 8511 et s. (CF sanctions).

Impôt sur les sociétés (IS).
Étude d'ensemble, 3700 et s. (IS).
Délai de reprise, 8301 et s. (CF).
Paiement, 7815 et s. (Rec.).

Impôts fonciers.
Étude d'ensemble, 6001 et s. (IF).
Délai de reprise, 8315 et s. (CF).
Paiement, 7767 et s. (Rec. : TF et TH), 7826 et s. (Rec. : CET).

Imprimerie.
Travaux de composition et d'impression, 5000 et s. (TVA : taux).
Voir aussi **Édition** et **Presse**.

Imputation.
Imputation des crédits d'impôt, voir **Crédit d'impôt**.
Déficits, 55 et s. (IR).
Passif successoral, 7237 et s. (Enr.).
Impôts acquittés hors de France, 7259 (Enr. : successions), 6605 (ISF).
Retenue à la source, 555 et s. (IR : non-résidents) ; 3908 (IS).
Taxe sur la valeur ajoutée, 4622, 4641 (TVA : droit à déduction).

Indemnité.
Indemnités pour accident du travail, 721, 970 (RSA : exonération).
Indemnités versées aux agriculteurs, 2017-1, 2057-4, 2081 (BA) ; 4924, 4927, 4965 (TVA agricole) ;
Indemnités d'assurances, 2017, 2085, 2038 (BA) ; 721 (RSA) ; 2946, 3119 (BIC) ; 4457, 4458 (TVA :

base d'imposition).

Indemnités versées ou perçues par le bailleur, 1631 (RFPI) ; 2975 (BIC).

Indemnités de fin d'activité, de retraite ou de licenciement, 992 et s. (RSA) ; 723, 724 et s., 778 (RSA : modalités d'imposition) ; 2953, 2965, 3072 (BIC : déduction du résultat).

Indemnités de congés payés, 3070 et s. (BIC : déduction du résultat).

Indemnité d'éviction, 2447 (BNC : recettes).

Indemnités d'expropriation, 2057-4 (BA : forfait), 2079 et s. (BA : régime réel) ; 2947 (BIC) ; 1747 (RFPI : PV immobilières privées).

Indemnités perçues par les élus, 718 (RSA) ; 7751 (Rec. : retenue à la source).

Indemnités pour frais professionnels, 721, 726 et s., 734, 1091 et s. (RSA) ; 2965 (BIC).

Indemnités de tutorat, 2057-4 (BA : forfait), 2086 (BA : régime réel).

Indemnités versées aux artistes des tournées théâtrales et aux régisseurs de théâtres, 728 (RSA : champ d'application).

Indemnité de volontariat associatif, 732 et s. (RSA : exonération).

Voir aussi **Allocation, Prime**.

Indexation.

Produit d'une clause d'indexation, 1159 (RCM) ; 2999 (BIC).

Compléments de prix perçus en exécution d'une clause d'indexation, 1471-1 (RPPM : abattement), 1484-3 (RPPM : report d'imposition), 1517-2 et s. (RPPM : imposition immédiate des réances).

Indivision.

Établissement des impôts locaux, 6146 (TF).

Fin de l'indivision, 7300 et s. (Enr. : droit de partage).

Répartition des résultats d'une entreprise en indivision, 2825 (BIC).

Industrie, voir **Déchet.**

Inexploitation.

Inexploitation d'un immeuble à usage commercial ou industriel, 6131 (TFB : dégrèvement) ; 8858 (CTX : délai de réclamation).

Infirme, voir **Handicapé.**

Infirmière, Infirmier, 2400 (BNC) ; 4370 (TVA).

Informatique.

Comptabilité informatisée, 3349 (BIC) ; 8108, 8216, 8289 et s. (CF : contrôle).

Délai de conservation des documents, 8145-1 et s. (CF).

Édition d'imprimés fiscaux, 8121 et s. (CF : étude générale).

Infraction.

Étude d'ensemble, 8490 et s. (CF).

Commission des infractions fiscales (CIF), 8672 (CF : sanctions pénales).

Infractions relatives au recouvrement de l'impôt, 8511 et s. (CF : sanctions fiscales).

Recherche des infractions pénales, 8194 (CF).

Infractions relatives à l'assiette de l'impôt, 8499 et s. (CF : sanctions fiscales).

Ingénieur conseil, 2400 (BNC) ; 4253 (TVA).

Inondation, voir **Calamité agricole.**

Inscription.

Inscription des privilèges et hypothèques, 9608 et s. (PUF) ; 7874 et 7878 (Rec. : privilège du Trésor et hypothèque légale).

Inscrits maritimes, 6243 (CFE).

Insémination artificielle, voir **Coopérative, vétérinaire.**

Installation.

Amortissement des installations professionnelles, 3017, 3019 (BIC).

Installation anti-pollution, 2948 (BIC) ; 6095 (TFB : valeur locative).

Voir aussi **Agencement**.

Instance.

Devant le tribunal administratif, 8923 et s. (CTX).

Devant le tribunal de grande instance, 8982 et s. (CTX).

Instance de séparation de corps ou de divorce, 20-1 (IR).

Institution financière, voir **Banque.**

Instruction.

Instruction des requêtes devant le tribunal administratif, 8938 et s. (CTX).

Instruction des demandes gracieuses, 9060 et s. (CTX).

Instruction de l'appel devant la cour d'appel, 9006 et s. (CTX).

Instruction des requêtes devant la cour administrative d'appel, 9003 (CTX).

Instruction des instances devant le tribunal de grande instance, 8985 et s. (CTX).

Instruction des réclamations, 8873 et s. (CTX).

Mesures spéciales d'instruction devant le tribunal administratif, 8947 et s. (CTX).

Insuffisance.

Insuffisance de déclaration, 8301 et s. (CF : délai de reprise), 8207 et s. (CF : procédure de rectification), 8492 et s. (pénalités).

Insuffisance de prix ou de valeur déclarée, 8114, 8219-1 (CF).

Insuffisance de paiement, 8511 et s. (CF : sanctions).

Interdiction.

Interdiction de disposer d'un immeuble, 9612, 9632 (PUF : actes ou décisions judiciaires).

Interdiction d'exercer une activité professionnelle, 8684 (CF).

Interdiction d'opérer une mutation cadastrale, 9619, 9630 (PUF : sanction pour défaut de publicité).

Interdiction de participer aux commissions administratives, 8683 (CF).

Interdiction de créer, diriger ou gérer des AA et CGA, 8684 (CF).

Intéressement.

Associés d'exploitations agricoles, 716 (RSA).

Salariés, 721, 732 et s. (RSA) ; 5611 (Taxe sur les salaires) ; 3400 et s. (BIC).

Intérêt.

Contrats d'échange de taux d'intérêts, 2943 (BIC).

Dommages et intérêts, 4457 et s. (TVA).

Intérêts des avances faites par une société-mère, 2998 (BIC).

Intérêts des arrhes et acomptes, 4459 (TVA : base d'imposition).

Intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, 1159 et s. (RCM : imposition).

Intérêts des comptes bloqués d'associés, 3800 (BIC).

Intérêts de comptes courants d'associés, 2057-4 (BA) ; 2447 (BNC) ; 2995 et s. (BIC : limites de déduction).

Intérêts des comptes d'épargne-logement, 1160 (RCM : exonération).

Intérêts d'emprunt, 76 (IR : déduction du revenu global), 236 (IR : crédit d'impôt habitation principale) ; 1633-1 (RFPI : charges) ; 2011, 2099 (BA : charges) ; 820 et s. (RSA : souscription au capital de sociétés) ; 2464 (BNC : charges) ; 2991 (BIC : charges).

Intérêts moratoires, 2447 (BNC : recettes) ; 2946 (BIC : produits) ; 4453 et s. (TVA), 9019 et s. (CTX : étude d'ensemble).

Intérêts des prêts étudiants, 233 (IR : crédit d'impôt).

Intérêts de retard, 8492 et s. (CF : étude d'ensemble) ; 2974 (BIC : non déduction du résultat) ; voir aussi **Sanction**.

Intérêts statutaires des membres des coopératives agricoles, 2057-4, 2073 (BA).

Interlocuteur départemental, 8361 (CF).

Intermédiaire.

Intermédiaires pour des instruments financiers à terme, 8178 (CF : droit de communication).

Opérations des intermédiaires, 4236 et s., 4324 et s., 4345 (TVA : champ d'application), 4382 (TVA intracommunautaire), 4393, 4397, 4414 et s. (TVA : exonérations), 2211, 4466 et s. (TVA : base d'imposition), 4523 (TVA : fait générateur), 4621, 4654 (TVA : déduction), 5016 (TVA : prestations des agences de voyages).

Rémunérations versées aux intermédiaires, 2978 (BIC : charges).

Voir aussi **Commissionnaire, Courtier, Représentant**.

Internet.

Dépenses engagées lors de la création de sites, 2985 (BIC).

Mise en ligne de formulaires et déclarations, 6596 (ISF) ; 8124 (CF).

Service de presse en ligne, 6244 (CFE).

Souscription des déclarations par les particuliers, 316 (IR) ; 8124 (CF).

Terminaux à haut débit, 3036 (BIC : amortissement accéléré).

Interprète.

Imposition des revenus, 2411 (BNC).

Interprète de langues étrangères, 4257 (TVA : champ d'application).

Interprète des œuvres de l'esprit, 4257(TVA : champ d'application), 4551 (TVA : taux), 4822 et s. (TVA : franchise).

Intracommunautaire, voir **Acquisition intracommunautaire, Livraison, Opération.**

Invalide.

Abattement sur le revenu global, 87 (IR).

Exonération de taxe d'habitation, 6176-1 (TH).

Imposition des pensions, 920 et s. (RSA).

Nombre de parts, 90, 93-4 et s. (IR : quotient familial).

Inventaire.

Inventaire de biens mobiliers, 6807 (Enr.), 6916, 6932 (Enr. : tarif).

Inventaire des stocks, 2175-2, 2181 (BA) ; 3346 (BIC).

Inventeur.

Déclaration des droits, 2690 (BNC).

Imposition des droits, 2730 et s. (BNC) ; 4264 (TVA).

Imputation des déficits, 57-3 (IR) ; 2439 (BNC).

Retenue à la source, 507, 545-1 (IR : non-résidents).

Investissement.

Biens mobiliers d'investissement, 4273 et s., 4362 et s. (TVA).

Déduction pour investissement, 2116 (BA).

Investissement dans les DOM-TOM, 150 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 3957 et s. (IS : régime particulier) ; 3961 et s. (IS : déduction du résultat).

Investissement dans les SOFICA, 160 (IR : réduction d'impôt).

Investissement dans le secteur forestier, 118 et s. (IR : réduction d'impôt jusqu'au 31 décembre 2013), 119 et s. (IR : à compter du 1er janvier 2014.

Investissement immobilier locatif, 121 et s. (IR : réduction d'impôt).

Or d'investissement, 5059 et s. (TVA : régime spécial).

Provision pour investissement, 3094 (BIC : participation et intéressement).

Voir aussi **Amortissement, Déduction, Immobilisation, Société**.

ISF, voir **Impôt de solidarité sur la fortune (ISF).**

J

Jardin.

Entrepreneurs de jardins, 5604 (Taxe sur les salaires).

Jardin botanique (droit d'entrée), 4552 (TVA : taux).

Jardins familiaux (associations), 6248 (CFE) ; 6022 (TFNB : exonération).

JEI, voir **Entreprise.**

Jeton de présence.

Déclaration des jetons de présence 3380 et s. (BIC).

Limitation de la déduction, 3786-1 (BIC).

Modalités d'imposition, 1089 (RSA. art. 62) ; 711 (RSA).

Jeu.

Gains ou produits de jeux de hasard, 2408 (BNC : exonération) ; 4379 (TVA : exonération).

Jeux ou paris en ligne, 5405 et s. (TCA : prélèvements) ; 7450 (Enr.).

Jeux et manèges forains, 4554 (TVA : taux).

Jeux olympiques et paralympiques, 733 (RSA : exonération des primes versées aux médaillés).

Ouvrages de jeux de rôles, 4543 (TVA : taux).

Voir aussi **Cercle, Club**.

Joaillerie, voir **Bijouterie.**

Jouissance.

Mutation de jouissance, voir **Bail**.

Journal.

Voir **Presse** et **Édition**.

Journaliste.

Imposition de la rémunération, 706, 728-1 et s. (RSA).

Jugement.

Publication et affichage des jugements, 8683 (CF : sanctions pénales).

Droits d'enregistrement applicables aux jugements, 6815 et s. (Enr.).

Voir aussi **Arrêt, Pourvoi, Tribunal.**

Juridiction.

Juridiction contentieuse, 8683 et s. (CF : étude d'ensemble).

Juridiction gracieuse, 9050 et s. (CTX : étude d'ensemble).

Justification.

Demande d'éclaircissements ou de justifications, 6612 (déclaration ISF) ; 8268 et s. (CF : défaut ou insuffisance de réponse).

Justifications du passif, 6600 (ISF).

Voir aussi **Attestation, Exportation, Obligation, Relevé**.

L

Laboratoire.

Laboratoire d'analyses médicales, 2411 (BNC) ; 4370 (TVA), 4423 (TVA : exclusion de l'option).

Laboratoire départementaux vétérinaires ou d'analyses, 4253 (TVA : opérations imposables).

Laine, 4538 (TVA : taux réduit).

Lait.

Lait animal, 4536 (TVA : taux réduit).

Lait humain, 4370-1 (TVA : exonération), 4391(TVA : importation), 4423 (TVA : exclusion de l'option).

Lande, 2056 (BA : polyculture).

Lease-back, voir **Cession-bail (lease-back).**

Leasing, voir **Crédit-bail (leasing) et Location.**

Légion d'honneur.

Traitements attachés à la Légion d'honneur 733 (RSA).

Legs.

Droits d'enregistrement applicables aux legs, 6807, 7171 (Enr.).

Voir aussi **Don, Donation et Succession.**

Légume, 4538 (TVA : taux réduit).

Lever.

Lever terrestre, 9462 (Cad. : méthodes).

Levers photogrammétriques, 9466 (Cad.).

Libéralité, voir **Cadeau, Don et Donation.**

Librairie.

Edition des ouvrages de librairie, 5342 et s. (TVA : redevance).

Librairie indépendante, 6244 (CFE).

Licence.

Cessions de droits de licence, 4325 (TVA : opérations intracommunautaires).

Licence des débits de boissons, 7095 (Enr. : droit).

Licenciement.

Indemnité de licenciement, 724-3 et s. (RSA : limite d'exonération) ; 2965 (BIC : charges de personnel), 3072 (BIC : provision).

Licitation.

Règles d'imposition, 6933, 7310 (Enr. : droit d'enregistrement).

Publication des licitations, 9610 (PUF).

Lien direct, 4203 et s. (TVA).

« Lienemann ».

Location de logements à des personnes de revenus modestes, 1685 (RFPI).

Lieu d'imposition.

Généralités, 6865 et s. (Enr), 7176 (Enr. : succession)

Lieu d'imposition des impôts directs locaux, 6200 (TH), 5562 (CVAE), 6145 (TF).

Lieu d'imposition de l'impôt sur le revenu, 300 et s. (IR), 570 (IR : non-résident) ; 3342 (BIC).

Lieu d'imposition de l'impôt sur les sociétés, 3910 (IS).

Lieu d'imposition de l'impôt de solidarité sur la fortune, 6598 (ISF).

Lieu d'imposition de la TVA, 5140 (TVA immobilière).

Voir aussi **Domicile, Résidence et Territorialité de l'impôt.**

Lieux de vie et d'accueil, 4374-1 (TVA : exonération)

Limitation.

Limitation au droit de propriété, 9625 (PUF).

Limite.

Limite d'imposition, 2552 et s. (BNC : déclaration contrôlée) ; 2019 et s. (BA), 3307 (BIC : micro-entreprise) ; 4810 (TVA : la franchise en base).

Limite d'exonération, 36 et s. (IR) ; 3138 et s. (BIC : plus-values professionnelles).

Limite de propriété, 9458, 9504 (Cad.).

Liquidateur.

Mandataires et liquidateurs, 4254 (TVA).

Liquidation.

Erreur de liquidation de l'impôt, 8210 (CF : procédure).

Liquidation agréée de société, 3154 (BIC : plus-values).

Liquidation des droits de succession, 7243 et s. (Enr.).

Liquidation de l'impôt, 87-2 et s. (IR), 3867 et s. (IS : taux) ; 4600 et s. (TVA), 7815 (Rec. : IS).

Liquidation judiciaire, 1073 (RSA. art. 62) ; 734 (RSA) ; 5644 et s. (Taxe d'apprentissage), 5679 et s. (TPS : formation professionnelle) ; 4622 et s.. (TVA : imputation ou restitution), 4660 (TVA) ; 7975 (Rec.).

Remise des frais de poursuite et des pénalités, 8658 (CF).

Voir aussi **Cessation, Faillite.**

Livraison.

Facturation des livraisons, 4796 (TVA).

Livraison à soi-même (LASM), 4485 (TVA : base), 4504 (TVA immobilière), 4505 (TVA : fait générateur et exigibilité), 4929 (TVA agricole).

- de biens affectés aux besoins de l'entreprise, 4277 (TVA).

- d'immeubles, 5105, 5111 (base d'imposition), 5115 (fait générateur et exigibilité), 5139 (redevable), 5143 (liquidation de la TVA).

- d'ouvrages autoroutiers, 5147 (TVA).

- de travaux immobiliers, 4561 (TVA) ; 5105, 5111, 5115, 5139 (TVA).

Livraison de biens, 4203 et s. (TVA : territorialité), 4308 et s. (TVA : régime des ventes à distance), 4347 (TVA : régime des ventes à distance), 4935 (TVA : fait générateur - exigibilité), 2808 (BIC : profits de construction).

Livraison de boissons, 4959 (TVA).

Livraison pour le compte de maisons étrangères, 4343 et s. (TVA).

Livraison aux coopératives, 4930 et s. (TVA).

Livraison en franchise aux exportateurs, 4409 et s., 4392 (TVA).

Livraison à l'exportation, 4392 et s. (TVA).

Livraison intracommunautaires, 4904 et s. (TVA) :

- exonérées, 4381 et s., (TVA).

- de moyens de transport neufs, 5030 et s. (TVA).

- opérées par un bénéficiaire de la franchise en base, 4829 (TVA).

Livraison de marchandises par les coopératives, 4490-5 (TVA).

Livraison à des touristes étrangers, 4415 (TVA).

Livre.

Don à l'État de collection de livres, 7136, 7230 (Enr.).

Taxe en faveur du Centre national du livre, 5341 et s. (TVA) ; 7694 et s. (Rec.).

Taux de TVA applicable, 4533 (TVA : livres faisant l'objet d'interdiction), 4543 (TVA).

Tenue et communication des livres comptables, 2175-2 et s., 2181 (BA) ; 2580 et s., 3346, 3350 (BIC).

Voir aussi **Édition, Presse** et **Publication de presse**.

Livret.

Comptes sur livret, 3716 (IS : produits financiers).

Livret A, 1160, 1500-1 (RCM).

Livret de développement durable (LDD), 1160, 1500-1 (RCM).

Livret d'épargne-entreprise, 1160, 1500-1 (RCM) ; 2954 (BIC).

Livret d'épargne manuelle, 1160, 1500-1 (RCM).

Livret d'épargne populaire, 1160, 1500-1 (RCM).

Livret jeune, 1160, 1500-1 (RCM).

Local.

Cession de locaux destinés à être transformés en logements, 3777 (BIC : plus-values).

Évaluation foncière des locaux, 6091-1 et s. (IF).

Dépenses afférentes aux locaux professionnels, 846 et s. (RSA) ; 2457-2 (BNC : impôts et taxes déductibles), 2457-3 (BNC : loyers et charges déductibles), 2464 (BNC : intérêts d'emprunt), 2469 (BNC : amortissement) ; 2975 (BIC : loyers).

Locaux faisant l'objet d'une convention ou d'un contrat de résidence temporaire, 6125-1 (IF : abattement TFB).

Locaux professionnels, 6162 et s. (TH).

Location de locaux nus, 4266, 4546-1 (TCA).

Locaux sociaux, 6174 (TH), 6248 (CFE) ; 6091-2 et s., 6141 (IF).

Voir aussi **Logement, Habitation**.

Location-accession à la propriété.

Contrat de location-accession à la propriété, 6934 (Enr. : tarif des droits).

Imposition à la TVA immobilière, 5122 (TVA immobilière).

Location avec option d'achat, 4211 (TVA).

Location, Sous-location.

Biens donnés en location, 1682 (RFPI : amortissement « Périssol ») ; 1683 (RFPI : amortissement « Besson ») ; 1684 (RFPI : amortissement « Robien ») ; 3050 (BIC : amortissement des biens).

Biens pris en location, 2457-3 (loyers d'avance ou impayés), 2475 et s. (BNC : crédit-bail) ; 3050 (BIC : charges déductible).

Imposition des revenus locatifs, 122 et s. (IR : résidence de tourisme) ; 1682 (RFPI : amortissement « Périssol ») ; 1683 (RFPI : amortissement « Besson ») ; 2922 (BIC) ; 3714 (IS : collectivités sans but lucratif), 4266 (TVA).

Location d'immeubles :

- par les marchands de biens, 2813 (BIC).

- par les sociétés immobilières d'investissement (SII), 1970, 1972 (RFPI).

- par les sociétés non transparentes, 1964 (RFPI).

- par les sociétés transparentes, 1950 et s. (RFPI).

Location de garages, boxes, emplacements et remises, 4267, 4378, 4722 (TVA).

Location d'établissements industriels ou commerciaux, 1603 (RFPI) ; 2802 (BIC) ; 4266 (TVA).

Location meublée, 165 (IR : réduction d'impôt) ; 1603 (RFPI) ; 2804 (BIC : exonération), 3138 (BIC : Plus-values), 3720 (IS) ; 4266, 4378 (TVA : exonération), 4546 et s. (TVA : taux), 4718 (TVA : déclaration et paiement) ; 5150 (TVA : LASM) ; 6530 (ISF : exonération) ; 6172 (TH).

Location de terres et bâtiments à usage agricole, 2006 (BA).

Location de logements vacants, 1690 et s. (RFPI).

Location de logements consenties à des gendarmes, 1716-2 (RFPI).

Location de locaux ou matériel, 2457-3 (BNC).

Location de voitures automobiles, 2961 (BIC : dépense somptuaire) ; 4532 (TVA : taux) ; 5805 et s. (TFP : taxe sur les véhicules de société).

Voir aussi le mot correspondant à la nature du bien loué.

Location-vente.

Situation au regard de la TVA, 4209 (champ d'application), 4502 (exigibilité et fait générateur), 4514 (paiement successif).

Location-vente réalisées par des organismes d'HLM, 7026 (Enr.).

Voir aussi **Crédit-bail (leasing)**.

Logement.

Allocations de logement, 730 (RSA : APL).

Dépenses de logement , 4611 (TVA).

Cession d'un logement, 1742 et s. (RFPI : exonération de plus-value).

Logements concédés par nécessité absolue de service, 6052-4 (TFB : exonération).

Location de logement meublé, 1603 et s. (RFPI) ; 2821 (BIC : exonération) ; 4266, 4378 (TVA : exonération), 4546 et s. (TVA : taux), 4718 (TVA : déclaration et paiement) ; 6530 (ISF : exonération) ; 6172 (TH).

Logement appartenant à des organismes d'HLM, 6110, 6131-1 (IF).

Logement mis à la disposition :

- des salariés, 791, 1090 (RSA) ; 2965 (BIC).

- des associés, 1967 (RFPI) ; 6115 (IF).

Logement de l'exploitant, 2057-2, 2069 et s. (BA).

Logements locatifs sociaux, 5120 et s. (TVA : opérations immobilières), 5133 et s. (TVA immobilière : tarifs spéciaux en Corse et dans les DOM).

Taxe sur les logements vacants, 6334 et s. (IF) ; 7772 (Rec.).

Voir aussi **Avantage en nature, Habitation, Immeuble, Location** et **Déduction**.

Logiciel.

Amortissement des logiciels, 3035 (BIC).

Auteurs de logiciel, 4551 (TVA : taux réduit).

Cession de droits portant sur des logiciels, 2478 et s. (BNC : plus-values).

Concepteurs et éditeurs de logiciels de comptabilité ou de caisse, 8175 (CF : droit de communication).

Dépenses de conception des logiciels, 2978 (BIC).

Opérations portant sur des logiciels, 4205 (TVA).

Lot.

Lot des obligations, 1242 (RCM : retenue à la source).

Loterie nationale.

Mises et enjeux de la loterie nationale, 4379-5 (TVA : exonération).

Rémunération des organisateurs et intermédiaires, 4532 (TVA : taux).

Vendeurs de billets de la loterie nationale, 708 (RSA).

Lotissement.

Lotissement réalisé :

- par une personne physique, 2819 (BIC).

- par un marchand de biens, 2819 (BIC).

Opérations de lotissement, 2803, 2817 (BIC) ; 3728 (IS) ; 4767, 5138 (TVA) ; 7006 (Enr.).

Loto national.

Mises et enjeux du loto national, 4379 (TVA).

Rémunération des organisateurs et des intermédiaires du loto national, 4533 (TVA).

Louage, voir **Bail.**

Loueur.

Loueur ayant opté pour la TVA, 4432 et s. (TVA).

Loueur en meublé, 1603 et s. (RFPI) ; 2821 (BIC : exonération), 3145 (BIC : plus-values) ; 4266, 4378 (TVA : exonération), 4546 et s. (TVA : taux), 4718 (TVA : déclaration et paiement) ; 5150 (TVA : LASM) ; 6530 (ISF : exonération) ; 6172 (TH), 6244 (CFE).

Voir aussi **Location**.

Loyer.

Voir **Location**.

M

Machine.

Voir **Matériel**.

Magasinage.

Amortissement dégressif, 3019 (BIC).

Magasinage de biens, 4718 (TVA : exportation).

Magnétiseur, 2411 (BNC) ; 4370-4 (TVA).

Mainlevée.

Mainlevée d'hypothèque, 6935 (Enr. : tarif des droits) ; 9676 (PUF : radiation).

Maire.

Indemnité de fonction, 718 (RSA).

Allocation pour frais d'emploi, 728-6 (RSA : exonération).

Maison.

Amortissement des maisons, 3017 (BIC).

Évaluations foncières des maisons, 6091-1 (IF).

Maison de retraite, 4546 et s. (TVA : fourniture de repas) ; 6170-1 (TH).

Majeur.

Rattachement d'enfant majeur,18-1 ; 89 (IR).

Enfant majeur protégé, 6525 (ISF : activité professionnelle).

Majoration.

Abandon des majorations fiscales, 9830 (DJC : AA /CGA).

Majoration pour assistance d'une tierce personne, 921 (RSA).

Majoration en cas de procédure d'opposition à contrôle fiscal, 8521 (CF).

Majoration pour défaut ou retard dans la production de déclarations ou actes, 8499 et s. (CF).

Majoration de 10 % en cas de non-paiement ou de paiement tardif des impôts, 8511 et s. (CF).

Majoration pour insuffisance de déclaration, 2974 (BIC) ; 8501 et s. (CF).

Majoration pour non-respect de paiement par virement ou par télérèglement, 8526 (CF) ; 7729 (Rec.).

Maladie.

Indemnités journalières de maladie, 721 (RSA).

Succession des victimes de maladie, 7241 (Enr).

Voir aussi **Cotisation**.

« Malraux »

Réduction d'impôt, 162 (IR).

Ancien régime d'imputation des déficits, 1695 (RFPI).

Malus.

Malus applicable aux voitures polluantes, 7412 (Enr.) ; 7686 (Rec).

Mandat.

Droits d'enregistrement des mandats, 6899 (Enr.).

Mandat pour introduire une instance devant les tribunaux, 8931 (CTX).

Mandat pour réclamer au nom d'un tiers, 8867 et s. (CTX).

Mandataire.

Mandataires agréés, 2400 (BNC).

Mandataire fiscal, 4344-1 (TVA).

Mandataire-liquidateurs, 4254 (TVA).

Voir aussi **Courtier, Commissionnaire, Intermédiaire**.

Manège.

Jeux et manèges forains, 4554 (TVA).

Manifestation.

Manifestations sportives, 4324, 4371 (TVA).

Manifestations de bienfaisance, 5612 (TPS) ; 4371 (TVA).

Manœuvre frauduleuse, 8503 (CF : sanctions fiscales), 8671 et s. (CF : sanctions pénales).

Manquant.

Entrepositaires agréés, 4284 (TVA).

Maraîcher, 2051-2 (BA).

Marais salant, 2002 (BA).

Marchand.

Marchands ambulants, 4770 (TVA).

Marchand de biens.

Généralités, 5147 (TVA immobilière), 2812 et s. (BIC : plus-values).

Achat en vue de la revente, 5146 (TVA : régime spécial) ; 7006 (Enr.).

Obligations, 4768 (TVA) ; 2814 (BIC).

Profits réalisés par les marchands de biens, 2803, 2812 et s. (BIC) ; 5100 et s. (TVA immobilière).

Marchandise.

Marchandises neuves, 4367 (TVA) ; 7098-1 (Enr. : cession de fonds de commerce).

Ventes publiques de marchandises avariées, 7137 (Enr. : exonération).

Vols de marchandises, 3000 (BIC).

Voir aussi **Prélèvement** et **Stock**.

Marché.

Marché à terme d'instruments financiers (MATIF), de marchandises ou options négociables, 57-8 et s. (IR) ; 2404 (BNC) ; 1226, 1300 et s. (RCM) ; 2928 (BIC : profits), 3000 (BIC : pertes déductibles), 3091 (BIC : provision), 3106 (BIC : plus-values) ; 5003 (TVA).

Ventes sur les marchés, 4923 (TVA).

Marge.

Taxation sur la marge, 4887 et s., 4894 et s. (TVA).

Mariage.

Contribution aux charges du mariage, 73-1 (IR) ; 940 (RSA).

Imposition en cas de mariage, 25 (IR : déclaration), 28 et s. (IR : répartition des revenus), 92 et s. (IR : quotient familial).

Partage de biens, 7306 (Enr.).

Primes de mariage, 721 (RSA).

Marin.

Règles générales, 300 (IR : lieu d'imposition) ; 712 (RSA : rémunération à la part).

Vivres de bord fournis aux pêcheurs, 793 (RSA : vivres de bord).

Marine marchande, voir **Bateau, Bâtiment.**

Marquage des animaux.

Obligations particulières, 2175-2 (BA).

Marque.

Cession d'une marque de fabrique, 7099 (Enr.).

Voir aussi **Propriété**, Produits ou droits de la propriété industrielle.

Martinique, voir **Outre-mer.**

Masseur-kinésithérapeute, 2400 (BNC) ; 4370 (TVA).

Matériel.

Amortissement, 2469 (BNC) ; 3011 (BIC : principes généraux), 3017 (BIC : taux), 3019 (BIC : amortissement dégressif).

Petit matériel et outillage de faible valeur, 846 (RSA) ; 2457-3 (BNC) ; 2977 (BIC).

Maternité.

Imposition des allocations de maternité, 721 (RSA).

Matière.

Matières grasses, 4537 (TVA : taux).

Matières de récupération, voir **Déchet**.

Matières premières.

Matières premières destinées à l'industrie textile, 2978 (TVA).

MATIF, voir **Marché.**

Mayotte.

Abattement de taxe foncière sur les propriétés bâties, 6125-2 (IF).

Cotisation minimum, 6268-5 (CFE).

Investissements réalisés à Mayotte, 150 et s. (IR : réduction d'impôt).

Taxe additionnelle à la TFNB, 6339 (IF).

Taxes annexes à la cotisation foncière des entreprises (CFE), 6319, 6320, 6322 (IF).

Taxe d'habitation, 6183, 6184 (IF).

Territorialité , 1 (IR) ; 4392 (TVA).

Mécénat.

Dépenses de mécénat, 2984 et s. (BIC).

Médaille.

Médaille d'honneur du travail, 733 (RSA : gratification).

Médaille aux jeux olympiques, 733 (RSA : prime).

Médaille militaire, 733 (RSA : traitement).

Médecin.

Règles générales, 703 (RSA) ; 2400, 509, 2750 et s. (BNC) ; 4423 (TVA) ; 6250 (CFE)

Médecins propharmaciens, 4370, 4502 (TVA).

Médicament.

Médicaments destinés à la médecine humaine, 4580 et s. (TVA).

Médicaments vétérinaires, 4253, 4539, 4541 (TVA).

Vente de médicaments, 4502 (TVA).

Mensualisation.

Mensualisation de l'impôt, 7743 et s. (Rec. : IR), 7826 et s. (Rec. : CET), 7767 (Rec. : TH et TF).

Mention.

Mention en marge des actes, 9676 (PUF).

Mention expresse, 8493 (CF).

Mention en marge des publications ou des inscriptions, 9649, 9670, 9675 (PUF).

Mer.

Octroi de mer, 4301, 4452, 4867, 4875 et s. (TVA).

Mère, voir **Ascendant.**

Mesure.

Mesures conservatoires, 7887 et s. (Rec.).

Mesures de prévention contre la fraude, 8125 et s. (CF).

Métal.

Métaux précieux, 4532 (TVA : ouvrages) ; 1105 et s. (RPPM : taxe forfaitaire), 6512 (ISF).

Métayage.

Situation au regard des bénéfices agricoles, 2000 (BA : champ d'application).

Situation au regard de la TVA, 4439, 4924 (TVA).

Metteur en scène, 705 (RSA).

Meuble.

Amortissement, 3017 (BIC : taux).

Meubles de bureau de faible valeur, 2977 (BIC).

Dépôt de meubles non imposables, 6161 (TH).

Échange de meubles, 7069 (Enr.).

Évaluation des meubles meublants, 7194 (Enr. : donation), 7272 (Enr. : succession), 6552 (ISF).

Locations de meubles, 4265 (TVA).

Prisée de meubles, 6807, 6943 (Enr. : tarif).

Ventes de meubles, 1100 et s. (RPPM : plus-values) ; 7091 et s., 7130 (Enr.).

Voir aussi **Bien**.

Meublé.

Locations et sous-locations de locaux meublés :

- Cotisation foncière des entreprises, 6244 (CFE).
- Impôt sur le revenu, 1603 (RFPI) ; 2821 (BIC).
- ISF, 6525, 6530 (PAT).
- Plus-values, 3142 (BIC).
- Taxe d'habitation, 6172 (IF).
- TVA, 4378, 4546 et s. (TVA).

Micro-BNC.

Régime du micro-BNC, 2561 et s. (BNC).

Micro-entreprise (Micro-BIC).

Régime des micro-entreprises, 3307 et s., 3327 et s. (BIC).

Micro-foncier.

Régime du micro-foncier, 1655 et s. (RFPI).

Militaire.

Foyer militaire, 5601 (Taxe sur les salaires).

Solde versée aux militaires, 710 (RSA).

Pensions militaires, 93-1 (IR) ; 800, 902 (RSA) ; 8283-1 (CF).

Pécule versé aux militaires, 733 (RSA).

Mine, Minière.

Concessionnaires de mines, 2802 (BIC) ; 4268 (TVA) ; 5841 (TFP).

Production d'or en Guyane, 5842 (TFP : redevance minière).

Provision pour reconstitution des gisements, 3084 (BIC).

Recherche et exploitation de mines dans les DOM, 4866 (TVA).

Redevances, 2972 (BIC) ; 5841, 5842 (TFP).

Revenus des mines non exploitées, 1600 et s. (RFPI).

Mineur.

Enfants mineurs, 13, 18, 88 (IR) ; 6192 (TH : abattement).

Minimum.

Minimum de recouvrement, 38 (IR et Contributions sociales) ; 7612 (Rec. : IR), 7771 (Rec. : prélèvements sociaux).

Minitel, 4475 (TVA).

Mise en demeure.

Mise en demeure consécutive à une demande de justifications, 8270 (CF).

Mise en demeure pour défaut de déclaration, 8264 et s. (CF).

Mise en demeure de payer, 7860 et s. (Rec.).

Effets sur l'application des amendes fiscales et majorations de droits, 8500 (CF).

Mise en recouvrement.

Avis de mise en recouvrement, 8491-3 (CF) ; 7851 et s. (Rec.).

Irrégularité de la mise en recouvrement, 8905-2 (CTX : dégrèvement).

Mission.

Frais de mission, 727-3 (RSA) ; 2982, 3003 (BIC).

Mobilier.

Achats de mobiliers, 846 (RSA) ; 2457-3 (BNC) ; 2977 (BIC).

Amortissement du mobilier, 2469 (BNC) ; 3017 (BIC).

Travaux de conservation et de restauration, 161 (IR : réduction d'impôt).

Mobilité professionnelle.

Allègement de revenus fonciers, 1690-1 (RFPI : déduction).

Prime pour mobilité, 721 (RSA).

Modération.

Demande en modération, 9051 et s. (CTX).

Modération d'office, 9077 et s. (CTX).

Notion de modération, 8813, 8814 (CTX).

Voir aussi **Réduction, Remise, Gracieux.**

Modification, voir **Changement.**

Moins-value.

Moins-values professionnelles 2075 et s. (BA) ; 2474 et s. (BNC) ; 3109, 3120, 3154 et s. (BIC : fin d'exploitation).

Moins-values sur cessions :

- de biens immobiliers, 1767-1 (RFPI).

- de valeurs mobilières et droits sociaux, 57-5 et s. (IR).

Monaco.

Résidents de la Principauté de Monaco, 570 (IR), 582 (IR : transfert de domicile).

Territorialité, 4301 (TVA).

Monnaie.

Évaluation des avoirs et dettes en monnaies étrangères, 2896 (BIC).

Prêts en monnaies étrangères, 5393 (TCA : prélèvement spécial).

Monument.

Monuments historiques, 77 (IR), Travaux de conservation, 161 (IR : réduction d'impôt) ; 3714 (IS) ; 4371 (TVA) ; 7231 (Enr. : exonération des droits), 6516 (ISF).

Monuments aux morts, 4375 (TVA).

Visite de monuments, 4380, 4552, 4773 (TVA).

Moselle, voir **Alsace-Moselle.**

Motivation.

Motivations de l'avis émis par les commissions départementales, 8252 (CF).

Motivations des rectifications, 8218 et s. (CF).

Motivations des sanctions fiscales, 8378, 8630 et s. (CF).

Voir aussi **Pénalité**.

Motocyclette.

Amortissement exceptionnel des cyclomoteurs, 3038 (BIC).

Elément du train de vie, 8286-1 (CF : taxation).

Évaluation des frais kilométriques, 110-13 (IR : bénévole d'association), 833 (RSA : frais réels) ; 2457-8 (BNC).

Taux de TVA, 4532 (TVA).

Moyenne.

Système de la moyenne triennale, 2140 et s. (BA).

Moyens de transport.

Moyens de transport neufs :

- acquisitions intracommunautaires, 5038 et s. (TVA).

- cas particuliers, 5043 et s. (TVA).

- livraisons intracommunautaires, 5030 et s. (TVA).

Multipropriété, voir **Société de multipropriété ou de pluripropriété.**

Musée.

Visites de musées, 4371, 4552-1 (TVA : champ d'application).

Musicien, 705, 728-4 (RSA) ; 2400 (BNC).

Voir aussi **Artiste**.

Mutation.

Droits de mutation à titre gratuit, 6811 (Enr), 7171 et s. (Enr. : étude d'ensemble).

Mutation par décès, 6832, 7171 et s. (Enr.).

Mutation secrètes, 6842, 6988 (Enr.).

Mutation à titre onéreux, 6981 et s., 7091 et s. (Enr.).

Paiement des droits de mutation, 7638, 7784 et s. (Rec.).

Voir aussi **Succession, vente**.

Mutilé de guerre.

Pensions des mutilés de guerre, 970 (RSA : exonération).

Réduction des droits de mutation, 7253 (Enr.).

Mutuelle.

Exonération en faveur des mutuelles, 4001 (IS) ; 6239, 6248 (CFE) ; 5549 (CVAE).

Mytiliculteur.

Revenus des mytiliculteurs, 2002 (BA).

N

Naissance.

Primes de naissance, 721 (RSA).

Voir aussi **Prestation**.

Naisseur.

Remboursement forfaitaire, 4957 (TVA).

Voir aussi Culture, Culture spécialisée et Élevage.

Naturalisation.

Demande de naturalisation et de réintégration et déclarations d'acquisition de la nationalité à raison du mariage, 7417 (Enr.).

Navigation, voir **Navire.**

Navire.

Avitaillement des navires, 4338, 4394, 4405 (TVA).

Changement d'affectation des navires, 4286 (TVA).

Copropriétés de navires, 2802, 2825, 3013 (BIC).

Document relatif à la conduite des navires, 7406 (Enr.).

Navires de plaisance, 2961, 3003 (BIC) ; 4391, 4394, 4405 (TVA).

Voir aussi **Bateau**.

Négociant.

Négociant en bestiaux, 2016-2, 2021 (BA) ; 4923 (TVA) ; 9872-3 (DJC).

Négociant en biens d'occasion, œuvres d'arts, objets de collection ou d'antiquité, 4880 et s. (TVA).

Voir aussi **Agriculture** et **Animal**.

Neveu, Nièce.

Dons en faveur des neveux et nièces, 7251 (Enr. : abattement), 7269 (Enr. : exonération de droits).

Succession en faveur des neveux et nièces, 7251 (Enr. : abattement).

Non-concurrence.

Indemnité de non concurrence, 723 (RSA).

Non-conformité.

Délai de réclamation fondée sur la non-conformité de la règle de droit, 8811 et s. (CTX), 8853 (CTX : délai spécial).

Non-résident.

Lieu d'imposition des non-résidents, 300 (IR), 570 (IR : déclaration).

Plus-values de cessions de droits sociaux, 1510 et s. (RPPM).

Non-valeur.

Admission en non-valeur, 8817 (CTX).

Notaire.

Actes des notaires, 6806, 6826 (Enr.) ; 8595 (CF).

Droit de communication auprès des notaires, 8159 (CF).

Régime fiscal, 2447 (BNC) ; 4254 (TVA).

Note d'avoir, 4622 et s. (TVA).

Notification.

Notification de l'avis émis par les commissions départementales, 8252 (CF).

Notification de l'avis de mise en recouvrement, 7855 (Rec.).

Notification de la décision de l'administration, 8905 à 8905-3, 8908 (CTX : matière contentieuse), 9071

et s. (CTX : matière gracieuse).

Notification des jugements, 8968 (CTX).

Notification de la mise en demeure préalable aux poursuites, 7860 (Rec.).

Notification du montant des droits et pénalités, 8395 et s. (CF).

Notification en cas de procédure d'imposition d'office, 8272 (CF).

Notoriété.

Acte de notoriété, 6939 (Enr.).

Nourrice.

Revenus imposables des nourrices, 708, 783 (RSA).

Situation des employeurs de nourrice, 112 (IR : emploi à domicile), 227 (IR : crédit d'impôt) ; 5603, 5611 et s. (Taxe sur les salaires).

Nourriture.

Nourriture des animaux, 4539 (TVA).

Nourriture du personnel ou des dirigeants de l'entreprise, 4929 (TVA).

Voir aussi **Cantine** et **Repas**.

Noyer.

Terrains plantés en noyers, 6027-2 (TFNB : exonération).

Nue-propriété.

Amortissement des biens possédés en nu-propriété, 3011 (BIC).

Cession de la nue-propriété, 1740 et s. (RFPI : plus-value immobilière) ; 2806 (BIC : profit de construction).

Dépenses effectuées sur les immeubles par les nus-propriétaires, 1648-1 (RFPI).

Nue-propriété et droits de mutation à titre gratuit, 6853, 7189 (Enr.).

Situation du nu-propriétaire, 6520 (ISF).

Numéro.

Numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques, 8140-2 (CF).

Numéro individuel d'identification à la TVA, 4321, 4704 et s., 4800, 5032 (TVA).

O

Objet.

Objet d'art, de collection et d'antiquité, 4894 et s. (TVA) ; 1105 et s. (RPPM : taxe forfaitaire) ; 7198 (Enr. : succession), 7272 (Enr. : donation), 6536 (ISF).

Objet spécialement conçus pour la publicité, 3003 (BIC).

Vente soumise à la taxe sur les métaux et objets précieux, 1105 et s. (RPPM).

Objet d'occasion, voir **Bien**.

Obligation.

Obligation des adhérents des associations agréées ou des centres de gestion agréés, 9824 et s. (DJC).

Obligation alimentaire, 69 et s. (IR).

Obligations comptables des contribuables, 2175 et s., 2181 et s. (BA) ; 2580 et s. (BNC) ; 3346 et s., 3359 (BIC) ; 4785 et s. (TVA).

Obligation des dépositaires et tiers détenteurs de fonds, 7921 (Rec.).

Obligations fiscales des contribuables, 303 et s., 570 et s. (IR) ; 1666 et s. (RFPI) ; 2170, 2176 et s., 2030 et s. (BA) ; 2580 et s. (BNC) ; 5630 et s, 5644 et s., 5679 et s., 5725 et s. (TPS) ; 3341 et s., 3356 (BIC) ; 4702 et s. (TVA) ; 1785 (RFPI) ; 6596 (ISF) ; 6278 (CFE) ; 6150 et s. (TFNB et TFB).

Obligation de paiement par chèque, virement ou carte de crédit ou de paiement, 8126 et s., 8526 (CF).

Voir aussi **Déclaration, Paiement, Titre, valeur mobilière**.

Observation.

Observations présentées par le contribuable, 8229 et s. (CF : procédure de rehaussement).

Obtenteur.

Obtenteur de nouvelles variétés végétales (profits), 2196 (BA) ; 507, 545-1 (IR).

Occasion.

Automobiles d'occasion, 4532, 4899 (TVA).

Biens d'occasion, 3019 (BIC : amortissement), 4880 et s. (TVA).

Voir aussi **Objet**.

Occupation.

Autorisation d'occupation temporaire, 2003-2 (BA).

Octroi de mer, 4301, 4452, 4867, 4875 et s. (TVA).

Œuvre.

Dons à des oeuvres d'intérêt général, 110 et s. (IR : étude d'ensemble) ; 2984 et s. (BIC).

Oeuvre d'art, 2984 (BIC : dépenses d'acquisition), 3090 (BIC : provision) ; 4391, 4544, 4880 et s., 4894 et s. (TVA) ; 7230 (Enr.) ; 6536 (ISF) ; 8598 (CF : engagement relatif aux transmissions).

Oeuvres pornographiques ou d'incitation à la violence, 4533 (TVA : taux) ; 7771 (Rec.).

Voir aussi **Association**.

Office.

Cession d'offices ministériels, 6940, 7104 et s. (Enr.).

Offices et charges, 2441-1, 2550, 2792 (BNC).

Droit de timbre au profit de l'office des migrations internationales, 7690 (Rec.).

Offices de tourisme, 5019 (TVA).

Officier.

Lieu d'imposition des officiers de marine, 300 (IR).

Officiers publics ou ministériels, 2550, 2792 et s. (BNC) ; 4254 (TVA) ; 8594, 8595, 8677 (CF).

Solde de réserve des officiers généraux du cadre de réserve, 710 (RSA).

Offre.

Offre publique d'échange de titres, 3132 et s. (BIC).

Olivier.

Terrains plantés en oliviers, 6026 (TFNB : exonération).

Omission.

Omission d'écritures comptables, 8671-2 (CF).

Omission ou inexactitudes relevées dans une déclaration ou un acte, 8501 et s. (CF).

Omnipraticien, voir **Médecin.**

OPCVM, voir **Part, Action.**

Opérateur de jeux ou de paris en ligne, 5405 et s. (TCA) ; 7450 (Enr.).

Opération.

Opérations de banque, 2801 (BIC) ; 5002 et s. (TVA).

Opérations sur bons d'option, 57-8 et s. (IR) ; 1325 et s. (RCM) ; 2802 (BIC).

Opérations de bourse, 2403 (BNC).

Opérations immobilières, 4282, 4504, 5101 et s. (TVA).

Opérations occasionnelles, 4716 et s., 4738 (TVA).

Opérations de pensions de titres ou valeurs mobilières, 7128 (Enr.).

Opérations résiliées, annulées, impayées, 4622 et s. (TVA).

Opérations triangulaires intracommunautaires, 4357 et s. (TVA).

Opposabilité.

Opposabilité du bilan, 2904 (BIC).

Opposabilité aux tiers des actes publiés, 9614, 9617, 9627, 9633, 9635 (PUF).

Opposition.

Opposition à contrôle fiscal, 8273, 8521, 8693 (CF).

Opposition aux actes de poursuite, 7983 (Rec.).

Option.

Marché d'options négociables, 57-8 et s. (IR) ; 1317 et s. (RCM).

Opération sur bons d'option, 57-8 et s. (IR) ; 1325 et s. (RCM).

Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, 3704 (IS).

Option en matière de TVA sur opérations immobilières,) 5146 (TVA).

Option pour le paiement de la TVA (étude d'ensemble), 4424 et s. (TVA), 4828 (TVA : personnes bénéficiant de la franchise), 4437 (TVA : acquisitions intracommunautaires), 4525 (TVA : livraisons).

Option pour le régime du bénéfice réel ou du bénéfice réel simplifié, 2023 et s. (BA) ; 3319 et s. (BIC).

Option pour le régime de la déclaration contrôlée, 2550 et s. (BNC).

Option pour le régime des frais réels, 830 (RSA).

Option pour le régime réel, 1661 (RFPI) ; 3319 et s. (BIC)

Option pour le régime simplifié d'imposition en TVA, 4736 et s. (TVA), 4925 (TVA agricole).

Option pour le régime spécial d'imposition des agents d'assurances, 2650 et s. (BNC).

Option pour le régime spécial d'imposition des écrivains et compositeurs, 2677 et s. (BNC).

Option pour le retour au régime du forfait agricole, 2024 (BA).

Option de souscription ou d'achat d'actions, 721 (RSA) ; 3451 (BIC).

Reconduction automatique de l'option en cas de remboursement de TVA déductible, 4661, 4937 (TVA).

Or, Orfèvrerie.

Situation au regard de la TVA, 4386, 4391 4396, 5003, 5059 et s. (TVA).

Vente d'or soumise à la taxe sur les métaux précieux, 1105 et s. (RPPM).

Voir aussi **Ouvrage**.

Ordinateur.

Mise à disposition gratuite des salariés, 2984-1 (BIC : charge).

Ordures ménagères.

Enlèvement et traitement des ordures ménagères, 4248 et s., 4424 (TVA).

Taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM), 1634 (RFPI) ; 6330 (IF).

Organe humain.

Livraisons, commissions, courtages et façons sur les organes humains, 4370-1, 4385, 4391 (TVA : exonération), 4423 (TVA).

Organisation.

Cotisations versées à une organisation syndicale, 218 et s. (IR).

Organisation d'insolvabilité, 8671-1, 8673 (CF).

Organisme.

Formation par les organismes syndicaux ou politiques, 4374 (TVA : exonération).

Fusion d'OPCVM, 2937 (BIC).

Organismes agricoles, 5603 et s. (TPS : taxe sur les salaires) ; 6239 (CFE).

Organismes sans but lucratif, 110 et s. (IR : réduction d'impôt) ; 714-1 (RSA) ; 5601 (TPS) ; 2984 et s. (BIC : déduction) ; 3910 (IS) ; 4371 et s., 4409, 4993 (TVA), 4771 (TVA : obligations déclaratives) ; 6235 (CFE).

Organismes coopératifs, 5603-1 (TPS : Taxe sur les salaires) ; 3862 (IS).

Organismes des départements et communes, 3702 (IS).

Organismes de droit public, 3730 (IS : imposition) ; 4248 et s., 4269, 4376 (TVA : champ d'application), 4662 (TVA : droit à déduction).

Organismes de l'État, 3702 (IS) ; 4424 et s. (TVA).

Organismes étrangers ou internationaux, 1229 (RCM).

Organismes d'études et de recherches, 3033 (BIC).

Organismes d'HLM, 3728 (IS) ; 5119 (TVA immobilière) ; 7026 (Enr.) ; 6248 (CFE), 6110 (TFB : Zones urbaines sensibles).

Organismes mutualistes, 4001 et s. (IS).

Organismes de placement collectif immobilier (OPCI), 1602 (RFPI) ; 7129 (Enr.).

Organismes logeant des personnes défavorisées, 6177-2 (IF).

Organismes d'utilité générale ou corporative, 4371 et s. (TVA).

Voir aussi **Société** et **Groupement**.

Orphelin.

Pension alimentaire versée aux petits-enfants orphelins, 72-2 (IR).

Pension temporaire d'orphelin, 960 (RSA).

Oseraie, 2190 et s. (BA).

Ostéopathe, 4370 (TVA).

Ostréiculteur, 2002, 2017, 2051-2 (BA).

Outillage.

Valeur locative de l'outillage des établissements industriels, 6054 (TFB).

Voir aussi **Matériel**.

Outre-mer.

Agréments fiscaux pour investissement outre-mer, 9204-1 (SJ).

Régime applicable dans les départements d'outre-mer, 98 (IR), 150 et s. (IR : réduction d'impôt pour investissement), 580 (IR : transfert de domicile) ; 2200 (BA) ; 728-1 (RSA : indemnités de grand déplacement) ; 3270, 3280 (BIC) ; 3956 et s., 3985 (IS), 3961 et s. (IS : investissement) ; 2871 et s. (BIC : abattement) ; 4301, 4392, 4415, 4863 et s., 5134 (TVA) ; 7000, 7033, 7035 (Enr.) ; 6263, 6115, 6117, 6027-1, 6380 et s. (IF) ; 6682 (PAT : contribution à l'audiovisuel public).

Redevance minière en Guyane, 5842 (TFP).

Ouvrage.

Ouvrages composés de métaux précieux ou de pierres précieuses, 4532 (TVA : taux) ; 1108 (RPPM).

Ouvrages hydro-électriques concédés, 6145 (TF).

Ouvrages imposables à la taxe foncière, 6050-2 (IF).

Ouvrages publics établis pour la distribution d'eau potable, 6056 (TFB).

Ouvrages de circulation routière à péages, 5147 (TVA immobilière).

P

Pacte civil de solidarité (PACS).

Personnes liées par un PACS, 14, 29 (IR : imposition commune) ; 20 (IR : imposition séparée) ; 7204, 7278 (Enr. : exonération), 6503 (ISF : imposition commune).

Pacte d'actionnaires.

Exonération, 7206 et s. (Enr.) ; 6540 (ISF).

Paiement.

Délais de paiement particuliers, 7617 (Rec.).

Moyens de paiement des impôts, taxes, contributions, 7721 et s. (Rec. : généralités).

Paiement par remise de forêts, immeubles, œuvres d'art, titres, 7785 (Rec.).

Paiement des droits d'enregistrement, 7781 et s. (Rec. : règles générales).

Paiement par virement à la Banque de France, 7729 (Rec.).

Paiement de l'impôt sur le revenu, 7735 et s. (Rec. : généralités), 7737 et s. (Rec. : acomptes provisionnels), 7743 et s. (Rec. : paiement mensuel).

Paiement de l'impôt sur les sociétés, 7815 (Rec.).

Paiement des impôts locaux, 7673 et s. (Rec.).

Paiement de l'impôt sur les plus-values immobilières, 1791 et s. (RFPI), 1816 et s. (RFPI : prélèvement pour les non-résidents).

Paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune, 6604 (ISF) ; 7768 et s. (Rec.).

Paiement de la participation-formation, 5677 et s. (Participation formation) ; 7831 (Rec.).

Paiement de la retenue à la source, 550 et s. (IR : non-résidents) ; 7754 et s. (Rec.).

Paiement de la contribution de sécurité immobilière, 9735 (PUF).

Paiement des taxes sur le chiffre d'affaires, 7805 et s. (Rec. : généralités).

Paiement de la taxe sur les conventions d'assurances, 7507 (TCAS) ; 7729, 7799 (Rec.).

Paiement de la taxe sur les salaires, 7833 et s. (Rec.).

Paiement de la TVA, 4525 et s. (TVA : paiement d'après les débits) ; 7806 et s. (Rec.).

Paiement de la TVA agricole, 4938 (TVA agricole) ; 7811 et s. (Rec.).

Paiement de la TVA immobilière, 5143 (TVA immobilière).

Paiement de la taxe sur les voitures particulières des sociétés (TVTS), 5812 et s. (TFP) ; 7840 (Rec.).

Sursis de paiement, 7866 et s. (Rec : étude générale).

Télérèglement, 7727 (Rec.).

Parc.

Droits d'entrée dans les parcs, 4552 et s. (TVA : taux).

Parcs de stationnement (location), 4267, 4378, 4722 (TVA).

Parent.

Allocation de parent isolé, 730 (RSA : exonération).

Voir aussi **Ascendant, Personne**, Personne à charge.

Pari Mutuel.

Rémunération des organisateurs et des intermédiaires, 4530, 4532 (TVA : taux).

Parking.

Vente, 7001 et s. (Enr. : tarif).

Location, 4267, 4378 (TVA : champ d'application), 4722 (TVA : obligations des assujettis).

Parrainage.

Dépenses de parrainage, 2983 (BIC : charges déductibles).

Part.

Parts de propriété de navires, 3012 (BIC : amortissement).

Cession de parts sociales, 2011 (BA) ; 6870 (Enr. : délai de déclaration), 7115 et s. (Enr. : tarif).

Cession de parts de sociétés civiles professionnelles, 2782-3 (BNC : plus-values professionnelles).

Nombre de parts de quotient familial, 88 et s. (IR).

Parts de créateur d'entreprise,1057 (RSA : imposition).

Parts de fonds communs de créances, 1290 et s. (RCM) ; 7126 (Enr. : tarif).

Parts de fonds communs de placement, 1280 et s. (RCM).

Parts de fonds communs de placement à risques, 1284 et s. (RCM) ; 7125 (Enr. : exonération).

Parts de groupements agricoles fonciers, 7351 (Enr. : exonération) ; 6529 et s. (ISF : exonération).

Parts de groupements fonciers ruraux, 7222 (Enr. : exonération).

Parts de groupements forestiers (exonération), 7217 (Enr.) ; 6535 (ISF).

Parts d'OPCVM des entreprises, 3765 (IS).

Parts des salaires ou rémunérations saisissable, 7914 et s. (Rec.).

Parts sociales assimilées à des biens professionnels, 6526 et s. (ISF : exonération).

Parts de sociétés immobilières, 1740 et s. (RFPI : plus-values immobilières privées), 2806 (BIC : profits de construction), 1953, 1967 (RFPI : sociétés immobilières).

Parts ou actions de sociétés transmises à titre gratuit (pacte d'actionnaires), 7206 et s. (Enr. : exonération), 6518 (ISF).

Revenus des parts sociales, 1197 et s. (RCM).

Voir aussi **Titre de sociétés**.

Partage.

Donation-partage, 6941 (Enr. : tarif), 7282 et s., 7300 et s. (Enr. : réduction de droits).

Incidence d'un partage sur le bénéfice imposable, 2892 (BIC) ; 2805 (BIC : profits de construction).

Paiement du droit de partage, 7785 (Rec.).

Publication des actes de partage, 9622 (PUF).

Parti politique.

Dons et cotisations, 110-7 et s. (IR : réduction d'impôt).

Régime de taxation, 3716 (IS : imposition spécifique).

Participation.

Participation à la formation professionnelle continue, 5666 et s. (TPS : Étude d'ensemble) ; 2972 (BIC : impôt déductible) ; 8879 (CTX : instruction des réclamations) ; 7831 (Rec. : paiement).

Participation des employeurs à l'effort de construction, 5700 et s. (Étude d'ensemble) ; 2972 (BIC : impôt déductible) ; 7625 (Rec. : paiement).

Participation des salariés, 3400 et s. (BIC : étude d'ensemble) ; 732 et s. (RSA : exonération du bénéficiaire).

Plus ou moins values sur titres de participations, voir **Titre**.

Pas de porte.

Indemnité versée, 2975 (BIC : déduction).

Indemnité reçue, 1620 et s. (RFPI : imposition).

Passeport, 7403 et s. (Enr. : droit de timbre).

Passif.

Prise en charge du passif (apports en société), 7350 et s. (Enr. : tarif).

Voir aussi **Dette**.

Patrimoine.

Biens ayant figuré dans le patrimoine privé, 2075 et s. (BA) ; 3106 (BIC).

Gestion d'un patrimoine foncier, 4379-2 (TVA : exonération).

Patrimoine artistique national, 7136 (Enr. : droits) ; 9205 (SJ : agrément).

Patrimoine imposable, 6502-1, 6508 et s. (ISF).

Patrimoine professionnel, 2441 et s. (BNC) ; 2894 (BIC).

PBRD.

Personne bénéficiant du régime dérogatoire, 4229 et s. (TVA : étude générale), 4382 (TVA : livraison intracommunautaire), 4702, 4751 (TVA : obligations déclaratives).

Péage, 4477 (TVA : base d'imposition).

Pêche.

Contribution pour une pêche durable, 5401 (TCA).

Bateaux de pêche, 3055 (BIC : amortissement) ; 4386 (TVA : acquisition intracommunautaire), 4405 (TVA : exonération des exportations).

Dépenses non professionnelles, 2961 (BIC : réintégration).

Matériels de pêche, 4286, 4391 (TVA).

Investissements outre-mer dans le secteur de la pêche, 150 et s. (IR : réduction d'impôt).

Redevance sanitaire sur produits de la pêche et de l'aquaculture, 5313 et s. (TCA) ; 7665 (Rec.).

Sociétés de pêche artisanale, 163 (IR : réduction d'impôt) ; 6243 (CFE), 6318 (IF).

Ventes de produits de la pêche, 4377 (TVA : exonération), 4538 (TVA : taux).

Marin pêcheur, 712 (RSA : rémunération à la part), 793 (RSA : exonération des vivres de bord).

Marins professionnels en eau douce, 4924 (TVA : imposition).

Voir aussi **SOFIPÊCHE**.

Pédicure, 2400 (BNC) ; 4370 (TVA : exonération).

Peine, voir **Sanction.**

Peintre.

Artiste - peintre, 2400 (BNC) ; 4822 et s. (TVA : franchises).

Pénalité.

Étude d'ensemble, 8490 et s. (CF).

Contentieux, 8491-4 (CF).

Déduction, 2974 (BIC).

Information du contribuable vérifié, 8394 et s. (CF).

Motivation, 8633 (CF).

Recouvrement, 8637 (CF) ; 7810 et s. (Rec. : privilège du Trésor).

Solidarité, 8640 et s. (CF).

Tableau des principales pénalités, 8636 (CF).

Voir aussi, **Sanction**.

Pension.

Étude générale, 900 et s. (RSA).

Abattement sur les pensions, 989 (RSA) ; 520 (IR).

Cotisations versées en vue de la retraite, 800 et s. (RSA : déduction).

Déclaration du débiteur, 8522-2 (CF : sanction pour défaut de déclaration).

Imposition, 800 et s., 985 et s. (RSA).

Pensions exonérées, 960, 970 (RSA).

Prise en pension d'animaux, 2007-2, 2073 (BA) ; 4921 (TVA agricole).

Retenue à la source, 512 et s. (IR : non-résidents).

Logement et pension (prestations hôtelières), 4546 et s. (TVA : taux).

Voir aussi **Rente**.

Pension alimentaire, 69 et s. (IR : déduction) ; 940 et s. (RSA : imposition)

PEP.

Plan d'épargne populaire, 1331 (RCM : étude d'ensemble).

Pépiniériste, 2005-1, 2051-2 (BA).

PEPS.

Règle Premier entré, Premier sorti, 3130 (BIC).

PERCO.

Plan d'épargne pour la retraite collectif, 3450 (BIC).

Péréquation, 6012 (IF).

« Périssol », 1682 (RFPI : amortissement des logements neufs).

Perle, voir **Pierre précieuse.**

Permis.

Permis de chasser, 7407 (Enr. : droit de timbre).

Permis de conduire, 7408 (Enr. : droit de timbre).

Suspension du permis de conduire, 8684 (CF : sanctions pénales).

PERP.

Plan d'épargne retraite populaire, 80 et s. (IR : déduction des cotisations).

Personne.

Personne âgée, infirme ou veuve, 74 (IR : avantage en nature), 87 (IR : abattement) ; 5603 (Taxe sur les salaires : exonération) ; 6176-1 et s. (TH : exonération), 6086 (TFB : exonération).

Personne bénéficiant du régime dérogatoire de TVA, voir **PBRD**.

Personne à charge, 88 et s., 93-4 et s. (IR) ; 7252 (Enr. : réduction des droits) ; 6564 (ISF : réduction de l'impôt) ; 6192 (TH : abattement obligatoire).

Personnes morales, 3701 et s. (IS : champ d'application).

Personnes morales de droit public, 3730 (IS : imposition) ; 4248 et s., 4269, 4376 (TVA : champ d'application), 4662 (TVA : droit à déduction).

Personnes non-domiciliées en France, 500 et s. (IR : non-résidents) ; 1800 et s. (RFPI : PV immobilières privées) ; 2815 et s. (BIC : prélèvement sur les profits des marchands de biens) ; 7183 et s. (Enr. : territorialité).

Services d'aide à la personne, 4568 (TVA : taux).

Personnel.

Biens et services affectés aux besoins du personnel, 4929 (TVA agricole : LASM).

Déduction des charges de personnel, 2094 (BA) ; 2457-1 (BNC) ; 2964 et s. (BIC).

Mise à disposition de personnel, 4325, 4376 (TVA).

Perte.

Pertes afférentes à des opérations réalisées à l'étranger, 3756 (IS : territorialité).

Pertes de bétail, 2063 (BA : réduction du forfait) ; 6040 (TFNB : dégrèvement).

Pertes sur cessions de valeurs mobilières, 1472 et s. (Plus-values sur biens meubles incorporels).

Pertes exceptionnelles ou sur exercices antérieurs, 3000 (BIC : déduction).

Pertes sur marché à terme, sur bons d'options, ou sur options négociables, 57-8 et s. (IR) ; 2439-1 (BNC).

Pertes de récoltes, 2062 et s. (BA : réduction du forfait) ; 6039 (TFNB : dégrèvement) ; 8858 (CTX : délai de réclamation), 8865 (CTX : réclamation collective).

Pertes à terminaison, 3100 (BIC : provision).

Voir aussi **Moins-value**.

Pétrole.

Provision pour reconstitution des gisements, 3083 (BIC).

Régime spécial TVA, 4980 et s. (TVA).

Peupleraie, 2190 et s. (BA : régime particulier).

Pharmacien, propharmacien, 4370, 4502 (TVA).

Photographe, photographie.

Exonérations, 6247 (CFE).

Droits d'auteurs perçus, 2405 (BNC).

Photographes de journaux de mode, 2411 (BNC).

Matériel de photographie, 4532 (TVA : taux).

Pièce détachée, 4478 (TVA : base d'imposition).

Pierre précieuse, 4415 (TVA : champ d'application), 4532 (TVA : taux) ; 1105 et s. (RPPM : taxe forfaitaire).

Pigiste, 706 (RSA).

Pilote.

Pilote d'école d'aviation et de navigation, 2411 (BNC) ; 4269 (TVA).

Pilote de port maritime, 710 (RSA).

Pisciculteur, 2002 (BA).

Placement.

Placements financiers des non-résidents, 6539 (ISF).

Produits ou revenus de placement, 1207 et s. (RCM).

Placement en report, 1159 (RCM).

Titres de placement, voir **Titre**.

Plafonnement.

Plafonnement des impôts directs en fonction du revenu (bouclier fiscal), 9090 et s. (CTX : étude d'ensemble) ; 6595 (ISF) ; 6207 (TH), 6080 (TFB).

Plafonnement de certains avantages fiscaux au titre de l'impôt sur le revenu, 101-1 (IR).

Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, 6284 (CFE).

Plafonnement de l'ISF, 6590 (PAT).

Plafonnement de la taxe d'habitation, 6180 et s. (IF).

Plafonnement du quotient familial, 96 (IR).

Plainte.

Plainte pour détournement d'objets saisis, 7918 (Rec.).

Plaisance.

Bateaux et résidences de plaisance, 2961 (BIC : charges somptuaires).

Voir aussi **Location**.

Plan.

Plan comptable, 3347 (BIC).

Plan social, 724, 724-6 (RSA : indemnités perçues).

Plan de règlement, 7861 (Rec. : suspension des poursuites).

Plan cadastral, 9411 et s. (Cad.).

Plan d'épargne.

Plan d'épargne en actions (PEA), 950 (RSA : exonération) ; 1340 et s. (RCM : étude d'ensemble).

Plan d'épargne entreprise, 732 et s. (RSA : exonération) ; 3446 et s. (BIC : généralités).

Plan d'épargne inter-entreprises, 3448 (BIC).

Plan d'épargne logement, 1160 (RCM : exonération).

Plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO), 3450 (BIC).

Plan d'épargne populaire (PEP), 1331 (RCM : généralités).

Plante, 4538 (TVA : taux).

Pluripropriété.

Voir **Société de multipropriété ou de pluripropriété**.

Plus-value privée.

Plus-value de cessions de valeurs mobilières et de droits sociaux, 1400 et s. (RPPM : étude

d'ensemble).

Plus-value de cessions d'immeubles et de droits immobiliers, 1740 et s. (RFPI : étude d'ensemble).

Plus-value de cessions de biens meubles autres que les valeurs mobilières, 1100 et s. (RPPM : étude d'ensemble).

Plus-value de cession de métaux et objets précieux, 1117 et s. (RPPM : option pour le régime de droit commun des plus-values).

Plus-value professionnelle.

Étude d'ensemble, 3105 et s. (BIC).

Plus-values professionnelles à court ou long terme, 2075 et s. (BA) ; 2474 et s. (BNC) ; 3108 et s. (BIC).

Plus-value de cession de droits sociaux ou de parts par les membres d'une société de personnes, 2011 (BA) ; 2894, 3177 (BIC).

Plus-value réalisée dans le cadre d'un groupe, 4064 et s. (IS : régime de groupe).

Plus-value d'apport (fusion, scission, apport partiel d'actif), 2075-1 (BA) ; 2486 et s. (BNC) ; 3168 et s. (BIC) ; 4035 et s. (IS).

Plus-value et fin d'exploitation ou décès, 2474 et s., 2792 et s. (BNC) ; 3154 et s. (BIC).

Plus-value de liquidation ou de transformation agréées de sociétés, 3154 (BIC).

Podologue, 4370 (TVA : exonération).

Poisson, 4538 (TVA : taux).

Pôle de compétitivité.

Allègements fiscaux, 2853 et s. (BIC) ; 6071 (TFB) ; 9256 (SJ : accord préalable).

Pôle emploi

Allocations perçues, 719, 720 (RSA).

Cotisations versées, 2966 (BIC).

Pollution, voir **Assainissement et Installation.**

Polyculture.

Exploitations de polyculture, 2051-1, 2056 (BA : forfait).

Porc.

Amortissement accéléré d'une porcherie, 2091-2 (BA).

Elevage industriel, 2018 (BA : régime d'imposition).

Pornographie, 4533, 4551 (TVA : taux) ; 7841 et s. (Rec. : prélèvement spécial ou taxe spéciale).

Portefeuille-titres.

Plus-values ou moins-values, 3825 (IS).

Provision pour dépréciation, 3126, 3128 (BIC).

Port.

Anneau d'amarrage (cession d'action ou part de jouissance), 7120 (Enr.).

Exonération des ports autonomes, 3730 (IS) ; 6237 (CFE).

Mise à disposition d'installations portuaires, 4267 (TVA : imposition).

Opérations portuaires, 4338, 4405 (TVA : exonération).

Position de l'administration.

Prise de position de l'administration, 9242 et s. (SJ : procédure d'accord tacite).

Poulailler, 2091-2 (BA : amortissement accéléré).

Pourboire.

Imposition des pourboires, 718 (RSA) ; 4472 et s. (TVA) ; 3373 (déclaration par les employeurs).

Poursuite.

Poursuites correctionnelles, 8672 et s. (CF : étude d'ensemble).

Poursuites en recouvrement, 7905 et s. (Rec.).

Suspension des poursuites en recouvrement, 7861 (Rec.).

Pourvoi.

Pourvoi en cassation, 9009 et s. (CTX : étude d'ensemble).

Pourvoi gracieux, 9076 (CTX : recours).

Voir aussi **Recours**.

Pré.

Prairie naturelle, herbage, pâturage et lande, 6041 (TFNB : dégrèvement spécial).

Préavis.

Indemnité de préavis, 723, 778 (RSA : imposition).

Voir aussi **Délai, Congé**.

Préemption.

Droit de préemption, 7020 (Enr.).

PRÉFON.

Arrérages payés par la PRÉFON, 902 (RSA : imposition).

Cotisations versées à la PRÉFON, 80 (IR : déduction du revenu).

Prélèvement.

Prélèvement sur base d'imposition élevée, 6182-2, 6338 (IF).

Prélèvement de biens mobiliers d'investissement, 4273 (TVA : LASM).

Prélèvement d'échantillons et cadeaux de faible valeur, 4275 (TVA).

Prélèvement d'office sur bons et titres anonymes, 7425 et s. (Enr.) ; 7620, 7796 (Rec.).

Prélèvement de marchandises par l'exploitant, 2002, 2017, 2017-1, 2073, 2104 (BA : imposition) ; 2893 (BIC : imposition) ; 4270 et s., 4485 (TVA : imposition), 4929 (TVA agricole : LASM).

Prélèvement de marchandises pour le personnel, 2963 (BIC : avantage en nature).

Prélèvement pour frais d'assiette, de recouvrement, de dégrèvement et de non-valeurs, 6983 (Enr.) ; 6182-2 (IF).

Prélèvement libératoire ou non libératoire, 1249 et s. (RCM).

Prélèvement mensuel, 7743 et s. (Rec. : IR), 7766 et s. (Rec. : TH et TF), 7826 et s. (Rec. : CET).

Prélèvement social et contribution additionnelle, 1562 et s. (RPPM) ; 7761-5 (Rec.).

Prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine et les produits de placements, 1579 et s. (RPPM).

Prélèvement spécial sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique, 5386 et s. (TCA) ; 7841 et s. (Rec.).

Prélèvements sur les jeux et paris en ligne, 5405 et s. (TCA).

Prélèvement sur les revenus des non-résidents, 3905 et s. (IS) ; 1800 et s. (RFPI : plus-values immobilières privées) ; 7769 et s. (Rec.).

Prélèvement sur les sommes versées par les assureurs en cas de décès, 7531 et s. (TCAS) ; 7799 (Rec.).

Prélèvement sur les produits de placements à revenu fixe, 1225 (RCM) ; 8313 (CF : droit de reprise) ; 7761 et s. (Rec.).

Prélèvement relatif à la construction navale, 2972 (BIC : charges).

Prélèvement spécial sur les écarts de conversion des prêts en monnaie étrangère, 5393 (TCA) ; 7630 (Rec.).

Préretraite, 720 (RSA : imposition).

Voir aussi **Retraite**.

Prescription.

Prescription de l'action de l'administration, 8300 et s. (CF : étude d'ensemble).

Délai général de reprise 8301 et s. (CF : impôts directs), 8315 et s. (CF : impôts locaux), 8318 et s. (CF : TCA), 8327 et s. (CF : Enr., Taxe de publicité foncière, Timbre, ISF), 8335 à 8338 (CF : pénalités fiscales).

Délai spécial de reprise en cas d'activités occultes, 8304 et s. (CF : IR et IS), 8317 (CF : CET), 8321 (CF : TCA).

Délais spéciaux particuliers, 8311 à 8311-3 (CF : IR et IS), 8316 (CF : IDL), 8333 (CF : droit de timbre).

Effets de la prescription, 8340 (CF).

Inopposabilité de la prescription, 8312 et s. (CF : IR et IS), 8322 (CF : crédit de TVA), 8345 (CF : déchéance d'agrément), 8346 (CF : compensation en cas de réclamation).

Interruption ou suspension de la prescription, 8347 et s. (CF), 8225 (CF : effet de la proposition de rectification).

Prescription abrégée, 8325 et s. (CF : Enr., Taxe de publicité foncière, Timbre, ISF).

Prescription de l'action pénale, 8673 (CF).

Prescription de l'action en recouvrement, 7986 et s. (Rec.).

Prescription décennale, prescription longue 8329 et s. (CF : Enr., Taxe de publicité foncière, Timbre, ISF).

Prorogation des délais de prescription, 8341 (CF : agissements frauduleux), 8342-1 à 8342-3 (CF : assistance internationale).

Préservatif, 4541-1 (TVA : taux).

Présomption.

Présomption d'utilisation des allocations pour frais d'emploi, 728-4 (RSA : exonération).

Présomption de propriété, 7189 (Enr.), 6523 (ISF).

Voir aussi Preuve.

Presse.

Agences, éditeurs ou entreprises de presse, 6244 (CFE).

Diffuseurs de presse, 6273 (CFE).

Entreprises de presse, 3074 (BIC : provision).

Publications de presse, 4580 et s. (TVA : taux), 4864 (TVA : taux DOM).

Régime spécial, 4991 et s. (TVA).

Service de presse en ligne, 6244 (CFE).

Prestataire.

Registre spécial des déplacements de biens dans la communauté, 4778 (TVA).

Prestation.

Prestation compensatoire en cas de divorce, 73 (IR : déduction du revenu), 146 et s. (IR : réduction

d'impôt) ; 6827 (Enr. : droit fixe), 7264 (Enr. : droit de mutation).

Prestations familiales, 730 (RSA : exonération).

Prestations groupées passibles de taux différents, 4530 (TVA : taux).

Prestations sociales, 721 (RSA : imposition).

Prestations spécifique dépendance, 960 (RSA : exonération).

Prestation de service.

Imposition des prestations de service, 4220 (TVA : champ d'application), 4300 et s. (TVA : territorialité), 4465 et s. (TVA : base d'imposition), 4509 et 4524 et s. (TVA : fait générateur et exigibilité).

Fourniture de prestation de service à un salarié, 722 (RSA : avantage en nature).

Prestations de services agricoles, 4545 et s. (TVA : taux).

Prestation de service à soi-même, 4276 (TVA : champ d'application), 4485-1 (TVA : base d'imposition), 4505 (TVA : fait générateur et exigibilité).

Prestations de services entre collectivités locales, 4427 (TVA).

Prestations de services connexes à l'exportation de biens, 4400 et s. (TVA : exonération).

Prêt.

Déclaration des contrats de prêts, 1502 et s. (RPPM).

Prêt à un associé, 1197 et s. (RCM).

Prêt à la consommation, 4206 (TVA : champ d'application).

Prêts locatifs aidés, 5119 et s. (TVA immobilière), 5134 (TVA immobilière : DOM).

Prêts de titres, 2927 (BIC : produits financiers).

Voir aussi **Emprunt** et **Intérêt**.

Preuve.

Charge et administration de la preuve en matière contentieuse, 8891 et s. (CTX : étude d'ensemble).

Charge de la preuve en cas d'imposition d'office, 8275 (CF), 8892 (CTX).

Charge de la preuve du délit pénal, 8674 (CF : sanctions pénales).

Charge de la preuve en matière d'infractions fiscales, 8634 (CF : sanctions pénales).

Prime.

Primes d'ancienneté, d'assiduité, de caisse, de dépaysement, de froid, de mariage de mobilité, de naissance, de pénibilité, de responsabilité, de risques, de sujétions ou de transport, 721 (RSA : rémunérations accessoires).

Prime d'amélioration de l'habitat rural, 1677 (RFPI : recettes).

Prime d'aménagement du territoire, 2948 (BIC : modalités d'imposition).

Prime d'arrachage de vignes, 2017, 2057-4, 2082 (BA : modalités d'imposition).

Prime d'assurances, 1678 (RFPI : déduction) ; 2457-3, 2459 (BNC : charges) ; 2980 (BIC : charges).

Prime à la construction, 2950 (BIC : modalités d'imposition) ; 1972 (RFPI : modalités d'imposition).

Prime d'encouragement à l'abandon de la production laitière, 2017-1, 2080 (BA) ; 4924 (TVA).

Prime d'épargne logement, 1160 (RCM : exonération).

Prime d'épuration versées par les agences de l'eau, 4427 (TVA).

Prime d'équipement, 2017-1 (BA : régime d'imposition) ; 2948 (BIC : modalités d'imposition), 3032 (BIC : amortissement exceptionnel).

Prime de localisation de certaines activités tertiaires, 2948 (BIC : modalités d'imposition).

Prime aux sportifs médaillés olympiques, 733 (RSA : exonération).

Prime régionale à la création d'entreprises ou à l'emploi, 2948 (BIC : modalités d'imposition).

Prime de remboursement des obligations ou autres revenus de créances, 1153 (RCM) ; 2938 (BIC).

Prime de retrait des terres arables, 2017, 2084 (BA).

Prime aux sorties de flotte, 2948 (BIC).

Voir aussi **Indemnité, Allocation, Subvention**.

Prime pour l'emploi (PPE), 250 et s. (IR : étude d'ensemble).

Prise de vue, 9469 (Cad.).

Prisée de meuble, 6807, 6943 (Enr.).

Privatisation.

Échanges de titres consécutifs à une loi de privatisation, 3135 (BIC).

Privilège.

Inscription des privilèges, 9615, 9646 (PUF).

Privilège des architectes et entrepreneurs, du copartageant créancier de soulte, des créanciers et légataires, du prêteur de deniers, 9640 (PUF).

Privilège des auteurs, compositeurs et artistes, des frais de justice, des salariés, 9638 (PUF).

Privilège de la séparation des patrimoines, 7881-2 (Rec.).

Privilège du Trésor, 7871 et s. (Rec.).

Prix.

Dissimulation, insuffisance de prix, 8114 (CF) ; 8219-1, 8502 et s. (CF : procédure et sanction).

Prix académiques, 2447 (BNC : imposition).

Prix de cession d'un immeuble, 1761 (RFPI : PV immobilières) ; 6992 (Enr. : mutation à titre onéreux).

Prix imposable à la TVA, 4450 et s. (TVA : base d'imposition).

Prix reçus lors de courses de chevaux, de concours agricoles, de foires-expositions, 4927 (TVA agricole : exonération).

Prix de revient d'un immeuble, 5111 (TVA immobilière), 1764 (RFPI : Plus-values immobilières).

Prix de revient des stocks, 2102 et s. (BA : évaluation).

Prix de transfert, 8292 et s. (CF : droit de contrôle), 9262 (SJ : accord préalable).

Provision pour hausse des prix, 3100 et s. (BIC).

Procédé de fabrication, 2730 et s. (BNC) ; 3005 (BIC).

Voir aussi **Propriété**, Produits ou droits de la propriété industrielle, **Cession**.

Procédure.

Conséquences des erreurs de procédure d'imposition, 8430 (CF : généralités).

Droit fixe de procédure, 6817 (Enr. : instances pénales).

Procédure de l'abus de droit, 8261 et s. (CF : étude d'ensemble) ; 9279 et s. (SJ : non-application).

Procédure collectives, 7970 et s. (Rec.).

Procédure contentieuse, 8840 et s. (CTX : étude d'ensemble).

Procédure de fixation du forfait agricole, 2052 et s. (BA).

Procédures d'imposition d'office, 8200-3 (CF : généralités), 8263 et s. (CF : étude d'ensemble).

Procédure obligatoire devant le service des impôts, 8840 et s. (CTX : réclamations préalables).

Procédure de rectification contradictoire, 8207 et s. (CF : étude d'ensemble).

Procédure du référé, 9017 et s. (CTX : généralités) ; 7984 (Rec. : suspension des poursuites).

Procédure de régularisation, 8260 et s. (CF : étude d'ensemble).

Procédure de taxation d'office, 8263 et s. (CF : étude d'ensemble).

Voir aussi **Vérification**.

Procédure TDFC.

Procédure de transfert des données fiscales et comptables, 3367 et s. (BIC : étude générale).

Procédure TéléTVA, 4728 (TVA) ; 3362 et s. (BIC : étude d'ensemble).

Procès-verbal.

Procès-verbal d'aménagement foncier, 9631 (PUF).

Procès-verbal d'adjudication, 6806 (Enr.).

Procès-verbal du service du cadastre, 9624 (PUF).

Procès-verbal de délimitation, 9505 (Cad.).

Procès-verbal de liaison avec les services chargés de la publicité foncière, 9496 (Cad.).

Procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal, 8693 (CF).

Procès-verbal relatif au droit de contrôle des entrepôts, 4848 (TVA).

Procès-verbal relatif au droit d'enquête, 8189 (CF).

Procès-verbal de la révision des évaluations, 9426 et s. (Cad.).

Procuration, 6944 (Enr.) ; 8867 et s. (CTX : procédure contentieuse).

Producteur, coproducteur.

Producteur de films, 3054 (BIC : amortissement accéléré) ; 4495 (TVA : base d'imposition).

Producteur de spectacles, 4550 (TVA : taux).

Produit.

Produits accessoires ou divers, 2921 et s. (BIC : imposition).

Produits alimentaires, 4535 et s. (TVA : taux).

Produits destinés à l'alimentation animale, 4539 (TVA : taux).

Produits destinés à la confection des boissons, 4536 (TVA : taux).

Produits destinés à la consommation familiale des agriculteurs, 4929, 4931 (TVA agricole).

Produits en dépôt chez un agriculteur, 2005-1 (BA).

Produits des droits d'auteur, 2405 (BNC : champ d'application), 2671 et s. (BNC : modalités d'imposition).

Produits d'exploitation perçus d'avance, 2919 (BIC).

Produits des exploitations forestières, 2190 et s. (BA : étude d'ensemble).

Produits fabriqués par les groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés, 4373 (TVA : exonération).

Produits financiers, 2447 (BNC) ; 2927 (BIC).

Produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture, de l'aviculture, 4538 (TVA).

Produits d'origine humaine à des fins médicales, 4370-1 , 4391, 4423 (TVA : exonération).

Produits périmés, 4622 (TVA : droit à déduction).

Produits pétroliers, voir **Pétrole**.

Produits pharmaceutiques, 6945 (Enr. : droit dû en cas de dépôt de certaines demandes relatives aux produits pharmaceutiques).

Produits de placements à revenu fixe, 1198, 1207, 1225 (RCM) ; 7757 (Rec. : retenue à la source).

Produits de placements à revenu variable, 1197 et s. (RCM : règles d'imposition) ; 7754 et s. (Rec. : retenue à la source).

Produits de la propriété industrielle, 2406, 2730 et s. (BNC : modalités d'imposition) ; 2924 (BIC : modalités d'imposition), 3111 et s. (BIC : plus-values professionnelles).

Produits sanguins d'origine humaine, 4541, 4580 et s. (TVA : taux).

Produits à usage agricole, 4540 (TVA : taux).

Professeur.

Activité d'enseignement, 4370-3 (TVA : exonération) ; 6237, 6246 (CFE).

Professeurs libres, 2400 (BNC) ; 4269 (TVA).

Profession.

Associations agréées de professions libérales, 4256 (TVA) ; 9811 et s. (DJC : étude d'ensemble).

Professions libérales, 2400 et s. (BNC : étude générale) ; 4252 et s. (TVA).

Voir aussi **Activité**.

Profit.

Profit de change, 4379-9 (TVA : exonération).

Profits de construction, 2804 et s. (BIC : règles générales), 2815 et s. (BIC : prélèvement des non-domiciliés).

Profits immobiliers, 2803 (BIC) ; 1800 et s. (RFPI) ; 2809, 2815 (BIC) ; 7769 (Rec. : prélèvement des non résidents).

Profits des intermédiaires ou des marchands de biens, 2812 (BIC : généralités).

Profits de lotissement, 2817 (BIC).

Voir aussi **Plus-value privée, Plus-value professionnelle**.

Promesse.

Promesse de bail, 1617-1 (RFPI : imposition des produits) ; 7110 (Enr. : imposition des cessions).

Promesse de bail de plus de 12 ans, 9634 (PUF).

Promesse de vente, 5104 (TVA immobilière) ; 6807, 6810, 6986-1 (Enr.) ; 9610, 9634 (PUF).

Promotion.

Contrat de promotion immobilière, 9632 (PUF).

Proposition de rectification, 8212 et s. (CF : étude générale).

Propriétaire.

Fichier des propriétaires fonciers, 9424, 9498 (Cad.).

Obligations des propriétaires fonciers, 1666 et s. (RFPI) ; 6151 (TF) ; 6101 (IF).

Propriétaires de chevaux de course, 2007 (BA) ; 4924 (TVA agricole).

Propriétaires exploitants agricoles, 2000, 2009-1, 2057-2 (BA).

Responsabilité des propriétaires, 7881-3 et s. (Rec. : solidarité au paiement).

Propriété.

Certificats de propriété, 6807 (Enr. : imposition), 6914 (Enr. : tarif).

Présomption et preuve du droit de propriété, 6842 (Enr. : propriété apparente), 7189 (Enr. : successions) ; 6523 et s. (ISF).

Évaluation des propriétés bâties, 6090 et s. (IF : règles générales).

Évaluation des propriétés non bâties, 6028 et s. (IF : règles générales).

Produits ou droits de la propriété industrielle, 2730 et s. (BNC : régime particulier) ; 2924 (BIC), 3111 et s. (BIC : plus-value professionnelle) ; 7099 (Enr.) ; 6536 (ISF).

Propriété littéraire et artistique, 6536 (ISF).

Propriétés publiques, 6021, 6052-4 (TF : exonération).

Revenus des propriétés rurales, 1677 et s. (RFPI).

Revenus des propriétés urbaines, 1617 et s. (RFPI).

Taxe de 3 % sur les propriétés immobilières détenues par des sociétés étrangères, 6650 et s. (PAT : étude d'ensemble).

Voir aussi **Immeuble, Bâtiment, Habitation, Logement** et **Résidence**.

Prorata, voir **Pourcentage de déduction.**

Prorogation.

Prorogation du délai pour construire, 7005 (Enr.).

Prorogation de sociétés, 7375 (Enr.).

Prospectus, voir **Presse, Publicité.**

Prothèse.

Prothèses dentaires, 4370, 4385, 4391 (TVA : exonération).

Prothèses pour handicapés, 4542 (TVA : taux).

Provision des entreprises.

Constitution des provisions, 3060 et s. (BIC : étude d'ensemble).

Incorporation au capital des provisions, 7360 (Enr.).

Provisions pour congés payés, 3070 et s. (BIC).

Provisions pour créances douteuses ou litigieuses, 3065 (BIC).

Provisions pour départ en retraite ou préretraite des salariés, 3070 (BIC).

Provisions pour dépenses de mise en conformité, 3095 (BIC).

Provisions pour dépréciation d'œuvres d'art, 3090 (BIC).

Provisions pour dépréciation de portefeuille - titres, 3091 (BIC).

Provisions pour dépréciation du stock, 2917 (BIC).

Provisions pour engagement de caution, 3071 (BIC).

Provisions des entreprises d'assurances et de réassurances, 3076 et s. (BIC).

Provisions pour hausse des prix, 3100 et s. (BIC).

Provisions pour impôts à payer, 3066 (BIC).

Provisions pour indemnités de licenciement, 3072 (BIC).

Provisions pour investissement, 3094 (BIC).

Provisions irrégulièrement constituées, 3064 (BIC) ; 8312-3 (CF).

Provisions pour perte de change, 3061 (BIC).

Provisions pour prêts d'installation aux salariés, 3087 et s. (BIC).

Provisions de propre assureur, 3061 (BIC).

Provisions pour reconstitution de gisements, 3083 (BIC).

Provisions régulièrement constituées, 3063 (BIC).

Provisions pour renouvellement des immobilisations, 3068 (BIC).

Provisions pour risques afférents aux opérations de crédit, 3075, 3086 (BIC).

Provisions pour risque de change afférent à certains prêts, 3073 (BIC).

Provisions pour travaux d'entretien ou de réparation, 3067 (BIC).

Provisions pour travaux sur sols de carrières, 3069 (BIC).

Relevé spécial des provisions, 3062, 3356 (BIC).

Taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurances, 4000 (IS).

Provision ou avance.

Provisions pour charges de copropriété, 1632 (RFPI : déduction).

Provisions ou avances sur honoraires, 2447 (BNC : recettes).

Psychanalyste, Psychologue, 4370 (TVA : exonération).

Publication au fichier immobilier.

Effets, 9614, 9627, 9635 (PUF).

Formule de publication spéciale, 9657 (PUF).

Perpétuité et intangibilité des publications, 9663 et s. (PUF).

Publication d'actes et de décisions judiciaires, 9609 et s. (PUF).

Publication provisoire, 9668 (PUF).

Publication de presse, voir **Presse, Édition.**

Publicité.

Défaut de publication des actes, 9617, 9628 (PUF).

Frais de publicité, 2982 (BIC : charges).

Infraction aux mesures de publicité des impositions, 8556 (CF : amende fiscale).

Prestations de publicité, 4325 (TVA).

Publicité des audiences, 8963, 8994-1 (CTX).

Publicité de la doctrine administrative, 9801 (DJC).

Publicité foncière, 9600 et s. (PUF : étude d'ensemble).

Publicité de l'impôt, 9872 et s. (DJC).

Publicité du privilège du Trésor, 7874 (Rec.).

Rejet de la formalité de publicité foncière, 6864 (Enr.) ; 9660 (PUF).

Taxe sur certaines dépenses de publicité, 5347 (TCA) ; 7652 (Rec.).

Taxe de publicité foncière, 9709 et s., 9717 (PUF).

Taxe sur la publicité télévisée, 5348 (TCA) ; 7650 (Rec.).

Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision, 5349 (TCA) ; 7654 (Rec.).

Pupille de l'État ou de la Nation, 7254 (Enr. : dons et legs).

Pylône.

Imposition forfaitaire annuelle sur les pylônes, 5843 (TFP).

Q

Quad, 4616 (TVA).

Quartiers généraux, 5602 (Taxe sur les salaires), 5636 (Taxe d'apprentissage) ; 4050 (IS : régime des groupes).

Question prioritaire de constitutionnalité (QPC), 8956-1 (CTX).

Quittance, 6946 (Enr. : tarif).

Quotidien, voir **Presse.**

Quotient.

Quotient familial, 95 et s. (IR : nombre de parts).

Système du quotient, 99 et s. (IR : revenus exceptionnels ou différés) ; 2130 et s. (BA : bénéfice exceptionnel) ; 721 (RSA : levée d'option d'achat d'actions).

R

Rabais.

Diminution de la base imposable à la TVA suite à rabais, 4459 (TVA : assiette).

Droit à déduction, 4622 (TVA).

Évaluation des stocks, 2917 (BIC).

Mention du rabais sur les factures, 4800 (TVA : obligations).

Raccordement.

Raccordement à un réseau de chaleur, 225-3 (IR : crédit d'impôt).

Rachat.

Rachat de cotisations d'allocations vieillesse, 800 et s. (RSA).

Rachat des droits d'un associé personne physique, 2350 (BA).

Rachat d'une entreprise par ses salariés, 822 et s. (RSA) ; 3880 et s. (IS) ; 7127 (Enr.).

Rachat par une société de ses propres actions, 1401 (RPPM).

Vente avec faculté de rachat, 5114 (TVA : champ d'application de la TVA-I) ; 6963 (Enr. : tarif).

Radiation.

Radiation des inscriptions de privilèges ou d'hypothèques, 9673, 9676 (PUF).

Radiation des listes électorales, 8685 (CF).

Radiation des saisies, 9671 (PUF).

Radio.

Radio associative, 4372 (TVA).

Radiotéléphone.

Radiotéléphones installés dans les véhicules, 2457-6 (BNC), 2469 (BNC : amortissement) ; 2961 (BIC : amortissement).

Rappel.

Lettre de rappel, 7860 et s. (Rec.).

Rapport de vérification.

Communication au contribuable, 8374 (CF).

Rattachement.

Rattachement des créances et des dettes, 2895 (BIC).

Rattachement des enfants au foyer fiscal, 18 (IR).

Réassurance, voir **Assurance.**

Rebouteux, 2411 (BNC).

Récépissé.

Récépissé en cas de réclamation, 8847 (CTX).

Récépissé de consignation, 4770 (TVA).

Réception.

Frais de réception, 727-3 (RSA) ; 2982, 3003 (BIC).

Recettes.

Recettes imposables, 2073 (BA) ; 2445 et s. (BNC) ; 4202 et s., 4450 et s. (TVA).

Recherche.

Aides publiques à la recherche, 2949 (BIC).

Amortissement de biens affectés à la recherche, 3031 (BIC).

Crédit d'impôt en faveur des entreprises effectuant des dépenses de recherche, 2158 (BA) ; 3212 et s. (BIC) ; 8311-4 (CF : délai de reprise), 8412 (CF : contrôle à la demande), 9246 et s. (SJ : rescrits).

Déduction des dépenses de recherche, 2468, 2978 (BIC).

Déduction des subventions aux organismes de recherche, 2984 et s. (BIC).

Recherche biomédicale, 734 (RSA : indemnités).

Récidive, 8684, 8693 (CF).

Voir aussi **Sanction**.

Réclamation.

Réclamation fiscale, 8840 et s. (CTX : étude d'ensemble).

Réclamation collective, 8865 (CTX).

Voir aussi **Contentieux**.

Récolte.

Bâtiments servant à la manipulation et à la transformation des récoltes, 6053-1 (TFB).

Évaluation du stock des récoltes, 2033 (BA).

Pertes de récoltes, 2062 et s. (BA) ; 6039 (TFNB).

Récoltes imposables, 2002 (BA).

Ventes publiques de récoltes, 7135 (Enr.).

Reconnaissance de dette, 6899 (Enr.).

Reconstruction.

Travaux de reconstruction, 1628-3 (RFPI).

Voir aussi **Construction.**

Reconversion.

Opérations de reconversion agréées, 3119 (BIC).

Reconversion des débits de boissons, 3171 (BIC).

Recours.

Recours aux conseils d'experts techniques, 8109 (CF) ; 9865-1 (DJC).

Recours contre les décisions de l'administration, 8909 (CTX : contentieux), 9076 (CTX : gracieux).

Recours contre les jugements, 9000 et s. (CTX).

Recours en dommages-intérêts (RDI), 9044 et s. (CTX)

Voir aussi **Contentieux, Réclamation**.

Recouvrement.

Garanties du recouvrement, 7871 (Rec.).

Infractions relatives au recouvrement de l'impôt, 8511 et s. (CF : sanctions).

Minimum de recouvrement, 38 (IR) ; 7612 (Rec.).

Présentation générale du recouvrement, 7600 et s. (Rec.).

Recouvrement de créances, 5004 (TVA).

Recouvrement des pénalités, 8491-3 (CF).

Voir aussi **Cautionnement, Paiement, Garantie, Poursuite et Redevable**.

Rectification.

Procédure de rectification contradictoire, 8207 et s. (CF : étude d'ensemble).

Proposition de rectification, 8212 et s., 8262 (CF).

Rectification des déclarations, 3922 (IS).

Rectification extra-comptable, 2900 et s. (BIC).

Rectification des factures, 4622 (TVA).

Rectification de la valeur vénale,), 7202 (Enr.).

Voir aussi **Contrôle**.

Récupération, voir **Déchet.**

Redevable.

Redevables partiels de la TVA, 4601 (TVA).

Redevables de la TVA sur opérations immobilières, 5139 (TVA).

Voir aussi **Débiteur, Obligation**.

Redevance.

Redevances sur les débits de tabac, 930 (RSA) ; 2407 (BNC).

Redevance des mines, 2972 (BIC) ; 5841, 5842 (TFP) ; 8877 (CTX).

Redevance comprise dans la base de la TVA, 4427 (TVA).

Redevance pour concession des droits de la propriété industrielle, 2730 et s. (BNC) ; 2924, 2978, 3115 (BIC).

Redevance pour création de locaux à usage de bureaux, 2973 (BIC).

Redevance pour droit d'usage de récepteurs de télévision (redevance « télévision »), 4288, 4557, 5816 et s. (TVA); 6670 et s. (PAT).

Redevance sanitaire :

- d'abattage et de découpage, 4452, 5301 et s. (TVA) ; 7664, 7813 (Rec.).

- pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus, 5325 et s. (TVA) ; 7666 (Rec.).

- de première mise sur le marché et de transformation des produits de la pêche et de l'aquaculture, 5313 et s. (TCA) ; 7665 (Rec.).

Redevance tréfoncières, 2003-2 (BA).

Redevance versées aux artistes, 705 (RSA) ; 2411 (BNC).

Redevance audiovisuelle, voir **Contribution à l'audiovisuel public.**

Redressement.

Redressement judiciaire, 8214, 8491-3, 8658 (CF) ; 7970 et s. (Rec.).

Redressement fiscal, voir **Rectification, Taxation**, Taxation d'office.

Réduction.

Demandes en réduction, 2062 et s. (BA) ; 8804 (CTX).

Réduction des acomptes d'impôt sur le revenu, 7739 (Rec.).

Réduction de capital, 1956 (RFPI) ; 7363 et s. (Enr.).

Réduction de créance ou de gage, 9676 (PUF).

Réduction de droits de succession ou donation, 7252, 7281 (Enr.).

Réduction d'impôt sur le revenu, 109 et s. (IR : étude d'ensemble).

Réduction d'impôt sur les sociétés :

- dons à des œuvres ou organismes d'intérêt général, 3295 et s. (BIC).

- financement des projets de recherche ou versement à des structures innovantes, 2982 (BIC).

Réduction d'impôt de solidarité sur la fortune, 6564 (ISF).

Réduction du prix, 4437 (TVA).

Réduction de la base d'imposition, 6269 et s. (CFE).

Voir aussi **Abattement, Modération, Remise.**

Réel.

Régime réel, 2066 et s. (BA) ; 1650 (RFPI) ; 2550 et s. (BNC : déclaration contrôlée) ; 3307. (BIC) ; 3911 et s. (IS) ; 7807 et s. (Rec. : TVA).

Régime réel simplifié, 2100 et s. (BA) ; 3307, 3355 et s. (BIC) ; 3911 et s. (IS) ; 4649 et s., 4736 et s., 4921, 4941 et s. (TVA).

Réévaluation.

Réévaluations légales, 2072 (BA).

Référé.

Procédure du référé, 9002-3 (CTX : référé suspension), 9017 et s. (CTX) ; 7984 (Rec.).

Référence.

Revenu fiscal de référence, 99-7 (IR) ; 6187 et s. (IF).

Refus.

Refus collectif de l'impôt, 8694 (CF).

Refus de communication, 8521-1 (CF).

Refus de la formalité fusionnée, 6864 (Enr.) ; 9662, 9719 (PUF).

Refus de la formalité de l'enregistrement, 6861 (Enr.).

Régie.

Régies communales et départementales, 3730 (IS) ; 4232, 4555 (TVA).

Régies municipales de pompes funèbres, 3702 (IS).

Régime.

Changement de régime fiscal, 2830 (BIC) ; 7367 et s. (Enr.).

Changement de régime d'imposition, 2030 et s. (BA) ; 3311 (BIC).

Régime dérogatoire (PBRD), 4229 et s. (TVA : étude générale), 4382 (TVA : livraison intracommunautaire), 4702, 4751 (TVA : obligations déclaratives).

Régime douanier communautaire, 4420 et s. (TVA).

Régime fiscal privilégié, 1234 et s. (RCM).

Régime fiscal des groupes de sociétés, 4050 et s. (IS) ; 8312-3 (CF).

Régime suspensif de TVA, 4337, 4390 et s., 4402, 4419 et s., 4983 (TVA).

Régime d'imposition.

Régime simplifié du micro-foncier, 1657 et s. (RFPI).

Régime des bénéfices agricoles :

- étude d'ensemble, 2050 et s. (BA) ;

- régime forfaitaire, 2016, 2170, 2050 et s. (BA) ;

- régime réel, 2066 et s. (BA) ;

- régime réel simplifié, 2100 et s. (BA).

Régime des bénéfices non commerciaux :

- étude d'ensemble, 2550 et s. (BNC);

- régime de la déclaration contrôlée, 2550 et s. (BNC) ;

- régime micro-BNC, 2561 et s. (BNC).

Régime des bénéfices industriels ou commerciaux :

- étude d'ensemble, 3305 et s. (BIC) ;

- régime des micro-entreprises, 3327 et s. (BIC) ;

- régime réel, 3307, 3341 et s. (BIC) ; 3911 et s. (IS) ;

- régime simplifié, 3307, 3355 et s. (BIC), 3911 et s. (IS).

Régime en matière de TVA :

- franchises en base de TVA, 4810 et s. (TVA) ;

- régime du chiffre d'affaires réel, 4700 et s. (TVA) ; 7807 et s. (Rec.) ;

- régime simplifié, 4649 et s., 4653, 4736 et s., 4925, 4941 et s. (TVA) ; 8280 (CF) ; 7809 et s., 7811 et s. (Rec.).

Région, voir **Collectivité locale et publique.**

Régisseur.

Régisseur de publicité, 4995 (TVA).

Régisseur de théâtre (indemnités), 728-4 (RSA).

Registre.

Registre des fournisseurs de services par voie électronique, 5071 (TVA) ; 8145-3 (CF).

Registre des achats, 4787 (TVA).

Registre des amortissements, 2580 et s. (BNC).

Registre des biens, 4777 et s. (TVA) ; 8587 (CF).

Registre des dépositaires de documents publics et assimilés, 8159 (CF).

Registre des dépôts, 9679 (PUF).

Registre des formalités, 6859 (Enr.) ; 9679 (PUF).

Registre des plus-values sur éléments d'actif non amortissables, 3921 (IS) ; 8558 (CF).

Registre spécial des façonniers et prestataires de services, 4778 et s. (TVA) ; 8587 (CF).

Voir aussi **Livre**.

Règlement.

Demande de règlement d'ensemble, 8375 (CF).

Plan de règlement amiable, 7861 (Rec.).

Voir aussi Paiement, Redressement et Liquidation, Liquidation judiciaire.

Régularisation.

Régularisation d'impôt, 4741 (TVA : acomptes RSI) ; 7815 et s. (Rec. : acomptes d'IS), 7811-2 (Rec. : TVA).

Régularisation des déductions de taxe, 3355 (BIC) ; 4670 et s., 5136 et s. (TVA).

Régularisation des retenues à la source, 7756 (Rec.).

Régularisation de la taxe d'apprentissage, 5645-2 (TPS).

Régularisation des versements de taxe sur les salaires, 7834 (Rec.).

Réhabilitation.

Travaux de réhabilitation, 5111 (TVA immobilière).

Voir aussi **Rénovation**.

Rehaussement, voir **Rectification.**

Réimportation, 4391 (TVA).

Réintégration.

Réintégration extra-comptable, 2901 (BIC).

Rejet.

Rejet de la formalité, 6864 (Enr.) ; 9662 (PUF).

Relais.

Relais de tourisme, 4546-1 (TVA).

Relevé.

Relevé d'acomptes, 7822 (Rec. : IFA).

Relevé des frais généraux, 3003, 3344 (BIC) ; 8558 (CF).

Relevés individuels de praticiens, 2754 (BNC) ; 8161 (CF).

Relevé spécial des provisions, 3062, 3356 (BIC).

Relevé de sécurité sociale, 2754 (BNC) ; 8161 (CF).

Remboursement.

Contributions pour le remboursement de la dette sociale, 101 (IR : étude d'ensemble) ; 1199 ,1553 et s. (RCM) ; 7761-5, 7771 (Rec.).

Primes de remboursement de titres, 1153 et s. (RCM) ; 2938 (BIC).

Remboursement de charges foncières, 1619 (RFPI).

Remboursement de crédit de TVA, 4642, 4663 (TVA).

- dans les départements d'Outre-mer, 4874 (TVA).

- dans le régime agricole, 4653, 4937 (TVA agricole).

Remboursement de l'excédent de prélèvement sur RCM, 8845 (CTX).

Remboursement forfaitaire, 2017 (BA) ; 4957 et s. (TVA).

Remboursement de frais professionnels, 2447 (BNC) ; 2964 et s., 3003 (BIC) ; 4376, 4458 (TVA).

Remboursement de l'impôt sur le revenu, 7746 (Rec.).

Remboursement de TVA :

- aux assujettis établis à l'étranger, 4656 (TVA).

Voir aussi **Sursis** et **Restitution**.

Remembrement.

Voir **Aménagement**, Aménagement foncier.

Remise.

Demande en remise d'impôt ou de pénalités, 8813 et s., 9051 et s. (CTX).

Remise de prix, 2963 (BIC : achat) ; 4494 (TVA : importation).

Remise de dette, 2946 (BIC) ; 4494 (TVA).

Voir aussi **Dénonciation du forfait agricole, Ristourne**.

Remontée mécanique, 3730 (IS) ; 4555, 4611 (TVA).

Remploi.

Indemnités de remploi, 2947 (BIC).

Rémunération.

Rémunérations des dirigeants et associés, 1070 et s. (RSA. art. 62) ; 2965 et s. (BIC).

Rémunérations de l'exploitant, 2094 (BA) ; 2965 (BIC).

Rémunérations des salariés, 700 et s. (RSA : étude d'ensemble).

Rémunérations du conjoint de l'exploitant, 2094 (BA) ; 715 (RSA) ; 2457-1 (BNC) ; 2965 (BIC) ; 9828 (DJC).

Rémunérations excessives, 2964 (BIC) ; 8241, 8445, 8476 (CF).

Rémunérations occultes, 2974 (BIC) ; 8553 (CF).

Rémunérations des officiers publics et ministériels, 4481 (TVA).

Saisie des rémunérations, 7914 (Rec.).

Renonciation.

Renonciation à une succession, à un legs, 6949 (Enr.).

Renouvellement d'hypothèque, 7880 (Rec.).

Rénovation.

Opérations de rénovation, 1628-1 (RFPI) ; 5129 (TVA immobilière : rénovation urbaine).

Dépenses de rénovation, 1628-2 (RFPI).

Règles applicables pour la rénovation, 4471 (TVA) ; 2804 (BIC : profits de construction).

Renseignement.

Demandes de renseignements, voir **Éclaircissement.**

Renseignements demandés à une autorité étrangère, 8342-1 (CF).

Réquisition de renseignements, 9688 (PUF).

Rente.

Constitution, cession, rachat de rente, 6950 (Enr.).

Rentes déductibles du revenu global, 70 et s. (IR).

Rente servie en exécution d'une donation-partage, 70 et s. (IR).

Rente du sol, 2003-1 (BA).

Rente survie, 116 et s. (IR) ; 1001 (RSA).

Rentes viagères, 512 (IR) ; 950, 1000 et s., 1015 et s. (RSA) ; 3012 (BIC) ; 1761 (RFPI) ; 7228 (Enr.) ; 6514, 6537 (ISF).

Voir **Indemnité, Allocation, Donation, Succession, Pension.**

Rentrée scolaire.

Allocation de rentrée scolaire, 730 (RSA).

Réparation.

Dépenses de réparation, 1628-1 (RFPI) ; 832 (RSA : frais de véhicules) ; 2457-6, 2464 (BNC) ; 2975 et s. (BIC) ; 4471 (TVA).

Provisions pour travaux de réparation, 3067 (BIC).

Réparation de bateaux, 4391, 4405 (TVA).

Réparation des prothèses dentaires, 4370 (TVA).

Voir aussi **Rénovation**.

Repas.

Fourniture gratuite de repas, 110 et s. (IR) ; 722, 790 et s. (RSA).

Fourniture de repas dans les cantines d'entreprises et les établissements hospitaliers, 4548 (TVA).

Frais de repas, 727-3, 837, 1091 (RSA) ; 2463 (BNC), 2965 (BIC).

Voir aussi **Nourriture**.

Répertoire.

Répertoire général des locaux, 9425 (Cad.).

Voir aussi **Registre, Relevé, Tarif.**

Répétition, voir **Reprise, Prescription.**

Report.

Report des déficits, 55 et s. (IR : étude d'ensemble) ; 1647 et s. (RFPI) ; 2914 (BIC) ; 3860 et s. (IS) ; 8312-2 (CF).

Report des plus-values, 1522 et s. (RPPM), 1526 et s. (RPPM : sursis de paiement) ; 2730 et s. (BNC : propriété industrielle), 2782-2 (BNC : restructuration d'entreprise) ; 3165 (BIC : transmission d'entreprise individuelle).

Représentant.

Représentants de commerce (VRP), 707 (RSA) ; 2411 (BNC : représentants libres).

Représentant fiscal, 572 (IR : domicile fiscal à l'étranger) ; 3920 (IS) ; 4344 et s. (TVA : entreprises étrangères), 4358 (TVA), 4421-6 (TVA : régime d'entrepôt fiscal), 4656 (TVA : remboursement de crédit de TVA) ; 1968 (RFPI : sociétés immobilières) ; 6603 (ISF : contribuables domiciliés hors de France) ; 8263 (CF : taxation d'office).

Représentation.

Frais de représentation, 2462 (BNC) ; 2982 (BIC).

Reprise.

Droit de reprise de l'administration, 8300 et s. (CF).

Reprise d'activité, 732 et s. (RSA : primes forfaitaires).

Reprise d'entreprises, 145, 156 et s. (IR : réductions d'impôt) ; 6062 (IF).

Reprise de produits périmés, 4622 (TVA).

Voir aussi **Prescription**.

Reproduction.

Taxe sur les appareils de reproduction ou d'impression, 4452, 5343 (TCA) ; 7694 (Rec.).

Requête.

Requête auprès des cours d'appel, 7416 (Enr. : Droit de timbre).

Requête devant la cour administrative d'appel, 9002 et s. (CTX).

Requête devant le tribunal administratif, 8933 et s. (CTX).

Réquisition.

Réquisition des formalités, 6862 (Enr. : formalité fusionnée) ; 9651 et s. (PUF).

Réquisition d'immeubles, 1617-1 (RFPI : indemnités)

Réquisition des renseignements, 9688 et s. (PUF).

Rescrit fiscal.

Recours en matière de rescrit, 9274 et s. (SJ).

Rescrit fiscal en matière d'abus de droit, 9279 et s. (SJ).

Rescrit fiscal en matière de donation d'entreprise, 9280 (SJ).

Réseau.

Raccordement à un réseau de chaleur, 225-3 (IR : crédit d'impôt).

Réserve.

Incorporation des réserves au capital, 7360 (Enr.).

Réserve de propriété, 2919 (BIC) ; 4203, 4502 (TVA).

Réserve spéciale des plus-values à long terme, 4037 (IS).

Résidence.

Frais de double résidence, 838 et s. (RSA).

Résidence alternée des enfants, 6191 (TH).

Résidence avec services, 4546 et s. (TVA).

Résidence de plaisance ou d'agrément, 2961 (BIC).

Résidence de tourisme classées, 4546-1 (TVA).

Résidence principale, 150-1 et s. (IR : investissement outre-mer) ; 8282 (CF : taxation d'après certains éléments du train de vie) ; 2485 (BNC) ; 1742 et s. (RFPI) ; 7195 (Enr.) ; 6551-1 (ISF) ; 6061 (TFB).

Résidence secondaire, 6161 (TH) ; 6680 (PAT : contribution à l'audiovisuel public).

Taxe annuelle d'habitation des résidences mobiles terrestres, 7451 (Enr.).

Voir aussi **Domicile, Habitation** et **Logement**.

Résident.

Résidents étrangers, 570 (IR : lieu d'imposition) ; 3005 (BIC : régime fiscal privilégié).

Résiliation.

Indemnité de résiliation, 1617-1 (RFPI).

Résiliation de bail, 3202 et s. (BIC) ; 4458 (TVA) ; 7113 (Enr.), 7156 (Enr. : baux à vie ou durée limitée).

Résiliation d'opérations, 4622 (TVA).

Résolution.

Résolution d'actes soumis à publicité, 9612, 9623, 9629 (PUF).

Responsabilité.

Responsabilité des dirigeants, 7955 et s. (Rec.).

Responsabilité pénale, 8675 (CF).

Responsabilité solidaire, 7881-7 (Rec) ; 9083 (CTX).

Décharge de responsabilité solidaire (DRS), 7881-7 (Rec) ; 9083 (CTX).

Restaurant.

Frais de repas au restaurant, 1091 (RSA : indemnité pour frais d'emploi) ; 2462 (BNC) ; 3003 (BIC : relevé des frais généraux).

Titres restaurant, 731 (RSA) ; 5006 (TVA).

Voir aussi **Frais, Hôtel, Restauration.**

Restaurateur, 4866 (TVA).

Voir aussi **Hôtel**.

Restauration.

Établissements de restauration rapide, 4535-1 (TVA).

Restauration immobilière, voir **Rénovation**.

Restitution.

Demandes en restitution, 8804 (CTX : versements indus), 8809 (CTX : droits d'enregistrements), 9090 et s. (CTX : impôts).

Voir aussi **Dégrèvement, Remboursement**.

Retard.

Retard de déclaration, 8499 (CF : sanctions fiscales).

Retard de paiement des impôts, 8492 et s. (CF : intérêt de retard) ; 8511 et s. (CF : majoration).

Retard de déclaration, voir **Délai, Document, Intérêt, Versement**.

Retenue à la source.

Délai de reprise en matière de retenue à la source, 8313 (CF).

Défaut ou insuffisance de retenue à la source, 8555 (CF).

Paiement de la retenue à la source, 7620, 7750, 7756 et s., 7765 (Rec.).

Réclamation en matière de retenue à la source, 8845, 8856 (CTX).

Retenue à la source sur les produits de valeurs mobilières, 1229, 1241 et s. (RCM) ; 3901 (IS).

Retenue à la source sur les produits versés à des personnes non domiciliées en France, 1283 (RCM).

Retenue à la source sur certains revenus des artistes, auteurs et sportifs, 7750 (Rec.).

Retenue à la source sur les revenus non salariaux, 545 et s. (IR).

Retenue à la source sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, 512 et s. (IR).

Voir aussi **Crédit d'impôt**.

Retrait.

Retrait d'actif, 2892 (BIC).

Retrait d'agrément, 8210, 8528 (CF), 9209 (SJ).

Retraite.

Cotisations de retraites, 800 et s., 960 (RSA) ; 2966 (BIC).

Départ à la retraite, 3166 (Plus-values : exonération).

Épargne-retraite, 80 (IR).

Indemnité de départ ou de mise à la retraite, 724 et s., 992 et s. (RSA) ; 3070 (BIC).

Maisons de retraite, 4546 et s. (TVA) ; 6170-1 (TH).

Préretraite, 720, 724-2 (RSA) ; 3070 (BIC).

Retraite mutualiste du combattant, 960 (RSA).

Retraite complémentaires, 902 (RSA : PREFON, UNMRIFEN-FP, UMR...).

Rétrocession.

Rétrocession par les coopératives à leurs adhérents, 4280, 4931 (TVA).

Rétrocession d'honoraires, 2448 (BNC).

Réunion (La).

Département de la Réunion, voir Outre-mer.

Revente.

Revente d'immeubles, 7006 (Enr.).

Revenu.

Revenus accessoires, 1603-3 (RFPI) ; 2003-2, 2004, 2073 (BA) ; 2921 et s. (BIC).

Revenus agricoles, 2000 et s. (BA).

Revenus de capitaux mobiliers, 1150 et s. (RCM) ; 2927 (BIC) ; 3716 (IS) ; 8567 (CF) ; 7753 (Rec.).

Revenus différés, 99 et s. (IR).

Revenus distribués, 1197 et s. (RCM) ; 3918 (IS).

Revenus exceptionnels, 99 et s. (IR) ; 1617-1 (RFPI).

Revenu fiscal de référence, 6187 et s. (IF).

Revenus fonciers, 1600 et s. (RFPI).

Revenu global, 51-1 et s. (IR).

Revenu de solidarité active (RSA), 732-9 et s. (RSA) ; 6178 (IF : dégrèvement de TH).

Revenu net catégoriel, 52 et s. (IR).

Revenu net imposable, 51-1 (IR).

Revenus non dénommés, 2402 et s. (BNC).

Revenus salariaux, 700 et s. (IR).

Revenus de source française des non-résidents, 500 et s. (IR).

Revenus de valeurs mobilières étrangères, 1226 et s. (RCM).

Voir aussi **Bénéfice, Déclaration, Étalement, Gain, Plus-value privée, Plus-value professionnelle, Profit.**

Reversement.

Reversement de sommes antérieurement imposées, 781 (RSA).

Reversement de la TVA, voir **Régularisation**.

Révision.

Révision du cadastre, 9402, 9451 (Cad.).

Révision des évaluations foncières, 9406 (Cad.) ; 6028, 6090-1, 6098, 6108 (IF).

Rhin.

Départements du Bas Rhin et du Haut Rhin, 5648 (TPS) ; 6323 et s. IF).

Risque.

Provisions pour risque, 3061, 3075, 3086 (BIC).

Ristourne.

Déclaration des ristournes, 3379 et s. (BIC).

Règles applicables aux ristournes, 2057-4, 2088 (BA) ; 2447 (BNC) ; 2917 (BIC : évaluation des stocks) ; 4459, 4622, 4800 (TVA).

« Robien ».

Dispositif d'amortissement « Robien », 1684. (RFPI).

Rôle.

Généralités sur les rôles, 7602 et s. (Rec.).

Rôles supplémentaires, 6202 (TH), 6126 (TFB), 6036 (TFNB) ; 7604 (Rec.).

Voir aussi **Recouvrement**.

Rupture.

Rupture du contrat de travail, 723 et s. (RSA).

Voir aussi **Licenciement**.

S

SAFER.

Exonération de droits d'enregistrement, 7016 et s., 7063 (Enr.).

Exonération de contribution sur les revenus locatifs, 1716-4 (RFPI).

Sage-femme, 2400 (BNC) ; 4370 (TVA) ; 6247 (CFE).

Saint-Pierre-et-Miquelon, 150 et s. (IR : réduction d'impôt investissement outre mer) ; 4392 (TVA : territorialité).

Saisie.

Concours de saisies, 7929 (Rec.).

Droit de visite et de saisie, 8193 (CF).

Publication du commandement, 9631, 9670 et s. (PUF).

Saisie attribution, 7905 et s. (Rec.).

Saisie conservatoire, 7888 et s. (Rec.).

Saisie immobilière, 7939 (Rec.).

Saisie des rémunérations, 7914 et s. (Rec.).

Salaire, Salarié.

Imposition à l'IR, 700 et s. (RSA : étude d'ensemble).

Abattement sur les salaires, retraites ou pensions, 985 et s. (RSA).

Allocation aux vieux travailleurs salariés, 960, 1090-4 (RSA : exonération).

Donation au personnel salarié d'une entreprise, 7278 (Enr. : exonération).

Emploi d'un salarié à domicile, 112 (IR : crédit ou réduction d'impôt) ; 5602 (Taxe sur les salaires).

Logements affectés à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis, 6198 et s. (TH : réduction de valeur locative), 6116 (TFB : réduction de base).

Participation des salariés, 732 et s. (RSA).

Retenue à la source sur les salaires, pensions de source française, 512 et s. (IR : non-résidents).

Saisie des salaires, 7914 et s. (Rec.).

Salaire du conjoint de l'exploitant, 2094 (BA) ; 715 (RSA) ; 2457-1 (BNC) ; 5608 (Taxe sur les salaires) ; 2965 (BIC) ; 9828 (DJC : adhérent CGA-AA).

Salaires des conservateurs, voir Contribution de sécurité immobilière, 9739 (PUF : recouvrement des salaires du conservateur des hypothèques restant dus) et 9726 (PUF : étude d'ensemble de la nouvelle contribution).

Salaires déductibles du résultat, 2094 (BA) ; 2457-1 (BNC) ; 2965 (BIC).

Salaires des étudiants, 710, 734-11 (RSA).

Salaires ou rémunérations en nature, 722 (RSA).

Salariés de situation modeste, 35, 36 (IR : exonération).

Salariés envoyés ou détachés à l'étranger, 98-2 (IR : règle du taux effectif) ; 728 et s., 740 (RSA), 838 et s. (RSA : frais réels).

Salariés « impatriés », 750 (RSA : modalités d'imposition).

Salariés privés d'emploi, 719 (RSA : modalités d'imposition).

Taxes et contributions assises sur les salaires, 5600 et s. (TPS : étude d'ensemble).

Voir aussi **Rémunération, Traitement**.

Saline, 6020 (TFNB : imposition).

Salle d'eau.

Installation d'une salle d'eau, 1628-2 et s. (RFPI : dépenses d'amélioration).

Salon.

Foires et salons, 4550 et s. (TVA : taux).

Sanction.

Sanction en cas d'infraction au droit de communication, 8148 (CF).

Sanction en cas d'infraction au droit d'enquête, 8192 (CF).

Sanction en cas d'infraction au droit de contrôle des entrepôts, 4849 et s. (TVA).

Sanctions fiscales, 8491 et s. (CF : étude d'ensemble).

Sanctions pénales, 8671 et s. (CF : étude d'ensemble).

Voir aussi **Amende, Majoration, Pénalité**.

Sang.

Organes et sang humains, 4370 (TVA : exonération), 4385, 4391 (TVA intracommunautaire).

Opérations portant sur les produits sanguins autre que le sang total, 4541 (TVA : taux).

Sapeur-pompier.

Allocations de vétérance, vacations horaires, prestation de fidélisation, 734-8 (RSA).

Scellier.

Réduction d'impôt, 128 (IR).

Scission.

Scissions de sociétés, 4039 et s. (IS : régime spécial) ; 7380 (Enr.).

Scolarisation.

Frais de scolarisation des enfants à charge, 113 (IR : réduction d'impôt).

Sculpteur, 2400 (BNC).

Sécheresse, voir **Calamité agricole**.

Secret professionnel.

Étude d'ensemble, 9865 et s. (DJC).

Contribuables dépositaires du secret professionnel, 8110 (CF).

Dérogations à la règle du secret professionnel, 9871 et s. (DJC).

Inopposabilité du secret professionnel, 8156 (CF : droit de communication).

Secret professionnel devant le tribunal administratif, 8946 (CTX : levé en audience).

Voir aussi **Droits de l'administration, Publicité**.

Secteur distinct.

Modalités d'application, 4425 (TVA : collectivités locales), 4433 (TVA : locations immobilières), 4929 (TVA : LASM).

Secteur sauvegardé.

Réduction d'impôt, 162 (IR).

Sécurité sociale.

Acquisitions immobilières des caisses de sécurité sociale, 7025 (Enr. : exonération).

Cotisations de sécurité sociale, 2057-4, 2095 et s. (BA) ; 800 et s. (RSA) ; 2457-1, 2459 (BNC) ; 2966 et s. (BIC).

Droit de communication auprès des caisses de sécurité sociale, 8160 et s. (CF).

Indemnités journalières de sécurité sociale, 721 (RSA : modalités d'imposition).

Séjour.

Frais de séjour à l'étranger, 838 et s. (RSA : frais réels).

Séjour principal en France, 6 (IR : critère de domiciliation).

Taxe de séjour forfaitaire, 4452 (TVA : base d'imposition).

Titre de séjour, 7402 (Enr. : taxe spéciale).

Semence, voir **Graine.**

Sénat, 709, 718 (RSA : imposition des indemnités parlementaires).

Séparation.

Séparation des époux ou des pacsés, 19, 26, 28 et s. (IR : imposition distincte), 92 et s. (IR : situation et charges de famille), 93 et s. (IR : nombre de parts).

Séquestre.

Biens sous séquestre judiciaire, 7176 (Enr. : délai de la déclaration de succession).

Seringue, 4542 (TVA : taux).

Serre.

Serres d'agrément, 6161-1 (TH).

Terrains des serres agricoles, 6020 (TFNB : exonération).

Serveur électronique.

Portail fiscal sur Internet, 8124 (CF : mise en ligne d'imprimés).

Serveur professionnel de la documentation cadastrale (SPDC), 9436 (Cad.).

TéléTV@, 4729 et s. (TVA).

Service.

Prestations de service, voir **Prestation de service**.

Résidences avec services, voir **Résidence**.

Service d'aide à la personne, 112 (IR : réduction ou crédit d'impôt) ; 4568 (TVA : taux).

Services afférents à des biens exclus du droit à déduction, 4611 (TVA).

Services comportant des fournitures, 4478 (TVA : base d'imposition).

Services fournis par voie électronique, 4327 (TVA : territorialité), 5071 (TVA : territorialité, régime spécial).

Services de radiodiffusion et de télévision, 4325 (TVA : territorialité).

Services portant sur des produits exportés, 4400 et s. (TVA : exonération).

Services ou produits composés ou groupés passibles d'un taux différent, 4530 (TVA : taux).

Travaux, fournitures et services extérieurs, 2457-3 (BNC : charges).

Voir aussi **Pourboire**.

Service chargé de la publicité foncière, 9607 (PUF : missions), 9726 (PUF : contribution de sécurité immobilière).

Service national.

Enfant effectuant son service national, 18-2 (IR : rattachement au foyer fiscal) ; 6192 (TH : abattement obligatoire).

Indemnités perçues pendant le service national, 710, 734-2 (RSA : exonération).

Paiement des impôts directs pendant la durée du service national, 7617 (Rec. : délai de paiement).

Service public, voir **Établissement public.**

Servitude.

Publication des servitudes, 6810 (Enr.) ; 9610, 9731 (PUF).

SICAV.

Augmentation de capital, 7358 (Enr.).

Évaluation des actions des SICAV, 6552-1 (ISF).

Imposition des bénéfices, 3729 (IS : exonération partielle).

SICOMI (société immobilière pour le commerce et l'industrie).

Étude d'ensemble, 1975 et s. (RFPI).

Opérations de crédit-bail, 3205 (BIC).

Signature.

Signature des instances devant le tribunal administratif, 8930 (CTX).

Signature électronique des factures, 8145-2 (CF).

Signature des propositions de rectification, 8216 (CF).

Signature des réclamations, 8866 (CTX).

Signes extérieurs de richesse, 8281 et s. (CF : taxation forfaitaire).

Site.

Classement et déclassement, 9631 (PUF : publicité des décisions).

Droits d'entrée dans certains sites, 4552 (TVA : taux).

Site natura 2000, 7227 (Successions et donations) ; 6027-1 (TFNB : exonération).

Site Internet, voir **Internet**.

Société.

Actes des sociétés soumis à l'enregistrement, 6807 (Enr.).

Action contre les dirigeants de sociétés, 7955 et s. (Rec.).

Apports en sociétés, 3168 (BIC) ; 7330 et s. (Enr. : étude générale).

Cession de droits sociaux, 7115 et s. (Enr.).

Changement de type juridique ou de régime fiscal des sociétés, 7365 et s. (Enr.).

Constitution de sociétés, 1956 (RFPI : sociétés transparentes) ; 6951, 7331 et s. (Enr. : tarif).

Création de sociétés, 3990 et s. (IS : exonération pour reprise d'entreprise en difficulté).

Dissolution de sociétés, 3917 (IS : obligation déclarative) ; 1956 (RFPI : sociétés transparentes) ; 6951, 7365, 7382 et s. (Enr. : tarif).

Fusion de sociétés, 4035 et s. (IS) ; 7376 et s. (Enr. : tarif).

Partage de sociétés, 7343, 7387 et s. (Enr. : tarif).

Patrimoine des sociétés, 2894 (BIC : définition).

Prorogation de sociétés, 1956 (RFPI : sociétés transparentes) ; 7375 (Enr. : tarif).

Réduction et amortissement du capital d'une société, 7363 et s. (Enr. : tarif).

Rémunérations des dirigeants, 1089 (RSA. art. 62) ; 711 (RSA).

Revenus mobiliers encaissés par les sociétés de personnes, 2927 (BIC : produits).

Scission ou division de sociétés, 4039 (IS) ; 7380 (Enr. : tarif).

Société étrangère, 3754 et s. (IS) ; 4343 et s. (TVA) ; 2815 et s. (BIC : prélèvement) ; 1968 (RFPI : sanctions pour absence de représentation fiscale).

Sociétés exerçant leur activité dans les DOM, 3957 et s. (IS : régimes particuliers).

Société nouvelle, 821 (RSA : déduction des intérêts d'emprunts pour souscription au capital) ; 3913 (IS : obligation déclarative) ; 7815-4 (Rec. : dispense d'acompte d'IS).

Taxe sur les voitures particulières des sociétés, 5800 et s. (TFP : étude d'ensemble) ; 7840 (Rec. : modalités de paiement).

Transformation de sociétés, 4012 et s. (IS) ; 1956 (RFPI : sociétés immobilières).

Voir aussi **Apport, Capital, Coopérative, Dirigeant de société, Entreprise, Gérant, Groupement.**

Société à responsabilité limitée (SARL), 1070 et s. (RSA. art. 62) ; 2010 (BA) ; 3702, 3720 et s. (IS).

Société agréée.

Sociétés agréées pour le financement des économies d'énergie, 3728 (IS : champ d'application), voir **SOFERGIE**.

Sociétés agréées pour le financement des télécommunications, 3728 (IS).

Société anonyme à participation ouvrière (SAPO), 721, 732 et s. (RSA).

Société anonyme de crédit immobilier (SACI), 3728 (IS).

Société anonyme de gestion de stocks de sécurité (SAGESS), 3748 (IS).

Société anonyme (SA), 3702, 3721 (IS).

Société civile.

Acte de constitution, 6997 (Enr.).

Société civile agricole (SCA), 2010 et s. (BA) ; 7122 (Enr. : cession de parts).

Société civile de construction-vente, 1070 (RSA. art. 62) ; 2810, 3342 (BIC).

Société civile de moyens, 2783 et s. (BNC) ; 1070 (RSA. art. 62), 5636 (Taxe d'apprentissage) ; 4376 (TVA : champ d'application), 4479 (TVA : base d'imposition), 4772 (TVA : obligations).

Société civile professionnelle (SCP), 2780 (BNC) ; 1070 (RSA. art. 62).

Société concessionnaire.

Régime particulier, 3052 (BIC : amortissement).

Société concessionnaire d'autoroutes, 4477 (TVA).

Société concessionnaire de ports de plaisance, 7120 (Enr. : cession de parts de jouissance d'anneau d'amarrage).

Société conventionnée pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture, 3033 (BIC : amortissement des titres), 3135 (BIC : plus values de cessions des titres).

Société coopérative.

Sociétés coopératives agricoles, 5605 (Taxe sur les salaires), 5636 (Taxe d'apprentissage) ; 3724 (IS) ; 4280 (TVA), 4921 et s. (TVA agricole) ; 6955, 7018 (Enr.).

Société coopérative d'artisans, 6240 (CFE).

Société coopérative de construction, 3728 (IS).

Société coopérative de culture en commun, 5603-1 (Taxe sur les salaires).

Société coopérative maritime, 6243 (CFE).

Société coopérative ouvrière de production (SCOP), 734 (RSA) ; 821 (RSA) ; 6244 (CFE).

Société d'affacturage, 4622 (TVA : droit à déduction).

Société d'aménagement foncier et d'établissement rural, voir **SAFER.**

Société d'économie mixte (SEM).

Acquisitions immobilières, 7020 et s. (Enr.).

Sociétés d'économie mixte locales, 7124 (Enr. : acquisitions d'actions).

Société d'épargne forestière (SEF), 7121-1, 7122 (Enr.) ; 6535 (ISF).

Société d'exercice libéral (SEL), 1070 (RSA. art. 62) ; 2788 et s. (BNC : régime particulier).

Société d'exploitation agricole à responsabilité limitée, voir **EARL.**

Société d'habitation à loyer modéré (HLM), 3728 (IS : champ d'application) ; 5119 et s. (TVA immobilière) ; 6953 (Enr.) ; 6248 (CFE).

Société d'intérêt collectif agricole (SICA), 5605 (Taxe sur les salaires) ; 3862 (IS), 4013, 4027 (IS : transformation).

Société de bourse, 8150 (CF : droit de communication).

Société de capital-risque, 3734 et s. (IS : étude générale).

Société de développement régional, 3729 (IS).

Société de fait, 1070 (RSA. art. 62) ; 2010 (BA) ; 7365, 7374 (Enr. : changement de type juridique), 7387 (Enr. : droit de partage).

Société de famille, 3704, 3720 (IS).

Société de financement de la pêche artisanale, voir **SOFIPÊCHE.**

Société de multipropriété ou de pluripropriété, 4380-2 **(**TVA : exonération) ; 6173 (TH), 6146 (TF).

Société de pêche artisanale, 6243 (CFE)

Voir aussi **SOFIPÊCHE**.

Société de personnes.

Exercice d'une activité non commerciale, 2791 et s. (BNC : étude d'ensemble).

Imposition à l'impôt sur les sociétés, 3704 et s. (IS : option).

Régime fiscal des associés, 1070 (RSA. art. 62) ; 2094 (BA).

Société en commandite par actions (SCA), 1070 (RSA. art. 62) ; 3702 (IS).

Société en commandite simple (SCS), 1070 (RSA. art. 62 : imposition des membres) ; 3704 et s. (IS : champ d'application), 3910 (IS : personne et lieu d'imposition) ; 1964 et s. (RFPI : sociétés immobilières).

Société en nom collectif (SNC), 1070 (RSA. art. 62 : imposition des associés) ; 3704 (IS : imposition) ; 2810 (BIC : sociétés de construction-vente) ; 1964 et s. (RFPI : sociétés immobilières).

Société en participation, 1070 (RSA. art. 62 : imposition des membres) ; 2094 (BA : associés agricoles) ; 3704 et s. (IS : option), 3910 (IS : personne et lieu d'imposition) ; 7365, 7374 (Enr. : changement de type juridique), 7387 (Enr. : partage de sociétés).

Société immobilière.

Sociétés immobilières de copropriété, 1950 et s. (RFPI : étude générale) ; 6952 (Enr. : actes des

sociétés transparentes) ; 6146 (TF : redevable de l'impôt).

Sociétés immobilières de gestion, 3728 (IS) ; 1974 (RFPI).

Sociétés immobilières d'investissement, 3728 (IS) ; 1970 et s. (RFPI).

Sociétés non transparentes, 1611, 1964 (RFPI : imposition des revenus) ; 1740 et s. (RFPI : Plus values immobilières privées), 1964 et s. (RFPI : généralités).

Sociétés transparentes, 2922 (BIC) ; 3714 (IS) ; 1740 et s. (RFPI : plus-values immobilières privées), 1950 et s. (RFPI : sociétés immobilières) ; 6952 (Enr. : droit d'actes).

Société mère et filiale, 3762 et s. (IS : étude d'ensemble), 3901 (IS : non-imputation crédit d'impôt).

Société mobilière d'investissement, 3729 (IS : exonération).

Société mutualiste, 4001 et s. (IS : sociétés mutuelles d'assurance) ; 6956 (Enr. : acte constitutif).

Voir aussi **Mutuelle**.

Société non cotées à prépondérance immobilière, 1740 et s. (RFPI : plus-values immobilières privées).

Société par actions simplifiées (SAS), 3702, 3721 (IS).

Société pour le financement de l'industrie cinématographique et audiovisuelle, voir **SOFICA.**

Société unipersonnelle d'investissement à risque (SUIR), 3747 (IS : régime fiscal).

Société unipersonnelle à responsabilité limitée, voir **EARL, EURL.**

SOFERGIE, 3193, 3205 (BIC) ; 3728 (IS) ; 7011 (Enr.).

SOFICA, 160 (IR : réduction d'impôt) ; 3061 (BIC : provisions).

SOFIPÊCHE, 163 et s. (IR : réduction d'impôt).

Soin.

Association de permanence de soins, 4372-1 (TVA).

Permanence des soins, 2418-1 (BNC : rémunérations des médecins)

Soins thermaux, 4560 (TVA : taux).

Soins médicaux ou paramédicaux, 4370 (TVA : exonération).

Sol, voir **Terrain.**

Solidarité.

Solidarité des auteurs de fraude fiscale, 8675 (CF : sanctions pénales).

Solidarité au paiement, 8640 et s. (CF : sanctions fiscales).

Impôt de solidarité sur la fortune, 6501 et s. (ISF : étude d'ensemble) ; 7768 et s. (Rec.).

Voir aussi **Responsabilité, Complice**.

Somptuaire.

Charges somptuaires, 2961 (BIC).

Soufre, 4540 (TVA : taux).

Soulte.

Soulte d'échange, 4483 (TVA) ; 5112 (TVA immobilière) ; 6926 (Enr. : tarif), 7062 (Enr. : droit de mutation).

Soulte de partage, 6941 (Enr. : tarif), 7305 et s. (Enr. : droit de partage).

Sous-location, voir **Location.**

Souscription.

Souscriptions au capital agréé des sociétés financières d'innovation, 3034 (BIC : amortissement exceptionnel).

Souscriptions au capital des PME, de titres participatifs de sociétés coopératives ou de parts de FIP, FCPI ou FCPR, 6566 et s. (ISF : imputation).

Souscriptions au capital d'une PME, 6541 (ISF : exonération).

Spécialiste.

Spécialistes médicaux et chirurgicaux, 2750 et s. (BNC).

Spectacle.

Artistes du spectacle, 705, 779 (RSA) ; 2411 (BNC) ; 514 (IR) ; 4257 (TVA).

Bordereaux de recettes, 4528 (TVA : exigibilité).

Entreprises de spectacles, 6245 (CET).

Frais de spectacle, 3003 (BIC).

Imposition à la TVA, 4361 (TVA : champ d'application), 4495 et s. (TVA : régime spécial), 4550 (TVA : taux).

Obligation de billetterie, 4773 (TVA) ; 8589 (CF : sanction).

Premières représentations de spectacles, 4580 et s. (TVA : taux particulier).

Spectacles de corridas, 4534 (TVA : taux).

Spectacles pornographiques, 4533 (TVA : taux).

Voir aussi **Cinéma, Film**.

Sport, Sportif.

Frais professionnels des sportifs, 838 et suiv. (RSA : frais réels) ; 2463 (BNC : charges).

Rémunérations des sportifs, 779 (RSA) ; 2710 (BNC : régime particulier) ; 4257 (TVA) ; 6247 (CFE).

Retenue à la source sur les rémunérations ou revenus des sportifs, 514 et s., 545 et s. (IR : non-résidents) ; 7750 (Rec. : retenue à la source).

Réunions sportives, 4324 (TVA : territorialité), 4371 (TVA : régime spécial des associations).

Stage, Stagiaire.

Frais de stage de formation professionnelle, 838 et s. (RSA : frais réels).

Rémunérations ou indemnités des stagiaires, 708, 710 (RSA).

Statistique.

Méthodes statistiques de calcul des provisions, 3061 (BIC).

Stéréopréparation,

Stéréopréparation en matière cadastrale, 9467 (Cad.).

Stock.

Composition des stocks, 2074 (BA) ; 2916 (BIC).

Évaluation des stocks, 2033, 2074-1 et s., 2102 et s. (BA) ; 2917 (BIC).

Stocks immobiliers, 2808, 2810, 2811, 2813 (BIC).

Revente de stocks apportés par les associés, 2013 (BA).

Voir aussi **Marchandise**.

Stock-option, 721, 734 (RSA) ; 1400 et s. (RPPM).

Stockage.

Installation de stockage, 6050-2 (TFB).

Stockage des factures, 8146 et s. (CF : droit de contrôle).

Substitution de base légale.

Contentieux, 9024-1 (CTX).

Subvention.

Règles d'imposition à la TVA, 4456 et s., 4495 (TVA : base d'imposition).

Subventions d'équilibre, 4424 (TVA).

Subventions d'équipement, 2017-1 (BA : régime d'imposition), 2077, 2037 (BA : modalités d'imposition) ; 2450 (BNC : modalités d'imposition) ; 2948 (BIC : modalités d'imposition) ; 4458 (TVA : modalités d'imposition).

Subventions d'exploitation, 2925 (BIC : modalités d'imposition) ; 4427 (TVA).

Subventions aux maisons de la culture et aux centres d'action culturelle, 4497 (TVA : Base d'imposition).

Voir aussi **Aide**.

Succession.

Abattements, 7243 et s. (Enr.).

Biens à déclarer, 7180 et s. (Enr.).

Contrôle des déclarations, 8116 (CF : droit de reprise).

Contrôle sur demande, 8413 (CF).

Détermination du passif, 7237 et s. (Enr.).

Droits de succession, 7171 et s. (Enr. : étude d'ensemble).

Évaluation des biens successoraux, 7190 et s. (Enr.).

Exonération partielle de certains biens, 7204 et s. (Enr.).

Lieu et délai de souscription de la déclaration, 7176 (Enr.).

Liquidation des droits, 7243 et s. (Enr.).

Prescription de l'action de l'administration, 8326 et s. (CF).

Renonciation à succession, 7257 (Enr.).

Réduction des droits, 7252 et s. (Enr.).

Reversions de rentes viagères, 7228 (Successions : exonération).

Tarif des droits de succession, 7245 et s. (Enr.).

Voir aussi **Héritier.**

Succursale.

Entreprises à succursales multiples, 4792 (TVA).

Sulfate de cuivre, 4540 (TVA : taux).

Supplément.

Supplément familial de traitement, 721 (RSA).

Supplément d'instruction d'une instance, 8956 (CTX : procédure contentieuse).

Surélévation d'immeuble.

Surélévation assimilée ou non à des travaux de construction, 2806 (BIC : profits de construction).

Surendettement, 7863 (Rec.).

Sûreté.

Définition des sûretés, 9636 (PUF).

Extinction des sûretés, 9648 (PUF).

Inscription des sûretés, 9657 (PUF).

Purge des sûretés, 9616 (PUF).

Sûretés du Trésor, 7871 et s. (Rec. : action en recouvrement).

Transmission des sûretés, 9647 (PUF).

Surfaces de stationnement, 6344 et s. (IF).

Sursis.

Sursis de paiement, 7866 et s. (Rec).

Sursis à exécution, 9002-3 (CTX).

Surveillance.

Fourniture de logement au personnel de surveillance, 4611 (TVA : droit à déduction).

Suspension.

Régime suspensif, 4419 et s. (TVA : étude d'ensemble).

Suspension des contrôles fiscaux de certaines PME, 8379 (CF).

Suspension des poursuites, 7861 et s. (Rec.).

Sylviculture, 4538 (TVA : taux).

Syndicat.

Actions de formation par les syndicats, 4374 (TVA : exonération).

Activité syndicale, 2455 (BNC) ; 2926 (BIC).

Cotisations syndicales, 847 (RSA : frais réels).

Syndicats agricoles, 5605 (Taxe sur les salaires) ; 3724 (IS) ; 6248 (CFE).

Syndicats de communes, 5603 (Taxe sur les salaires) ; 3730 (IS).

Syndicats de copropriétaires, 5602 (Taxe sur les salaires) ; 4458 (TVA).

Syndicats d'électrification rurale, 4380 (TVA : exonération des redevances EDF).

Syndicats financiers, 1070 (RSA. art. 62).

Syndicats d'initiative, 4409 (TVA : achats en franchise), 5019 (TVA : taux).

Syndicats mixtes, 3719, 3730 (IS : champ d'application).

Syndicats professionnels et leurs unions, 5628 et s. (Taxe sur les salaires : abattement) ; 3733 (IS : exonération) ; 7341 (Enr.) ; 6248 (CFE).

T

Tabac.

Créances irrécouvrables sur les débitants, 4622 (TVA : droit à déduction).

Parts de redevance des débits de tabac, 930 (RSA : imposition).

Régime de TVA, 4382, 4415, 4472, 4492, 4532 (TVA).

Tableau.

Tableaux comptables, 2176 (BA) ; 3343, 3356 (BIC).

Tableau des écarts de réévaluation, 3344 (BIC).

Voir aussi **Objet**, Objet d'art, de collection et d'antiquité, **Registre, Relevé, Tarif.**

Tarif.

Tarif de délivrance des extraits cadastraux, 9443 (Cad.).

Tarif des droits d'enregistrement, 6891 et s., 6996 et s. (Enr.).

Tarif des droits dus sur les actes judiciaires, 6815 et s. (Enr.).

Tarif des droits de timbre, 7400 et s. (Enr. : étude générale).

Tarif des évaluations foncières, 6096-2 (IF).

Tarif de l'impôt de solidarité sur la fortune, 6561 (ISF).

Tarifs de la contribution de sécurité immobilière, 9728 et s. (PUF).

Voir aussi **Taux**.

Taureau, voir **Animal.**

Taux.

Règle du taux effectif, 98-2, 99, 307 (IR) ; 7259 (Enr. : successions).

Taux d'amortissement, 3017, 3021 et s. (BIC).

Taux de change, 2896 (BIC).

Taux des impôts, droits ou taxes, 1243 (RCM : retenue à la source) ; 521 et s. (IR : retenue à la source pour les non-résidents) ; 5623 (Taxe sur les salaires), 5639 (Taxe d'apprentissage) ; 3868 et s. (IS) ; 4530 et s. (TVA : généralités), 4534 et s. (TVA : taux réduits), 4580 et s. (TVA : taux particulier), 4860 et s. (TVA : Corse), 4863 et s. (TVA : DOM) ; 5117 (TVA immobilière : taux normal), 5118 (TVA immobilière : taux réduit), 5133 (TVA immobilière : tarifs spéciaux) ; 6996 (Enr. : taxe de publicité foncière), 7244 et s. (Enr. : successions), 7281 et s. (Enr. : donations) ; 6002 et s. (IF).

Voir aussi **Tarif, Taxe**.

Taxation.

Taxation en fonction de certains éléments du train de vie, 8281 et s., 8375 (CF).

Taxation d'office, 8263 et s. (CF).

Taxe.

Taxe additionnelle à la taxe sur les surfaces commerciales, 5847 et s. (TFP).

Taxe d'apprentissage, 5635 et s. (TPS) ; 2972 (BIC : charges).

Taxe forfaitaire sur le produit de la valorisation des terrains nus et des immeubles bâtis, 1829 (RFPI).

Taxe de risque systémique sur les banques, 5824 (TFP) ; 7635 (Rec.).

Taxe sur la cession à titre onéreux de terrains nus rendus constructibles, 1875 et s. (RFPI).

Taxe sur la cession de titres d'un éditeur de service de communication audiovisuelle, 7129-1 (Enr.).

Taxe d'habitation, 6160 et s. (IF : champ d'application), 6174 et s. (IF : exonérations), 6190 et s. (IF : abattement), 6199 et s. (IF : modalités d'imposition), 6202-1. (IF : calcul, recouvrement et contentieux), 6383 et s. (IF : exonération des logements modestes) ; 7766 et s. (Rec.).

Taxe foncière, 6050 et s. (TFB), 6020 et s. (TFNB), 6145 (TF : dispositions communes).

Taxe sur les friches commerciales, 6332 (IF).

Taxe sur les installations de production d'énergie éolienne, 5844 (TFP).

Taxe sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement annexées à ces catégories de locaux, 2972 (BIC : charges) ; 6344 et s. (IF : étude d'ensemble) ; 7836 (Rec.).

Taxe sur les logements vacants, 6334 et s. (IF : étude d'ensemble) ; 7772 (Rec.).

Taxe sur les loyers élevés des logements de petite surface (« taxe Apparu »), 1726 (RFPI).

Taxe sur les plus-values immobilières élevées, 1900 et s. (RFPI).

Taxe sur les produits de santé, 5415 (TCA).

Taxe sur la transformation de contrats en cours en contrats euro-croissance, 7580 et s. (TCAS).

Taxe perçue au profit du centre national du livre, 5341 et s. (TVA) ; 7694 et s. (Rec.).

Taxe de publicité foncière, 6802 et s., 6981 et s. (Enr.) ; 9717, 9719 et s. (PUF).

Taxe sur le résultat des entreprises ferroviaires, 5412 (TCA) ; 7660 (Rec.).

Taxe sur les résidences mobiles terrestres, 7451 (Enr. : étude d'ensemble).

Taxe sur les salaires, 2457-2 (BNC : dépense) ; 5600 et s. (TPS : étude d'ensemble) ; 2972 (BIC : charges) ; 8313 (CF : délai de reprise) ; 7833 et s. (Rec.).

Taxe sur les services de télévision, 5350 (TCA).

Taxe sur les surfaces commerciales, 5846 (TFP) ; 7673 (Rec.).

Taxe sur les transactions financières, 5416 (TCA).

Taxes spéciales d'équipement, 6310 et s. (IF).

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), 4201 et s. (TVA : champ d'application), 4450 (TVA : base d'imposition), 4500 et s. (TVA : fait générateur et exigibilité), 4531 et s. (TVA : taux normal, 4534 et s. (TVA : taux réduits), 4580 et s. (TVA : taux particulier), 4600 et s. (TVA déductible), 4700 et s. (TVA : obligations et formalités), 4810 et s. (TVA : régime des petites entreprises), 4920 et s. (TVA agricole), 4880 et s. (TVA : régimes spéciaux) ; 5101 et s. (opérations immobilières).

Taxe sur les véhicules des sociétés (TVTS), 2972 et s. (BIC : charges) ; 7685, 7840 (Rec.).

Taxe sur les voitures polluantes, 7411 (Enr.) ; 7653, 7686 (Rec.).

Voir aussi **Droit, Impôt, Redevance** et **Timbre**.

Taxi, 2961 (BIC : amortissement) ; 4473 (TVA : base d'imposition).

Télécommunication, 3728 (IS : sociétés agréées de financement) ; 4472 et s. (TVA : imposition), 4325 (TVA : territorialité).

Télédéclaration, voir **Déclaration.**

Télématique.

Factures transmises par voie télématique, 8145-2 (CF).

Services télématiques, 4474 et s. (TVA).

Téléphérique, 4611 (TVA : droit à déduction).

Téléphone.

Communications téléphoniques, 2463 (BNC : frais) ; 2982 (BIC : charges) ; 4472 et s. (TVA).

Voir aussi **Télécommunication**.

Télérèglement, 8513, 8526 (CF : sanctions) ; 7727 (Rec.).

TéléTVA, 4728 (TVA).

Télex, 4474 (TVA).

Terme.

Convention affectée d'un terme, 6848 (Enr.).

Marché à terme, voir **Marché**.

Vente à terme, 5149 (TVA immobilière).

Terrain, Terre.

Location d'emplacements sur les terrains de camping, 4547 (TVA : taux).

Non-amortissement des terrains, 3011 (BIC).

Terrains appartenant à certaines associations, 6022 (TFNB : exonération).

Terrain à bâtir, 3149 (BIC : plus-values) ; 7003 et s. (Enr.) ; 5102, 3109, 5119, 5134 (TVA immobilière) ; 8319 (CF : délai de reprise).

Terrains agricoles, 2069 (BA : inscription à l'actif) ; 2075-1 (BA : plus-values) ; 3150 (BIC : plus-values) ; 1770 (RFPI : Plus-values immobilières) ; 7016 (Enr. : opérations réalisées par les SAFER) ; 6025 (TFNB : exonération partielle).

Terrains boisés, 2190 et s. (BA : régimes particuliers) ; 6027 (TFNB : exonération).

Terrains constructibles, 1850 et s. (RFPI) ; 6032 (TFNB : base d'imposition).

Terrains plantés en arbres truffiers ou en noyers, 6027 et s. (TFNB : exonération).

Terrains plantés en oliviers, 6026 (TFNB : exonération).

Terrains nus destinés à être reboisés, 7017 (Enr.).

Terrains considérés comme sols de constructions, 6050-2, 6094-1 (TFB).

Terrains à usage de garage et parking, 7001 et s. (Enr.).

Terres incultes ou sous-exploitées, 7019 (Enr. : exonération).

Voir aussi **Immeuble, Lotissement, Profit, Vente**.

Territoire d'outre-mer, voir **Outre-mer.**

Territorialité de l'impôt, 2 et s. (IR) ; 500 et s. (IR : non-résidents) ; 5600 (Taxe sur les salaires) ; 2800 et s. (BIC) ; 3754, 3755 (IS) ; 4300 et s. (TVA) ; 5106 (TVA immobilière).

Terrorisme.

Victimes d'actes de terrorisme, 7204 (Enr. : Successions exonérées).

Testament, 6806, 6959 (Enr.).

Théâtre, voir **Cinéma, Prélèvement, Régisseur, Spectacle.**

Thermes, 4560 (TVA : taux réduit).

Ticket restaurant, 731 (RSA : exonération) ; 5006 (TVA : imposition sur option).

Tiers.

Avis à tiers détenteur, 7921 et s. (Rec.).

De confiance, 9860 (DJC).

Demandes des tiers mis en cause pour le paiement de l'impôt, 9080 et s. (CTX : gracieux).

Opposabilité aux tiers des publications, 9614 (PUF).

Voir aussi **Acompte, Responsabilité, Solidarité.**

Tiers provisionnel, 7736 et s. (Rec. : IR).

Timbre.

Droits de timbre, 2972 (BIC : charges) ; 7400 et s. (Enr. : étude générale).

Frais de timbre postaux, 2982 (BIC : charges).

Infractions aux droits de timbre, 8600 et s., 8689 (CF).

Livraison de timbres, 4379 (TVA : exonération).

Timbre de collection, 4891 (TVA : régime particulier).

Timbre des formules de chèques, 7401 (Enr.) ; 7795-3 (Rec.).

Timbre mobile, 7795-2 (Rec.).

Titre.

Titre d'abonnement aux transports en commun, 721 (RSA).

Titre restaurant, voir **Ticket restaurant**

Titre de séjour et de travail, 7402 (Enr. : timbre).

Titre d'occupation temporaire du domaine public de l'État, 6961 (Enr.).

Titre de créances négociables, 1162 et s. (RCM) ; 3091 (BIC).

Titre participatif ou de participation, 1153 et s. (RCM) ; 3126 (BIC).

Titres de placements à revenu fixe, 2939 et s., 3135 (BIC : produits ou plus-values).

Titre de sociétés.

Contrats de prêts de titres, 2940 (BIC : produits).

Pension de titres, 2944 (BIC : produits).

Provisions pour dépréciation, 3091, 3128 (BIC).

Remise en garantie de titres, 2945, 3091 (BIC).

Titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière, 1740 et s. (RFPI : Plus-values immobilières : étude d'ensemble).

Voir aussi **Action, Part, Valeur mobilière**.

Tolérance légale,

Intérêt de retard, 8493 et s. (CF).

Tontine, 7186 (Enr.).

Tourisme.

Agence de voyages et organisateur de circuits touristiques, 5014 et suiv. (TVA).

Hôtel, village ou résidence de tourisme, 4546 et s. (TVA : taux réduit).

Office de tourisme et syndicat d'initiative, 5019 (TVA).

Tourisme à la ferme, 2005-4, 2057-4 (BA).

Véhicules de tourisme, voir **Automobile**.

Touriste étranger, 4415 (TVA : exonération).

Tracteur, 4611 (TVA : droit à déduction)

Traducteur, 4257, 4551 (TVA).

Train.

Biens livrés à bord d'un train, 4319 (TVA).

Train de vie.

Taxation d'après les éléments du train de vie, 8281 et s. (CF) ; 8378 (CF : visa hiérarchique).

Traitement.

Définition des traitements imposables, 700 et s. (RSA).

Supplément familial de traitement, 721 (RSA).

Traitements publics et privés, 709 et s. (RSA).

Voir aussi **Salaire**.

Transaction.

Définition de la transaction, 8814 (CTX).

Demande de transaction, 9051 et s. (CTX).

Information du contribuable vérifié, 8398 (CF).

Transaction consentie d'office, 9080 et s. (CTX).

Transfert.

Prix de transfert (accord préalable), 2912 (BIC) ; 9262 (SJ).

Transfert indirect de bénéfices à l'étranger, 2909 (BIC) ; 8111, 8292 et s. (CF : contrôle des prix de transfert).

Transfert de biens, 6962, 7040, 7042 (Enr.).

Transfert de capitaux à l'étranger, 8127 (CF: déclaration), 8163 (CF : droit de communication), 8522, 8551 (CF : défaut de déclaration).

Transfert de domicile hors de France, 579 et s. (IR) ; 6539 (ISF).

Transfert des données fiscales et comptables (TDFC), 3367 et s. (BIC : étude générale).

Transfert du droit à déduction, 4628 et s. (TVA) ; 5137 (TVA immobilière).

Transfert intracommunautaire, 4203, 4212 et s., 4383 (TVA).

Voir aussi **Mutation**.

Transformation.

Transformation de locaux, 4562 (TVA : taux réduit) ; 5132 (TVA immobilière), 5136 (TVA immobilière : régularisations spécifiques aux opérations immobilières).

Transformation d'un objet ou d'un produit, 4471 (TVA).

Transformation de produits agricoles, 2005-3 (BA) ; 4539, 4545 (TVA : taux réduit), 4921 et s., 4931 (TVA agricole).

Transformation de sociétés, 3154, 3179 (BIC : plus-values) ; 4012 et s. (IS) ; 7365 (Enr.).

Transit.

Biens en transit, 4390, 4417 (TVA).

Transmission.

Transmission d'une entreprise, 2075-1 (BA : plus-values) ; 3165 et s., 3168 et s., 3172 et s. (BIC : plus-values).

Transmission de propriété ou d'usufruit, 6807, 6809 (Enr.).

Transmission d'une universalité de biens, 4269-2 et s. (TVA).

Transparence fiscale.

Sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale, 3719 (IS) ; 1950 et s. (RFPI : étude générale).

Transport.

Entreprise, activité ou prestation de transport, 2801 (BIC : catégorie d'imposition) ; 4324 et s. (TVA : transports intracommunautaires), 4336 et s. (TVA : transports internationaux), 4862 (TVA : exonération entre la France continentale et la Corse), 4866 et s. (TVA : exonération dans les DOM).

Frais de transport, 2057-4 (BA) ; 731-4 (RSA : exonération), 832 et s. (RSA) ; 2457-4 (BNC) ; 2963, 2981, 3003 (BIC) ; 4453, 4464 (TVA).

Indemnité pour frais de transport, 721, 727-3, 731-4 (RSA).

Location de moyens de transport, 4324 (TVA).

Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les transports, 7413 (Enr.) ; 7700 (Rec.).

Transports sanitaires, 5601 (Taxe sur les salaires) ; 4370 (TVA).

Transport de voyageurs, 4336 et s. (TVA : exonération des transports internationaux), 4555 (TVA : taux réduit), 4611 (TVA : exclusion du droit à déduction), 5014 et s., 5022 et s. (TVA : agences de voyages et transporteurs publics).

Véhicules ou engins de transport des personnes, 4611 (TVA : exclusion du droit à déduction).

Voir aussi **Déplacement, Voyage**.

Travail, Travaux.

Entreprises de travaux publics, 2916 (BIC : travaux en cours).

Travaux agricoles ou forestiers, 2005-4, 2057-4 (BA) ; 4545 (TVA : taux réduit), 4926 et s. (TVA agricole).

Travaux dans les logements, 123 (IR : réduction d'impôt pour travaux dans les logements touristiques) ; 225-1 et s., 226 et s. (IR : crédit d'impôt pour travaux d'équipement de l'habitation principale) ; 4499 (TVA : base d'imposition), 4562 (TVA : taux réduit).

Travaux d'analyse ou de contrôle sanitaire, 4253 (TVA).

Travaux en cours, 2916, 2918 (BIC) ; 2807 (BIC : profits de construction).

Travaux de conservation des monuments historiques, 161 (IR : réduction d'impôt).

Travail dissimulé ou illégal, 8194 (CF : recherche de la fraude).

Travaux immobiliers, 4324 (TVA : champ d'application), 4484 (TVA : base d'imposition), 4509 (TVA : fait générateur et exigibilité) ; 5105, 5111, 5115 (TVA immobilière) ; 8128 (CF : contrôle de la TVA).

Travailleur.

Groupements de travailleurs handicapés, 4373 (TVA : exonération).

Travailleurs à domicile, 713 (RSA) ; 4246 (TVA : non assujettissement).

Travailleurs étrangers, 7402 (Enr. : droit de timbre).

Travailleurs frontaliers, 514 (IR : non-résidents).

Travailleurs immigrés, 519 (IR : non-résidents).

Tribunal.

Tribunal administratif, 8920 et s. (CTX).

Tribunal de grande instance, 8980 et s. (CTX).

Recours contre les jugements des tribunaux, 9000 et s. (CTX : généralités), 9002 et s. (CTX : cour administrative d'appel), 9005 et s. (CTX : cour d'appel), 9009 et s. (CTX : pourvois en cassation).

Truffe, 6027 et s. (TFNB : exonération).

Trust.

Transmission de biens ou droits placés dans un trust, 7236 (Enr.).

Biens ou droits mis en trust, 6521 (ISF).

Tuberculeux, Indemnités de soins aux tuberculeux, 970 (RSA).

Tutelle, 52 (IR).

U

Union européenne (UE).

Assistance mutuelle entre les États membres de l'UE, 8164 et s. (CF).

Union d'économie sociale du logement, 6248 (CFE).

Urgence.

Travaux d'urgence, 4562 (TVA : taux).

Usage.

Droit d'usage et d'habitation, 7201 (Enr. : conjoint survivant).

Usine.

Usines nucléaires, 6095 (IF : valeur locative).

Usufruit.

Amortissement, 3011 (BIC).

Usufruit d'un immeuble 5104, 5136 (TVA immobilière).

Cession de l'usufruit 1740 et s. (RFPI : Plus-values immobilières).

Établissement des taxes foncières, 6146 (IF).

Immeuble loué par un usufruitier, 1609 (RFPI), 4433 (TVA).

Preuve du droit de propriété de l'usufruit, 7189 (Enr. : succession).

Publication des actes portant usufruit, 9610 (PUF).

Règles d'imposition à l'ISF, 6520 (ISF).

Usufruit à durée fixe ou viager, 6853 et s. (Enr. : barèmes d'évaluation).

Utilité publique, voir **Expropriation.**

V

Vacance.

Taxe sur les logements vacants, 6334 et s. (IF : étude d'ensemble) ; 7772 (Rec.).

Vacance de maison (dégrèvement spécial), 6131 (TF) ; 8858 (CTX).

Vacances, voir **Congé**, Congés payés.

Vacation.

Vacations des commissaires de police, 710 (RSA).

Vacations des professionnels libéraux, 2447 (BNC).

Vacations horaires des sapeurs-pompiers, 734-8 (RSA).

Valeur.

Objets de très faible valeur, 4611 (TVA : droit à déduction).

Paiement en valeurs d'État, 7784 (Rec.).

Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, 6283 et s. (IF : CET).

Rescrit valeur, 9280 (SJ).

Valeur vénale (définition, évaluation, contrôle ou rectification), 5109, 5111 et s. (TVA immobilière) ; 6993, 7190, 7202 (Enr.) ; 6551 (ISF) ; 8114 (CF).

Valeur locative.

Détermination de la valeur locative cadastrale (étude d'ensemble), 6090 et s. (IF) ; 6189 (TH).

Valeur locative minimum, 6268 (CFE).

Valeur mobilière.

Eléments du patrimoine professionnel, 2441-1 (BNC).

Évaluation des valeurs mobilières, 7191 (Enr. : Successions) ; 6552-1 (ISF).

Imposition des revenus des valeurs mobilières 1150 et s. (RCM).

Plus-values de cession par les particuliers, 1400 et s. (RPPM : étude d'ensemble).

Opérations sur valeurs mobilières (déclaration), 1498 et s. (RPPM) ; 5001 et s. (TVA).

Valeurs mobilières étrangères, 1226 et s. (RCM) ; 3902, 3716 (IS).

Voir aussi **Titre**.

Véhicule.

Amortissement des véhicules, 2469 (BNC) ; 2961, 3017 (BIC).

Véhicules automobiles, 4417, 4532, 5027 et s. (TVA : régime).

Véhicules électriques ou fonctionnant au GPL, au GNV ou au superéthanol, 3038 (BIC : amortissement exceptionnel).

Véhicules ou engins de transports des personnes, 4611 (TVA : droit à déduction).

Véhicules mis gratuitement à la disposition des salariés (avantage en nature), 727-2, 791 (RSA).

Véhicules d'occasion, 4532, 4899 (TVA).

Voir aussi **Taxe, Transport, Voiture.**

Vélomoteur, voir **Motocyclette.**

Vente.

Annulation de la vente d'un élément d'actif, 3183 (BIC).

Promesse de vente, 6807, 6810, 6986-1 (Enr.) ; 9610 (PUF).

Ventes à l'étranger, 3086 (BIC : provision pour risques).

Ventes annulées, résiliées ou impayées, 4622 et s. (TVA : restitution), 4963 (TVA agricole : remboursement forfaitaire).

Vente de biens immobiliers, 1740 et s. (RFPI : plus-values) ; 6981 et s. (Enr.).

Vente de biens mobiliers, 1100 et s. (RPPM : plus-values) ; 7091 et s. (Enr.).

Vente de bio-masse, 2002, 2021-10 (BA).

Vente de carburants, 4981 (TVA : régime des produits pétroliers).

Vente sous conditions, 6846 et s. (Enr.).

Ventes à consommer sur place, 4535-2, 4572 (TVA : taux).

Ventes à distance, 4308 et s. (TVA intracommunautaire : étude générale), 4347, 4409, 4798 (TVA), 4923 (TVA agricole).

Ventes à emporter, 4535-1 (TVA : taux réduit).

Ventes aux enchères publiques, 4900 et s. (TVA : étude générale) ; 7131, 7135 (Enr.).

Vente en état futur d'achèvement, 5149 (TVA).

Ventes sans factures, 8523 et s., 8582 (CF : sanction fiscale), 8677 (CF : sanction pénale).

Vente de fonds de commerce, 7091 et s. (Enr. : étude générale) ; 7948 et s. (Rec.).

Vente sur les marchés, 4923 (TVA agricole).

Ventes à des touristes étrangers, 4415 et s. (TVA : champ d'application).

Vente de produits agricoles, 2000 et s., 2017 (BA) ; 4538 (TVA : taux), 4921 et s. (TVA agricole).

Vente à réméré, 3183 (BIC).

Vente à tempérament, 4502, 4514 (TVA : exigibilité).

Vente à terme, 5149 (TVA immobilière).

Vente de terrains à bâtir, 4534 (TVA : taux) ; 5101 et s. (TVA immobilière : étude générale) ; 7003, 7004 (Enr.).

Voir aussi **Cession, Livraison, Mutation.**

Verger, 2091-2 (BA : amortissement) ; 6029 (IF : évaluation valeur locative).

Vérification.

Étude générale, 8104 et s. (CF).

Avis de vérification, 8362 et s. (CF).

Communication au contribuable du rapport de vérification, 8374 (CF).

Durée des vérifications de comptabilité, 8368 et s. (CF).

Vérification de comptabilité, 8106 et s. (CF), 8366 (CF : non-renouvellement), 8375 (CF : demande de règlement d'ensemble), 8394 et s. (CF : information du contribuable).

Vérification de comptabilité informatisée, 8108, 8216, 8273, 8289 et s. (CF).

Vérification des déclarations, 8104 et s., 8201 (CF).

Vérification des groupes de sociétés, 8202, 8367, 8395 (CF).

Vérification inopinée, 8364 (CF).

Versement.

Versements à fonds perdus en faveur de la construction, 2983 (BIC : charges).

Voir aussi **Paiement.**

Vêtement.

Vêtements spéciaux, 840 (RSA : frais professionnels).

Vétérinaire.

4253 (TVA : champ d'application), 4558 (TVA : taux) ; 2400 (BNC : imposition) ; 6250 (CFE).

Médicaments vétérinaires, 4539 (TVA : taux).

Vétérinaires salariés, 704 (RSA).

Veuf, Veuve, voir **Conjoint**, conjoint survivant.

Viande, voir **Abattage,** Opérations d'abattage.

Vice de forme.

Demandes gracieuses, 9062 (CTX).

Demandes au tribunal administratif, 8937 (CTX).

Réclamations contentieuses, 8870 et s., 8936 (CTX).

Vidéo.

Cassettes vidéo, 4532 et s. (TVA : taux).

Vidéotransmission.

Spectacles par vidéotransmission, 4550 (TVA : taux).

Vieillesse, voir **Allocation, Cotisation, Pension, Rente.**

Vigne, Vin.

Plantations de vignes, 2091-2 (BA : amortissement).

Détermination du bénéfice forfaitaire, 2051-2, 2057-4 (BA).

Prime d'arrachage de vignes, 2017, 2082 (BA).

Évaluation des stocks de vins, 2103, 2033 (BA) ; 6552-1 (ISF)

Livraisons à soi-même de vins, 4929 (TVA agricole).

Vignette automobile, voir **Véhicule.**

Village de tourisme, voir **Tourisme.**

Vinaigre, 4536 (TVA : taux).

Virement.

Paiement par virement, 4761 (TVA) ; 7507-1 (Taxe sur les conventions d'assurance) ; 8526 (CF : sanction pour non respect de l'obligation) ; 7729 (Rec.).

Visa.

Visa des déclarations des adhérents des centres de gestion, 9824 (DJC).

Visa pour timbre, 7795-2 (Rec.).

Visite.

Visite domiciliaire, 8193 (CF).

Visite de musées, châteaux, monuments, grottes et sites, 4380-1, 4552 (TVA : taux).

Viticulteur, voir **Vigne, Vin.**

Voie de recours, voir **Pourvoi, Conseil d'État, Cour, Cassation.**

Voiture.

Crédit-bail ou location, 2441-1, 2457-6 et s. (BNC) ; 2961 (BIC) ; 4453, 4532 (TVA).

Elément de train de vie, 8284-2 (CF : taxation forfaitaire art. 168).

Exclusion du droit à déduction, 4611 (TVA).

Frais de voitures, 727-2 (RSA) ; 832 (déduction) ; 1092 (RSA) ; 3003 (BIC : charges).

Malus applicable aux voitures polluantes, 7412 (Enr.) ; 7686 (Rec).

Taxe sur les voitures particulières des sociétés, 5800 et s. (TFP : étude d'ensemble) ; 2972, 2973 (BIC : charges) ; 7840 (Rec.).

Voir aussi **Véhicule**.

Volaille.

Élevage industriel de volailles, 2018 (BA).

Revenus des exploitations avicoles, 2002 (BA).

Vente de volailles, 4538 (TVA : taux).

Volontariat.

Accomplissement du volontariat civil, 732-15 et s., 734-2 (RSA).

Voyage.

Agences de voyages, 4324 (TVA : territorialité), 5014 et s. (TVA : étude d'ensemble).

Frais de voyages, 838 et suiv. (RSA) ; 2457-4 (BNC) ; 2981, 3003 (BIC).

Voyageur.

Voyageurs non-résidents, 4415 (TVA : exonération).

Transports de voyageurs, 4555 (TVA : taux), 5014 et s. (TVA : agence de voyages).

Voyageurs, représentants, placiers (VRP) salariés, 707, 862 (RSA).

Voyant parapsychologue, 4370-4 (TVA).

W

Web.

Dépenses engagées lors de la création de sites web, 2985 (BIC : modalités de déduction), 3035 (BIC : amortissement).

Y

Yacht, voir **Bateau.**

Yaourt, 4536 (TVA : taux).

Yoga, 4370-3 (TVA : imposition).

Z

ZAT, voir **Zone.**

ZFU, voir **Zone.**

ZIF, voir **Zone.**

Zone.

Zone d'aide à finalité régionale, 3990 (IS : exonération) ; 6252 (CFE).

Zone d'aide à l'investissement des PME, 6254 (CFE).

Zone d'emploi à redynamiser, 2857 (BIC : exonération) ; 6256 (CFE) ; 6075 (TFB : exonération).

Zone franche d'activité (DOM), 2871 et s. (BIC : abattement) ; 6117 (TFB : abattement) ; 6263 (CFE).

Zone franche de Corse, 6260, 6274 (CFE).

Zones franches du pays de Gex et de Savoie, 4301 (TVA : territorialité).

Zones franches urbaines (ZFU), 2415-1 (BNC : exonération) ; 2841 et s. (BIC : exonération) ; 7100 (Enr. : fonds de commerce), 7303-2 (Enr. : exonération) ; 6258 (CFE) ; 6066 et s. (TFB : exonération).

Zone de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager, 162 (IR : réduction d'impôt).

Zone de redynamisation urbaine (ZRU), 3040 (BIC : amortissement) ; 7100 (Enr.).

Zone de restructuration de la défense, 2863 (BIC : exonération) ; 6076 (TFB : exonération);6257, 6293 (CFE)

Zone de revitalisation rurale (ZRR), 2868 (BIC : exonération) ; 6175 (TH : exonération) ; 6253 (CFE), 6089 (TFB : exonération).

Zone urbaine sensible (ZUS), 6110 (TFB) ; 6255 (CFE).

Zone à urbaniser en priorité (ZUP), 7020 (Enr. : Collectivités publiques).

Zoo, 4552 (TVA : taux).

ZRR, voir **Zone.**

ZRU, voir **Zone.**

ZUS, voir **Zone.**

ZUP, voir Zone.